FONDATION POUR LES ÉTUDES ET RECHERCHES SUR LE DÉVELOPPEMENT INTERNATIONAL

Rapport
Juillet 2024

Étude des écarts fiscaux des États membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine

Ce document a été réalisé pour la Commission de l'UEMOA dans le cadre de la convention Ferdi-UEMOA.

Anouck Daubrée, Assistante de recherche Ferdi

Alou Adessé Dama, Chargé de recherche Ferdi

Grégoire Rota-Graziosi, Responsable de programme Ferdi et Professeur à l'Université Clermont Auvergne, CNRS, IRD, CERDI

Ce rapport propose une estimation des écarts fiscaux dans les États membres de l'UEMOA. Il couvre les principaux impôts et taxes dont la Taxe sur la Valeur Ajoutée et l'Impôt sur les sociétés. Les écarts fiscaux ont été appréciés en moyenne à plus de 5,7 % du PIB pour la zone. Plusieurs pays (Côte d'Ivoire, Sénégal et Togo) peuvent atteindre la norme communautaire d'un taux minimum de pression fiscale de 20 % si ces écarts étaient supprimés même partiellement.

LA FERDI EST UNE FONDATION RECONNUE D'UTILITÉ PUBLIQUE.
CETTE PUBLICATION A BÉNÉFICIÉ D'UNE AIDE DE L'ÉTAT FRANÇAIS AU TITRE DU PLAN D'INVESTISSEMENT FRANCE 2030 PORTANT LA RÉFÉRENCE ANR-16-IDEX-0001.

Acronymes

CAE : Communauté d'Afrique de l'Est

CEDEAO : Communauté économique des Etats de l'Afrique de l'Ouest

CEMAC : Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale

CGI : Code général des impôts

CI : Code des investissements

EBE : Excédent brut d'exploitation

FCFA : Franc CFA

IMF : Impôt minimum forfaitaire

IRPP : Impôt sur les revenus des personnes physiques

IS : Impôt sur les sociétés

M : Million

Mds : Milliards

PIB : Produit intérieur brut

PTF : Programme de transition fiscale

SACU : Southern African Customs Union

SFR : Système fiscal de référence

TEMI : Taux effectif moyen d'imposition

TEC : Tarif extérieur commun

TRE : Tableau emplois ressources

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

UEMOA : Union économique et monétaire d'Afrique de l'Ouest

Table des matières

I. Introduction 9
II. La pression fiscale et l'effort fiscal en UEMOA 11
A. La pression fiscale en UEMOA 11
B. Méthodologie : Une définition des écarts fiscaux. 25
C. L'effort fiscal en UEMOA 26
III. Les dépenses fiscales : écarts fiscaux résultant de la politique fiscale 34
A. Le système fiscal de référence (SFR) en UEMOA 34
B. Les dépenses fiscales en UEMOA 41
IV. L'écart-fiscal de TVA 45
A. Description de la TVA en UEMOA 45
B. Effort fiscal de collecte de la TVA 46
C. Efficacité-C de la TVA 48
D. Analyse de l'écart fiscal de TVA à partir de la matrice emplois-ressources 50
V. L'écart-fiscal de l'impôt sur les sociétés (IS) 59
A. Description de l'architecture de l'IS en UEMOA 59
B. Effort fiscal de collecte de l'IS 59
C. Productivité de l'Impôt sur les Sociétés (IS) 61
D. Une analyse du taux effectif d'IS du régime de droit commun et du code des investissements 63
VI. Conclusion 70
Bibliographie 72
Annexe 1 : Effort fiscal – tableaux complémentaires 75
Annexe 2 : Données économiques de l'entreprise représentative pour le calcul du taux effectif moyen d'imposition. 81
Annexe 3 : Questionnaire communiqué à la Commission de l'UEMOA. 83
I. Documentation Générale 83
II. Données économiques et fiscales : 83
III. Statistiques fiscales générales 83
IV. Taxes d'accises 84
V. TVA 85
VI. Droits de douanes et Impôts et taxes collectes en douanes 85
VII. Incitations Fiscales 86
VIII. Secteur Minier 86
IX. Taxation de l'aide 87

Tableaux

TABLEAU 1 : TAUX DE PRESSION FISCALE EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE (% DU PIB) – COMPARAISONS INTERNATIONALES 15
TABLEAU 2 : PIB (MILLIARDS DE F CFA), RECETTES FISCALES ET NON FISCALES (EN % DU PIB) DE LA ZONE UEMOA, 2018-2022 20
TABLEAU 3 : RECETTES COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT FISCAL (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – MOYENNE 2018-2022 30
TABLEAU 4 : RECETTES COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT FISCAL (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – 2022 31
TABLEAU 5 : RECAPITULATIF DES PRINCIPAUX IMPOTS APPLIQUES PAR LES ETATS MEMBRES 40
TABLEAU 6 : RECETTES FISCALES (EN MILLIARDS DE F CFA), DEPENSES FISCALES (EN MILLIARDS DE F CFA, % DU PIB ET % DES RECETTES FISCALES DES ETATS MEMBRES DE L'UEMOA. 44
TABLEAU 7 : ANNEE D'ADOPTION DE LA TVA EN UEMOA 45
TABLEAU 8 : RECETTES DE TVA COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT DE COLLECTE DE LA TVA (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – MOYENNE 2018-2022 47
TABLEAU 9 : RECETTES DE TVA (% DU PIB) ET EFFICACITE C DE LA TVA EN UEMOA – MOYENNE 2018-2022 49
TABLEAU 10 : RECETTES DE TVA (% DU PIB) ET EFFICACITE C DE LA TVA EN UEMOA – MOYENNE 2018-2022 51
TABLEAU 11: POURCENTAGE DES ECARTS FISCAUX PAR SECTEUR ET PRODUITS 52
TABLEAU 12 : RECETTES D'IS COLLECTEES, POTENTIELLES, ECARTS DE RECETTES D'IS (% DU ¨PIB) ET EFFORT DE COLLECTE DE L'IS (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – MOYENNE 2018-2022 60
TABLEAU 13 : RECETTES D'IS (% DU PIB) ET PRODUCTIVITE DE L'IS (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN UEMOA – MOYENNE 2018-2022 62
TABLEAU 14 : EVOLUTION DE LA PRODUCTIVITE DE L'IS EN UEMOA 63

Tableaux Annexes

TABLEAU A 1 : EFFORT FISCAL (TOTAL, VARIANT, PERSISTANT) EN POURCENTAGE ET ECART FISCAL (TOTAL, VARIANT, PERSISTANT) EN POURCENTAGE EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – 2022 75
TABLEAU A 2 : EFFORT FISCAL (TOTAL, VARIANT, PERSISTANT) EN POURCENTAGE ET ECART FISCAL (TOTAL, VARIANT, PERSISTANT) EN POURCENTAGE EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – MOYENNE 2018-2022 76
TABLEAU A 3 : RECETTES COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT FISCAL (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – 2022 (ANALYSE DE SENSIBILITE 1) 77
TABLEAU A 4 : RECETTES COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT FISCAL (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – MOYENNE 2018-2022 (ANALYSE DE SENSIBILITE 1) 78
TABLEAU A 5 : RECETTES COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT FISCAL (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – 2022 (ANALYSE DE SENSIBILITE 2) 79
TABLEAU A 6 : RECETTES COLLECTEES, POTENTIELLES, ECART DE RECETTES (% DU ¨PIB) ET EFFORT FISCAL (COMPRIS ENTRE 0 ET 1) EN AFRIQUE SUB-SAHARIENNE – MOYENNE 2018-2022 (ANALYSE DE SENSIBILITE 2) 80
TABLEAU A 7 : BILAN D'OUVERTURE DE L'ENTREPRISE REPRESENTATIVE 81
TABLEAU A 8 : DESCRIPTION DE LA MASSE SALARIALE 81
TABLEAU A 9 : COMPTE DE RESULTAT DE L'ENTREPRISE REPRESENTATIVE 82

Encadrés

ENCADRE 1. LA TRANSITION FISCALE EN UEMOA 12
ENCADRE 2. REVISIONS DU PIB EN AFRIQUE 13
ENCADRE 3. L'ANALYSE DES FRONTIERES STOCHASTIQUES. 27
ENCADRE 4. ENGAGEMENTS INTERNATIONAUX ENTRAINANT DES MANQUES A GAGNER QUI NE SONT PAS DEPENSES FISCALES 35
ENCADRE 5. METHODOLOGIES D'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES 42

Résumé Exécutif

La pression fiscale moyenne en UEMOA était de 13,11% du PIB en 2021 (13,8% en 2022) en-inférieure au taux minimum de 20% qui est le critère de convergence communautaire (cf. Tableau 1). Les écarts fiscaux ont été estimé à 6,24% du PIB en moyenne sur la période 2018-2022. Un peu moins de la moitié de ces écarts correspond aux dépenses fiscales (exonérations, taux réduits…), le reste étant les écarts de conformité résultant de l'informalité, des fraudes fiscales ou de défaillances administratives…

Les écarts fiscaux varient de 4,4% du PIB en Guinée Bissau à 8,17% du PIB au Sénégal. Les dépenses fiscales publiées dans les rapports annuels de chaque pays varient de 1% du PIB en Côte d'Ivoire à 6,2% au Sénégal. Cette disparité ne résulte pas tant de régimes dérogatoires plus ou moins généreux entre pays, mais d'une couverture et d'une estimation du coûts des mesures fiscales dérogatoires plus ou moins larges. Les écarts de conformité se déduisent automatiquement d'une simple différence entre les écarts fiscaux et les dépenses fiscales. Une faible ou une mauvaise évaluation des dépenses fiscales entraîne donc un écart de conformité plus important. ***Un renforcement de l'évaluation des dépenses fiscales des Etats membres à l'initiative de la Commission de l'UEMOA pourrait consister à définir un système fiscal de référence pour les impôts et taxes régis par les Directives communautaires et un inventaire des principales mesures dérogatoires. Cet inventaire participerait également à apprécier le suivi et le respect des Directives fiscales.***

La méthodologie utilisée pour apprécier les écarts fiscaux recourt à une estimation économétrique des efforts fiscaux à l'aide d'un modèle de frontières stochastique. Cette méthode est essentiellement économique. Elle consiste à apprécier les recettes fiscales potentielles à partir de données macroéconomiques disponibles. Les variables explicatives retenues sont celles les plus courantes dans la littérature académique, à savoir : le PIB par tête, la part de l'agriculture, l'ouverture commerciale et les rentes des ressources naturelles. L'ajout d'autres variables explicatives de l'effort fiscal est possible et pourra être considéré dans les futurs rapports[1]. Les écarts fiscaux se déduisent de la différence entre ces recettes potentielles et celles effectivement collectées. D'autres approches ont été développées pour certaines taxes dans la mesure des données disponibles en ligne. L'annexe 3 du rapport présente la demande d'information que la FERDI a transmise à la Commission de l'UEMOA en novembre 2023. La communication des Lois de finances des Etats membres par la Commission n'a pas permis de déduire les informations nécessaires aux développements de méthodologies alternatives ou plus précises pour chaque impôt.

[1] Une application R-Shiny a été développée qui permet de répliquer l'analyse et d'introduire des variables complémentaires. Elle offre également la possibilité de publier sur un site web dédié le résultat de cette analyse.

Tableau 1 : Pression fiscale et écarts fiscaux en UEMOA en 2021 (en %PIB)

	Moyenne 2018-2022			*Année 2021*	
	Recettes fiscales	**Effort fiscal**	**Ecart fiscal**	**Dépenses fiscales**	**Ecart de conformité**
Bénin	11	0,47	5,78	2	3,78
Burkina Faso	15,4	0,52	7,26	1,2	6,06
Côte d'Ivoire	12,8	0,49	6,33	1,03	5,3
Guinée-Bissau	9	0,48	4,4		
Mali	15,3	0,52	6,81	3	3,81
Niger	10,4	0,53	4,86	1,92	2,94
Sénégal	17	0,52	8,17	6,2	1,97
Togo	14	0,53	6,3	2,3	4
Moyenne	*13,11*	*0,51*	*6,24*	*2,52*	*3,98*

L'écart fiscal des principaux impôts d'Etat a été également calculé en reprenant la méthodologie de l'effort fiscal et en la complétant par d'autres approches dans la mesure des disponibilités de données (cf. Tableau 2). La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) est la principale source de recettes fiscales variant de 2,79% du PIB en Côte d'Ivoire à 6,44% du PIB au Togo. L'écart de TVA moyen est de 2,26% du PIB : il est de 1,60% du PIB en en Côte d'Ivoire et de 3,03% du PIB au Sénégal.

Tableau 2 : Effort fiscal de TVA et écarts fiscal de TVA (en % PIB)

Pays	**Recettes fiscales de TVA**	**Effort fiscal de TVA total**	**Recettes fiscales de TVA potentielles**	**Ecarts de recettes de TVA**
Burkina Faso	4,71	0,51	7,02	2,31
Côte d'Ivoire	2,79	0,43	4,38	1,60
Mali	4,85	0,49	7,33	2,48
Niger	3,62	0,49	5,48	1,86
Sénégal	5,96	0,49	8,99	3,03
Togo	6,44	0,54	9,41	2,97
Moyenne	**4,73**	**0,49**	**7,10**	**2,37**

Une mesure alternative de l'écart de TVA repose sur la notion d'efficacité-C qui utilise la consommation finale corrigée notamment de l'autoconsommation. Cette mesure varie de 0,21 en Côte d'Ivoire à 0,43 au Sénégal ou au Togo. La Côte d'Ivoire collecte ainsi 21% du potentiel de recettes théoriques de TVA. Les écarts de TVA établis par cette méthode sont bien plus importants, variant de 7,8% du PIB au Sénégal à 12,05% du PIB au Niger. Ils supposent une TVA parfaitement appliquée sur la consommation finale des ménages et des administrations publiques et ne considèrent ni les exonérations, taux réduits, ni le secteur informel important dans l'Union.

Tableau 3 : Efficacité-C de TVA en UEMOA en 2021 (en % PIB)[2]

	C-efficacité (1)	C-efficacité (2)	Recettes de TVA	Ecart fiscal (1)	Ecart fiscal (2)
Burkina Faso	0,34	0,32	4,95	9,60	10,53
Côte d'Ivoire	0,21	0,20	2,78	10,75	11,25
Mali	0,32	0,30	4,85	10,43	11,32
Niger	0,23	0,22	3,61	12,03	12,75
Sénégal	0,43	0,39	5,96	7,80	9,21
Togo	0,43	0,39	6,43	8,55	9,92

1 : la base taxable est la consommation finale des ménages et des administrations publiques.
2 : la base taxable est la même que précédemment diminuée de la TVA.

Une troisième approche d'estimation de l'écart de TVA repose sur l'utilisation des Tableaux Ressources Emplois (TRE) qui permet d'apprécier secteur par secteur la levée de cet impôt. L'écart fiscal varie de 1,68% du PIB au Burkina Faso à 5,19% du PIB au Bénin. Cette approche permet d'apprécier séparément les écarts fiscaux politiques et ceux de conformité associés à la présence d'entreprises informelles et à la fraude fiscale. L'écart de conformité est négatif pour certains pays, car l'approche considère les recettes de TVA collectées sur certaines consommations intermédiaires et les importations des entreprises informelles non assujetties à la TVA et assimilables à des consommateurs finaux. Si toutes les entreprises sont formelles et assujetties, ces recettes disparaissent.

Tableau 4 : Ecarts fiscaux de TVA à partir des TRE

		Recettes TVA	Recettes TVA sans exonération	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
Bénin	2016	3,73%	8,71%	3,93%	4,98%	0,20%	5,19%
Burkina Faso	2019	4,04%	7,90%	1,86%	3,86%	-2,18%	1,68%
Côte d'Ivoire	2017	7,11%	9,55%	7,41%	2,44%	0,30%	2,74%
Mali	2017	4,19%	5,34%	3,82%	3,51%	-0,38%	3,14%
Sénégal	2022	5,00%	11,16%	1,88%	6,17%	-3,12%	3,05%
Togo	2017	8,40%	10,01%	9,39%	1,61%	0,99%	2,60%
Moyenne		*5,41%*	*8,78%*	*4,71%*	*3,76%*	*-0,70%*	*3,07%*

La méthodologie des écarts fiscaux par les TRE permet d'affiner l'analyse des écarts fiscaux au niveau sectoriel. Les produits alimentaires (agriculture, élevage, pêche…) représentent plus de 50% des écarts fiscaux au Bénin (66%), Burkina Faso (67%), Mali (88%) et au Sénégal (63%). Le secteur agricole et les biens alimentaires sont exonérés de TVA. Cette politique vise généralement à maintenir des prix de ces produits modérés, i.e. accessibles aux plus pauvres. Elle suppose cependant une incidence complète de la TVA sur le prix à la consommation et son ciblage des populations les plus démunies ne paraît guère établi. Les services d'hébergement et

[2] La Guinée Bissau n'avait pas de TVA sur la période couverte et les données étaient indisponibles pour le Bénin.

de restauration sont également à l'origine d'écarts fiscaux importants au Bénin et au Mali. Les services de transport en Côte d'Ivoire représentent près de 40% de l'écart fiscal total de TVA résultant principalement d'une informalité importante de ce secteur. Une analyse détaillée des écarts fiscaux de TVA pour certains secteurs clé permettrait d'affiner l'analyse mais elle requiert davantage d'informations.

Tableau 5 : Répartition sectorielle des écarts fiscaux de TVA[3]

	Bénin	Burkina Faso (1)	Côte d'Ivoire	Mali (1	Sénégal (1)	Togo
Production alimentaire (agricole, élevage, pêche…)	66,41%	67,12%	34,09%	88,20%	63,26%	40,97%
Produits manufacturés	3,54%	2,72%	0,13%	1,48%	9,24%	28,38%
Service de transport	14,32%	0,11%	39,47%	-4,88%	8,31%	-1,42%
Service d'hébergement et de restauration	17,63%	0,70%	13,66%	17,59%	0,00%	-0,67%

1: Ecart politique seulement

Outre la TVA, l'analyse s'est également portée sur l'impôt sur les sociétés (IS). Suivant l'approche en termes d'effort fiscal, les écarts fiscaux d'IS ont été évalué entre 0,8% du PIB au Niger (plus de la moitié des recettes de cet impôt dans le pays) à 1,54% du PIB au Burkina Faso (cf. Tableau 6).

Tableau 6 : Pression fiscale et écarts fiscaux d'IS en UEMOA en 2021 (en % PIB)

	Recettes fiscales	Ecart fiscal	Dépenses fiscales	Ecart de conformité
Burkina Faso	3,6	1,54	0,48	1,06
Côte d'Ivoire	1,7	1,02	0,08	0,94
Mali	3,1	1,4	0,21	1,19
Niger	1,6	0,82	0,13	0,69
Sénégal	2,2	1,37	0,01	1,36
Togo	2,4	1,13	0,58	0,55

Enfin, une analyse en termes de taux effectif moyen d'imposition (TEMI) apprécie la charge fiscale d'une entreprise représentative régie par le Code Général des Impôts (CGI) et par le Code des Investissements (CI), qui est la principale source de dépenses fiscales. Elle conclut que les incitations fiscales du Code des Investissements (CI) sont régressives au Bénin et au Burkina Faso en favorisant davantage les entreprises les plus profitables. Cette régressivité signifie une redondance et une inefficacité du régime incitatif. Elle résulte des exonérations d'IS et d'impôt minimum forfaitaire alors que La Côte d'Ivoire, le Sénégal et le Togo appliquent un crédit d'impôt et le Mali propose une réduction de taux sur sept ans. ***La Commission pourrait***

[3] Seuls les écarts fiscaux politiques sont considérés pour le Burkina Faso, le Mali et le Sénégal, les écarts de conformité étant négatifs pour ces pays suivant la méthodologie adoptée.

inciter les Etats membres à revoir leurs régimes incitatifs en privilégiant les crédits d'impôt au lieu des exonérations de fiscalité directe.

Les autres impôts et taxes dont les droits d'accises et les droits de douane n'ont pas été étudiés faute de données disponibles. Les exercices ultérieurs d'évaluation des écarts fiscaux pourront les intégrer et élargir certaines méthodologies particulières comme l'approche TRE à d'autres pays selon les demandes de la Commission de l'UEMOA.

I. Introduction

1. **Cette étude analyse les écarts fiscaux des Etats membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).** Les écarts fiscaux mesurent la différence entre les recettes fiscales potentielles ou théoriques et celles effectivement collectées. Ils peuvent être de deux types selon leurs origines : soit politique résultant des dépenses fiscales, soit administratif ou dit de conformité. Ces écarts permettent d'identifier les forces et faiblesses des système fiscaux des Etats membres.

2. **Plusieurs approches méthodologiques ont été mobilisées pour apprécier les écarts fiscaux selon la disponibilité des données.** L'approche descendante qui repose des données macroéconomiques accessibles en ligne a été privilégiée, en particulier celle recourant à l'évaluation des efforts fiscaux. D'autres approches pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et pour l'Impôt sur les sociétés (IS) sont également proposés. Elles complètent l'approche principale en termes d'efforts fiscaux soulignant la nécessité d'analyses supplémentaires. L'annexe 3 présente la demande d'information formulée par la FERDI en novembre 2023 afin d'apprécier dans le détail les écarts fiscaux. La communication par la Commission des Lois de finances des Etats membres a certes été utile, mais elle n'a pas fourni les informations nécessaires à certaines méthodologies d'évaluation des écarts fiscaux, en particulier celles ascendantes qui reposent sur des données microéconomiques et administratives. Des analyses plus détaillées des écarts fiscaux nécessiteront un accès privilégié aux informations des administrations fiscales et douanières des Etats membres.

3. **A partir de l'appréciation des efforts fiscaux de chaque pays membres, les écarts fiscaux ont été estimés à 6,2% du PIB en moyenne en 2021.** Un peu moins de la moitié de ces écarts résultent des dépenses fiscales (exonérations, taux réduits…), le reste étant des écarts de conformité (informalité, fraudes, défaillances administratives…). Ces écarts représentent 47,2% des recettes fiscales qui s'élevaient en moyenne à 13,11% du PIB dans l'Union. Les écarts fiscaux varient entre les pays, respectivement : 5,7% du PIB ou 52% des recettes fiscales au Bénin, 7,2% du PIB ou 46% des recettes fiscales au Burkina Faso, 6,3% du PIB ou 49% des recettes fiscales en Côte d'Ivoire, 4,4% du PIB ou 48% des recettes fiscales en Guinée Bissau, 6,8% du PIB ou 44% des recettes fiscales au Mali, 4,8% du PIB ou 46% des recettes fiscales au Niger, 8,1% du PIB ou 47% des recettes fiscales au Sénégal et 6,3% du PIB ou 45% des recettes fiscales au Togo.

4. **Ce rapport est organisé ainsi.** La section II présente la pression fiscale des Etats membre de l'UEMOA et leur effort fiscal respectif. Elle décrit également la méthodologie suivie. La section III concerne les dépenses fiscales et reprend les principales informations contenues dans les rapports publiés par les Etats membres en annexe de leur loi de finance. La section IV analyse l'écart fiscal de TVA, la principale source de recettes fiscales des Etats membres, en proposant 3 approches : l'effort fiscal, l'efficacité-C et l'utilisation des Tableaux Emplois Ressources (TRE). La section V porte sur l'IS et évalue l'effort fiscal de cet impôt et sa productivité. Une analyse en termes de Taux effectif moyen d'imposition (TEMI) est

également menée permettant d'évaluer l'effet du Code des Investissements (CI), une source importante de dépense fiscale sur la charge fiscale effective.

II. La pression fiscale et l'effort fiscal en UEMOA

A. La pression fiscale en UEMOA

5. **La pression fiscale moyenne en UEMOA s'est établi à 13,8% du PIB en 2022 (cf. Panel A du Tableau 2) largement inférieur au critère de convergence de 20% de l'UEMOA**[4]**.** Les recettes fiscales présentent une trajectoire ascendante depuis 2018, soulignant une amélioration dans la collecte des ressources intérieures dans la région. L'année 2020 a marqué un léger recul de la pression fiscale dans la zone dû notamment à la crise de COVID-19[5]. Il est essentiel de noter que les recettes non fiscales continuent de jouer un rôle substantiel dans le financement des pays de la zone.

6. **Les impôts indirects sont la principale source (près des deux tiers) des recettes fiscales des Etats membres en 2022.** La part des recettes indirectes a néanmoins légèrement diminué depuis 2018. Cette variation est due à la stabilité des recettes provenant de la fiscalité indirecte, contrastant avec une légère augmentation des recettes fiscales directes. Les taxes sur les biens et services, en particulier la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), émergent comme la principale source de recettes, tandis que les taxes sur le commerce international présentent une tendance à la baisse, reflétant les efforts de transition fiscale des pays de la région. L'UEMOA a entrepris une transition fiscale majeure pour consolider son marché commun et optimiser la mobilisation des recettes fiscales. Pour mieux comprendre cette transition, l'Encadré 1, détaille les objectifs, les actions clés et les critères de cette réforme.

7. **Des disparités importantes existent entre les pays dans la collecte des recettes fiscales mais aussi dans leur composition.** La collecte des recettes intérieures est relativement hétérogène en UEMOA. Le Sénégal a le taux de pression fiscale le plus élevé sur la période, environ 18% du PIB en moyenne (cf. Panel H du Tableau 2). A l'opposé, la Guinée-Bissau est le pays qui prélève le moins avec 9% du PIB en moyenne (cf. Panel E du Tableau 2). Outre le Sénégal, le Togo, le Mali et le Burkina Faso sont les pays ayant un taux de pression fiscale supérieur à la moyenne de l'union. Les disparités portent également sur la composition des recettes fiscales, la dépendance aux recettes non fiscales. Par exemple, le Bénin montre une forte dépendance aux recettes assises sur le commerce international notamment dû à la proximité avec le Nigeria. Le Niger et la Guinée-Bissau se reposent davantage sur des recettes non fiscales.

[4] Le Pacte de Convergence, de Stabilité, de Croissance et de Solidarité (PCSCS), défini par le traité de l'UEMOA en son article 63 et renforcé par l'acte additionnel n°04/99 du 08 décembre 1999 permet une évaluation des performances des Etats membres au moyen d'indicateurs macroéconomiques (ou critères de convergence). L'indicateur relatif au niveau de pression fiscale est un indicateur de second rang.

[5] A noter que 2020 a marqué la suspension temporaire de l'application du PCSCS, le 27 avril, par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de l'Union.

Encadré 1. La transition fiscale en UEMOA

L'harmonisation des règles fiscales au sein de l'UEMOA a émergé comme un impératif stratégique pour faciliter l'établissement d'un marché commun. Initiée en 2000 par l'adoption du Tarif Extérieur Commun (TEC), cette décision a induit une diminution des recettes fiscales douanières, mettant ainsi en lumière la nécessité d'une transition fiscale.

La transition fiscale, telle qu'instituée dans la décision n°10/2006/CM/UEMOA, implique un transfert progressif de la pression fiscale de la fiscalité de porte vers la fiscalité intérieure. Son objectif est entre autres de consolider le marché commun en éliminant les entraves à la libre circulation des marchandises. La réforme en faveur de l'harmonisation fiscale vise à renforcer le cadre juridique et fiscal essentiel au marché commun de l'UEMOA, réduisant ainsi les distorsions et inefficacités. Elle cherche également à optimiser la mobilisation des recettes fiscales et douanières.

Pour atteindre ces objectifs, l'UEMOA a instauré le Programme de Transition Fiscale (PTF), articulé autour d'actions clés. Celles-ci incluent la définition d'un régime commun de taxation pour les droits d'accises, le renforcement des capacités administratives et la synergie entre les administrations fiscales et douanières. Des mesures sur la fiscalité directe ont été intégrées ultérieurement, visant à élargir les assiettes fiscales, à réduire et encadrer les taux nominaux de taxation, ainsi qu'à rationaliser les mesures dérogatoires.

Les critères de transitions fiscales sont définis dans la Décision N°34/2009/CM/UEMOA[6]. Ces critères comprennent des critères principaux et des critères complémentaires. Les critères principaux sont au nombre de trois : (i) : Le ratio impôts et taxes perçus au cordon douanier rapportés aux recettes fiscales totales doit être inférieur à 45% ; (ii) : le ratio recettes fiscales intérieures (directes et indirectes) rapportées aux recettes fiscales totales doit être supérieur ou égal à 55% ; (iii) : le ratio recettes fiscales intérieures rapportées aux recettes fiscales sur commerce extérieur doit être supérieur ou égal à 1,5. Cinq critères complémentaires accompagnent les critères principaux. Les repères associés à chacun de ces critères sont déterminés par chaque Etat membre en fonction des objectifs de son PTF.

Comparaison de la pression fiscale en UEMOA et dans les autres pays d'Afrique sub-saharienne

8. **L'analyse de la pression fiscale pour les années 2018, 2021 et 2022 dans certains pays d'Afrique Sub-Saharienne offre des éclairages intéressants sur les tendances fiscales régionales.** Le Tableau 1 présente la pression fiscale en 2018, 2021 et 2022 de certains pays d'Afrique Sub-Saharienne hors UEMOA. Le tableau contient également les moyennes pour toute l'Afrique Sub-Saharienne, les pays à revenu faible et intermédiaire inférieur d'Afrique Sub-Saharienne. Enfin, pour chaque groupe de pays, la moyenne du groupe est affichée. Etant donné l'indisponibilité des données pour un bon nombre de pays, nous présentons également les données pour 2021.

9. **Les variations des PIB utilisés et notamment leurs récentes réévaluations dans certains pays ont un impact significatif sur leur pression fiscale.** En effet, plusieurs pays ont révisé à la hausse leur PIB ces dernières années. Une augmentation du PIB peut conduire à une

[6] La décision N°35/2009/CM/UEMOA crée un dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

réduction de la pression fiscale relative. L'Encadré 2 présente les récentes révisions du PIB en Afrique.

Encadré 2. Révisions du PIB en Afrique

Ces dernières années, plusieurs pays africains ont entrepris des révisions significatives de leur PIB, entraînant des variations notables de cet indicateur. Les révisions du PIB, souvent réalisées tous les cinq à dix ans[7], visent à mettre à jour les méthodes, concepts et classifications utilisés pour calculer le PIB, assurant ainsi sa comparabilité dans le temps et entre pays[8].

Ces révisions ont un impact direct sur la pression fiscale de ces pays, influençant ainsi les indicateurs de mesure de comparaison de la politique fiscale. Une augmentation du PIB conduit automatiquement à une réduction de la pression fiscale relative.

A titre d'illustration, le Nigeria, le Ghana, le Kenya et la Tanzanie ont tous entrepris des révisions majeures de leur PIB, intégrant de nouveaux secteurs économiques et améliorant la qualité des données. Parmi les plus notables, le Nigéria a ajusté son PIB à la hausse de 60% en 2014. Le Zimbabwe, le Ghana et le Kenya ont aussi relevé leur PIB en 2017 de 20%, 32% et 21% respectivement.

Au sein de l'UEMOA, des pays comme la Côte d'Ivoire, le Sénégal et le Bénin ont également révisé leur PIB pour mieux refléter la structure économique et améliorer la qualité des données. Le PIB de 2017 du Sénégal a été révisé à la hausse de 29%. La Côte d'Ivoire a réévalué son PIB de 2015 à la hausse de 38,2%.

10. **Le niveau moyen du ratio des recettes fiscales sur PIB est faible en Afrique Sub-Saharienne** à 13,7 % en 2018. Le taux de pression fiscale s'est légèrement amélioré passant à 14,1 % du PIB en 2021 et 14,4% en 2022[9]. Le niveau de développement des pays est corrélé à la pression fiscale. En effet, les pays à revenu intermédiaire ont des niveaux de pression fiscale supérieurs à ceux des pays à revenu faible.

11. **Les pays africains dépendent davantage de leur fiscalité indirecte (TVA, droits d'accise).** En particulier, les pays de l'UEMOA et de la Communauté d'Afrique de l'Est (CAE) ont une part significative de leurs recettes fiscales provenant des impôts sur les biens et services, la TVA, et les droits d'accises. Les autres Etats membres de la Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) ainsi que ceux de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) affichent des tendances similaires dans une moindre mesure cependant. Les pays de la SACU (Union douanière d'Afrique Australe) dépendent fortement de la fiscalité directe représentant une part importante de leurs recettes fiscales totales.

[7] Voir African development Bank (2013). Ces types de révisions concernent des révisions majeures, souvent pour introduire de nouvelles méthodologies, notamment des changements de l'année de référence. La fréquence des révisions varie d'un pays à l'autre. Certains pays effectuent révisent leurs chiffres de façon mensuelle, d'autres trimestriellement ou annuellement.

[8] Les méthodes des pays sont généralement basées sur le Système de Comptabilité Nationale, qui constitue un cadre international pour une mesure harmonisée de l'activité économique. Le SNC 2008 est la version en cours et a succédé au SNC 1993. Une nouvelle version est en réflexion pour 2025.

[9] L'année 2022 compte beaucoup de données manquantes pouvant affecter la moyenne.

12. **Le niveau moyen de pression fiscale en UEMOA reste comparable à celui d'Afrique Sub-Saharienne.** Cependant, malgré la légère amélioration sur la période, l'union est loin derrière les meilleurs d'Afrique. En 2018, la pression fiscale moyenne en UEMOA était de 12,6%, légèrement inférieure à la moyenne de l'Afrique Sub-Saharienne de 13,7%. Cependant, l'UEMOA affiche une composition fiscale différente, avec une dépendance plus marquée des impôts sur les biens et services. L'UEMOA, en moyenne fait mieux que la CEMAC et le reste des Etats membres de la CEDEAO. Cependant, elle fait moins bien que la SACU. Il faut aussi noter qu'en 2018, la moyenne de l'UEMOA était plus faible que celle de la CAE. Parmi les pays, l'Afrique du Sud se distingue par la pression fiscale la plus élevée à 26,5%, principalement due à des impôts sur le revenu, les profits et les gains en capitaux élevés. De manière générale, la SACU, dont fait partie l'Afrique du Sud est l'union avec la moyenne de recettes fiscales la plus élevée. De son côté, la CEMAC a le plus faible niveau moyen de mobilisation des recettes fiscales. Le Nigeria et la Guinée Equatoriale affichent les niveaux les plus bas de recettes fiscales. En 2021, la pression fiscale de l'UEMOA reste comparable à celle de 2018, avec une légère augmentation à 13,6%. La composition fiscale demeure similaire, mais une légère augmentation des impôts sur les biens et services est observée. Comparée à l'ASS, l'UEMOA maintient une position relativement stable, tandis que des pays comme le Botswana et le Ghana affichent des pressions fiscales plus élevées. En 2022, la tendance varie davantage. L'UEMOA affiche une légère hausse de la pression fiscale à 13,8%, tandis que la moyenne de l'ASS augmente à 14,4%. Les pays de la SACU montrent des pressions fiscales particulièrement élevées.

Tableau 1 : Taux de pression fiscale en Afrique Sub-Saharienne (% du PIB) – comparaisons internationales

Panel A : 2018

Pays	Recettes fiscales	Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	Impôts sur les biens et services	Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	Droits d'accises	Droits de douane	Recettes non fiscales
UEMOA	**12,6**	**3,2**	**9,1**	**4,8**	**1,1**	**1,9**	**1,7**
Afrique Sub-Saharienne (ASS)	**13,7**	**5,2**	**7,0**	**4,5**	**1,4**	**1,4**	**4,9**
ASS - faible revenu	**11,4**	**3,8**	**6,0**	**4,0**	**1,2**	**1,7**	**3,1**
ASS - revenu intermédiaire inférieur	**14,1**	**5,2**	**7,4**	**4,4**	**1,3**	**1,6**	**5,4**
Cameroun	14,2	3,8	8,8	5,2	1,5	1,8	3,2
République Centrafricaine	8,1		4,1	2,6			0,8
Tchad	7,9	4,1	3,7	1,2	0,5	1,3	6,2
République du Congo	7,6	1,8	5,2	2,0	0,3	1,2	17,5
Guinée Equatoriale	6,6	4,4	1,3	0,7	0,3	0,2	13,6
Gabon	9,8	3,5	4,5	2,2	0,4	1,1	5,3
CEMAC	**9,0**	**3,5**	**4,6**	**2,3**	**0,6**	**1,1**	**7,8**
Burundi							
Kenya	16,6	7,3	8,7	4,0	2,5	1,6	2,1
Rwanda	16,9	6,8	9,1	5,1	2,0	1,8	7,8
Tanzanie	11,7	3,9	6,4	3,4	2,9	0,9	2,2
Ouganda	11,7	4,0	7,6	3,7	0,9	2,8	1,0
CAE*	**14,2**	**5,5**	**8,0**	**4,1**	**2,1**	**1,8**	**3,3**
Cap Vert	20,0	6,1	13,0	7,5	1,3	3,7	5,1
Gambie	10,1	2,5	4,9				1,7
Ghana	13,7	5,3	7,7	3,7	1,7	2,0	3,3
Guinée	12,0	2,3	9,3	3,9	0,4	2,3	2,9
Liberia	11,5	3,5	2,1				1,4
Nigeria	6,4	3,8	1,6	0,9	0,0	0,7	3,3
Sierra Leone	10,9	4,9	6,0	2,7	1,3	2,0	4,7
Reste CEDEAO	**12,1**	**4,1**	**6,4**	**3,7**	**1,0**	**2,1**	**3,2**
Botswana	13,3	8,6	4,6	4,1	0,2	0,0	17,1
Eswatini	17,4	8,4	6,1	4,3	1,7	0,0	11,9
Lesotho	21,3	12,0	9,3	8,4	0,9	0,0	25,4
Namibie	19,4	12,1	6,8	6,3	0,0	0,4	11,8
Afrique du Sud	26,5	13,7	10,6	6,1	3,2	1,0	0,5
SACU	**19,6**	**11,0**	**7,5**	**5,8**	**1,2**	**0,3**	**13,4**

Panel B : 2021

Pays	Recettes fiscales	Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	Impôts sur les biens et services	Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	Droits d'accises	Droits de douane	Recettes non fiscales
UEMOA	**13,6**	**3,9**	**9,5**	**4,6**	**1,2**	**2,1**	**1,8**
Afrique Sub-Saharienne (ASS)	**14,1**	**5,6**	**7,1**	**4,2**	**1,4**	**1,5**	**5,0**
ASS - faible revenu	**12,7**	**4,6**	**6,6**	**4,0**	**1,2**	**1,8**	**3,5**
ASS - revenu intermédiaire inférieur	**14,0**	**5,2**	**7,1**	**4,1**	**1,3**	**1,7**	**5,5**
Cameroun	13,3	3,6	8,0	4,3	1,9	1,5	2,7
République Centrafricaine	8,2		3,7	1,7			0,6
Tchad	10,0	4,9	4,5	1,7	0,5	1,5	2,5
République du Congo	8,3	2,4	5,3	2,3	0,3	1,8	14,7
Guinée Equatoriale	5,9	4,1	1,1	0,6	0,3	0,1	9,8
Gabon	10,3	3,6	4,8	2,3	0,5	1,1	5,3
CEMAC	**9,3**	**3,7**	**4,6**	**2,1**	**0,7**	**1,2**	**5,9**
Burundi	17,7	4,6	11,3				3,0
Kenya	15,2	6,3	8,4	3,6	2,6	1,6	2,3
Rwanda	17,0	7,2	8,6	5,1	2,0	1,5	8,5
Tanzanie	10,7	3,7	4,8	3,1	1,7	0,8	2,0
Ouganda	12,2	4,2	7,8	3,7	0,9	2,9	2,0
CAE*	**14,6**	**5,2**	**8,2**	**3,9**	**1,8**	**1,7**	**3,6**
Cap Vert	16,8	4,7	11,8	6,5	1,4	3,8	5,0
Gambie	10,3	3,1	4,6				4,0
Ghana	14,1	5,4	8,0	4,1	2,2	1,5	2,7
Guinée	11,2	1,8	9,1	3,8	0,6	2,3	2,1
Liberia	13,8	5,6	1,9				2,7
Nigeria	6,7	3,1	2,6	1,2	0,1	1,3	4,0
Sierra Leone	11,7	5,5	6,2	2,8	1,6	1,8	7,6
Reste CEDEAO	**12,1**	**4,2**	**6,3**	**3,7**	**1,2**	**2,1**	**4,0**
Botswana	15,0	9,4	5,6	4,5	0,8	0,0	16,7
Eswatini	18,0	8,8	6,5	4,4	1,9	0,0	11,3
Lesotho	20,7	11,0	9,7	8,2	1,4	0,0	29,9
Namibie	19,7	12,3	6,9	6,1	0,0	0,8	10,2
Afrique du Sud	27,0	14,2	10,4	6,1	3,2	0,9	0,7
SACU	**20,1**	**11,1**	**7,8**	**5,9**	**1,5**	**0,3**	**13,8**

Tableau 1 (fin)

Panel C : 2022

Pays	Recettes fiscales	Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	Impôts sur les biens et services	Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	Droits d'accises	Droits de douane	Recettes non fiscales
UEMOA	**13,8**	**4,2**	**6,0**	**4,8**	**0,3**	**1,8**	**1,4**
Afrique Sub-Saharienne (ASS)	**14,4**	**6,5**	**5,7**	**4,7**	**1,8**	**1,8**	**2,9**
ASS - faible revenu	**11,8**	**4,9**	**4,5**	**3,3**	**1,1**	**1,1**	**2,2**
ASS - revenu intermédiaire inférieur	**15,4**	**7,5**	**5,6**	**3,2**	**1,3**	**2,8**	**2,8**
Cameroun			6,8		0,6		
République Centrafricaine	7,2		3,2	1,5			0,6
Tchad							
République du Congo	8,7		3,2				
Guinée Equatoriale	5,0						10,2
Gabon							
CEMAC	**7,0**		**4,4**	**1,5**	**0,6**		**5,4**
Burundi	16,2	4,4	10,4				3,1
Kenya	14,5	7,2	6,3	4,2	2,1		3,6
Rwanda	14,3	6,5	6,7				3,1
Tanzanie	11,2	4,2	4,6	3,0	1,6	0,8	2,5
Ouganda	11,8	4,4	6,2	3,6	2,7	0,9	0,8
CAE*	**13,6**	**5,3**	**6,8**	**3,6**	**2,1**	**0,9**	**2,6**
Cap Vert							
Gambie	9,2	3,2	3,9				2,8
Ghana	13,1	6,2				1,6	2,4
Guinée	11,4		5,2				1,6
Liberia	12,4	5,0	1,8				3,9
Nigeria			1,2	1,2		0,8	1,3
Sierra Leone	10,7	5,2	3,0		0,7		2,0
Reste CEDEAO	**11,4**	**4,9**	**3,0**	**1,2**	**0,7**	**1,2**	**2,3**
Botswana	21,5	9,9	5,1				8,9
Eswatini	24,7	8,8	7,7			8,0	0,8
Lesotho	33,1	10,3	10,0				5,1
Namibie	26,7	12,0	7,0	7,0			4,0
Afrique du Sud							
SACU	**26,5**	**10,3**	**7,4**	**7,0**		**8,0**	**4,7**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO.
Notes : le tableau présente des variables de recettes fiscales (en % du PIB) en UEMOA et certains Etats d'Afrique et leur union respective. Les années choisies sont 2018, 2021 et 2022. 2018 représente le début de période du tableau 2, 2022 la fin. Etant donné l'indisponibilité des données pour un bon nombre de pays, nous avons inclus 2021. Le niveau de revenu est tiré du classement de la Banque Mondiale pour l'exercice 2024, qui est basé sur le Produit National Brut par habitant en 2022.
*La moyenne de la communauté n'inclut pas certains pays de la communauté, elle n'inclut que les pays listés dans le tableau.

Analyse de la pression dans chaque Etat membre de l'UEMOA

Bénin

13. **Le ratio recettes fiscales sur PIB du Bénin reste inférieur aux moyennes de l'UEMOA et de l'ASS, le pays accusant un certain retard dans la mise en œuvre de sa transition fiscale.** L'importance de l'activité portuaire de Cotonou peut expliquer ce retard. Les recettes fiscales du Benin sont en légère amélioration mais restent assez faibles. Le pays a néanmoins démontré une certaine résilience pendant la crise de COVID-19 grâce en partie aux mesures de numérisation engagées dès 2017 (International Monetary Fund Staff 2022b). Le rapport détaille que le Bénin est en retard dans la zone dû notamment au fait que son assiette fiscale est étroite et composée essentiellement de grands contribuables.

Burkina Faso

14. **La pression fiscale du Burkina Faso varie autour de 15% du PIB sur la période 2018-2022 (cf. Panel C du Tableau 2).** Le pays a augmenté significativement ses recettes fiscales entre 2008 et 2013[10]. Malgré le léger recul entre 2014 et 2016, dû notamment aux instabilités politiques, le Burkina Faso a maintenu cette progression. Cette résilience s'explique en partie par les réformes visant la simplification. n du système fiscal et l'élargissement de l'assiette fiscale selon le FMI (Voir International Monetary Fund Staff 2019). Les recettes indirectes demeurent la principale source de recettes fiscales, et l'augmentation du taux de pression fiscale provient de l'accroissement des recettes fiscales directes qui peuvent s'expliquer notamment par l'activité minière en particulier aurifère.

Côte d'Ivoire

15. **Les recettes fiscales sont restées faibles autour de 13% du PIB sur la période.** Ce taux reste inférieur à la moyenne de l'UEMOA tout au long de la période analysée (cf. Panel D du Tableau 2). Les recettes fiscales du pays ont globalement affiché une stabilité au cours de la dernière décennie, avec une légère augmentation depuis 2021. Cependant, cette constance masque des problèmes structurels, notamment une prédominance de la fiscalité indirecte qui constitue une part significative des recettes totales. Le faible niveau de pression fiscale est attribuable à plusieurs facteurs, dont des exonérations fiscales généralisées, notamment dans des secteurs clés de la croissance économique tels que l'industrie agroalimentaire, la construction et les transports (Voir International Monetary Fund Staff 2022a).

Guinée Bissau

16. **En Guinée-Bissau, élargir l'espace budgétaire est indispensable.** La Guinée-Bissau a le taux de pression fiscale le plus faible de l'union inférieur à 10% du PIB. Celui-ci est resté stable sur la période 2018-2022. De plus, le système fiscal se caractérisait par d'importantes exonérations fiscales, un faible niveau de conformité fiscale et une inefficience de

[10] Cette période a été identifiée comme un épisode important de mobilisation des recettes fiscales dans le pays voir Akitoby et al. (2019).

l'administration fiscale selon un rapport du FMI produit en 2017 (International Monetary Fund Staff 2017). Cependant, le pays a engagé des réformes de politique fiscale depuis 2012 et a notamment adopté la TVA en 2023.

Mali

17. **Le Mali a connu une amélioration des recettes fiscales depuis 2012 atteignant près de 15,6% du PIB en 2022.** Mais, celles-ci restent exposées au risque sécuritaire et politique du pays. Le Mali a connu des fluctuations notables dans sa pression fiscale au cours de la période de 2018 à 2022 (cf. Panel F du Tableau 2). Initialement à 11,9% du PIB en 2018, le taux de pression fiscale a augmenté de manière significative en 2019 et 2020. La composition des recettes fiscales montre une prédominance de la fiscalité indirecte, représentant une part importante des recettes totales. Les impôts sur les biens et services, notamment la TVA, ont joué un rôle majeur dans cette dynamique, contribuant de manière significative. Les performances fiscales réalisées sont liées à la série de réformes fiscales et de mesures administratives mises en place entre 2014 et 2016, notamment une augmentation des taxes sur les transactions financières et les télécommunications, l'élargissement de l'assiette fiscale, une augmentation des taux d'imposition et une amélioration de la conformité des contribuables (International Monetary Fund Staff 2018).

Niger

18. **Le taux de pression fiscale est faible et volatile au Niger.** Les recettes fiscales sont relativement en légère baisse au cours de la période, passant de 11,2% en 2018 à 9,6% en 2022 (cf. Panel G du Tableau 2). La composition des recettes fiscales montre une prédominance de la fiscalité indirecte, représentant une part significative des recettes totales. Les impôts sur les biens et services, en particulier la TVA, ont contribué de manière substantielle, bien que leur part ait diminué au fil du temps. En revanche, la fiscalité directe, bien que modestement croissante, reste relativement faible en comparaison.

Sénégal

19. **Le Sénégal a augmenté et maintenu un taux de pression fiscale élevé en s'appuyant sur une amélioration de la fiscalité directe.** La pression fiscale est stable sur la période de 2018 à 2022, à un niveau global élevé autour de 17% (cf. Panel H du Tableau 2). Cette constance repose sur une croissance modérée mais continue des recettes fiscales, en particulier des recettes fiscales indirectes qui ont augmenté de 10,6% du PIB en 2018 à 12,2% en 2022. Les impôts sur les biens et services, en particulier la TVA, demeurent la principale source de recettes dans cette catégorie. Parallèlement, la fiscalité directe joue un rôle significatif, avec une croissance constante au fil des années. Les impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux, tant pour les individus que pour les sociétés, ont connu une progression, reflétant une dynamique positive. Le Sénégal a tiré profit de réformes orientées vers la simplification du système fiscal et l'élargissement de l'assiette fiscale. De plus, l'utilisation de l'identifiant unique commun aux impôts, aux douanes et au Trésor offre une meilleure visibilité des activités (Diagne et Ba 2019).

Ces mesures indiquent une gestion proactive et éclairée des politiques fiscales visant à renforcer la stabilité et l'efficacité du système financier du pays.

Togo

20. **Le Togo a sensiblement amélioré ses recettes fiscales de 12,6% du PIB en 2018 à 13,8% du PIB en 2022 (cf. Panel I du Tableau 2).** La fiscalité directe a contribué de manière significative à cette augmentation, avec une croissance constante des impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus et des sociétés. Les impôts sur les biens et services, notamment la TVA, ont également joué un rôle majeur dans la dynamique de la pression fiscale, augmentant de 11,1% en 2018 à 12,7% en 2022. Le Togo a aussi une certaine dépendance aux recettes non fiscales même si cette dépendance est à la baisse. Le Togo a bénéficié d'une simplification de son système fiscal en 2019 à travers une réduction du nombre d'impôts. Les réformes ont également visé un élargissement de son assiette fiscale et l'extension de la déclaration en ligne aux petites et moyennes entreprises (PME) (Voir G20 Compact with Africa 2022).

21. **De manière générale, certains pays de l'UEMOA et d'Afrique Sub-Saharienne ont levé des recettes importantes en poursuivant à la fois des mesures de politique fiscale et de réforme de l'administration des recettes pour élargir l'assiette fiscale des impôts directs et indirects**[11]**.** Le Tableau 2 présente pour la période 2018-2022 l'évolution des recettes publiques et leur composition en UEMOA et ses Etats membres à partir des données disponibles en ligne[12].

[11] Voir Akitoby et al. (2019) pour des exemples hors UEMOA.
[12] Il pourra être complété selon les informations communiquées à la FERDI.

Tableau 2 : PIB (milliards de F CFA), recettes fiscales et non fiscales (en % du PIB) de la zone UEMOA, 2018-2022

Panel A : Moyenne UEMOA

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**83 450**	**89 685**	**92 956**	**100 628**	**111 327**
Recettes fiscales et non fiscales	16,3	17,2	16,7	17,4	17,3
Recettes fiscales	12,6	13,3	12,8	13,6	13,8
Fiscalité directe	**3,6**	**3,8**	**4,3**	**4,5**	**4,4**
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	3,2	3,4	3,6	3,9	4,2
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	1,1	1,2	1,2	1,4	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	2,0	2,1	2,2	2,4	
Impôts sur les salaires	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2
Fiscalité indirecte	**9,4**	**9,3**	**9,0**	**9,6**	**9,0**
Impôts sur les biens et services	9,1	8,6	9,1	9,5	6,0
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	4,8	4,7	4,5	4,6	4,8
Droits d'accises	1,1	0,9	1,2	1,2	0,3
Droits de douane	1,9	1,9	1,9	2,1	1,8
Taxes à l'exportation	0,4	0,6	0,4	0,4	
Recettes non fiscales	**1,7**	**1,7**	**1,7**	**1,8**	**1,4**
Rentes	0,3	0,3	0,3	0,3	0,0

Panel B : Benin[13]

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**7 916**	**8 432**	**9 009**	**9 810**	**10 855**
Recettes fiscales et non fiscales	**13,6**	**14,1**	**14,4**	**14,1**	**14,3**
Recettes fiscales	**10,2**	**10,6**	**10,5**	**11,0**	**12,2**
Fiscalité directe					
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux					
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus					
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés					
Impôts sur les salaires					
Fiscalité indirecte					
Impôts sur les biens et services					
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)					
Droits d'accises					
Droits de douane					
Taxes à l'exportation					
Recettes non fiscales	**2,7**	**2,3**	**2,2**	**2,2**	**1,6**
Rentes					

[13] Les auteurs n'ont pas eu accès au détail des recettes fiscales du Bénin.

Tableau 2 (suite)

Panel C : Burkina Faso

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**8 826**	**9 484**	**10 405**	**11 075**	**11 945**
Recettes fiscales et non fiscales	**19,3**	**19,3**	**18,6**	**19,8**	**21,0**
Recettes fiscales	**15,3**	**15,0**	**13,2**	**15,4**	**17,1**
Fiscalité directe	**4,2**	**4,3**	**3,8**	**5,4**	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	3,9	4,2	3,6	5,2	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	1,3	1,4	1,4	1,6	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	2,5	2,7	2,2	3,6	
Impôts sur les salaires	0,1	0,1	0,1	0,1	
Fiscalité indirecte	**9,6**	**9,0**	**7,9**	**10,3**	
Impôts sur les biens et services	9,4	8,8	7,7	7,8	
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	5,0	5,0	3,8	2,9	
Droits d'accises	1,5	1,3	1,1	1,6	
Droits de douane	1,9	1,7	1,3	1,8	
Taxes à l'exportation	0,0	0,0	0,0	0,0	
Recettes non fiscales	**1,5**	**2,9**	**2,6**	**2,0**	**1,7**
Rentes	0,7	0,7	1,0	0,7	

Panel D : Côte d'Ivoire

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**32 506**	**35 095**	**36 252**	**39 821**	**43 682**
Recettes fiscales et non fiscales	14,4	14,4	14,4	15,2	15,3
Recettes fiscales	12,9	12,9	13,1	13,9	12,9
Fiscalité directe	**3,4**	**3,2**	**3,3**	**3,5**	**3,7**
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	1,8	1,6	1,6	1,8	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	0,0	0,0	0,0	0,0	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	1,6	1,5	1,5	1,7	
Impôts sur les salaires	1,5	1,5	1,5	1,5	
Fiscalité indirecte	**8,6**	**8,7**	**8,5**	**9,1**	**8,4**
Impôts sur les biens et services	7,7	7,9	8,0	8,5	
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	2,7	2,7	2,6	3,0	
Droits d'accises	0,9	1,1	1,5	1,3	
Droits de douane	1,8	1,7	1,6	1,9	
Taxes à l'exportation	1,3	1,4	1,2	1,2	
Recettes non fiscales	**1,5**	**1,5**	**1,3**	**1,3**	**1,9**
Rentes	0,4	0,3	0,2	0,2	

Tableau 2 (suite)

Panel E : Guinée-Bissau

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**854**	**885**	**947**	**1 030**	**1 135**
Recettes fiscales et non fiscales	**15,0**	**15,9**	**14,2**	**14,0**	**14,4**
Recettes fiscales	**9,0**	**8,5**	**7,2**	**9,0**	**8,6**
Fiscalité directe		**2,8**			
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux		2,7			
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus		1,2			
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés		1,5			
Impôts sur les salaires	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2
Fiscalité indirecte		**6,4**			
Impôts sur les biens et services		3,5			
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)		2,9			
Droits d'accises		0,6			
Droits de douane		1,4			
Taxes à l'exportation		1,3			
Recettes non fiscales	**2,4**	**3,0**	**3,4**	**1,5**	**2,2**
Rentes	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Panel F : Mali

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**9 482**	**10 125**	**10 053**	**10 708**	**11 714**
Recettes fiscales et non fiscales	**15,6**	**22,1**	**19,3**	**21,9**	**21,1**
Recettes fiscales	**11,9**	**15,4**	**14,3**	**15,3**	**13,6**
Fiscalité directe	**3,6**	**4,7**	**5,6**	**5,3**	**5,0**
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	3,3	4,0	4,9	4,8	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	1,0	1,2	1,3	1,3	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	2,1	2,5	3,2	3,1	
Impôts sur les salaires	0,1	0,1	0,1	0,1	
Fiscalité indirecte	**8,3**	**10,1**	**8,7**	**9,8**	**8,4**
Impôts sur les biens et services	7,7	9,8	8,7	9,6	5,1
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	3,9	5,3	4,8	5,4	4,8
Droits d'accises	1,1	1,2	1,3	0,8	0,3
Droits de douane	1,6	1,7	1,7	1,9	1,8
Taxes à l'exportation	0,4	0,5	0,4	0,5	
Recettes non fiscales	**0,6**	**0,7**	**0,7**	**0,9**	**0,7**
Rentes	0,2	0,2	0,0	0,0	

Tableau 2 (suite)

Panel G : Niger

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**7 115**	**7 568**	**7 911**	**8 271**	**9 615**
Recettes fiscales et non fiscales	18,5	18,2	18,0	18,9	15,0
Recettes fiscales	11,2	10,4	9,8	10,8	9,6
Fiscalité directe	**2,5**	**2,5**	**2,5**	**2,5**	**2,6**
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	2,4	2,3	2,3	2,5	2,6
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	0,8	0,8	0,8	0,9	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	1,6	1,5	1,5	1,6	
Impôts sur les salaires	0,1	0,1	0,0	0,1	
Fiscalité indirecte	**8,2**	**7,4**	**6,8**	**7,5**	**7,0**
Impôts sur les biens et services	7,4	6,6	5,8	6,6	3,7
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	4,8	3,6	2,9	3,2	
Droits d'accises	0,6	0,5	0,5	0,9	
Droits de douane	0,9	1,0	1,1	1,1	
Taxes à l'exportation	0,7	0,6	0,4	0,3	
Recettes non fiscales	**7,3**	**7,8**	**8,3**	**8,1**	**0,6**
Rentes	0,5	0,2	0,2	0,2	

Panel H : Sénégal

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**12 840**	**13 713**	**14 119**	**15 288**	**17 268**
Recettes fiscales et non fiscales	**18,9**	**20,3**	**20,1**	**19,5**	**20,5**
Recettes fiscales	**15,5**	**17,6**	**16,8**	**17,0**	**18,2**
Fiscalité directe	**4,8**	**5,5**	**5,4**	**5,6**	**6,3**
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	4,7	5,2	5,1	5,1	5,9
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	2,4	2,6	2,5	2,8	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	2,2	2,6	2,5	2,2	
Impôts sur les salaires	0,1	0,1	0,2	0,2	
Fiscalité indirecte	**10,6**	**12,0**	**11,4**	**11,3**	**12,2**
Impôts sur les biens et services	10,2	11,3	10,7	11,3	9,1
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	5,7	6,4	5,7	6,0	
Droits d'accises	1,2	0,8	1,2	1,6	
Droits de douane	2,3	2,7	2,4	2,6	
Taxes à l'exportation	0,0	0,0	0,0	0,0	
Recettes non fiscales	**1,4**	**1,1**	**1,1**	**1,7**	**0,9**
Rentes	0,3	0,5	0,4	0,6	

Tableau 2 (fin)

Panel I : Togo

	2018	2019	2020	2021	2022
PIB	**3 904**	**4 097**	**4 259**	**4 626**	**5 096**
Recettes fiscales et non fiscales	18,2	18,2	16,5	17,1	17,6
Recettes fiscales	12,6	13,5	12,5	14,0	13,8
Fiscalité directe	**2,6**	**3,0**	**2,5**	**3,3**	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux	2,3	3,0	2,4	3,2	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des individus	0,9	1,2	1,0	1,2	
Impôts sur les revenus, les profits et les gains en capitaux des sociétés	1,6	2,1	1,5	2,0	
Impôts sur les salaires	0,1	0,1	0,0	0,0	
Fiscalité indirecte	**8,7**	**10,1**	**9,6**	**10,5**	
Impôts sur les biens et services	9,6	10,1	9,6	10,5	
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)	5,2	6,3	5,2	5,8	
Droits d'accises	0,9	0,9	1,0	1,1	
Droits de douane	2,6	3,2	2,7	3,0	
Taxes à l'exportation	0,1	0,1	0,1	0,1	
Recettes non fiscales	**2,9**	**1,8**	**1,6**	**1,3**	**1,2**
Rentes	0,1	0,2	0,2	0,1	

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO.
Notes : le tableau présente le PIB (en milliards de F CFA) et les variables de recettes fiscales (en % du PIB) pour l'UEMOA et les différents Etats membres.

B. Méthodologie : Une définition des écarts fiscaux.

22. **L'analyse de la pression fiscale des Etats membre est complétée par l'étude des écarts fiscaux afin de mieux appréhender les forces et faiblesses de chaque système fiscal national.** L'écart fiscal est défini comme la différence entre les recettes potentielles et les recettes effectivement collectées. Les premières correspondent aux revenus correspondant à une parfaite application du système fiscal de référence, donc sans aucune exonération ou autre mesure dérogatoire, ni aucune difficulté administrative ou comportement d'évasion fiscale. L'écart fiscal a donc deux dimensions : une dimension dite de conformité des contribuables vis-à-vis de l'impôt, ou « compliance gap », et une dimension liée aux choix politiques concernant les régimes dérogatoires à l'impôt (dépenses fiscales), c'est-à-dire le « policy gap ».

23. **Pour calculer les recettes théoriques potentielles et déterminer l'écart fiscal, il convient de multiplier les taux de référence pour chaque impôt avec la base taxable sur laquelle s'applique l'impôt.** Deux méthodes existent pour évaluer cette base taxable. L'utilisation de l'une ou de l'autre varie selon l'impôt considéré et les informations disponibles. Une première approche est la méthode ascendante et repose sur l'utilisation de données d'enquête des contribuables, des données administratives et des résultats de contrôles aléatoires. Elle nécessite une maîtrise rigoureuse des outils économétriques afin d'agréger les données du niveau microéconomique au niveau macroéconomique. La seconde méthode est, à l'inverse, descendante. Elle consiste à utiliser les données macroéconomiques fournies par les Instituts Statistiques Nationaux et à en déduire les bases taxables après différentes corrections. Ces deux méthodes sont par exemple utilisées par le gouvernement britannique, l'un des plus avancés dans l'évaluation des écarts fiscaux. Ainsi, la HMRC (2015) préconise d'utiliser l'approche descendante pour les impôts relevant de la fiscalité indirecte et l'approche ascendante pour ceux relevant de la fiscalité directe. La mesure des écarts de fiscalité directe s'appuie en Grande-Bretagne sur trois types d'instruments : un programme de contrôles fiscaux aléatoires ; une estimation par vérification croisées des informations en utilisant les tierces parties (banques, employeurs …) ; une modélisation ad hoc de certains segments de contribuables. Pour les impôts indirects, la méthode ascendante est préférée car permet d'employer un niveau de désagrégation qui est plus approprié pour l'estimation de cette base taxable, notamment dans le cas de TVA.

24. **Les approches ascendantes et descendantes d'évaluation des écarts fiscaux sont aussi suivies par de nombreux pays de l'OCDE et de l'Union Européenne, ainsi que par des pays en développement avec l'assistance technique d'institutions multilatérales (Banque Mondiale ou FMI) ou nationales.** Dans les pays en développement, l'appréciation des écarts fiscaux des impôts indirects est d'autant plus délicate qu'une part significative de l'activité économique du pays ne relève pas de sociétés ou d'entreprises correctement enregistrées auprès des administrations fiscale et douanière. Le poids du salariat demeure faible au regard du travail « informel ».

C. L'effort fiscal en UEMOA

25. **L'évaluation de l'effort fiscal des pays est une appréciation principalement économétrique des écarts fiscaux.** L'effort fiscal correspond au rapport entre les recettes effectivement collectées et celles prédites par un modèle économétrique qui intègre diverses variables macroéconomiques[14]. Cette approche est purement économique, en ce sens qu'elle considère uniquement les caractéristiques économiques des pays mais elle n'intègre pas la dimension juridique de la fiscalité, en particulier la définition des assiettes ou celle des taux appliqués dans chaque pays. L'Encadré 3 offre une analyse détaillée de la méthodologie empirique utilisée pour évaluer l'effort fiscal. L'analyse de l'effort fiscal permet néanmoins une comparaison entre pays partageant les mêmes particularités économiques comme les Etats membres de l'UEMOA. L'analyse de l'effort fiscal est complétée par un diagnostic de la politique fiscale. En effet, les différences d'effort fiscal entre pays peuvent provenir des distinctions entre les taxes existantes, des taux statutaires, des assiettes imposables, des dépenses fiscales, de l'efficacité de l'administration fiscale. L'identification de ces différences requiert une analyse détaillée par grandes catégories d'impôts.

26. **L'effort fiscal moyen en UEMOA est supérieur à celui moyen d'Afrique Sub-Saharienne (cf. Tableau 3 et Tableau 4).** L'effort fiscal en UEMOA est estimé en moyenne à 0,51 en 2022, soit un potentiel fiscal de 20% du PIB environ. Sur la période 2018-2022, l'effort fiscal moyen a peu évolué, il s'établit également à 0,5 et varie entre les pays de 0,46 à 0,63. La moyenne en Afrique Sub-Saharienne s'établie à 0,49 sur la période 2018-2022. Certains pays affichent un effort fiscal relativement élevé, tels que le Burundi (0,61), le Mozambique (0,57) et le Kenya (0,55), tandis que d'autres ont des niveaux plus bas comme la République Démocratique du Congo (0,48).

[14] Voir Caldeira et al. (2019) pour une discussion en profondeur.

Encadré 3. L'analyse des frontières stochastiques.

La méthode des frontières stochastiques suppose que les agents économiques ne peuvent pas dépasser une frontière idéale, qui représenterait le niveau maximum au regard des dotations limitées de facteurs. Appliqué à la fiscalité, la frontière représente le potentiel de recettes fiscales compte tenu de la taille et des caractéristiques structurelles des économies étudiées.

Nous spécifions un modèle similaire à celui de Caldeira et al. (2019). Il s'agit du *Generalized True Random Effect (GTRE)*, un modèle qui sépare les erreurs en quatre composantes. Ce modèle a été introduit par Colombi et al. (2014) ; Kumbhakar, Lien et Hardaker (2014) ; Tsionas et Kumbhakar (2014). Il présente plusieurs avantages : (i) il intègre les chocs aléatoires ; (ii) il est robuste à la présence d'hétérogénéité à l'intérieur du panel ; (iii) il permet de distinguer l'hétérogénéité du pays et les facteurs permanents ou temporaires qui affectent l'effort fiscal des pays. Le modèle à frontière stochastique est défini comme suit :

$$RF_{i,t} = \alpha + f(X_{i,t}, \beta) + \mu_i + v_{i,t} - \eta_i - \varphi_{i,t}$$

La variable dépendante $RF_{i,t}$ représente le logarithme du ratio recettes fiscales sur PIB, indices i et t désignent respectivement le pays et l'année, $X_{i,t}$ est un vecteur de variables de contrôle expliquant le ratio recettes fiscales sur le PIB. Il s'agit du PIB par habitant (niveau de revenu), la part de l'agriculture dans le PIB (structure de l'économie), le commerce de marchandise en pourcentage du PIB (ouverture commerciale), les rentes générées par les ressources naturelles (richesse en ressources naturelles). $\eta_i > 0$ et $\varphi_{i,t} > 0$ sont respectivement les inefficiences persistantes et variantes tandis que μ_i et $v_{i,t}$ représentent respectivement les effets aléatoires et le bruit stochastique.

Différentes méthodes sont proposées dans la littérature pour estimer les paramètres du modèle GTRE : Colombi et al. (2014) utilisent un estimateur du maximum de vraisemblance ; Kumbhakar, Lien et Hardaker (2014) proposent une procédure en plusieurs étapes ; Tsionas et Kumbhakar (2014) développent une approche bayésienne enfin Filippini et Greene (2016) utilisent une approche du maximum de vraisemblance simulé. Nous utilisons, ici, l'approche du maximum de vraisemblance simulé[15] (voir Badunenko et Kumbhakar 2016; Filippini et Greene 2016).

27. **L'écart fiscal moyen en UEMOA sur la période 2018-2022 est de 5,81% du PIB (cf. Tableau 3).** Cet écart qui agrège la dimension politique et celle de conformité ou administrative correspond à un effort fiscal moyen de 0,50. L'écart fiscal est respectivement de : 5,78% du PIB au Bénin, 7,26% au Burkina Faso, 6,33% en Côte d'Ivoire, 4,40% en Guinée Bissau, 6,81% au Mali, 4,86% au Niger, 8,17% au Sénégal et 6,80% au Togo. Ces disparités sont encore plus accentuées en ne considérant que l'année 2022 (cf. Tableau 4). L'écart est ainsi de : 6,08% du PIB au Bénin, 6,49% en Côte d'Ivoire, 6,62% au Mali, 4,57% au Niger, 8,66% au Sénégal et 6,40% au Togo (les données n'étant pas disponibles pour les Etats membres). Il apparaît que l'approche par l'effort fiscal révèle un écart fiscal sensiblement plus important pour les Etats membres qui ont les pressions fiscales les plus élevées comme le Sénégal. En effet, les Etats membres ont un effort fiscal relativement proches de l'ordre de 0,5. Le Sénégal qui collecte le

[15] Notre approche se distingue de celle de Caldeira et al. (2019) par la méthode d'estimation des paramètres du modèle. Les auteurs utilisent la décomposition en trois étapes de Kumbhakar, Lien et Hardaker (2014). Pour une discussion du processus d'implémentation voir Horncastle, Kumbhakar et Wang (2015).

plus près de de 17% du PIB a donc automatiquement un écart fiscal plus important puisque celui-ci se déduit automatiquement des recettes collectées multipliées par le complémentaire à l'unité de l'effort fiscal.

28. **L'écart de recettes en UEMOA est légèrement plus faible que la moyenne en Afrique Sub-Saharienne, qui s'établit à 6,16% du PIB sur la même période.** Le potentiel fiscal moyen en Afrique Sub-Saharienne sur la période s'établit à 20% du PIB. Les résultats obtenus se rapprochent de ceux obtenus dans des études récentes (Voir Caldeira et al. 2019 ; McNabb et al. 2021 ; Benitez et al. 2023). Caldeira et al. (2019) ont estimé un effort fiscal moyen de 0,57 pour 42 pays d'Afrique Sub-Saharienne, soit un potentiel fiscal moyen de 23% du PIB. McNabb et al. (2021) ont effectué le même exercice et abouti à un effort fiscal moyen de 0,82 pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne et un potentiel fiscal de 18%. Benitez et al. (2023) ont estimé un effort fiscal moyen sur la période 1990-2021 de 0,67 pour les pays en développement. Le potentiel fiscal de ces pays est de 20% du PIB.

29. **Malgré un effort fiscal moyen légèrement plus élevé que les autres pays de l'ASS, les Etats membres ont en moyenne une pression fiscale plus faible.** L'approche par l'effort fiscal intègre les principaux facteurs structurels déterminant la pression fiscale. Par exemple, un pays pauvre et agricole aura une pression fiscale plus faible qu'un pays plus riche et plus industrialisé ou plus ouvert au commerce international. Ces facteurs (PIB/tête, taille du secteur agricole, ouverture commerciale et rentes des ressources naturelles) détermine le potentiel fiscal de chaque pays. Le premier pays aura donc un potentiel fiscal plus faible, mais pourra avoir un effort fiscal plus important par une politique et/ou une administration fiscale plus efficace. L'approche de l'effort fiscal considère les forces et faiblesses structurelles de chaque pays. En d'autres termes, les pays de l'UEMOA sont structurellement légèrement plus défavorisés que les autres pays de l'ASS. Ils sont en moyenne plus pauvres, plus agricoles, moins ouverts ou plus riches en ressources naturelles. Mais, ils présentent un effort fiscal légèrement supérieur résultant d'une politique et/ou d'une administration plus efficace. Cet effort plus élevé n'est cependant pas suffisant pour compenser les faiblesses structurelles des Etats membres de l'UEMOA et permettre une pression fiscale égale ou supérieure aux autres pays de l'ASS.

30. **Le Graphique 1 fournit une analyse de l'effort fiscal pour les pays d'Afrique subsaharienne en mettant en corrélation l'effort fiscal persistant avec celui variant entre 1980 et 2022.** Ces quatre panels permettent de comprendre la composition de l'effort fiscal et son évolution au fil du temps. Ils révèlent que, dans plusieurs pays, l'effort fiscal persistant dépasse constamment celui variant ; c'est notamment le cas pour l'Angola, le Burkina Faso, le Cameroun, l'Érythrée, le Mali, le Mozambique, le Rwanda, le Sénégal, l'Afrique du Sud et la Zambie. Dans ces pays, les inefficacités structurelles liées au code fiscal ou à un manque de conformité fiscale prévalent moins que les inefficacités temporaires. Par ailleurs, une autre tendance observée dans ces graphiques réside dans la superposition des deux courbes, comme c'est le cas pour le Botswana, les Comores, la Côte d'Ivoire ou le Soudan. Cette superposition révèle que l'écart fiscal dans ces pays est influencé à la fois par des composantes structurelles et des composantes transitoires, telles que le manque de formation des agents des

administrations fiscales et douanières, la performance des administrations ou encore les chocs macroéconomiques transitoires.

31. **Les résultats des analyses de sensibilité renforcent la validité de nos résultats : les coefficients présentés sont similaires à ceux de notre spécification principale.** La première analyse de sensibilité estime un écart fiscal moyen en Afrique Sub-saharienne d'environ 6% pour un potentiel fiscal autour des 20%. La deuxième analyse de sensibilité estime un écart fiscal moyen de 5.8% du PIB et un potentiel d'environ 20% du PIB.

Tableau 3 : Recettes collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort fiscal (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – moyenne 2018-2022

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola	21,70	0,53	0,66	0,79	31,95	10,25
Benin	10,91	0,47	0,67	0,70	16,69	5,78
Botswana	15,13	0,40	0,58	0,70	24,15	9,02
Burkina Faso	15,18	0,52	0,68	0,77	22,44	7,26
Burundi	17,04	0,61	0,73	0,83	23,76	6,71
Cabo Verde	18,64	0,48	0,64	0,74	28,38	9,74
Cameroon	13,55	0,53	0,72	0,74	19,89	6,34
Central African Republic	7,75	0,49	0,70	0,70	11,69	3,95
Chad	10,13	0,48	0,71	0,68	15,39	5,26
Comoros	7,81	0,44	0,68	0,65	12,17	4,36
Congo, Dem. Rep.	8,73	0,48	0,74	0,66	13,24	4,51
Congo, Rep.	8,52	0,39	0,60	0,66	13,67	5,16
Côte d'Ivoire	12,30	0,49	0,69	0,71	18,63	6,33
Equatorial Guinea	7,15	0,33	0,66	0,51	11,90	4,76
Eritrea						
Eswatini	19,25	0,50	0,74	0,67	28,91	9,67
Ethiopia						
Gabon	11,14	0,39	0,57	0,69	17,93	6,78
Gambia, The	10,34	0,50	0,74	0,68	15,49	5,14
Ghana	13,45	0,50	0,75	0,66	20,18	6,72
Guinea	11,69	0,45	0,62	0,71	18,17	6,49
Guinea-Bissau	8,45	0,48	0,76	0,63	12,84	4,40
Kenya	15,67	0,55	0,74	0,74	22,76	7,09
Lesotho	23,04	0,53	0,71	0,74	33,86	10,83
Liberia	12,40				24,80	12,40
Madagascar	10,40	0,51	0,70	0,72	15,55	5,15
Malawi	11,40					
Mali	14,12	0,52	0,69	0,74	20,93	6,81
Mauritania	13,36	0,46	0,68	0,68	20,55	7,19
Mauritius	19,97	0,39	0,65	0,60	32,10	12,13
Mozambique	23,13	0,57	0,74	0,77	33,08	9,95
Namibia	20,93	0,47	0,64	0,74	31,99	11,06
Niger	10,37	0,53	0,73	0,73	15,23	4,86
Nigeria	6,14	0,42	0,64	0,66	9,69	3,55
Rwanda	16,52	0,53	0,68	0,77	24,34	7,82
São Tomé and Príncipe	12,36					
Senegal	16,99	0,52	0,70	0,75	25,17	8,17
Seychelles	30,11	0,41	0,67	0,62	47,74	17,64
Sierra Leone	11,22	0,51	0,74	0,69	16,72	5,50
Somalia	2,34					
South Africa	26,26	0,54	0,69	0,78	38,44	12,17
South Sudan						
Sudan	5,09	0,40	0,63	0,64	8,13	3,03
Tanzania	11,25	0,53	0,73	0,73	16,50	5,26
Togo	13,27	0,53	0,72	0,73	19,57	6,30
Uganda	11,77	0,53	0,73	0,73	17,26	5,49
Zambia	16,08	0,52	0,68	0,76	23,83	7,75
Zimbabwe	12,96	0,48	0,64	0,76	19,69	6,72
Total général	**13,74**	**0,49**	**0,69**	**0,71**	**20,80**	**7,06**

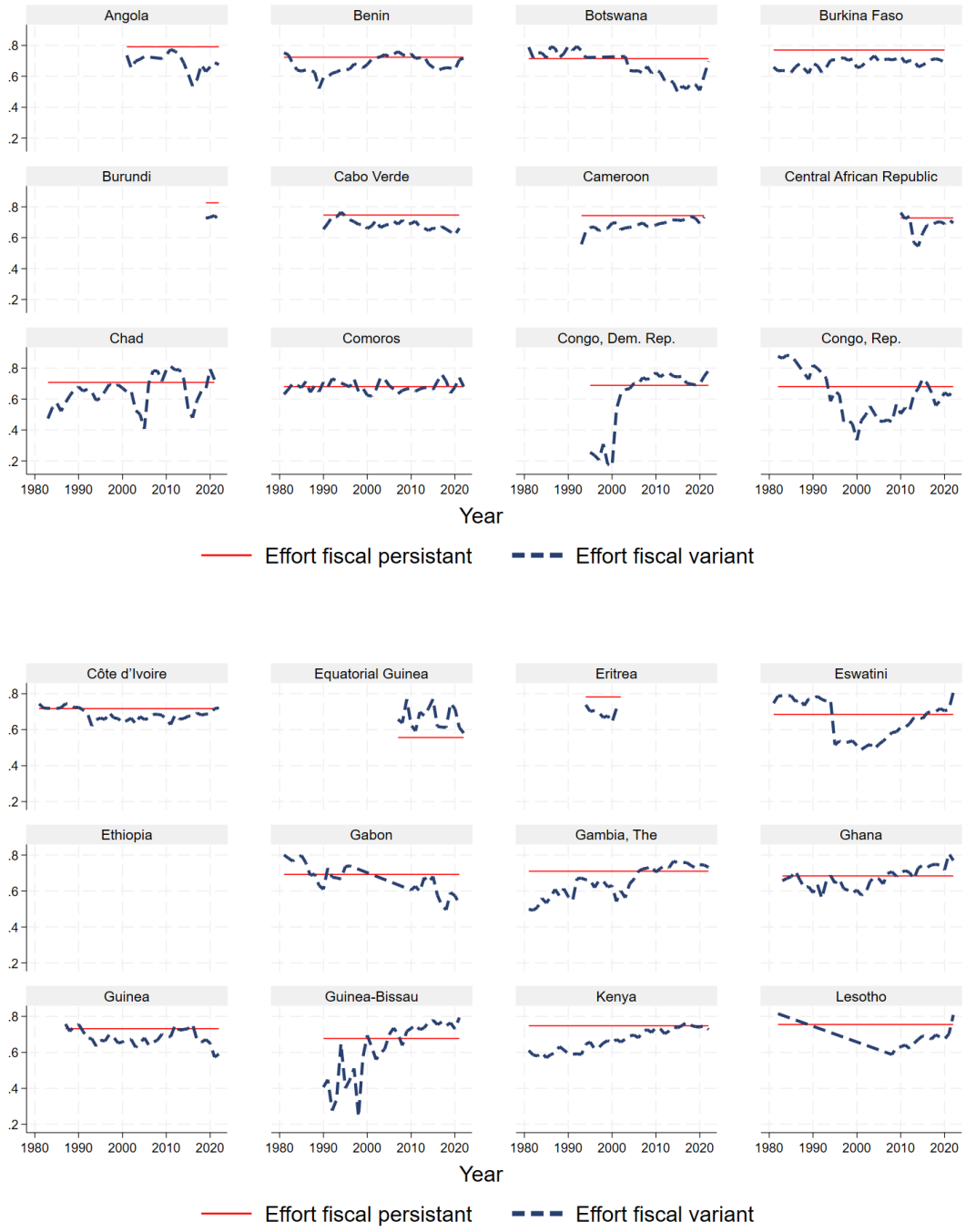
Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI.
Notes : le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal en Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Les colonnes recettes fiscales, recettes fiscales potentielles et écarts de recettes sont en % du PIB. Les différents efforts sont compris entre 0 et 1.

Tableau 4 : Recettes collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort fiscal (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – 2022

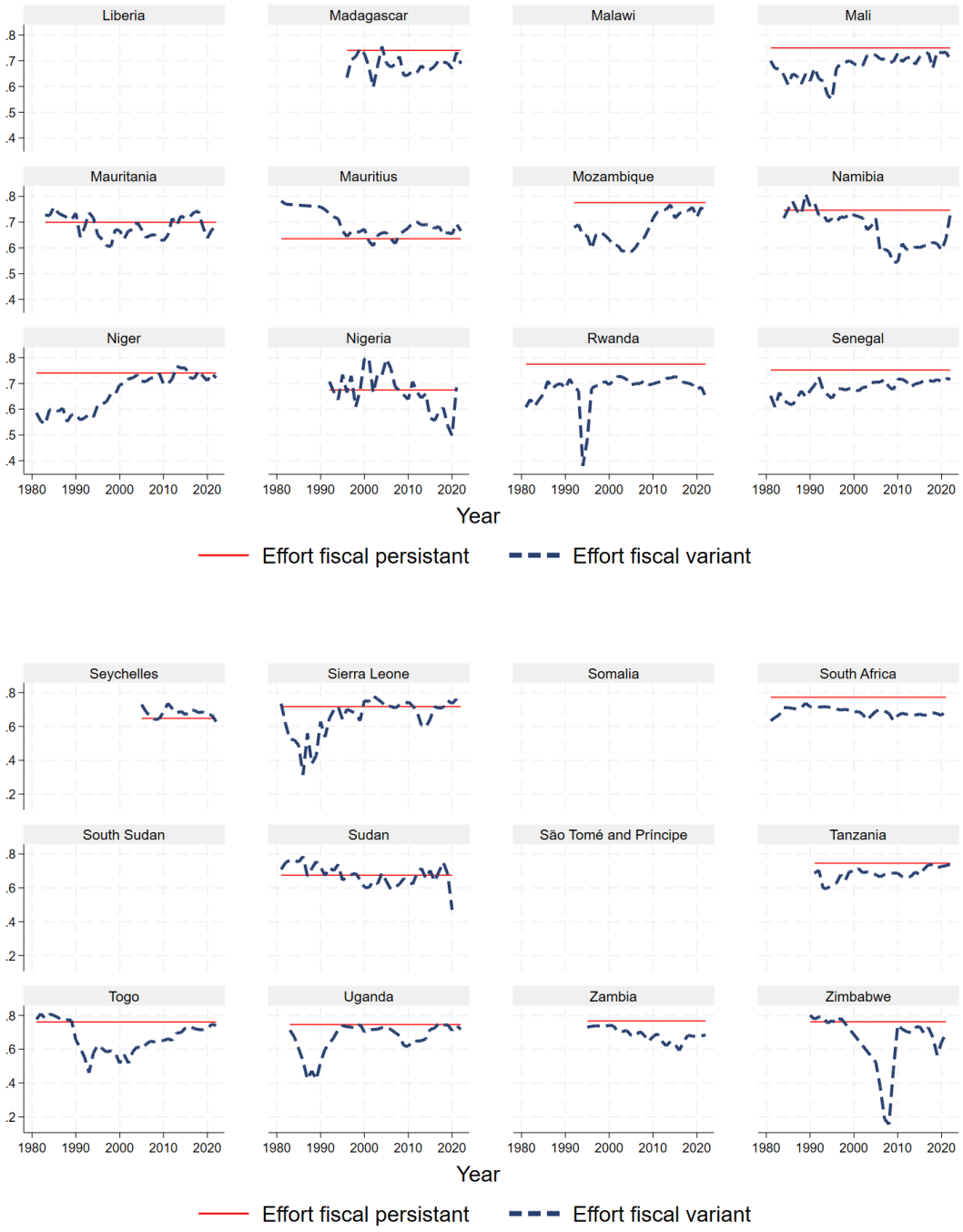
Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola	22,45	0,53	0,67	0,79	32,93	10,48
Benin	12,17	0,50	0,71	0,70	18,25	6,08
Botswana	21,45	0,48	0,69	0,70	32,52	11,07
Burkina Faso	17,07					
Burundi	16,24	0,59	0,72	0,83	22,87	6,63
Cabo Verde						
Cameroon						
Central African Republic	7,19	0,49	0,69	0,70	10,88	3,69
Chad						
Comoros	7,71	0,43	0,67	0,65	12,07	4,36
Congo, Dem. Rep.	11,99	0,51	0,78	0,66	17,81	5,82
Congo, Rep.	8,73	0,42	0,64	0,66	13,78	5,05
Côte d'Ivoire	12,86	0,50	0,70	0,71	19,35	6,49
Equatorial Guinea	4,99	0,28	0,56	0,51	8,56	3,57
Eritrea						
Eswatini	24,71	0,53	0,79	0,67	36,28	11,58
Ethiopia						
Gabon						
Gambia, The	9,23	0,50	0,73	0,68	13,87	4,64
Ghana	13,15	0,50	0,76	0,66	19,71	6,56
Guinea	11,41	0,42	0,58	0,71	18,08	6,67
Guinea-Bissau	8,63					
Kenya	14,52	0,53	0,72	0,74	21,31	6,79
Lesotho	33,15	0,60	0,81	0,74	46,42	13,27
Liberia	12,41					
Madagascar	9,23	0,49	0,68	0,72	13,94	4,71
Malawi	8,31					
Mali	13,58	0,51	0,69	0,74	20,20	6,62
Mauritania	12,52	0,45	0,67	0,68	19,37	6,85
Mauritius	19,52	0,39	0,64	0,60	31,49	11,98
Mozambique	21,33	0,56	0,73	0,77	30,69	9,36
Namibia	26,70	0,54	0,72	0,74	39,09	12,39
Niger	9,40	0,51	0,71	0,73	13,97	4,57
Nigeria						
Rwanda	14,34	0,49	0,63	0,77	21,66	7,33
São Tomé and Príncipe	11,55					
Senegal	18,16	0,52	0,70	0,75	26,81	8,66
Seychelles	27,03	0,38	0,61	0,62	43,81	16,78
Sierra Leone	10,70	0,50	0,72	0,69	16,04	5,34
Somalia	2,23					
South Africa						
South Sudan						
Sudan						
Tanzania	11,21	0,54	0,74	0,73	16,37	5,16
Togo	13,82	0,54	0,73	0,73	20,23	6,40
Uganda	11,80	0,52	0,71	0,73	17,43	5,63
Zambia	16,44	0,52	0,68	0,76	24,32	7,88
Zimbabwe						
Total général	**14,27**	**0,49**	**0,70**	**0,71**	**21,50**	**7,23**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI.
Notes : le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal en Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Les colonnes recettes fiscales, recettes fiscales potentielles et écarts de recettes sont en % du PIB. Les différents efforts sont compris entre 0 et 1.

Graphique 1. Effort fiscal persistant et effort fiscal variant (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – 1980-2022



Graphique 1 (fin)



Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI.
Notes : le graphique présente l'évolution sur la période 1980 à 2022 de l'effort fiscal persistant et de l'effort fiscal variant en Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Les différents efforts sont compris entre 0 et 1.

III. Les dépenses fiscales : écarts fiscaux résultant de la politique fiscale

32. **Un premier type d'écart fiscal correspond aux dépenses fiscales.** Cette section revoit les dépenses fiscales à partir des rapports publiés dans chaque pays. Avec les données disponibles, le second écart fiscal, dit de conformité, ne peut être établi que par la différence entre l'écart fiscal total calculé à la section précédente et celui politique déterminé dans les rapports nationaux des dépenses fiscales. Cependant, une analyse à partir des tableaux emplois-ressources permettra d'estimer les écarts fiscaux politiques et de conformité pour la TVA (cf. section IV).

33. **Les principaux impôts et taxes des Etats membres de l'UEMOA sont encadrés par des directives communautaires qui définissent leurs assiettes et encadrent leur taux.** Cet effort d'harmonisation vise à limiter une concurrence fiscale dommageable entre Etats membres. Cependant, ceux-ci pouvaient recourir à des régimes fiscaux dérogatoires notamment pour attirer des investissements directs étrangers ou favoriser certains secteurs économiques. Afin de limiter ce type de comportement et pour renforcer la transparence budgétaire, la Commission de l'UEMOA a produit une Décision N°08/2015/CM/UEMOA du 02 juillet 2015 invitant les Etats membres à reporter en annexe de leur loi de finances un rapport l'évaluation des dépenses fiscales.

34. **Les dépenses fiscales (définies par la Décision N° 08/2015/CM/UEMOA) correspondent à un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à une norme, plutôt que d'une dépense directe.** Cette définition établit deux caractéristiques pour identifier une dépense fiscale : (1) une baisse de recettes pour l'État, et (2) un écart par rapport à la norme fiscale, le système fiscal de référence (SFR) qu'il convient de définir. La notion de dépenses fiscales permet une estimation des pertes de recettes fiscales résultant de mesures (loi, codes sectoriels, décrets, ordonnances, conventions d'établissement…) qui dérogent au droit commun et qui permet à un contribuable de réduire sa charge fiscale. Les dépenses fiscales peuvent prendre plusieurs formes : exonérations totales ou partielles, taux réduits d'imposition, abattements ou bien réductions d'impôt.

A. Le système fiscal de référence (SFR) en UEMOA

35. **Cette sous-section revoit les principaux impôts et taxes appliquées par les Etats membres de l'UEMOA pour établir le SFR.** Cependant, une définition rigoureuse du SFR concernant les impôts et taxes régis par les Directives européennes nécessite une initiative de la part de la Commission et des échanges soutenus avec les services de la législation fiscale des Etats membres. Les droits de douane relèvent depuis 2015 du tarif extérieur commun (TEC) de la CEDEAO qui englobe l'UEMOA. L'impôt sur les sociétés (IS), les impôts sur les revenus des valeurs mobilières, la TVA et les droits d'accises sont encadrés par des Directives communautaires. A contrario, l'impôt sur les revenus des personnes physiques ne relève d'aucun texte communautaire et peut donc varier sensiblement d'un pays à l'autre. Enfin,

certaines mesures dérogatoires relèvent de traités ou de conventions internationales qui doivent être intégrés au SFR (cf. Encadré 4). Le tableau 5 présente les taux des principaux impôts et taxes régis par les Directives.

Encadré 4. Engagements internationaux entraînant des manques à gagner qui ne sont pas dépenses fiscales

La Convention de Vienne datant de 1961 sur les Relations Diplomatiques relève du droit international et s'impose à tous les Etats membres des Nations Unies. Les articles 34 à 38 de cette convention exonèrent d'imposition les diplomates avec quelques exceptions[16]. Le statut de diplomate est strictement régulé et tous les agents travaillant dans une ambassade n'en bénéficient pas. Les exonérations concernent généralement les « biens et services à usage officiel », qui ne peuvent donc pas être considérées comme des dépenses fiscales.

La Convention de Chicago datant de 1951 réglemente notamment la taxation des carburants utilisés par l'aviation civile et plus largement l'avitaillement. Afin d'éviter une multiple imposition, les Etats membres de l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale dont les Etats de l'UEMOA[17] s'engagent à exonérer de droits et taxes indirectes l'avitaillement des aéronefs. Cette exonération s'impose donc aux Etats membres et s'intègre dans le SFR pour l'appréciation des dépenses fiscales. En d'autres termes, les pertes de recettes fiscales résultant de ces exonérations ne peuvent pas être considérées comme des dépenses fiscales.

L'Accord de Florence de 1950 et son Protocole annexe de 1976 (Protocole de Nairobi)[18] établissent un engagement des Etats signataires à ne pas appliquer de droits de douanes aux biens culturels tels que les livres, lorsque ceux-ci sont produits par l'un des Etats contractants. En revanche, les taxes intérieures comme la TVA pouvaient être maintenues ou exonérées à la discrétion de chaque Etat. Donc, si l'exonération de droits de douane des livres s'impose aux Etats de l'UEMOA par leur adhésion à l'Accord de Florence, celle relative à la TVA est une dépense fiscale, car est le produit d'une décision politique nationale.

Enfin, des traités de non-double imposition engage les Etats membres de l'UEMOA avec d'autres pays et limite le pouvoir de taxation de ces Etats sur certaines transactions internationales. Par ailleurs, le Règlement N° 08/2008/CM/UEMOA définit les règles visant à éviter la double imposition entre les Etats membres de l'UEMOA. Le SFR devrait donc les intégrer. Cependant, une estimation des pertes de recettes peut être menée en parallèle dans l'éventualité d'une renégociation de ces traités qui pourraient s'avérer trop désavantageux pour ces pays comme l'a initié par exemple la Mongolie en annulant son traité de non double imposition avec les Pays-Bas[19].

[16] L'article 34 de la Convention de Vienne dispose que « l'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception : a) Des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services ; b) Des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'État accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'État accréditant, aux fins de la mission ».

[17] La Côte d'Ivoire est le seul Etat de l'UEMOA membre du conseil de l'organisation.

[18] Le Sénégal est le seul pays de l'UEMOA à ne pas être signataire de cet accord.

[19] Cette initiative de la part de la Mongolie a amené les Pays Bas à revoir tous leurs traités de non double imposition avec des pays en développement.

Droits de douane

36. **L'UEMOA est une union douanière (et monétaire) qui a établi un tarif extérieur commun (TEC) pour les droits de douane.** Les Etats membres de l'UEMOA appartiennent également à la CEDEAO qui a un TEC. Depuis 2015, c'est ce dernier qui s'applique et qui est considéré comme le SFR pour ce type de prélèvements.

TVA

37. **Le taux et l'assiette de la TVA sont harmonisés par deux Directives communautaires.** La Directive n°02/98/CM/UEMOA, modifiée par la directive n°02/2009/CM/UEMOA, établit la nécessité d'un taux unique de TVA compris entre 15% et 20%. Néanmoins, les Etats membres peuvent définir un taux réduit de TVA, compris entre 5% et 10% sur un nombre limité de biens ou de services. La base d'imposition de cet impôt est définie comme étant le prix de vente pour les biens, le prix de la prestation pour les services et la valeur en douane toute taxe comprise pour les biens importés. La plupart des Etats membres ont choisi d'établir leur taux de TVA à 18%, comme le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, le Mali, le Sénégal et le Togo. Le Niger a un taux de 19%. De plus, six pays ont opté pour la mise en place d'un taux réduit de TVA. Le Sénégal, le Togo et le Burkina Faso ont fixé ce taux à 10%, tandis que la Côte d'Ivoire a un taux réduit de 9%. Enfin, le Mali et le Niger appliquent des taux réduits de TVA à hauteur de 5%. Notamment, le Niger a également instauré un second taux réduit de 10% pour les activités de restauration et d'hébergement des hôtels ainsi que pour les activités de transport terrestres. Enfin, plusieurs biens notamment de première nécessité et services (éducation, santé, financier) sont exonérés de TVA par les Directives communautaires. Ces exonérations sont reprises par les Etats membres et souvent élargies.

38. **Le SFR en matière de TVA de chaque pays partage une base commune définit par les Directives communautaires, mais varie *in fine* d'un pays à l'autre.** Les dépenses fiscales ont alors deux origines : soit communautaire, soit nationale. Cependant, les rapports de dépenses fiscales produits par les Etats membres et utilisés dans ce rapport ne distinguent pas toujours les sources des régimes dérogatoires avec suffisamment de détails et considèrent le taux standard et la plupart des biens et services. Une harmonisation de l'évaluation des dépenses fiscales au sein de l'UEMOA permettrait d'améliorer cet exercice. Celle-ci pourrait passer par une codification des régimes dérogatoires établie au niveau de la Commission en relation avec les Directives fiscales communautaires. L'analyse proposée ici définit une TVA théorique qui consiste à appliquer le taux standard de chaque pays à toute la consommation finale des ménages que celle-ci soit exonérée par les Directives communautaires ou par les Etats membres.

Droits d'accises

39. **L'UEMOA a établi une liste de produits obligatoirement taxés aux droits d'accises et une liste facultative de biens.** Les droits d'accises peuvent être calculés sur le prix de vente

du bien hors TVA (ad valorem) ou sur les unités des biens vendus (spécifiques)[20]. La Directive communautaire ne prévoit que des taux *ad valorem*, même si le Sénégal a introduit des droits spécifiques sur les boissons alcoolisées (800 à 3000 FCFA/l.). Les produits obligatoirement soumis aux droits d'accises incluent les boissons alcoolisées, le tabac et ses dérivés, ainsi que les boissons non alcoolisées à l'exception de l'eau. Les produits pétroliers sont également soumis à des droits d'accises spécifiques qui suivent la Directive n°06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant sur l'harmonisation de la taxation des produits pétroliers.

40. **Pour l'alcool, les droits d'accises sont ad valorem et sont encadrés entre 15% et 50%.** Tous les pays ont respecté cette directive et ont définis leurs taux de taxation dans cette tranche. La plupart des pays ont défini des taux ad valorem qui sont progressifs en fonction de la teneur en alcool de la boisson en question, bien que certains aient opté pour un autre système (taux unique ou système mixte). Le Bénin a mis en place trois taux d'imposition : 20% pour les bières et les cidres, 40% pour les vins et 45% pour les liqueurs et les champagnes. En ce qui concerne le Burkina Faso, le pays a retenu deux taux d'imposition, qui sont de 30% pour les bières et de 35% pour les boissons alcoolisées hors des bières. La Côte d'Ivoire a décidé de mettre en place davantage de droits d'accises sur l'alcool, avec au total quatre taux différents. Elle taxe donc les bières et cidres à 17%, les vins ordinaires à 35% ; les vins mousseux ainsi que les vins d'appellation contrôlée ou assimilés, les champagnes et toute boisson alcoolisée à moins de 35° sont eux imposés à hauteur de 40%. Pour ce qui est des boissons alcoolisées à plus de 35°, le taux applicable est 45%. Le Mali a choisi quant à lui d'appliquer un taux unique de 50% à toutes les boissons alcoolisées. Au Niger, deux taux d'imposition sont en vigueur pour les boissons alcoolisées : 45% pour les bières, les vins, les cidres et les autres boissons fermentées ; et 50% pour l'alcool éthylique non dénaturé, l'eau-de-vie, les liqueurs et les autres boissons spiritueuses. Le Sénégal a choisi un système de droits d'accises mixte en combinant un taux de 50% sur la valeur des produits avec deux taux spécifiques de 2000 FCFA par litre d'alcool d'un tirage compris entre 6° et 15° d'alcool pur et de 6000 FCFA par litre d'alcool d'un tirage supérieur à 15° d'alcool pur. Au Togo, deux taux sont en vigueur pour les droits d'accises, à savoir 18% pour les bières et 50% pour les autres boissons alcoolisées.

41. **Depuis 2009, les taux d'accises pour les boissons non alcoolisées doivent être compris entre 0% et 20%.** Les membres de l'Union ont tous correctement appliqué cette recommandation, la plupart ne proposant qu'un taux unique. En effet, un taux de 5% est appliqué au Sénégal et au Togo, le Mali taxe ces boissons à hauteur de 12%, la Côte d'Ivoire à hauteur de 14%. Le droit d'accise sur les boissons non alcoolisées est de 15% au Niger comme au Burkina Faso. Toutefois, le Bénin a choisi d'instaurer plusieurs taux, uniquement sur ces importations : 7% pour les boissons non alcoolisées, 10% pour les eaux minérales et jus de fruits, puis 20% pour les boissons énergisantes.

[20] Les droits d'accise spécifiques présentent certaines qualités qui les distinguent des droits d'accise *ad valorem* : (1) ils sécurisent les recettes fiscales car la sous-évaluation des biens taxés ne les affecte pas ; (2) leur incidence fiscale, i.e. leur effet sur le prix consommateur est supérieur sous certaines conditions. Cette seconde qualité explique d'ailleurs pourquoi certains pays comme le Kenya ou l'Union Européenne une combinaison de droits d'accise spécifiques et *ad valorem*.

42. **Les droits d'accises sur le tabac sont réglementés par la Directive n°01/2017/CM/UEMOA qui relève les taux applicables ; ils doivent ainsi être compris entre 50% et 150%.** Plusieurs pays appliquent correctement ces recommandations : le Bénin, le Burkina Faso et le Niger ont tous les trois retenu un taux de 50% pour le tabac et les cigarettes. Le Sénégal applique, lui, un taux de 65% et le Togo a instauré le taux le plus élevé des pays de l'Union et taxe le tabac à hauteur de 100%. Cependant, deux pays ont instauré des taux inférieurs à ceux précisés dans la Directive, à savoir la Côte d'Ivoire avec un taux de 40% et le Mali avec un taux de 32% (22% pour les cigarettes de catégorie 3).

43. **Au-delà de ces trois catégories de biens que les membres de l'UEMOA avaient pour obligation de taxer, il leur est possible de choisir au maximum six autres biens sur lesquels appliquer des droits d'accises** parmi les suivants: le café (entre 1% et 12%), la noix de cola (entre 10% et 30%), les farines de blé (entre 1% et 5%), les huiles et corps gras alimentaires (entre 1% et 15%), les produits de parfumerie et cosmétiques (entre 5% et 15%), le thé (entre 1% et 12%), les armes et munitions (entre 15% et 40%), les sachets en matière plastique (entre 5% et 10%), les marbres (entre 5% et 15%), les lingots d'or (entre 3% et 15%), les pierres précieuses (entre 3% et 15%), ainsi que les véhicules de tourisme (entre 5% et 10%). Pour ces droits d'accises, tous les pays sans exception ont retenu des taux qui sont compris dans l'encadrement proposé par l'UEMOA.

L'impôt sur les sociétés (IS)

44. **Deux Directives (N°01/2008/CM/UEMOA et N°08/2008/CM/UEMOA) en 2008 définissent l'assiette et les taux possibles de l'impôt sur les sociétés (IS).** La première Directive fixe le champ d'application de l'impôt, les exonérations et exemptions ainsi que la manière de déterminer le résultat imposable. La seconde instaure les taux qui doivent être compris entre 25% et 30%. La base taxable de cet impôt est le bénéfice net annuel de l'exercice précédent l'année d'imposition. L'intégralité des pays membres a retenu des taux d'imposition compris dans cet encadrement. Le Bénin, le Mali, le Niger et le Sénégal ont tous retenu un taux de 30% dans le cadre de cet impôt ; de même la Côte d'Ivoire taxe à 30% les bénéfices des entreprises du secteur des télécommunications tandis qu'elle a fixé un taux de 25% pour les autres entreprises. Le taux d'imposition au Burkina Faso est de 27,5% et celui pour le Togo est de 27%.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

45. **L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) n'a pas été harmonisé par des directives communautaires, ainsi les taux et barèmes sont relativement hétérogènes.** Certains pays ont une approche globale alors que d'autres ont opté pour un impôt semi-dual où la progressivité n'a été conservée que sur les revenus du travail (salaires, rémunérations…). Le Bénin dispose de cinq tranches d'imposition ; les revenus inférieurs à 60 000 FCFA sont exonérés et les revenus supérieurs à 500 000 FCFA sont imposés à hauteur de 30%, pour ne prendre que les extrêmes. Le Burkina Faso a sept tranches d'imposition, allant de 0% pour des revenus imposables inférieurs à 30 000 FCFA à 25% pour les revenus supérieurs à 251 000 FCFA. Pour sa part, la Côte d'Ivoire taxe les salaires à hauteur de 1,5% avec un abattement de

20% sur les revenus bruts. Au Mali, les revenus inférieurs à 330 000 FCFA ne sont pas imposables, les revenus les plus élevés sont taxés au taux de 37%. Le Niger aussi a adopté un nombre conséquent de tranches d'imposition, neuf en tout, allant de 1% à 35% pour les revenus imposables dépassant le million de FCFA. Les revenus inférieurs à 630 000 FCFA sont exonérés d'IRPP au Sénégal, les taux d'imposition vont ensuite de 20% à 43% pour les revenus supérieurs à 50 millions de FCFA. Enfin, le Togo propose huit taux d'imposition pour les salaires. Les revenus les plus faibles (inférieurs à 900 000 FCFA) sont exonérés tandis que les plus élevés (supérieurs à 20 millions de FCFA) se voient appliquer un taux marginal de taxation de 35%.

Tableau 5 : Récapitulatif des principaux impôts appliqués par les Etats membres

		Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Mali	Niger	Sénégal	Togo
Impôt sur les Sociétés	***Contribution patronale***	4%	3%	3,50%	3,50%	3%	3%	1%
	Impôt minimum forfaitaire	250 000 franc CFA	0,50%	2%	1%	1% 1,5% 3%	0,50%	1%
	Taux d'IS	30%	27,50%	25%	30%	30%	30%	27%
IRPP : Salaires		0% : 0 à 60 000 10% : 60 001 à 150 000 15% : 150 001 à 250 000 20% : 250 001 à 500 000 30% : 500 000 +	0% : 0 à 30 000 12,1% : de 30 100 à 50 000 13,9% : 50 100 à 80 000 15,7% : 80 100 à 120 000 18,4% : 120 100 à 170 000 21,7% : 170 100 à 250 000 25% : 251 000 +	1,50%	0% : 0 à 330 000 5% : 330 001 à 578 400 12% : 578 401 à 1 176 400 18% : 1 176 401 à 1 789 733 26% : 1 789 734 à 2 384 195 31% : 2 384 196 à 3 494 130 37% : 3 494 131 +	1% : 0 à 25 000 2% : 25 001 à 50 000 6% : 50 001 à 100 000 13% : 100 001 à 150 000 25% : 150 001 à 300 000 30% : 300 001 à 400 000 32% : 400 001 à 700 000 34% : 700 001 à 1 million 35% : 1 million +	0% : 0 à 630 000 20% : 630 001 à 1,5 millions 30% : 1,5 à 4 millions 35% : 4 à 8 millions 37% : 8 à 13,5 millions 40% : 13,5 à 50 millions 43% : 50 millions +	0% : 0 à 900 000 3% : 900 001 à 3 millions 10% : 3 à 6 millions 15% : 6 à 9 millions 20% : 9 à 12 millions 25% : 12 à 15 millions 30% : 15 à 20 millions 35% : 20 millions +
TVA		18% : taux standard	18% : taux standard 10% : taux réduit	18% : taux standard 9% : taux réduit	18% : taux standard 5% : taux réduit	19% : taux standard 10% taux réduit 5% : taux réduit	18% : taux standard 10% : taux réduit	18% : taux standard 10% : taux réduit
Droits d'accises : Alcool		40% : Vins 45% : Liqueurs et champagnes 20% : Bières et cidres	35% : boissons alcoolisées hors bière 30% : bière	35% : vins ordinaires 40% : vins mousseux, vins AC et assimilés, champagnes et boissons alcoolisées à moins de 35° 17% : bières et cidres 45% : boissons alcoolisées à plus de 35°	50%	50% : alcools et liquides 45% : bières de malt, vins, vermouths et alcoolises autres boissons fermentées 50% : alcool éthylique non dénaturé, eau de vie, liqueurs et autres boissons spiritueuses	50% : alcools et liquides 2000 FCFA/L : alcool d'un tirage compris entre 6° et 15° d'alcool 6000 FCFA/L : alcool d'un tirage sup à 15°	18% : Bières 50% : autres
Droits d'accises : Tabac		50%	50%	40%	32% 22% : cigarettes de catégorie 3	50%	65%	100%
Droits d'accises : Boissons non alcoolisées (hors eau)		20% : boissons énergisantes 10% : eau minérale (importée) et jus de fruits	15%	14%	12%	15%	5%	5%
Droits d'accises : Café / Thé		7% : boissons non alcoolisées 10%	12%	-	-	10%	5%	10%
Droits d'accises : Huiles et corps gras		1%	-	-	-	15%	15% : beurre, crèmes de lait ou mélanges contenant du beurre ou de la crème 10% : charcuteries et autres corps gras	1%
Droits d'accises : Pétrole		65 FCFA/L : super carburant 55 FCFA/L : essence ordinaire 0 FCFA/L : pétrole et fuel oil 20 FCFA/L : gas-oil 17 FCFA/L : lubrifiants (huiles) 23 FCFA/kg : graisses 0 FCFA/kg : pétrole liquéfié (butane)	85 FCFA/L : super carburant et essences spéciales 75 FCFA/L : essence auto 125 FCFA/L : super carburant 50 FCFA/L : gas-oil	25 FCFA/L : gazoil 25 FCFA/L : huiles minérales 45 FCFA/kg : distillate diesel oil 10 FCFA/kg : fuel oil 20 FCFA/kg : graisses consistantes	Tarifs indisponibles	A la production : 12% : super sans plomb et gasoil A l'importation : 75 FCFA/L : super sans plomb 29 FCFA/L : Gasoil 30 FCFA/L : carburéacteur (Jet A1) 85 FCFA/L : Essence aviation (AVGAZ) 480 FCFA/kg : graisses lubrifiantes 450 FCFA/kg : huiles lubrifiantes	21665 FCFA/hL : super carburant sans plomb 19846 FCFA/hL : essence ordinaire 3856 FCFA/hL : essence de pirogene 10395 FCFA/hL : gasoil	57,76 FCFA/L : supercarburant 48,06 FCFA/L : gas-oil 59,99 FCFA/L : pétrole, essence d'aviation et carburéacteur 15 FCFA/L : fuel 50 FCFA/L : huile lubrifiante 60 FCFA/kg : graisse
Droits d'accises : Véhicules de tourisme		10%	5% (importation)	10%	10%	8%	10%	5%

Sources : auteurs à partir des Codes Généraux des Impôts (CGI) respectifs des pays membres de l'UEMOA.
Notes : ce tableau présente les principaux impôts des systèmes fiscaux des pays membres de l'UEMOA, à savoir les impôts contribuant le plus aux recettes fiscales. Pour chaque impôt, le taux de référence est présenté pour chaque catégorie de revenu imposé. Les CGI utilisés sont les plus récents à disposition du public.

B. Les dépenses fiscales en UEMOA

46. **Le Tableau 6 présente les dépenses fiscales pour les pays de l'UEMOA au cours des années 2019, 2020 et 2021, telles qu'elles ont été publiées dans les rapports annuels de dépenses fiscales annexés aux projets de lois de finances nationales.** Il présente le manque à gagner[21] pour les recettes totales et quelques grands impôts tels que la TVA, l'IS et les droits de douanes. Il offre aussi la perspective d'apprécier le poids respectif dans les dépenses fiscales totales de chaque impôt.

47. **Le montant total des dépenses fiscales varie considérablement d'un pays à l'autre et d'une année à l'autre.** Il dépend de plusieurs facteurs dont les principaux sont la méthodologie retenue pour le calcul des dépenses fiscales, l'inventaire des mesures dérogatoires étudiées et le nombre d'impôts examinés. A titre d'exemple, le taux de couverture des dépenses fiscales en 2021 pour le Togo était de 93,4% tandis qu'il n'était que de 75,5% pour le Burkina Faso.

48. **En 2019, les dépenses fiscales variaient de 0,9% du PIB au Burkina Faso (ou 5,6% des recettes fiscales) à 5,9% du PIB au Sénégal (ou 33% des recettes fiscales totales).** Elles sont particulièrement faibles en Côte d'Ivoire et au Togo où elles s'établissent respectivement à 0,9% et 1% du PIB soit 5,16% et 10,6% des recettes fiscales. Elles sont respectivement de 2,6% du PIB au Bénin (11,5% des recettes fiscales), de 2,63% du PIB au Mali (18,46% des recettes fiscales) et de 3,1% au Niger (33% des recettes fiscales). Cette grande variété de taux ne reflète pas tant des dispositions fiscales dérogatoires plus ou moins généreuses d'un pays à l'autre, mais une définition du SFR, un inventaire des mesures dérogatoires et une évaluation de celles-ci plus ou moins larges.

[21] L'Encadré 5 expose les différentes méthodologies pouvant être utilisées pour l'évaluation du coût des dépenses fiscales. Dans les Etats membres de l'UEMOA, la première technique est appliquée.

Encadré 5. Méthodologies d'évaluation des dépenses fiscales

Trois méthodes sont généralement développées pour estimer les dépenses fiscales[22].

1) La première technique, la plus simple, consiste à estimer le montant des « pertes de recettes toutes choses égales par ailleurs », en mesurant ex post le coût de l'écart à la norme (c'est-à-dire, la variation introduite par la mesure dans la législation fiscale) en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient.

2) Un deuxième niveau d'analyse consiste à estimer le « gain en recettes » qui résulterait de la suppression d'une mesure en tenant compte de l'effet qu'elle induit sur le comportement des agents.

3) Un troisième niveau consiste à intégrer dans l'estimation du « gain en recettes » non seulement les effets des changements de comportement des agents sur la mesure elle-même, mais également les interactions avec les autres mesures (fiscales, sociales, etc.), à savoir les effets indirects qui résultent de la nouvelle situation. Une telle évaluation examine plusieurs types de coûts ou d'effets secondaires. Les exemples incluent : (1) le coût pour l'administration d'étaler les incitations fiscales ; (2) les coûts de conformité pour les contribuables ; (3) les effets macro-économiques ; (4) les implications pour l'efficacité économique ; (5) l'équité horizontale et verticale, et (6) les effets de la fraude et des abus, puisque les incitations fiscales dans de nombreux cas ouvrent la voie à l'évasion fiscale.

Conformément aux bonnes pratiques internationales, une évaluation complète d'une disposition fiscale devrait idéalement inclure des évaluations de l'efficacité, de l'efficience, de l'impact distributionnel, de la conformité et des coûts administratifs par rapport à un contrefactuel approprié.

La première technique est appliquée dans les différents rapports d'évaluation des dépenses fiscales des Etats membres, car les données nécessaires à l'estimation de l'impact sont assez simples.

49. **Les pays qui ont vu leurs dépenses fiscales croître le plus entre 2019 et 2021 sont le Burkina Faso, le Sénégal et le Togo.** Cette hausse peut être la conséquence d'incitations fiscales ou d'exonérations plus importantes. Elle peut également résulter d'une méthodologie de calcul différente d'une année à l'autre ou de l'inclusion de plus de mesures dérogatoires dans l'évaluation. Ainsi, en 2021 les dépenses fiscales du Burkina Faso représentaient 1,2% du PIB et 8% des recettes fiscales. Pour le Sénégal, elles ont atteint en 2021 6,2% du PIB et 35,4% des recettes totales. Le Togo qui avait en 2019 un niveau relativement faible de dépenses fiscales a vu celles-ci augmenter de 1,5% du PIB et à 2,3% en 2021. Seul, le Niger affiche une réduction de ses dépenses fiscales sur la période couverte (2019-2021). En effet, la part des dépenses fiscales dans le PIB est passée de 3,1% en 2019 à 2,1% en 2020 puis 1,9% en 2021. Parallèlement, la part des dépenses fiscales dans les recettes totales a considérablement diminué, passant de 30% en 2019 à 22,7% en 2020 puis 19,1% en 2021.

[22] Le guide du CREDAF relatif aux dépenses fiscales fournit également une méthodologie qui pourrait être suivie.

50. **Les dépenses fiscales les plus importantes concernent la TVA.** Pour tous les pays à l'exception du Burkina Faso, les dépenses fiscales de TVA représentent la proportion la plus importantes des dépenses fiscales totales. Dans le cas du Bénin, du Niger et du Sénégal, les dépenses fiscales de TVA représentent 70% ou plus des dépenses fiscales totales (respectivement 69,1%, 72,32% et 80,79% en 2019). Pour la Côte d'Ivoire et le Mali les dépenses fiscales de TVA restent plus faibles (64% et 61% du PIB) tandis qu'au Togo, elles avoisinent les 50% des recettes fiscales totales. Dans le cas du Burkina Faso, ce sont les droits de douane qui génèrent le plus dépenses fiscales en 2019 (40% des dépenses fiscales). En 2020 et 2021, ce sont les mesures dérogatoires de l'impôt sur les sociétés qui coûtent le plus de recettes à l'Etat.

51. **Les mesures dérogatoires accordées par les gouvernements à certaines catégories d'acteurs économiques peuvent être significatives.** Les dépenses fiscales s'élèvent parfois jusqu'à atteindre 6% du PIB au Sénégal et représentent une ressource fiscale importante dans un contexte d'espace budgétaire limité. Ainsi, rationaliser les dépenses fiscales afin de ne conserver que celles qui visent un objectif politique précis de développement économique ou social permettrait aux gouvernements d'augmenter leurs ressources en diminuant leur écart fiscal.

52. **Cependant, cette prépondérance des dépenses fiscales de TVA peut résulter d'un biais systématique dans l'évaluation de celles-ci.** En effet, ces dernières reposent essentiellement sur les manques à gagner enregistrés en douane. Or, les exonérations de TVA à l'importation ne sont pas systématiquement des dépenses fiscales. Par exemple, si l'entreprise importatrice est assujettie à la TVA, l'exonération de TVA à l'importations des biens ou marchandises qu'elle importe n'est pas une dépense fiscale car elle ne signifie pas une perte de recettes définitive pour l'Etat. Cette exonération réduit simplement la TVA déductible, mais la TVA collectée sur le marché intérieur reste identique et celle reversée correspondant à la différence entre la TVA collectée et celle déductible augment. De même, si l'entreprise est exportatrice (par exemple, une entreprise minière ou pétrolière), alors l'exonération de TVA à l'importation signifie l'absence d'une demande de remboursement des crédits de TVA. Une autre source de ce biais est l'absence d'évaluation des dépenses fiscales en matière d'IS résultant des régimes incitatifs comme les codes des investissements ou des zones franches. Cette absence d'évaluation s'explique notamment par le manque de données ou de déclarations des revenus exonérés par les entreprises bénéficiaires des avantages fiscaux.

53. **Une harmonisation des méthodes d'appréciation des dépenses fiscales au niveau de la Commission de l'UEMOA permettrait de renforcer la qualité de ces évaluations.** Même si les comparaisons internationales des dépenses fiscales sont toujours délicates car le système fiscal de référence, un élément essentiel de l'évaluation de ces dépenses, varie d'un pays à l'autre. Ce risque apparaît néanmoins très limité en UEMOA étant donné le haut niveau d'harmonisation fiscale qui par les Directives fiscales communautaires couvrent les principaux impôts et taxes.

Tableau 6 : Recettes fiscales (en Mds FCFA), dépenses fiscales (en Mds FCFA, % du PIB et % des recettes fiscales des Etats membres de l'UEMOA.

	Bénin	**Burkina Faso**	**Côte d'Ivoire**	**Mali**	**Niger**	**Sénégal**	**Togo**
			2019				
Recettes Fiscales	893,3	1474,86	3607,7	1474,46	783,6	2562	625
Dépenses Fiscales	219,82	76,08	381,7	272,23	234,84	750,3	63,5
% du PIB	*2,6*	*0,9*	*1*	*2,63*	*3,1*	*5,9*	*1,5*
% des Recettes Fiscales	*24,6*	*5,16*	*10,6*	*18,46*	*30*	*29,6*	*11,5*
Dépenses de TVA	151,83	20,51	246,3	167,5	169,83	606,2	31,7
% des Dépenses Totales	***69,1***	*26,96*	***64,5***	***61,53***	***72,32***	***80,79***	***49,9***
Dont TVA de porte	*11*	*7,18*	-	*21,05*	-	-	-
Dépenses d'IS	2,9	15,86	35,5	31,44	20,74	8,3	18,27
% des Dépenses Totales	*1,3*	*20,85*	*9,3*	*11,55*	*8,86*	*1,1*	*28,8*
Droits de douane	8,9	30,61	61,9	63,27	31,07	43,1	5,63
% des Dépenses Totales	*12,67*	***40,24***	*16,2*	*23,24*	*13,23*	*5,75*	*8,9*
			2020				
Recettes Fiscales	947,8	1377,02	3772,4	1497,64	760,1	2617	655,2
Dépenses Fiscales	152,5	110,28	354,8	269,48	172,54	846,09	93,6
% du PIB	*1,7*	*1,1*	*0,92*	*2,58*	*2,1*	*5,9*	*2,1*
% des Recettes Fiscales	*16,1*	*8*	*9,4*	*17,99*	*22,7*	*31,6*	*17,6*
Dépenses de TVA	114,59	26,83	232,8	87,31	111,99	743,27	42,4
% des Dépenses Totales	***75,1***	*24,3*	***65,6***	***32,4***	***64,91***	***87,84***	***45,29***
Dont TVA de porte	*7,8*	*8,6*	-	*22,86*	-	-	-
Dépenses d'IS	6,31	40,16	22,8	64,36	11,37	3,33	18,3
% des Dépenses Totales	*4,1*	***36,4***	*6,4*	*23,78*	*6,59*	*0,39*	*19,55*
Droits de douane	7,16	31,12	50,1	64,12	23,13	40,98	16,7
% des Dépenses Totales	*4,7*	*28,2*	*14,1*	*23,8*	*13,41*	*4,84*	*17,84*
			2021				
Recettes Fiscales	1082,3	1687,51	3946,1	1644,72	831,2	2864	779,6
Dépenses Fiscales	193,36	134,45	397,4	318,13	158,78	952	106,4
% du PIB	*2*	*1,2*	*1,03*	*3*	*1,92*	*6,2*	*2,3*
% des Recettes Fiscales	*17,9*	*8*	*10,1*	*19,34*	*19,1*	*35,4*	*16,6*
Dépenses de TVA	146,17	22,49	234,6	183,98	105,92	849,7	40,24
% des Dépenses Totales	***75,6***	*16,7*	***59***	***57,83***	***66,71***	***90,3***	***37,8***
Dont TVA de porte	*15,7*	*7,4*	-	*31,55*	-	*13,46*	-
Dépenses d'IS	8,76	53,48	32,4	22,68	11,12	0,95	26,7
% des Dépenses Totales	*4,5*	***39,8***	*8,15*	*7,13*	*7,01*	*0,2*	*25,1*
Droits de douane	19,26	34,23	74,7	61,51	17,57	69,41	16,1
% des Dépenses Totales	*10*	*25,5*	*18,7*	*19,34*	*11,07*	*7,2*	*15,2*

Sources : calculs des auteurs à partir des données des rapports d'Evaluation des Dépenses Fiscales, publiés en annexe des Lois de Finances.

Notes : ce tableau présente pour le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo entre 2019 et 2021 les dépenses fiscales des pays, en relation avec les recettes fiscales et le PIB. Les dépenses fiscales sont ensuite décomposées par principaux impôts contributeurs, à savoir : l'IS, la TVA et les droits de douane.

IV. L'écart-fiscal de TVA

54. **La TVA est la principale source de recettes fiscales dans la plupart des pays membres de l'UEMOA (cf. Section A).** Elle est un impôt sur la consommation levé à chaque étape de la production des biens ou services. L'année d'adoption de la TVA au sein de l'UEMOA varie d'un pays à l'autre. Le Sénégal a été le premier Etat de l'UEMOA à avoir adopté la TVA dans sa forme la plus moderne.

Tableau 7 : Année d'adoption de la TVA en UEMOA

Benin	Burkina Faso	Cote d'Ivoire	Mali	Niger	Senegal	Togo
1991	1993	1992	1991	1986	1980	1995

Sources : auteurs

A. Description de la TVA en UEMOA

55. **La TVA est un impôt qui est harmonisée au sein de l'UEMOA depuis la Directive n°02/98/CM/UEMOA.** Elle a été actualisée par une seconde directive en 2009 (n°02/09/CM/UEMOA). Les dispositions formant le cadre commun pour l'application de la TVA dans les Etats membres portent sur les conditions d'assujettissement, les seuils et taux d'imposition, les exonérations, l'exigibilité, les droits à la déduction ainsi que les remboursements des crédits de TVA. Toute personne effectuant des livraisons de biens ou des prestations de services dans le cadre d'une activité économique est considérée comme assujettie à la TVA. L'Etat et les collectivités locales sont assujettis uniquement pour leurs activités industrielles ou commerciales, si exercées selon le modèle du secteur privé. Le seuil d'assujettissement choisi par les Etats membres, encadré par Directive communautaire, doit être compris entre 30 et 100 millions de FCFA pour les activités de livraisons de bien, et entre 15 et 50 millions de FCFA pour les prestations de services. La majorité des pays a choisi un seuil d'assujettissement de 50 millions de FCFA pour la TVA.

56. **Le taux d'imposition choisi par les pays de l'Union est majoritairement de 18% (à l'exception du Niger qui a fixé un taux standard de 19%).** Il leur a aussi été possible, s'ils le souhaitaient, d'appliquer un taux réduit obligatoirement compris entre 5% et 10% et sur au maximum dix produits ou services. Toutefois, certains secteurs sont exonérés entièrement ou imposés sur option. En effet, le secteur agricole est totalement exonéré de TVA tandis que les Etats ont le choix de soumettre ou non le secteur des transports à cette taxe.

57. **Les principales exonérations décidées par l'UEMOA portent sur les activités d'enseignement, l'hospitalisation et les soins portés aux malades ainsi que leur transport, les livraisons de produits alimentaires de première nécessité, les tranches sociales de livraison d'eau et d'électricité et les exportations.** Les produits de première nécessité qui ne sont pas soumis à la TVA comprennent non exhaustivement certaines céréales et légumineuses, les produits du maraichage, les œufs et la viande fraiche. La liste complète des exonérations fait

l'objet des articles 21, 22 et de l'annexe de la directive n°02/98/CM/UEMOA. L'article 19 de la même directive stipule que les Etats ne peuvent ajouter d'autres exonérations de TVA sauf si elles concernent le secteur minier ou sont inscrites dans le cadre de relations diplomatiques. Enfin, certaines transactions sont exclues du droit à déduction : les frais de réception, d'hébergement, de restaurant, de spectacles etc. ; les acquisitions de véhicules de tourisme ; les prestations de services afférentes aux biens exclus ainsi que les frais de carburant.

B. Effort fiscal de collecte de la TVA

58. **En adaptant l'analyse de l'effort fiscal à la TVA, le potentiel fiscal de la TVA en UEMOA sur la période 2018-2022 est estimé à environ 6,8% du PIB l'un écart de recettes à 2,3% du PIB (cf. Tableau 8).** En Afrique Sub-Saharienne, cet écart s'élève à 2,4% du PIB et le potentiel de mobilisation de la TVA dans cette région à environ 6,7% du PIB (cf. Tableau 8). Des différences significatives apparaissent entre les pays membres de l'UEMOA. Notamment, le Togo et le Burkina Faso se démarquent avec les efforts de collecte élevés : respectivement 0,54 et 0,51, soulignant ainsi leur performance en matière de mobilisation des recettes de TVA. En revanche, la Côte d'Ivoire présente le niveau d'effort le plus faible au sein de l'UEMOA. En analysant les performances actuelles, nous constatons que le Togo et le Sénégal affichent les plus grands potentiels au sein de l'Union, aux alentours de 9% du PIB. Ces pays ont réussi à collecter respectivement près de 7% et 6% en moyenne sur la période 2018 à 2022, ce qui témoigne de leur efficacité relative dans la mobilisation des recettes de TVA.

Tableau 8 : Recettes de TVA collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort de collecte de la TVA (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – Moyenne 2018-2022

Pays	Recettes fiscales de TVA	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola						
Benin						
Botswana	4,34	0,44	0,69	0,63	6,79	2,45
Burkina Faso	4,71	0,51	0,71	0,72	7,02	2,31
Burundi						
Cap Vert	7,00	0,47	0,67	0,71	10,70	3,70
Cameroun	4,59	0,50	0,73	0,69	6,87	2,28
République Centrafricaine	1,99	0,43	0,69	0,63	3,11	1,12
Tchad	1,51	0,40	0,70	0,57	2,42	0,91
Comores						
Congo, Dem. Rep.	2,18	0,40	0,62	0,65	3,48	1,30
Congo, Rep.	2,22	0,39	0,65	0,59	3,58	1,36
Côte d'Ivoire	2,79	0,43	0,67	0,64	4,38	1,60
Guinée Equatoriale	0,77	0,26	0,79	0,33	1,34	0,57
Erythrée						
Eswatini	4,48	0,47	0,72	0,65	6,87	2,39
Ethiopie						
Gabon	2,19	0,36	0,63	0,57	3,59	1,40
Gambie						
Ghana	3,63	0,47	0,72	0,65	5,56	1,92
Guinée	3,85	0,48	0,72	0,66	5,85	2,00
Guinée-Bissau	2,88	0,45	0,68	0,66	4,47	1,58
Kenya	3,90	0,47	0,69	0,69	5,94	2,05
Lesotho	8,11	0,52	0,72	0,72	11,98	3,88
Liberia						
Madagascar	4,82	0,51	0,72	0,71	7,18	2,36
Malawi	3,43					
Mali	4,85	0,49	0,69	0,71	7,33	2,48
Mauritanie	3,97	0,46	0,70	0,66	6,10	2,13
Maurice	6,57	0,46	0,68	0,67	10,12	3,56
Mozambique	6,77	0,52	0,71	0,73	10,03	3,26
Namibie	6,11	0,46	0,67	0,69	9,39	3,28
Niger	3,62	0,49	0,70	0,70	5,48	1,86
Nigeria	1,01	0,35	0,69	0,50	1,67	0,66
Rwanda	5,17	0,52	0,74	0,71	7,65	2,48
São Tomé and Príncipe						
Sénégal	5,96	0,49	0,68	0,72	8,99	3,03
Seychelles	10,32	0,47	0,67	0,70	15,82	5,50
Sierra Leone	2,75	0,47	0,72	0,66	4,20	1,45
Somalie						
Afrique du Sud	6,00	0,46	0,67	0,69	9,24	3,24
Soudan du SUD						
Sudan						
Tanzanie	3,23	0,47	0,70	0,68	4,94	1,70
Togo	6,44	0,54	0,75	0,72	9,41	2,97
Ouganda	3,63	0,49	0,71	0,68	5,49	1,86
Zambie	5,00	0,49	0,72	0,68	7,56	2,56
Zimbabwe	3,30	0,41	0,61	0,68	5,24	1,94
Afrique Sub-Saharienne	**4,33**	**0,46**	**0,69**	**0,66**	**6,69**	**2,35**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI.
Notes : le tableau présente une estimation de l'effort de collecte de la TVA et de l'écart de TVA en Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Les colonnes recettes fiscales de TVA, recettes fiscales potentielles et écarts de recettes sont en % du PIB. Les différents efforts sont compris entre 0 et 1.

C. Efficacité-C de la TVA

59. **L'efficacité-C de la TVA est une évaluation du rendement de cette taxe en comparant les recettes réellement collectées avec celles potentielles.** Les recettes potentielles sont calculées en multipliant la base taxable de la TVA par le taux standard. Cette base taxable comprend la consommation finale des ménages, des administrations publiques, et éventuellement la formation brute de capital (pour la partie relative aux logements neufs). Pour corriger les distorsions dans le calcul, deux ajustements sont souvent réalisés : premièrement, la soustraction de la TVA déjà acquittée, puisque la consommation finale l'intègre dans la comptabilité nationale ; deuxièmement, la prise en compte de l'autoconsommation des ménages, qui ne fait pas intervenir de transactions sur le marché et n'est donc pas soumise à la TVA (base taxable 1). Plusieurs autres mesures de la base taxable sont également utilisées pour apprécier la sensibilité de la mesure précédente : (i) la consommation totale (base taxable 1) ; (ii) la consommation totale diminuée de la TVA acquittée (base taxable 2).

60. **Une comparaison du ratio des recettes de TVA sur le PIB des pays de l'UEMOA avec d'autres pays d'Afrique Sub-Saharienne montre des ratios relativement élevés.** En particulier, le Togo et le Sénégal mobilisent environ 6% du PIB en recettes de TVA, tandis que le Burkina Faso et le Mali atteignent des ratios légèrement inférieurs à 5% du PIB. En revanche, la Côte d'Ivoire et le Niger présentent des niveaux de collecte de TVA plus bas, soit moins de 3% du PIB. Le tableau 9 présente l'efficacité-C de la TVA, les taux standards de TVA et les recettes de TVA pour l'année 2020. Les taux de TVA en Afrique Sub-Saharienne sont assez homogènes. Le Nigéria, le Botswana et le Ghana[23] présentent les taux statutaires standards les plus bas, avec 7,5%, 12% et 12,5% de TVA. En ce qui concerne les ratios de recettes de TVA sur le PIB, les Seychelles, le Lesotho et l'Île Maurice se distinguent avec les niveaux les plus élevés.

61. **Dans l'ensemble, le Togo, le Sénégal, le Burkina Faso et le Mali se distinguent avec des niveaux d'efficacité élevés par rapport au reste de l'Afrique Sub-Saharienne.** Les Seychelles, l'Île Maurice et la Zambie affichent les niveaux les plus élevés d'Afrique, tandis que la Guinée Equatoriale et le Tchad ont des taux très faibles. L'efficacité-C de la TVA a eu tendance à augmenter dans tous les pays de l'UEMOA, à l'exception du Burkina Faso et en excluant l'année 2020 marquée par la pandémie de COVID-19.

62. **Le principal avantage de la mesure de l'efficacité-C est d'être synthétique, permettant notamment des comparaisons internationales et d'apprécier son évolution dans le temps.** En considérant la base taxable de référence, avec une efficacité C de la TVA de 60%, les recettes de TVA auraient été de 8,7%, 8,1%, 9,2% 9,4%, 8,3% et 9% respectivement au Burkina Faso, en Côte d'Ivoire, au Mali, au Niger, au Sénégal et au Togo. Plusieurs bases taxables sont étudiées : la première (colonne 1) correspond à la consommation totale brute ; la seconde (colonne 2) est la base nette, i.e. diminuée de la TVA acquittée.

[23] Le Ghana a effectivement un taux statutaire de TVA de 12,5%, auquel s'additionnent d'autres contributions : 2,5% pour la National Health Insurance (2004), 2,5% pour l'Education Trust Fund (2000) et enfin 1% pour le Covid-19 Health Recovery Levy (2021). Le taux de TVA s'applique sur le prix du produit déjà augmenté des trois taux précédents.

63. **L'efficacité-C de la TVA est particulièrement faible en Côte d'Ivoire (0,2) et au Niger (cf. Tableau 9).** Ces pays collectent 20% de leur base taxable respective (consommation des ménages). Les multiples exonérations ou taux réduit et l'autoconsommation en particulier des ménages en zone rurale peuvent expliquer l'étroitesse de la base taxable. A contrario, le Togo et le Sénégal parviennent à collecter près de 40% de leur base taxable. Cette différence de taux s'explique non seulement par des politiques d'exonérations et de taux réduits différentes, mais aussi par des fraudes plus importantes dans le premier groupe de pays.

Tableau 9 : Recettes de TVA (% du PIB) et efficacité C de la TVA en UEMOA – Moyenne 2018-2022[24]

	1	2	Recettes de TVA	Ecart fiscal (1)	Ecart fiscal (2)
Burkina Faso	0,34	0,32	4,95	9,60	10,53
Côte d'Ivoire	0,21	0,20	2,78	10,75	11,25
Mali	0,32	0,30	4,85	10,43	11,32
Niger	0,23	0,22	3,61	12,03	12,75
Sénégal	0,43	0,39	5,96	7,80	9,21
Togo	0,43	0,39	6,43	8,55	9,92

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI, FERDI. Notes : le tableau présente l'efficacité C de la TVA en moyenne sur la période 2018-2022 des pays de l'UEMOA. Recettes de TVA en % du PIB. $Efficacité\ C\ de\ TVA = \frac{Recttes\ de\ TVA}{Taux\ de\ TVA * Base\ taxable}$. La colonne 1 considère la consommation totale, la colonne 2 la consommation totale diminuée de la TVA acquittée.

[24] Les données détailles de la TVA ne sont pas disponibles pour le Bénin sur la même période. La Guinée Bissau n'avait pas adopté de TVA sur la période considérée.

D. Analyse de l'écart fiscal de TVA à partir de la matrice emplois-ressources

64. **Une troisième approche d'évaluation de l'écart fiscal de TVA recourt aux tableaux ressource-emploi (TRE).** Cette méthode distingue les écarts fiscaux résultant de la politique fiscale (exonération, taux réduits…) des écarts résultant notamment du secteur informel qui participent aux écarts de conformité. Elle permet également d'étudier l'écart fiscal de TVA par branche d'activité et de fournir une estimation de l'écart fiscal de TVA total. L'approche choisie pour construire la base taxable est descendante et pourrait être complétée par une approche ascendante se reposant sur des enquêtes ménages. Les matrices utilisées pour l'appréciation de l'écart fiscal de TVA sont les plus récentes pour chaque pays, à savoir 2016 dans le cas du Bénin, 2019 pour le Burkina Faso, 2017 pour la Côte d'Ivoire, le Mali et le Togo et 2022 pour le Sénégal.

65. **La base théorique nette exigible (VAT Theoretical Tax Liability) se compose des éléments suivants :**

1. Les dépenses de consommation finale des ménages. Ces dépenses peuvent être réparties par type de biens ou de services consommés. Elles peuvent inclure les dépenses des organisations non gouvernementales qui fournissent des biens ou des services aux ménages. Elles excluent l'autoconsommation.
2. Les dépenses gouvernementales soumises à la TVA. Les dépenses de salaires de la fonction publique ne sont pas soumises à la TVA et doivent être soustraites.
3. La formation de capital sujette à la TVA. Elle inclut les dépenses de logements à des fins privées. Les autres dépenses liées à la formation de capital ne sont pas assujetties à la TVA et peuvent être retirées.
4. La balance commerciale nette. La TVA est un impôt sur la consommation suivant le principe de destination. Elle taxe donc les importations et exclue les exportations. La balance nette (exportation- importation) est donc exclue que de la TVA théorique.
5. Le seuil d'assujettissement. Les ventes au ménage réalisées par les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur au seuil d'assujettissement ne supportent pas la TVA. En revanche, les achats d'intrants par ces entreprises auprès d'entreprises assujetties augmentent la base théorique de la TVA.
6. Les secteurs exonérés. La base de la TVA doit être réduite des valeurs ajoutées des secteurs exonérés. Ces secteurs concernent les services financiers et d'assurance et la valeur de location des logements occupés par leurs propriétaires. La valeur ajoutée des biens de capitaux achetés par des secteurs exonérés est ajoutée à la base, car ces secteurs n'ont pas le droit à déduction.
7. L'effet cascade. La vente d'un bien ou d'un service par une entreprise exonérée à une entreprise assujettie réduit la base théorique de la TVA.
8. L'activité touristique. Les dépenses des touristes (non-résidents) augmentent la TVA théorique et celles des résidents hors du territoire la réduisent.

66. **La TVA permet de taxer le secteur informel.** En effet, les entreprises qui ne sont pas enregistrées auprès des impôts ne peuvent pas déduire la TVA sur leurs intrants. Or, si ceux-ci sont fournis par des entreprises assujetties, une TVA est alors payée par les entreprises

informelles clientes d'entreprises formelles. Les recettes de TVA théoriques sont ainsi calculées en considérant celles collectées sur la consommation finale des ménages et celles associées aux consommations intermédiaires et aux importations des entreprises du secteur informel qui se fournissent auprès des entreprises du secteur formel. Ces recettes représentent une approximation des recettes effectivement collectées par les administrations fiscales. Cette méthode suppose que les consommations intermédiaires par secteur sont distribuées uniformément par les entreprises formelles et informelles.

67. **Les recettes fiscales estimées en supposant un degré de formalité et un taux d'imposition distincts pour chaque secteur ou branche varient de 3,7% du PIB au Bénin à 8,4% du PIB au Togo (cf. tableau 10).** Les écarts fiscaux de TVA varie de 1,68% du PIB au Burkina Faso à 3,14% du PIB au Mali. Les écarts politiques sont les plus importants variant de 1,6% du PIB au Togo à 6,17% du PIB au Sénégal.

68. **Les écarts de conformité calculés par cette approche peuvent être négatifs comme au Burkina Faso (-2,18% du PIB), au Mali (-0,38% du PIB) ou au Sénégal (-3,12% du PIB).** En effet, la méthodologie proposée considère différentes sources de TVA autres que la consommation finale des ménages. En particulier, les consommations intermédiaires des biens et services fournis par les entreprises formelles à celles informelles est source de recettes de TVA. La distinction entre entreprises formelles et informelles repose par hypothèse sur le seuil d'assujettissement à la TVA. Les entreprises informelles sont donc traitées comme des non-assujettis. La TVA qu'elles acquittent sur leurs achats auprès d'entreprises formelles n'est pas déductible et représente une recette fiscale. De façon similaire, les importations des entreprises informelles supportent également la TVA. Ces recettes fiscales de TVA peuvent être importantes. Elles s'élèvent ainsi à 2,56% du PIB pour le Burkina Faso en 2019. L'écart de conformité est la différence entre les recettes théoriques sans aucun secteur informel et celles calculées en appliquant un taux de formalisation par branche. Sans informalité, les recettes de TVA sur les consommations intermédiaires et sur les importations disparaissent puisqu'elles sont déductibles de la TVA collectée sur la consommation finale des ménages.

Tableau 10 : Recettes de TVA (% du PIB) et efficacité C de la TVA en UEMOA – Moyenne 2018-2022[25]

		Recettes TVA	Recettes TVA sans exonération	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
Bénin	2016	3,73%	8,71%	3,93%	4,98%	0,20%	5,19%
Burkina Faso	2019	4,04%	7,90%	1,86%	3,86%	-2,18%	1,68%
Côte d'Ivoire	2017	7,11%	9,55%	7,41%	2,44%	0,30%	2,74%
Mali	2017	4,19%	5,34%	3,82%	3,51%	-0,38%	3,14%
Sénégal	2022	5,00%	11,16%	1,88%	6,17%	-3,12%	3,05%
Togo	2017	8,40%	10,01%	9,39%	1,61%	0,99%	2,60%
Moyenne		*5,41%*	*8,78%*	*4,71%*	*3,76%*	*-0,70%*	*3,07%*

[25] Les données détailles de la TVA ne sont pas disponibles pour le Bénin sur la même période. La Guinée Bissau n'avait pas adopté de TVA sur la période considérée.

69. **La méthodologie des écarts fiscaux par les TRE permet d'affiner l'analyse au niveau sectoriel.** Le tableau 11 présente l'écart fiscal pour quatre secteurs ou types de biens particuliers : les produits alimentaires qui intègrent le secteur agricole, l'élevage, la pêche et l'industrie agroalimentaire ; les produits manufacturés ; les services de transport et les services d'hébergement et de restauration. Seuls les écarts fiscaux politiques sont considérés pour le Burkina Faso, le Mali et le Sénégal, les écarts de conformité étant négatifs pour ces pays suivant la méthodologie adoptée. La production alimentaire représente plus de 50% des écarts fiscaux au Bénin (66%), Burkina Faso (67%), Mali (88%) et au Sénégal (63%). Le secteur agricole et les biens alimentaires sont exonérés de TVA. Cette politique vise généralement à maintenir les prix de ces produits modérés, i.e. accessibles aux plus pauvres. Elle suppose une incidence complète de la TVA sur le prix à la consommation.

Tableau 11: Pourcentage des écarts fiscaux par secteur et produits

	Bénin	Burkina Faso (1)	Côte d'Ivoire	Mali (1	Sénégal (1)	Togo
Production alimentaire (agricole, élevage, pêche…)	66,41%	67,12%	34,09%	88,20%	63,26%	40,97%
Produits manufacturés	3,54%	2,72%	0,13%	1,48%	9,24%	28,38%
Service de transport	14,32%	0,11%	39,47%	-4,88%	8,31%	-1,42%
Service d'hébergement et de restauration	17,63%	0,70%	13,66%	17,59%	0,00%	-0,67%

1: Ecart politique seulement

Panel A. Bénin (2016)

	Formel	Taxé/exonéré	Recettes TVA	Recettes TVA sans exo	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
PRODUITS DE L'AGRICULTURE ET DES ACTIVITÉS DE	0,20	-	-	22 514	-	22 514	-	22 514
PRODUITS DE L'ÉLEVAGE, LA CHASSE ET SERVICES	0,20	-	-	2 743	-	2 743	-	2 743
PRODUITS DE LA SYLVICULTURE, DE L'EXPLOITATIO	0,20	0,18	1 656	3 672	11 381	2 017	9 725	11 742
PRODUITS DE LA PÊCHE, DE LA PISCICULTURE ET D	0,20	-	-	6 412	-	6 412	-	6 412
PRODUITS DES INDUSTRIES EXTRACTIVES	0,80	0,18	4 319	4 393	- 629	73	- 4 948	- 4 874
PRODUITS ALIMENTAIRES	0,60	-	-	209 593	-	209 593	-	209 593
BOISSONS	0,90	0,18	17 798	19 774	21 582	1 976	3 783	5 759
PRODUITS A BASE DE TABAC	0,60	0,18	475	792	1 063	317	588	906
PRODUITS TEXTILES	0,70	0,18	5 567	7 751	4 654	2 185	- 912	1 272
ARTICLES D'HABILLEMENT	0,70	0,18	5 061	7 199	9 959	2 139	4 898	7 037
CUIR TRAVAILLE ; ARTICLES DE VOYAGE ; CHAUSSU	0,60	0,18	2 805	4 404	6 085	1 599	3 280	4 880
BOIS TRAVAILLES, ARTICLES EN BOIS OU DE VANNE	0,60	0,18	3 304	3 536	- 151	232	- 3 455	- 3 223
PAPIER ET CARTONS, ARTICLES EN PAPIER OU EN C	0,60	0,18	1 123	1 779	774	656	- 350	306
TRAVAUX D'IMPRESSION ET DE REPRODUCTION D'ENR	0,60	0,18	339	565	935	226	596	822
PRODUITS DU RAFFINAGE ET DE LA COKÉFACTION	1,00	0,18	62 792	62 792	39 635	-	- 23 157	- 23 157
PRODUITS CHIMIQUES, PHARMACEUTIQUES, EN CAOU	1,00	0,18	27 884	27 884	14 894	-	- 12 990	- 12 990
MATERIAUX MINERAUX	0,80	0,18	13 980	14 459	- 3 040	479	- 17 021	- 16 541
PRODUITS MÉTALLURGIQUES ET DE FONDERIE; OUVRA	0,80	0,18	6 387	7 277	- 4 303	890	- 10 690	- 9 800
PRODUITS ELECTRONIQUES ET INFORMATIQUES, EQUI	0,80	0,18	- 22 022	- 19 219	- 37 595	2 802	- 15 573	- 12 771
MEUBLES ET MATELAS	0,70	0,18	1 851	2 605	3 236	754	1 385	2 139
PRODUITS MANUFACTURES DIVERS	0,70	0,18	4 208	5 961	6 989	1 753	2 781	4 534
REPARATION ET INSTALLATION DE MACHINES ET D'E	1,00	0,18	1 387	1 387	280	-	- 1 107	- 1 107
ÉLECTRICITÉ, GAZ	1,00	0,18	7 038	7 038	3 956	-	- 3 082	- 3 082
EAU CAPTEE ET DISTRIBUEE	1,00	0,18	5 155	5 155	3 935	-	- 1 220	- 1 220
ASSAINISSEMENT, TRAITEMENT DES DECHETS ET DEP	1,00	0,18	232	232	232	-	-	-
CONSTRUCTIONS ET TRAVAUX DE CONSTRUCTION	0,50	0,18	6 528	7 526	1 054	998	- 5 474	- 4 476
VENTE ET RÉPARATION D'AUTOMOBILES ET DE MOTOC	0,70	0,18	2 636	3 445	3 727	810	1 092	1 902
VENTE EN GROS ET SERVICES DES INTERMEDIAIRES;	0,70	0,18	-	-	-	-	-	-
SERVICES DE TRANSPORTS	0,50	0,18	13 479	32 408	46 575	18 929	33 096	52 025
ENTREPOSAGE ET SERVICES DES AUXILIAIRES DE TR	0,50	0,18	1 535	1 537	665	1	- 870	- 869
SERVICES DE POSTE ET DE COURRIER	0,70	0,18	339	608	691	270	352	622
SERVICES D'HEBERGEMENT ET DE RESTAURATION	0,50	0,18	20 355	38 200	66 554	17 845	46 199	64 044
PRODUITS DE L'EDITION ET DES ACTIVITES AUDIO	0,70	0,18	2 314	4 858	4 003	2 544	1 689	4 233
SERVICES DE TÉLÉCOMMUNICATIONS, D'INFORMATIQU	1,00	0,18	47 159	46 911	46 011	- 248	- 1 148	- 1 396
SERVICES FINANCIERS ET D'ASSURANCE	1,00	-	-	7 398	-	7 398	-	7 398
SERVICES IMMOBILIERS	0,70	0,18	4 844	5 972	5 375	1 129	531	1 660
SERVICES SPECIALISES, SCIENTIFIQUES ET TECHNI	0,70	0,18	3 299	6 252	2 033	2 953	- 1 266	1 687
SERVICES DE SOUTIEN ET DE BUREAU	0,70	0,18	1 843	1 865	815	22	- 1 028	- 1 007
SERVICES D'ADMINISTRATION PUBLIQUE	0,70	-	-	-	-	-	-	-
ENSEIGNEMENT	1,00	-	-	24 710	-	24 710	-	24 710
SERVICES POUR LA SANTÉ HUMAINE ET L'ACTION SO	1,00	-	-	9 094	-	9 094	-	9 094
SERVICES ARTISTIQUES, SPORTIFS ET RECREATIFS	0,50	0,18	935	1 869	3 727	934	2 792	3 726
AUTRES SERVICES N.C.A.	0,70	0,18	5 475	7 821	11 172	2 346	5 697	8 043
SERVICES SPECIAUX DES MÉNAGES	0,50	0,18	5	9	18	5	14	18
SERVICES DES ORGANISATIONS EXTRATERRITORIALES	0,80	0,18	-	-	-	-	-	-
CORRECTION TERRITORIALE	1,00	0,18	- 996	- 996	- 996	-	-	-
PRODUITS EN ATTENTE	1,00	0,18	-	-	-	-	-	-
Total			**261 088**	**610 187**	**275 296**	**349 099**	**14 208**	**363 308**

Panel B. Burkina Faso (2019)

	Formel	Taxé/exonéré	Recettes de TVA	Recettes TVA sans exo	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
PRODUITS DE L'AGRICULTURE ET ACTIVITES ANNEXE	0,20	-	-	21 928	-	21 928	-	21 928
PRODUITS DE L'ELEVAGE, DE LA CHASSE ET ACTIVI	0,20	-	-	7 775	-	7 775	-	7 775
PRODUITS DE LA SYLVICULTURE, DE L'EXPLOITATIO	0,20	0,18	2 288	5 381	2 528	3 093	240	3 333
PRODUITS DE LA PECHE, DE L' AQUACULTURE ET DE	0,70	0,18	- 2 441	- 2 441	-	-	2 441	2 441
PRODUITS DES INDUSTRIES EXTRACTIVES	0,70	-	-	223 891	-	223 891	-	223 891
PRODUITS AGRO - ALIMENTAIRES	0,60	-	-	22 390	-	22 390	-	22 390
PRODUITS DU RAFFINAGE ET DE LA COKEFACTION	0,70	0,18	9 041	10 231	3 889	1 189	- 5 153	- 3 963
PRODUITS CHIMIQUES DE BASE	0,80	0,18	77 712	84 717	35 027	7 005	- 42 685	- 35 679
CIMENT ET AUTRES MATERIAUX DE CONSTRUCTION	0,90	0,18	46 122	49 094	25 921	2 972	- 20 200	- 17 228
AUTRES PRODUITS MANUFACTURES NCA	0,70	0,18	32 890	34 241	3 053	1 351	- 29 837	- 28 486
ELECTRICIT, GAZ ET SUPPORTS ENERGETIQUES	0,80	0,18	61 965	67 708	28 716	5 743	- 33 249	- 27 505
PRODUCTION ET DISTRIBUTION D'EAU, ASSAINISSEM	0,70	0,18	11 894	14 710	9 067	2 816	- 2 827	- 11
CONSTRUCTIONS ET TRAVAUX CONSTRUCTION	1,00	0,18	20 917	20 917	8 815	-	- 12 102	- 12 102
VENTE	1,00	0,18	5 825	5 825	4 875	-	- 950	- 950
SERVICES DE TRANSPORTS	0,50	0,18	4 119	4 526	487	406	- 3 633	- 3 227
SERVICES D'HEBERGEMENT ET DE RESTAURATION	0,30	0,18	790	1 854	1 520	1 064	730	1 794
SERVICES D'INFORMATION ET DE COMMUNICATION	0,50	0,18	12 809	15 369	238	2 560	- 12 572	- 10 012
SERVICES FINANCIERS ET D'ASSURANCE	0,50	0,18	16 557	32 473	31 831	15 916	15 274	31 190
SERVIECES IMMOBILIERS	0,70	0,18	6 386	7 633	2 484	1 246	- 3 903	- 2 656
SERVICES SPECIALISES, SCIENTIFIQUES ET TECHNI	1,00	0,18	51 386	51 386	34 222	-	- 17 164	- 17 164
SERVICES DE SOUTIEN ET DE BUREAU	1,00	-	-	25 719	-	25 719	-	25 719
ACTIVITES D'ADMINISTRATION PUBLIQUE	0,70	0,18	8 261	11 271	10 034	3 010	1 773	4 783
ENSEIGNEMENT	0,70	0,18	11 451	11 488	- 2 168	37	- 13 619	- 13 582
SERVICEs POUR LA SANTÉ HUMAINE ET L'ACTION S	0,70	0,18	5 115	5 238	344	123	- 4 771	- 4 648
SERIVICES ARTISTIQUES, CULTURELLES, SPORTIVES	1,00	-	-	-	-	-	-	-
SERVICES DOMESTIQUES	1,00	-	-	10 085	-	10 085	-	10 085
AUTRES SERVICES NCA	1,00	-	-	5 937	-	5 937	-	5 937
Total			383 088	749 346	200 882	- 366 258	- 182 206	184 053

Panel C. Côte d'Ivoire (2017)

	Formel	Taxé/exor	Recettes de	Recettes TVA	Recettes sans infor	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
PRODUITS DE L'AGRICULTURE VIVRIERE	0,10	-	-	59 070	-	59 070	-	59 070
PRODUITS AGRICOLES DESTINES PRINCIPALEMENT A	0,10	-	-	33 433	-	33 433	-	33 433
PRODUITS DE L'ELEVAGE ET DE LA CHASSE	0,10	0,18	6 527	13 675	36 496	7 148	29 969	37 116
SERVICES DE SOUTIEN A L'AGRICULTURE ET A L'EL	0,10	-	-	4 722	-	4 722	-	4 722
PRODUITS DE LA SYLVICULTURE ET DE L'EXPLOITA	0,20	0,18	3 797	3 811	14 535	14	10 738	10 751
PRODUIT DE LA PECHE, PISCICULTURE ET AQUACULT	0,20	-	-	14 223	-	14 223	-	14 223
PRODUITS DES INDUSTRIES EXTRACTIVES	0,90	0,18	5 828	7 248	- 67 265	1 420	- 73 093	- 71 673
VIANDES, PRODUITS A BASE DE VIANDE ET PRODUIT	0,50	0,18	113 809	130 342	178 895	16 533	65 087	81 620
CORPS GRAS	0,50	0,18	50 073	51 901	62 072	1 828	11 999	13 827
PRODUIT DU TRAVAIL DES GRAINS ET PRODUITS AMY	0,70	0,18	258 709	264 591	310 890	5 882	52 181	58 062
PAIN, PATISSERIE ET PATES ALIMENTAIRES	0,60	0,18	28 144	28 434	41 469	289	13 325	13 615
PRODUITS DE LA TRANSFORMATION CACAO, CAFÉ ET	0,60	0,18	5 199	5 376	271	177	- 4 928	- 4 750
AUTRES PRODUITS ALIMENTAIRES	0,60	0,18	99 271	103 331	127 512	4 060	28 241	32 301
BOISSONS	0,60	0,18	35 662	37 420	29 633	1 758	- 6 030	- 4 271
CIGARETTES ET AUTRES PRODUITS A BASE DE TABAC	1,00	0,18	27 077	27 077	27 077	-	-	-
INDUSTRIES TEXTILE ET DE L'HABILLEMENT	1,00	0,18	91 854	91 854	89 373	-	- 2 480	- 2 480
CUIR TRAVAILLE; ARTICLES DE VOYAGE; CHAUSSURE	0,80	0,18	20 861	20 997	24 260	136	3 399	3 535
BOIS, ARTICLES EN BOIS OU DE VANNERIE	0,80	0,18	7 660	7 695	1 928	35	- 5 732	- 5 697
PRODUITS DE L'INDUSTRIE DU PAPIER ET DU CARTO	0,80	0,18	30 744	31 504	19 813	760	- 10 931	- 10 171
PRODUITS DU RAFFINAGE	0,70	0,18	112 987	117 211	102 413	4 224	- 10 573	- 6 349
PRODUITS CHIMIQUES ET PHARMACEUTIQUES	0,70	0,18	235 857	252 423	214 071	16 566	- 21 786	- 5 220
PRODUITS EN CAOUTCHOUC OU EN MATIERE PLASTIQU	1,00	0,18	17 243	17 243	- 1 637	-	- 18 880	- 18 880
PRODUITS MINERAUX NON METALLIQUES	1,00	0,18	43 098	43 098	1 214	-	- 41 883	- 41 883
PRODUITS METALLURGIQUES; OUVRAGES EN METAUX	1,00	0,18	4 964	4 964	- 43 638	-	- 48 601	- 48 601
PRODUITS ELECTRONIQUES ET INFORMATIQUES	1,00	0,18	19 634	19 634	19 631	-	- 4	- 4
EQUIPEMENTS ET MATERIELS ELECTRIQUES	0,50	0,18	20 493	28 751	14 604	8 258	- 5 889	2 368
MACHINES ET EQUIPEMENTS N.C.A.	0,70	0,18	14 413	20 403	620	5 991	- 13 792	- 7 802
MATERIELS DE TRANSPORT	0,70	0,18	22 579	29 618	8 793	7 039	- 13 786	- 6 747
MEUBLES, PRODUITS DIVERS	0,50	0,18	25 619	29 691	37 177	4 073	11 559	15 631
REPARATION ET INSTALLATION DE MACHINES ET D'E	0,50	0,18	527	1 036	- 3	510	- 530	- 20
PRODUCTION, DISTRIBUTION D'ELECTRICITE ET LA	0,70	0,18	35 701	35 724	24 903	23	- 10 798	- 10 775
PRODUCTION ET DISTRIBUTION D'EAU, ASSAINISSEM	0,50	0,18	12 869	12 869	22 515	-	9 646	9 646
TRAVAUX DE CONSTRUCTION	0,70	0,18	22 130	25 044	7 510	2 914	- 14 620	- 11 706
COMMERCE	1,00	0,18	36 304	36 304	29 460	-	- 6 844	- 6 844
SERVICES DE TRANSPORT ET D'ENTREPOSAGE	1,00	-	-	330 176	-	330 176	-	330 176
SERVICES D'HEBERGEMENT ET DE RESTAURATION	0,70	0,18	293 238	293 238	407 496	-	114 258	114 258
SERVICES D'INFORMATION ET DE COMMUNICATION	0,70	0,18	129 823	133 015	113 023	3 192	- 16 800	- 13 607
SERVICES FINANCIERS ET D'ASSURANCE	0,70	0,18	72 928	74 042	61 542	1 115	- 11 385	- 10 271
SERVICES IMMOBILIERS	0,70	-	-	100 605	-	100 605	-	100 605
ACTIVITES SPECIALISEES, SCIENTIFIQUES ET TECH	1,00	-	-	52 539	-	52 539	-	52 539
ACTIVITES DE SERVICES DE SOUTIEN ET DE BUREAU	1,00	-	-	56 671	-	56 671	-	56 671
SERVICES D'ADMINISTRATION PUBLIQUE	0,50	0,18	-	-	-	-	-	-
ENSEIGNEMENT	0,70	0,18	129 234	129 236	182 673	2	53 439	53 440
SERVICES DE SANTE HUMAINE ET D'ACTION SOCIALE	0,50	0,18	27 739	27 739	52 813	-	25 074	25 074
SERVICES COLLECTIFS, SOCIAUX ET PERSONNELS	0,80	0,18	13 632	13 632	17 040	-	3 408	3 408
AUTRES ACTIVITES DE SERVICES N.C.A	1,00	0,18	91 410	91 410	89 518	-	- 1 892	- 1 892
ACTIVITE DES MENAGES EN TANT QU'EMPLOYEURS DE	1,00	0,18	-	-	-	-	-	-
Total			**2 167 636**	**2 913 022**	**2 258 696**	**745 387**	**91 061**	**836 447**

Panel D. Mali (2017)

	Formel	Taxé/exonéré	Recettes de TVA	Recettes TVA sans exo	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
PRODUIT DE L'AGRICULTURE	0,20	-	-	30 747	-	30 747	-	30 747
PRODUIT DE L'ÉLEVAGE ET CHASSE	0,20	-	-	18 809	-	18 809	-	18 809
PRODUIT DE LA SYLVICULTURE ET DE L'EXPL(	0,20	0,18	5 606	5 606	26 717	-	21 112	21 112
PRODUIT DE PÊCHE, DE LA PISCICULTURE ET	0,20	-	-	1 598	-	1 598	-	1 598
PRODUITS DES INDUSTRIES EXTRACTIVES	0,80	0,18	- 8 022	- 8 022	239	-	8 260	8 260
PRODUITS ALIMENTAIRES, BOISSONS ET PR(	0,60	-	-	263 416	-	263 416	-	263 416
PRODUITS TEXTILES D'ARTICLES D'HABILLEN	0,60	0,18	31 998	31 812	47 560	- 186	15 562	15 376
BOIS TRAVAILLES, ARTICLES EN BOIS OU DE '	0,60	0,18	2 506	2 506	- 997	-	- 3 503	- 3 503
PRODUITS DU RAFFINAGE ET DE LA COKÉFA	0,90	0,18	59 867	59 867	28 545	-	- 31 321	- 31 321
PRODUITS CHIMIQUES ET PRODUITS PHARM	0,90	0,18	50 095	50 095	28 534	-	- 21 561	- 21 561
PRODUITS DU TRAVAIL DU CAOUTCHOUC E	0,60	0,18	4 792	4 792	- 2 452	-	- 7 244	- 7 244
MATERIAUX MINERAUX	0,60	0,18	17 823	17 823	440	-	- 17 383	- 17 383
PRODUITS MÉTALLURGIQUES ET DE FONDEI	0,60	0,18	11 717	11 717	- 4 207	-	- 15 923	- 15 923
OUVRAGES EN MÉTAUX ; TRAVAIL DES MÉT/	0,60	0,18	5 409	5 409	- 2 246	-	- 7 655	- 7 655
MACHINES ET EQUIPEMENTS	0,60	0,18	55 846	55 846	44 210	-	- 11 636	- 11 636
MEUBLES ET MATELAS	0,60	0,18	6 942	6 942	10 572	-	3 630	3 630
PRODUITS MANUFACTURES DIVERS	0,60	0,18	6 630	6 630	8 633	-	2 003	2 003
REPARATION ET INSTALLATION DE MACHIN	0,60	0,18	358	358	13	-	- 345	- 345
ÉLECTRICITÉ, GAZ ET SUPPORTS ENERGETQU	1,00	0,18	16 299	16 299	11 061	-	- 5 238	- 5 238
EAU, ASSAINISSEMENT, TRAITEMENT DES DI	1,00	0,18	6 037	6 037	4 812	-	- 1 225	- 1 225
CONSTRUCTIONS ET TRAVAUX DE CONSTRU	0,50	0,18	3 178	3 178	2 959	-	- 218	- 218
VENTE	0,50	0,18	1 897	1 897	2 913	-	1 016	1 016
SERVICES DE TRANSPORTS, D'ENTREPOSAGE	0,60	0,18	30 703	30 703	14 422	-	- 16 281	- 16 281
SERVICES DE POSTE ET DE COURRIER	1,00	0,18	264	264	204	-	- 60	- 60
SERVICES D'HEBERGEMENT ET DE RESTAURA	0,50	0,18	60 857	60 857	119 537	-	58 680	58 680
SERVICES D'INFORMATION ET DE COMMUN	0,80	0,18	44 968	44 968	40 824	-	- 4 144	- 4 144
SERVICES FINANCIERS ET D'ASSURANCE	1,00	-	-	28 615	-	28 615	-	28 615
SERVICES IMMOBILIERS	0,70	0,18	14 715	14 808	18 662	93	3 948	4 041
SERVICES SPECIALISES, SCIENTIFIQUES ET TE	0,70	0,18	6 253	6 991	3 113	738	- 3 140	- 2 402
SERVICES DE SOUTIEN ET DE BUREAU	0,50	0,18	7 706	7 855	453	149	- 7 253	- 7 104
SERVICES D'ADMINISTRATION PUBLIQUE	1,00	-	-	-	-	-	-	-
SERVICE D'ENSEIGNEMENT	1,00	-	-	13 988	-	13 988	-	13 988
SERVICES POUR LA SANTÉ HUMAINE ET L'AC	1,00	-	-	3 247	-	3 247	-	3 247
SERVICES ARTISTIQUES, SPORTIFS ET RECRE/	1,00	0,18	6 243	6 243	6 243	-	-	-
AUTRES SERVICES N.C.A.	1,00	-	-	12 215	-	12 215	-	12 215
SERVICES SPECIAUX DES MÉNAGES	0,50	0,18	-	-	-	-	-	-
CORRECTION TERRITIRIALE	1,00	0,18	- 4 870	- 4 870	- 4 870	-	-	-
PRODUIT D'ATTENTE 1	1,00	0,18	-	-	-	-	-	-
Total			**445 816**	**819 245**	**405 895**	**373 429**	**- 39 920**	**333 508**

Panel E. Sénégal (2022)

	Formel	Taxé/exonéré	Recettes de TVA	Recettes TVA sans exo	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
PRODUITS DE L'AGRICULTURE ET ACTIVITES ANNEXE	0,20	-	-	114 155	-	114 155	-	114 155
PRODUITS DE L'ELEVAGE, DE LA CHASSE ET ACTIVI	0,20	-	-	27 466	-	27 466	-	27 466
PRODUITS DE LA SYLVICULTURE, DE L'EXPLOITATIO	0,20	0,18	1 045	3 449	13 729	2 404	12 683	15 087
PRODUITS DE LA PECHE, DE L' AQUACULTURE ET DE	0,20	-	-	7 080	-	7 080	-	7 080
PRODUITS DES INDUSTRIES EXTRACTIVES	0,80	0,18	- 10 319	- 4 990	- 99 940	5 329	- 89 621	- 84 292
PRODUITS AGRO - ALIMENTAIRES	0,60	-	-	523 498	-	523 498	-	523 498
PRODUITS DU RAFFINAGE ET DE LA COKEFACTION	0,90	0,18	124 870	131 198	33 696	6 328	- 91 174	- 84 846
PRODUITS CHIMIQUES DE BASE	0,50	0,18	18 362	34 042	- 66 301	15 680	- 84 663	- 68 983
CIMENT ET AUTRES MATERIAUX DE CONSTRUCTION	0,70	0,18	19 710	22 522	- 14 140	2 812	- 33 850	- 31 038
AUTRES PRODUITS MANUFACTURES NCA	0,70	0,18	250 781	346 101	95 543	95 320	- 155 238	- 59 917
ELECTRICIT, GAZ ET SUPPORTS ENERGETIQUES	1,00	0,18	69 796	69 796	44 187	-	- 25 609	- 25 609
PRODUCTION ET DISTRIBUTION D'EAU, ASSAINISSEM	1,00	0,18	36 003	36 003	30 974	-	- 5 029	- 5 029
CONSTRUCTIONS ET TRAVAUX CONSTRUCTION	0,70	0,18	5 059	5 059	-	-	- 5 059	- 5 059
VENTE	0,30	0,18	2 870	3 867	4 751	998	1 881	2 879
SERVICES DE TRANSPORTS	0,30	0,18	60 145	148 422	38 899	88 277	- 21 246	67 030
SERVICES D'HEBERGEMENT ET DE RESTAURATION	0,30	0,18	6 753	19 815	62 199	13 062	55 446	68 508
SERVICES D'INFORMATION ET DE COMMUNICATION	1,00	0,18	135 336	135 336	117 927	-	- 17 408	- 17 408
SERVICES FINANCIERS ET D'ASSURANCE	1,00	-	-	78 183	-	78 183	-	78 183
SERVIECES IMMOBILIERS	1,00	0,18	65 888	65 888	39 943	-	- 25 945	- 25 945
SERVICES SPECIALISES, SCIENTIFIQUES ET TECHNI	0,70	0,18	49 841	70 632	- 30 972	20 791	- 80 813	- 60 022
SERVICES DE SOUTIEN ET DE BUREAU	0,70	0,18	16 056	19 885	14 651	3 829	- 1 404	2 424
ACTIVITES D'ADMINISTRATION PUBLIQUE	1,00	-	-	-	-	-	-	-
ENSEIGNEMENT	1,00	-	-	19 623	-	19 623	-	19 623
SERVICEs POUR LA SANTÉ HUMAINE ET L'ACTION S	1,00	-	-	29 715	-	29 715	-	29 715
SERIVICES ARTISTIQUES, CULTURELLES, SPORTIVES	0,70	0,18	5 676	7 839	10 297	2 163	4 621	6 785
SERVICES DOMESTIQUES	0,30	0,18	-	-	-	-	-	-
AUTRES SERVICES NCA	0,30	0,18	2 867	8 711	27 831	5 844	24 964	30 809
Total			**860 739**	**1 923 295**	**323 276**	**# 1 062 556**	**- 537 463**	**525 093**

Panel F. Togo (2019)

	Formel	Taxé/exonéré	Recettes de TVA	Recettes TVA sans exo	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
Produits de l'agriculture vivrière	0,20	-	-	19 559	-	19 559	-	19 559
Produits de l'agriculture d'exportation	0,20	-	-	1 628	-	1 628	-	1 628
Produits de l'élevage	0,20	0,18	3 941	4 015	13 217	74	9 277	9 351
Produits de la sylviculture et d'exploitat	0,20	-	-	1 381	-	1 381	-	1 381
Produits de la pêche et de la pisciculture	0,80	0,18	2 377	2 380	1 996	3	- 381	- 378
Hydro-carbures	0,60	-	-	-	-	-	-	-
Produits miniers 1 (Phosphate)	0,60	0,18	-	-	-	-	-	-
Produits miniers 2 (Zinc)	0,60	0,18	-	-	-	-	-	-
Produits miniers 3 (Manganèse)	0,90	0,18	-	-	-	-	-	-
Autres extractions (carrières) destinées	0,90	0,18	- 349	- 322	- 1 192	27	- 844	- 816
Produits des industries alimentaires, bo	0,60	0,18	67 281	72 457	79 182	5 176	11 901	17 076
Coton égrené	0,60	0,18	- 77	- 77	- 521	-	- 444	- 444
Produits du raffinage de pétrole	0,60	0,18	-	-	-	-	-	-
Autres produits des industries manufac	0,60	0,18	95 800	125 343	98 105	29 543	2 305	31 848
Electricité, gaz et eau	0,60	0,18	15 030	16 874	16 206	1 844	1 176	3 020
Travaux de construction	0,60	0,18	916	922	953	5	37	42
Vente	0,60	0,18	-	-	-	-	-	-
Services de transports et d'entreposage	0,60	0,18	15 463	16 029	13 304	566	- 2 159	- 1 593
Services d'hébergement et de restaurat	1,00	0,18	79 738	79 738	78 981	-	- 757	- 757
Services d'information et de communica	1,00	0,18	45 781	45 781	43 378	-	- 2 403	- 2 403
Services financiers	0,50	-	-	7 189	7 046	7 189	7 046	14 235
Autres services marchands	0,50	0,18	35 959	37 104	54 001	1 145	18 042	19 187
Services d'Administration Publique	0,60	-	-	1 156	-	1 156	-	1 156
Autres services non marchands	1,00	-	-	98	47	98	47	145
Total			361 862	431 257	404 704	69 395	42 842	112 237

Sources : Calcul des auteurs à partir des Tableaux Ressources Emplois des pays membres de l'UEMOA.

Notes : le tableau présente un calcul des recettes de TVA collectées théoriquement à partir du tableau ressource-emploi (TRE). Les valeurs sont en millions de F CFA, le degré de formalité et la part du secteur dans la TVA collectée sont en pourcentage. La TVA collectée sur la consommation intermédiaire correspond aux achats d'intrants réalisés par des entreprises informelles auprès des entreprises formelles. La TVA sur les importations représente la TVA acquittée par les entreprises informelles. La TVA collectée sur la consommation finale correspond à la TVA acquittée par les ménages.

70. **Ces estimations des écart fiscaux sont des approximations.** Elles restent soumises d'une part aux hypothèses restrictives sur la distribution des unités de production informelles au sein des secteurs ce qui influence les montants de TVA collectés sur les consommations intermédiaires ainsi que sur les importations. D'autre part, les exonérations sont appliquées sur un secteur entier dans ces estimations des écarts fiscaux de TVA et ne sont pas fidèles aux détails des dépenses fiscales des gouvernements. En effet, certaines mesures dérogatoires touchent un seul produit et elles ne sont donc pas retranscrites dans les calculs faits à l'aide des tableaux ressource-emploi.

V. L'écart-fiscal de l'impôt sur les sociétés (IS)

71. **L'IS taxe les bénéfices des sociétés résidentes dans les Etats de l'UEMOA.** Il concerne autant les petites sociétés que les filiales d'entreprises multinationales. L'optimisation fiscale agressive peut réduire sensiblement les recettes de cet impôt, qui s'avère particulièrement difficile à administrer. Différentes initiatives de l'OCDE notamment comme Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ou Global Anti-Base Erosion model (Globe) cherchent à protéger les assiettes taxables dans les pays développés et en développement. Leur mise en œuvre complexe est imparfaite et peut expliquer une partie des écarts fiscaux observés.

A. Description de l'architecture de l'IS en UEMOA

72. **La coordination dans l'espace UEMOA de l'IS est régie par trois Directives : la Directive n°01/2008/CM/UEMOA, la Directive n°07/2001/CM/UEMOA et la Directive n°08/2008/CM/UEMOA**[26]. L'IS repose sur le principe de territorialité. La Directive n°01/2008/CM/UEMOA établit l'assiette de l'IS et spécifie les entités concernées. Cette directive autorise le report des pertes sur les exercices suivants[27], tout en permettant aux États membres d'accorder des exonérations conformément à leurs codes des investissements et en laissant une certaine marge de manœuvre quant à la limitation des charges déductibles. Les méthodes d'amortissement peuvent être linéaires, dégressives ou accélérées. La Directive n°07/2001/CM/UEMOA précise les modalités de prélèvement de l'impôt, tandis que la Directive n°08/2008/CM/UEMOA fixe les taux planchers (25%) et plafonds (30%) applicables dans les États membres. Parmi ceux-ci, le Bénin, le Mali, le Niger et le Sénégal ont opté pour un taux de 30%, tandis que la Côte d'Ivoire applique un taux de 30% aux bénéfices des entreprises de télécommunications et un taux de 25% aux autres entreprises. Le Burkina Faso a instauré un taux d'imposition de 27,5%, tandis que le Togo a fixé le sien à 27%.

73. **Les Etats membres lèvent également un impôt minimum forfaitaire (IMF).** Cet impôt est assis sur le chiffre d'affaires (CA) et varie de 0,5% à 2%. Il peut être capé en valeur nominale comme en Côte d'Ivoire. L'IMF joue le rôle d'un minimum fiscal qui est dû même si l'entreprise déclare des pertes. L'imposition des bénéfices en UEMOA prend donc la valeur maximale entre l'impôt assis sur le bénéfice et celui sur le CA.

B. Effort fiscal de collecte de l'IS

1. **Comme pour la TVA, une première étape de l'analyse des écarts fiscaux de l'impôt sur les sociétés s'effectue à travers une estimation de l'effort de collecte des recettes d'IS.** La stratégie empirique demeure la même. L'écart d'IS estimé en Afrique Sub-Saharienne sur la période 2018-2022 est de 1,7% du PIB avec un potentiel de mobilisation de l'IS d'environ 4,5% du PIB (cf. Tableau 12). Le potentiel fiscal de l'IS en UEMOA s'établit à

[26] Mansour et Rota-Graziosi (2012) fournissent une discussion de la coordination fiscale effective en UEMOA.

[27] La transposition dans les codes généraux des impôts diffère : Mali, Niger et Sénégal sur 3 exercices ; sur cinq exercices au Bénin et au Burkina Faso et pas de limite de report au Togo.

environ 3,29% du PIB avec un écart de recettes estimé à 1,17% du PIB. Le Burkina Faso a un effort de collecte de 0,5 suivi du Mali et du Niger, respectivement 0,48 et 0,47.

Tableau 12 : Recettes d'IS collectées, potentielles, écarts de recettes d'IS (% du ¨PIB) et effort de collecte de l'IS (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – Moyenne 2018-2022

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola						
Benin						
Botswana						
Burkina Faso	3,04	0,50	0,71	0,70	4,58	1,54
Burundi						
Cap Vert	2,13	0,33	0,59	0,55	3,56	1,43
Cameroun	1,94	0,42	0,65	0,64	3,08	1,13
République Centrafricaine						
Tchad	3,74	0,48	0,64	0,75	5,68	1,94
Comores						
Congo, Dem. Rep.	2,69	0,50	0,76	0,66	4,04	1,35
Congo, Rep.	0,79	0,28	0,49	0,57	1,36	0,57
Côte d'Ivoire	1,59	0,36	0,67	0,53	2,61	1,02
Guinée Equatoriale	4,67	0,32	0,67	0,48	7,82	3,16
Erythrée						
Eswatini	3,06	0,35	0,64	0,55	5,05	1,98
Ethiopie						
Gabon	3,28	0,31	0,64	0,48	5,56	2,28
Gambie						
Ghana	3,23	0,43	0,71	0,60	5,09	1,86
Guinée	1,25	0,39	0,63	0,62	2,02	0,76
Guinée-Bissau	1,52	0,40	0,81	0,50	2,42	0,91
Kenya	2,06	0,41	0,65	0,63	3,28	1,22
Lesotho	2,53	0,42	0,64	0,66	3,99	1,46
Liberia						
Madagascar	1,42	0,47	0,68	0,68	2,17	0,75
Malawi	2,19					
Mali	2,73	0,48	0,72	0,67	4,13	1,40
Mauritanie	2,84	0,42	0,68	0,62	4,50	1,65
Maurice	2,94	0,23	0,63	0,37	5,20	2,26
Mozambique	7,32	0,56	0,74	0,75	10,57	3,26
Namibie	4,39	0,37	0,65	0,57	7,16	2,76
Niger	1,55	0,47	0,66	0,72	2,36	0,82
Nigeria	2,31	0,39	0,69	0,57	3,72	1,40
Rwanda	3,23	0,48	0,66	0,73	4,92	1,68
São Tomé and Príncipe						
Sénégal	2,37	0,42	0,71	0,60	3,73	1,37
Seychelles	5,61	0,25	0,59	0,42	9,83	4,22
Sierra Leone	1,60	0,46	0,68	0,67	2,47	0,87
Somalie						
Afrique du Sud	4,09	0,35	0,62	0,56	6,76	2,66
Soudan du SUD						
Sudan						
Tanzanie	1,38	0,42	0,67	0,64	2,17	0,79
Togo	2,05	0,45	0,65	0,70	3,18	1,13
Ouganda	0,92	0,39	0,66	0,59	1,47	0,56
Zambie	3,25	0,44	0,69	0,64	5,05	1,81
Zimbabwe	2,51	0,42	0,64	0,66	3,95	1,45
Afrique Sub-Saharienne	**2,79**	**0,40**	**0,66**	**0,61**	**4,46**	**1,67**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI.
Notes : le tableau présente une estimation de l'effort de collecte de l'IS et de l'écart d'IS en Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Les colonnes recettes fiscales, recettes fiscales potentielles et écarts de recettes sont en pourcentage du PIB. Les différents efforts sont compris entre 0 et 1.

C. Productivité de l'Impôt sur les Sociétés (IS)

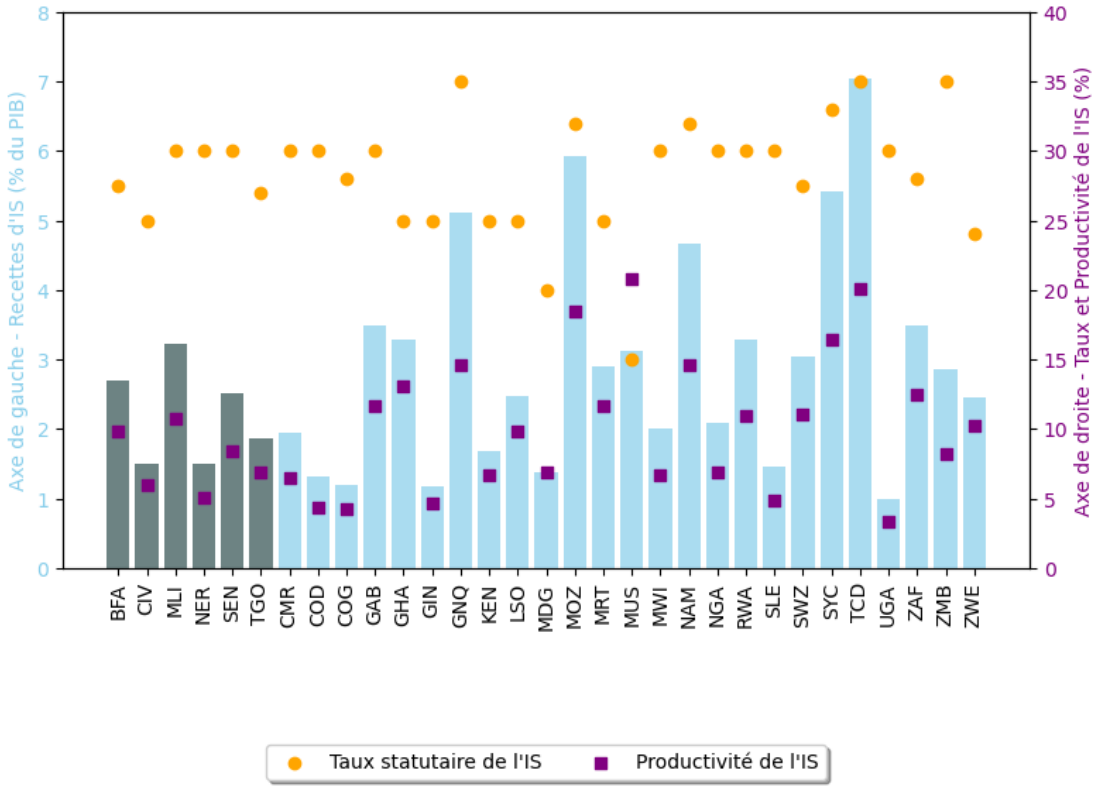
74. **La productivité de l'impôt sur les sociétés (IS) se mesure par le ratio entre les recettes effectivement collectées et les recettes potentielles.** Ces dernières sont déterminées par une estimation de la base taxable de l'IS. La base taxable est calculée en multipliant la valeur du PIB par le taux statutaire de l'IS.

75. **Les taux statutaires et les recettes d'IS varient sensiblement entre les pays (cf. Graphique 2.).** Le Tchad, la Guinée équatoriale et la Zambie affichent les taux les plus élevés, à 35%, alors que Maurice et Madagascar enregistrent les taux les plus bas, respectivement 15% et 20%. En ce qui concerne les recettes d'IS, le Tchad et le Mozambique se distinguent avec les ratios IS/PIB les plus élevés. Pour ce qui est des pays de l'UEMOA, la Côte d'Ivoire et le Niger se situent dans le quartile des pays avec les niveaux de collecte de recettes d'IS les plus bas[28], suivis par le Togo et le Sénégal, qui sont dans le deuxième quartile, alors que le Burkina Faso et le Mali se trouvent dans le troisième quartile. Par ailleurs, Maurice, le Tchad[29] et le Mozambique affichent les niveaux de productivité d'IS les plus élevés, tandis que l'Ouganda, la République du Congo et la République Démocratique du Congo présentent les plus faibles niveaux. Au sein de l'UEMOA, seul le Mali dépasse un taux de productivité d'IS de 10% en 2020, tandis que le Burkina Faso et le Sénégal s'en approchent. En moyenne sur la période de 2018 à 2021, le Burkina Faso se distingue avec le niveau le plus élevé d'IS et de productivité au sein de l'UEMOA. La productivité de l'IS augmente dans tous les Etats membres de l'UEMOA, bien que le Burkina Faso semble avoir été le plus durement touché par les effets de la COVID-19, avec une baisse significative de la productivité de l'IS en 2020.

[28] Les quartiles sont déterminés à partir des observations de 2020 et pour l'échantillon de pays de le Graphique 2. . Le premier quartile contient les pays avec les plus faibles niveaux de mobilisation.

[29] Les recettes fiscales provenant des entreprises pétrolières sont comptabilisées dans les recettes d'IS au Tchad. Par ailleurs, en plus d'avoir l'un des taux statutaires d'IS les plus élevés d'Afrique, les entreprises exerçant dans le secteur pétrolier sont taxées entre 40 et 75%.

Graphique 2. Recettes (% du PIB), taux statutaires et productivité de l'IS en %) en Afrique Sub-Saharienne en 2020 – comparaisons internationales



Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI, FERDI.
Notes : le Graphique présente les recettes de TVA (axe de gauche), les taux statutaires et la productivité de l'IS (tous les deux sur l'axe de droite) pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne. $Productivité\ de\ l'IS = \frac{Recttes\ d'IS}{Taux\ d'IS * PIB}$,

Tableau 13 : Recettes d'IS (% du PIB) et productivité de l'IS (compris entre 0 et 1) en UEMOA – Moyenne 2018-2022

	Recettes de l'IS	Productivité de l'IS
Bénin	-	-
Burkina Faso	3,044	0,111
Côte d'Ivoire	1,587	0,063
Guinée-Bissau	1,415	-
Mali	2,725	0,091
Niger	1,548	0,052
Sénégal	2,367	0,079
Togo	2,051	0,076

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI, FERDI.
Notes : Le tableau présente l'indice de productivité de l'IS en moyenne sur la période 2018-2022 des pays de l'UEMOA. Les recettes d'IS sont en pourcentage du PIB. $Productivité\ de\ l'IS = \frac{Recttes\ d'IS}{Taux\ d'IS * PIB}$,

Tableau 14 : Evolution de la productivité de l'IS en UEMOA

	2018	2019	2020	2021
Bénin	-	-	-	-
Burkina Faso	0,102	0,113	0,098	0,130
Côte d'Ivoire	0,066	0,059	0,060	0,069
Guinée-Bissau	-	-	-	-
Mali	0,071	0,083	0,107	0,102
Niger	0,053	0,049	0,050	0,054
Sénégal	0,073	0,085	0,084	0,074
Togo	0,068	0,076	0,069	0,090

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI, FERDI. Notes : Le tableau présente l'évolution de l'indice de productivité de l'IS sur la période 2018-2022 des pays de l'UEMOA. $Productivité\ de\ l'IS = \frac{Recttes\ d'IS}{Taux\ d'IS * PIB}$.

D. Une analyse du taux effectif d'IS du régime de droit commun et du code des investissements

76. **Cette sous-section propose une analyse du Code des investissements (CI) des Etats membres qui est l'une des principales sources de dépenses fiscales et donc d'écart fiscal au titre de l'IS.** Cette analyse repose sur le calcul du Taux effectif moyen d'imposition (TEMI) d'une entreprise représentative au Code général des impôt (CGI) et au CI. La différence de TEMI selon les deux régimes fiscaux permet d'apprécier un écart fiscal théorique résultant du CI. Les TEMI ont été évalués en utilisant un modèle de flux de trésorerie suivant la méthodologie développée par Djankov et al. (2010) et reprise par la Banque Mondiale dans son calcul d'indicateurs participant au *Doing Business*. Plus récemment, Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024) ont employé cette méthodologie pour étudier la régressivité/progressivité des systèmes fiscaux et des régimes d'incitations dans 44 pays d'Afrique. Ce modèle consiste à appliquer les différents régimes fiscaux aux données comptables d'une entreprise représentative, décrite en détail dans l'Annexe . Cette entreprise fictive est supposée être située dans la plus grande ville du pays, employer 60 salariés et vendre l'intégralité de sa production sur le marché local. La modélisation de l'entreprise est basée sur les coefficients de Djankov et al. (2010), multipliés par le PNB/tête des pays, avec des données de l'année 2020.

77. **Les CI accordent des avantages fiscaux plus ou moins importants selon les pays de l'Union, ces régimes pouvant s'assimiler à une certaine concurrence fiscale entre Etats membres et à une défaillance de l'harmonisation communautaire.** La Côte d'Ivoire, le Sénégal et le Togo appliquent un crédit d'impôt, tandis que le Mali opte pour une réduction de taux sur sept ans et le Bénin et le Burkina Faso accordent des exonérations totales d'IS sur cinq ans. De plus, au Benin, l'entreprise est également exonérée d'impôt minimum forfaitaire (IMF) sur les cinq ans. Enfin, le Niger applique une exonération d'IMF sur six ans.

78. **Le modèle élaboré permet de calculer le TEMI en fonction de la législation fiscale propre à chaque pays.** Cette démarche permet de déterminer le TEMI avec et sans les mesures d'incitation en vigueur dans le pays, offrant ainsi une évaluation du manque à gagner résultant de ces incitations. Les analyses sont conduites pour des taux de marge brute de 7,5%, 8,4% et

11%, correspondant à des taux de rendement interne de 17,5%, 22,5% et 37% respectivement (voir Annexe pour plus de détails). Ces analyses peuvent être reproduites à l'aide de l'application web développée par Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024), disponible à l'adresse suivante : https://shiny.mesocentre.uca.fr/app/citregressivity. Cette plateforme permet ainsi une utilisation aisée et une réplication des analyses menées dans le cadre de cette étude.

79. **Le Graphique 3**. **présente le TEMI dans 44 pays d'Afrique pour les régimes fiscaux de droit commun (CGI) et ceux du code des investissements (CI), en incluant également les taux statutaires de chaque pays.** La Mauritanie, les Comores et la Tunisie affichent les TEMI les plus élevés[30] pour le CGI, tandis que le Lesotho enregistre le TEMI le plus bas, suivi de près par Maurice et le Botswana. L'effet du TEMI du CI varie selon le pays considéré : dans l'échantillon des 44 pays africains[31], le CI permet en moyenne une réduction de la charge fiscale de 7 points de pourcentage pour les trois niveaux de profitabilité de l'entreprise représentative, soit 27%. Les Comores, la Tunisie et la République Centrafricaine présentent les TEMI du CI les plus élevés, tandis que la Gambie, le Tchad, le Bénin et l'Éthiopie offrent les régimes d'incitation les plus généreux, caractérisés par une exonération totale de l'IS.

80. **En UEMOA, le TEMI du CGI varie entre 24 et 31% (cf.**

[30] Ces trois pays ont par ailleurs un régime de droit commun régressif. Le régime de droit commun écrase les entreprises peu profitables. Notre analyse ne portant pas sur le caractère progressif ou régressif des systèmes fiscaux, nous mettons très peu d'emphase sur cet aspect dans nos discussions. Pour une discussion approfondie de cette question en Afrique, se référer à Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024).

[31] Voir Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024) pour la liste des pays.

81. **Graphique** 4. **).** L'entreprise représentative est taxée à un niveau similaire au Niger, au Mali et au Sénégal. Ces pays ont les TEMI les plus élevés, autour des 30%, tandis que le Togo et la Côte d'Ivoire affichent les TEMI les plus bas.

82. **Le CI réduit sensiblement le TEMI au Bénin (-84%**[32]**) et au Burkina Faso (-54%)**. Cette variation est moins marquée en Côte d'Ivoire et au Mali, d'environ 11%. Seul le Niger affiche une variation marginale du TEMI, environ 5%.

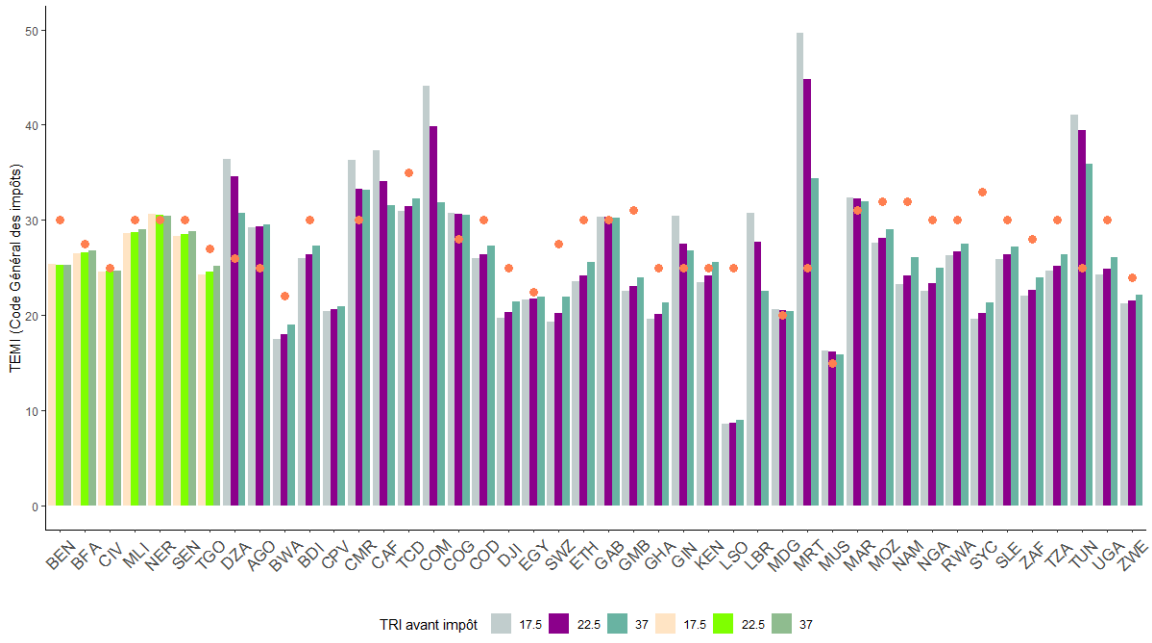
83. **Le CI entraîne une charge fiscale régressive au Bénin et au Burkina Faso alors et progressive au Sénégal et au Togo (cf.**

[32] 81%, 83% et 87%, respectivement pour des TRI de 17,5%, 22,5 et 37%.

84. **Graphique** 4. **)**. Cette charge est constante dans les autres pays. La régressivité de la charge fiscale signifie que le TEMI diminue avec la profitabilité de l'entreprise représentative. Ainsi, au Bénin, une entreprise ayant une marge brute de 17,5% est relativement plus taxée qu'une entreprise avec une marge de 30%. Cette caractéristique est particulièrement dommageable puisqu'elle signifie que les incitations fiscales du CI sont redondantes : comme elles favorisant davantage des entreprises plus rentables, elles sont probablement inutiles pour attirer des investissements qui auraient été réalisés en leur absence. En général, la régressivité des CI résultent principalement des exonérations d'IS et d'IMF. Le Sénégal et le Togo recourent aux crédits d'impôt qui permet d'établir un CI progressif (cf ; Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024).

Graphique 3. Taux effectif moyen d'imposition en Afrique Sub-Saharienne en 2020 – comparaisons internationales

Panel A : Régime de droit commun

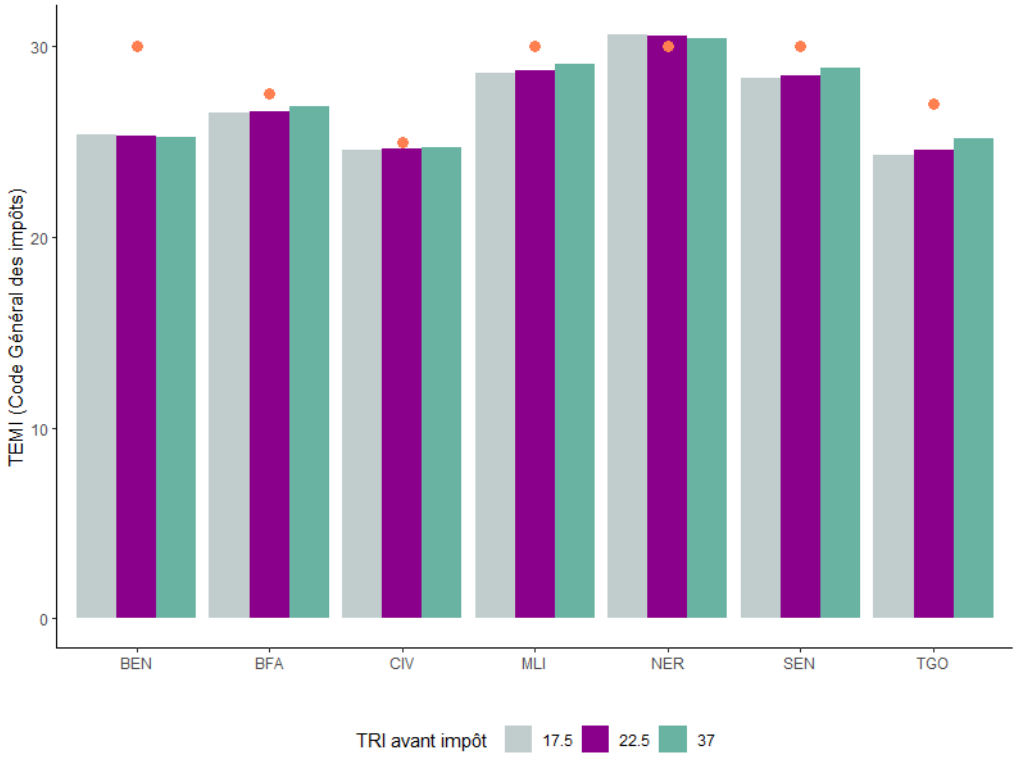


Panel B : Code des investissements

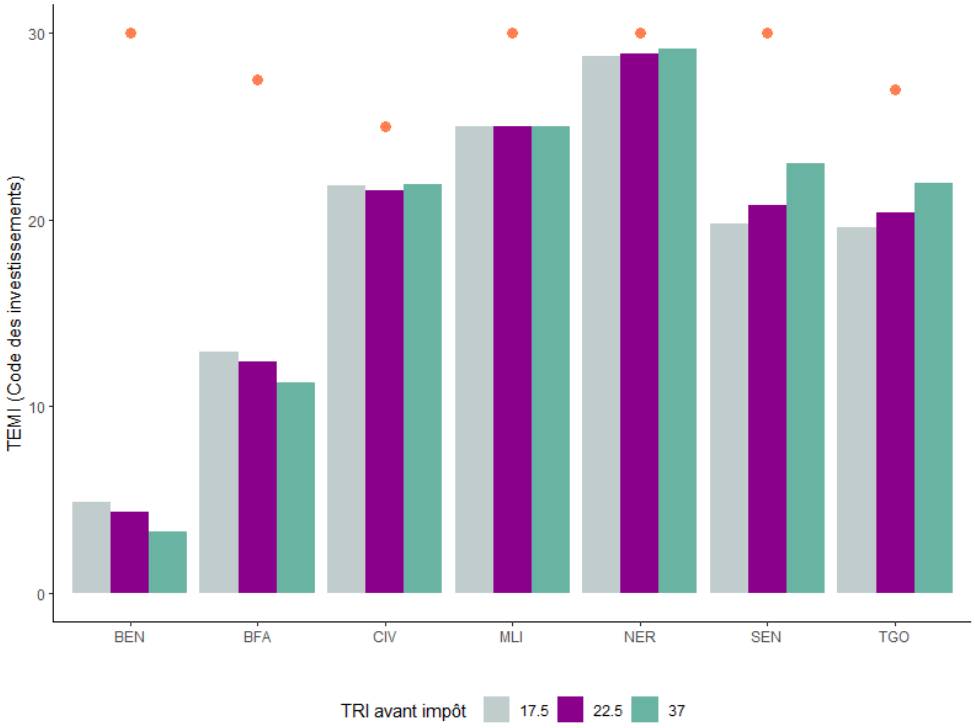
Sources : Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024) et calcul des auteurs.
Notes : Le Graphique présente le taux statutaire de l'IS et le TEMI du CGI et celui du CI en Afrique.

Graphique 4. Taux effectif moyen d'imposition en UEMOA en 2020

Panel A : Régime de droit commun

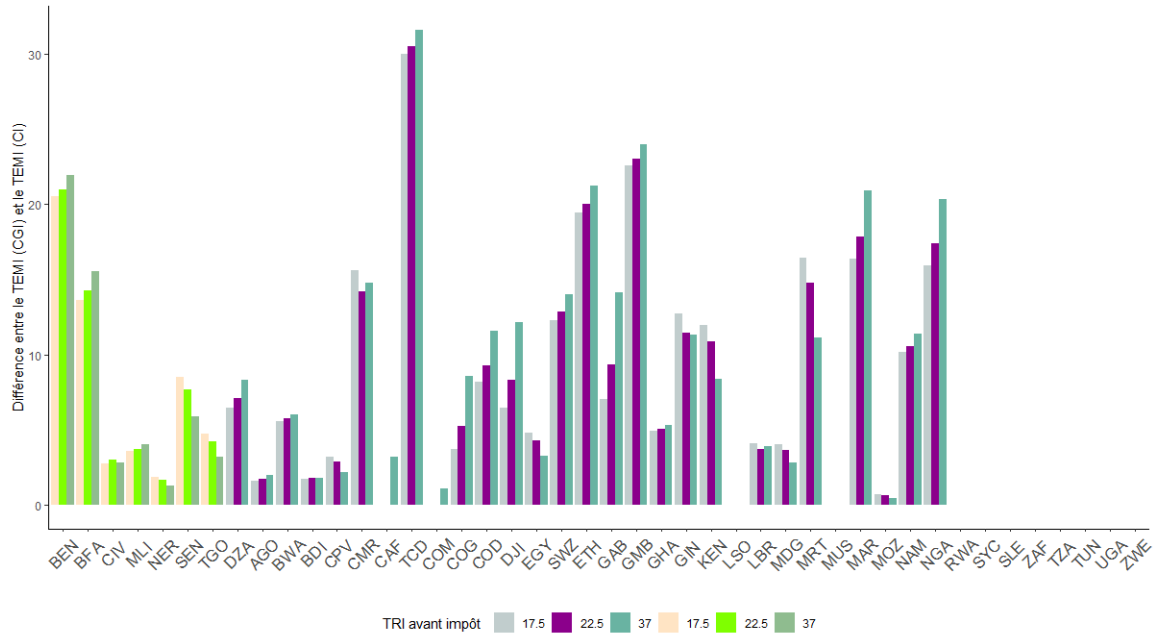


Panel B : Code des investissements



Sources : Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024) et calcul des auteurs.
Notes : Le Graphique présente le taux statutaire de l'IS et le TEMI du CGI et celui du CI en UEMOA.

Graphique 5. Différence entre le TEMI du CGI et le TEMI du CI en 2020 – comparaisons internationales



Sources : Dama, Rota-Graziosi, et Sawadogo (2024) et calcul des auteurs.
Notes : Le Graphique présente la différence entre le TEMI du CGI et celui du CI en Afrique.

85. **Une autre approche pour évaluer l'écart fiscal de l'IS pourrait utiliser les TRE.** Cette méthode impliquerait le calcul du résultat imposable à partir de l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) par branche d'activité. Elle permet d'estimer des recettes potentielles d'IS et, par conséquent, de mesurer l'écart de cet impôt. Cette approche descendante pourrait être renforcée par une vérification croisée des informations en utilisant des tiers, par exemple les informations financières. Cependant, le faible niveau de bancarisation des économies et la prédominance de l'informalité pourraient rendre un tel exercice difficile. De plus, les contribuables ont tendance à fournir des informations incomplètes dans leurs déclarations. Une étude menée au Sénégal par Czajka, Sarr et Stein (2023) a révélé que 88,6% des plus grandes entreprises fournissent des informations incomplètes concernant leurs fournisseurs. Ainsi, les méthodes d'estimation par vérification croisée pourraient être associées à des mécanismes de détection de fraude à faible coût pour dissuader les futures déclarations erronées. A titre d'exemple, une campagne de communication aléatoire menée par Czajka, Sarr et Stein (2023) auprès d'environ 3500 entreprises sénégalaises ayant effectué de fausses déclaration a augmenté de 52 % l'identification des fournisseurs, permettant ainsi de découvrir l'équivalent de 145 millions de dollars de revenus non déclarés (soit 0,5 % du PIB).

VI. Conclusion

86. **L'écart fiscal qui mesure la différence entre les recettes fiscales potentielles et celles collectées est en moyenne de 6,24% du PIB en UEMOA pour l'année 2021.** A partir d'une approche économétrique en frontières stochastiques appréciant l'effort fiscal, l'écart fiscal varie de 4,4% du PIB en Guinée-Bissau à 8,17% du PIB au Sénégal. Ces écarts sont importants au regard de la pression fiscale des Etats membres : ils représentent entre 45 et 52% des recettes fiscales collectées. Ces écarts fiscaux se composent d'une dimension politique correspondant aux dépenses fiscales et d'une dimension administrative appelée écart de conformité résultant de fraudes fiscales et d'un secteur informel conséquent. Le poids relatif des dépenses fiscales dans l'appréciation de l'écart fiscal varie sensiblement de 16% au Burkina Faso et en Côte d'Ivoire à 75% au Sénégal. A contrario, l'écart de conformité est respectivement de 83% de l'écart fiscal au Burkina Faso et de 24% au Sénégal.

87. **L'écart de TVA moyen est de 2,37% du PIB : il est de 1,6% du PIB en Côte d'Ivoire et de 3,03% du PIB au Sénégal.** Les dépenses fiscales de TVA sont en moyenne de 1,68% du PIB variant de 0,19% du PIB au Burkina Faso à 5,53% du PIB au Sénégal. Ces dernières sont supérieures à l'écart fiscal évalué pour ce pays entraînant un écart de conformité négatif. Ce résultat illustre une limite de l'approche par l'effort fiscal et certaines caractéristiques de la TVA. Une mesure alternative de l'écart de TVA est la notion d'efficacité-C qui utilise la consommation finale corrigée notamment de l'autoconsommation. Cette mesure varie de 0,21 au Burkina Faso à 0,43 au Sénégal ou au Togo. Les écarts de TVA établis par cette méthode sont bien plus importants, variant de 7,8% du PIB au Sénégal à 12,03% du PIB au Niger. Ils supposent une TVA parfaitement appliquée sur la consommation finale des ménages et des administrations publiques et ne considèrent ni les exonérations, taux réduits, ni le secteur informel important dans l'Union. Une troisième approche d'estimation de l'écart de TVA repose sur l'utilisation des TRE. L'écart de TVA varie de 1,68% du PIB au Burkina Faso à 5,2% au Niger. Cet écart est relativement partagé entre la dimension politique et celle administrative.

88. **En matière de fiscalité directe, l'écart fiscal de l'IS varie de 0,82% du PIB au Niger à 1,54% du PIB au Burkina Faso.** Une analyse en termes de taux effectif moyen d'imposition (TEMI) complète notre analyse. Les incitations fiscales contenues dans le Code des investissements (CI) réduisent sensiblement le TEMI au Bénin (-84%[33]) et au Burkina Faso (-54%). Cette variation est moins marquée en Côte d'Ivoire et au Mali, d'environ 11%. Seul le Niger affiche une variation marginale du TEMI, environ 5%. Cependant, le CI entraîne une charge fiscale régressive au Bénin et au Burkina Faso et progressive au Sénégal et au Togo. En d'autres termes, les inictations fiscales du CI béninois et burkinabé sont redondantes donc inutiles en favorisant davantage les entreprises les plus profitables.

89. **Une analyse des écarts fiscaux des autres impôts et taxes dont les droits d'accises et les droits de douane nécessitent davantage d'information que celles disponibles.** Les

[33] 81%, 83% et 87%, respectivement pour des TRI de 17,5%, 22,5 et 37%.

exercices ultérieurs d'évaluation des écarts fiscaux pourront les intégrer et élargir certaines méthodologies particulières comme l'approche TRE à d'autres pays selon les demandes de la Commission de l'UEMOA.

VII. Bibliographie

Adandohoin, K. (2021) Tax transition in developing countries: do value added tax and excises really work?, *International Economics and Economic Policy*, 18(2), 379–424.

African development Bank (2013) *Situational Analysis of the Reliability of Economic Statistics in Africa: Special Focus on GDP Measurement*.

Akitoby, B., Honda, J., Miyamoto, H., et al (2019) Case Studies in Tax Revenue Mobilization in Low-Income Countries, *IMF Working Papers*, (104).

Badunenko, O. and Kumbhakar, S.C. (2016) When, where and how to estimate persistent and transient efficiency in stochastic frontier panel data models, *European Journal of Operational Research*, 255(1), 272–287, doi: 10.1016/j.ejor.2016.04.049.

Bénin, Direction Général du Budget (2022) *Rapport d'Evaluation des Dépenses Fiscales*. Projet de loi de finances, Bénin, Cotonou: Ministère de l'Economie et des Finances.

Benitez, J.C., Mansour, M., Vellutini, C., et al (2023) *Building Tax Capacity in Developing Countries*. SDN/2023/006, Washington, DC.: International Monetary Fund.

Burkina Faso, Secrétariat Permanent du Comité de Politique Fiscale (2022) *Rapport d'Evaluation des Dépenses Fiscales*, Ouagadougou, Burkina Faso: Ministère de l'Economie, des Finances et de la Prospective.

Caldeira, É., Compaoré, A., Dama, A.A., et al (2019) Effort fiscal en Afrique subsaharienne : les résultats d'une nouvelle base de données, *Revue d'économie du développement*, Vol. 27(4), 5–51, doi: 10.3917/edd.334.0005.

Colombi, R., Kumbhakar, S.C., Martini, G., et al (2014) Closed-skew normality in stochastic frontiers with individual effects and long/short-run efficiency, *Journal of Productivity Analysis*, 42(2), 123–136, doi: 10.1007/s11123-014-0386-y.

Côte d'Ivoire, Comité National d'Evaluation des Dépenses Fiscales (2022) *Rapport d'Evaluation des Dépenses Fiscales*, Côte d'Ivoire, Abidjan: Direction Générale du Budget et des Finances, http://dgbf.gouv.ci/wp-content/uploads/2021/11/13-Annexe-Fiscale-PROJET-DE-RAPPORT-PROVISOIRE-DEVALUATION-DES-DEPENSES-FISCALES.pdf.

Czajka, L., Sarr, B. and Stein, M. (2023) Fraud Detection Under Limited State Capacity: Experimental Evidence from Senegal, *Working paper*.

Dama, A.A., Rota-Graziosi, G. and Sawadogo, F. (2024) The regressivity of CIT exemptions in Africa, *International Tax and Public Finance*, doi: 10.1007/s10797-023-09825-6.

Diagne, Y.S. and Ba, A. (2019) How Much More Can the Tax Administration Collect? Measuring Tax Potential for Senegal, *MPRA Paper 114168*, (114168), https://mpra.ub.uni-muenchen.de/114168/.

Mali, Direction Général du Budget (2023) *Loi de finances 2023*, Mali, Bamako: Ministère de l'Economie et des Finances.

Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., et al (2010) The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship, *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2(3), 31–64, doi: 10.1257/mac.2.3.31.

Filippini, M. and Greene, W. (2016) Persistent and transient productive inefficiency: a maximum simulated likelihood approach, *Journal of Productivity Analysis*, 45(2), 187–196, doi: 10.1007/s11123-015-0446-y.

G20 Compact with Africa (2022) *Updated Reform Matrix 2022 Togo*, https://www.imfconnect.org/content/dam/Compact%20with%20Africa/Countries/togo/Updated%20Reform%20Matrix%202022%20Togo.pdf.

HMRC (2015) *Measuring tax gaps 2015 edition*, https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20160615051045/https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps.

Horncastle, A.P., Kumbhakar, S.C. and Wang, H.-J. (2015) *A Practitioner's Guide to Stochastic Frontier Analysis Using Stata*, Cambridge: Cambridge University Press, doi: 10.1017/CBO9781139342070.

International Monetary Fund Staff (2017) *Guinea-Bissau Selected Issues paper*. 17/381, Washington D.C.: International Monetary Fund.

International Monetary Fund Staff (2018) Mali: Selected Issues, *IMF Staff Country Reports*, 2018(142), doi: 10.5089/9781484359068.002.A002.

International Monetary Fund Staff (2019) *Burkina Faso Selected Issues*. 19/16, Washington D.C.: International Monetary Fund.

International Monetary Fund Staff (2022a) *Benin Selected Issues*. 22/246, Washington D.C.: International Monetary Fund.

International Monetary Fund Staff (2022b) *Côte d'Ivoire Selected Issues*. 22/206, Washington D.C.: International Monetary Fund.

Kumbhakar, S.C., Lien, G. and Hardaker, J.B. (2014) Technical efficiency in competing panel data models: a study of Norwegian grain farming, *Journal of Productivity Analysis*, 41(2), 321–337, doi: 10.1007/s11123-012-0303-1.

Mansour, M. and Rota-Graziosi, G. (2012) Coordination fiscale dans l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine: Tax Coordination in the West African Economic and Monetary Union, *Revue d'économie du développement*, Vol. 20(3), 9–34, doi: 10.3917/edd.263.0009.

Ministère des Finances et du Budget (2022) *Rapport d'Evaluation Budgétaire des Dépenses Fiscales*, Sénégal, Dakar: Ministère des Finances et du Budget.

Niger, Comité National Chargé de l'évaluation des Dépenses Fiscales (2022) *Rapport d'Evaluation des Dépenses Fiscales de l'Exercice 2021*, Niamey, Niger: Direction Générale des Impôts, Ministère des Finances.

The World Bank (n.d.) *Why do countries revise their national accounts?*, World Bank Data Help Desk, https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/680284-why-do-countries-revise-their-national-accounts.

Tsionas, E.G. and Kumbhakar, S.C. (2014) Firm Heterogeneity, Persistent and Transient Technical Inefficiency: A Generalized True Random-Effects Model, *Journal of Applied Econometrics*, 29(1), 110–132, doi: 10.1002/jae.2300.

UEMOA (1994) *Traité de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine*, Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

UEMOA (1999) *Acte Additionnel N° 04/99 portant pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UE,* Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

UEMOA (2006) *Décision N° 10/2006/CM/UEMOA Portant Adoption du Programme de Transition Fiscale au sein de L'UEMOA*, Abidjan, Côte d'Ivoire: Union Economique et

Monétaire Ouest Africaine, https://www.dge.gouv.ci/sites/default/files/tableau/TEXTES%20COMMUNAUTAIRES%20CLASSSIFIES/UEMOA/DECISION/D%C3%A9cision%20n%C2%B010-2006-cm-UEMOA%20portant%20adoption%20du%20programme%20de%20transition%20fiscale%20....pdf.

UEMOA (2009a) *Décision N° 34/2009/CM/UEMOA Portant Adoption DES Critères et Indicateurs de la Transition Fiscale au sein de L'UEMOA*, Cotonou, Benin: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

UEMOA (2009b) *Directive N°02/2009/CM/UEMOA Portant Modification de la Directive N°02/98/CM/UEMOA DU 22 Décembre 1998 Portant Harmonisation des Législations des Etats Membres en Matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée*, Abidjan, Côte d'Ivoire: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, https://www.igf.finances.gouv.ci/wp-content/uploads/2022/10/directive_02_2009_CM_UEMOA_TVA.pdf.

UEMOA (2015a) *Acte Additionnel N° 01/2015/CCEG/UEMOA Instituant un Pacte de Convergence, de Stabilité, de Croissance et de Solidarité entre les Etats Membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)*, Cotonou, Benin: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

UEMOA (2015b) *Décision n°08/2015/CM/UEMOA Instituant les Modalités d'Evaluation des Dépenses Fiscales dans les Etats Membres de l'UEMOA*, Bissau, Guinée-Bissau: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, https://www.dge.gouv.ci/sites/default/files/tableau/TEXTES%20COMMUNAUTAIRES%20CLASSSIFIES/UEMOA/DECISION/D%C3%A9cision%20n%C2%B008-2015_CM_UEMOA_%20Dep%20Fisc.pdf.

UEMOA (2017) *Directive n°01/2017/CM/UEMOA Portant Harmonisation des Législations des Etats Membres en Matière de Droits d'Accise Applicables au Tabac*, Dakar, Senegal: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

Unité de Politique Fiscale (2022) *Rapport d'Evaluation des Dépenses Fiscales au Titre de l'Exercice 2021*, Lomé, Togo: Ministère de l'Economie et des Finances.

VIII. Annexe 1 : Effort fiscal – tableaux complémentaires

Tableau A 1 : Effort fiscal (total, variant, persistant) en pourcentage et écart fiscal (total, variant, persistant) en pourcentage en Afrique Sub-Saharienne – 2022

Pays	Effort fiscal variant	Ecart fiscal variant	Effort fiscal permanent	Ecart fiscal permanent	Effort fiscal total	Ecart fiscal total
Angola	67,35	32,65	84,43	15,57	56,86	43,14
Benin	71,12	28,88	80,83	19,17	57,49	42,51
Botswana	68,99	31,01	80,54	19,46	55,56	44,44
Burkina Faso						
Burundi	71,47	28,53	86,22	13,78	61,62	38,38
Cap Vert						
Cameroun						
République Centrafricaine	69,26	30,74	80,88	19,12	56,02	43,98
Tchad						
Comores	67,10	32,90	78,73	21,27	52,83	47,17
Congo, Dem. Rep.	78,11	21,89	78,88	21,12	61,61	38,39
Congo, Rep.	64,72	35,28	78,83	21,17	51,01	48,99
Côte d'Ivoire	69,63	30,37	81,02	18,98	56,42	43,58
Guinée Equatoriale	55,70	44,30	73,31	26,69	40,83	59,17
Erythrée						
Eswatini	78,83	21,17	79,51	20,49	62,68	37,32
Ethiopie						
Gabon						
Gambie	72,88	27,12	80,05	19,95	58,34	41,66
Ghana	75,34	24,66	79,28	20,72	59,73	40,27
Guinée	58,03	41,97	81,24	18,76	47,14	52,86
Guinée-Bissau						
Kenya	72,15	27,85	82,19	17,81	59,30	40,70
Lesotho	80,48	19,52	82,32	17,68	66,25	33,75
Liberia						
Madagascar	67,77	32,23	81,66	18,34	55,34	44,66
Malawi						
Mali	67,28	32,72	82,65	17,35	55,61	44,39
Mauritanie	66,48	33,52	79,87	20,13	53,10	46,90
Maurice	64,31	35,69	76,84	23,16	49,42	50,58
Mozambique	72,80	27,20	83,40	16,60	60,72	39,28
Namibie	72,37	27,63	82,11	17,89	59,43	40,57
Niger	70,85	29,15	81,84	18,16	57,98	42,02
Nigeria						
Rwanda	62,84	37,16	83,69	16,31	52,59	47,41
São Tomé and Príncipe						
Sénégal	70,01	29,99	82,54	17,46	57,79	42,21
Seychelles	60,74	39,26	77,49	22,51	47,06	52,94
Sierra Leone	72,12	27,88	80,47	19,53	58,04	41,96
Somalie						
Afrique du Sud						
Soudan du Sud						
Sudan						
Tanzanie	73,78	26,22	81,93	18,07	60,45	39,55
Togo	73,39	26,61	82,75	17,25	60,73	39,27
Ouganda	71,16	28,84	81,98	18,02	58,34	41,66
Zambie	68,09	31,91	83,08	16,92	56,57	43,43
Zimbabwe						
Afrique Sub-Saharienne	**69,52**	**30,48**	**80,99**	**19,01**	**56,35**	**43,65**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI. Notes : Le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Ici l'effort et l'écart sont présentés en pourcentage.

Tableau A 2 : Effort fiscal (total, variant, persistant) en pourcentage et écart fiscal (total, variant, persistant) en pourcentage en Afrique Sub-Saharienne – Moyenne 2018-2022

Pays	Effort fiscal variant	Ecart fiscal variant	Effort fiscal permanent	Ecart fiscal permanent	Effort fiscal total	Ecart fiscal total
Angola	66,61	33,39	84,43	15,57	56,24	43,76
Benin	66,84	33,16	80,83	19,17	54,02	45,98
Botswana	57,69	42,31	80,54	19,46	46,46	53,54
Burkina Faso	70,83	29,17	83,62	16,38	59,23	40,77
Burundi	73,14	26,86	86,22	13,78	63,06	36,94
Cap Vert	64,15	35,85	82,20	17,80	52,73	47,27
Cameroun	72,08	27,92	82,16	17,84	59,22	40,78
République Centrafricaine	69,84	30,16	80,88	19,12	56,49	43,51
Tchad	70,48	29,52	79,92	20,08	56,33	43,67
Comores	68,30	31,70	78,73	21,27	53,77	46,23
Congo, Dem. Rep.	73,41	26,59	78,88	21,12	57,91	42,09
Congo, Rep.	60,46	39,54	78,83	21,17	47,66	52,34
Côte d'Ivoire	70,13	29,87	81,02	18,98	56,82	43,18
Guinée Equatoriale	65,69	34,31	73,31	26,69	48,15	51,85
Erythrée						
Eswatini	73,92	26,08	79,51	20,49	58,77	41,23
Ethiopie						
Gabon	57,42	42,58	79,88	20,12	45,87	54,13
Gambie	73,64	26,36	80,05	19,95	58,95	41,05
Ghana	75,25	24,75	79,28	20,72	59,66	40,34
Guinée	62,08	37,92	81,24	18,76	50,43	49,57
Guinée-Bissau	75,88	24,12	78,24	21,76	59,37	40,63
Kenya	74,12	25,88	82,19	17,81	60,92	39,08
Lesotho	71,14	28,86	82,32	17,68	58,57	41,43
Liberia						
Madagascar	69,75	30,25	81,66	18,34	56,96	43,04
Malawi						
Mali	72,32	27,68	82,65	17,35	59,77	40,23
Mauritanie	67,76	32,24	79,87	20,13	54,12	45,88
Maurice	65,33	34,67	76,84	23,16	50,21	49,79
Mozambique	73,89	26,11	83,40	16,60	61,62	38,38
Namibie	63,73	36,27	82,11	17,89	52,33	47,67
Niger	72,76	27,24	81,84	18,16	59,55	40,45
Nigeria	64,19	35,81	79,16	20,84	50,81	49,19
Rwanda	67,71	32,29	83,69	16,31	56,67	43,33
São Tomé and Príncipe						
Sénégal	71,09	28,91	82,54	17,46	58,68	41,32
Seychelles	66,36	33,64	77,49	22,51	51,42	48,58
Sierra Leone	73,27	26,73	80,47	19,53	58,97	41,03
Somalie						
Afrique du Sud	68,70	31,30	83,79	16,21	57,56	42,44
Soudan du Sud						
Sudan	63,27	36,73	78,51	21,49	49,67	50,33
Tanzanie	72,82	27,18	81,93	18,07	59,66	40,34
Togo	72,15	27,85	82,75	17,25	59,71	40,29
Ouganda	72,66	27,34	81,98	18,02	59,57	40,43
Zambie	67,76	32,24	83,08	16,92	56,30	43,70
Zimbabwe	63,91	36,09	82,82	17,18	52,93	47,07
Afrique Sub-Saharienne	**68,93**	**31,07**	**80,97**	**19,03**	**55,83**	**44,17**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI. Notes : Le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques. Ici l'effort et l'écart sont présentés en pourcentage

Tableau A 3 : Recettes collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort fiscal (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – 2022 (Analyse de sensibilité 1)

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola	22,45	0,61	0,71	0,85	31,28	8,83
Benin	12,17	0,57	0,72	0,79	17,39	5,22
Botswana	21,45	0,60	0,73	0,82	30,09	8,64
Burkina Faso	17,18					
Burundi	16,24	0,65	0,77	0,85	21,89	5,65
Cap Vert						
Cameroun						
République Centrafricaine	7,19	0,57	0,72	0,79	10,28	3,10
Tchad						
Comores	7,71					
Congo, Dem. Rep.	11,99					
Congo, Rep.	8,73	0,55	0,71	0,78	12,64	3,90
Côte d'Ivoire	12,86	0,57	0,71	0,80	18,38	5,52
Guinée Equatoriale	4,99					
Erythrée						
Eswatini	24,71	0,66	0,80	0,82	33,18	8,48
Ethiopie						
Gabon						
Gambie	9,23	0,57	0,72	0,79	13,17	3,94
Ghana	13,15	0,60	0,78	0,78	18,37	5,22
Guinée	11,41	0,55	0,68	0,81	16,53	5,11
Guinée-Bissau	9,40					
Kenya	14,52	0,60	0,74	0,81	20,35	5,83
Lesotho	33,15					
Liberia	12,41					
Madagascar	9,23	0,56	0,70	0,80	13,31	4,07
Malawi	8,31					
Mali	13,42	0,58	0,71	0,82	19,10	5,68
Mauritanie	12,52					
Maurice	19,52	0,54	0,70	0,77	28,58	9,06
Mozambique	21,33					
Namibie	26,70	0,63	0,76	0,83	36,59	9,90
Niger	9,55	0,59	0,73	0,81	13,50	3,94
Nigeria						
Rwanda	14,34					
São Tomé and Príncipe	11,55					
Sénégal	18,50	0,59	0,72	0,82	26,15	7,64
Seychelles	27,03	0,55	0,68	0,81	39,17	12,14
Sierra Leone	10,70	0,60	0,75	0,80	14,96	4,26
Somalie	2,23					
Afrique du Sud						
Soudan du Sud						
Sudan						
Tanzanie	11,21	0,59	0,74	0,80	15,83	4,62
Togo	15,99	0,62	0,75	0,82	22,10	6,11
Ouganda	11,80	0,59	0,73	0,81	16,68	4,88
Zambie	16,44	0,62	0,75	0,82	22,76	6,32
Zimbabwe						
Afrique Sub-Saharienne	**14,36**	**0,59**	**0,73**	**0,81**	**20,26**	**5,90**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI. Notes : Le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques en utilisant la même spécification que International Monetary Fund Staff (2022b).

Tableau A 4 : Recettes collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort fiscal (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – Moyenne 2018-2022 (Analyse de sensibilité 1)

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola	21,70	0,60	0,70	0,85	30,40	8,70
Benin	10,91	0,56	0,70	0,79	15,76	4,85
Botswana	15,13	0,52	0,64	0,82	22,38	7,25
Burkina Faso	16,56	0,61	0,73	0,83	23,07	6,51
Burundi	17,04	0,66	0,78	0,85	22,82	5,78
Cap Vert	18,64					
Cameroun	13,55	0,60	0,74	0,81	19,02	5,46
République Centrafricaine	7,75	0,57	0,72	0,79	11,07	3,32
Tchad	10,13	0,58	0,73	0,79	14,42	4,29
Comores	7,81	0,56	0,71	0,79	11,22	3,41
Congo, Dem. Rep.	8,73	0,57	0,73	0,77	12,52	3,79
Congo, Rep.	8,52	0,52	0,67	0,78	12,59	4,08
Côte d'Ivoire	13,13	0,57	0,71	0,80	18,84	5,71
Guinée Equatoriale	7,15	0,55	0,72	0,76	10,39	3,24
Erythrée						
Eswatini	19,25	0,63	0,77	0,82	26,39	7,14
Ethiopie						
Gabon	11,14	0,52	0,64	0,82	16,48	5,33
Gambie	10,34	0,59	0,74	0,79	14,59	4,25
Ghana	13,45	0,60	0,77	0,78	18,80	5,35
Guinée	11,69	0,56	0,70	0,81	16,78	5,09
Guinée-Bissau	8,97	0,59	0,77	0,76	12,69	3,72
Kenya	15,67	0,61	0,75	0,81	21,78	6,11
Lesotho	23,04	0,61	0,73	0,83	32,01	8,97
Liberia	12,40					
Madagascar	10,40	0,58	0,72	0,80	14,81	4,40
Malawi	11,40					
Mali	16,65	0,60	0,73	0,82	23,30	6,65
Mauritanie	13,36	0,56	0,71	0,80	19,18	5,82
Maurice	19,97	0,54	0,70	0,77	29,15	9,18
Mozambique	23,13					
Namibie	20,93	0,58	0,70	0,83	29,62	8,69
Niger	10,34	0,60	0,74	0,81	14,52	4,17
Nigeria	6,14				12,29	6,14
Rwanda	16,52	0,61	0,73	0,84	22,94	6,41
São Tomé and Príncipe	12,36					
Sénégal	18,35	0,59	0,72	0,82	25,88	7,53
Seychelles	30,11	0,57	0,70	0,81	43,16	13,05
Sierra Leone	11,22	0,61	0,76	0,80	15,59	4,38
Somalie	2,34					
Afrique du Sud	26,26	0,61	0,73	0,83	36,58	10,31
Soudan du Sud						
Sudan	5,09	0,53	0,70	0,76	7,49	2,40
Tanzanie	11,25	0,58	0,73	0,80	15,92	4,67
Togo	15,58	0,60	0,74	0,82	21,76	6,18
Ouganda	11,77	0,60	0,74	0,81	16,52	4,75
Zambie	16,08	0,60	0,73	0,82	22,46	6,38
Zimbabwe	12,96	0,59	0,70	0,84	18,29	5,33
Afrique Sub-Saharienne	**13,95**	**0,58**	**0,72**	**0,81**	**19,79**	**5,84**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI. Notes : Le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques en utilisant la même spécification que International Monetary Fund Staff (2022b).

Tableau A 5 : Recettes collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort fiscal (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – 2022 (Analyse de sensibilité 2)

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola	22,45					
Benin	12,17	0,58	0,75	0,77	17,34	5,17
Botswana	21,45					
Burkina Faso	17,18					
Burundi	16,24	0,63	0,75	0,84	22,23	5,99
Cap Vert						
Cameroun						
République Centrafricaine	7,19	0,55	0,73	0,75	10,41	3,22
Tchad						
Comores	7,71	0,52	0,73	0,71	11,39	3,69
Congo, Dem. Rep.	11,99	0,61	0,81	0,75	16,68	4,69
Congo, Rep.	8,73	0,51	0,74	0,69	13,02	4,29
Côte d'Ivoire	12,86	0,57	0,75	0,77	18,34	5,48
Guinée Equatoriale	4,99					
Erythrée						
Eswatini	24,71					
Ethiopie						
Gabon						
Gambie	9,23	0,53	0,69	0,76	13,59	4,36
Ghana	13,15	0,57	0,75	0,77	18,75	5,60
Guinée	11,41	0,53	0,69	0,77	16,79	5,38
Guinée-Bissau	9,40				18,79	9,40
Kenya	14,52	0,56	0,70	0,80	20,94	6,42
Lesotho	33,15	0,69	0,87	0,79	43,41	10,26
Liberia	12,41					
Madagascar	9,23	0,54	0,70	0,78	13,48	4,24
Malawi	8,31					
Mali	13,42	0,52	0,64	0,81	19,84	6,42
Mauritanie	12,52	0,54	0,71	0,76	18,27	5,75
Maurice	19,52					
Mozambique	21,33	0,61	0,74	0,83	29,55	8,23
Namibie	26,70					
Niger	9,55	0,53	0,67	0,79	14,03	4,48
Nigeria						
Rwanda	14,34	0,54	0,66	0,81	21,00	6,67
São Tomé and Príncipe	11,55					
Sénégal	18,50	0,60	0,75	0,80	25,94	7,43
Seychelles	27,03					
Sierra Leone	10,70	0,58	0,75	0,78	15,17	4,47
Somalie	2,23					
Afrique du Sud						
Soudan du Sud						
Sudan						
Tanzanie	11,21	0,57	0,74	0,77	16,07	4,86
Togo	15,99	0,60	0,76	0,79	22,35	6,36
Ouganda	11,80	0,58	0,76	0,76	16,75	4,95
Zambie	16,44	0,55	0,71	0,77	23,89	7,44
Zimbabwe						
Afrique Sub-Saharienne	**14,36**	**0,57**	**0,73**	**0,78**	**20,57**	**6,22**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI. Notes : Le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques en utilisant la même spécification que Benitez et al. (2023).

Tableau A 6 : Recettes collectées, potentielles, écart de recettes (% du ¨PIB) et effort fiscal (compris entre 0 et 1) en Afrique Sub-Saharienne – Moyenne 2018-2022 (Analyse de sensibilité 2)

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Effort fiscal variant	Effort fiscal persistant	Recettes fiscales potentielles	Ecarts de recettes
Angola	21,70					
Benin	10,91	0,54	0,71	0,77	15,90	4,99
Botswana	15,13					
Burkina Faso	16,56	0,61	0,75	0,81	23,09	6,54
Burundi	17,04	0,65	0,77	0,84	23,03	5,99
Cap Vert	18,64	0,56	0,70	0,80	26,82	8,18
Cameroun	13,55	0,58	0,75	0,78	19,25	5,70
République Centrafricaine	7,75	0,57	0,76	0,75	11,06	3,31
Tchad	10,13	0,52	0,67	0,77	15,03	4,90
Comores	7,81	0,53	0,75	0,71	11,45	3,64
Congo, Dem. Rep.	8,73	0,53	0,70	0,75	12,82	4,09
Congo, Rep.	8,52	0,50	0,72	0,69	12,81	4,29
Côte d'Ivoire	13,13	0,58	0,76	0,77	18,59	5,47
Guinée Equatoriale	7,15					
Erythrée						
Eswatini	19,25					
Ethiopie						
Gabon	11,14					
Gambie	10,34	0,56	0,73	0,76	14,90	4,56
Ghana	13,45	0,58	0,76	0,77	19,08	5,63
Guinée	11,69	0,55	0,71	0,77	17,01	5,32
Guinée-Bissau	8,97	0,56	0,75	0,74	12,95	3,98
Kenya	15,67	0,58	0,73	0,80	22,19	6,52
Lesotho	23,04	0,61	0,77	0,79	32,01	8,97
Liberia	12,40					
Madagascar	10,40	0,58	0,74	0,78	14,81	4,40
Malawi	11,40					
Mali	16,65	0,60	0,74	0,81	23,32	6,67
Mauritanie	13,36	0,57	0,75	0,76	19,08	5,72
Maurice	19,97					
Mozambique	23,13	0,64	0,77	0,83	31,51	8,39
Namibie	20,93					
Niger	10,34	0,56	0,71	0,79	14,86	4,52
Nigeria	6,14	0,47	0,66	0,71	9,39	3,25
Rwanda	16,52	0,59	0,74	0,81	23,23	6,70
São Tomé and Príncipe	12,36					
Sénégal	18,35	0,61	0,76	0,80	25,57	7,23
Seychelles	30,11					
Sierra Leone	11,22	0,60	0,77	0,78	15,70	4,48
Somalie	2,34					
Afrique du Sud	26,26					
Soudan du Sud						
Sudan	5,09	0,43	0,64	0,68	7,98	2,88
Tanzanie	11,25	0,57	0,75	0,77	16,04	4,79
Togo	15,58	0,60	0,76	0,79	21,77	6,19
Ouganda	11,77	0,59	0,77	0,76	16,62	4,85
Zambie	16,08	0,55	0,71	0,77	23,30	7,22
Zimbabwe	12,96	0,54	0,70	0,77	18,90	5,93
Afrique Sub-Saharienne	**13,95**	**0,57**	**0,74**	**0,77**	**19,97**	**6,02**

Sources : Calcul des auteurs à partir des bases OCDE, UNIWIDER GRD, BCEAO, Banque Mondiale, FMI. Notes : Le tableau présente une estimation de l'effort fiscal et de l'écart fiscal pour les pays d'Afrique Sub-Saharienne à partir de la méthode des frontières stochastiques en utilisant la même spécification que Benitez et al. (2023).

IX. Annexe 2 : Données économiques de l'entreprise représentative pour le calcul du taux effectif moyen d'imposition.

La méthodologie est celle proposée par Djankov et al. (2010). Le bilan à l'ouverture de l'entreprise s'élève à 250×PNB/tête.

Tableau A 7 : Bilan d'ouverture de l'entreprise représentative

ACTIF		**PASSIF**	
Actif immobilisé		**Capitaux propres**	
– Terrain :	30×PNB/tête	– Capital social :	102×PNB/tête
– Constructions :	40×PNB/tête		
– Equipements :	60×PNB/tête		
– Camion :	5×PNB/tête		
– Informatique :	5×PNB/tête		
– Bureau :	5×PNB/tête		
Actif circulant		**Dettes**	
– Stocks :	35×PNB/tête	– Dettes à long terme :	43×PNB/tête
– Créances clients :	50×PNB/tête	– Dettes à court terme :	55×PNB/tête
– Disponibilités :	20×PNB/tête	– Dettes fournisseurs :	50×PNB/tête
Total actif	**250×PNB/tête**	**Total passif**	**250×PNB/tête**

L'entreprise emploie 60 salariés.

Tableau A 8 : Description de la masse salariale

Salariés	**Effectif**	**Indice salarial**	**Masse salariale**
Cadres	4	2,25	9×PNB/tête
Secrétaires	8	1,25	10×PNB/tête
Ouvriers	48	1,00	48×PNB/tête
Total	**60**		**67×PNB/tête**

Le compte de résultat de l'entreprise dégage, avant impôts et amortissements, un bénéfice comptable annuel identique pendant 5 ans. Il s'établit à 79×PNB/tête lorsque le taux de marge avant impôts est de 7,5% et respectivement à 88×PNB/tête et 117×PNB/tête lorsque le taux de marge avant impôts est de 8,4% et 11%. Sur les cinq premières années d'activité économique de l'entreprise représentative, 79×PNB/tête, 88×PNB/tête, 117×PNB/tête correspondent respectivement à un taux de rendement internes (TRI) avant impôt de 17,3%, 22,5% et 37% en considérant un taux d'actualisation de 10%.

Tableau A 9 : Compte de résultat de l'entreprise représentative

CHARGES		**PRODUITS**	
Achats de biens et services		**Ventes**	
– Achats :	875×PNB/tête	– Ventes :	1050×PNB/tête
– Dépenses administratives :	10×PNB/tête		
– Dépenses publicitaires :	10,5×PNB/tête		
– Dépenses d'entretien :	3×PNB/tête		
Impôts et taxes			
Masse salariale			
– Cadres :	9×PNB/tête		
– Secrétaires :	10×PNB/tête		
– Ouvriers :	48×PNB/tête		
Charges financières			
– Charges financières :	5,5×PNB/tête		
Charges d'amortissement			
Total charges	**971×PNB/tête**	**Total produits**	**1050×PNB/tête**

X. Annexe 3 : Questionnaire communiqué à la Commission de l'UEMOA.

Dans la mesure du possible, la FERDI apprécierait la mise à disposition des réponses au questionnaire sous format électronique.

I. Documentation Générale

1. Une copie des Codes Généraux des Impôts des Etats membres dans leur dernière version.
2. Une copie des lois de finances pour les années 2019-2023.
3. Une copie des rapports des dépenses fiscales les plus récentes.

II. Données économiques et fiscales :

4. Comptes nationaux des trois dernières années les plus récentes pour chaque Etats membre, avec une ventilation détaillée des recettes fiscales et des dépenses et d'autre part selon le coût des facteurs.
5. Tableaux entrées-sorties les plus récents.
6. Secteur extérieur (commerce international) : exportations et importations de biens et services.
7. Données d'enquête sur les revenus des ménages, y compris une ventilation par catégorie de revenus.
8. Données d'enquête sur les dépenses des ménages, y compris une ventilation par catégorie de revenus des ménages
9. Données d'enquête sur la distribution de la taille des entreprises (chiffre d'affaires comme mesure de la taille) par secteur d'activité économique.

III. Statistiques fiscales générales

Parties concernées : **Service de la Commission concerné, Direction Générale des Impôts des Etats membres**

10. Un fichier Excel de toutes les entreprises suivies par la Direction Générale des Grandes Entreprises dans chaque pays pour les années 2018-2023 présentant leur Chiffre d'Affaires, leurs bénéfices, leurs impôts dus (IS), la TVA collectée, leur statut (régimes dérogatoires, exonérations…) et leur secteur d'activité économique pour les années les plus récentes.

	Forme juridique	CA déclaré	Résultat déclaré	Résultat retenu	IS dû	IMF déductible	IS payé	TVA collectée	TVA payée	Secteur d'activité	Régimes dérogatoires
Entreprise #1	Personne morale ou physique										
Entreprise #2											

11. Données sur les prélèvements sur les revenus des individus (traitements et salaires, bénéfices, pensions et revenus d'assurance vie), par tranche de revenu imposable 2020-2023.

12. Données sur l'impôt des sociétés pour les années 2020 à 2023, ventilé selon le chiffre d'affaires, la rentabilité, les différents taux prévus par la loi et les secteurs d'activité économique. Les tableaux ci-dessous sont indicatifs, la mission laisse à la discrétion des autorités le choix du nombre des secteurs, mais souhaiterait que les plus importants soient indiqués séparément (le secteur minier doit évidemment figurer séparément des autres).

Définitions :

- Revenu comptable : tel que déclaré dans les livres comptables des sociétés.
- Revenu imposable : revenu comptable net des ajustements requis par la loi de l'impôt (et incluant les corrections apportées par l'administration fiscale au cours de l'examen préliminaire des déclarations d'impôts).Politique de contrôle fiscal : nombre de contrôles pour la période 2018-2023 et de redressement en matière d'IS et de TVA. Amendes encaissées.

13. Pour chacun des autres types de revenus du système cédulaire indiqués ci-dessous, veuillez fournir le nombre de contribuable et les recettes recouvrées pour les années 2018-2023.

- Bénéfices professionnels (non-commerciaux).
- Bénéfices commerciaux et industriels.
- Impôt minimum forfaitaire.
- Dividendes, intérêts, redevances, etc.
- Redevances de brevets.
- Impôt foncier.
- Autres types de revenus (veuillez préciser).

IV. Taxes d'accises

Parties concernées : **Service de la Commission concerné, Direction Générale des Impôts (DGI), Direction Générale des Douanes (DGD) des Etats membres.**

14. Recettes des taxes d'accises par produits taxés, notamment tabac, alcool (y compris boissons alcoolisées), produits pétroliers, voitures, boissons non-alcoolisées et autres produits pertinents (sachets plastiques, riz, céréales…), pour les années 2010 à 2015, avec pour chacun une ventilation entre revenus intérieurs et de douane.

15. Quantités produites et quantités importées par produits taxés, notamment tabac, alcool et boissons alcoolisées, produits pétroliers, voitures, eau minérale, boissons non-alcoolisées et autres produits pertinents, pour les années 2010 à 2015.

16. Prix au détail, volumes unitaires (par ex. 750 ml) des principales marques de cigarette, de bière, de vin, de spiritueux importés et produits localement.

17. Télécommunication (AMRT) : volume annuel du trafic de télécommunications (2010 à 2015), nombre de licences, recettes des licences…

V. TVA

Parties concernées : **Service de la Commission concerné, Direction Générale des Impôts (DGI), Direction Générale des Douanes (DGD) des Etats membres**

18. Liste de tous les services prélevant la TVA, avec par exemple, les douanes (TVA sur les importations), la Direction des Grandes Entreprises (ou son équivalent), et autres services de la TVA.

19. Recettes nettes de TVA et nombre de contribuables par tranche de chiffre d'affaires (même ventilation que les données sur l'impôt des sociétés).

20. TVA collectée sur la téléphonie mobile pour 2012 à 2015.

21. TVA collectée sur le secteur minier pour 2012 à 2015.

22. Données de base sur la TVA, selon le tableau suivant, en combinant les données de tous les services susmentionnés :

23. Recettes nettes de TVA par secteur économique, pour les années 2012 à 2015.

24. Remboursement de TVA par secteur économique, pour les années 2012 à 2015.

25. Montant des arriérés de remboursements de TVA selon la ventilation suivante : (a) 0 à 3 mois, (2) 3 à 6 mois, (3) 6 à 12 mois, (4) 1 à 3 ans.

26. Pour chaque produit exonéré ou détaxé (sauf exportations), de même que pour tout régime particulier, veuillez donner la valeur du manque à gagner (si connue).

VI. Droits de douanes et Impôts et taxes collectes en douanes

Parties concernées : **Direction Générale des Douanes et Assises (DGDA).**

27. Liste des codes additionnels utilises dans SYDONIA.

28. Pour les années 2010 à 2015, valeur des entrants taxables, valeur des entrants exonérés et valeur des entrants, droits et taxes (TVA, accises) dus et acquittés détaxés par position SH.

29. Pour les années 2010 à 2015, valeur des entrants taxables, valeur des entrants exonérés et valeur des entrants, droits et taxes (TVA, accises) dus et acquittés détaxés par code.

30. Pour les années 2010 à 2015, valeur des enlèvements directs

VII. Incitations Fiscales

Parties concernées : **Direction Générale des Impôts (DGI), Direction Générale des Douanes et Assises (DGDA), Agence de Promotion des Investissements (DR Congo Investment Promotion Agency).**

31. Veuillez fournir une liste des incitations fiscales applicables aux sociétés nationales et étrangères ainsi qu'aux travailleurs autonomes (personnes physiques) poursuivant des activités d'affaires (production de biens et services). Pour chaque incitation, veuillez fournir l'information suivante :

31.1. Titre usuel de l'incitation, nom et numéro de la loi/décret ainsi que sa date de ratification/signature.

31.2. Date d'entrée en vigueur de l'incitation (application).

31.3. Une brève description de l'incitation : conditions d'assujettissement, exceptions, ministère responsable de son administration, date d'expiration, etc.

31.4. Une justification pour l'introduction de l'incitation (par exemple, son effet escompté sur l'activité économique tel qu'indiqué dans le budget).

31.5. Principaux changements à l'incitation au cours de la période 2010 à 2015 (dans le budget, par décrets ou par règlements).

31.6. Dépense fiscale relative à chaque incitatif fiscal.

32. Pour les sociétés bénéficiant d'incitation au code des investissements et autres codes, rapporter les données suivantes ventilées par chiffre d'affaires de 2010 à 2015 (DGI) :

	Année d'agrément du régime dérogatoire	CA déclaré	Résultat imposable déclaré	IS dû	IMF déductible	IS payé	TVA collectée	TVA payée	Incitation fiscale	Secteur d'activité
Entreprise 1										
Entreprise 2										

33. Si vous avez réalisé ce type de travail, veuillez fournir un estimé du coût fiscal relatif aux incitations fiscales par mesure listée dans votre réponse à la première question de cette section pour les années 2010 à 2015.

34. Veuillez fournir un estimé du coût fiscal relatif aux exonérations et réductions du tarif pour les années 2010 à 2015 (DGDA).

VIII. Secteur Minier

Partie concernées : Direction Générale des Impôts (DGI)

35. Pour les sociétés minières et pétrolières, rapporter les données suivantes de 2010 à 2015.

	Année de la mise en exploitation	CA déclaré	Résultat imposable déclaré	IS dû	IMF déductible	IS payé	TVA collectée	TVA payée
Entreprise 1								
Entreprise 2								

36. Pour les sociétés minières et pétrolières, rapporter les données suivantes de 2010 à 2015.

	Année de la mise en exploitation	CA déclaré	Résultat imposable déclaré	Redevance minière	Superficie	Droits superficiaires	Patente	Autres prélèvements (Impôt sur les plus values…)
Entreprise 1								
Entreprise 2								

37. Rapports ITIE si disponibles.

38. La mission serait reconnaissante que vous communiquiez la dernière version du rapport de l'Initiative pour la Transparence des Industries Extractives en cours de finalisation.

IX. Taxation de l'aide

Parties concernées : **Direction Générale des Impôts, Direction Générale des Recettes Administratives, Judiciaires, Domaniales et de Participations, Direction Générale des Douanes, Direction du Budget, autres services concernés.**

39. Dons et aides bilatérales et multilatérales (2018 à 2023).

40. Mécanisme d'agrément au statut d'ONG.

41. Avantages fiscaux et douaniers des ONG. Liste des exonérations des ONG.

42. Importations des ONG et recettes collectées.

43. Importations par ambassade et par type de produits.

“Sur quoi la fondera-t-il l’économie du monde qu’il veut gouverner ? Sera-ce sur le caprice de chaque particulier ? Quelle confusion ! Sera-ce sur la justice ? Il l’ignore.”

Pascal

FERDI

Créée en 2003, la **Fondation pour les études et recherches sur le développement international** vise à favoriser la compréhension du développement économique international et des politiques qui l’influencent.

Contact
www.ferdi.fr
contact@ferdi.fr
+33 (0)4 43 97 64 60