

# Étude sur la fiscalité en Afrique de l'Ouest

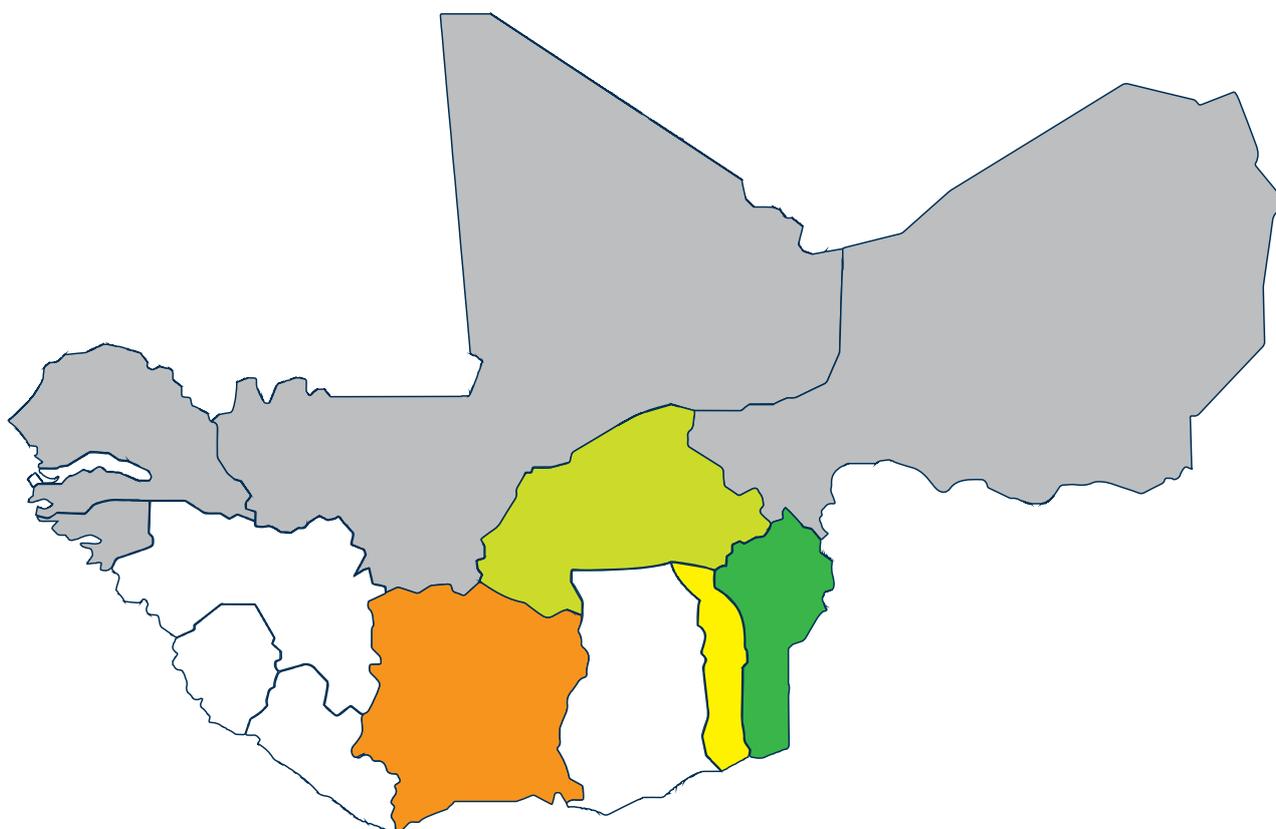
## Rapport de synthèse

---

Options de réforme dans une perspective  
sous-régionale

**Juin 2019**





# Étude sur la fiscalité en Afrique de l'Ouest

## Rapport de synthèse

---

Options de réforme dans une perspective  
sous-régionale

**Juin 2019**

© 2019 International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank

1818 H Street NW, Washington, DC 20433

Téléphone : +1 (202) 473 1000 ; site internet : [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

Certains droits réservés

Ce rapport a été établi par les services de la Banque mondiale, avec la contribution de collaborateurs extérieurs. Les observations, interprétations et opinions qui y sont exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues de la Banque mondiale, de son Conseil des Administrateurs ou des gouvernements que ceux-ci représentent. La Banque mondiale ne garantit pas l'exactitude des données citées dans ce rapport. Les frontières, les couleurs, les dénominations et toute autre information figurant sur les cartes du présent rapport n'impliquent de la part de la Banque mondiale aucun jugement quant au statut juridique d'un territoire quelconque et ne signifient nullement qu'elle reconnaît ou accepte ces frontières.

Rien de ce qui figure dans le présent rapport ne constitue ni ne peut être considéré comme une limitation des privilèges et immunités de la Banque mondiale, ni comme une renonciation à ces privilèges et immunités, qui sont expressément réservés.

#### Droits et licences

L'utilisation de ce rapport est soumise aux conditions de la licence Creative Commons Attribution 3.0 IGO (CC BY 3.0 IGO) <http://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo>. Conformément aux termes de la licence Creative Commons Attribution, il est possible de copier, distribuer, transmettre et adapter le contenu du rapport, y compris à des fins commerciales, sous réserve du respect des conditions suivantes :

Mention de la source — L'ouvrage doit être cité comme suit : *Etude sur la fiscalité en Afrique de l'Ouest - Rapport de synthèse*, Banque mondiale, Washington, DC. Licence : Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO.

Pour tout renseignement sur les droits et licences, s'adresser à World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA ; télécopie : 202-522-2625; courriel : [pubrights@worldbank.org](mailto:pubrights@worldbank.org).

# Table des matières

<b>Abréviations et acronymes</b>	<b>7</b>
<b>Remerciements</b>	<b>8</b>
<b>Résumé</b>	<b>9</b>
<b>1. Introduction</b>	<b>13</b>
<b>2. Principaux défis</b>	<b>15</b>
2.1. Recettes fiscales totales – Atteindre les cibles de l'UEMOA	15
2.2. Facteurs de sous-mobilisation fiscale	15
<b>3. Principales options de réforme fiscale au niveau national</b>	<b>21</b>
3.1. Impôts et taxes sur la consommation	23
3.2. Impôts et taxes sur le revenu	24
3.3. Impôts et taxes sur la propriété foncière et fiscalité des micro-entreprises	27
3.4. Maîtrise de la dépense fiscale	27
<b>4. Options de politique fiscale dans une perspective communautaire</b>	<b>29</b>
4.1. La politique fiscale à l'échelle communautaire	29
4.2. Conformité aux directives et règlements communautaires	30
4.3. Options de politique fiscale à l'échelle de l'UEMOA	31
<b>Références</b>	<b>33</b>
<b>Annexe 1. Politiques fiscales nationales et règlements et directives de l'UEMOA</b>	<b>38</b>
A1.1. Taxe sur la valeur ajoutée	38
A1.2. Droits d'accises	40
A1.3. Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	43
A1.4. Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	45
<b>Annexe 2. UEMOA - structure des revenus, tendances et écarts par rapport au potentiel</b>	<b>46</b>
A2.1. Revenus totaux – Des recettes intérieures en augmentation	46
A2.2. Recettes fiscales totales – Vers l'atteinte des cibles de l'UEMOA ?	47
A2.3. Évaluation des écarts fiscaux structurels	48
A2.4. Structure du système fiscal – Profil, tendances et écarts	49
<b>Annexe 3. Évaluation du potentiel fiscal et de l'écart fiscal</b>	<b>55</b>
Résultats de l'analyse par panel	57
<b>Annexe 4. Conclusions et recommandations principales des rapports pour les quatre pays</b>	<b>61</b>
A4.1. Bénin	61
A4.2. Burkina Faso	65
A4.3. Côte d'Ivoire	70
A4.4. Togo	74

## Tableaux

1.	Recettes fiscales 2010 – 2016 (% PIB)	15
2.	Options de réforme – réduire l'écart pour atteindre la cible de l'UEMOA de 20% de recettes en proportion du PIB	21
1.1.	Etat d'application de la réglementation communautaire en matière de TVA	38
1.2.	Etat d'application de la réglementation communautaire en matière de droits d'accises	41
1.3.	Etat d'application de la réglementation communautaire en matière d'impôt sur les bénéficiaires industriels et commerciaux	44
1.4.	Etat d'application de la réglementation communautaire en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	45
2.1.	Total des revenus 2010-2016 (% PIB)	46
2.2.	Recettes non fiscales, UEMOA- 8, 2010-2016 (% PIB)	46
2.3.	Dons, UEMOA-8, 2010-2016 (% PIB)	47
2.4.	Recettes fiscales, 2010-2016 (% PIB)	47
2.5.	Structure des recettes fiscales, 2016 (% des recettes fiscales)	50
2.6.	UEMOA-4 impôts sur le revenu, 2010-2010 (% PIB)	51
2.7.	UEMOA-4 taxes sur la consommation, 2010-2016 (% PIB)	53
3.1.	Sources et définition de variables	57
3.2.	Résultats des régressions avec les erreurs-types corrigées par panel (PCSE)	58
4.1.	Orientations stratégiques et principales mesures opérationnelles	69
4.2.	Côte d'Ivoire : orientations stratégiques et principales mesures Opérationnelles	73

## Graphiques

1.	Engagement et capacité des citoyens à payer l'impôt	17
2.	Le civisme fiscal – entre ce qui est sanctionnable et acceptable	17
3.	Taux maximum d'impôt sur le revenu des personnes physiques-Pays de l'UEMOA et autres pays pairs	24
2.1.	Recettes collectées et recettes potentielles structurelles estimées,2006-2005	49
2.2.	Réalisations et potentiel de recettes d'impôt sur le revenu, 2006-2015	51
2.3.	Taux Maximum d'impôt sur le revenu des personnes physiques – Pays de l'UEMOA et autres pays pairs	52
2.4.	Recettes des taxes sur la consommation, potentiel structurel estime relativement aux pairs et réalisations, 2006-2015	53
4.1.	Recettes fiscales en Afrique subsaharienne et au Benin (% du PIB, 2010-2017)	61
4.2.	Recettes fiscales liquides en Afrique subsaharienne et au Togo (% PIB)	74
4.3.	Distribution des impôts par contribution aux recettes 2017	76

## Encadrés

1.	Exemple de pays où la retenue à la source est utilisée pour mieux appréhender l'économie informelle	19
2.	Crédit d'impôt à l'investissement : exemple du Cap-Vert et du Sénégal	26
3.1.	Recettes fiscales structurelles potentielles et estimations de l'écart fiscal	55

## Abréviations et acronymes

BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
CA	Chiffre d'affaires
CEDEAO	Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest
CGI	Code général des impôts
CME	Centre des moyennes entreprises
CREPMF	Conseil régional de l'épargne publique et des marchés financiers
DGE	Direction des grandes entreprises
DME	Direction des moyennes entreprises
FCFA	Francs CFA
FMI	Fonds Monétaire International
GSM	Secteur des télécommunications / téléphonie mobile ( <i>Global System for Mobile Communications</i> )
IRPP	Impôts sur les revenus des personnes physiques
IS	Impôts sur les sociétés
HT	Hors taxe
LF	Loi de finance
ONG	Organisation non gouvernementale
OTR	Office togolais des recettes
OPCVM	Organisme de Placements Collectif en Valeurs Mobilières (actions cotées en bourse)
PIB	Produit intérieur brut
SFR	Système fiscal de référence
PFR-ASS	Pays africains à faible revenu
PRI-ASS	Pays africains à revenu intermédiaire
TEMI	Taux effectif moyen d'imposition
TFPCA	Taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans
TIPP	Taxe intérieure sur les produits pétroliers
TPS	Taxe professionnelle synthétique
TPU	Taxe professionnelle unique
TSUPP	Taxe spécifique unique sur les produits pétroliers
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UEMOA	Union économique et monétaire ouest-africaine

## Remerciements

Ce rapport de synthèse présente les résultats principaux d'une étude de la Banque mondiale sur la politique fiscale en Afrique de l'Ouest, sous la direction de Mame Fatou Diagne et Leif Jensen. Il a été préparé par une équipe de la Banque mondiale composée de : Andrea Coppola, Amina Coulibaly, Karen Coulibaly, Rachidi Kotchoni, Abdoul Mijiyawa, Jacques Morisset, Boulel Touré, et Urbain Thierry Yogo. Il a bénéficié des commentaires et contributions de : Maimouna Mbow Fam, Ana Cebreiro Gomez, Bernard Haven, Munawer Khwaja, Jan Loeprick, Keith McLean et Christine Richaud. Eulalie Bah, Haoua Diallo et Mariame Bamba ont aidé à la mise en forme du rapport.

Les rapports sur le Bénin et le Togo ont été préparés par Charles Vellutini et Léa Bousquet, ECOPA. Les rapports sur le Burkina Faso et la Côte d'Ivoire ont été préparés par Jean-François Brun et Gérard Chambas.

La Banque mondiale remercie les autorités nationales, qui ont accueilli ses missions dans le cadre de l'élaboration de ce rapport. Elle a bénéficié d'entretiens fructueux avec les représentants des gouvernements, de la Commission de l'UEMOA, du secteur privé et des collectivités locales, de même qu'avec les partenaires techniques et financiers. Elle exprime ses remerciements à l'ensemble des participants aux travaux, pour l'excellent accueil qui lui a été réservé, la qualité des échanges, et la collaboration dont elle a bénéficié.

Les rédacteurs du rapport ont bénéficié des conseils et encouragements de Pierre Laporte et Lars Christian Moller, respectivement Directeur des Opérations pour le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire et le Togo, et Directeur sectoriel pour la macroéconomie, le commerce et l'investissement pour l'Afrique de l'Ouest. Ils ont également bénéficié des conseils et orientations de Cheick Kanté (Représentant Résident au Burkina Faso), Katrina Sharkey (Représentante Résidente au Bénin), et Joelle Dehasse et Hawa Wagué (Représentantes Résidentes au Togo).

## Résumé

**La croissance économique des quatre pays s'est récemment accélérée, mais les recettes fiscales sont restées relativement faibles.** La sous-mobilisation des recettes par rapport aux pays pairs découle à la fois de la structure de l'économie et de la politique fiscale des pays. La prépondérance du secteur agricole, l'importance du secteur informel, et les rentes tirées des matières premières sont autant de facteurs qui n'encouragent pas la mobilisation de recettes intérieures dans les pays de l'UEMOA-4.

**Atteindre le niveau de recettes ciblé par l'UEMOA à 20 % du PIB nécessitera des efforts de mobilisation fiscale significatifs pour la plupart des pays membres.** En 2015, la cible de recettes de l'UEMOA a été relevée de 17 % du PIB à 20 % du PIB. Des quatre pays étudiés, le Togo est celui qui s'en rapproche le plus. Pour les trois autres pays, une augmentation significative des recettes nécessite des réformes allant au-delà des améliorations récemment apportées à l'administration fiscale.

**Plusieurs facteurs institutionnels et structurels contribuent à une sous-utilisation croissante des sources d'imposition dans les quatre pays. Ces facteurs comprennent notamment :** (i) la complexité des codes des impôts ; (ii) l'utilisation intensive des dépenses fiscales, réduisant l'assiette fiscale ; et (iii) l'intégration insuffisante de l'économie informelle dans le système fiscal. La complexité des codes des impôts limite fortement la possibilité d'une politique fiscale bien conçue visant à atteindre la cible de l'UEMOA. De plus, la réduction des taux d'imposition est difficilement réalisable, les assiettes fiscales restant étroites en raison des dépenses fiscales, et de grands pans de l'économie ne sont pas pris en compte dans ces assiettes.

**De nombreuses directions de réforme sont communes aux quatre pays, notamment la nécessité à court terme de maîtriser la dépense fiscale et d'améliorer les rendements des impôts à fort potentiel tels que la TVA et les impôts sur les sociétés :**

- La maîtrise de la dépense fiscale implique à la fois des réformes au niveau national, et des réformes à l'échelle communautaire.
- La simplification du système fiscal est une problématique qui se pose dans tous les pays, en particulier pour simplifier l'imposition des personnes physiques et des micro-entreprises, et pour éliminer les impôts à faible potentiel.
- La réalisation du potentiel des impôts fonciers est un des chantiers pour l'élargissement de l'assiette fiscale à moyen et long terme dans les quatre pays.

**La dépense fiscale est dans les quatre pays un des facteurs majeurs de la sous-mobilisation fiscale, et un axe prioritaire de réforme à court terme.** L'octroi excessif d'exonérations (dans le droit commun, les codes des investissements, les codes sectoriels et les conventions d'État) réduit les recettes tout en étant peu efficace pour promouvoir l'investissement et inefficace pour soutenir la consommation des plus pauvres. Il introduit également souvent des distorsions au détriment des producteurs nationaux. Les exonérations et les taux réduits de TVA par produit pèsent de manière considérable sur le rendement de cet impôt.

**Les rapports préparés pour chacun des quatre pays de l'étude montrent qu'il existe des différences importantes dans les politiques poursuivies et les performances enregistrées.** En conséquence, les pays ont la possibilité de tirer des leçons de leurs expériences respectives. Ainsi, par exemple, le Togo et le Burkina Faso pourraient s'inspirer de la Côte d'Ivoire pour améliorer le remboursement des crédits de TVA. En Côte d'Ivoire, l'amélioration des remboursements de crédits est un acquis important, qui pourrait être renforcé. Une telle amélioration permettrait d'ouvrir la voie à l'élimination des exonérations incitatives de TVA.

## Le rapport met en exergue des options de réforme aux niveaux national et communautaire :

### Options de réforme au niveau national

L'étude identifie plusieurs pistes de réforme de la fiscalité au niveau national. Les options par pays sont résumées dans le tableau ci-dessous. Au niveau le cadre général de la fiscalité, la simplification du code des impôts est nécessaire pour assurer la conformité des contribuables et, en définitive, pour améliorer la mobilisation des recettes. Une amélioration horizontale de la gestion des dépenses fiscales est nécessaire pour toutes les sources d'imposition, ainsi que l'amélioration de la transparence fiscale. Enfin, si la nécessité d'élargir l'assiette fiscale est un objectif de conception de la politique figurant dans le programme fiscal en général, il est particulièrement nécessaire de mettre l'accent sur l'amélioration de la capture de l'économie informelle. Le rapport de synthèse met en évidence ces trois domaines plus en détail.

#### Options de réforme – Réduire l'écart pour atteindre la cible de l'UEMOA de 20 % de recettes en proportion du PIB

Pays	Recettes/PIB (2016) *	Principaux domaines de réforme – Impact estimé sur recettes/PIB
Bénin	13,0	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 2,4-3,5 % du PIB, incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Élargir l'assiette fiscale en supprimant les exonérations fixées par produit ;</li> <li>• <b>Accises,</b> en particulier sur le pétrole : hausse des taux, amélioration de l'effort administratif en matière fiscale ; Améliorer l'alignement sur la liste de produits de l'UEMOA ;</li> <li>• <b>Impôt sur les sociétés (IS) :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Supprimer les taux préférentiels;</li> <li>✓ améliorer la couverture, y compris des taux plus élevés sur le « minimum d'impôt » et rationaliser les incitations fiscales pour rechercher une plus grande efficacité. Cela comprend l'introduction éventuelle d'un « crédit d'impôt à l'investissement » visant à obtenir une meilleure protection de l'assiette de l'impôt sur les sociétés tout en maintenant les incitations à l'IDE ;</li> </ul> </li> <li>• <b>Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP).</b> Rechercher une couverture plus élevée des contribuables indépendants dans la base d'imposition, et simplifier la structure des taux d'IRPP.</li> </ul>
Burkina Faso	16,0	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 4 % du PIB, incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Amélioration de la fluidité des remboursements des crédits de TVA et renforcement des droits d'accises (1 %).</li> <li>• <b>Accises.</b> Renforcement des droits d'accises (1 %) et renforcement de l'administration des droits d'accises (0,3 %).</li> <li>• <b>Impôt sur le revenu :</b> promotion d'une fiscalité duale sur le revenu, simplification du barème de l'impôt unique sur les traitements et salaires et baisse du taux d'impôt sur les sociétés (0,3 %). Lutte contre la fraude fiscale en renforçant l'administration de l'impôt (2 %). Apurement des restes à recouvrer (0,3 %).</li> </ul>
Côte d'Ivoire	15,5	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 7,4 % du PIB et incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Réduction des exonérations de TVA incitatives ou sur les consommations finales, élimination du taux réduit, introduction d'une procédure de règlement différé de la TVA en douane et analyse des risques systématique, hausse du seuil d'assujettissement à la TVA et révision de la segmentation des entreprises (6 %).</li> <li>• <b>Impôt sur le revenu</b> (1,4 %), notamment simplification de l'impôt synthétique, mise en œuvre d'un impôt dual, abaissement du taux de l'impôt BIC-BNC, amélioration de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.</li> </ul>

Togo	18,4	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 1,7-2,9 % du PIB comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Suppression du taux préférentiel et exonérations choisies dans la base de la TVA. Améliorer le mécanisme de remboursement de la TVA, par la création d'un compte dédié aux remboursements à l'OTR ;</li> <li>• <b>Accises,</b> notamment : une application « spécifique ad valorem » dans les taux ; un élargissement de la liste de produits passibles de droits d'accises, y compris sur les télécommunications</li> <li>• <b>Impôt sur les sociétés.</b> Passage d'une liste d'exonérations « produit par produit » dans les « conventions » à un mécanisme de « crédit d'impôt à l'investissement » visant un meilleur équilibre entre la perte de recettes et les incitations à l'IDE. Privilégier les améliorations dans le cadre fiscal international, en particulier sur la base d'imposition des transferts, afin de protéger l'assiette fiscale de l'IS ;</li> <li>• <b>IRPP.</b> Simplification supplémentaire du code IRPP. Élargir l'assiette fiscale pour mieux saisir les professions libérales et autres travailleurs indépendants. Redéfinir le concept global de « revenu » afin d'imposer les revenus récurrents et les revenus du capital dans des tableaux distincts. Application de certaines mesures déjà en cours (mai 2019).</li> </ul>
------	------	---

\* Estimations et calculs des auteurs de l'étude. Les statistiques n'étant pas harmonisées, des différences de définition entre pays demeurent.

### Options de réforme à l'échelle de l'UEMOA

**L'examen du cadre d'harmonisation fiscale, établi par l'UEMOA, suggère un certain nombre de domaines de réforme à examiner.** Bien que cela n'ait pas été estimé en détail, le renforcement potentiel de la mobilisation des recettes fiscales dû à une amélioration du cadre d'harmonisation fiscale pourrait contribuer de manière significative à la réalisation de l'objectif de 20% de l'impôt sur le PIB. Les domaines de réforme sont les suivants :

**Certaines exemptions de TVA qui ne sont pas prévues par l'UEMOA demeurent et pourraient être éliminées.** Elles sont déjà comptabilisées dans les dépenses fiscales car en dehors du système fiscal de référence.

**L'atteinte de la cible de recettes fiscales de 20 % du PIB en 2019 requiert plus de clarté et de précisions dans les règlements et directives de l'UEMOA** liés à la politique fiscale. Ces règlements et directives couvrent plus de 80 % des sources de recettes fiscales, d'où l'importance de leur clarification.

**Une clarification par l'UEMOA du système fiscal de référence à l'échelle communautaire serait une étape importante de la maîtrise de la dépense fiscale.**

**En vue de renforcer la mobilisation des recettes, les pratiques des pays incluent des mesures sur les droits d'accises et sur les taxes à la consommation qui ne sont pas alignées sur la réglementation de l'UEMOA.** L'inclusion d'éléments supplémentaires dans la base des accises et l'utilisation de plusieurs taux d'impôt sur le revenu des sociétés pour cibler des secteurs spécifiques génèrent des revenus supplémentaires, tout en n'étant pas conformes à la réglementation de l'UEMOA.

**Bien que le recours généralisé aux directives, par opposition aux règlements, permette aux pays membres d'adapter la politique fiscale aux objectifs de la politique nationale de développement, la concurrence fiscale entraîne traditionnellement un épuisement des bases d'imposition,** et par conséquent, renforce les problèmes de réalisation de la cible de recettes fiscales de 20 % du PIB. Comme indiqué plus haut, les pratiques nationales en matière de taxation des secteurs primaires et du secteur des transports en sont un exemple.

**Dans une perspective globale, les problématiques soulevées sous les deux derniers points – la maîtrise des dépenses fiscales et les problèmes de conformité au cadre fiscal de l'UEMOA – semblent indiquer la nécessité d'une révision plus large des normes de l'UEMOA** et de leur impact sur les efforts des pays membres pour atteindre l'objectif de 20 % des recettes fiscales du PIB. De même, les Directives de l'UEMOA en prévoyant, contrairement aux bonnes pratiques, des exonérations extensives de TVA, notamment pour les produits alimentaires de base à travers la catégorie imprécise des « produits agricoles non transformés », ne peuvent être retenues comme référence sans qu'il en résulte là encore une sous-évaluation des manques à gagner induits par des exonérations substantielles de TVA.



# 1. Introduction

**Cette étude sur la politique fiscale en Afrique de l'Ouest examine les insuffisances et les opportunités en matière de politique fiscale dans quatre pays de l'UEMOA (Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire et Togo), pour identifier les options qui permettraient d'augmenter les recettes intérieures.** L'étude repose sur un cadre d'analyse de politique fiscale standard, afin d'examiner la performance relative aux principales sources de recettes, tout en mettant l'accent sur les problématiques et les options spécifiques à chaque pays. Un rapport détaillé sur les insuffisances en matière de politique fiscale et les options de réforme a été préparé pour chaque pays, en collaboration avec les autorités.

**En complément des rapports préparés pour chacun des quatre pays, ce rapport présente et analyse leur performance en matière de recettes (y compris en comparaison avec les autres pays de l'UEMOA) sur la période 2010-2016 ainsi que les principales options de réforme.** Le rapport analyse la performance de mobilisation de recettes dans les quatre pays et ses facteurs explicatifs, en établissant des comparaisons avec leurs pairs dans la région et au-delà. Dans la perspective d'atteindre la cible de l'UEMOA d'un ratio de recettes fiscales sur PIB de 20 %, le rapport présente des options de politique qui permettraient de soutenir les efforts des gouvernements à cet effet. Les directives et règlements régionaux sont également examinés, notamment concernant la conformité des politiques nationales et les dépenses fiscales.

**Les quatre pays de l'étude sont assez représentatifs de la diversité des structures et contraintes économiques à l'intérieur de l'UEMOA.** À ce titre, l'analyse permet d'identifier les options de réforme communes aux pays de l'UEMOA, tout en distinguant les différences permettant d'apprendre de l'expérience des pairs. Le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire et le Togo sont ci-après désignés comme "UEMOA-4". Les quatre autres pays de l'UEMOA (Guinée-Bissau, Mali, Niger et Sénégal) sont désignés par « UEMOA-autres », et les moyennes pour l'union par « UEMOA-8 ».

**Le rapport est structuré comme suit :** La *Section 2* du rapport présente les principales observations sur les niveaux et compositions des recettes fiscales, dans une perspective comparative. Elle souligne les différences principales entre les quatre pays, et avec les autres pays de l'UEMOA. Faisant référence aux rapports préparés pour chaque pays, la *section 3* souligne les options de réforme au niveau national pour améliorer la mobilisation de recettes. La *section 4* examine les politiques fiscales nationales en relation avec le cadre fourni par les règles de l'UEMOA et souligne les options de réforme à l'échelle communautaire. L'annexe 1 passe en revue les politiques fiscales nationales au regard des règlements et directives de l'UEMOA. L'annexe 2 présente la structure des revenus, les tendances et les écarts par rapport au potentiel. L'annexe 3 présente la méthodologie et les résultats de l'analyse du potentiel fiscal. Enfin, l'annexe 4 présente les conclusions et recommandations principales des rapports préparés pour chacun des quatre pays de l'étude.



## 2. Principaux défis

### 2.1. Recettes fiscales totales – Atteindre les cibles de l'UEMOA

La croissance économique des quatre pays s'est récemment accélérée, mais les recettes fiscales sont restées relativement faibles. L'augmentation des investissements publics a stimulé la croissance, tout en créant parfois des déséquilibres budgétaires non soutenables. Dans le même temps, l'aide extérieure a diminué. Une meilleure mobilisation des ressources intérieures est devenue urgente dans ce contexte.

À l'exception du Bénin et de la Côte d'Ivoire, les recettes fiscales ont augmenté en proportion du PIB dans tous les pays de l'UEMOA. Les recettes fiscales ont baissé en proportion du PIB au Bénin, tandis qu'elles ont stagné en Côte d'Ivoire. Au sein de l'UEMOA, les pays dont les recettes ont le plus augmenté en proportion du PIB sur la période sont le Togo (+3,9 ppts), le Burkina Faso (+3,3 ppts), le Mali (+2,5 ppts), partant d'un niveau de collecte relativement faible. Ils ont ainsi réduit l'écart avec le pays présentant le plus fort ratio de collecte de recettes en proportion du PIB de l'UEMOA : le Sénégal (20,4 % du PIB en 2016<sup>1</sup>).

Tableau 1 : Recettes fiscales 2010-2016 (% du PIB)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA-4</b>	<b>14,8</b>	<b>14,3</b>	<b>15,6</b>	<b>16,5</b>	<b>16,2</b>	<b>16,3</b>	<b>16,4</b>
Bénin	15,2	14,5	14,4	14,8	14,6	14,5	13,0
Burkina Faso	12,7	13,7	15,6	16,8	15,4	15,1	16,0
Côte d'Ivoire	15,6	12,3	16,2	15,6	14,7	15,1	15,5
Togo	14,5	15,9	15,9	17,7	18,2	18,9	18,4
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>13,0</b>	<b>15,1</b>	<b>14,7</b>	<b>14,4</b>	<b>15,2</b>	<b>16,8</b>	<b>16,9</b>
Guinée-Bissau	7,9	7,8	7,7	6,8	8,5	10,1	10,0
Mali	12,9	12,5	13,0	13,0	12,6	14,1	15,4
Niger	12,8	13,4	14,0	15,2	15,6	16,0	13,6
Sénégal	18,7	19,0	18,6	18,3	19,6	19,8	20,4
<b>UEMOA-8</b>	<b>13,9</b>	<b>14,7</b>	<b>15,2</b>	<b>15,5</b>	<b>15,7</b>	<b>16,5</b>	<b>16,7</b>
<b>Afrique subsaharienne – Pays à revenus intermédiaires</b>	<b>16,3</b>	<b>16,9</b>	<b>18,7</b>	<b>18,0</b>	<b>19,4</b>	<b>19,0</b>	<b>17,6</b>
<b>Afrique subsaharienne – Pays à faibles revenus</b>	<b>12,9</b>	<b>13,7</b>	<b>14,1</b>	<b>14,7</b>	<b>14,8</b>	<b>15,4</b>	<b>15,2</b>
<b>Afrique subsaharienne</b>	<b>14,5</b>	<b>15,3</b>	<b>16,4</b>	<b>16,3</b>	<b>16,9</b>	<b>17,2</b>	<b>16,4</b>

Sources : Autorités nationales, GFS du FMI, OCDE et rapports du FMI.

NB: Estimations et calculs des auteurs de l'étude. Les statistiques n'étant pas harmonisées, des différences de définition entre pays demeurent.

Atteindre le niveau de recettes ciblé par l'UEMOA à 20 % du PIB nécessitera des efforts de mobilisation fiscale significatifs pour la plupart des pays membres. En 2015, la cible de recettes de l'UEMOA a été relevée de 17 % du PIB à 20 % du PIB. Seul le Sénégal remplissait ce critère de convergence en 2016. Des quatre pays étudiés, le Togo est celui qui s'en rapproche le plus. Pour les trois autres pays, une augmentation significative des recettes nécessite des réformes allant au-delà des améliorations récemment apportées à l'administration fiscale.

### 2.2. Facteurs de sous-mobilisation fiscale

La sous-mobilisation des recettes par rapport aux pays pairs découle à la fois de la structure de l'économie et de la politique fiscale des pays. La prépondérance du secteur agricole, l'importance du secteur informel, et les rentes tirées des matières premières sont autant de facteurs qui n'encouragent pas la mobilisation de recettes intérieures dans les pays de l'UEMOA-4.

1 Suite au changement de base des comptes nationaux, le PIB du Sénégal a été révisé à la hausse d'environ 30 % en 2018. Les chiffres présentés dans ce rapport sont estimés par rapport à l'ancienne base. Dans les années à venir, des changements de base des comptes nationaux pourraient

Le profil et les tendances des recettes tirées des taxes sur la consommation et des impôts sur le revenu, y compris les évaluations de l'écart fiscal structurel, sont examinés dans les paragraphes suivants. Les analyses détaillées pour les quatre pays sont fournies dans l'Annexe 2.

### Recettes tirées des taxes sur la consommation

**La mobilisation des recettes fiscales tirées de la consommation a été en relatif déclin sur la période, en proportion du PIB** et par rapport aux autres pays de l'UEMOA et aux pairs africains à faible revenu. Les estimations de l'écart structurel par rapport aux pairs mettent en évidence une sous-mobilisation importante des recettes fiscales sur la base de la consommation en Côte d'Ivoire et au Bénin. Le Togo et dans une moindre mesure le Burkina Faso sont plus performants que leurs pairs pour la collecte de recettes tirées des taxes sur la consommation.

### Recettes tirées des impôts sur le revenu

**L'imposition des revenus est sous-utilisée dans les quatre pays par rapport aux autres pays de l'UEMOA et aux pairs africains.** Elle a été significativement améliorée au Togo, mais elle a stagné au Bénin et en Côte d'Ivoire. Les recettes ont augmenté au Burkina Faso, en partie en raison des changements structurels de l'économie. L'estimation des écarts structurels par rapport aux pairs confirme une sous-performance des recettes tirées des impôts sur le revenu par rapport aux pairs (sauf au Togo).

**La sous-utilisation des sources d'imposition dans les quatre pays est renforcée par des facteurs institutionnels et structurels, notamment :** (i) la complexité des codes des impôts ; (ii) l'utilisation intensive des dépenses fiscales, réduisant l'assiette fiscale ; et (iii) l'intégration insuffisante de l'économie informelle dans le système fiscal. La complexité des codes des impôts limite fortement la possibilité d'une politique fiscale bien conçue visant à atteindre la cible de l'UEMOA. De plus, la réduction des taux d'imposition est difficilement réalisable, les assiettes fiscales restant étroites en raison des dépenses fiscales, et de grands pans de l'économie ne sont pas pris en compte dans ces assiettes.

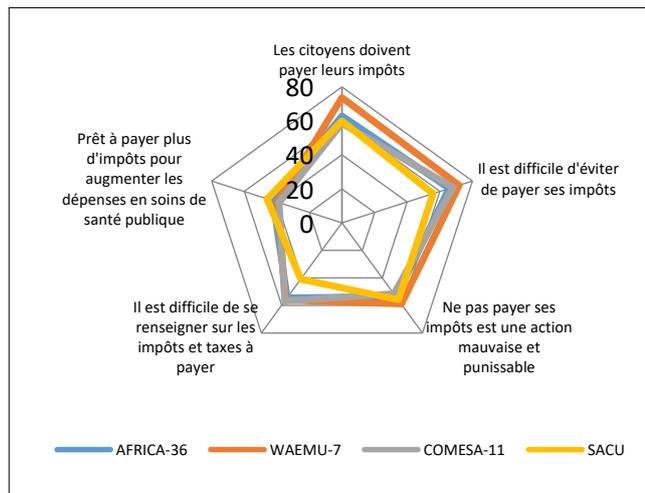
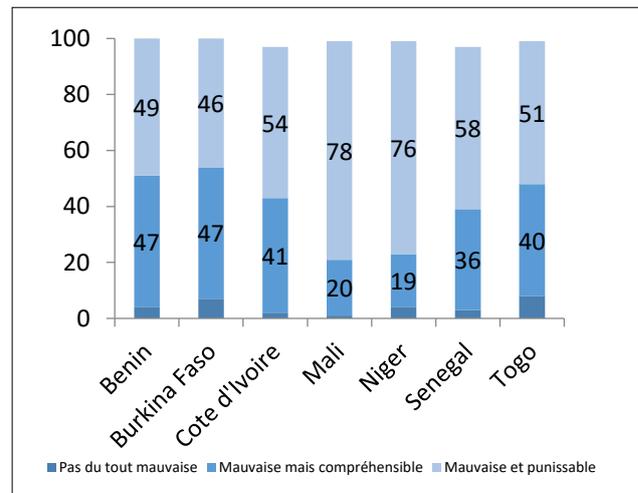
### Complexité des codes des impôts et impacts associés sur les dépenses fiscales et le civisme fiscal

**Les pays collectent relativement peu de recettes, avec un régime de droit commun très complexe et des taux élevés de TVA et d'imposition sur les revenus.** On constate une grande complexité des systèmes d'imposition, y compris un nombre élevé d'impôts rapportant peu. Pour les contribuables – particuliers ou entreprises – le manque de visibilité, et parfois de cohérence, du code des impôts sur la manière de traiter les divers types de revenus, notamment l'accès à des déductions sur les revenus imposables, compromet le respect des exigences relatives à la déclaration d'impôts et au paiement des sommes dues. De la même manière, les autorités fiscales peuvent conserver un certain pouvoir discrétionnaire dans l'interprétation des conditions ou exigences requises pour bénéficier de certaines exonérations. En fin de compte, le contrat social entre les contribuables et les autorités fiscales ne peut être établi que sous une forme très limitée, en raison du manque de confiance dans le système fiscal<sup>2</sup>.

**Ce régime de droit commun très lourd joue un rôle dans le recours massif aux exonérations fiscales.** Les données disponibles ne permettent pas de comparer à l'échelle internationale la charge fiscale par secteur. Elles montrent en revanche une extrême concentration de la charge de l'impôt sur quelques secteurs, voire quelques entreprises. Cette concentration favorise le pouvoir de négociation des grandes entreprises, qui obtiennent des exonérations importantes et utilisent une optimisation fiscale agressive. Dans ce contexte, les perceptions et motivations des contribuables ne doivent pas être négligées pour assurer un meilleur partage des charges fiscales. La volonté de s'acquitter de ses obligations fiscales est plus répandue dans les pays de l'UEMOA que dans les pays comparables, mais les difficultés de paiement des taxes (telles que perçues par les contribuables) semblent plus importantes. Une meilleure information des contribuables et une simplification des procédures pourraient contribuer à l'élargissement de l'assiette fiscale.

être réalisés dans plusieurs pays de l'UEMOA et également entraîner des révisions à la baisse des ratios de recettes fiscales.

<sup>2</sup> Prichard, W (2015). *Taxation, Responsiveness and Accountability in Developing Countries: The Dynamics of Tax Bargaining*. Cambridge University Press, UK; and Brautigam & Fjeldstad (2009) *Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent*, CMI, Norvège.

**Figure 1 : Engagement et capacité des citoyens à payer l'impôt****Figure 2 : Le civisme fiscal –entre ce qui est sanctionnable et acceptable**

Source : AfroBarometer 2013/14.

**Au sein de l'UEMOA, la corrélation entre le civisme fiscal et la performance des pays en matière de mobilisation des recettes semble faible.** Dans les pays de l'UEMOA-4, près de 50 % de la population estiment qu'il est normal ou compréhensible de ne pas payer ses impôts. Cette proportion est moins élevée au Sénégal (39 %), ce qui semble cohérent avec le meilleur taux de mobilisation fiscale du pays. Néanmoins, la proportion de la population justifiant le fait de ne pas payer ses impôts est encore plus faible au Mali et au Niger (moins d'un quart), sans que cela ne soit associé à de meilleures performances.

**La perception que les citoyens ont de l'acceptabilité de ne pas payer ses impôts est corrélée à leurs difficultés à obtenir l'information sur les taxes et impôts à payer.** Au Bénin et au Togo, 67 % et 69 % des citoyens (respectivement) déclarent qu'il est difficile de connaître ses obligations fiscales, et ce manque d'information va de pair avec l'idée qu'il est compréhensible de ne pas payer ses impôts. La Côte d'Ivoire compte une proportion plus faible (40 %) de citoyens déclarant ne pas avoir suffisamment d'informations sur leurs obligations fiscales, et également une proportion légèrement plus faible de citoyens jugeant légitime de ne pas payer ses impôts.

### Importance de la dépense fiscale dans la sous-mobilisation des recettes

**Un certain nombre de mesures ont été prises pour améliorer la gestion fiscale et la surveillance des dépenses fiscales.** Les quatre pays publient des rapports annuels sur la dépense fiscale qui sont annexés aux Lois de finances. Cela peut faciliter l'examen parlementaire du niveau et de la composition des dépenses fiscales, et aider à définir des priorités en matière de finances publiques. Néanmoins, ces rapports présentent des insuffisances importantes du fait qu'ils n'évaluent pas ou peu les coûts et bénéfices des exonérations<sup>34</sup>. Au Burkina Faso, une évaluation des coûts et avantages a été introduite dans le rapport sur les dépenses fiscales de 2017, pour un nombre limité de secteurs (cimenteries et mines).

**Les quatre pays examinés dans cette étude établissent des estimations<sup>5</sup> des dépenses fiscales :** le Bénin 3 % du PIB (2016) ; le Burkina Faso 1,4 % du PIB (2016) ; la Côte d'Ivoire 2,1 % du PIB (2016) ; et le Togo 3,3 % du PIB (2017). Les comparaisons internationales sont difficiles en raison des différences dans le système fiscal de référence (SFR) et

3 Le Cameroun a récemment intégré une évaluation des coûts-avantages dans le rapport annuel annexé à la Loi de finances. Idem au Gabon, où un rapport annuel sur les impôts indirects a été récemment finalisé avec une évaluation des coûts-avantages. Toujours au Gabon, une obligation de fixer des plafonds annuels des dépenses fiscales et d'inclure des évaluations des coûts-avantages a été introduite dans la Loi de finances...

4 Certains pays de l'OCDE, tels que le Canada, la France et la Corée, présentent et évaluent les dépenses fiscales de la même manière que les dépenses récurrentes et d'investissement. De cette manière, le parlement et le gouvernement disposent des informations nécessaires pour étudier et fixer des priorités pour une politique donnée, telle que « le soutien aux PME ».

5 Pour des références sur le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire et le Togo, voir les rapports pays. Pour les autres pays, *Rapport sur les dépenses fiscales 2015*, ministère des Finances et du Budget, Madagascar ; et *Rapport sur les dépenses fiscales de l'exercice 2016*, ministère des Finances, Cameroun, septembre 2017 ; *Rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales 2010-2012*, ministère des Finances, Sénégal 2013. Pour le Sénégal, l'OCDE (2017) estime des dépenses fiscales à 8 % du PIB en 2016, tandis que le FMI (2017) indique « environ 6 % du PIB ».

des problèmes de fiabilité et validité des données<sup>6</sup>. À titre d'exemple, des rapports annuels sur les dépenses fiscales estiment les pertes de recettes du Cameroun à 3,1 % du PIB (2016, fiscalité indirecte) ; de Madagascar à 1,8 % du PIB (2015), et du Sénégal à 3,9 % du PIB (2012).

**Les analyses des quatre pays soulignent la nécessité d'établir un cadre de contrôle et de gestion fiscale efficace.**

La majorité des pertes de recettes provient des impôts indirects. Comme souligné dans de nombreuses études<sup>7</sup>, le recours aux dépenses fiscales portant sur la TVA est inefficace pour soutenir la consommation des ménages les plus pauvres. De même, concernant les dépenses fiscales à but incitatif, les exonérations accordées aux frontières ne sont le plus souvent pas fondées sur des critères clairs ni des justifications des avantages économiques attendus. En termes généraux, les quatre pays auraient intérêt à élaborer des normes pour évaluer l'efficacité des dépenses fiscales, y compris l'utilisation d'évaluations des coûts-avantages. Des pays francophones comme le Cameroun ou le Togo sont en train de mettre en place des capacités et des normes pour préparer de telles évaluations, sur la base des orientations élaborées par les associations régionales des autorités fiscales<sup>8</sup>.

**Cependant, les pays de l'UEMOA-4 sont confrontés à des problèmes méthodologiques et de mesure pour l'inventaire des dépenses fiscales relatives au système fiscal de référence.**

La définition des dépenses fiscales est souvent trop restreinte, et de ce fait la perte de recettes due aux dépenses fiscales est sous-estimée. Pour aller vers plus de clarté et de consensus, les pays doivent améliorer leur système fiscal de référence, qui constitue la référence pour définir les dépenses fiscales. Dans certains pays (de l'OCDE notamment), le parlement examine les propositions de système fiscal de référence en vue d'autoriser leur intégration au cadre fiscal national. Une revue des systèmes fiscaux de référence, éventuellement à travers l'organisation d'Ateliers nationaux, pourrait permettre d'établir un consensus national à cet égard dans chaque pays<sup>9</sup>.

### Intégration insuffisante de l'économie informelle dans le système fiscal

**Avec des secteurs informels conséquents dans les pays de l'UEMOA, une très grande partie des activités économiques ne contribuent pas à générer des recettes.**

La part de l'économie informelle dans le PIB est estimée à environ 30-40 % dans tous les pays de l'UEMOA, comme dans la plupart des pays d'Afrique subsaharienne<sup>10</sup>. L'étude sur la politique fiscale n'a pas cartographié les divers secteurs informels de l'économie et leur part relative de contributions fiscales, mais en règle générale, il est évident que la taille relativement grande de l'économie informelle affecte négativement la génération de revenus. Cela contribue également à renforcer le sentiment que les charges ne sont pas équitablement réparties entre les différents segments de contribuables, et que la morale fiscale laisse à désirer.

**La génération de revenus sur les activités informelles est insignifiante dans les quatre pays, ce qui s'explique dans une large mesure par des problèmes de conformité des contribuables aux règles en vigueur et une capacité administrative fiscale limitée<sup>11</sup>.**

Concernant les taxes sur la consommation, le seuil d'assujettissement à la TVA est traditionnellement l'instrument qui permet de définir le point d'entrée pour la taxation de l'économie informelle. Ce seuil d'assujettissement à la TVA et les exonérations liées au niveau de ce seuil varient d'un pays à l'autre<sup>12</sup>. Cependant, pour des raisons qui vont bien au-delà des objectifs d'augmentation ou de réduction des secteurs informels, un réexamen des seuils serait nécessaire pour déterminer si les pays doivent ajuster ces seuils pour améliorer la couverture des activités informelles et réduire la fraude. Concernant l'impôt sur le revenu, la taxe professionnelle synthétique (TPS) est appliquée dans les pays<sup>13</sup>. Toutefois, conformément aux commentaires précédents sur la complexité du code des impôts, les taux d'imposition minimaux sont complétés par des taux préférentiels pour certains secteurs/activités. De

6 Concernant l'imposition des revenus, par exemple, dans beaucoup de pays, les sociétés n'envoient pas leurs déclarations fiscales en période de congé fiscal. Aussi, des informations éventuelles sur les exonérations fiscales peuvent ne pas être prises en compte par les systèmes administratifs fiscaux et, par conséquent, les dépenses fiscales réelles sont sous-estimées.

7 Clements et coll., 2015.

8 CREDAF (2015)

9 La nécessité d'améliorer les concepts et les définitions des dépenses fiscales est également évidente dans le contexte du cadre d'harmonisation fiscale de l'UEMOA. Prière de se référer à la Section 4.

10 Les estimations de la taille de l'économie informelle doivent être interprétées avec prudence, en raison de problèmes conceptuels et de mesure dans les deux principales méthodes d'évaluation – en proportion du PIB ou en proportion de l'emploi par rapport à l'emploi total. À titre d'exemple, la taille du secteur informel tend à être plus faible, en utilisant « une part du PIB » plutôt qu'une « part de l'emploi ». Voir FMI, Document de travail 17/156 (2017), Loayza (2016) et OIT (2013).

11 Non seulement l'économie informelle permet d'échapper à l'impôt, mais la proportion d'activités informelles est plus élevée dans les pays où les « initiatives visant à pousser les contribuables à se conformer aux règles sont minces » et où le contrôle des audits est faible. Voir Baja et Schneider (2005) *The shadow economies of the Asia-Pacific*, et Awasthi et Engelschalk (2018).

12 Pour plus de détails, veuillez consulter les informations spécifiques à chaque pays dans la section 3.3 et aux annexes concernant les pays.

13 Pour de plus amples détails, prière de se référer aux informations spécifiques au pays dans la Section 3.3, et annexes pays (annexe 4).

plus, les paiements minimaux varient et diverses exemptions sont offertes. Le produit des recettes est dilué par ces allègements, ce qui se rajoute à la question des recettes trop faibles mobilisées par le biais des divers instruments fiscaux ciblant l'économie informelle.

**Contrairement à d'autres pays d'Afrique subsaharienne, les quatre pays n'utilisent qu'avec parcimonie l'instrument de retenue à la source pour appréhender les activités informelles.** L'instrument de retenue à la source est utilisé dans des domaines où les contributions du contribuable ou du bénéficiaire sont retenues et versées aux autorités fiscales par un tiers, qui joue le rôle « d'agent de recouvrement » envers les autorités fiscales. Le montant peut constituer le paiement complet et final, ou servir au paiement d'un impôt final, à régler à la fin de l'exercice fiscal. Les impôts sur les salaires et les cotisations de sécurité sociale sont recouverts et retenus à la source. Toutefois, l'instrument de retenue à la source est également utile lorsque le contribuable n'a pas de numéro d'identification fiscale, notamment dans le cas de la retenue à la source de taxes dues par des non-résidents sur les intérêts, les dividendes, les gains en capital sur les actions, et les redevances. De même, l'instrument de retenue à la source est bien adapté à la collecte d'impôts dans l'économie informelle, dans la mesure où le contribuable n'a pas besoin d'être enregistré avec son propre numéro d'identification fiscale ou n'est probablement pas inscrit au registre des contribuables. Les entreprises formelles agissent en tant qu'agent de recouvrement lorsqu'elles traitent avec des entreprises informelles, par exemple. Les pays d'Afrique subsaharienne ont mis en œuvre un certain nombre de dispositifs de retenue à la source, sur l'importation et la production nationale de biens et de services (voir Encadré 1). Toutefois, dans une large mesure, l'application est relativement modeste en Afrique francophone, où les efforts ont été concentrés sur l'enregistrement des contribuables potentiels des secteurs informels dans les registres de contribuables.

#### **Encadré 1 : Exemples de pays où la retenue à la source est utilisée pour mieux appréhender l'économie informelle**

(1) *Gabon* : Une taxe à l'importation de 5 % est appliquée sur les biens et services importés par des personnes/entreprises non enregistrées en tant que contribuables à la TVA. De la même manière, au *Malawi*, une retenue à la source de 3 % s'applique sur toutes les importations commerciales. Les exonérations s'appliquent aux contribuables enregistrés titulaires de certificats d'exonération de retenue à la source en cours de validité, aux ministères et services gouvernementaux, aux personnes exonérées de taxe et aux importations sous codes de procédure douanière et autres transactions spéciales bénéficiant de la franchise de droits. Cette retenue à la source est autorisée comme un crédit d'impôt sur le revenu imputé lors de l'évaluation finale.

(2) *Botswana* : Une taxe de 3 % sur l'achat de matériel de construction ou de 4 % sur le bétail destiné à l'abattage et/ou l'alimentation pour l'abattage. De même au *Malawi*, une retenue à la source de 3 % sur les sous-traitants s'applique aux entrepreneurs et sous-traitants des secteurs du bâtiment et de la construction.

(3) *Gambie* : Frais de services – Les frais de gestion, de conseil, de services techniques et de divertissement public versés à des sociétés résidentes et non résidentes sont soumis à une retenue à la source finale de 15 % du montant brut.

(4) *Ghana* : Paiements de loyers – Une retenue à la source de 8 % s'applique si le loyer concerne un logement résidentiel, et de 15 % s'il s'agit d'un local commercial.

(5) *Lesotho* : Une retenue à la source de 5 % sur les paiements aux entrepreneurs résidents – Les exemples de paiements effectués aux entrepreneurs résidents comprennent les loyers pour la location avec option d'achat de véhicules, les équipements d'usine, les services de construction, les travaux de peinture ou de décoration, les services d'installation, la plomberie et le drainage, l'alimentation en eau, l'irrigation, la toiture, les travaux de terrassement, excavation, aménagement paysager, démolition, restauration, etc.

(6) *Malawi* : Une retenue à la source de 3 % s'applique aux paiements pour toutes les fournitures, y compris les produits alimentaires, le tabac et autres produits (le taux est de 15 % sur les paiements aux non-résidents). Des certificats d'exemption peuvent être accordés aux fournisseurs de produits alimentaires et autres. En outre, les paiements pour les fournitures aux commerçants et institutions sont généralement soumis à la retenue à la source. Les seuls paiements exonérés de retenue à la source sont ceux qui sont effectués en espèces, pour les achats de gré à gré effectués au stock, les factures de services publics et de carburant, les factures de téléphone, les tarifs et les abonnements ou les primes assurance et médical.

*Source : Options on Taxation of Informal Economy in Tanzania. Banque mondiale, Région Afrique 2019.*

### 3. Principales options de réforme fiscale au niveau national

Cette section porte sur les principales recommandations fiscales présentées dans les rapports préparés pour les quatre pays étudiés. Les résumés et conclusions des rapports de politique fiscale sont présentés à l'Annexe 1 pour les quatre pays. Le Tableau 2 décrit les principaux domaines de réforme fiscale, notamment l'impact estimé sur les recettes, des détails supplémentaires sur les options de réforme dans les quatre pays étant fournis dans les sections 3.1 et 3.2 ci-dessous. Comme cela semble être le cas, des efforts considérables devront être déployés par tous les pays pour progresser vers la réalisation de la cible de l'UEMOA.

**Tableau 2 : Options de réforme – Réduire l'écart pour atteindre la cible de l'UEMOA de 20 % de recettes en proportion du PIB**

Pays	Recettes/PIB (2016)*	Principaux domaines de réforme – Impact estimé sur recettes/PIB
Bénin	13,0	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 2,4-3,5 % du PIB, incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Élargir l'assiette fiscale en supprimant les exonérations fixées par produit ;</li> <li>• <b>Accises</b>, en particulier sur le pétrole : hausse des taux, amélioration de l'effort administratif en matière fiscale ; Améliorer l'alignement sur la liste de produits de l'UEMOA ;</li> <li>• <b>Impôt sur les sociétés (IS) :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Supprimer les taux préférentiels;</li> <li>✓ améliorer la couverture, y compris des taux plus élevés sur le « minimum d'impôt » et rationaliser les incitations fiscales pour rechercher une plus grande efficacité. Cela comprend l'introduction éventuelle d'un « crédit d'impôt à l'investissement » visant à obtenir une meilleure protection de l'assiette de l'impôt sur les sociétés tout en maintenant les incitations à l'IDE ;</li> </ul> </li> <li>• <b>IRPP.</b> Rechercher une couverture plus élevée des contribuables indépendants dans la base d'imposition, et simplifier la structure des taux d'IRPP.</li> </ul>
Burkina Faso	16,0	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 4 % du PIB, incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Amélioration de la fluidité des remboursements des crédits de TVA et renforcement des droits d'accises (1 %).</li> <li>• <b>Accises.</b> Renforcement des droits d'accises (1 %) et renforcement de l'administration des droits d'accises (0,3 %).</li> <li>• <b>Impôt sur le revenu :</b> promotion d'une fiscalité duale sur le revenu, simplification du barème de l'impôt unique sur les traitements et salaires et baisse du taux d'impôt sur les sociétés (0,3 %). Lutte contre la fraude fiscale en renforçant l'administration de l'impôt (2 %). Apurement des restes à recouvrer (0,3 %).</li> </ul>
Côte d'Ivoire	15,5	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 7,4 % du PIB et incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Réduction des exonérations de TVA incitatives ou sur les consommations finales, élimination du taux réduit, introduction d'une procédure de règlement différé de la TVA en douane et analyse des risques systématique, hausse du seuil d'assujettissement à la TVA et révision de la segmentation des entreprises (6 %).</li> <li>• <b>Impôt sur le revenu</b> (1,4 %), notamment simplification de l'impôt synthétique, mise en œuvre d'un impôt dual, abaissement du taux de l'impôt BIC-BNC, amélioration de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.</li> </ul>

Togo	18,4	<p>Renforcement potentiel total de la mobilisation des recettes fiscales estimé à 1,7-2,9 % du PIB comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>TVA.</b> Suppression du taux préférentiel et exonérations choisies dans la base de la TVA. Améliorer le mécanisme de remboursement de la TVA, par la création d'un compte dédié aux remboursements à l'OTR ;</li> <li>• <b>Accises,</b> notamment : une application « spécifique ad valorem » dans les taux ; un élargissement de la liste de produits passibles de droits d'accises, y compris sur les télécommunications</li> <li>• <b>Impôt sur les sociétés.</b> Passage d'une liste d'exonérations « produit par produit » dans les « conventions » à un mécanisme de « crédit d'impôt à l'investissement » visant un meilleur équilibre entre la perte de recettes et les incitations à l'IDE. Privilégier les améliorations dans le cadre fiscal international, en particulier sur la base d'imposition des transferts, afin de protéger l'assiette fiscale de l'IS ;</li> <li>• <b>IRPP.</b> Simplification supplémentaire du code IRPP. Élargir l'assiette fiscale pour mieux saisir les professions libérales et autres travailleurs indépendants. Redéfinir le concept global de « revenu » afin d'imposer les revenus récurrents et les revenus du capital dans des tableaux distincts. Application de certaines mesures déjà en cours (mai 2019).</li> </ul>
------	------	---

\* Estimations et calculs des auteurs de l'étude. Les statistiques n'étant pas harmonisées, des différences de définition entre pays demeurent.

**Les rapports préparés pour chacun des quatre pays de l'étude montrent qu'il existe des différences importantes dans les politiques poursuivies et les performances enregistrées.** En conséquence, les pays ont la possibilité de tirer des leçons de leurs expériences respectives pour les grandes catégories d'impôt, comme résumé ci-dessous.

**Cependant, de nombreuses directions de réforme sont communes aux quatre pays, notamment la nécessité à court terme de maîtriser la dépense fiscale et d'améliorer les rendements des impôts à fort potentiel tels que la TVA et les impôts sur les sociétés :**

- La maîtrise de la dépense fiscale implique à la fois des réformes au niveau national, et des réformes à l'échelle communautaire.
- La simplification du système fiscal est une problématique qui se pose dans tous les pays, en particulier pour simplifier l'imposition des personnes physiques et des micro-entreprises, et pour éliminer les impôts à faible potentiel.
- La réalisation du potentiel des impôts fonciers est un des chantiers pour l'élargissement de l'assiette fiscale à moyen et long terme dans les quatre pays.

**La dépense fiscale est dans les quatre pays un des facteurs majeurs de la sous-mobilisation fiscale, et un axe prioritaire de réforme à court terme.** L'octroi excessif d'exonérations (dans le droit commun, les codes des investissements, les codes sectoriels et les conventions d'État) réduit les recettes tout en étant peu efficace pour promouvoir l'investissement et inefficace pour soutenir la consommation des plus pauvres. Il introduit également souvent des distorsions au détriment des producteurs nationaux. Les exonérations et les taux réduits de TVA par produit pèsent de manière considérable sur le rendement de cet impôt (voir Section 3.1 ci-dessous sur les impôts indirects).

**Outre les exonérations de TVA par produit, les dispositifs d'incitation à l'investissement sont un autre poste majeur des dépenses fiscales, et devraient être réformés pour s'aligner sur les meilleures pratiques internationales.** Ces dispositifs incluent les exonérations de TVA, de droit de douane et d'IS accordés par projet, dans le cadre du Code des investissements ou de conventions spécifiques. Parmi les pratiques favorisant la transparence et l'efficacité des incitations fiscales, on peut souligner : (i) une meilleure évaluation des dépenses fiscales (notamment en clarifiant les systèmes fiscaux de référence aux niveaux national et communautaire) pour créer les conditions pour leur réduction ; (ii) la consolidation de toutes les dispositions d'incitation dans la loi fiscale ; (iii) la minimisation de la discrétion et l'établissement de critères d'admissibilité clairs et objectifs pour l'octroi d'incitations ; et (iv) le recours, au lieu d'exonérations incitatives, au mécanisme de crédit d'impôt à l'investissement (comme au Cap-Vert depuis 2013) pour offrir un climat fiscal d'investissement attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale. Les options de réforme pour mieux maîtriser la dépense fiscale sont présentées dans la Section 3.4 ci-dessous.

**L'architecture générale de la fiscalité gagnerait à être simplifiée dans les quatre pays.** En effet, on constate partout un nombre important d'instruments fiscaux avec des recettes faibles, voire négligeables. Le Togo a commencé cette simplification en 2018, avec la suppression d'instruments fiscaux peu performants (7 impôts mineurs supprimés à partir de 2019).

**De manière générale, la lutte contre la fraude est une priorité à court terme pour augmenter les recettes et promouvoir la neutralité économique de la fiscalité, en donnant la priorité à des impôts reposant sur de larges assiettes et des taux modérés.** Les principaux impôts sont en effet très concentrés sur un segment réduit de la population et des entreprises (quelques secteurs et très peu d'industries). Réduire la défaillance déclarative et améliorer l'efficacité des procédures de contrôle sont des impératifs pour tous les grands impôts. À cet égard, l'introduction récente des téléprocédures devrait être mise à profit pour améliorer la gestion des informations fiscales et ainsi permettre des contrôles plus efficaces (grâce aux recoupements et à l'accès direct des services opérationnels aux informations fiscales).

**La création ou le renforcement de cellules de politique fiscale pourrait permettre d'impulser les réformes de politique fiscale ambitieuses à court terme.** Une telle cellule existe en Côte d'Ivoire et elle est en cours de mise en œuvre au Bénin et au Togo.

**Enfin, les gains d'efficacité attendus d'une plus grande autonomie des administrations fiscales et douanières peuvent être réalisés sous différentes modalités institutionnelles.** Comme pour beaucoup d'administrations fiscales et douanières des pays d'Afrique francophone, l'efficacité des services des impôts et des douanes est affectée négativement par un manque d'autonomie. Afin de pallier cette difficulté, le Togo (comme de certains pays d'Afrique de l'Est) a créé une Agence autonome chargée des impôts et de la douane. À côté de cette voie, une alternative pourrait être de renforcer l'autonomie et les moyens des deux administrations fiscales et douanières tout en conservant le cadre institutionnel actuel (cf. rapport sur la Côte d'Ivoire). Un des avantages consisterait à éviter les coûts découlant d'un changement d'organisation. Une analyse approfondie des avantages et coûts spécifiques à chacun de ces choix serait utile afin de promouvoir le mode d'organisation le plus efficace dans chaque pays.

### 3.1. Impôts et taxes sur la consommation

#### Améliorer le fonctionnement de la TVA

**La TVA, impôt central dans tous les pays, est prioritaire.** Cela est encore plus vrai en Côte d'Ivoire, où la TVA est devenue la moins efficace de la zone. Les réformes portant sur la TVA sont également prioritaires au Bénin, où cet impôt fléchit depuis 2014.

**L'élargissement de l'assiette de la TVA requiert une réduction des exonérations incitatives ou sur les consommations finales (par produit).** Près de 50 % des consommations finales ivoiriennes sont exonérées de TVA, notamment du fait de l'exonération des consommations de base. Ces exonérations se font souvent au détriment de la production locale : la compétitivité des productions locales est réduite, car les produits intermédiaires sont grevés par la TVA, alors que les produits importés sont exonérés. Cet élargissement – essentiel pour renforcer le rendement des recettes de TVA et faire de cette taxe un véritable impôt général sur la consommation – pourrait être facilité par une modération du taux de TVA standard et le retour à un taux unique de TVA. Un ajustement des directives de l'UEMOA serait nécessaire, notamment pour l'encadrement régional des exonérations de TVA.

**Une amélioration du remboursement des crédits de TVA permettrait d'ouvrir la voie à l'élimination des exonérations incitatives de TVA.** L'amélioration du remboursement des crédits de TVA constitue une priorité pour le Burkina Faso et le Togo, en particulier. Ces pays pourraient à cet égard s'inspirer de l'exemple de la Côte d'Ivoire, qui rembourse de manière fluide les crédits de TVA. En Côte d'Ivoire, l'amélioration des remboursements de crédits est un acquis important, qui pourrait être renforcé par l'introduction de la procédure de règlement différé en douane, une analyse des risques étendue à l'ensemble des demandeurs de restitution de crédits de TVA et la dématérialisation systématique des procédures.

**Le relèvement des seuils d'assujettissement à la TVA et la révision de la segmentation permettrait une gestion plus efficace des assujettis.** En raison du degré élevé de concentration des potentiels de recettes de TVA dans les segments supérieurs, les seuils pourraient être relevés (en Côte d'Ivoire et au Burkina Faso) sans occasionner de pertes nettes de recettes. Un passage en revue de la définition des seuils est important pour gérer efficacement les entreprises moyennes et pour l'application du principe de l'interlocuteur fiscal unique.

### Réaliser le potentiel des accises

**Dans les quatre pays, il reste un potentiel important de mobilisation supplémentaire des accises.** Les recettes sont inférieures à la moyenne africaine, et de nombreux taux sont dans les fourchettes basses de la région et sous les maxima de l'UEMOA. Il existe des biens actuellement non taxés, mais autorisés dans l'UEMOA. En plus du relèvement des taux, un potentiel existe sur les télécommunications, actuellement exploité uniquement par le Bénin et le Niger.

## 3.2. Impôts et taxes sur le revenu

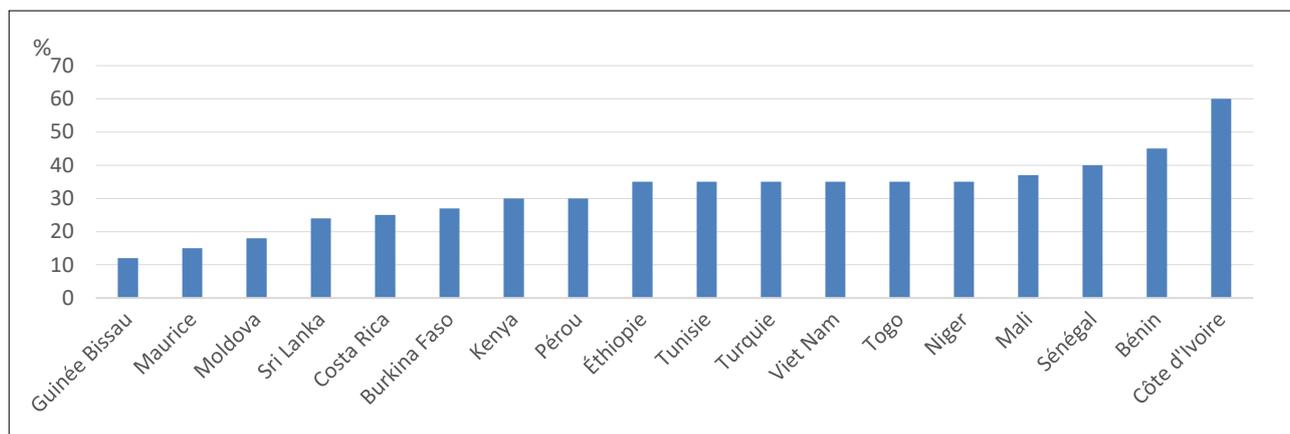
**Une diversification des sources fiscales en augmentant les recettes des impôts sur le revenu permettrait d'améliorer l'inclusivité du système fiscal.** Les réformes du système fiscal devraient être centrées sur la progressivité des impôts sur le revenu des personnes physiques, l'inclusion des revenus du capital et de la propriété dans la base taxable, et la réduction des incitations à l'informalité et à la fraude. Les taux maximaux sur le revenu des particuliers semblent particulièrement élevés en Côte d'Ivoire et au Bénin, tandis qu'au Togo et au Burkina Faso ils sont plus proches de la majorité des pays. Dans un deuxième temps, avec un système d'imposition des revenus plus large et plus juste, les objectifs de redistribution pourraient être poursuivis de manière plus significative.

**Les rapports pour les quatre pays soulignent la nécessité de simplifier les impôts sur les revenus des personnes physiques.** En Côte d'Ivoire, une suppression de l'impôt général sur les revenus (trop complexe et porteur de faibles recettes) et un impôt dual pourraient être envisagés, avec une simplification du barème de l'impôt progressif. De même au Bénin et au Togo, la simplification de l'IRPP et l'adoption d'un système quasi dual pourraient être explorées.

**Les réformes de l'IRPP devraient également renforcer la neutralité de l'impôt en veillant à ne pas décourager la formation en société.** En particulier, les taux pour les personnes physiques devraient être alignés aux taux pour les entreprises.

**La sous-mobilisation des impôts sur le revenu nécessite d'axer les efforts sur l'élargissement de la base taxable.** Cela inclut la rationalisation des dépenses fiscales. La sous-mobilisation des impôts sur le revenu nécessite également d'accorder une attention particulière à la structure des taux, y compris le seuil de paiement de l'impôt sur le revenu, et la progressivité du barème fiscal. Le taux maximal sur le revenu personnel semble particulièrement élevé en Côte d'Ivoire et au Bénin, tandis que les taux au Togo et au Burkina Faso sont plus proches de la majorité des pays (Figure 3). Un taux maximum trop élevé peut renforcer les incitations à ne pas payer l'impôt ou à opérer dans le secteur informel.

**Figure 3. Taux maximum d'impôt sur le revenu des personnes physiques – pays de l'UEMOA et autres pays pairs**



Source : IBFD (2017), *Tax Research Platform* (base de données), <https://www.ibfd.org/>. Cité de l'OCDE 2017

**L'introduction d'un système d'imposition dual des revenus des personnes pourrait permettre des gains d'efficacité et de revenus dans les quatre pays.** Les études sur le Burkina Faso, le Togo et la Côte d'Ivoire suggèrent un impôt dual sur le revenu, consistant à imposer les salaires et les revenus du travail aux taux d'imposition progressifs de l'IRPP et à imposer les revenus du capital à un taux unique. Les gains d'efficacité d'une telle démarche incluent la résolution des problèmes de mobilité transfrontalière dans le revenu du capital personnel. Par ailleurs, il est possible de remédier aux éventuelles distorsions entre un taux unique de l'IS et l'impôt sur les revenus du capital en alignant le taux unique d'imposition sur les revenus du capital personnel sur le taux d'imposition des sociétés. De plus, un taux unique relativement bas sur les dividendes, les intérêts et les gains en capital, ainsi que le droit d'appliquer des allègements fiscaux distincts sur le revenu du capital peuvent offrir des opportunités pour inciter l'épargne et l'investissement de différents segments de contribuables. Le fardeau fiscal sur les groupes à faible revenu peut être réduit, afin d'encourager l'épargne dans ces groupes, par exemple. Alors que les gains d'efficacité dans le système fiscal sont évidents, l'introduction d'un système d'imposition dual peut accroître la complexité du code de l'impôt sur le revenu des particuliers. Les pays peuvent donc considérer que l'introduction de l'impôt dual sur les revenus des personnes physiques doit être associée aux efforts globaux en cours visant à simplifier le code des impôts des particuliers.

**De même, les taux légaux et les taux effectifs sur les revenus des sociétés sont des paramètres essentiels pour assurer une optimisation des recettes.** Les taux statutaires et les TEMI dans l'UEMOA-4 sont comparables à ceux d'autres pays africains, mais restent élevés par rapport à ceux des pays pairs hors Afrique subsaharienne (voir rapports préparés pour les quatre pays).

#### Améliorer le rendement des impôts sur les sociétés

**Dans les quatre pays, il existe un fort potentiel d'amélioration du rendement des impôts sur les bénéficiaires ou sur les sociétés.** En effet, les recettes ne sont pas en phase avec la croissance rapide de l'économie ces dernières années. Cela est particulièrement vrai en Côte d'Ivoire. Au Burkina Faso, le problème se pose aussi, notamment pour les recettes tirées de l'industrie minière, en décalage par rapport à la forte croissance du secteur.

**En dépit de taux statutaires élevés, les recettes sont affaiblies par un recours excessif aux exonérations de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt minimum forfaitaire.** Les taux effectifs marginaux d'imposition de droit commun sont peu attractifs en raison de taux statutaires de l'IS situés dans la moyenne africaine, mais élevés par rapport au reste du monde.

**L'introduction d'un mécanisme de crédit d'impôt à l'investissement pourrait protéger la base d'imposition de l'IS tout en simplifiant, et donc en ciblant mieux, les incitations à l'investissement.** Les études sur le Bénin et le Togo soulèvent cette question qui mériterait d'être examinée dans les quatre pays. Comme le montre l'Encadré 2, qui récapitule les arrangements en vigueur au Sénégal et au Cap-Vert, les allègements fiscaux sont normalisés et assujettis à des taux de crédit alignés sur les objectifs des politiques de développement des différents secteurs économiques. De plus, un crédit sur la valeur comptable de l'investissement constitue une provision pour les frais d'investissement. Ces incitations fiscales basées sur les coûts réduisent les coûts en capital et les projets sont plus rentables à la marge, générant des investissements qui ne seraient pas réalisés sinon. L'efficacité de ces mécanismes d'incitation est réputée supérieure aux incitations fiscales fondées sur les bénéficiaires, dans la mesure où l'allègement est accordé pour tous les investissements, y compris ceux qui sont rentables et entrepris dans tous les cas.

## Encadré 2 : Crédit d'impôt à l'investissement : exemples du Cap-Vert et du Sénégal

### CAP-VERT – Crédit d'impôt à l'investissement

L'instrument standard de crédit d'impôt à l'investissement présente les caractéristiques suivantes :

= 50 % de la valeur comptable des investissements réalisés dans certains secteurs (santé, fabrication, tourisme, énergie et transports) est imputé à l'impôt sur les sociétés accumulé au cours du même exercice fiscal, avec une période de report de 5 ans.

= Le taux est de 30 % dans les autres secteurs, y compris le commerce.

= Le crédit d'impôt est limité à 50 % de la valeur totale de l'impôt sur les sociétés accumulé au cours d'un exercice. Dans la pratique, de nombreux contribuables éligibles à ce crédit d'impôt atteignent cette limite.

Toutes les entreprises contribuables sont éligibles, l'incitation étant octroyée en fonction de la valeur comptable des investissements, telle que déclarée dans les déclarations annuelles de l'IS. Toutefois, étant donné que différentes taxes s'appliquent en fonction de l'activité économique, une certification de l'activité du contribuable est requise, ce qui implique un processus de sélection des autorités de tutelle sectorielles, respectivement la *Direção-Geral da Industria e Comércio* pour la fabrication et la *Direção-Geral do Turismo* pour le tourisme.

### SÉNÉGAL - Sociétés d'exportation et incitations à l'investissement

Les sociétés qui réalisent 80 % de leur chiffre d'affaires à l'export ne sont imposables que sur 50 % de leur bénéfice imposable – soit une imposition effective à l'IS au taux de 15 % – et bénéficient d'une exonération permanente de la contribution normalement due par les employeurs de 3 % sur la masse salariale.

Les sociétés qui réalisent des investissements (création ou extension d'un établissement) d'un montant supérieur ou égal à 100 000 000 FCFA (152 449 €) dans les secteurs éligibles peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 40 % du montant des investissements réalisés, plafonné à 50 % du bénéfice imposable de l'entreprise nouvelle (70 % si l'entreprise s'installe hors de la région de Dakar).

Ce crédit d'impôt peut être étalé sur 5 exercices fiscaux à compter de l'année suivant la clôture du programme d'investissement, ou sur 10 exercices fiscaux lorsque l'investissement réalisé excède 250 000 000 FCFA (381 123 €).

Ces régimes s'appliquent notamment aux entreprises de « téléservices », c'est-à-dire aux prestataires de services électroniques offerts, utilisés ou consommés ailleurs que dans le lieu immédiat de production. Il s'agit de services fonctionnels, de programmation logicielle ou en temps réel. »

Sources : *Investment Incentives in Cabo Verde*, Banque mondiale, 2018. *CGI 2018 du Sénégal*,

## Les pistes de réforme prioritaires d'imposition sur les sociétés incluent :

- En général, l'amélioration de la transparence et de la simplicité de la fiscalité de droit commun en réduisant les exonérations et les régimes dérogatoires ;
- La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. La concentration de l'impôt sur un nombre restreint d'entreprises rend ces actions particulièrement importantes et urgentes au Bénin et au Togo (secteurs financiers notamment), et au Burkina Faso (secteur minier notamment) ;
- L'introduction d'un impôt sur les sociétés (en Côte d'Ivoire), éliminant la distinction BIC/BNC ;
- Le renforcement de l'impôt minimum forfaitaire pour assurer un minimum d'impôt même en cas de pertes déclarées.

**Enfin, une réduction des taux de l'impôt sur les sociétés (dans une optique d'élargissement de la base et de réduction du recours aux exonérations) pourrait être envisagée, mais nécessiterait une révision de la Directive UEMOA.** Actuellement, les taux d'imposition des bénéficiaires correspondent à la moyenne des pays africains, mais sont supérieurs à ceux des pays émergents (plus proches de 15-20 %). En Côte d'Ivoire en particulier, il pourrait être envisagé d'abaisser le taux de l'impôt BIC-BNC tout en appliquant un taux majoré pour les secteurs de rente (mines, télécommunications, etc.). À cet égard, la rationalisation des exonérations inefficaces et des taux préférentiels est une priorité, de même qu'une évaluation de l'impact attendu d'une baisse des taux.

### 3.3. Impôts et taxes sur la propriété foncière et fiscalité des micro-entreprises

#### Réaliser le potentiel des impôts fonciers

**Les principales pistes d'action portent sur des améliorations administratives.** Il s'agit notamment des efforts de cadastrage et de formalisation des titres de propriété (en cours) et du développement de systèmes de valorisation des propriétés.

**Les impôts fonciers pourraient être réformés pour mieux contribuer au financement des collectivités locales et améliorer l'équité des systèmes fiscaux.** Ces impôts, qui ont aujourd'hui un rendement marginal, pourraient contribuer au financement des collectivités locales (dont les responsabilités en termes de prestation de services publics ont augmenté à la faveur des processus de décentralisation). Parmi les pistes de réformes proposées dans les rapports pour les quatre pays, il est recommandé de mieux tenir compte de la nature locale des impôts fonciers tout en conservant le principe de l'interlocuteur fiscal unique pour les entreprises assujetties à un régime réel d'imposition. La participation des communes à la mobilisation des recettes fiscales de masse (impôt foncier résidentiel et des micro-entreprises) permettrait de favoriser une mobilisation plus efficace.

#### Fiscaliser le secteur informel et les micro-entreprises

**Malgré un faible potentiel de mobilisation, la simplification de la fiscalité des micro-entreprises est importante dans une approche de long terme pour élargir l'assiette de l'impôt.** En Côte d'Ivoire, une fiscalité indiciaire simple (taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans, libératoire des autres impôts) permettrait de réduire la complexité de la fiscalité des micro-entreprises. Au Togo, la TPU (libératoire de la TVA, de la taxe professionnelle, de la taxe sur salaire et de la taxe complémentaire à l'IRPP et assise sur le chiffre d'affaires) et au Bénin la TPS sont pertinentes. Cependant, l'expérience internationale et le niveau actuel négligeable des recettes de la TPU au Togo et de la TPS au Bénin montrent que la formalisation fiscale, même avec des régimes très simplifiés et spécifiquement adaptés aux microentreprises, n'est effective que si des contrôles fiscaux crédibles et transparents sont mis en œuvre. Dans ce contexte, le Togo lance une série d'efforts, notamment des échanges d'informations entre l'OTR et d'autres autorités publiques pour renforcer la détection de contribuables potentiels.

Pour répondre à l'augmentation des responsabilités des collectivités locales et introduire une relation de redevabilité, la fiscalité des micro-entreprises pourrait également être confiée aux collectivités locales. Le recouvrement par les administrations fiscales est en effet inefficace, avec des rendements marginaux et des coûts de collecte importants pour les actifs fonciers des ménages ou des entreprises non assujetties à un régime réel d'imposition. Les collectivités locales pourraient être appuyées par des représentants des services centraux.

### 3.4. Maîtrise de la dépense fiscale

**L'analyse indique un certain nombre de pistes d'amélioration dans les quatre pays, notamment :**

- **Une révision des définitions des systèmes fiscaux de référence, pour rendre possible la préparation d'estimations plus complètes des pertes de revenu.** Les évaluations actuellement conduites par les pays sont faites sur la base d'une définition restreinte des dépenses fiscales. Aussi, les exonérations prévues par les directives de l'UEMOA ne sont-elles pas comptabilisées dans les dépenses fiscales, notamment les exonérations de biens de base ou l'application de taux réduits sur les produits pétroliers. L'évaluation des dépenses fiscales devrait être étendue aux exonérations incluses dans le droit commun. Une meilleure définition du système fiscal de référence permettrait ainsi de rendre explicite l'étendue des exonérations. Cela pourrait se faire dans

le cadre d'ateliers nationaux. Un examen par l'UEMOA du cadre de référence et de la méthodologie permettrait également d'harmoniser les évaluations et de préparer de futures réductions des dépenses fiscales.

- **Une révision des critères et des pratiques permettant d'octroyer des exonérations incitatives ou portant sur le commerce et la consommation de biens et services.** Les pertes de recettes étaient en hausse au Bénin et au Togo au cours des dernières années. Cela souligne la nécessité d'établir un cadre de contrôle et de gestion fiscal efficace. La majorité des pertes de recettes dans les deux pays provient des impôts indirects. Comme mis en évidence dans de nombreuses études<sup>14</sup>, le recours aux dépenses fiscales portant sur la TVA est inefficace pour soutenir la consommation des ménages les plus pauvres. De même, concernant les dépenses fiscales à but incitatif, les exonérations accordées aux frontières ne sont généralement pas fondées sur des critères clairs ni des justifications des bénéfices économiques attendus.
- **Une rationalisation des dépenses fiscales, de manière à éviter l'éparpillement des exonérations dans des conventions et codes particuliers, avec des critères clairs et transparents pour leur octroi.** Le recours extensif aux dépenses fiscales en dehors du droit commun (et en particulier, la multiplication des exonérations prévues dans les codes d'investissement) n'est pas conforme aux bonnes pratiques. Les pays devraient passer en revue les exonérations sur base légale, et les exonérations à large champs. Une bonne pratique consiste à centraliser la législation sur les dépenses fiscales dans le code général des impôts (idem pour les douanes), avec des critères d'octroi clairs et transparents.
- **Des analyses des coûts et avantages des dépenses fiscales permettraient d'en évaluer la pertinence et la valeur ajoutée.** Les quatre pays publient un rapport annuel sur la perte de recettes fiscales, annexé à la Loi de finances. Cependant, des analyses coûts-avantages permettraient un examen des dépenses fiscales similaire à celui qui existe pour les autres dépenses du budget.
- **En plus des exonérations de TVA par produit, les dispositifs d'incitation à l'investissement sont l'autre poste majeur des dépenses fiscales, et devraient être réformés pour suivre les meilleures pratiques internationales.** Les exonérations incitatives pourraient en particulier être recentrées sur le mécanisme de crédit d'impôt à l'investissement (comme au Cap-Vert depuis 2013) pour offrir un climat fiscal d'investissement attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale.

**La maîtrise des dépenses fiscales repose également sur la nécessaire réforme des régimes de droit commun à l'échelle communautaire (voir ci-dessous).** Un régime de droit commun plus attractif et plus simple faciliterait une transition vers un système fiscal permettant de récolter plus de recettes sur une base élargie en diminuant la charge fiscale sur les contribuables.

<sup>14</sup> Clements et coll., 2015.

## 4. Options de politique fiscale dans une perspective communautaire

### 4.1. La politique fiscale à l'échelle communautaire

**Les directives et règlements de la CEDEAO et de l'UEMOA sont au cœur des politiques fiscales dans les pays membres.**

Les prérogatives de la CEDEAO incluent en effet le commerce et les politiques douanières et fiscales. Les prérogatives de l'UEMOA incluent les politiques économiques, fiscales, monétaires et externes. En particulier, la CEDEAO a un tarif extérieur commun et une politique commerciale commune vis-à-vis des pays tiers.<sup>15</sup> Les directives et règlements de l'UEMOA et de la CEDEAO requièrent une coordination des taux et des bases des principaux impôts, l'harmonisation des codes des investissements nationaux – comme préalable à l'adoption d'un code des investissements unique –, et la coordination de la politique fiscale sur les impôts sur les biens et services (TVA et droits d'accises).<sup>16</sup> Plus de 80 % des recettes fiscales des pays membres de l'UEMOA (droits de douane compris) sont perçus sur des taxes et impôts sujets aux directives et règlements communautaires.<sup>17</sup>

**En 2015, l'UEMOA a révisé à la hausse sa cible de ratio de recettes fiscales sur PIB à 20 % en 2019** (contre 17 % auparavant). Le cadre de surveillance macroéconomique de l'Union a également été révisé, avec un accent plus important mis sur la soutenabilité budgétaire. Les autres critères de convergence relatifs au budget sont restés inchangés (déficit budgétaire global n'excédant pas 3 % du PIB, dette publique inférieure à 70 % du PIB, et masse salariale inférieure à 35 % des recettes fiscales).<sup>18</sup>

**L'UEMOA tend à favoriser l'harmonisation des politiques fiscales plutôt que leur uniformisation.** L'utilisation de directives plutôt que de règlements<sup>19</sup> pour définir des assiettes communes d'imposition nationales, encadrer les taux applicables et assurer une application uniforme des règles convenues, suggère une volonté politique d'aller au-delà d'une simple coordination des politiques fiscales nationales, tout en évitant les contraintes indues qu'apporterait une uniformisation des politiques.

**Les règlements et directives de la CEDEAO et de l'UEMOA font partie intégrante des systèmes fiscaux de référence (SFR) utilisés par les pays pour mesurer la dépense fiscale.** Les pays membres sont engagés à intégrer les normes communautaires dans leur législation nationale. Les écarts à ces textes communautaires sont comptés comme des pertes de recette. Comme souligné à la section précédente cependant, des clarifications sont nécessaires pour rendre plus efficaces les SFR, et à terme, pour assister les pays membres dans leurs efforts pour atteindre les cibles de recettes fiscales sur PIB grâce à des réformes de politique fiscale appropriées.

**Cette section propose une revue de la mise en œuvre des directives et règlements dans les quatre pays.** Elle s'organise autour de quatre grandes catégories d'impôts. Pour les impôts et taxes sur la consommation, elle met l'accent sur la mise en œuvre des directives sur la TVA et les droits d'accises. Pour les impôts sur le revenu, l'accent est mis sur les directives concernant les bénéfices et les revenus de portefeuille. En revanche, en raison de la non-disponibilité des données, les rapports préparés pour chaque pays n'ont pu établir d'estimations des pertes de recette dues au défaut de conformité avec les règlements et directives de l'UEMOA.

**Une revue plus détaillée du cadre de politique fiscale communautaire est présentée à l'annexe 1.**

15 Le TEC de la CEDEAO est en vigueur depuis le 1er janvier 2015.

16 Directive C/DIR1/05/09

17 Mansour et Graziosi, 2013, "Tax Coordination, Tax Competition, and Revenue Mobilization in the West African Economic and Monetary Union", IMF Working Paper, WP/13/163

18 Acte supplémentaire A / SA.01 / 12/15 de décembre 2015 modifiant l'acte complémentaire A / SA.4 / 06/02 de juin 2012 sur la convergence macroéconomique et le pacte de stabilité.

19 Le Traité de l'UEMOA en son article 43 établit la liste des 5 types d'actes communautaires (règlements, directives, décisions, recommandations et avis). L'application des règlements est directe, immédiate et obligatoire dans tous les pays membres. Ils sont appliqués tels quels. Par contre, directives et décisions doivent être préalablement transposées dans la législation nationale des États membres, et offrent donc un certain degré de flexibilité et d'adaptation aux contextes nationaux. Recommandations et avis ne sont quant à eux pas contraignants.

## 4.2. Conformité aux directives et règlements communautaires

### Taxe sur la Valeur Ajoutée

**Les législations du Bénin, du Burkina Faso, de la Côte d'Ivoire et du Togo en matière de TVA sont généralement en conformité avec la réglementation communautaire, à l'exception notable des règles encadrant les exonérations et le paiement effectif des crédits d'impôt.** Certaines activités de transport ne sont pas imposées en Côte d'Ivoire et au Togo, en violation des règles communautaires. La liste communautaire des exonérations est observée mais certains produits y sont ajoutés dans le cadre des lois de finances annuelles. Le remboursement des crédits de TVA reste problématique. Seuls le Bénin et la Côte d'Ivoire effectuent le paiement des crédits dans les délais prévus. Le code général des impôts du Burkina Faso prévoit la délivrance de certificats de détaxe dans un délai de 2 à 3 mois suivant l'introduction de la demande et un paiement effectif au maximum 30 jours après la délivrance du certificat, soit un total de 120 jours entre l'introduction de la demande et le paiement (contre un maximum de 3 mois et 15 jours selon la réglementation communautaire).<sup>20</sup> Le délai entre introduction de demande et paiement était cependant de 251 jours en moyenne en 2016 et 2017. Enfin, le Togo se contente dans la plupart des cas de délivrer des certificats de détaxe valables 6 mois dont le montant doit être utilisé lors du paiement des montants de TVA dus à titre d'autres opérations. Le crédit peut aussi à défaut être pris en compte dans le calcul de droits de douanes ou autres impôts, y compris directs, dus et le remboursement n'est effectué que lorsque le contribuable n'est redevable d'aucune somme.<sup>21</sup>

### Droits d'accises

**Les législations du Bénin, du Burkina Faso, de la Côte d'Ivoire et du Togo en matière d'accises de produits non pétroliers sont généralement en conformité avec la réglementation communautaire.** Le Bénin soumet cependant trop de produits à l'accise (10 produits en plus des boissons et tabacs quand le maximum autorisé par les Directives UEMOA est de 6 produits supplémentaires). Les taux applicables aux armes et cartouches en Côte d'Ivoire et aux sachets plastiques au Burkina Faso ne sont pas conformes.

**La taxation des produits pétroliers est en revanche peu conforme.** Les subventions n'ont été éliminées dans aucun des quatre pays. L'exonération de produits qui devraient être soumis à l'accise selon les règles communautaires peut aussi être perçue comme une subvention croisée de produits. Le caractère sensible des hydrocarbures sur le plan social explique la réticence des États à appliquer entièrement les directives communautaires.

**Il est à noter que les taux prescrits par la réglementation communautaire sont relativement bas.** Les achats transfrontaliers (*cross-border shopping*) et la contrebande en provenance de pays extérieurs à la communauté posent des problèmes de politique et de mise en application difficiles. L'UEMOA est entourée de grands pays aux frontières très poreuses. La Mauritanie voisine, le Nigéria et le Ghana par exemple appliquent des droits d'accises bas.<sup>22</sup>

### Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

**Des taux préférentiels sont appliqués au Bénin et en Côte d'Ivoire, en contradiction avec le taux unique défini par l'UEMOA.** Un taux de droit commun unique entre 25 et 30 % est prévu. Le Bénin applique le taux de droit commun maximum prévu (30 %), mais a des taux dérogatoires (25 % pour les entreprises industrielles, et 35-45 % pour les entreprises minières). Le Burkina Faso et le Togo ont des taux de droit commun dans le milieu de la fourchette prévue, à savoir 27,5 % et 27 % respectivement. La Côte d'Ivoire applique le taux de droit commun le plus bas des quatre pays (25 %) mais aussi un taux dérogatoire de 30 % pour les entreprises du secteur des télécoms.

**Le cadre de coordination fiscale assez rigide incite les pays à adopter des régimes fiscaux spéciaux en dehors de leurs lois fiscales de droit commun.** C'est notamment le cas des incitations à l'investissement, où le cadre n'empêche pas une concurrence fiscale qui s'inscrit en dehors des principales lois fiscales des pays. Cela rend les systèmes fiscaux opaques, augmente leur complexité, contribuant à la culture de « négociation fiscale » et au dumping fiscal que la réglementation communautaire entend limiter.

<sup>20</sup> CGI 2018 du Burkina Faso, Art. 331

<sup>21</sup> Togo CGI 2016, Art. 331 quinquies.

<sup>22</sup> Mansour et Graziosi, 2013, "Tax Coordination, Tax Competition, and Revenue Mobilization in the West African Economic and Monetary Union", IMF Working Paper, WP/13/163

## Impôt sur le revenu des valeurs mobilières

**Le Bénin, le Togo et le Burkina Faso appliquent la législation communautaire en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, mais la Côte d'Ivoire en dévie de façon significative.** La Côte d'Ivoire applique un taux de 15 % aux revenus des obligations (le même que celui du revenu des actions) en violation de la Directive n° 02/2010. Le taux d'imposition des dividendes des produits de placements collectifs de la Côte d'Ivoire de 10 % est aussi supérieur au taux maximal applicable de 7 % selon la Directive.

### 4.3. Options de politique fiscale à l'échelle de l'UEMOA

En résumé, les quatre pays pourraient considérer les observations suivantes en relation avec la politique fiscale à l'échelle de l'UEMOA :

**Certaines exemptions de TVA qui ne sont pas prévues par l'UEMOA demeurent et pourraient être éliminées.** Elles sont déjà comptabilisées dans les dépenses fiscales car en dehors du système fiscal de référence.

**L'atteinte de la cible de recettes fiscales de 20 % du PIB en 2019 requiert plus de clarté et de précisions dans les règlements et directives de l'UEMOA** liés à la politique fiscale. Ces règlements et directives couvrent plus de 80 % des sources de recettes fiscales, d'où l'importance de leur clarification.

**Une clarification par l'UEMOA du système fiscal de référence à l'échelle communautaire serait une étape importante de la maîtrise de la dépense fiscale.**

**En vue de renforcer la mobilisation des recettes, les pratiques des pays incluent des mesures sur les droits d'accises et sur les taxes à la consommation qui ne sont pas alignées sur la réglementation de l'UEMOA.** L'inclusion d'éléments supplémentaires dans la base des accises et l'utilisation de plusieurs taux d'impôt sur le revenu des sociétés pour cibler des secteurs spécifiques génèrent des revenus supplémentaires, tout en n'étant pas conforme à la réglementation de l'UEMOA.

**Bien que le recours généralisé aux directives, par opposition aux règlements, permette aux pays membres d'adapter la politique fiscale aux objectifs de la politique nationale de développement, la concurrence fiscale entraîne traditionnellement un épuisement des bases d'imposition,** et par conséquent, renforce les problèmes de réalisation de la cible de recettes fiscales de 20 % du PIB. Comme indiqué plus haut, les pratiques nationales en matière de taxation des secteurs primaires et du secteur des transports en sont un exemple.

**Dans une perspective globale, les problématiques soulevées sous les deux derniers points – la maîtrise des dépenses fiscales et les problèmes de conformité au cadre fiscal de l'UEMOA – semblent indiquer la nécessité d'une révision plus large des normes de l'UEMOA** et de leur impact sur les efforts des pays membres pour atteindre l'objectif de 20 % des recettes fiscales du PIB. De même, les Directives de l'UEMOA en prévoyant, contrairement aux bonnes pratiques, des exonérations extensives de TVA, notamment pour les produits alimentaires de base à travers la catégorie imprécise des « produits agricoles non transformés », ne peuvent être retenues comme référence sans qu'il en résulte là encore une sous-évaluation des manques à gagner induits par des exonérations substantielles de TVA.

En **Côte d'Ivoire par exemple**, le système fiscal de référence est aligné sur les Directives UEMOA, et ne comptabilise pas des dépenses fiscales particulièrement importantes comme les manques à gagner consécutifs aux exonérations sur les biens de base (art. 358 du CGI) ou à l'application du taux réduit de 9 % sur les produits pétroliers. En considérant les exonérations de TVA comme composante du régime fiscal de référence, l'évaluation des dépenses fiscales ne permet pas d'estimer le montant de dépense fiscale entraîné par cette catégorie d'exonérations et donc d'en évaluer l'impact. Ce choix rend aussi impossible l'identification des facteurs majeurs expliquant l'efficacité budgétaire de la TVA, puisque, parmi les causes importantes de réduction de l'efficacité budgétaire de la TVA ivoirienne figure l'exclusion par la législation fiscale de droit commun du champ d'application de la TVA de consommations importantes.



## Références

- Banque mondiale. 2018. *Investment Incentives in Cabo Verde*, Washington DC
- Banque mondiale. 2019. *Taxation of Informal Economy in Tanzania – Drivers and Options*. Washington DC.
- Banque mondiale. 2019. *Burkina Faso : Relever le défi de la mobilisation fiscale*.
- Banque mondiale. 2019. *Côte d'Ivoire : Relever le défi de la mobilisation fiscale*.
- Banque mondiale. 2018. *République du Bénin - Analyse de la mobilisation des recettes fiscales*
- Banque mondiale. 2018. *République du Togo - Analyse de la mobilisation des recettes*.
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. 2006. *Societal Institutions and Tax Efforts in Developing Countries*. University of Toronto, International Tax Program. Toronto: Université de Toronto.
- Canada, Ministère des Finances. 2016. *Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations*.
- CEDEAO. 2017. Directive C/Dir./1.12.17
- CEDEAO. 2015. Acte supplémentaire A / SA.01 / 12/15 du 16 décembre 2015 modifiant l'acte supplémentaire A / SA.4 / 06/02 du 29 juin 2012 sur la convergence macroéconomique et le pacte de stabilité.
- CEDEAO. 2009. Directive C / DIR1JSI09 sur l'harmonisation des législations des membres de la CEDEAO sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA).
- Clements, B., *et coll.* (eds.) 2015. *Inequality and Fiscal Policy*. Washington, DC: FMI.
- Cottarelli, Carlo *et coll.* 2011. *Revenue Mobilization in Developing Countries*. Staff Position Note. Washington DC: FMI.
- CREDAF. 2015. *Guide Methodologique – Evaluation des dépenses fiscales*. Yaounde.
- Fenochietto, R. et Pessino, C. 2013. *Understanding Countries' Tax Effort*. Fonds monétaire international, Département des finances publiques. Washington, DC: FMI.
- Gaspar, V. *et coll.* 2016. *Tax Capacity and Growth: Is There a Tipping Point?* Document de travail. WP 16/234. Washington, DC: FMI.
- Groupe de travail du G20. 2014. *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*. Préparé à la demande du groupe de travail sur le développement du G20 par les services du FMI, de l'OCDE, de l'ONU et de la BM. Rapport principal et document de référence. Washington DC.
- FMI. 2015. *Sub-Saharan Africa: Dealing with the Gathering Clouds*. Regional Economic Outlook. Washington, DC: FMI.
- FMI. 2017. *Senegal. Selected Issues*. IMF Country Report No 17/2. Washington DC 2017.
- Jensen, L., and Minh Le, T. 2016. "Assessing Domestic Revenue Mobilization: Analytical Tools and Techniques." Banque mondiale, documents de discussion MFM. Washington, DC: Banque mondiale.
- Kanbur, R. et Keen, M. 2014. *Thresholds, Informality and Partitions of Compliance*, International Tax and Public Finance, vol 21/4.
- Khwaja, M. S., & Iyer, I. 2014. *Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap: A Comparative Analysis*. Banque mondiale, Région Europe et Asie centrale, Département Réduction de la pauvreté et gestion économique. Washington, DC: Groupe de la Banque mondiale.
- Loayza, N. 2016. *Informality in the Process of Development and Growth*, Banque mondiale, WPS7858.
- Lotz, J. R., & Morss, E. R. 1967. *Measuring 'Tax Effort' in Developing Countries*. International Monetary Fund. Washington, DC: FMI
- Mansour, M., & Rota-Graziosi, G. 2013. *Tax Coordination, Tax Competition, and Revenue Mobilization in the West African Economic and Monetary Union*. Fonds monétaire international, Département des finances publiques. Washington, DC: FMI.

Minh Le, T., Moreno-Dodson, B., & Bayraktar, N. 2012. *Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009*. Banque mondiale, Département du climat d'investissement. Washington, DC : Groupe de la Banque mondiale.

OCDE. 2010. *Dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*. Paris : OCDE.

OCDE. 2017. *Examen multidimensionnel du Sénégal : Volume 2. Analyse approfondie et recommandations, Les voies de développement*, Paris : OCDE.

OIT. 2013. *Mesurer l'informalité : Manuel statistique sur le secteur informel et l'emploi informel*. Genève

Ministère des Finances, Cameroun. 2017. *Rapport sur les dépenses fiscales de l'exercice 2016*, Septembre 2017

Ministère des Finances et du Budget. Madagascar. *Rapport sur les dépenses fiscales 2015*.

République du Bénin. 2018. *Code général des impôts*.

République du Burkina Faso. 2018. *Code général des impôts*.

République du Burkina Faso. 2014. Loi n° 001-2014 /CNT portant loi de finances pour l'exécution du budget de l'État, gestion 2015.

République de Côte d'Ivoire. 2018. *Code général des impôts*.

République du Sénégal. 2018. *Code général des impôts*.

République du Togo. 2016. *Code général des impôts*.

République du Togo. 2017. Loi n° 2017-002 portant loi de finance, gestion 2017.

République du Togo. 2017. Loi n° 2017-014 portant loi de finance, gestion 2018.

Torres, J. L. 2013. *Revenue and Expenditure Gaps and Fiscal Consolidation: A Cross-Country Analysis*. Bogotá, Colombia : Banco de la República.

Union européenne. 2014. *Dépenses fiscales en impôt direct dans les États membres de l'UE*. Documents occasionnels de l'économie européenne 207.

UEMOA. 1998. Directive n° 02/ 98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des États membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A).

UEMOA. 1998. Directive n° 03/ 98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des États membres en matière de droits d'accises.

UEMOA. 2001. Directive n° 06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2001. Directive n° 07/2001/CM/UEMOA portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéficiaires au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2002. Directive n° 06/2002/CM/UEMOA portant détermination de la liste commune des médicaments, produits pharmaceutiques, matériels et produits spécialisés pour les activités médicales exonérés de la TVA au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2003. Règlement n°18/2003/CM/UEMOA portant adoption du code minier communautaire de l'UEMOA.

UEMOA. 2006. Décision n° 10/2006/CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2007. Directive n°01/2007/CM/UEMOA modifiant la Directive n° 06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2008. Directive n° 01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2008. Directive n°05/2008/CM/UEMOA portant harmonisation du régime fiscal des provisions constituées par les banques et établissements financiers en application de la réglementation bancaire.

UEMOA. 2008. Directive n° 08/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéficiaires des personnes morales dans les États membres de l'UEMOA.

UEMOA. 2008. Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

UEMOA. 2009. 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 États membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

UEMOA. 2009. Directive n°03/2009/CM/UEMOA portant modification de la Directive n°03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de droits d'accises.

UEMOA. 2009. Décision n° 34/2009/CM/UEMOA portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2010. Directive n° 02/2010/CM/UEMOA portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les États membres de l'UEMOA.

UEMOA. 2011. Directive n° 02/2011/CM/UEMOA portant harmonisation de la fiscalité applicable aux entreprises d'investissement à capital fixe au sein de l'UEMOA.

UEMOA. 2015. Décision n° 08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres.



# Annexes

## Annexe 1 : Politiques fiscales nationales et règlements et directives de l'UEMOA

### A1.1. Taxe sur la valeur ajoutée

**Deux directives de l'UEMOA harmonisent les législations des états membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) : la Directive n° 02/98 et la Directive n° 02/2009.** La directive de 1998 définit le champ d'application de la taxe, limite les exonérations en établissant une liste communautaire de biens et services pouvant en bénéficier. Elle fixe par ailleurs deux seuils d'assujettissement (un pour les biens et un pour les services), valeurs minimale et maximale du taux unique statutaire d'imposition, ainsi que le cadre de remboursement des crédits de TVA (précisant les activités déductibles, un seuil facultatif ne pouvant excéder 1 million de FCFA, ainsi que des délais de remboursement inférieurs ou égaux à 3 mois et 15 jours variant en fonction de la date à laquelle la demande est introduite) garantissant la neutralité de la taxe pour les assujettis.<sup>23</sup> La Directive n° 02/2009 prétend renforcer la neutralité de la TVA et modifie notamment les seuils d'assujettissement, et autorise un taux réduit pour un nombre limité de produits.<sup>24</sup>

**À ces deux directives spécifiques, s'ajoute la Directive n° 02/2010 portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières.** Ladite directive comprend des dispositions relatives à la TVA et assimile notamment les prestations de services liées aux opérations de marché financier effectuées par des organismes de placement collectif à des exportations, les exonérant par là même de la taxe.

**Tableau 1.1 : État d'application de la réglementation communautaire en matière de TVA<sup>25</sup>**

	Réglementation UEMOA	Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Togo
1. Seuil d'imposition (régime réel d'imposition)	Chiffre d'affaires (CA) annuel Hors Taxes (HT) entre 30 et 100 millions de FCFA (biens), ou entre 15 et 50 millions de FCFA (services) <sup>26</sup>	CA annuel HT 50 millions FCFA (biens et services)	CA annuel HT 50 millions FCFA (biens et services). <sup>27</sup>	CA annuel HT 50 millions (biens et services). <sup>28</sup>	CA annuel HT 60 millions FCFA (biens et services). <sup>29</sup> Le seuil pour les services est donc supérieur à la limite de 50 millions fixée par la réglementation UEMOA.
2. Taux	Taux statutaire compris entre 15 et 20 % ;  Taux réduit entre 5 et 10 % appliqué à un maximum de 10 biens et services de la liste communautaire de la Directive n° - 02/2009, Art. 29. <sup>30</sup>	Taux unique de 18 %. <sup>31</sup>	Taux unique de 18 %. <sup>32</sup>	Taux standard de 18 % ;  Taux réduit de 9 % (lait, pâtes alimentaires, matériels de production d'énergie solaire et aux produits pétroliers). <sup>33</sup>	Taux standard de 18 % ;  Taux réduit de 10 % (huiles alimentaires, sucre, farines de céréales lait, pâtes alimentaires, poussins, matériel agricole, aliments pour bétail et volailles). <sup>34</sup>

23 Directive n° 02/98/CM/UEMOA

24 Directive n° 02/2009/CM/UEMOA

25 Les domaines de conformité sont signalés en vert. Les domaines de non-conformité en rouge.

26 Directive n° 02/2009/CM/UEMOA, Art. 16 nouveau

27 Loi n 001-2014/CNT portant loi des finances pour l'exécution du budget de l'État gestion 2015, Art.87 nouveau

28 CGI 2018, Art. 347

29 Togo LFI 2018

30 Directive n° 02/2009/CM/UEMOA, Art. 29 nouveau. La liste inclut le matériel informatique, le matériel agricole, le matériel de production d'énergie solaire, les prestations d'hébergement et de restauration, et les produits et aliments de première nécessité (lait en bouteille et en poudre, sucre, pâtes, farine, riz, blé et autres céréales, poussins).

31 Bénin CGI 2018, Art.232

32 Burkina Faso CGI 2018, Art.317

33 Côte d'Ivoire CGI, Art. 359

34 Togo LFI 2017

3. Champ d'application	<p>Activités agricoles exclues du champ d'application de la TVA ; les pays membres peuvent les soumettre selon des modalités qu'ils définissent eux-mêmes.<sup>35</sup></p> <p>Transport peut être exclu du champ d'application de la taxe, à titre transitoire<sup>36</sup></p>	<p>Activités agricoles et transport (y compris transport public de voyageurs) assujettis sur option.<sup>37</sup></p>	<p>Activités agricoles assujetties par option et transport de marchandises et personnes assujetties de plein droit.<sup>38</sup></p>	<p>Activités agricoles exclues du champ, mais producteurs de noix de coco, plantes et fleurs, bananes et ananas peuvent l'être par option.</p> <p>Transport pas assujetti de plein droit. Option ouverte aux entreprises de transport de personnes et marchandises du régime réel.</p>	<p>Activités agricoles exclues du champ d'application ; transport inclus (mais transports maritime et aérien exonérés).<sup>39</sup></p>
4. Exonérations	<p>Liste commune (Directive n° 02/2009 Art. 21 nouveau)<sup>40</sup></p> <p>Prestations de services directement liées aux opérations du marché financier et effectuées par les intermédiaires financiers agréés par le CREPMF (assimilées à des exportations en ce qui concerne la TVA).<sup>41</sup></p>	<p>Liste commune Directive n° 02/2009 Art. 21 nouveau, mais aussi dispositions et produits supplémentaires en violation de la réglementation UEMOA listés aux articles 224 et 225 nouveau du CGI 2018 et dans les LF annuelles, tels que opérations de transport public de voyageurs, acquisitions de matériels agricoles, matériels destinés à la fabrication d'emballages, dispositifs photosensibles, bâtiments destinés à la navigation maritime, matériels informatiques, camions citernes, autocars, minibus, motocyclettes et vélos.</p>	<p>Liste commune (Directive n° 02/2009 Art. 21 nouveau, mais aussi dispositions et produits supplémentaires en violation de la réglementation UEMOA listés aux articles 307 et 308 du CGI 2018 tels que des acquisitions de matériels agricoles, et matériels destinées à la fabrication d'emballages, ventes d'emballages pour conditionnement de fruits et légumes, décorticage et conditionnement de céréales, ventes d'aliments pour bétail et volaille, dispositifs photosensibles.</p>	<p>Liste commune Directive n° 02/2009 Art. 21 nouveau, mais aussi dispositions et produits supplémentaires en violation de la réglementation UEMOA listés à l'article 355 du CGI 2018 (transports routiers, ferroviaires, fluviaux, maritimes et lagunaires ; les bois en grumes ; le latex naturel ; les matériels et intrants agricoles, y compris les matériels destinés au traitement du cacao, pesticides, fongicides et engrais ; les aliments pour animaux pour bétail et basse-cour et leur emballages ; et les véhicules de transport neufs et d'occasion).</p>	<p>Liste commune Directive n° 02/2009 Art. 21 nouveau mais aussi produits supplémentaires, notamment matériel informatique, téléphones portables et panneaux solaires qui peuvent être à taux réduit mais pas exonérés selon réglementation communautaire.<sup>42</sup></p>

35 Directive n° - 02/98/CM/UEMOA, Art. 4

36 Directive n° - 02/98/CM/UEMOA, Art. 5

37 Bénin CGI 2018, Art. 219-223 nouveau

38 Burkina Faso CGI 2018, Art. 298, 301

39 Togo CGI 2016

40 La liste inclut notamment les exports de biens et services, les prestations d'hospitalisation et les soins à la personne, la livraison de médicaments et produits pharmaceutiques, et les matériels et produits spécialisés pour activités médicales, les ventes de timbres-poste, de livres, journaux et publications périodiques, les opérations bancaires et prestations d'assurance et de réassurance, les livraisons de produits alimentaires non transformés et de première nécessité, tranche sociale de consommation des livraisons d'eau et d'électricité et gaz à usage domestique.

41 Directive n° 02/2010, Art.12

42 Togo LFI 2017

<p>5. Remboursements de crédit TVA<sup>43</sup></p> <p>(Activités ou personnes éligibles, seuil et délai de remboursement)</p>	<p>Crédit de TVA sur intrants dans les produits destinés à l'exportation, et intrants sur les produits imposables, sauf frais de repas et de divertissement, véhicules à moteur (à l'exception des sociétés de crédit-bail) et frais de carburant.<sup>44</sup></p> <p>Crédits de TVA excédentaire remboursables, sauf pour produits revendus en l'état.<sup>45</sup></p> <p>Seuil facultatif ne pouvant excéder 1 million de FCFA ; délais de remboursement inférieurs ou égaux à 3 mois et 15 jours fonction date d'introduction de la demande.</p>	<p>Activités éligibles conformes (CGI 2018, Art. 235 et 243 nouveau).</p> <p>Aucun seuil de remboursement fixé.</p> <p>CGI 2018, Art. 246 nouveau prévoit paiement de 75 % du montant crédit dans les 30 jours de la réception de la demande.</p>	<p>Activités éligibles conformes (CGI 2018, Art. 326 et suivants).</p> <p>Seuil de remboursement fixé à un million FCFA.</p> <p>Certificat de détaxe délivré dans les 2-3 mois suivant dépôt de dossier (CGI 2018, Art) ; paiement effectif au maximum 30 jours après la délivrance du certificat.</p>	<p>Activités éligibles conformes (CGI 2018, Art. 365 et suivants).</p> <p>Pas de seuil de remboursement.</p> <p>Demandes instruites dans un délai de 2 mois après réception ; procédure accélérée de 15 jours peut être demandée et paiement effectué dans les 8 jours suivant ordre de paiement.<sup>46</sup></p>	<p>Activités éligibles conformes (CGI 2016, Art.323 et suivants).</p> <p>Aucun seuil de remboursement fixé.</p> <p>Demandes instruites dans un délai de 2-3 mois après réception.</p> <p>Certificat de détaxe valide 6 mois délivré.<sup>47</sup></p>
--	---	---	--	--	---

Sources : Directive n° 02/98/CM/UEMOA, Directive n° 02/2009/CM/UEMOA, Directive n° 02/2010/CM/UEMOA et CGI 2018 du Bénin, du Burkina Faso, et de la Côte d'Ivoire, CGI 2016 et LFI 2017 du Togo, et LFI 2015 du Burkina Faso.

## A1.2. Droits d'accises

**Six directives (cinq de l'UEMOA et une de la CEDEAO) encadrent les législations des états membres en matière d'accises.** Deux directives de l'UEMOA encadrent les accises de façon générale (Directives n° 03/98 et 03/2009). Deux directives supplémentaires de l'UEMOA encadrent la taxation des produits pétroliers (Directives n°06/2001 et 01/2007). Enfin deux directives, l'une de l'UEMOA (Directive n°01/2017) et l'autre de la CEDEAO (Directive C/Dir./1.12.17) s'appliquent à la taxation des tabacs.

**La Directive n° 03/98 limite le nombre des produits (fabriqués localement et importés) passibles des droits d'accises et en fixe la liste.** Elle précise également les bases et taux d'imposition applicables, ainsi que les modalités de taxation (ad valorem pour tous les produits non pétroliers). La Directive 03/2009 modifie la liste de produits imposables et les taux applicables.

**La Directive n° 06/2001 encadre quant à elle la taxation des produits pétroliers, et impose notamment une taxe spécifique unique ou « droits d'accises consolidés » regroupant l'ensemble des prélèvements fiscaux et parafiscaux appliqués aux produits pétroliers, autres que les droits de porte et la TVA.**<sup>48</sup> Elle stipule aussi que les recettes fiscales tirées de la taxation des produits pétroliers, y compris l'ensemble du revenu des accises consolidées, doivent être affectées au budget général de l'État.<sup>49</sup> La Directive n° 01/2007 répond aux difficultés de mise en œuvre de la Directive

43 Directive n° - 02/98/CM/UEMOA, Art. 31-Art. 42

44 Directive n° - 02/98/CM/UEMOA, Art. 34

45 Directive n° - 02/98/CM/UEMOA, Art. 39

46 Cote d'Ivoire CGI 2018, Art. 383

47 Togo CGI 2016, Art. 331

48 Directive n° 06/2001/CM/UEMOA, Art. 6

49 Directive n° 06/2001/CM/UEMOA, Art. 10

06/2001, particulièrement en matière de subventions des produits pétroliers et accorde un délai supplémentaire aux États membres pour l'adaptation de leurs législations nationales, prorogeant le délai de mise en conformité des législations nationales jusqu'au 31 décembre 2008, en vain, les États membres n'étant toujours pas en conformité en 2018 (produits pétroliers soumis aux accises selon la liste communautaire exonérés au Burkina Faso et en Côte d'Ivoire, existence de taxes spécifiques supplémentaires -- en plus des accises consolidées -- au Togo, une partie des recettes versée au Fond Routier plutôt qu'au budget général aussi au Togo, et écarts entre les montants des taxes frappant les différents produits dans les quatre pays).

**Enfin, les Directives n° 01/2017 et C/Dir./1.12.17 de l'UEMOA et de la CEDA toutes deux adoptées en 2017 modifient la réglementation communautaire en matière de taxation des tabacs.** Ces directives sont malheureusement quelque peu contradictoires. La Directive n° 01/2017 de l'UEMOA requiert un seul droit d'accise ad valorem dont le taux est établi entre 50 et 150 %.<sup>50</sup> La Directive C/Dir./1.12.17 de la CEDEAO requiert cependant des droits obligatoirement composés d'un droit ad valorem et d'un droit spécifique et un taux au titre du droit ad valorem supérieur ou égal à 50 %, ainsi qu'une taxe spécifique au moins égale à 0,02 dollar US par tige de cigarette, cigare et cigarillo et 20 dollars US par kilogramme net pour les autres produits de tabac.

**Tableau 1.2 : État d'application de la réglementation communautaire en matière de droits d'accises**

		Réglementation UEMOA	Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Togo
1. Produits obligatoirement soumis aux droits d'accises	Modalité de taxation (ad valorem ou spécifiques)	Les droits doivent exclusivement être ad valorem et non spécifiques	Droits ad valorem	Droits ad valorem	Droits ad valorem	Droits ad valorem
	Taux (valeurs minimales et maximales)	Boissons non alcoolisées : 0-20 % ; Boissons alcoolisées : 10-50 % ; Tabacs : 15-45 %. <sup>51</sup>	Boissons non alcoolisées : 7 % (sauf eau gazéifiée) 10 % boissons énergétiques. <sup>52</sup> Boissons alcoolisées : 20 % bières et cidres ; 40 % vins ; 45 % liqueurs et champagnes. <sup>53</sup> Tabac : 40 % <sup>54</sup>	Boissons non alcoolisées : 10 % ; Boissons alcoolisées autres que la bière : 35% ; Bière : 30% ; Tabacs : 45%. <sup>55</sup>	Champagne : 40 % Vins ordinaires : 35 % Vins mousseux et vins AC et assimilés : 40 % Bières et cidres : 17 % Autres boissons alcoolisées tirant moins de 35° d'alcool : 40 % ; Autres boissons alcoolisées tirant plus de 35° d'alcool : 45 % ; Tabacs : 36 %. <sup>56</sup>	Boissons non alcoolisées : 2 % ; Bières : 15 % ; Autres boissons alcoolisées : 45 % ; Tabacs : 45%. <sup>57</sup>

50 Directive n° 01/2017/CM/UEMOA Art.4-6

51 Directive n° 03/2009, Art. 6 nouveau

52 Bénin CGI 2018, Art. 263 nouveau

53 Bénin CGI 2018, Art. 263 nouveau

54 Bénin CGI 2018, Art. 259 nouveau

55 Burkina Faso CGI 2018, chapitres 5 et 6. Le taux unique applicable aux tabacs a récemment remplacé deux taux de 30 % pour tabac standard ou bas de gamme et 40 % pour tabacs de luxe.

56 Cote d'Ivoire CGI 2018, Art. 418

57 Togo LFI 2017

2. Produits pouvant aussi être soumis aux droits d'accises	Produits	Au maximum six (6) par pays  Produits sélectionnés parmi liste communautaire (Directives n°03/2009, Art 2 nouveau) <sup>58</sup>	10 produits supplémentaires sont soumis à l'accise	6 produits supplémentaires sont soumis à l'accise	Moins de 6 produits supplémentaires sont soumis à l'accise	6 produits supplémentaires sont soumis à l'accise
	Taux (valeurs minimales et maximales)	Café : 1-12 % ; Cola : 10-30 % ; Farines de blé : 1-5 % ; Huiles et corps gras : 1-15 % ; Thé : 1-12 % Armes et munitions : 15-40 % Produits de parfumerie et cosmétiques : 5-15 % Sachets en matière plastique : 5-10 % Marbres : 5-15 % Lingots d'or : 3-15 % Pierres précieuses : 3-15 % Véhicules de tourisme (puissance >=13 chevaux) : 5-10 % <sup>59</sup>	Café : 5 % ; Farines de blé : 1 % ; Huiles et corps gras : 1 % ; Thé : 5 % ; Produits de parfumerie et cosmétiques : 7 % ; Sachets en matière plastique : 5 % Marbres : 5 % ; Lingots d'or : 5 % ; Pierres précieuses : 10 % Véhicules de tourisme (puissance >=13 chevaux) : 10% <sup>60</sup>	Café : 10 % ; Cola : 10 % Thé : 10 % Produits de parfumerie et cosmétiques 10% Sachets en matière plastique : 0.5 % (biodégradables) et valeur unitaire pour sachets industriels Véhicules de tourisme (puissance >=13 chevaux) : 5 % <sup>61</sup>	Armes et munitions : 12 XOF/cartouche.	Café : 10 % ; Farines de blé : 1% ; Huiles et corps gras : 1 % ; Thé : 5 % Produits de parfumerie et cosmétiques : 15 % Véhicules de tourisme (puissance >=13 chevaux) : 5 % <sup>62</sup>

58 La liste inclut le café, le cola, le thé, les huiles et corps gras alimentaires, les farines de blé, les produits de parfumerie et cosmétiques, les armes et munitions, les sachets en matière plastique, les marbres, les lingots d'or, les pierres précieuses, et les véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux.

59 Directive n° 03/2009, Art. 6 nouveau

60 Bénin CGI 2018, Art. 268 et suivants

61 Burkina Faso CGI 2018, chapitres 7-9

62 Togo LFI 2017

3. Produits pétroliers	Liste de produits	Liste communautaire Directive n° 06/2001, Art.2	Liste conforme Directive n° 06/2001, Art.2	Super carburant et gasoil seulement ; autres produits exonérés (CGI 2018, Art. 379)	Certains produits de la liste communautaire exonérés.	Liste conforme Directive n° 06/2001, Art.2
	Modalité de taxation (ad valorem ou spécifiques)	Droits spécifiques par litre ou par kilogrammes <sup>63</sup>	Taxe spécifique unique. <sup>64</sup>	Droits spécifiques.	Taxe spécifique unique. <sup>65</sup>	Droits spécifiques.
	Subventions	Subventions croisées entre les produits pétroliers appliquées en aval et en amont de la fiscalité et subventions directes aux produits pétroliers interdites <sup>66</sup>	Subventions des prix des produits pétroliers en violation de la directive communautaire.	Subventions des prix des produits pétroliers en violation de la directive communautaire.	Subventions des prix des produits pétroliers en violation de la directive communautaire.	Subventions des prix des produits pétroliers en violation de la directive communautaire.
	Écarts d'accises consolidées sur les différents produits pétroliers (y compris, taux essence et gasoil)	Pas d'écarts d'accises entre le gasoil et l'essence ordinaire. <sup>67</sup>  Plafond de 100 F CFA par litre (ou par kilogramme selon les produits) applicable aux écarts pour les autres produits. <sup>68</sup>	Écart entre taxes frappant différents produits (en particulier entre essence et gasoil) : 55 F CFA le litre essence ordinaire mais 20 FCFA le litre pour gasoil. <sup>69</sup>	Écart taxe essence- gasoil : 50 F CFA litre super, 10 francs le litre gasoil.  Autres produits exonérés.	Écart taxe essence- gasoil : 85 F CFA litre super, 75 XOF essence ordinaire et 25 F CFA le litre gasoil et un certain nombre de produits exonérés. <sup>70</sup>	Écart taxe essence- gasoil : 57,76 F CFA litre super, et 48,06 F CFA pour le litre gasoil. <sup>71</sup>  Une partie des recettes versée au Fonds Routier et non au budget général.
	Prélèvements fiscaux applicables	Droits de porte, taxe spécifique unique (droits d'accises consolidées) et TVA ; pas d'autres taxes et droits sur les produits pétroliers. <sup>72</sup>	Pas d'autres prélèvements sur les produits pétroliers. <sup>73</sup>	Pas d'autres prélèvements sur les produits pétroliers.	Pas d'autres prélèvements sur les produits pétroliers	Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers (TIIPP) (Taxe spécifique unique sur les produits pétroliers (TSUPP))

Sources : Directives UEMOA, CGI 2018 du Bénin, du Burkina Faso, et de la Côte d'Ivoire et CGI 2016 et LFI 2017 et 2018 du Togo.

### A1.3. Impôt sur les bénéficiers industriels et commerciaux

L'impôt sur les bénéficiers industriels et commerciaux est encadré au niveau régional par deux règlements et trois directives de l'UEMOA. La Directive n°01/2008 définit une assiette commune de l'impôt sur bénéfices industriels et commerciaux (des sociétés) et entend ainsi accroître le rendement de l'impôt, par un élargissement de l'assiette fiscale et une réduction concertée des exemptions et exonérations par les États de l'Union. La Directive n°05/2008

63 Directive n° - 06/2001/CM/UEMOA, Art. 7, 8

64 Bénin CGI 2018, Art. 249 bis nouveau

65 Côte d'Ivoire CGI 2018, Art. 408

66 Directive n° - 06/2001/CM/UEMOA, Art. 12,13, Directive n° - 01/2007, Art.1 a prorogé le délai de mise en conformité des subventions jusqu'au 31 décembre 2008.

67 Directive n° 06/2001/CM/UEMOA, Art.17,18, plafond de 100 F CFA par litre (ou kilogramme selon les produits) applicable aux écarts d'accises entre le gasoil et l'essence ordinaire fixé en 2001, réduit à 20 F CFA par an pendant cinq (5) ans.

68 Directive n° 06/2001/CM/UEMOA, Art. 15,16, plafond de 200 F CFA par litre (ou par kilogramme selon les produits) aux écarts d'accises consolidées sur les différents produits pétroliers, fixé en 2001, réduit à 20 F CFA par an pendant cinq (5) ans.

69 Bénin CGI 2018, Art. 255 bis nouveau

70 Côte d'Ivoire CGI 2018, Art. 408

71 Togo LFI 2017

72 Directive n° 06/2001/CM/UEMOA, Art. 5

73 Bénin CGI 2018, Art. 249 bis nouveau

encadre le traitement des provisions des banques et établissements financiers. La Directive n°08/2008 fixe quant à elle les taux d'imposition. À ces directives s'ajoutent deux règlements : le règlement n°18/2003 spécifique au secteur minier (code minier communautaire) et le règlement n°08/2008 visant à éviter la double taxation des profits.

**Tableau 1.3 : État d'application de la réglementation communautaire en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux**

		Réglementation UEMOA	Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Togo
1. Champ d'application	1.1. Plafonds de déduction	Frais généraux, dépenses salariales, redevances et services techniques, taxes et contributions à des organisations à but non lucratif peuvent être plafonnés	Plafond de 20 % des frais généraux justifiés. <sup>74</sup>	Déductibilité limitée à 10 % des frais généraux et à 3,5 % du chiffre d'affaires hors taxes (redevances).	Plafonds de 20 % des frais généraux, et 5 % du chiffre d'affaires. <sup>75</sup>	Pas de plafond mais les dépenses déductibles doivent être dûment justifiées.
	1.2 Amendes et des pénalités (déductibilité)	Pénalités et amendes de toute nature ne sont pas déductibles.	Pénalités et amendes de toute nature ne sont pas déductibles. <sup>76</sup>	Pénalités et amendes de toute nature ne sont pas déductibles. <sup>77</sup>	Pénalités et amendes de toute nature ne sont pas déductibles. <sup>78</sup>	Pénalités et amendes de toute nature ne sont pas déductibles. <sup>79</sup>
	1.3 Report de pertes	Autorisé pour un minimum de trois ans.	Les pertes peuvent être reportées sur trois ans ; les pertes résultant des déductions pour capital excédentaire peuvent être reportées indéfiniment.	Les pertes peuvent être reportées jusqu'à la quatrième année suivant l'année des pertes.	Les pertes peuvent être reportées sur cinq ans ; les pertes résultant des déductions pour capital excédentaire peuvent être reportées indéfiniment.	Les pertes encourues pendant un exercice donné sont déductibles à hauteur de 50 % du bénéfice imposable d'une année ultérieure. Les pertes restantes qui ne sont pas déductibles peuvent être reportées sans limite.
	1.4 Amortissement	Généralement linéaire ; amortissement dégressif autorisé.  Amortissement accéléré (dans la première année d'utilisation et sous réserve d'un maximum de deux fois taux standard d'amortissement) autorisé uniquement pour nouveaux équipements secteurs fabrication, services de maintenance, hôtels, transport, télécommunication et agriculture.	Généralement linéaire ; amortissement dégressif autorisé.  Amortissement accéléré pour nouveaux équipements et matériels secteurs fabrication, services de maintenance, hôtels, transport, télécommunication et agriculture d'une durée de vie supérieure à 5 ans. <sup>80</sup>	Généralement linéaire ; amortissement dégressif autorisé.  Amortissement accéléré pour nouveaux équipements et matériels secteurs fabrication, services de maintenance, hôtels, transport, télécommunication et agriculture d'une durée de vie supérieure à 3 ans. <sup>81</sup>	Généralement linéaire ; amortissement dégressif autorisé.  Amortissement accéléré pour nouveaux équipements et matériels secteurs fabrication, services de maintenance, hôtels, transport, télécommunication et agriculture d'une durée de vie supérieure à 5 ans. <sup>82</sup>	Généralement linéaire ; amortissement dégressif autorisé.  Amortissement accéléré pour nouveaux équipements et matériels secteurs fabrication, services de maintenance, hôtels, transport, télécommunication et agriculture d'une durée de vie supérieure à 5 ans. <sup>83</sup>
	1.5 Secteur bancaire et financier	Déductibilité des provisions pour dépréciation de créances pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux <sup>84</sup>	Déductibilité des provisions pour dépréciation de créances. <sup>85</sup>	Déductibilité des provisions pour dépréciation de créances. <sup>86</sup>	Déductibilité des provisions pour dépréciation de créances.	Déductibilité des provisions pour dépréciation de créances.

74 Bénin CGI 2018, Art 21) 5-f.

75 Côte d'Ivoire CGI 2018, Art. 18 A)

76 Bénin CGI 2018, Art 21) 5-g.

77 Burkina Faso CGI 2018, Art 74

78 Côte d'Ivoire CGI 2018, Art. 19

79 LFI 2017, Art. 39, p)

80 Bénin CGI 2018, Art 21) 5-h1.

81 Burkina Faso CGI 2018, Art. 78

82 Côte d'Ivoire CGI 2018, Art. 18, C)

83 Togo CGI 2016, Art 39) 2

84 Directive n°05/2008, Art. 1

85 Bénin CGI 2018, Art. 21) 5- i-2

86 Burkina Faso CGI 2018, Art. 80

2. Taux (droit commun et dérogatoire)		Taux du droit commun : unique entre 25 et 30 % <sup>87</sup>	Taux de droit commun : 30 % ;  Taux dérogatoires : 25 % pour entreprises industrielles, 35-45 % pour entreprises minières.	Taux de droit commun : 27,5 %.	Taux de droit commun : 25 % ;  Taux dérogatoires : 30 % pour les sociétés de télécommunication.	Taux de droit commun unique : 27 %. <sup>88</sup>
---------------------------------------	--	--	--	--------------------------------	---	---

#### A1.4. Impôt sur le revenu des valeurs mobilières

##### La Directive n° 02/2010 encadre la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les États membres de l'UEMOA.

Elle entend dynamiser le marché financier régional et offrir des moyens alternatifs de financement de l'économie et requiert notamment que les dividendes soient imposés à des taux plus élevés que les intérêts, et les intérêts perçus sur les obligations de sociétés à des taux plus élevés que les intérêts perçus sur les obligations d'État.

**Tableau 1.4 : État d'application de la réglementation communautaire en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières**

	Réglementation UEMOA	Bénin <sup>89</sup>	Burkina Faso <sup>90</sup>	Côte d'Ivoire	Togo
1. Revenu des actions	Taux entre 10 % et 15 % appliqué aux dividendes <sup>91</sup>  Le taux d'imposition des plus-values de cession des actions ne peut excéder 7 %. <sup>92</sup>	10 %  7 %	12,5 %  ND*	15 %  ND*	13 %  5 % personnes morales, 2% personnes physiques.
2. Revenu des obligations (y compris d'état)	Taux de 6 %, sauf pour des obligations de durée supérieure ou égale à 5 ans pour financer interventions secteurs prioritaires dans programmes de développement. <sup>93</sup>  Obligations d'État (et collectivités locales) : 3 %, lorsque la durée des obligations est comprise entre cinq (5) et dix (10) ans ; 0 %, lorsque la durée des obligations est supérieure à dix (10) ans. <sup>94</sup>  Le taux d'imposition de plus-values de cession des obligations ne peut excéder 5 %. <sup>95</sup>	6 %  0-3 % en principe mais taxation pas effective  5 %	6 %  Obligations d'état exonérées  ND*	15 % (2 % si échéance supérieure ou égale à 5 ans)  Obligations d'état exonérées  ND*	6 %  0-3 %  5 % personnes morales, 2% personnes physiques
3. Produits des OPCVM	Taux entre 2 % et 7 % applicable aux dividendes distribués par les sociétés cotées sur une bourse des valeurs agréées par le CREPMF <sup>96</sup>  Plus-values produits OPCVM exonérées d'impôt sur valeurs mobilières	7 %  Plus-values exonérées. <sup>97</sup>	ND*  Plus-values exonérées.	10 %  Plus-values exonérées	7 %  Plus-values exonérées

\* : Non disponible

87 Directive n°08/2008, Art. 2

88 Togo LFI 2018

89 Bénin CGI 2018, Art.88, 89

90 Burkina Faso CGI 2018, Art. 129 et suivants

91 Directive n° 02/2010, Art.3

92 Directive n° 02/2010, Art.5

93 Directive n° 02/2010, Art. 6

94 Directive n° 02/2010, Art. 7

95 Directive n° 02/2010, Art. 8

96 Directive n° 02/2010, Art.4

97 Bénin CGI 2018, Art. 73 bis

## Annexe 2 : UEMOA - structure des revenus, tendances et écarts par rapport au potentiel

### A2.1. Revenus totaux – Des recettes intérieures en augmentation

Sur la période 2010-2016, la croissance dans l'UEMOA s'est accélérée. Les huit pays de l'UEMOA ont cru de 4.3 % en 2010-2011 et 5.5 % en moyenne en 2012-2016. Depuis la fin de la crise politique en 2011, la Côte d'Ivoire croît à un rythme rapide (9.1 % en 2012-2016). La croissance a également été forte au Bénin (4.9 %), au Burkina Faso (5.3 %) et au Togo (5.9 %) avec des fléchissements temporaires liés à des troubles politiques dans ces deux derniers pays. Dans les quatre pays de l'UEMOA-4, la croissance a été portée par une bonne performance du secteur agricole et un secteur des services dynamique ainsi que des augmentations importantes des investissements publics en infrastructure.

Tableau 2.1 : Total des revenus, 2010-2016 (% du PIB)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA-4</b>	<b>19.2</b>	<b>18.5</b>	<b>20.1</b>	<b>21.5</b>	<b>20.0</b>	<b>20.4</b>	<b>19.7</b>
Bénin	18.9	18.8	19.2	18.5	17.2	17.3	15.3
Burkina Faso	19.8	20.7	22.4	24.4	21.6	20.7	21.0
Côte d'Ivoire	18.5	14.2	19.2	19.7	18.9	20.0	19.4
Togo	19.7	20.5	19.6	23.3	22.4	23.4	23.2
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>19.6</b>	<b>18.6</b>	<b>18.2</b>	<b>19.1</b>	<b>20.4</b>	<b>21.3</b>	<b>20.5</b>
Guinée-Bissau	20.6	17.6	14.8	11.9	19.4	20.3	16.7
Mali	17.7	16.5	14.1	18.0	14.5	16.5	17.9
Niger	18.2	17.9	21.4	24.6	23.0	23.5	20.5
Sénégal	21.8	22.5	22.4	22.0	24.8	25.1	26.8
<b>UEMOA-8</b>	<b>19.4</b>	<b>18.6</b>	<b>19.1</b>	<b>20.3</b>	<b>20.2</b>	<b>20.8</b>	<b>20.1</b>
<b>PRI ASS</b>	<b>26.5</b>	<b>27.5</b>	<b>28.8</b>	<b>27.9</b>	<b>26.8</b>	<b>25.0</b>	<b>22.8</b>
<b>PFR ASS</b>	<b>20.3</b>	<b>20.3</b>	<b>20.4</b>	<b>20.6</b>	<b>20.5</b>	<b>20.1</b>	<b>19.5</b>
<b>ASS</b>	<b>23.2</b>	<b>23.6</b>	<b>24.2</b>	<b>23.9</b>	<b>23.4</b>	<b>22.4</b>	<b>21.2</b>

Sources : Autorités nationales, WEO (avril 2018), GFS et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

**Les tendances récentes dans l'évolution des revenus totaux diffèrent considérablement entre pays de l'UEMOA sur la période 2010-2016.** En Côte d'Ivoire, les revenus ont souffert de la crise en 2010-2011 mais ont rapidement retrouvé leur niveau précédent. De même au Burkina Faso, la progression soutenue des revenus en 2010-2013 a été interrompue par la transition politique de 2014-2015. Les revenus totaux ont baissé en pourcentage du PIB au Bénin, à l'inverse du Togo. Après le Sénégal, c'est en effet le Togo qui a connu l'augmentation la plus rapide du ratio de revenus sur PIB de l'UEMOA.

**L'augmentation des revenus totaux dans l'UEMOA-4 et l'UEMOA-8 est essentiellement tirée par l'augmentation des recettes fiscales.** Les recettes non fiscales sont plus volatiles mais sont restées plus ou moins constantes, contribuant dans la plupart des pays 2 à 2.5 % de PIB de revenus (Tableau 2.2).

Tableau 2.2 : Recettes non fiscales, UEMOA-8, 2010-2016 (% du PIB)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA4</b>	<b>2.5</b>	<b>1.7</b>	<b>2.4</b>	<b>2.5</b>	<b>2.0</b>	<b>2.4</b>	<b>2.2</b>
Bénin	2.2	1.9	3.0	2.8	1.7	2.2	2.1
Burkina Faso	2.6	1.9	1.9	2.1	2.0	1.9	2.3
Côte d'Ivoire	2.0	1.7	2.4	2.8	2.4	3.5	2.6
Togo	3.2	1.4	2.2	2.2	1.9	2.2	1.9
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>1.6</b>	<b>1.3</b>	<b>1.1</b>	<b>1.3</b>	<b>1.9</b>	<b>2.1</b>	<b>1.8</b>
Guinée-Bissau	2.8	2.5	1.5	1.1	3.2	3.6	2.6
Mali	2.4	0.6	0.8	1.7	0.5	0.8	0.7
Niger	0.7	0.7	1.2	1.2	1.9	1.8	0.6
Sénégal	0.7	1.3	1.0	1.2	1.9	2.4	3.5
<b>UEMOA-8</b>	<b>2.1</b>	<b>1.5</b>	<b>1.7</b>	<b>1.9</b>	<b>1.9</b>	<b>2.3</b>	<b>2.0</b>

Sources : Autorités nationales, WEO (avril 2018) et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

**Les revenus tirés de dons ont baissé au cours des dernières années.** Alors que les dons représentaient 2.7 % du PIB en moyenne pour les pays de l'UEMOA-4 en 2010, ils n'étaient plus que de 1.8 % du PIB en 2016. Sur la période, les dons ont baissé dans une majorité de pays de l'UEMOA, mais ils ont augmenté en Côte d'Ivoire, au Niger et au Sénégal. On peut relever une baisse particulièrement marquée des dons au Burkina Faso.

**Tableau 2.3 : Dons, UEMOA-8, 2010-2016 (% du PIB)**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA-4</b>	<b>2.7</b>	<b>3.1</b>	<b>2.3</b>	<b>2.8</b>	<b>2.2</b>	<b>2.0</b>	<b>1.8</b>
Bénin	1.4	2.4	1.8	0.9	0.9	0.6	0.7
Burkina Faso	4.5	5.0	4.9	5.5	4.2	3.7	2.7
Côte d'Ivoire	0.9	0.3	0.6	1.3	1.8	1.4	1.4
Togo	2.0	3.1	1.6	3.4	2.3	2.3	2.9
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>5.2</b>	<b>4.2</b>	<b>3.6</b>	<b>4.4</b>	<b>4.9</b>	<b>4.1</b>	<b>3.6</b>
Guinée-Bissau	9.9	7.3	5.6	3.9	7.8	6.6	4.1
Mali	2.5	3.4	0.3	3.3	1.3	1.6	1.9
Niger	4.6	3.8	6.1	8.0	5.5	5.4	6.1
Sénégal	2.5	2.2	2.8	2.6	3.3	2.9	2.8
<b>UEMOA-8</b>	<b>3.5</b>	<b>3.4</b>	<b>3.0</b>	<b>3.6</b>	<b>3.4</b>	<b>3.1</b>	<b>2.8</b>

Sources : Autorités nationales, GFS, WEO et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

## A2.2. Recettes fiscales totales – Vers l'atteinte des cibles de l'UEMOA ?

**À l'exception du Bénin et de la Côte d'Ivoire, les recettes fiscales ont augmenté en proportion du PIB dans tous les pays de l'UEMOA.** Les recettes fiscales ont baissé en proportion du PIB au Bénin, tandis qu'elles ont stagné en Côte d'Ivoire. Au sein de l'UEMOA, les pays qui ont le plus augmenté les recettes en proportion du PIB sur la période sont le Togo (+3.9 ppts), le Burkina Faso (+3.3 ppts), le Mali (+2.5 ppts), trois pays qui partaient d'un niveau de collecte relativement faible et ont ainsi réduit l'écart avec le pays présentant le meilleur ratio de collecte de recettes sur PIB de l'UEMOA, à savoir le Sénégal (20.4 % du PIB en 2016).

**Tableau 2.4 : Recettes fiscales, 2010-2016 (% du PIB)**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA-4</b>	<b>14.8</b>	<b>14.3</b>	<b>15.6</b>	<b>16.5</b>	<b>16.2</b>	<b>16.3</b>	<b>16.4</b>
Bénin	15.2	14.5	14.4	14.8	14.6	14.5	13.0
Burkina Faso	12.7	13.7	15.6	16.8	15.4	15.1	16.0
Côte d'Ivoire	15.6	12.3	16.2	15.6	14.7	15.1	15.5
Togo	14.5	15.9	15.9	17.7	18.2	18.9	18.4
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>13.0</b>	<b>15.1</b>	<b>14.7</b>	<b>14.4</b>	<b>15.2</b>	<b>16.8</b>	<b>16.9</b>
Guinée-Bissau	7.9	7.8	7.7	6.8	8.5	10.1	10.0
Mali	12.9	12.5	13.0	13.0	12.6	14.1	15.4
Niger	12.8	13.4	14.0	15.2	15.6	16.0	13.6
Sénégal	18.7	19.0	18.6	18.3	19.6	19.8	20.4
<b>UEMOA-8</b>	<b>13.9</b>	<b>14.7</b>	<b>15.2</b>	<b>15.5</b>	<b>15.7</b>	<b>16.5</b>	<b>16.7</b>
<b>PRI ASS</b>	<b>16.3</b>	<b>16.9</b>	<b>18.7</b>	<b>18.0</b>	<b>19.4</b>	<b>19.0</b>	<b>17.6</b>
<b>PFR ASS</b>	<b>12.9</b>	<b>13.7</b>	<b>14.1</b>	<b>14.7</b>	<b>14.8</b>	<b>15.4</b>	<b>15.2</b>
<b>ASS</b>	<b>14.5</b>	<b>15.3</b>	<b>16.4</b>	<b>16.3</b>	<b>16.9</b>	<b>17.2</b>	<b>16.4</b>

Sources : Autorités nationales, GFS du FMI, OCDE et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

**Atteindre le niveau de recettes ciblé par l'UEMOA à 20 % du PIB en 2019 va demander des efforts de mobilisation fiscale significatifs pour la plupart des pays membres.** En 2015, la cible de recettes de l'UEMOA a été relevée de 17 % du PIB à 20 % du PIB. Seul le Sénégal remplissait ce critère de convergence en 2016. Le Togo est celui qui s'en rapproche le plus. Pour les trois autres pays, augmenter significativement les recettes appelle des réformes allant au-delà des améliorations récemment apportées à l'administration fiscale.

### A2.3. Évaluation des écarts fiscaux structurels

#### Une faible collecte des impôts peut s'expliquer par :

- (i) la structure économique et socio-économique du pays -- le niveau de développement et la structure sectorielle de l'économie, et le niveau des revenus et/ou de la consommation ;
- (ii) la politique fiscale : les choix de politique fiscale (taux multiples / progressivité, minima fiscaux) et l'octroi des dépenses fiscales (exonération de TVA, incitations à l'investissement, etc.) ;
- (iii) l'efficacité de la collecte des impôts.

**Cette sous-section établit l'écart structurel dans les quatre pays, par rapport à leurs pairs, en vue de proposer des points d'entrée pour évaluer la performance des recettes et donc les options de réforme fiscale.** Les explications relatives à la politique fiscale et à l'administration fiscale sont normalement considérées comme étant sous le contrôle des autorités d'un pays donné, au moins dans une perspective à court et moyen terme<sup>98</sup>, tandis que l'écart fiscal structurel, expliqué par des facteurs exogènes tels que le développement économique, est moins directement influencé (à court terme) par des décisions de politique fiscale ou administrative. L'analyse des écarts structurels est un point de départ, avant de proposer des explications sur la performance des revenus qui se concentrent sur les paramètres sous le contrôle du gouvernement -- les pertes de recettes dues aux choix de politique fiscale (écarts liés à la politique fiscale ou « policy gap »), y compris les dépenses fiscales ; et la soumission à l'impôt des contribuables par rapport aux lois, codes spécifiques ou textes particuliers existants (écart de conformité ou « compliance gap »).

**L'analyse qui suit repose sur une estimation des potentiels structurels par comparaison avec les pairs, une fois prises en compte leurs caractéristiques structurelles.** L'analyse estime l'effort fiscal et l'écart entre la performance du ratio de recettes sur PIB réalisé et les ratios de recettes prévus (au total et par grande catégorie d'impôts) en utilisant un panel de 70 pays (2006-2015) et des données sur une section de 68 pays à revenus moyens ou intermédiaires en 2015. Les estimations ne doivent pas être interprétées de manière absolue. Elles situent les recettes actuelles dans un pays donné par rapport aux pairs qui partagent les mêmes caractéristiques structurelles ou institutionnelles. Cette analyse (basée sur des comparaisons entre pays) est sensible aux spécifications du modèle et peut souffrir de problèmes économétriques qui peuvent biaiser les estimations. Elle est complétée par les estimations d'écarts<sup>99</sup> et les analyses spécifiques à chaque pays (voir la section 3 et les résumés des rapports préparés pour les pays et présentés à l'Annexe 4).

**Les faibles potentiels structurels théoriques estimés dans l'UEMOA-4 suggèrent que des réformes structurelles sont nécessaires pour augmenter la capacité fiscale théorique, en plus de mesures de politique et d'administration fiscales pour réaliser ce potentiel** (Figure 2.1). Compte tenu des niveaux de revenus, des dynamiques démographiques, de la structure économique, de l'ouverture commerciale et de la qualité des institutions des pays de l'UEMOA-4, les capacités fiscales théoriques estimées respectives en proportion du PIB sont inférieures à 16 % dans les quatre pays<sup>100</sup>. En moyenne, sur la période 2006-2015, le Bénin et le Burkina Faso enregistrent des performances inférieures à ce qui est attendu par rapport à leurs pairs, alors que la Côte d'Ivoire et le Togo ont une performance supérieure à celle des pairs. Les écarts de recettes sont estimés à 0,9 % du PIB au Bénin et 1 % du PIB au Burkina Faso, ce qui suggère des marges importantes de progression.<sup>101</sup>

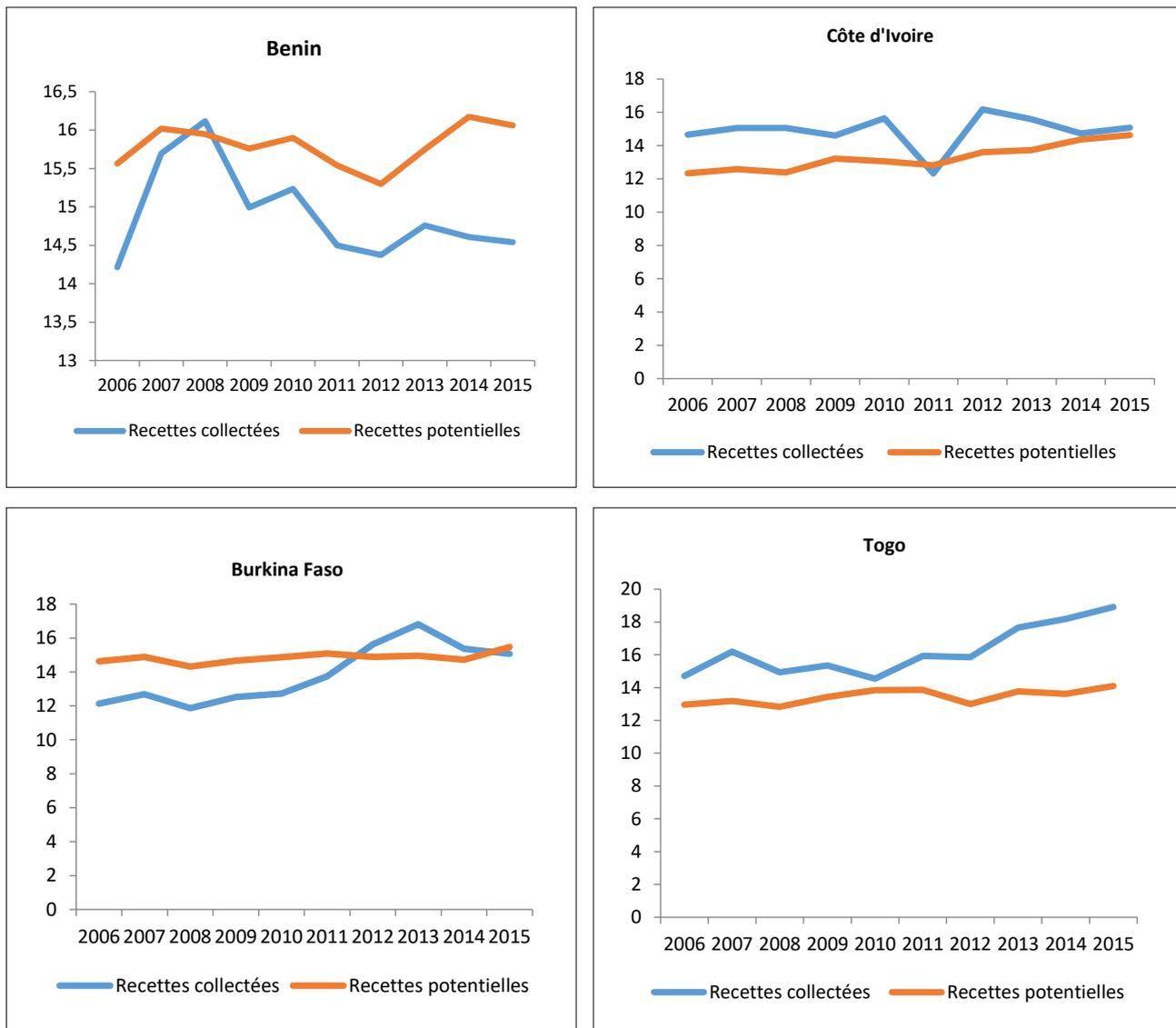
98 En effet, selon la définition étroite et communément admise, l'écart fiscal d'un impôt correspond à la différence entre les recettes réalisées de cet impôt et celles potentielles. Ces dernières sont entendues par rapport à la loi fiscale au sens large.

99 Les estimations de l'écart fiscal dans des rapports sur les quatre pays peuvent différer de celles estimées ici en raison de différences dans les méthodologies et les données utilisées.

100 La capacité fiscale théorique est définie comme le niveau de recettes fiscales du PIB qu'un pays peut atteindre, compte tenu des caractéristiques économiques et institutionnelles spécifiques. L'écart fiscal est estimé comme la différence entre la capacité fiscale théorique et les recettes actuelles. Les écarts fiscaux associés pour chaque pays ont été estimés en considérant un groupe de 70 pays à faible revenu ou à revenu intermédiaire, en prenant en compte des variables économiques et institutionnelles. Un modèle PCSE (Panel Corrected Standard Errors) est utilisé. Voir l'annexe 2 pour plus de détails sur la méthodologie.

101 En utilisant le modèle de Fenochietto et Pessino (voir l'annexe 3), les « Perspectives économiques régionales de 2015 » estimaient que l'écart fiscal moyen dans les pays d'ASS était de 3 à 5 % du PIB (FMI 2015).

Figure 2.1 : Recettes collectées et recettes potentielles structurelles estimées, 2006-2015



#### A2.4. Structure du système fiscal – Profil, tendances et écarts

**Les taxes sur les biens et services (produits localement ou importés) sont la plus grande source de recettes dans tous les pays de l'UEMOA.** Elles représentent environ la moitié des recettes fiscales et proviennent essentiellement de la TVA et des droits d'accises. Cette proportion est similaire à celle des pays africains à faible revenu (PFR-ASS) mais bien supérieure à celle observée dans les pays africains à revenu intermédiaire (PRI-ASS, de l'ordre de 30 %).

**Les impôts sur les revenus, les profits et les plus-values sont la deuxième principale source de recettes fiscales dans l'UEMOA-4 mais leur contribution aux recettes fiscales est bien inférieure à celle enregistrée dans les autres pays de l'UEMOA et les autres pays africains.** Les impôts sur le revenu représentaient environ 23 % du PIB dans l'UEMOA-4 contre 34 % dans les pays africains à faible revenu (PFR-ASS) et 40 % dans les pays africains à revenu intermédiaire (PRI-ASS) (Tableau 2.5).

**La part des taxes sur le commerce, dans le total des recettes fiscales de l'UEMOA-4, est en revanche supérieure à celle observée dans les autres pays de l'UEMOA et les pays africains à faible revenu.** La part des taxes sur le commerce de l'UEMOA-4 (19 %) est plus proche de la moyenne pour les pays africains à revenu intermédiaire. Parmi les pays de l'UEMOA-4, on distingue d'une part le Bénin et le Togo (dont respectivement 27 % et 21 % des recettes fiscales proviennent des taxes sur le commerce) et d'autre part la Côte d'Ivoire et le Burkina Faso, où les taxes sur le

commerce représentent environ 15 % des recettes totales (Tableau 2.5).

**Les recettes provenant des impôts sur la propriété immobilière sont très faibles dans les pays de l'UEMOA.** Elles correspondent à 0,1-0,3 du PIB, et moins de 2 % du total des recettes.

**Tableau 2.5 : Structure des recettes fiscales, 2016 (% des recettes fiscales)**

	Impôts sur le revenu, les profits et les plus-values	Impôts sur la propriété immobilière	Taxes sur les biens et services	Taxes sur le commerce et les transactions internationales	Autres taxes
<b>UEMOA-4</b>	<b>24.8</b>	<b>2.1</b>	<b>46.8</b>	<b>19.2</b>	<b>7.1</b>
Bénin	25.2	4.2	43.5	26.9	0.2
Burkina Faso	27.4	1.0	55.9	14.8	0.9
Côte d'Ivoire	25.1	0.4	31.4	15.5	27.6
Togo	22.0	2.9	54.1	20.8	0.3
<b>UEMOA- Autres</b>	<b>28.0</b>	<b>1.4</b>	<b>52.8</b>	<b>14.7</b>	<b>3.1</b>
Guinée-Bissau	29.9	4.2	40.8	25.2	0.0
Mali	27.0	0.0	59.5	10.8	2.7
Niger	25.3	0.4	52.7	13.8	7.7
Sénégal	29.6	1.7	53.7	13.1	1.9
<b>UEMOA-8</b>	<b>26.3</b>	<b>1.7</b>	<b>49.7</b>	<b>17.0</b>	<b>5.2</b>
<b>PRI ASS</b>	<b>40.3</b>	<b>1.0</b>	<b>33.2</b>	<b>20.7</b>	<b>4.8</b>
<b>PFR ASS</b>	<b>33.6</b>	<b>0.9</b>	<b>46.7</b>	<b>17.2</b>	<b>1.6</b>

Sources : Autorités nationales, GFS du FMI et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

**La structure des recettes fiscales a peu évolué en Côte d'Ivoire entre 2010 et 2016, alors qu'elle s'est modifiée sensiblement au Bénin, au Burkina Faso et au Togo.** Au Bénin, les recettes des taxes sur la consommation ont baissé (-1.6 % du PIB entre 2010 et 2016). Dans le même temps, le Togo augmentait les recettes des impôts sur la consommation de 2,6 points de pourcentage du PIB. Au Burkina Faso, l'augmentation des recettes fiscales a été permise par la hausse des impôts sur le revenu (reflétant notamment l'émergence de l'industrie minière) et celle des taxes sur la consommation. En Côte d'Ivoire, la structure des recettes fiscales était quasiment identique entre 2010 et 2016.

#### **Impôts sur le revenu – Profil, tendances et écarts**

**L'imposition des revenus est une source sous-utilisée dans les quatre pays, comparativement aux autres pays de l'UEMOA et aux pairs africains.** Les autres pays de l'UEMOA et les pays africains à faible revenu collectaient déjà sensiblement plus d'impôts sur le revenu que les pays de l'UEMOA-4. Cette différence s'est amplifiée depuis : le ratio impôt sur le revenu sur PIB s'est accru moins rapidement dans les pays de l'UEMOA-4 (+19 %) que dans les autres pays de l'UEMOA (+27 %) ou dans les pays d'Afrique subsaharienne (+56 %). Parmi les quatre pays, c'est au Togo et au Burkina Faso que l'impôt sur le revenu a le plus augmenté en proportion du PIB, alors qu'il restait stable au Bénin et en Côte d'Ivoire.

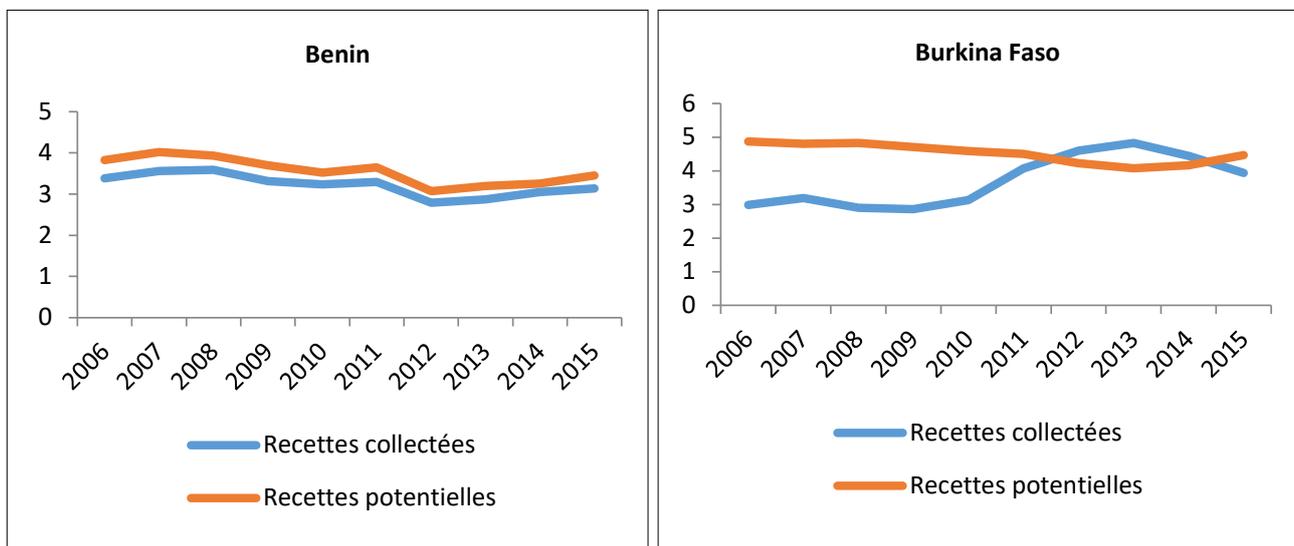
**Tableau 2.6 : UEMOA-4 Impôts sur le revenu, 2010-2016 (% du PIB)**

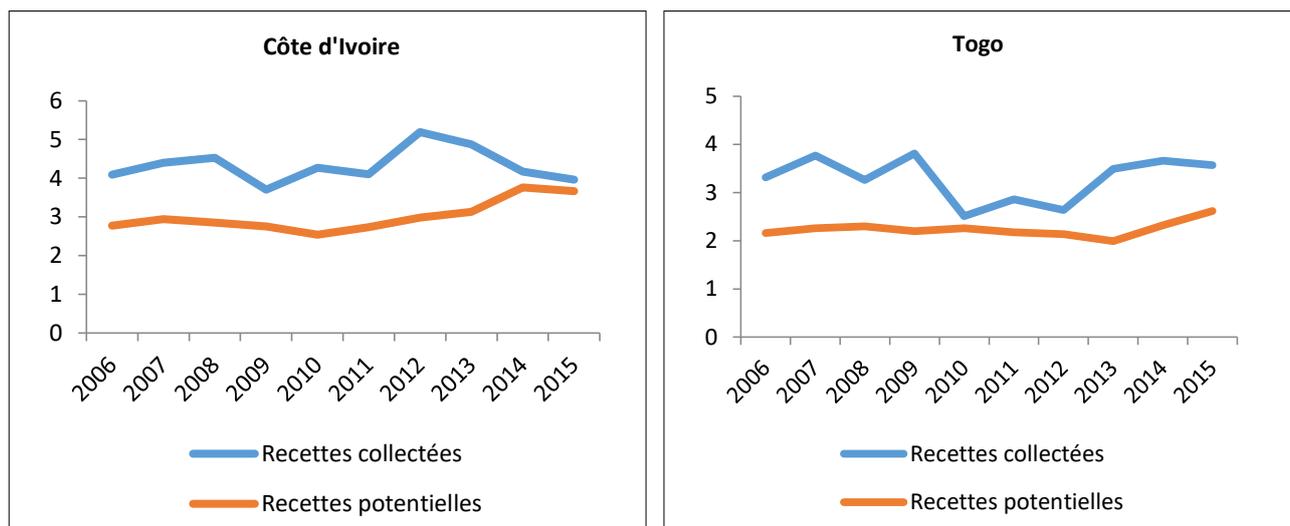
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA-4</b>	<b>3.3</b>	<b>3.6</b>	<b>3.8</b>	<b>4.0</b>	<b>3.8</b>	<b>3.7</b>	<b>3.9</b>
Bénin	3.2	3.3	2.8	2.9	3.1	3.1	3.3
Burkina Faso	3.1	4.1	4.6	4.8	4.4	3.9	4.4
Côte d'Ivoire	4.3	4.1	5.2	4.9	4.2	4.0	3.9
Togo	2.5	2.9	2.6	3.5	3.7	3.6	4.1
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>3.5</b>	<b>3.5</b>	<b>4.0</b>	<b>3.9</b>	<b>4.1</b>	<b>4.0</b>	<b>4.2</b>
Guinée-Bissau	2.1	2.0	2.2	1.9	1.9	2.3	3.0
Mali	3.9	3.6	4.1	3.9	4.2	4.0	4.1
Niger	3.0	3.1	4.2	4.5	4.6	3.7	3.4
Sénégal	5.3	5.1	5.5	5.3	5.6	5.7	6.1
<b>UEMOA-8</b>	<b>3.4</b>	<b>3.5</b>	<b>3.9</b>	<b>4.0</b>	<b>4.0</b>	<b>3.8</b>	<b>4.0</b>
<b>PRI ASS</b>	<b>6.9</b>	<b>7.7</b>	<b>7.6</b>	<b>7.4</b>	<b>7.9</b>	<b>7.8</b>	<b>7.2</b>
<b>PFR ASS</b>	<b>3.8</b>	<b>4.3</b>	<b>4.6</b>	<b>4.9</b>	<b>5.5</b>	<b>5.1</b>	<b>5.1</b>

Sources : Autorités nationales, GFS du FMI et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

### À l'exception du Togo, les pays ont une sous-performance des recettes d'impôt sur le revenu relativement aux pairs.

En Côte d'Ivoire et au Bénin, les recettes d'impôt sur le revenu sont proches de la capacité structurelle estimée. Par rapport à ses pairs, le Togo dépasse cette capacité théorique, ce qui suggère que toutes choses égales par ailleurs, des améliorations supplémentaires requièrent une amélioration de la frontière fiscale à travers une croissance de la base fiscale et des efforts pour protéger les bases fiscales actuelles en limitant les exonérations. Les recettes d'impôt sur le revenu au Burkina Faso sont en revanche en baisse relativement au PIB et désormais en dessous de la capacité théorique, créant un écart d'environ 0.8 % du PIB (Figure 2.2).

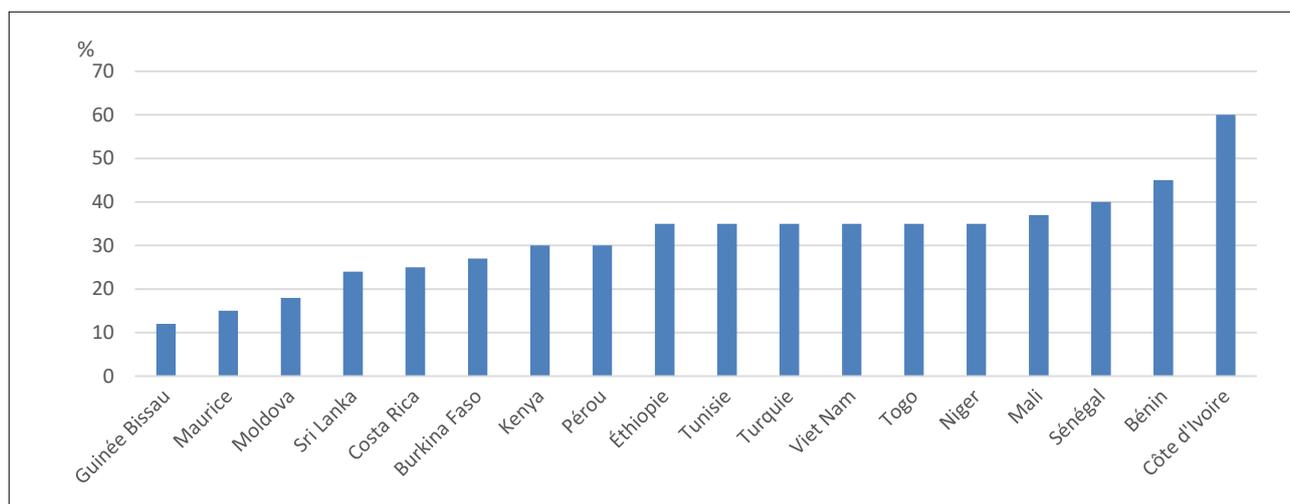
**Figure 2.2 : Réalisations et potentiel de recettes d'impôt sur le revenu, 2006-2015**



**La sous-mobilisation des impôts sur le revenu appelle à axer les efforts sur l'élargissement de la base taxable.** Ceci inclut la rationalisation des dépenses fiscales.

**Elle appelle également à accorder une attention particulière à la structure des taux, y compris le seuil de paiement de l'impôt sur le revenu, et la progressivité du barème fiscal.** Le taux maximum sur le revenu personnel semble particulièrement élevé en Côte d'Ivoire et au Bénin, tandis que les taux au Togo et au Burkina Faso sont plus proches de la majorité des pays (Figure 2.3). La Côte d'Ivoire et le Bénin pourraient examiner les barèmes des taux d'imposition des individus, par une analyse sur les proportions des contribuables soumis aux différents taux d'imposition. Un taux maximum trop élevé peut renforcer les incitations à l'évitement du paiement de l'impôt ou à opérer dans le secteur informel.

**Figure 2.3. Taux maximum d'impôt sur le revenu des personnes physiques – Pays de l'UEMOA et autres pays pairs**



Source : IBFD (2017), *Tax Research Platform* (base de données), <https://www.ibfd.org/>. Cité de l'OCDE 2017

**De même, les taux légaux et les taux effectifs sur les revenus des sociétés sont des paramètres essentiels pour assurer une optimisation des recettes.** Les taux statutaires et les TEMI dans l'UEMOA-4 sont comparables à ceux d'autres pays africains, mais restent cependant élevés par rapport à ceux des pays pairs hors Afrique subsaharienne (voir rapports préparés pour les quatre pays).

## Taxes sur la consommation – Profil, tendances et écarts

Tableau 2.7 : UEMOA-4 taxes sur la consommation, 2010-2016 (% du PIB)

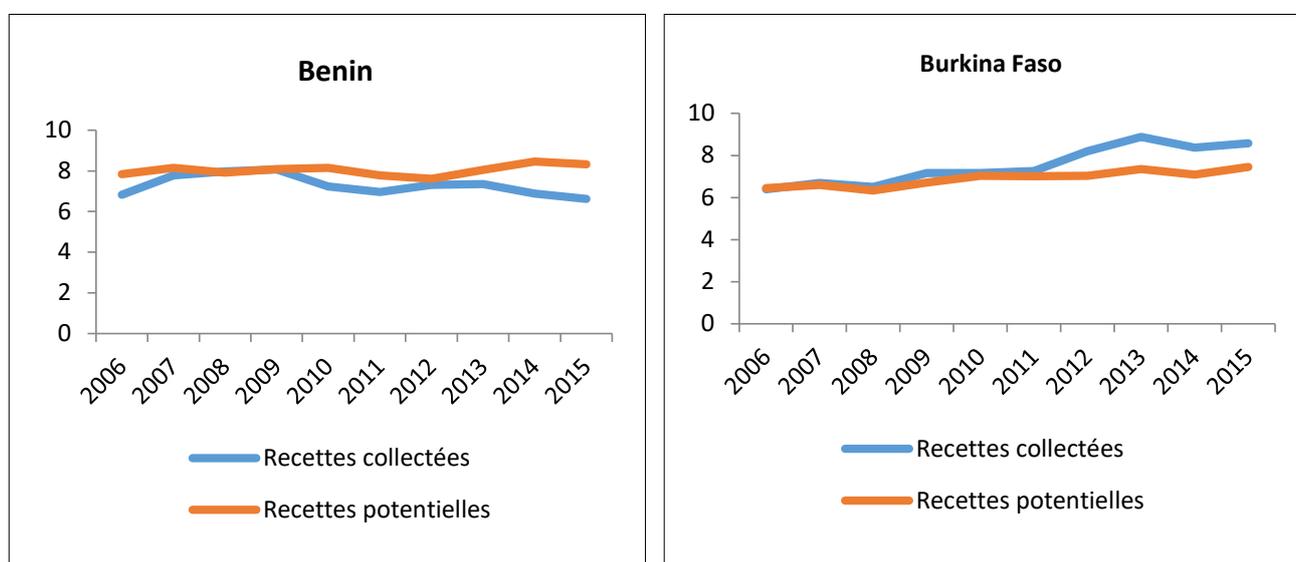
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>UEMOA-4</b>	<b>6.8</b>	<b>6.5</b>	<b>7.1</b>	<b>7.6</b>	<b>7.5</b>	<b>7.6</b>	<b>7.4</b>
Bénin	7.2	7.0	7.3	7.4	6.9	6.6	5.7
Burkina Faso	7.2	7.2	8.2	8.9	8.4	8.6	9.0
Côte d'Ivoire	5.0	3.2	3.7	4.4	4.4	4.7	4.9
Togo	7.9	8.7	9.1	9.7	10.2	10.4	10.0
<b>UEMOA-Autres</b>	<b>6.4</b>	<b>6.8</b>	<b>6.3</b>	<b>6.1</b>	<b>6.7</b>	<b>7.6</b>	<b>7.9</b>
Guinée-Bissau	3.7	3.5	3.3	2.8	3.6	4.5	4.1
Mali	5.3	5.1	4.9	5.4	5.4	7.3	9.2
Niger	6.7	8.5	7.2	7.0	7.3	8.1	7.2
Sénégal	9.7	10.1	9.7	9.3	10.4	10.6	11.0
<b>UEMOA-8</b>	<b>6.6</b>	<b>6.7</b>	<b>6.7</b>	<b>6.9</b>	<b>7.1</b>	<b>7.6</b>	<b>7.6</b>
<b>PRI ASS</b>	<b>5.0</b>	<b>5.1</b>	<b>5.1</b>	<b>5.4</b>	<b>6.0</b>	<b>5.6</b>	<b>5.9</b>
<b>PFR ASS</b>	<b>6.0</b>	<b>6.5</b>	<b>6.4</b>	<b>6.7</b>	<b>6.3</b>	<b>7.1</b>	<b>7.1</b>

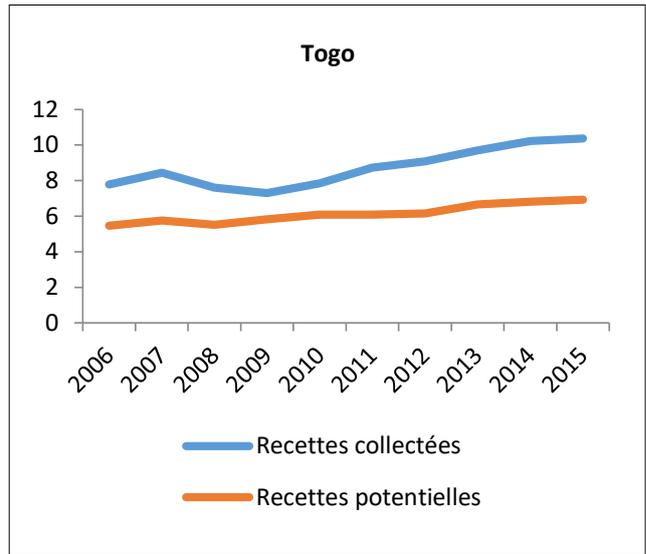
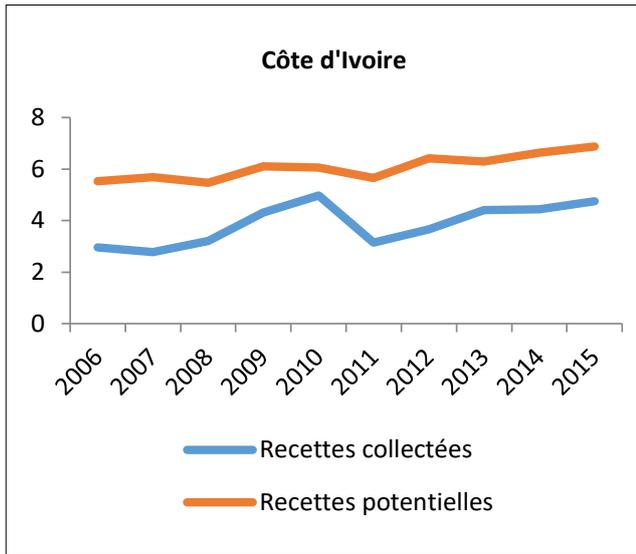
Sources : Autorités nationales, GFS du FMI et rapports du FMI. Estimations et calculs des auteurs.

**La mobilisation des recettes fiscales sur la consommation a été en relatif déclin sur la période par rapport au PIB et relativement aux autres pays de l'UEMOA et aux autres pairs africains à faible revenu (PFR-ASS).** Alors que l'utilisation des bases fiscales sur la consommation était plus élevée en 2010 que dans les autres pays de l'UEMOA et les PFR-ASS, elle était devenue inférieure à celle des autres pays de l'UEMOA en 2016. L'évolution dans les quatre pays est similaire à ce que l'on observe concernant les impôts sur le revenu. Aussi bien le Burkina Faso que le Togo ont étendu la collecte de recettes sur la consommation en proportion du PIB, alors que le Bénin enregistrait un déclin marqué et que les recettes stagnaient en Côte d'Ivoire malgré un point de départ relativement bas en 2010.

**Les estimations d'écart structurel relativement aux pairs mettent en évidence une sous-mobilisation importante des recettes fiscales sur la base de la consommation en Côte d'Ivoire et au Bénin** (Figure 2.4). La Côte d'Ivoire est encore plus éloignée de sa capacité à collecter des impôts et taxes sur la consommation qu'elle ne l'était avant la crise politique et institutionnelle de 2010-2011. De même au Bénin, l'effort de mobilisation de recettes sur la consommation s'est détérioré depuis 2013 et peut être estimé être 1.7 % en dessous du potentiel. Comme indiqué dans la section suivante, plusieurs options existent pour des améliorations dans ces deux pays. Le Togo, et dans une moindre mesure le Burkina Faso, sont plus performants que leurs pairs pour la collecte de recettes tirées des assiettes de consommation.

Figure 2.4: Recettes des taxes sur la consommation, potentiel structurel estimé relativement aux pairs et réalisations, 2006-2015





## Annexe 3 : Évaluation du potentiel fiscal et de l'écart fiscal.

### Encadré 3.1 : Recettes fiscales structurelles potentielles et estimations de l'écart fiscal

Un certain nombre de méthodes différentes ont été utilisées dans les rapports de pays et dans le présent rapport récapitulatif régional pour estimer les potentiels de recettes de l'impôt global, de l'impôt sur le revenu et des taxes sur la consommation (les niveaux maximaux de recettes fiscales que chaque pays pourrait raisonnablement mobiliser), ainsi que les écarts correspondants (différence entre les recettes fiscales potentielles estimées et réelles).

**Les rapports pays sur le Togo et le Bénin** fournissent de larges estimations de la limite supérieure pour les potentiels de recettes de l'impôt global et des impôts sur le revenu et la consommation. Ils le font en calculant le potentiel de revenus sous la forme du produit du taux d'imposition prévu par la loi pour chaque taxe et des estimations nominales en monnaie locale pour des variables approximant l'assiette fiscale (consommation finale pour la TVA, excédent brut d'exploitation pour le revenu des sociétés et revenu imposable des ménages par tranche d'imposition et type de revenu pour les impôts sur le revenu des particuliers).

**Les rapports pays sur la Côte d'Ivoire et le Burkina Faso et le rapport régional ont utilisé des approches économétriques plus sophistiquées.** Les rapports pays de la Côte d'Ivoire et du Burkina Faso ont utilisé l'analyse de frontière stochastique par panel (modèle de Kumbhakar, Lien et Hardaker de 2014) pour estimer une fonction de production du revenu maximal (niveau des recettes fiscales, globales et par type d'impôt) qu'un pays peut atteindre compte tenu d'un ensemble de facteurs (degré d'ouverture au commerce, PIB par habitant retardé et part de la valeur ajoutée agricole dans le PIB). La méthodologie utilisée dans ces deux rapports pays ne tient pas compte des contraintes institutionnelles susceptibles d'influer sur l'efficacité et l'efficience du recouvrement des impôts, du degré d'informalité de l'économie ou du respect des obligations fiscales, et n'intègre pas non plus explicitement les dynamiques démographiques. Les rapports pays sur la Côte d'Ivoire et le Burkina Faso surestiment donc probablement le potentiel de recettes par rapport au modèle du rapport de synthèse, qui inclut des variables institutionnelles.

**Les ratios et écarts de recettes fiscales prévus (globaux et par type d'instrument) présentés dans ce rapport de synthèse ont été estimés à l'aide de techniques d'analyse des pairs – erreurs-types corrigées par panel (PCSE – Panel Corrected Standard Errors) et analyse transversale pas-à-pas – en neutralisant des variables économiques, mais aussi institutionnelles, structurelles et environnementales susceptibles d'influer sur la performance des rentrées fiscales (par exemple le niveau de corruption, la dynamique démographique, les rentes pétrolières, l'inflation et le niveau escompté de scolarisation de la population).** Ces estimations constituent des calculs de limite inférieure du potentiel. Elles positionnent également chaque pays par rapport à des pairs ayant des caractéristiques similaires mais, de par leur conception, supposent que certains pays mobilisent plus que leur « potentiel » et que tous les pays avec des caractéristiques économiques et institutionnelles similaires sont (également) efficaces pour collecter les taxes.

**En résumé,** les résultats des analyses structurelles doivent être interprétés et utilisés avec prudence. Les potentiels estimés ne doivent pas être interprétés comme des niveaux maximums ou optimaux de la relation impôts/PIB destinés à être strictement et rigoureusement visés par les autorités. Dans certains cas, l'écart structurel est négatif. Cela ne doit toutefois pas être compris comme une suggestion de réduire le ratio impôts/PIB.

### Analyses des pairs et de frontière stochastique

**Deux approches concurrentes pour évaluer le potentiel de recettes sont couramment utilisées dans des études similaires : l'analyse des pairs et l'analyse de frontière stochastique.** L'analyse des pairs applique des techniques de données transversales ou de panels aux régressions des ratios impôts/PIB sur une gamme de facteurs déterminants potentiels. Le potentiel de recettes supplémentaires est l'estimation ajustée de façon résiduelle, qui,

par construction, atteint une moyenne de zéro sur l'échantillon. L'analyse de frontière stochastique, d'autre part, n'implique pas intrinsèquement que certains pays mobilisent plus que leur « potentiel » ou que tous les pays sont (également) efficaces pour collecter des impôts. Dans la pratique, les résultats de l'analyse des pairs et de l'analyse de frontière stochastique sont fortement corrélés et les implications politiques ne sont guère différentes. L'analyse de frontière stochastique exige également davantage de données et peut ne pas être indiquée dans un contexte de données médiocres ou peu abondantes. Les résultats présentés dans ce rapport comparent les résultats des analyses transversales et des pairs par panel.

**Les techniques d'estimation transversale ne sont pas en mesure de saisir pleinement les effets de circonstances propres au pays et peuvent introduire un biais dans les estimations des écarts de revenus ou de l'effort fiscal.** L'inefficacité du recouvrement de l'impôt dans certains pays peut avoir été persistante ou variable dans le temps. Il peut également y avoir une composante d'inefficacité persistante au fil du temps et une autre qui varie. Les techniques d'estimation par panel peuvent rendre compte des différences entre les pays ainsi que des dynamiques internes.

### Approches appliquées

**Les analyses de l'Annexe 3 du présent rapport quantifient le potentiel fiscal structurel spécifique au pays (et le potentiel fiscal par type d'instrument) et les écarts fiscaux correspondants pour les pays de l'UEMOA.** Les écarts spécifiques dans chaque pays sont établis dans le contexte d'un groupe de pairs, et normalisés en fonction d'un certain nombre de variables économiques et autres. Les analyses évaluent l'effort fiscal réel consenti, et mesurent l'écart entre la performance réelle représentée par le ratio recettes/PIB et les ratios de recettes fiscales prévues (globalement et par type d'instrument) en utilisant d'abord un panel de 70 pays sur 2006-2015 puis une analyse transversale de données de 2015 pour 68 pays à revenu faible et intermédiaire. Les écarts structurels reflètent une combinaison de « facteurs déterminants » structurels et institutionnels ; de choix politiques concernant l'inclusion de l'assiette et les structures tarifaires ; et les écarts en matière de respect des obligations fiscales.

**Les écarts par type d'instrument fiscal et les coefficients sur les différents déterminants contribuent à identifier de vastes domaines à explorer davantage afin d'appuyer le renforcement de la mobilisation des recettes.** La répartition par catégorie d'impôts indique où le potentiel de gains de recettes est probablement le plus fort. Les réformes spécifiques des politiques et de l'administration fiscales doivent être fondées sur des analyses détaillées et spécifiques aux pays et sont discutées ailleurs. Les modèles d'écart structurel situent les niveaux actuels de recouvrement des recettes fiscales dans un pays A dans le contexte de pays pairs confrontés à un ensemble de paramètres structurels et institutionnels similaires. Ils peuvent donner quelques orientations et idées sur la façon d'améliorer la fiscalité en termes généraux ou par sources d'impôts.

### Les spécifications techniques des estimations de l'écart fiscal sont les suivantes :

- Les analyses fournissent une estimation de l'effort fiscal réel consenti et mesurent l'écart entre la performance réelle représentée par les ratios recettes/PIB et les ratios de recettes fiscales prévues (globalement et par type d'instrument) en utilisant (i) un panel de 70 pays sur 2006-2015, puis (ii) une analyse transversale de données de 2015 pour 68 pays à revenu faible ou intermédiaire afin de vérifier la robustesse des résultats.
- L'analyse transversale a utilisé une approche pas-à-pas comme dans Torres (2013), mais a exploité des données plus récentes et comprend les revenus des sociétés tirés des ressources naturelles dans le total de l'impôt sur le revenu au lieu de celui des recettes non fiscales. Limiter l'échantillon aux pays à revenu faible ou intermédiaire contribue à réduire l'hétérogénéité des pays et à éviter un biais à la hausse de la capacité fiscale.
- L'analyse par panel a suivi la même méthodologie que Khwaja et Iyer (2014), à savoir les erreurs-types corrigées par panel (PCSE) avec une hétéroscédasticité au niveau du panel et une corrélation contemporaine d'un panel à l'autre. Elle ajoute toutefois des estimations pour les différents types d'instruments fiscaux. Les résultats des analyses sont également présentés pour les pays de l'UEMOA, tandis que Khwaja et Iyer ont mis l'accent sur les pays d'Europe et d'Asie Centrale.

- Les données sur les recettes utilisées sont celles du GFS et concernent uniquement le gouvernement central.<sup>102</sup> Les données sur les recettes et les comptes nationaux manquent pour certains pays essentiels, déséquilibrant le panel.<sup>103</sup>

**Les variables institutionnelles retenues sont des indicateurs susceptibles d'influer sur l'effort fiscal<sup>104</sup>.** Plus les institutions sont fortes, plus l'administration fiscale est efficace pour mettre en œuvre le code des impôts. Si certains pays choisissent de déployer un effort fiscal faible, pour la plupart des pays en développement, les améliorations institutionnelles vont de pair avec une amélioration de la performance et du potentiel de recouvrement des recettes. Le respect volontaire des obligations fiscales est nettement plus élevé quand le coût de la conformité est plus faible et le gouvernement généralement perçu comme moins corrompu.

**Les variables incluses reflètent également des tendances habituellement observées en matière de recettes.** Par exemple, les pays dont les exportations nettes de pétrole et de gaz sont plus élevées affichent généralement des revenus plus faibles tirés des taxes sur la consommation et les échanges internationaux.

**Tableau 3.1 : Sources et définitions de variables**

Variables	Source
Recettes fiscales en % du PIB	GFS du FMI (2018)
Recettes des impôts sur le revenu en % du PIB	GFS du FMI (2018)
Recettes des taxes sur les biens et services en % du PIB	GFS du FMI (2018)
Recettes des taxes sur le commerce en % du PIB	GFS du FMI (2018)
RNB par habitant, méthode Atlas (en USD actuels)	WDI (2018)
Croissance démographique	WDI (2018)
Part de la population urbaine (en % de la population totale)	WDI (2018)
Ratio de dépendance démographique (en % de la population en âge de travailler)	WDI (2018)
Agriculture, valeur ajoutée (en % du PIB)	WDI (2018)
Commerce (en % du PIB)	WDI (2018)
Importations de biens et services (en % du PIB)	WDI (2018)
Rente pétrolière <sup>105</sup> (en % du PIB)	WDI (2018)
Inflation, prix à la consommation (en % annuel)	WDI (2018)
Variable muette pour les pays enclavés	
Variables muettes pour les groupes commerciaux et monétaires d'Afrique (CEDEAO, CEMAC, etc.)	
Variables muettes régionales (AFR, EAC, AEP, RAS, ALC)	
Durée attendue de scolarisation en années	Statistiques du RDH du PNUD (2018)
Lutte contre la corruption : Estimation	Indicateurs de gouvernance mondiaux (2016)
Efficacité des pouvoirs publics : Estimation	Indicateurs de gouvernance mondiaux (2016)
Stabilité politique et absence de violence/terrorisme : Estimation	Indicateurs de gouvernance mondiaux (2016)
Qualité de la réglementation : Estimation	Indicateurs de gouvernance mondiaux (2016)
État de droit : Estimation	Indicateurs de gouvernance mondiaux (2016)
Voix citoyenne et redevabilité : Estimation	Indicateurs de gouvernance mondiaux (2016)

## Résultats de l'analyse par panel

**Les résultats de l'analyse des pairs par panel présentée dans le tableau ci-dessous sont globalement conformes à la théorie.** Les coefficients de la valeur ajoutée agricole sont négatifs. Le ratio commerce/PIB est fortement significatif et son coefficient est positif dans la régression des recettes fiscales, ce qui reflète le fait que le recouvrement des recettes dans de nombreux PFR dépend encore fortement des taxes sur le commerce. Le coefficient des importations est positif dans la régression des recettes des taxes sur le commerce, mais l'ouverture au commerce est associée à une baisse des recettes fiscales. Les coefficients pour les variables de responsabilité et de lutte contre la corruption

<sup>102</sup> Les données concernant des pays essentiels non inclus dans les GFS (par ex. pour le Sénégal) ont été ajoutées en utilisant des données provenant des tableaux du gouvernement sur les transactions ou de l'OCDE.

<sup>103</sup> Les estimations tirées de l'approche de frontière stochastique, plus exigeante en données, n'étaient donc pas fiables. Elles ne sont pas discutées ici.

<sup>104</sup> Comme indiqué par la littérature pertinente

<sup>105</sup> Les rentes pétrolières constituent la différence entre la valeur de la production de pétrole brut selon les cours mondiaux et les coûts de production totaux.

sont positifs pour les recettes fiscales comme pour les recettes des impôts sur le revenu, conformément à l'idée que de bonnes institutions favorisent le recouvrement des impôts. Les rentes pétrolières peuvent dynamiser les recettes fiscales sur le commerce (comme dans le cas de la Russie), mais aussi réduire les efforts du gouvernement pour mobiliser les recettes fiscales, car les pays riches en pétrole sont plus susceptibles d'avoir des recettes non fiscales tirées du secteur extractif plus élevées. Dans l'ensemble, les modèles expliquent 50 à 70 % des variations des recettes fiscales totales et des recettes des impôts sur le revenu, la consommation et le commerce.

**Tableau 3.2 : Résultats des régressions avec les erreurs-types corrigées par panel (PCSE)**

Variables	Recettes fiscales	Recettes des impôts sur le revenu	Recettes des impôts sur la consommation	Recettes des taxes sur le commerce
<b>RNB (log)</b>			4,99073*** (0,47800)	-5,61745*** (0,86733)
<b>RNB<sup>2</sup>(log)</b>			-0,33973*** (0,02719)	0,30327*** (0,04864)
<b>Croissance démographique</b>	-1,17292*** (0,14976)	-0,63256*** (0,07750)	-0,57262*** (0,09841)	-0,52103*** (0,07259)
<b>Population urbaine</b>	-0,06662*** (0,00904)		-0,02096*** (0,00289)	
<b>Ratio de dépendance démographique</b>		0,08909*** (0,00857)		
<b>Agriculture, valeur ajoutée</b>	-0,07844*** (0,01531)			-0,11989*** (0,01046)
<b>Commerce</b>	0,02184*** (0,00246)	-0,00486*** (0,00096)	0,01501*** (0,00107)	-0,05513*** (0,00809)
<b>Importations de biens et services / PIB</b>				0,12605*** (0,01654)
<b>Rente pétrolière</b>	-0,23347*** (0,01803)		-0,09494*** (0,00814)	0,08049*** (0,01397)
<b>Inflation</b>			-0,03678*** (0,01275)	
<b>Redevabilité</b>	2,02255*** (0,26212)		1,90195*** (0,09296)	
<b>Lutte contre la corruption</b>	1,01729*** (0,25955)	1,97036*** (0,05851)		-0,51398*** (0,17203)
<b>Afrique</b>	20,57298*** (0,60501)	2,91517*** (0,41208)	6,10425*** (0,32780)	10,31614*** (0,71581)
<b>Europe et Asie Centrale</b>	10,10565*** (0,30972)	-1,93913*** (0,13468)	9,13692*** (0,14742)	
<b>Moyen-Orient et Afrique du Nord</b>	14,36441*** (0,43906)		9,36392*** (0,30597)	0,52413*** (0,21407)
<b>Amérique Latine et Caraïbe</b>	7,16197*** (0,30155)	-2,77837*** (0,21268)	4,37223*** (0,17067)	1,68736*** (0,14013)
<b>Asie de l'Est et Pacifique</b>	6,38469*** (0,29626)		3,48411*** (0,24979)	1,18315*** (0,16311)
<b>Asie du Sud</b>	3,20869*** (0,50132)	-3,61091*** (0,34610)	2,47918*** (0,16739)	1,15118*** (0,19716)
<b>UEMOA</b>	2,25587*** (0,40471)	-1,49560*** (0,22342)	3,51728*** (0,15663)	
<b>CEMAC</b>	-2,48505*** (0,76216)			-8,54760*** (0,66332)
<b>COMESA</b>	-11,92164*** (0,89807)	-5,71631*** (0,51887)	2,95776*** (0,47544)	-8,85459*** (0,76803)
<b>CEDEAO</b>	-12,55006*** (0,71117)	-6,14591*** (0,51638)	-4,63376*** (0,34748)	-6,61288*** (0,69099)
<b>SADC</b>		1,24998***	-2,50319***	

		(0,41706)	(0,22567)	
<b>EAC-5</b>			-4,28902***	
			(0,71653)	
<b>Constante</b>	12,42979***	3,69425***	-13,95839***	26,72439***
	(0,64398)	(0,30111)	(2,12301)	(3,89693)
<b>Observations</b>	670	680	677	666
<b>R-carré</b>	0,68998	0,53697	0,71702	0,51449
<b>Nombre de pays</b>	68	69	69	68
Les erreurs-types figurent entre parenthèses				
*** p<0,01, ** p<0,05, * p<0,1.				

## Résumé des résultats du modèle transversal

### Résultats de la régression du modèle de régression transversale pas-à-pas

#### Variable dépendante : Recettes fiscales/PIB

	Coefficient	Erreurs-types robustes		
Importations/PIB	0,10657***	0,02701		
Aep	-4,15318***	1,434		
Rente pétrolière	-0,44254***	0,05842		
SACU	14,29810***	2,86025		
CEMAC	2,78613**	1,10299		
Constante	11,10903***	1,23355		
Nombre de pays	68			
R-carré	0,66317			
<b>Pays</b>	Recettes fiscales réelles	Potentiel fiscal	Effort	Écart fiscal
Bénin	14,54	15,35	0,95	0,81
Burkina Faso	15,07	14,98	1,01	-0,10
Côte d'Ivoire	15,08	13,69	1,10	-1,39
Guinée-Bissau	10,08	14,62	0,69	4,54
Mali	14,09	15,33	0,92	1,23
Niger	16,04	14,73	1,09	-1,32
Sénégal	19,76	16,04	1,23	-3,72
Togo	18,91	18,31	1,03	-0,60

\*\*\* p<0,01, \*\* p<0,05, \* p<0,1.

### Résultats de la régression du modèle de régression transversale pas-à-pas

#### Variable dépendante : Recettes des impôts sur le revenu/PIB

	Coefficient	Erreurs-types robustes		
SACU	6,10383***	1,23895		
UEMOA	-2,38059***	0,65596		
AFR	1,71545**	0,70339		
Constante	4,60221***	0,37473		
Nombre de pays	68			
R-carré	0,44217			
<b>Pays</b>	Recettes réelles des impôts sur le revenu	Potentiel des impôts sur le revenu	Effort	Écart des impôts sur le revenu
Bénin	3,14	3,94	0,80	0,80
Burkina Faso	3,93	3,94	1,00	0,00
Côte d'Ivoire	3,97	3,94	1,01	-0,03
Guinée-Bissau	2,34	3,94	0,59	1,60
Mali	4,04	3,94	1,03	-0,10
Niger	3,73	3,94	0,95	0,21
Sénégal	5,70	3,94	1,45	-1,76
Togo	3,57	3,94	0,91	0,37

\*\*\* p<0,01, \*\* p<0,05, \* p<0,1.

Résultats de la régression du modèle de régression transversale pas-à-pas

Variable dépendante : Recettes fiscales du commerce/PIB

	Coefficient	Erreurs-types robustes			
Importations/PIB	0.05192**	0.0209			
SACU	9.31331***	3.3769			
Afrique	1.75862***	0.49228			
SADC	-1.93555***	0.50043			
Constante	-0.80589	0.96652			
Nombre de pays	68				
R-carré	0.55886				
Pays	Recettes tirées des commerces	réelles taxes sur le commerce	Potentiel fiscal du	Effort	Écart fiscal du commerce
Bénin	4.17		3.02	1.38	-1.15
Burkina Faso	2.32		2.84	0.82	0.52
Côte d'Ivoire	2.42		2.29	1.05	-0.12
Guinée-Bissau	2.79		2.66	1.05	-0.13
Mali	1.84		3.01	0.61	1.16
Niger	2.26		3.07	0.74	0.81
Sénégal	2.80		3.35	0.83	0.55
Togo	4.50		4.46	1.01	-0.04

\*\*\* p<0.01, \*\* p<0.05, \* p<0.1

## Annexe 4 : Conclusions et recommandations principales des rapports pour les quatre pays.

### A4.1. Bénin

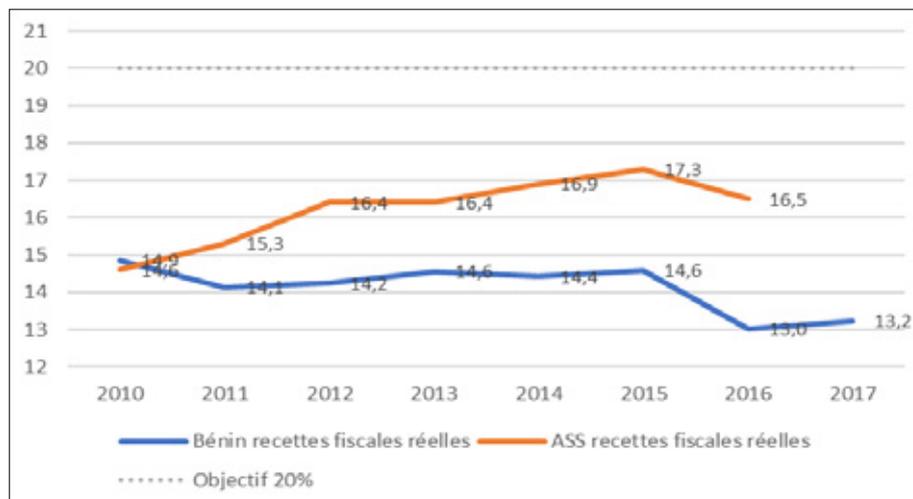
#### 4.1.1. Historique et constat

**Le Bénin s'est doté d'un ambitieux plan d'action** (le PAG, ou Programme d'Action du Gouvernement) **dont la réalisation nécessite un renforcement de la mobilisation de ressources intérieures**. L'adoption de ce programme d'action intervient en effet dans un contexte où les ressources concessionnelles mobilisables sont limitées.

Les recettes totales (fiscales et non fiscales) qui étaient de 14,7 % du PIB en 2016 sont passées à 17,6 % en 2017 et à environ 18 % attendus en 2018. En 2019, le gouvernement cible une mobilisation de ressources intérieures à hauteur de 21 % du PIB. Dans ce contexte, il est important pour le gouvernement d'identifier les forces et faiblesses de son système fiscal et les options de réforme permettant de le rendre plus efficace.

**La sous-mobilisation fiscale est importante et la transition fiscale est inachevée.** Les recettes fiscales sont sensiblement sous la moyenne de la région. En 2016, elles s'établissaient à 13 % du PIB contre 16,5 % pour l'Afrique subsaharienne (voir figure ci-dessous). Nos calculs d'élasticité fiscale<sup>106</sup> (0.967) confirment que les recettes n'ont pas cru plus vite que le PIB depuis 2001. À 13,2 % du PIB en 2017, les recettes fiscales au Bénin étaient nettement sous la barre des 20 % du PIB prescrite par l'UEMOA en tant que critère de convergence macroéconomique. La transition fiscale – un recul des recettes tarifaires compensé par la fiscalité intérieure – reste à achever au Bénin. Les recettes tarifaires continuent de peser pour 27 % des recettes totales, à comparer à 35 % dans les années 1980-1982.

Figure 4.1 : Recettes fiscales en Afrique subsaharienne et au Bénin (% du PIB, 2010-2017)



Sources : OCDE, comptes nationaux ; TOFE ; autorités nationales

Cette **transition fiscale inachevée** est en large partie due à la performance de la TVA, qui, même si elle est désormais le principal pourvoyeur de recettes fiscales, ne représente en 2017 que 5,0 % du PIB, soit 38 % des recettes fiscales totales. Son taux de C-efficacité<sup>107</sup> est relativement faible, à 31 %. En 2015, on voit que son ratio de C-efficacité (37,9 %) sur la base de données issues de la même source (OCDE) est inférieur à la moyenne des pays comparateurs (44,4 %).

106 Élasticité des recettes vis-à-vis du PIB.

107 Ratio entre recettes effectives et recettes théoriques maximales.

#### 4.1.2. Les défis majeurs de la mobilisation des recettes au Bénin sont les suivants :

- 1) La **TVA**, moteur essentiel des recettes, montre des signes d'essoufflement depuis 2014 – en partie en réponse à l'introduction de nombreuses exonérations produit par produit (notamment biens alimentaires de première nécessité et produits médicaux). L'influence de la TPS sur le taux global d'assujettissement pourrait également être un facteur dégradant la performance de cet impôt (les entreprises soumises à la TPS n'étant pas assujetties à la TVA).
- 2) **Des impôts** qui, dans des pays comparables sont des sources importantes de recettes, sont sous leur potentiel au Bénin – c'est notamment le cas des **impôts fonciers** (seulement 0.14 % du PIB en 2017), et des **accises** (0.35 % du PIB). En ce qui concerne les droits d'accises, la moyenne en Afrique subsaharienne était d'environ 1.7 % du PIB (2015). L'**IS**, autre impôt essentiel, est également sous son potentiel, avec un taux d'efficacité<sup>108</sup> de seulement 8.9 % en 2017, étant notamment affecté par les prix de transfert et l'optimisation fiscale agressive, mais aussi les conventions spécifiques sur des secteurs clés tels que les GSM. Le TEMI global du régime standard du Bénin, c'est-à-dire sans aucune exemption ni incitation, n'est pas attractif, à 36.2 %. Le taux statutaire de l'IS, à 30 % en 2018, reste élevé en termes relatifs, et les droits de douane sur biens d'investissement, qui sont en moyenne de 5.5 %, pèsent aussi dans le TEMI. Par contre, dans le régime du Code des investissements, le TEMI de seulement 17.6 % pour l'industrie est au contraire incitatif. La chute de 36 % à 17 % du TEMI est principalement expliquée par des dépenses fiscales, sur la porte et dans l'IS. Enfin, la base d'imposition pour l'IS est très étroite, avec une concentration de 88-89 % des recettes payées par 10 % des entreprises (2016).
- 3) Concernant l'**IRPP** sur les salariés, le ratio d'efficacité est de 39.8 % en 2017 ; en revanche, pour les non-salariés, l'IRPP reste moins performant avec un ratio d'efficacité de 19.7 %. Les écarts estimés de recettes, à 1.21 % du PIB pour les revenus salariaux, et 1.9 % du PIB pour les revenus non salariaux, indiquent une grande marge pour l'amélioration de la génération de revenus. Actuellement, seuls 20 % et 40 % du revenu potentiel, respectivement, sont collectés. L'impôt réel de l'IRPP sur le PIB est très bas au Bénin, par rapport à celui de ses pairs africains. Pour les non-salariés, peu de retenues à la source sont appliquées, à l'exception des dividendes, intérêts, royalties et certains honoraires. Un facteur important de non-performance est également la grande complexité de l'IRPP, y compris l'existence de multiples barèmes progressifs selon la source du revenu, ce facteur traduit la difficulté d'appliquer une imposition sur un revenu global.
- 4) La maîtrise des **dépenses fiscales**, à 2.3 % du PIB en 2017, reste un défi majeur, y compris pour ce qui concerne le dispositif des incitations à l'investissement (Codes des investissements et conventions spécifiques), qui ne suit pas les bonnes pratiques internationales en matière de simplicité, de transparence et de facilité de gestion. Les dépenses fiscales sont octroyées pour toutes les principales sources fiscales, en particulier les taxes indirectes (TVA et accises). Les exonérations de TVA devraient être réexaminées pour assurer un meilleur ciblage, y compris pour les exonérations établies produit par produit.

**Recommandations générales.** Des écarts de revenus importants ont été identifiés dans toutes les sources fiscales de base. Une stratégie de réforme fiscale devrait se concentrer sur les principales sources, en élargissant la base et en révisant les taux d'imposition, afin de garantir une fiscalité inclusive et efficace. Les propositions spécifiques sont résumées ci-dessous en distinguant le court terme et le moyen/long terme.

#### 4.1.3. Directions de réforme à court terme : concentrer l'effort de réforme sur les impôts à fort potentiel

##### Améliorer le fonctionnement de la TVA

Le fort fléchissement des recettes de TVA à partir de 2014 – de 6.6 % du PIB en 2013 à 5.0 % en 2017 – est un point clé de la dynamique fiscale béninoise. La TVA est de plus un puissant outil de taxation par ricochet du secteur informel, et donc un facteur d'élargissement de l'assiette fiscale agrégée – à condition toutefois que les exonérations par produit soient limitées et que le taux d'assujettissement soit convenable.

<sup>108</sup> Ratio de recettes effectives sur les recettes théoriques maximales.

**Recommandations :**

- Vérifier la conformité communautaire des exonérations de TVA et de considérer leur réduction ;
- Évaluer les conséquences de la TPS sur le taux d'assujettissement de l'économie.

*Améliorer le rendement de l'IS*

L'impôt sur les sociétés (IS) au Bénin est sous performant vis-à-vis de pays comparateurs régionaux pertinents, et les pistes de réforme prioritaires pourraient être les suivantes :

- Porter un effort prioritaire à la lutte contre le BEPS.
- Considérer l'unification des taux de l'IS afin de contribuer à la simplicité et à la neutralité de l'impôt.
- Comme annoncé par les autorités, il convient de s'assurer que les conventions avec les GSM arrivant à leur terme ne sont pas renouvelées. L'élimination totale des dépenses fiscales liées au GSM devrait avoir un impact important sur les recettes fiscales.
- Le renforcement de l'imposition minimum au titre de l'IS pourrait permettre de lutter directement contre l'optimisation fiscale agressive et plus généralement contre les problèmes de collecte. Passer d'un taux de 0.75 % du CA à un taux de 1 %, comme au Togo, pourrait dans ce contexte être envisagé.

*Améliorer l'impôt sur le revenu des personnes physiques (l'IRPP)*

Si les revenus salariaux – les revenus d'emploi – sont convenablement imposés, les revenus non salariaux – pour l'essentiel les revenus d'affaires des travailleurs indépendants, commerçants et artisans, sont mal couverts par la fiscalité. Les directions de réforme sont les suivantes :

- Dans une large mesure, les revenus d'affaires des non-salariés sont dans le secteur informel et doivent faire l'objet d'une stratégie plus générale de taxation de celui-ci – laquelle inclut notamment l'utilisation de l'imposition par ricochet via la TVA (voir ci-dessous).
- La complexité de l'IRPP, avec notamment de multiples barèmes progressifs selon la source des revenus pourrait faire l'objet d'une étude dans le but de sa simplification.

*Améliorer le rendement des accises*

Le rendement des droits d'accises se situe bien en deçà de son potentiel au Bénin, avec 0.35 % du PIB, contre une moyenne en l'Afrique subsaharienne d'environ 2.1 % du PIB (2016). Malgré des droits d'accises statutaires proches de ceux appliqués dans la sous-région, les recettes correspondantes au Bénin sont très faibles, notamment pour ce qui concerne les accises pétrolières. Une analyse des causes du gap des recettes sur ces dernières semble prioritaire.

*Maîtriser la dépense fiscale*

À court terme, la maîtrise de la dépense fiscale est une piste majeure de mobilisation de recettes. Les actions envisageables sont les suivantes :

- Le premier poste de dépense fiscale est constitué des exonérations de TVA par produit. Elles sont mentionnées plus haut dans les recommandations concernant cet impôt ; elles semblent prioritaires.
- Le dispositif des *incitations à l'investissement*, autre poste majeur des dépenses fiscales, pourrait être réformé pour suivre les meilleures pratiques internationales. Concernant spécifiquement les exonérations de TVA, de droits de douane et d'IS accordées par projet (conventions ou Code des investissements), il est recommandé d'étudier l'option de recentrer l'ensemble du dispositif d'incitation à l'investissement sur un mécanisme de *crédit d'impôt à l'investissement*, qui permet d'offrir un climat d'investissement attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale.
- Poursuivre le renforcement des capacités pour améliorer la gestion fiscale des dépenses fiscales. Le SFR est en cours d'élaboration avec l'aide du FMI (et déjà utilisé pour le calcul des dépenses fiscales en 2017) et

une révision des 330 exemptions existantes a été lancée en vue de rechercher l'efficacité et la suppression le cas échéant.

- Enfin, Le calcul de la dépense fiscale elle-même pourrait suivre les meilleures pratiques et les dispositions de l'UEMOA en la matière.

#### 4.1.4. Directions de réforme à moyen et long terme : élargir l'assiette fiscale agrégée

##### *Réaliser le potentiel des impôts fonciers*

L'expérience internationale montre que les impôts fonciers sont un moyen sûr d'élargir l'assiette fiscale aux segments difficiles à atteindre par les autres instruments, notamment par la fiscalité directe. Ils supposent toutefois la connaissance – par un nécessaire cadastrage du territoire – de la matière taxable, ce qui est en règle générale un effort de longue haleine. Le potentiel au Bénin est fort : avec des recettes de seulement 0.14 % du PIB en 2017, les impôts fonciers ont une large marge de progression.

Les principales pistes d'action sont les suivantes :

- *Abandonner la valeur locative*, sujette à de nombreux problèmes pratiques de disponibilité de données de référence, au profit de la valeur vénale.
- Afin d'assurer une meilleure allocation de l'effort administratif (cadastrage et valorisation) en fonction du potentiel de recettes, envisager un *système dual urbain / rural* :
  - Dans les zones urbaines, fusionner les deux taxes foncières (respectivement sur la propriété bâtie et non bâtie) assises sur le même principe de valorisation vénale ;
  - Dans les zones rurales, envisager un système de valorisation des biens sur la base de barèmes de zones simplifiés assis sur la superficie.
- Comme noté et comme déjà initié par les autorités, cadastrer la matière taxable, formaliser les titres de propriété et valoriser les biens – selon les propositions ci-dessus.

##### *Développer une stratégie fiscale pour le secteur informel*

L'imposition du secteur informel est une approche de long terme indispensable à la consolidation des recettes au Bénin. Il est suggéré que trois types de mesures pourraient permettre de mieux fiscaliser le secteur informel :

- **La TVA**, parce qu'elle est un impôt sur les ventes pour tout achat fait par une entreprise informelle au secteur formel assujetti, permet de taxer par ricochet les entreprises informelles. L'expérience internationale dans la sous-région a suggéré que des informels pouvaient de plus être des importateurs directs, et ce pour des volumes significatifs ; dans ce cas aussi ils sont atteints par la TVA, qui est collectée par les douanes sur les importations. Toutefois, ce mécanisme de taxation par ricochet ne fonctionne évidemment pas pour les produits ni si les entreprises non assujetties sont en fait de grandes entreprises brassant de forts volumes. Une TVA avec le moins d'exonérations possible et un bon fonctionnement, y compris un mécanisme crédible de remboursement de la TVA, fait donc partie intégrante d'une stratégie fiscale pour le secteur informel.
- La simplification de la **fiscalité des petites entreprises**. À cet égard, la TPS est un outil pertinent et doit être conservée et promue. Un point clé est toutefois de contrôler les effets d'aubaine d'acteurs économiques significatifs se réfugiant dans cet impôt et contribuant à dégrader le taux d'assujettissement de la TVA. **Contrôles fiscaux**. Toutefois, l'expérience internationale – et le niveau actuel négligeable des recettes de la TPS – montre que la formalisation fiscale, même avec des régimes très simplifiés et spécifiquement adaptés aux micro-entreprises, n'est adoptée par les informels que si des contrôles fiscaux crédibles et transparents sont mis en œuvre.

Bien que cela ne soit pas abordé spécifiquement dans le rapport, il convient de souligner que la capacité administrative en matière fiscale pourrait encore être renforcée afin d'accroître la mobilisation des recettes. La capacité d'audit

permettant de détecter les fraudes en matière de TVA et la capacité à mettre en œuvre les mesures fiscales internationales, telles que définies dans le BEPS, pourraient être mentionnées comme exemples de capacités administratives fiscales à améliorer.

#### *Prochaines étapes pour l'amélioration de la mobilisation des revenus*

L'amélioration de la collecte de recettes fiscales appelle, comme indiqué ci-dessus, des réformes importantes en matière de politique fiscale, y compris la simplification de l'impôt sur le revenu ; la suppression des taux préférentiels et la réduction des dépenses fiscales liées aux impôts sur le revenu et sur la consommation, ainsi que l'amélioration de la politique et de la mise en œuvre administrative de la TVA et des droits d'accises. Un renforcement supplémentaire de l'administration fiscale ainsi que des capacités de l'unité de politique fiscale sera nécessaire. Un soutien aux politiques de réforme en matière de politique fiscale pourrait être envisagé dans le cadre de la prochaine série d'appuis budgétaires au Bénin.

## **A4.2. Burkina Faso**

### **4.2.1. Historique et constats**

À la suite d'une augmentation importante du déficit budgétaire en 2017, le Burkina Faso s'est engagé à renforcer la soutenabilité de sa politique fiscale. L'objectif est notamment de recréer l'espace budgétaire pour des investissements visant à améliorer les infrastructures et la qualité des services sociaux. Dans un contexte de diminution progressive de l'aide publique au développement, l'amélioration de la mobilisation des recettes intérieures est nécessaire pour réaliser les investissements dans le capital humain et physique prévus par le Plan National de Développement Économique et Social (PNDES) et ainsi promouvoir une croissance inclusive.

Après une longue période de faible mobilisation fiscale (avec un ratio de recettes fiscales sur PIB de 11.4 % en 2008), le Burkina Faso s'est engagé à partir de 2010 dans une dynamique de progrès de ses recettes fiscales qui atteignaient 17.3 % en 2017. Malgré des résultats décevants en 2018 (avec une baisse attendue du ratio de recettes fiscales sur PIB à 16.7 %, notamment due à des grèves prolongées au ministère de l'Économie, des Finances et du Développement), les avancées en cours en matière d'administration fiscale pourraient, combinées avec des mesures de politique fiscale, permettre un renforcement significatif de la mobilisation fiscale.

La progression récente des recettes a été en effet largement portée par une évolution macroéconomique favorable, une modernisation marquée de l'administration de l'impôt et une réforme de la législation, notamment de la TVA. En atteignant 7 points de PIB en 2017, la TVA apporte une contribution remarquable aux recettes fiscales : l'efficacité budgétaire de la TVA du Burkina Faso est parmi les plus élevées des pays d'Afrique au sud du Sahara.

Cependant, depuis 2000, la progression des recettes de TVA reste portée par l'amélioration du potentiel structurel, tandis que la politique de mobilisation de la TVA s'est relativement dégradée avec un effort fiscal en baisse. La politique d'exonérations extensives de TVA, notamment dans le cadre du droit commun du Burkina Faso alors que d'autres pays rétrécissent le champ des exonérations, constitue certainement un facteur de cette dégradation relative.

### **4.2.2. Les défis majeurs de la mobilisation des recettes au Burkina Faso sont les suivants :**

1) **Le niveau actuel des recettes fiscales est encore éloigné de l'objectif des autorités** d'un taux de recettes fiscales sur PIB de 21 % en 2021. Il est également loin (écart de cinq points de PIB) du potentiel fiscal structurel que le Burkina Faso aurait pu atteindre en mettant en œuvre les meilleures pratiques.

2) **De fortes distorsions fiscales sont engendrées par d'importants dysfonctionnements** dans les remboursements des crédits de TVA (délais hors des bonnes pratiques, accumulation d'un stock de crédits de TVA de 6.4 points de PIB proche d'une année de recettes de TVA), par l'octroi intensif d'exonérations, par le recours intensif à des mesures fiscales dérogatoires et par des anomalies dans l'administration de l'impôt. Les distorsions nourrissent des demandes d'exonérations supplémentaires. De manière plus spécifique à la TVA, les exonérations sont de nature à compromettre la pérennité des recettes de TVA et elles entraînent des effets sur l'équité, souvent contraires aux objectifs de justice sociale.

### 3) **Les recettes de l'impôt sur le revenu stagnent depuis 2013, notamment en raison de l'octroi intensif d'exonérations.**

Les recettes directes stagnent (4.6 % du PIB en 2017) tandis que l'impôt sur les sociétés régresse de 2.9 % du PIB en 2013 à 2.6 % du PIB à 2017 en dépit d'une conjoncture économique favorable. Le rendement de l'impôt unique sur les traitements et salaires (IUTS) est très faible, par rapport aux pays pairs. Le rendement en pourcentage du PIB de cet impôt se situe autour 1.0 - 1.2 depuis 2007, ce qui signifie une sous-utilisation importante. De même, les impôts IBICA et IBNC, impôts déclaratifs, ont des rendements faibles, notamment en raison de la difficulté pour l'administration fiscale de connaître les revenus concernés. Du côté des revenus de capitaux, seul l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières procure quelques recettes, en partie parce que cet impôt peut faire l'objet d'une retenue à la source par le secteur bancaire.

4) **Les collectivités locales jouent un faible rôle dans la mobilisation des recettes locales propres** (taxe foncière, contribution des micro-entreprises) et, de ce fait, ne peuvent, ni s'investir pleinement dans la mobilisation de recettes fiscales propres, ni promouvoir une relation de redevabilité fiscale locale. Les recettes de fiscalité locale restent marginales en raison de la complexité de la législation et des risques de dispersion encourus par l'administration fiscale.

**Recommandations générales pour dégager les principaux gisements de recettes fiscales :** Une réforme globale inscrite dans la durée, portant à la fois sur l'administration de l'impôt et la législation, vise à atteindre l'objectif du gouvernement de hisser les recettes fiscales à 21 % du PIB en 2021. À cette fin, les autorités ont identifié cinq gisements de recettes fiscales :

- 1) **Renforcer les recettes de fiscalité indirecte interne** en mettant l'accent à la fois sur la TVA et les droits d'accises.
- 2) **Améliorer le niveau des recettes de fiscalité directe** avec une attention spécifique sur la fiscalité appliquée aux résultats des entreprises.
- 3) **Accroître la contribution des activités « informelles »**, y compris du secteur minier ; réduire la fraude pour permettre une progression de l'ensemble des recettes fiscales.
- 4) **Mobiliser des recettes de fiscalité foncière** plus importantes.
- 5) **Engager un programme d'apurement des restes à recouvrer (RAR)** visant à mobiliser des recettes fiscales tout en créant un environnement plus propice à la mobilisation fiscale.

#### 4.2.3. Stratégie de réforme fiscale

##### *Principes de la stratégie*

**L'objectif adopté par les autorités d'une progression des recettes fiscales de 4.5 points de PIB d'ici 2021 constitue un défi difficile**, étant donné les contraintes structurelles de l'économie. De nombreuses réformes ont déjà été engagées et ont bénéficié de l'appui de partenaires techniques et financiers, y compris la Banque mondiale (dans le cadre d'opérations de soutien aux politiques de développement et d'assistance technique) et le FMI. Il s'agit notamment de l'adoption d'un nouveau Code général des impôts, de l'élargissement de l'assiette à travers un meilleur enregistrement et recensement des contribuables, de l'opérationnalisation de la facture normalisée, de l'amélioration de l'information sur la propriété foncière, de la modernisation de l'administration fiscale et d'autres mesures visant à réduire la fraude douanière. Ces mesures permettent d'envisager une augmentation de recettes équivalente à 0.5 point de pourcentage du PIB par an à moyen terme. Se rapprocher des objectifs plus ambitieux définis par les autorités nécessite un large éventail d'initiatives couvrant l'amélioration de la politique fiscale et la simplification de certaines taxes directes ; l'amélioration de la gestion des dépenses fiscales, en particulier la suppression des allègements trop généreux et inefficaces des impôts sur le revenu et de la consommation ; et l'amélioration de l'administration fiscale, notamment en matière de contrôle fiscal pour lutter contre la fraude fiscale par segment de contribuables.

**Dans le cadre d'une réforme globale et cohérente de la fiscalité, les efforts pourraient s'organiser selon les six principes suivants :**

- 1) **Promouvoir un environnement fiscal favorable à la progression des recettes.** À cette fin, atteindre l'objectif de neutralité économique de la TVA, apurer les restes à recouvrer et moderniser les procédures, notamment à travers l'introduction des téléprocédures.

- 2) **Parvenir à la neutralité économique de la TVA requiert la fluidité des remboursements de crédits de TVA** avec notamment une restitution sous 10 jours pour les demandes des opérateurs classés à faible risque. Une étape préalable consisterait à engager des contrôles pour détecter les crédits fictifs de TVA et les sanctionner, notamment à travers l'application de l'article 777 (déclaration de crédits fictifs) et de l'article 779 du CGI (demande de remboursements de crédits fictifs). Les principaux instruments de la fluidité des remboursements sont prévus par la loi de finance rectificative votée en octobre 2018 : un compte séquestre à financement automatique à travers l'affectation de l'intégralité de la TVA payée par les sociétés exportatrices et une part des recettes intérieures de TVA à un Compte d'affectation spéciale du Trésor ; un traitement différencié des demandes en fonction d'une analyse risque est prévu. Une procédure de paiement différé des crédits de TVA mise en œuvre au niveau de la douane permettrait de compléter le dispositif en réduisant le besoin de financement du compte séquestre. En raison de l'importance de son montant probable, le stock de crédit de TVA après apurement des crédits fictifs pourrait faire l'objet d'un remboursement à travers un dispositif spécifique.
- 3) **Une fois la neutralité économique de la TVA acquise, il deviendra possible d'engager un élargissement de son assiette à des biens de large consommation jusqu'ici exonérés.** Une évaluation des dépenses fiscales entraînées par les exonérations incluses dans le droit commun serait nécessaire pour dégager des priorités en faveur de la suppression de la plupart des exonérations relatives aux consommations finales et aussi aux consommations intermédiaires<sup>109</sup>. Cette suppression, qui pourrait apporter des recettes additionnelles et renforcer la cohérence de la TVA, permettrait d'élargir l'assiette de la TVA. Le préalable à la maîtrise des exonérations serait d'améliorer l'évaluation des dépenses fiscales relatives à la TVA et aux autres impôts. L'effet sur les recettes de TVA pourrait être proche d'un point de PIB d'ici 2021. L'hypothèse d'une réduction du taux ordinaire de TVA serait alors à considérer.
- 4) **Un potentiel additionnel de recettes fiscales est aussi mobilisable en améliorant l'administration des droits d'accises.** En dépit d'une actualisation pertinente de la législation relative à ces droits, les recettes de droits d'accises, bien qu'en progression ces dernières années, demeurent relativement insuffisantes (2.1 % du PIB en 2017 contre 1.1 % en 2010). Une administration plus efficace des droits d'accises devrait permettre une progression additionnelle de recettes d'environ 0.4 point de PIB pour atteindre au total environ 2.8 points de PIB.
- 5) **Apurer les restes à recouvrer** repose sur un classement chronologique par catégorie d'impôts et de contribuables de l'ensemble des RAR avec appréciation de leur degré de recouvrabilité. Il devient alors possible d'engager en priorité des procédures de recouvrement sur les RAR à la fois les plus importants et les plus recouvrables. Un gain de recettes de 0.3 point de PIB serait à attendre pour 2021. Pour les RAR non recouverts après épuisement des diligences légales, une procédure d'admission en non-valeur (ANV) serait à mettre en œuvre. Cette procédure, déconcentrée au niveau du Directeur général des Impôts, pourrait être facilitée par la création, comme au Cameroun, d'une Commission consultative composée de représentants des administrations financières et des entreprises.
- 6) **Généraliser les téléprocédures.** Depuis avril 2018, avec la mise en place de la plateforme eSINTAX, les téléprocédures sont offertes pour les déclarations de l'ensemble des impôts dont sont redevables les grandes et moyennes entreprises tandis que le télépaiement est en place depuis juillet 2018. La généralisation des téléprocédures et du télépaiement constitue un instrument crucial pour rendre plus efficace l'administration de l'impôt, notamment la lutte contre la fraude : libérée de lourdes tâches administratives (saisie, vérification des données fiscales), la DGI pourrait se consacrer pleinement aux missions de contrôle et de recouvrement. Cette généralisation constitue aussi un facteur important d'amélioration du climat des affaires en modernisant de manière radicale la relation avec le contribuable.

*Renforcer la contribution du secteur informel et améliorer l'administration de l'impôt pour réduire la fraude*

**Taxation des activités « informelles », y compris les activités artisanales minières. Pour les micro-entreprises** (0 à 15 millions de FCFA de chiffre d'affaires), une taxation indiciaire forfaitaire à travers une CME simplifiée pourrait relever de la compétence exclusive des collectivités locales. Ces dernières s'appuieraient sur leurs Comptables publics et bénéficieraient de l'intégralité du produit de la CME. **Pour les petites entreprises** (15 à 50 millions de FCFA de chiffre

<sup>109</sup> Pour une méthode opérationnelle d'évaluation des dépenses fiscales voir Geourjon et coll. 2018

d'affaires) pourrait s'appliquer, dans le cadre d'un régime déclaratif, une taxe unique sur le chiffre d'affaires, à taux modéré, gérée par la DGI et affectée au budget de l'État central. Ce schéma simplifié libérerait des moyens que la DGI pourrait affecter à la gestion d'impôts à fort potentiel et apporterait des recettes locales additionnelles aux collectivités.

#### *Lutte contre la fraude : renforcer l'administration de l'impôt*

Réduire la fraude repose sur une amélioration de l'administration de l'impôt en appliquant de manière rigoureuse le principe de segmentation, en renforçant la morale fiscale, en renforçant l'efficacité des contrôles et enfin celle du recouvrement.

- La législation établit une distinction pertinente entre micro-entreprises, petites entreprises, entreprises moyennes (50 millions à un milliard de FCFA de chiffre d'affaires) et enfin grandes entreprises (plus d'un milliard de FCFA de chiffre d'affaires). Cette segmentation est à appliquer à toutes les entreprises quel que soit leur statut ou la nature de leur activité. Un aménagement des règles de transfert permettrait de mieux prendre en compte l'évolution des entreprises.
- Réduire une défaillance déclarative très supérieure aux normes usuelles constitue une priorité : relances, taxation d'office, sanctions pour défaut de déclaration, doivent inciter le contribuable au dépôt de sa déclaration. L'efficacité de cette action repose sur une identification rigoureuse à travers un identifiant fiscal unique, un fichier à jour des contribuables et la mise en œuvre dans de brefs délais des procédures. La réduction des défaillances déclaratives sera facilitée par la généralisation des téléprocédures.
- Renforcer les contrôles, notamment par un recours systématique à l'analyse risque pour leur ciblage et à une proportion plus importante de contrôles ponctuels, pour réduire le manque de sincérité des déclarations. Une augmentation du nombre et de la qualité des contrôles est nécessaire.
- Améliorer l'efficacité du recouvrement : le recouvrement effectif des recettes fiscales, dernière étape de la chaîne fiscale, en constitue l'objectif ultime. Une des causes de la médiocre efficacité du recouvrement tient au statut de comptable secondaire des agents comptables de la DGI. Dotés du statut de comptable principal et donc pleinement responsables du point de vue comptable, les comptables principaux de la DGI pourraient utiliser l'ensemble de leurs prérogatives sans être freinés dans leurs initiatives.

L'ensemble de ces orientations en améliorant les différentes catégories de recettes pourrait permettre une progression des recettes fiscales de deux points de PIB.

#### *Poursuivre la modernisation de la législation de fiscalité directe.*

**La réforme de la fiscalité directe à travers l'institution d'un système dual d'imposition** s'appuie sur un barème progressif simplifié<sup>110</sup> appliqué aux seuls salaires, un impôt sur les sociétés appliqué à l'ensemble des revenus des sociétés, bénéfices et revenus de capitaux compris, une taxation des revenus de capitaux des personnes physiques à un taux proportionnel unique, une taxation des bénéfices des personnes physiques, soit selon le barème progressif simplifié appliqué aux traitements et salaires, soit selon un taux proportionnel légèrement supérieur à celui de l'impôt sur les sociétés<sup>111</sup>. Le taux de l'impôt sur les sociétés pourrait être rendu plus attractif afin d'encourager la constitution des entreprises sous forme de société et réduire les exonérations.

**Cette réforme mettrait en place un système d'impôt dual, porteur d'une plus grande neutralité et garant de progressivité** ; elle préparerait la taxation de revenus échappant aujourd'hui largement à l'impôt. À horizon 2021, elle pourrait produire 0.3 point de PIB de recettes fiscales additionnelles.

**Simplification de l'impôt sur les salaires (IUTS) afin d'en améliorer la lisibilité et de pérenniser son rendement.** Il convient de réexaminer les six taux d'imposition en plus du taux nul (Graphique 2.3). Les taux (4) compris entre 12.1 % et 18.4 % sont très proches et pourraient converger vers un taux de 15 % ; de la même façon, les taux de 21.7 % et 25 % vers un taux de 25 %, voire 30 % afin de renforcer la progressivité. Le nombre de tranches du barème progressif serait ainsi réduit à trois. Les seuils seraient à revoir et il conviendrait de remplacer l'abattement proportionnel par un seuil revu à la hausse. En deçà de ce seuil, les salaires sont taxés à taux nul. Les salaires les plus modestes échappent ainsi

<sup>110</sup> Ce barème comprendrait trois taux dont un taux nul.

<sup>111</sup> L'objectif est d'encourager la constitution des entreprises en société.

à l'impôt. Le nouveau barème progressif simplifié devrait être appliqué à l'ensemble des salariés et fonctionnaires, ce barème progressif constituant une des deux branches de « l'impôt dual ».

**La simplification du barème de l'IUTS serait réalisée avec l'objectif de maintenir le niveau de recettes, voire de l'augmenter.** Les objectifs d'équité horizontale (avoir le même traitement pour les personnes dont le niveau de revenu est identique) et d'équité verticale (traiter de façon différente les personnes avec des niveaux de revenus différents), pourraient être améliorés à travers le choix judicieux des tranches et des taux d'imposition.

**Les taux de taxation des revenus du capital sont relativement dispersés** et peuvent être à l'origine d'arbitrage basé sur des motifs fiscaux et non sur le rendement de l'investissement. Afin de rendre la fiscalité du capital plus neutre, il conviendrait d'harmoniser les taux vers un taux unique.

*Imposer les micro-activités à travers une CME simplifiée et mettre en œuvre un impôt foncier à vocation locale.*

Sous réserve d'en simplifier le régime juridique et d'en réviser le mode d'administration, l'impôt foncier, actuellement marginal (<0.1 % du PIB en 2017), pourrait permettre de renforcer les ressources propres des collectivités locales (0.3 % du PIB en 2017) tout en introduisant une relation de redevabilité entre collectivités et contribuables.

**Une démarche de segmentation permettrait d'adapter le régime de l'impôt foncier aux caractéristiques de l'assiette fiscale.** 1) La taxation de la valeur locative ou de la valeur vénale pourrait être réservée aux immeubles à fort potentiel fiscal. 2) La fiscalité relative aux petites côtes pourrait être purement indiciaire.

*Clarification des responsabilités dans la chaîne fiscale*

**Cette clarification reposerait sur deux principes essentiels.** 1) Implication active des communes, devenues point focal dans la mobilisation des ressources locales. 2) Unicité de la responsabilité de la chaîne fiscale pour un impôt donné avec réunion des fonctions d'assiette et de recouvrement.

**Tableau 4.I : Orientations stratégiques et principales mesures opérationnelles**

<b>Orientations stratégiques</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Améliorer la mobilisation des recettes fiscales de 4 points de PIB et promouvoir une plus grande neutralité du prélèvement ;</li> <li>• Engager prioritairement un renforcement de la TVA (à travers une fluidité des remboursements des crédits de TVA) et des droits d'accises afin d'accroître les recettes fiscales d'un point de PIB ;</li> <li>• Renforcer l'administration des droits d'accises avec un gain de recettes attendu de 0.3 point de PIB ;</li> <li>• Engager une réforme de la fiscalité directe permettant d'atteindre une progression de 0.3 point de PIB des recettes fiscales ;</li> <li>• Mettre en œuvre un programme de lutte contre la fraude fiscale en renforçant l'administration de l'impôt (gain de 2 points de PIB) ;</li> <li>• Apurer les RAR pourrait apporter 0.3 point de PIB ;</li> <li>• Renforcer le rôle des collectivités locales en matière de mobilisation des recettes publiques locales, notamment en matière d'impôt foncier et de taxation des micro-activités.</li> </ul>
<b>Principales mesures opérationnelles</b>
<p><b>Mesures relatives à la TVA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôler les assujettis en crédits de TVA en accordant une priorité aux montants les plus importants ; appliquer les pénalités sanctionnant la formation de crédits de TVA fictifs et apurer les crédits fictifs de TVA ;</li> <li>• Prévoir un dispositif ad hoc pour rembourser le stock de crédits de TVA accumulé au cours des exercices antérieurs ;</li> <li>• Garantir un remboursement sous dix jours des crédits de TVA émanant des opérateurs classés à faible risque ;</li> <li>• Introduire une procédure de paiement différé de la TVA en douane ;</li> <li>• Améliorer la méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales.</li> </ul> <p><b>Apurer les RAR</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procéder à un classement des RAR et appliquer les procédures de recouvrement en accordant la priorité aux RAR de montant important les plus faciles à recouvrer ;</li> <li>• Appliquer les procédures d'Admission en non-valeur pour les RAR irrécouvrables.</li> </ul> <p><b>Développer les téléprocédures</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Poursuivre le développement des téléprocédures en s'assurant que les conditions requises sont satisfaites pour un fonctionnement efficace (numérisation de l'ensemble des informations fiscales, identification efficace des contribuables, dossiers fiscaux tenus à jour).</li> </ul>

### Principales mesures opérationnelles (suite)

#### Simplifier la fiscalité à vocation locale

- Appliquer une CME simplifiée (exclusivement indiciaire) aux micro-entreprises et une taxe à taux unique sur le chiffre d'affaires des petites entreprises.

#### Lutter contre la fraude

- Appliquer de manière rigoureuse la segmentation aux diverses catégories d'entreprises répertoriées dans un fichier tenu à jour ;
- Engager les actions nécessaires pour réduire la défaillance déclarative ;
- Améliorer l'efficacité des contrôles et accroître l'efficacité du recouvrement. À cette fin, créer un réseau de comptables principaux à la DGI afin d'appliquer l'ensemble des procédures légales pour réduire la défaillance déclarative des entreprises, sanctionner le manque de sincérité des déclarations et procéder au recouvrement des créances fiscales.

#### Promouvoir une fiscalité duale sur le revenu

- Rendre plus neutre la fiscalité des revenus de capitaux à travers l'application d'un taux proportionnel unique et modéré ;
- Simplifier le barème de l'impôt unique sur les traitements et salaires ;
- Baisser le taux de l'impôt sur les sociétés afin d'encourager la constitution des entreprises sous forme de société et de réduire les exonérations.

#### Élargir les compétences fiscales des communes

- Donner compétence aux communes appuyées par les receveurs municipaux pour recouvrer à leur bénéfice la fiscalité foncière résidentielle et la CME. La DGI resterait l'unique intervenant pour la fiscalité foncière des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition ;
- Affecter l'intégralité du produit de l'impôt foncier résidentiel et de la CME aux communes ;
- Renforcer les capacités des communes pour asseoir les différentes composantes de la fiscalité foncière ;
- Appliquer, tout en la simplifiant, la législation actuelle basée sur l'évaluation des valeurs locatives pour les actifs immobiliers de valeur importante.

## A4.3. Côte d'Ivoire

### 4.3.1. Diagnostic relatif à la mobilisation des recettes fiscales

**TVA, espace substantiel de recettes à mobiliser.** La sous-mobilisation fiscale (7 points de PIB), qui handicape la Côte d'Ivoire pour financer les biens publics nécessaires à son développement, provient du rendement budgétaire insuffisant des impôts centraux majeurs, tout particulièrement de la TVA caractérisée par un effort fiscal négatif évalué à environ 6 points de PIB. La sous-mobilisation fiscale a aussi pour origine la contribution insuffisante de la fiscalité directe, notamment de l'impôt sur les bénéfices dont le produit a chuté ces dernières années en dépit de la forte croissance économique du pays.

**Octroi extensif d'exonérations : niveau insuffisant des recettes fiscales.** Ainsi que le mettent en évidence les évaluations de dépenses fiscales, les multiples exonérations contenues dans la législation de droit commun, le code des investissements, les codes sectoriels et les conventions d'État contribuent de manière décisive à affaiblir les recettes fiscales, notamment les recettes de TVA et d'impôt sur les bénéfices ; l'octroi systématique des exonérations est incompatible avec une mobilisation efficace des recettes fiscales.

**Acquis essentiels : fluidité des remboursements de crédits de TVA et évaluation des dépenses fiscales.** Le remboursement fluide des crédits de TVA, effectif depuis trois ans, permet à la TVA d'être économiquement neutre et ouvre la voie à l'élimination des exonérations « incitatives » de TVA. L'évaluation des dépenses fiscales, dont certains choix méthodologiques seraient à revoir ou à préciser (régime fiscal de référence notamment, cf. annexe II) lors d'un Atelier national, devrait aussi faciliter une réduction des exonérations de toute nature, y compris les exonérations incluses dans le droit commun qui sapent profondément le rendement budgétaire des recettes fiscales.

**Législation et administration inadaptées de la fiscalité locale de masse.** De 2012 à 2013, la stratégie de l'administration fiscale a été centrée sur l'impôt foncier, dont le potentiel de recettes avait été largement surestimé, surtout dans la perspective de financer le budget de l'État central. S'appuyer avant tout sur la Direction Générale des Impôts pour mobiliser l'ensemble de l'impôt foncier ne tient compte, ni de la nature locale de cet impôt, ni de l'extrême hétérogénéité des actifs fonciers, ni du rôle possible des communes ; la législation régissant la fiscalité foncière est

également inadaptée à la réalité d'une assiette hétérogène, en forte croissance, avec de nombreux actifs immobiliers de faible valeur.

En dépit de la contribution fiscale que pourraient apporter les micro-entreprises<sup>112</sup> aux collectivités locales, l'impôt synthétique applicable aux entreprises réalisant de 5 à 50 millions FCFA de chiffre d'affaires recouvré par l'administration fiscale ne permet pas une mobilisation efficace de cet impôt, qui consiste en une taxe sur le chiffre d'affaires inutilement complexe. Le rendement de l'impôt forfaitaire indiciaire TFPCA appliquée par les communes sur les micro-activités réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 5 millions FCFA est également marginal (0.04 % PIB) en raison du caractère excessivement étroit de son champ d'application.

**L'échelon pertinent de gestion de la fiscalité foncière et de la fiscalité des petites entreprises du segment inférieur n'a pas encore été identifié.** Les collectivités locales, notamment les communes, ne sont pas vraiment impliquées dans la mobilisation des recettes fiscales de masse à l'assiette hétérogène tandis que l'administration fiscale ne dispose pas d'avantage comparatif pour gérer une fiscalité de masse. Au contraire, cette dernière tend à disperser ses moyens sur des enjeux marginaux de recettes avec le risque de négliger les impôts centraux à fort potentiel.

**Défaillances de la lutte contre la fraude.** Alors que les micro-activités sont porteuses d'un potentiel de recettes fiscales additionnelles non négligeable pour les collectivités locales mais de faible intérêt pour l'État central, une lutte efficace contre la fraude fiscale et douanière, pratiquée par des entreprises de toute taille, pourrait apporter des recettes supplémentaires importantes.

Les progrès dans l'administration de l'impôt réalisés ces dernières années (création de la DGE et de quatre CME, effectivité de la liaison douane-impôt, identifiant fiscal unique, système d'information performant, mise en place accélérée des téléprocédures et des télépaiements, suivi en ligne des remboursements de crédits de TVA et effectivité de ces remboursements depuis 2015), n'ont pas encore exercé d'effets décisifs sur les recettes. Des blocages, tout particulièrement le manque d'efficacité des contrôles, une segmentation inadaptée et une gestion peu efficace des informations fiscales n'ont pas encore permis de réduire la fraude fiscale.

#### 4.3.2. Stratégie pour renforcer les recettes fiscales

*Nécessité d'un changement de stratégie*

**Le renforcement des recettes fiscales, notamment des recettes de TVA, passe par une amélioration radicale du contexte d'application de l'impôt en Côte d'Ivoire.** Il s'agit de réduire la fraude et la corruption, de promouvoir des administrations fiscales et douanières modernes de service, d'accorder une plus grande autonomie aux régies financières en charge de la mobilisation des recettes fiscales et enfin, d'améliorer la définition de la politique fiscale et la prévisibilité des réformes.

**Un changement de stratégie est nécessaire :** une fiscalité de droit commun aussi transparente et simple que possible doit être substituée à l'exonération systématique et aux régimes dérogatoires, peu efficaces pour promouvoir le développement d'activités économiques. À l'évidence, pour renforcer ses recettes fiscales de manière significative et rejoindre la performance des autres pays de l'UEMOA, la Côte d'Ivoire doit rompre avec sa culture d'octroi de dérogations et avantages fiscaux de faible efficacité compte tenu des autres points forts du pays.

**Augmenter les recettes fiscales passe par la promotion de la neutralité économique de la fiscalité** qui requiert de donner la priorité à des impôts reposant sur de larges assiettes et des taux modérés. En Côte d'Ivoire, ce changement de stratégie peut prendre appui sur une administration de l'impôt largement modernisée ces dernières années ; la fluidité remarquable des remboursements des crédits de TVA et la mise en œuvre des télé-procédures constituent des atouts remarquables. Le changement de stratégie peut aussi s'appuyer sur une amélioration radicale de l'environnement des affaires et sur une croissance économique soutenue. Ce changement de stratégie, c.-à-d. renoncer à une fiscalité à la carte complexe, participerait de manière décisive à l'amélioration du climat des affaires.

<sup>112</sup> Jusqu'à présent sont considérées comme micro-entreprises, les activités réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 5 millions FCFA ; la mission propose une définition élargie de zéro à 30 millions FCFA tandis que les petites entreprises seraient caractérisées par un chiffre d'affaires entre 30 et 150 millions FCFA ; 150 millions FCFA correspondrait alors à la fois au seuil d'assujettissement à la TVA et au seuil de compétence des CME.

### *Réforme prioritaire de la TVA*

**Un seuil d'assujettissement TVA de 150 millions FCFA au lieu de 50 millions FCFA coïncidant avec le seuil de compétence des CME**<sup>113</sup> permettrait une gestion plus efficace des assujettis TVA dont le nombre global diminuerait sans occasionner de pertes nettes de recettes en raison du degré élevé de concentration du potentiel de recettes de TVA dans les segments supérieurs et de la plus grande efficacité administrative des CME relativement aux autres services fiscaux.

**Élargissement de l'assiette de la TVA.** Une réduction des exonérations de TVA de toute nature, facilitée par la fluidité des remboursements de crédits de TVA et les résultats d'une évaluation des dépenses fiscales étendue aux exonérations incluses dans le droit commun, ouvrira la voie à un véritable élargissement de l'assiette de la TVA tout en augmentant sa cohérence. Cet élargissement, essentiel pour renforcer le rendement des recettes de TVA et faire de la TVA un véritable impôt général sur la consommation, pourrait être facilité par une modération du taux standard de TVA et le retour à l'unicité du taux de TVA. Un ajustement des Directives de l'UEMOA serait nécessaire notamment en ce qui concerne l'encadrement régional des exonérations de TVA.

### *Réforme de la fiscalité directe*

**Vers un impôt direct dual.** Afin de renforcer la neutralité économique et l'équité de la fiscalité directe, l'impôt sur le revenu, actuellement complexe, pourrait évoluer vers un système de type « impôt dual ». L'impôt dual combine un taux proportionnel unique (facteur de neutralité) et modéré sur les revenus issus de facteurs mobiles (capital) et un barème progressif (facteur d'équité) simplifié pour les revenus issus de facteurs peu mobiles (travail). Les traitements et salaires constituent la plus grande part des revenus soumis à l'impôt, les taxer à travers un impôt cédulaire progressif retenu à la source permettrait l'abandon de l'impôt général sur le revenu (IGR), complexe et porteur de faibles recettes.

L'évolution vers un impôt dual préparerait également l'intégration, à terme, des revenus autres que les salaires (essentiellement les bénéficiaires non commerciaux (BNC) des professions libérales) à la fiscalité sur les revenus.

**Gestion défaillante des informations fiscales et efficacité des contrôles.** Réduire la fraude à travers des contrôles plus efficaces constitue une étape essentielle à franchir pour renforcer les différentes catégories de recettes fiscales. Une amélioration de la gestion des informations fiscales est nécessaire pour permettre des contrôles plus efficaces. L'efficacité des contrôles requiert un accès direct et aisé des services opérationnels aux informations fiscales et la transmission en temps réel par la Direction des Enquêtes, du Renseignement et de l'Analyse Risque (DERAR) d'informations directement exploitables. Une lutte contre la fraude plus efficace devrait permettre une progression substantielle de l'ensemble des recettes fiscales.

### *Réforme de la fiscalité foncière et de la fiscalité des micro-entreprises - Communes, acteurs centraux de la mobilisation de la fiscalité locale*

**L'impôt foncier, qui ne peut dégager efficacement des recettes à la hauteur des besoins de l'État central, est à vocation locale : il devrait contribuer au financement des collectivités locales, notamment des communes.** L'occasion de promouvoir une relation de redevabilité fiscale entre les communes et les citoyens (résidents ou micro-entrepreneurs) est à saisir. Appuyées par leurs receveurs, les communes ont vocation à occuper une place centrale pour définir l'assiette et assurer le recouvrement de l'impôt foncier et la fiscalité sur les micro-activités.

**En vertu du principe de l'interlocuteur fiscal unique et aussi en raison de la compétence technique nécessaire, les communes ne doivent cependant pas être habilitées à intervenir sur la fiscalité foncière concernant des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition :** la DGE, les CME et les DRI doivent demeurer les gestionnaires de l'impôt foncier respectivement des grandes, moyennes et petites entreprises. Les tâches d'évaluation de l'assiette et de recouvrement de l'impôt foncier relatif à des activités en deçà du seuil de compétence des DRI auraient vocation à être confiées aux collectivités locales avec l'appui du Receveur Municipal.

---

<sup>113</sup> La généralisation rapide des télé-procédures accroît le nombre de dossiers qui peut être géré par chaque CME d'environ 700 dossiers à plus de 2000 et réduit le besoin de création de nouveaux CME.

**Réforme de la législation de la fiscalité des micro-activités : pertinence de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans (TFPCA).** Le recours à une fiscalité indiciaire simple comme la TFPCA, libératoire des autres impôts, dont l'application serait élargie en incluant dans la catégorie des micro-activités les activités réalisant un chiffre d'affaires allant jusqu'à *30 millions FCFA* constitueraient une solution adéquate dans la mesure où la simplicité de cet impôt est favorable à une gestion par les communes et à une bonne compréhension par les micro-entrepreneurs tandis que l'élargissement du champ d'application permettrait aux communes de gérer un potentiel de recettes significatif relativement à leurs ressources globales.

**Fiscalité foncière : un régime fiscal segmenté.** Une démarche de segmentation permettrait d'adapter le régime de l'impôt foncier aux caractéristiques de l'assiette fiscale. 1) La taxation de la valeur locative ou de la valeur vénale seraient à réserver aux immeubles à fort potentiel fiscal (quartiers résidentiels ou d'activités économiques modernes) 2) La fiscalité relative aux petites côtes pourrait être purement indiciaire. Le caractère indiciaire simplifié de l'impôt foncier permettrait alors d'organiser des tournées simultanées de recouvrement et de recensement en faisant largement appel à du personnel communal spécialement formé et encadré par les services du receveur municipal.

**Tableau 4.2 : Côte d'Ivoire : Orientations stratégiques et principales mesures opérationnelles**

<b>Orientations stratégiques</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Renforcer la mobilisation des recettes fiscales de 7.4 points de PIB et promouvoir une plus grande neutralité du prélèvement ;</li> <li>• Engager prioritairement une réforme de la TVA afin d'accroître les recettes fiscales de 6 points de PIB ;</li> <li>• Engager une réforme de la fiscalité directe permettant d'atteindre une progression à long terme de 1.4 point de PIB des recettes fiscales globales ;</li> <li>• Renforcer le rôle des collectivités locales en matière de mobilisation des recettes publiques locales, notamment en matière d'impôt foncier et de taxation des micro-activités.</li> </ul>
<b>Principales mesures opérationnelles</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Améliorer le contexte global d'application de l'impôt en luttant contre la fraude et la corruption, en promouvant des administrations fiscales et douanières modernes de services à l'autonomie plus grande et rendre plus prévisible et cohérente la politique fiscale ;</li> <li>• Réduire les exonérations de TVA qu'elles soient incitatives ou sur des consommations finales ;</li> <li>• Revenir à l'unicité du taux de TVA en éliminant le taux réduit ;</li> <li>• Introduire une procédure de règlement différé de la TVA en douane et une analyse risque systématique ;</li> <li>• Revoir la segmentation des entreprises afin (1) de faire coïncider le seuil d'assujettissement TVA et le seuil de compétence des CME, (2) d'améliorer le rendement de l'impôt foncier et (3) de mettre en œuvre une approche fiscale efficace du secteur informel ;</li> <li>• Simplifier le régime de l'impôt synthétique à travers l'application d'un taux proportionnel unique sur le chiffre d'affaires</li> <li>• Mettre en œuvre un « impôt dual » : taxer les revenus du travail selon un barème progressif et les revenus de capitaux selon un taux proportionnel unique et modéré ;</li> <li>• Envisager d'abaisser le taux de l'impôt BIC-BNC à 20 % tout en appliquant un taux majoré pour les secteurs à l'origine de rentes (mines, télécommunications, ...) ; cette dernière orientation supposerait une révision de la Directive UEMOA ;</li> <li>• Améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale en renforçant les contrôles à travers une meilleure gestion des informations fiscales, en s'appuyant sur la segmentation révisée des contribuables et en confiant l'exclusivité des contrôles aux services opérationnels</li> <li>• Donner compétence aux communes appuyées par les receveurs municipaux pour recouvrer à leur bénéfice la fiscalité foncière résidentielle et la fiscalité forfaitaire indiciaires (TFPCA) ; l'administration fiscale reste l'unique intervenant pour la fiscalité foncière des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition.</li> <li>• Définir une législation fiscale de référence, paramètre crucial pour une évaluation des dépenses fiscales conforme aux bonnes pratiques, à travers un Atelier National sur la dépense fiscale.</li> </ul>

## A4.4. Togo

### 4.4.1. Historique

**La croissance du PIB a été en moyenne de 5.4 % sur la période 2011-2016, tirée par les investissements publics dans les infrastructures et une embellie dans les secteurs de l'agriculture et du commerce.** Cette croissance, combinée à la réforme de l'administration fiscale (notamment la création de l'OTR) a conduit à des améliorations importantes des recettes fiscales et douanières sur la période. On peut néanmoins relever un ralentissement du niveau de mobilisation depuis 2016. Ainsi, les recettes fiscales ont baissé de 0.5 % en 2017. Si cette baisse du niveau de collecte traduit en partie un ralentissement de l'activité économique (décélération de la croissance à 4.4 % en 2017 contre 5.1 % en 2016) sur fond de tension socio-politique, elle traduit également la persistance d'insuffisances aussi bien au niveau de l'administration fiscale que de la politique fiscale.

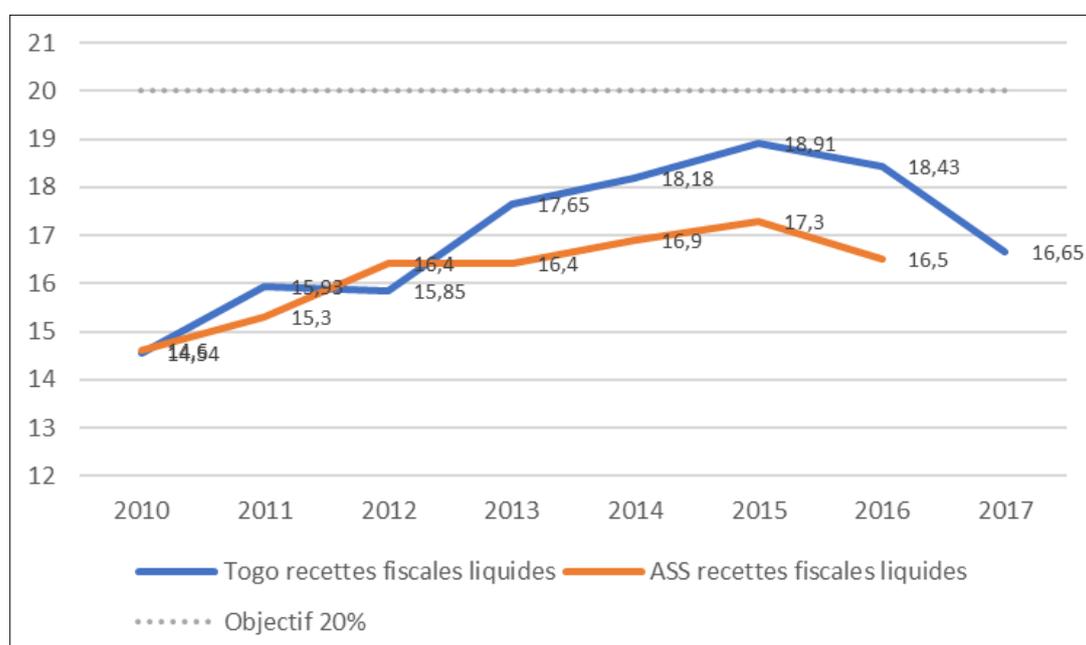
**Une amélioration de la mobilisation de recettes intérieures est essentielle** pour (i) la mise en œuvre du Plan National de Développement et la nécessité de stabiliser le niveau ; (ii) une convergence (en recettes liquides) vers le standard de 20 % du PIB de l'UEMOA ; et (iii) la restauration de l'espace budgétaire dans un contexte d'ajustement budgétaire marqué par une contraction des dépenses d'investissement (de 13.8 % du PIB en 2016 à 6.3 % du PIB en 2017).

### 4.4.2. Constats

*Bonne performance relative des recettes fiscales au Togo*

**Les recettes de l'État au Togo sont sensiblement au-dessus de la moyenne de la région en 2016** mais elles présentent des signes d'essoufflement. Elles étaient de 18.4 % du PIB en 2016 contre 16.5 % pour l'Afrique subsaharienne (voir figure ci-dessous), alors même que les recettes tarifaires ne représentent plus que 21 % des recettes totales en 2016, contre 35 % dans les années 1980-1982. Les recettes se sont néanmoins établies en baisse en 2017, à 16.7 % du PIB.

**Figure 4.2 : Recettes fiscales liquides en Afrique subsaharienne et au Togo (% du PIB)**



Sources : OCDE, OTR.

Cette **transition fiscale réussie** est en large partie due à la bonne performance de la TVA, désormais le principal pourvoyeur de recettes. Les recettes de la TVA représentent 7.26 % du PIB en 2017, soit 43.1 % des recettes totales.

**Toutefois, la mobilisation des recettes continue d'être un défi majeur** au Togo :

- La cible des 20 % du PIB prescrite par l'UEMOA comme critère de convergence macroéconomique n'est pas atteinte.
- La **TVA**, moteur essentiel des recettes, montre des signes d'essoufflement depuis 2016 – en partie en réponse à l'introduction en 2017 d'un taux réduit de 10 % (contre 18 % pour le taux de droit commun) et d'exonérations nombreuses produit par produit (notamment biens alimentaires de première nécessité, téléphones portables et autre matériel informatique).
- Des impôts qui, dans des pays comparables, sont des sources plus importantes de recettes sont en deçà de leur potentiel au Togo – c'est notamment le cas des **impôts fonciers** (seulement 0.04 % du PIB en 2017), et dans une moindre mesure, des **accises non pétrolières** (0.4 % du PIB).
- L'**IS**, autre impôt essentiel, est également en dessous de son potentiel, avec un taux d'efficacité<sup>114</sup> de seulement 11 % en 2017, étant notamment affecté par les prix de transfert et l'optimisation fiscale agressive.
- Un fort besoin de **simplification** de la fiscalité est reconnu par les autorités et confirmé par cette étude :
  - **L'architecture générale** de la fiscalité pourrait être simplifiée, comme les autorités ont commencé à le faire en 2018 avec la suppression d'instruments fiscaux peu performants et encombrant inutilement le Code général des impôts (7 impôts mineurs seront supprimés dès 2019<sup>115</sup>) ;
  - Certains impôts majeurs, par accumulation de réformes et d'ajouts successifs non suivis de refontes générales sont devenus difficiles à appliquer. C'est notamment le cas de l'**IRPP**, avec de nombreux abattements et déductions, et de la **TVA**, dont les exonérations et la multiplicité de taux mentionnés plus haut sont autant de « trous » générant une complexité coûteuse affectant la neutralité et l'efficacité de cet impôt.
- La maîtrise des **dépenses fiscales**, à 3.3 % du PIB, reste un défi majeur, y compris pour ce qui concerne le dispositif des incitations à l'investissement (Codes des investissements et conventions spécifiques), qui ne suit pas les bonnes pratiques internationales en matière de simplicité, de transparence et de facilité de gestion. Les dépenses fiscales sont aussi un défi de comptabilisation : elles sont à l'heure actuelle incluses dans les recettes fiscales, qui sont donc rapportées brutes (et non liquides)<sup>116</sup>, créant une incitation erronée à comptabiliser des dépenses fiscales qui gonflent artificiellement les recettes.

#### *Double concentration des recettes*

**Une caractéristique particulièrement importante de la fiscalité togolaise est la double concentration des recettes** – par type d'impôt et par contribuable.

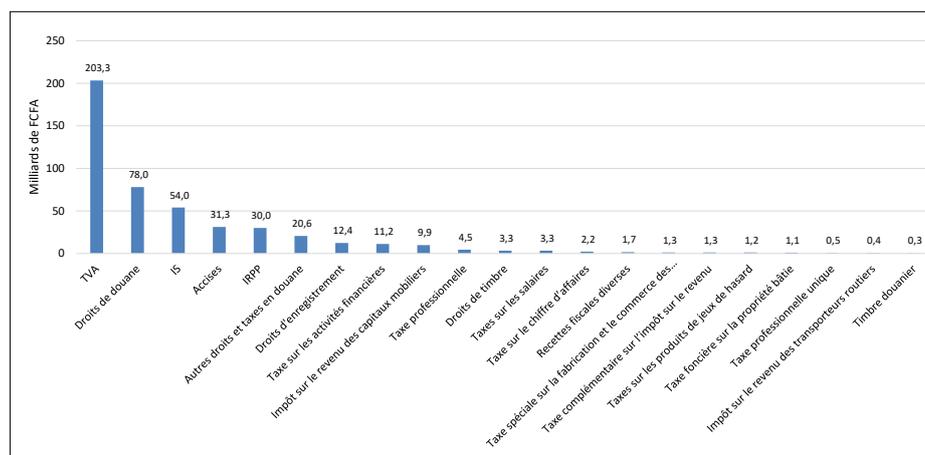
**Concentration sur un nombre limité d'impôts.** La concentration des recettes sur un faible nombre d'instruments fiscaux est un constat important pour l'orientation des stratégies de réforme, et notamment sur le potentiel de la simplification globale du système (cf. figure 4.3 ci-dessous).

114 Ratio de recettes effectives sur les recettes théoriques maximales.

115 Taxe sur les salaires ; taxe sur les véhicules de sociétés ; taxe complémentaire à l'impôt sur les revenus ; taxe complémentaire sur salaires ; surtaxe foncière sur les propriétés insuffisamment bâties ; taxe spéciale sur la fabrication et le commerce des boissons ; impôt sur le revenu des transporteurs routiers.

116 Ce rapport et les ratios rapportés plus haut utilisent les recettes liquides.

**Figure 4.3 : Distribution des impôts par contribution aux recettes (2017)**



Source : OTR.

En 2017, les 5 premiers impôts en recettes (sur 20) pèsent pour 88.5 % des recettes :

- TVA (43.1 % des recettes) ;
- Droits de douanes (16.6 %) ;
- IS (11.4 %) ;
- Accises (6.6 %) ;
- IRPP (6.4 %).

Le sixième instrument, les droits d'enregistrement, ne représente que 2.6 % des recettes. À l'autre extrême de la distribution, 10 impôts ont une contribution faible, voire négligeable, sur les recettes :

- Taxes sur les salaires\* (0.7 % des recettes) ;
- Taxe sur le chiffre d'affaires (0.7 %) ;
- Recettes fiscales diverses (0.5 %) ;
- Taxe spéciale sur la fabrication et le commerce des boissons\* (0.4 %) ;
- Taxe complémentaire sur l'impôt sur le revenu\* (0.3 %) ;
- Taxes sur les produits de jeux de hasard (0.3 %) ;
- Taxe foncière sur la propriété bâtie (0.2 %) ;
- Taxe professionnelle unique (0.1 %) ;
- Impôt sur le revenu des transporteurs routiers\* (0.1 %) ;
- Timbre douanier (0.1 %).

**Comme noté, les autorités ont d'ores et déjà prévu d'éliminer 7 impôts en 2019.** C'est le cas des impôts marqués par un astérisque dans la liste ci-dessus.

**Concentration sur un nombre limité de contribuables.** L'extrême concentration des recettes sur un segment réduit de la population et des entreprises est une autre caractéristique importante de la fiscalité au Togo. Elle n'est pas exceptionnelle dans le contexte de l'Afrique subsaharienne, où la fiscalité tend à se concentrer sur le secteur formel taxable, mais elle est un élément de contexte critique pour la stratégie de mobilisation des recettes.

Les recettes de trois impôts majeurs sont très concentrées :

- Pour l'IS, la tranche des 1 % plus gros contributeurs (soit 5 entreprises), pèse en 2016 pour 66 % des recettes ; la tranche des 10 % plus gros contributeurs (soit 52 entreprises), pour 93 %.
- Pour l'IRPP, la tranche des 10 % plus gros contributeurs (soit 2 967 contribuables), pèse pour 96 % des recettes en 2016.
- Pour la TVA, la tranche des 10 % plus gros contributeurs (soit 355 contribuables), pèse pour 93 % des recettes en 2016.

### 4.1.3. Directions de réforme à court terme : concentrer l'effort de réforme sur les impôts à fort potentiel

À court terme, la concentration des efforts sur les impôts à fort potentiel pourrait être la priorité des réformes.

*Améliorer le fonctionnement de la TVA*

**Le taux de TVA de 10 % sur des éléments spécifiques a été introduit en 2017, mais certaines exemptions ont été supprimées dans la loi des finances 2018.** En sus de l'annulation des exonérations déjà décidées par les autorités pour 2019<sup>117</sup>, il est recommandé de :

- **Reconsidérer le taux réduit de 10 %** ; un taux réduit de TVA est inefficace pour cibler la consommation des ménages les plus pauvres, puisque tous les ménages en bénéficient. La perte de revenus devient considérable puisque la subvention absolue aux revenus moyens et élevés doit être élevée, afin de garantir une subvention raisonnable pour les ménages les plus pauvres. De même, un taux réduit peut ne pas être reporté sur les consommateurs, mais se traduire par une marge bénéficiaire plus élevée des producteurs. Ensuite, la multiplication des taux de TVA est un risque sur l'efficacité administrative de cet impôt. Avec un taux unique : (i) l'archivage et la facturation sont facilités ; il n'y a pas besoin d'assurer une classification différente des achats et des ventes de biens et services (ii) également, pour les audits de la TVA, les auditeurs peuvent se concentrer sur la vérification de l'exactitude des ventes et des charges au lieu de la répartition des ventes et des dépenses par catégorie des éléments d'un système de TVA à taux multiples, et (iii) les autorités évitent des crédits de TVA excédentaires permanents pour les entreprises soumises à des taux différents pour leurs achats et ventes. Les demandes de remboursement peuvent ainsi être limitées aux exportateurs et aux investisseurs.
- **Améliorer le fonctionnement des remboursements de TVA**, notamment en :
  - Limitant l'utilisation des certificats de détaxe dans l'apurement des crédits ;
  - Établissant une liste d'entreprises éligibles à une procédure simplifiée et rapide de remboursement ;
  - Effectuant le remboursement à partir d'un compte spécial à l'OTR ou à la BCEAO alimenté par le prélèvement d'une portion fixe de la TVA perçue en douane.

*Améliorer le rendement de l'IS*

**L'IS au Togo est plus performant que dans des pays comparateurs régionaux pertinents, avec un ratio recettes/PIB de 4.1 %, contre 3.1 % pour ces comparateurs.** Toutefois ce même ratio, s'il est calculé sur les recettes liquides uniquement, n'est que de 1.93 % en 2017, suggérant un potentiel significatif d'amélioration. Les pistes de réforme prioritaires pourraient être les suivantes :

**Mise en place d'un impôt minimum forfaitaire (IMF).** La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS en anglais) est un chantier majeur, déjà entamé par les autorités ; comme mentionné, la concentration de l'IS sur un nombre restreint d'entreprises rend ces actions particulièrement importantes et urgentes. L'impôt minimum forfaitaire, assurant un minimum d'impôt même en cas de pertes déclarées, joue un rôle important dans la protection des recettes sur les bénéfices des personnes morales. L'IMF a été déplafonné dans le cadre de la LF 2018, avec effets rétroactifs sur 2017 en ce qui concerne l'IS.

*Simplifier l'imposition des personnes physiques*

**La collecte de l'IRPP, par l'utilisation de retenues à la source sur les salaires et les revenus mobiliers, est efficace sur les tranches supérieures** correspondant à la minorité de contribuables dans le secteur formel salarié. Pour cette catégorie de contribuables (revenus annuels supérieurs à 15 millions FCFA), l'IRPP est très efficace avec en 2017 un taux d'efficacité de 69.02 % (revenus annuels supérieurs à 15 millions FCFA).

**Par contraste, le ratio d'efficacité est faible pour les tranches moyennes et basses, là où les retenues à la source ne semblent pas fonctionner.** Ce résultat important suggère d'explorer d'autres pistes d'imposition pour le revenu

<sup>117</sup> Suppression des exonérations de TVA sur les terminaux mobiles, le matériel informatique, les tissus-pagne et les énergies renouvelables.

des tranches moyennes, notamment un système quasi-dual<sup>118</sup>), qui reconnaît la difficulté d'appliquer une assiette de revenu global aux personnes physiques. De plus, les multiples abattements et les déductions admissibles au titre de l'IRPP, facteurs d'opacité du système et difficiles à contrôler, pourraient être éliminés en faveur d'une baisse simple des taux d'imposition.

#### *Réaliser le potentiel des accises*

**En sus des relèvements de taux déjà correctement envisagés par les autorités pour 2019<sup>119</sup>, il est recommandé d'envisager l'extension des accises sur des biens actuellement non taxés mais autorisés dans l'UEMOA**, comme par exemple les sacs plastiques, les pierres précieuses, les armes et munitions, les marbres et l'or. À l'instar du Bénin et des autres pays de l'UEMOA, les droits d'accises sur les télécommunications pourraient être considérés, même si actuellement les droits d'accises sur ce secteur ne sont pas complètement intégrés dans les normes de l'UEMOA. Une simulation faite par l'OTR sur l'effet de la réforme du code des impôts sur les revenus, montre qu'en l'absence de la taxe sur les télécommunications, la réforme conduirait à une perte de 4.4 milliards FCFA. De plus, à l'instar de la pratique au Sénégal, une application mixte et *spécifique* de *l'ad valorem* pourrait être introduite dans la structure tarifaire des droits d'accises.

#### *Maîtriser la dépense fiscale*

**À court terme, la maîtrise de la dépense fiscale est une piste majeure de mobilisation de recettes.** Les actions envisageables sont les suivantes :

- Le premier poste de dépense fiscale est constitué des exonérations et du taux réduit de TVA par produit. Elles sont traitées plus haut dans les recommandations concernant cet impôt.
- Le dispositif des *incitations à l'investissement*, autre poste majeur des dépenses fiscales, pourrait être réformé pour suivre les meilleures pratiques internationales. Concernant spécifiquement les exonérations de TVA, de droits de douane et d'IS accordées par projet (conventions ou Code des investissements), il est recommandé d'étudier l'option de recentrer l'ensemble du dispositif d'incitation à l'investissement sur un mécanisme de *crédit d'impôt à l'investissement*, qui permet d'offrir un climat fiscal d'investissement attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale.
- Enfin, les problèmes de comptabilisation relevés supra pourraient appeler les corrections suivantes :
  - La *comptabilisation des recettes fiscales* comme recettes brutes incluant la dépense fiscale pourrait être corrigée au niveau national tout en engageant un dialogue avec les instances de l'UEMOA dans le but de traiter cette question au niveau régional – notamment concernant les implications sur l'évaluation des critères de convergence.
  - Le *calcul de la dépense fiscale* elle-même pourrait suivre les meilleures pratiques et les dispositions de l'UEMOA en la matière, avec notamment l'établissement explicite d'un système fiscal de référence.

#### *Simplifier le système en supprimant les impôts à faible potentiel*

**Outre les 7 instruments dont la suppression est d'ores et déjà décidée par les autorités, la logique de simplification par élimination des instruments fiscaux les moins performants pourrait s'appliquer aux petits impôts suivants :**

- Taxe sur le chiffre d'affaires (0,7 % des recettes) ;
- Recettes fiscales diverses (0,5 %) ;
- Taxes sur les produits de jeux de hasard (0,3 %) ;
- Impôt sur le revenu des transporteurs routiers (0,1 %) ;
- Timbre douanier (0,1 %).

La Taxe professionnelle unique, qui a également un très faible rendement, est cependant orientée vers la formalisation du secteur informel ; il est suggéré qu'elle soit à ce titre conservée dans le contexte d'une stratégie fiscale de long terme (voir ci-dessous).

118 Rota-Graziosi et Leduc (2017)

119 Les DA sur les boissons alcoolisées sont portés au taux de 45 % au lieu de 35 %.

#### 4.1.4. Directions de réforme à moyen et long terme : élargir l'assiette fiscale agrégée

*Réaliser le potentiel des impôts fonciers*

**Les principales pistes d'action pourraient être les suivantes :**

- Éliminer ou *limiter les droits d'enregistrement* sur le transfert de biens immobiliers, qui favorisent la collusion acheteur / vendeur et pénalisent la valorisation des biens. Dans ce contexte, l'article 598 de la LF 2018 consacre la réduction des droits d'enregistrement de 5 % de la valeur du terrain en 2017 à 2 % en 2018 ;
- Pour la propriété bâtie, *abandonner la valeur locative*, sujette à de nombreux problèmes pratiques de disponibilité de données de référence, au profit de la valeur vénale déjà mise en œuvre pour la propriété non bâtie ;
- Afin d'assurer une meilleure allocation de l'effort administratif (cadastrage et valorisation) en fonction du potentiel de recettes, envisager un *système dual urbain / rural* :
  - Dans les zones urbaines, fusionner les deux taxes foncières (respectivement sur la propriété bâtie et non bâtie) assises sur le même principe de valorisation vénale ;
  - Dans les zones rurales, envisager un système de valorisation des biens sur la base de barèmes de zones simplifiés assis sur la superficie.
- Comme noté et comme déjà initié par les autorités, cadastrer la matière taxable, formaliser les titres de propriété et valoriser les biens – selon les propositions ci-dessus.

*Développer une stratégie fiscale pour le secteur informel*

**L'imposition du secteur informel est une approche de long terme indispensable à la consolidation des recettes au Togo.** Il est suggéré que trois types de mesures pourraient permettre de fiscaliser le secteur informel :

- **La TVA**, parce qu'elle est un impôt sur les ventes pour tout achat fait par une entreprise informelle au secteur formel assujetti, permet de taxer par ricochet les entreprises informelles. Une TVA avec le moins d'exonérations possibles et en bon fonctionnement fait donc partie d'une stratégie fiscale pour le secteur informel.
- La simplification de la **fiscalité des petites entreprises**. À cet égard, la TPU (qui est libératoire de la TVA, de la Taxe professionnelle, de la taxe sur salaire et de la taxe complémentaire à l'IRPP et est assise sur le chiffre d'affaires) est un outil pertinent et doit être conservé et promu.
- **Contrôles fiscaux**. Toutefois, l'expérience internationale – et le niveau actuel négligeable des recettes de la TPU – montrent que la formalisation fiscale, même avec des régimes très simplifiés et spécifiquement adaptés aux micro-entreprises tels que la TPU, n'est adoptée par les informels que si des contrôles fiscaux crédibles et transparents sont mis en œuvre. Les efforts entrepris au Togo – effort de ciblage des contrôles fiscaux par le croisement des données douanières et fiscales ; projet d'un recensement des entreprises – vont à cet égard dans la bonne direction et sont d'une importance centrale.

**Bien que cela ne soit pas abordé spécifiquement dans le rapport, il convient de souligner que la capacité administrative en matière fiscale pourrait être accentuée afin de renforcer la mobilisation des recettes.** La capacité d'audit permettant de détecter les fraudes en matière de TVA et la capacité à mettre en œuvre les mesures fiscales internationales, telles que définies dans le BEPS, pourraient être mentionnées comme exemples de capacités administratives fiscales à améliorer.

Enfin, l'opérationnalisation de l'unité «Politique fiscale» du ministère des Finances avec notamment un personnel adéquat, pourrait significativement contribuer à faire avancer les réformes fiscales à court terme. Les autorités ont pris une mesure importante pour améliorer le contrôle de la politique fiscale et les réformes systématiques en créant la cellule de la «Politique fiscale» de l'OTR et les plans avancés d'une unité similaire du ministère des Finances.

**L'amélioration de la prévision des revenus et de la capacité analytique à examiner l'impact des réformes de la politique fiscale, en termes d'efficacité, d'équité et d'impact sur les revenus, sont des conditions essentielles pour permettre la formulation de politiques fiscales efficaces.** Le mandat et les attributions de la cellule de politique fiscale au Togo soulignent ce rôle important. L'unité, telle qu'organisée à l'origine au sein des autorités fiscales (OTR), a déjà joué un certain rôle, par exemple en ce qui concerne les mesures de simplification et l'évaluation des dépenses fiscales.

*Prochaines étapes pour l'amélioration de la mobilisation des revenus*

**L'amélioration de la collecte de recettes appelle des réformes importantes, comme indiqué ci-dessus, en matière de politique fiscale,** notamment la simplification de certaines taxes ; amélioration des revenus tirés des taxes foncières et des droits d'accises, qui sont toutes deux légèrement inférieures aux performances des pairs ; et la suppression des allègements fiscaux et des dépenses fiscales liées à l'impôt sur les sociétés et la TVA. Le renforcement de l'administration fiscale ainsi que des capacités de la cellule de la politique fiscale est nécessaire.

**La série d'appuis budgétaires de la Banque mondiale en 2017-2018 a soutenu des réformes visant l'amélioration de la mobilisation des ressources internes.** Dans cet ordre d'idée, un nouveau projet de code des impôts simplifiant le système de taxation a été soumis au parlement. Par ailleurs, dans le but d'accroître le potentiel de mobilisation de la taxe foncière, le cadastre a été rattaché à l'OTR, un processus de numérisation des titres fonciers a été mis en place et un recensement foncier a été effectué pour identifier les zones à fort potentiel de revenu. Un soutien aux politiques de réforme en matière de politique fiscale pourrait être envisagé dans le cadre de la prochaine série d'appuis budgétaires au Togo.



