

MINISTERE AUPRES DU PREMIER MINISTRE  
CHARGE DU BUDGET

-----  
DIRECTION GENERALE  
DES IMPOTS  
-----



REPUBLIQUE DE COTE D'IVOIRE  
Union-Discipline-Travail  
-----

## SEMINAIRE

----0-----

# Approfondissement de l'intégration régionale en Afrique de l'Ouest et implications pour la Côte d'Ivoire

**Sous-Thème :**  
***Harmonisation et transition fiscales***

Golf Hôtel

24-25 novembre 2014

## INTRODUCTION

L'Afrique de l'Ouest est l'une des régions du monde où la coordination fiscale entre Etats est très avancée. En effet, dès le milieu des années 1990, les premières initiatives ont été prises pour créer un cadre juridique et fiscal propice à l'intégration économique régionale.

Cette démarche, menée notamment dans le cadre de l'UEMOA, visait essentiellement à mettre en place un marché régional commun, basé sur la libre circulation des personnes et des biens.

L'harmonisation des règles fiscales dans tous les Etats de l'Union a été identifiée comme un élément majeur, devant faciliter la mise en place de ce marché commun.

Ainsi, à la fin des années 1990, l'UEMOA engage le chantier de l'harmonisation des fiscalités indirectes de ses Etats membres.

Ce processus va, au cours de la décennie suivante, s'étendre à d'autres aspects de la fiscalité tels que les impôts directs ainsi que les régimes fiscaux s'appliquant aux activités minières, et connaître une sorte de consécration lors de l'adoption de la décision n° 10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 portant Programme de Transition fiscale au sein de l'UEMOA.

La transition fiscale se définit comme le transfert de l'essentiel de la pression fiscale, de la fiscalité de porte vers la fiscalité intérieure. Elle implique à la fois un démantèlement tarifaire au niveau des droits de porte et un renforcement de la capacité de mobilisation des ressources fiscales intérieures.

En réalité, la baisse des droits de porte dont on parle, n'est que la résultante des engagements pris par l'Etat dans le cadre de l'Organisation mondiale du Commerce (OMC) pour la facilitation des échanges transfrontaliers et de la mise en place de l'Accord de Partenariat Economique (APE). Elle constitue la conséquence directe du processus de mondialisation et d'intégration toujours plus croissante des économies.

Dans ce contexte, la réussite du programme de transition fiscale de l'UEMOA revêt un enjeu essentiel, qui doit conduire au renforcement de l'intégration régionale.

Ce processus de transition fiscal devrait notamment se renforcer consécutivement à l'entrée en vigueur de l'APE régional et du TEC CEDEAO.

Dans ce sens, plusieurs mesures de coordination fiscale ont été adoptées et les Etats membres ont été invités à traduire ces recommandations en actions et dispositions dans leurs législations internes.

Ainsi, vingt (20) ans après le début du chantier d'harmonisation fiscale au sein de l'UEMOA, la question se pose de savoir l'impact réel qu'ont eu les réformes mises en œuvre, sur les objectifs de transition fiscale et d'intégration économique régionale recherchés.

En d'autres termes, quel bilan peut-on faire des options retenues dans la sous-région en matière d'harmonisation fiscale mais surtout, quels sont les défis auxquels les Etats et la région doivent faire face aujourd'hui, dans la mise en œuvre de ce processus d'harmonisation fiscale, notamment au regard des perspectives d'élargissement du marché commun à l'ensemble de la CEDEAO ?

Pour répondre à cette problématique, la présentation qui suit abordera d'abord la question de l'harmonisation fiscale comme facteur d'intégration régionale, à travers le bilan des politiques mises en œuvre en Afrique de l'Ouest **(I)**, ensuite les contraintes et limites liées aux choix adoptés par la communauté dans la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale **(II)** et enfin les recommandations pouvant permettre au processus d'harmonisation fiscale de mieux participer à une bonne intégration régionale **(III)**.

## **I - HARMONISATION FISCALE, FACTEUR D'INTEGRATION REGIONALE : BILAN ET IMPACT**

L'harmonisation fiscale apparaît aujourd'hui comme un choix incontournable pour tout espace régional voulant réaliser une intégration économique, comme l'atteste l'expérience de la zone euro.

Elle s'avère même vitale pour les économies en développement ou en transition, dont les besoins en ressources publiques sont particulièrement importants et pour lesquels le libre accès à un marché plus élargi, rend nécessaire la mise en place d'un marché commun.

En Afrique de l'Ouest, pour réaliser cette harmonisation, l'UEMOA a adopté plusieurs directives, tant en matière d'impôts directs que d'impôts indirects.

D'une façon générale, l'option retenue par ces textes est un encadrement des taux des principaux impôts et une définition commune de leur assiette.

Les programmes d'harmonisation des règles fiscales mis en œuvre par l'UEMOA, ainsi que leur impact sur la transition fiscale sont présentés ci-dessous.

### **A - Une vue des mesures d'harmonisation fiscale adoptées au sein de l'UEMOA**

L'harmonisation fiscale engagée dans le cadre de la consolidation du marché commun de l'UEMOA touche aussi bien la fiscalité directe que la fiscalité indirecte.

#### **1 – Les mesures d'harmonisation de la fiscalité indirecte**

Les principales directives adoptées dans le cadre de ce programme concerne la TVA et les droits d'accises.

- **Les directives portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA**

Il s'agit de la directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998, modifiée par la directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

L'objectif principal de la directive de 1998 était, dans un premier temps, d'imposer la TVA comme principale taxe sur le chiffre d'affaires dans tous les pays de l'UEMOA (à part la Guinée Bissau, les autres pays disposaient déjà d'une TVA à l'entrée en vigueur de la directive).

Il visait ensuite à faire converger l'assiette et les taux pratiqués par les Etats membres, dans le but de minimiser la concurrence fiscale en rendant neutre cet impôt. Le but ultime était d'améliorer le rendement budgétaire de la TVA dans les Etats.

Initialement, la directive de 1998 prescrivait un taux unique de TVA qui devait être compris entre 15 % et 20 %. A ce stade, le taux de TVA pratiqué en Côte d'Ivoire était de 18%.

Suite à la crise relative à la cherté des produits alimentaires intervenue entre 2006 et 2008 et en réponse à la pression des populations, le Conseil des Ministres de l'Union a autorisé, en 2009, les Etats à introduire dans leur dispositif un taux réduit de TVA variant entre 5 et 10%, applicable sur cinq produits maximum pris dans une liste communautaire limitée de biens et services de grande consommation.

En application de ce texte, la Côte d'Ivoire a donc adopté un taux réduit de TVA de 9%, applicable au lait, aux pâtes alimentaires et aux produits pétroliers.

L'ensemble de ce dispositif a été complété par la directive 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.

- **Les directives sur les droits d'accises**

Différentes directives ont été prises en 1998, 2001, 2007 et 2009 sur les droits d'accises. Elles précisent le régime de taxation de certains biens tels que les boissons alcoolisées, le tabac, le café, les huiles et corps gras, les produits pétroliers, etc.

Le but de l'ensemble de ce dispositif était de simplifier la taxation des produits concernés, d'accroître leur rendement fiscal et d'éliminer certains mécanismes de concurrence entre Etats membres.

## **2 – L'harmonisation de la fiscalité directe**

En matière de fiscalité directe, les principaux axes de la coordination fiscale au sein dans la zone UEMOA ont porté sur l'harmonisation de l'impôt sur les bénéfices et de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers.

A ce dispositif, l'on peut ajouter le règlement établissant les règles de non double imposition et d'assistance administrative entre les Etats membres et son règlement d'exécution.

La démarche adoptée par l'Union dans ce processus de coordination a consisté d'abord, à rapprocher les bases imposables des impôts directs dans les Etats membres, avant d'encadrer les taux pratiqués pour ces impôts.

En somme, au regard du nombre d'instruments communautaires présentés ci-dessus de façon non exhaustive, l'on peut dire qu'il existe dans la sous-région ouest-africaine, une véritable volonté d'intégration économique régionale qui s'appuie notamment sur un processus ambitieux et actif de coordination des fiscalités des Etats.

Toutefois, il s'avère légitime de s'interroger sur l'efficacité de cette abondante réglementation et sur sa capacité à favoriser l'intégration économique recherchée, notamment la transition fiscale nécessaire pour faire face aux conséquences de la mise en place du marché commun.

## **B – Impact des mesures d'harmonisation adoptées sur les objectifs de la transition fiscale**

Il convient de rappeler que selon l'esprit de la décision n° 10/2010/CM/UEMOA, la transition fiscale au sein de l'UEMOA s'appuie sur divers leviers, dont trois sont clairement identifiés, à savoir la réalisation du marché commun caractérisé par la libre circulation des personnes et des biens, le tarif extérieur commun et l'harmonisation des législations fiscales des Etats membres.

L'harmonisation fiscale n'étant que l'un des programmes mis en œuvre, aucune étude ne permet à ce jour de lier les performances éventuelles des Etats en matière de transition fiscale, aux seules mesures d'harmonisation mises en place.

Cependant, certains critères et indicateurs sous forme de ratios fiscaux, permettent de mesurer efforts des Etats membres concernant l'amélioration de leur capacité de mobilisation des ressources internes et de transfert de la pression fiscale de la douane vers la fiscalité intérieure.

Ces critères et indicateurs ressortent de la Décision n° 34/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009.

L'analyse de deux de ces critères, notamment le taux de pression fiscale et la part des recettes intérieures dans les recettes globales permettra d'avoir une idée des performances de la Côte d'Ivoire dans ces domaines.

En effet, sur la période de 2004 à 2013, les avancées enregistrées par les administrations des Impôts et des Douanes n'ont pas permis de relever le taux de pression fiscale au niveau de la norme communautaire fixée à 17%. En

effet, la pression fiscale est passée de **14,2%** en 2004 à **15,6%** en 2013, avec une évolution erratique. Le faible taux de pression fiscale montre que les recettes fiscales progressent moins rapidement que l'activité économique (Le Produit Intérieur Brut (PIB)).

Toutefois, l'analyse de la structure des recettes met en évidence la baisse progressive des recettes de porte au profit de la fiscalité intérieure ; ce qui est caractéristique d'un processus de transition fiscale.

Ainsi, la part des recettes intérieures sur les recettes globales nationales est passée de **44,1%** en 2004, à **55,1%** en 2013.

L'analyse de ces résultats nous conduit à admettre que les mesures d'harmonisation des fiscalités nationales, bien qu'ayant un impact évident, comportent des limites, dans le cadre de la réalisation de la transition fiscale et de l'intégration économique régionale.

## **II – LIMITES DES MESURES D'HARMONISATION EN MATIERE D'INTEGRATION FISCALE**

Les limites de la politique d'harmonisation fiscale mise en œuvre dans les Etats de la région portent d'une part, sur les failles des mesures adoptées par l'Union et d'autre part, sur les difficultés de gestion de l'impôt au plan national.

### **A – Les failles des mesures d'harmonisation fiscale**

Pour mettre en œuvre sa politique d'harmonisation des législations fiscales des Etats membres, l'UEMOA a souvent recours à des directives.

Tous les textes adoptés dans ce cadre ont pour point commun d'indiquer des directions et des objectifs d'harmonisation aux Etats, tout en leur laissant une marge plus ou moins importante dans le choix des mesures nationales à adopter pour les mettre en œuvre. Par ailleurs, bien des points essentiels de l'harmonisation ne sont pas abordés par les directives.

Ainsi, par exemple, en matière d'impôt sur les bénéfiques, les directives de 2001 et 2008 encadrent les taux et harmonisent le champ d'application de l'impôt ainsi que ses modalités de détermination, sans traiter suffisamment la question du champ des exonérations ni des régimes dérogatoires, pouvant être octroyés par les Etats.

Aussi, bien que les taux communautaires soient généralement respectés par les Etats, les taux effectifs d'imposition en matière d'impôt sur les bénéfiques varient d'un Etat à l'autre, en fonction de l'importance des exonérations accordées et des régimes dérogatoires autorisés.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée par contre, la question du remboursement de la taxe, qui constitue un élément essentiel de sa neutralité ou de son efficacité, est différemment traitée dans les Etats, le dispositif communautaire ne prévoyant aucune mesure impérative sur ce point.

En outre, la différence de définition du champ des exonérations de TVA d'un Etat à l'autre de la région persiste et contribue à réduire l'efficacité de ce dispositif communautaire.

De même, les options consacrées par certains textes communautaires sont quelquefois contradictoires.

Ainsi par exemple, alors que l'esprit des directives sur la TVA semble être de réduire au maximum le champ des exonérations de cette taxe pour en garantir la neutralité et l'efficacité, la directive portant sur l'harmonisation des valeurs mobilières rallonge cette liste, en y ajoutant l'ensemble des opérations effectuées par les intermédiaires intervenant sur le marché financier.

## **B – Limites liées aux difficultés de gestion de l'impôt**

La faible efficacité des mesures d'harmonisation adoptées au niveau communautaire et intégrées aux dispositifs nationaux, s'explique par divers facteurs, dont les plus importants sont l'abondance des régimes dérogatoires et l'importance de la fraude fiscale et du secteur informel.

Par principe, tous les Etats membres de l'UEMOA sont autorisés à adopter des régimes fiscaux particuliers, qui dérogent à leurs Codes des Impôts respectifs.

En pratique, ces codes prévoient une pléthore de dérogations fiscales qui affaiblissent le rendement de l'impôt et compromettent l'objectif d'harmonisation et de transition fiscales. En outre, l'on assiste à une multiplication de conventions particulières accordant des avantages fiscaux (accord de siège, convention d'établissements, convention de concession, etc.) et de régimes dérogatoires « accordés à titre exceptionnel ».

Pour régler cette question, l'UEMOA n'a pour l'instant produit qu'un Code minier communautaire sous forme de règlement, qui n'est d'ailleurs appliqué dans aucun des Etats.

Sur ce point, l'adoption du Code des Investissements communautaire, qui est en projet depuis une décennie, pourrait apporter une solution.



### **III – ENJEUX ET PERSPECTIVES POUR UNE INTEGRATION FISCALE REGIONALE REUSSIE**

#### **A - Enjeux d'une harmonisation fiscale étendue à tout l'espace CEDEAO**

L'adoption et l'entrée en vigueur du TEC CEDEAO impliquent l'élargissement du marché commun aux quinze Etats de cette communauté.

L'accès à ce marché plus étendu constitue une opportunité pour les entreprises des pays de l'Union, qui peinent à être concurrentielles sur les marchés occidentaux et asiatiques.

Par contre, les risques d'une concurrence fiscale et de la remise en cause des acquis s'en trouvent plus accrus, en l'absence de règles fiscales harmonisées.

Toutefois, le niveau global d'application des textes adoptés par l'UEMOA, qui se fixe à 80% et qui a été jugé satisfaisant par la dernière réunion du Comité régional de Pilotage du Programme de Transition fiscale (CRPPTF), tenue du 16 au 18 juillet 2014 à Bamako, renforce la crédibilité de la Commission en matière d'élaboration de programmes d'harmonisation fiscale et de coordination des politiques mises en œuvre.

En outre, la réglementation communautaire de l'UEMOA en matière fiscale sert aujourd'hui de référence et inspire les travaux des Etats dans différents espaces régionaux, notamment la CEDEAO et la CEMAC.

Par conséquent, les avancées enregistrées devront être intégrées au processus d'extension du marché commun à tout l'espace CEDEAO.

Les contraintes à prendre en compte pour la mise en place d'une politique d'harmonisation fiscale à l'échelle de la CEDEAO seront les barrières linguistiques, ainsi que les différences profondes existant entre les systèmes fiscaux des Etats anglophones et ceux des pays francophones de la zone, notamment en matière de taux.

Cependant, cet objectif pourrait être atteint si ces contraintes sont levées et à condition de tenir compte des recommandations qui suivent.

#### **B - Recommandations pour une harmonisation fiscale au sein de la CEDEAO et une transition fiscale réussies en Côte d'Ivoire**

Les recommandations suivantes s'adressent aux structures responsables des programmes d'harmonisation fiscale aussi bien au niveau de l'Union qu'au plan national.

## **1- Au niveau communautaire**

L'efficacité de l'harmonisation fiscale dans l'espace CEDEAO comme moyen pour renforcer l'intégration régionale, passe nécessairement par la prise en compte, par les instances de l'organisation sous-régionale, des recommandations suivantes :

- la prise en compte, dans l'élaboration des textes d'harmonisation, de tous les aspects essentiels de la matière abordée, afin que la marge de manœuvre laissée aux Etats n'altère pas les objectifs poursuivis ;
- la mise en cohérence de l'ensemble des textes, dans le but de mieux prendre en compte les réalités économiques et sociales des Etats (liste des exonérations de la TVA, champ des taux réduits de TVA, taux proposés pour la taxation des valeurs mobilières, etc.) ;
- l'harmonisation des incitations fiscales et des régimes dérogatoires dans les Etats ;
- la mise en place, au niveau de l'Union, d'un processus de surveillance et de coercition pour le respect de la réglementation communautaire, à l'image des autres espaces régionaux.

## **2- Au niveau de la Côte d'Ivoire**

La réussite de la transition fiscale en Côte d'Ivoire passe notamment par la prise en compte des recommandations suivantes:

- la réactivation du Comité national de suivi de la transition fiscale, comme organe de surveillance de la mise en application de la réglementation communautaire ;
- l'adoption officielle d'un Programme national de transition fiscale, tel que recommandé par l'Union ;
- l'audit de la dépense fiscale induite par les régimes dérogatoires et l'adoption de mécanismes permettant leur évaluation systématique ;
- l'adoption d'une réglementation permettant de contrôler et de limiter l'octroi des régimes dérogatoires (implication systématique et avis conforme obligatoire du Ministère en charge du Budget).

## CONCLUSION

**En conclusion**, il convient de relever qu'un réel processus d'harmonisation fiscale est en cours au sein de l'espace régional UEMOA. Ce programme constitue un levier essentiel pour la consolidation d'un marché commun régional et pour l'intégration économique régionale.

Toutefois, certaines des options adoptées tant dans la mise en œuvre de ce processus que dans l'élaboration des instruments de celui-ci affaiblissent la démarche ; de sorte que l'harmonisation fiscale recherchée est plus visible dans l'abondance des textes, que dans leurs effets réels.

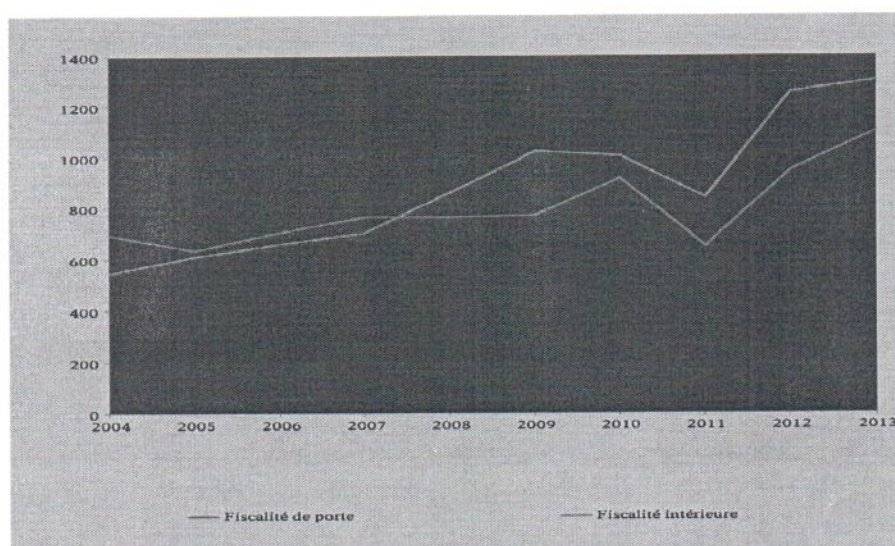
Cependant, les acquis de ce processus sont riches de leçons et leur consolidation serait d'un apport déterminant, dans la perspective de l'extension du marché commun à l'ensemble de la zone CEDEAO, à condition que certaines contraintes soient prises en compte.

## ANNEXE I : Evolution des recettes fiscales intérieures et de porte

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Recettes fiscales	1241,4	1251,1	1364,0	1468,1	1626,4	1795,6	1928,50	1493,10	2212,98	2408,6
Impôts directs	288,6	360,3	405,3	425,2	541,7	542,9	551,10	507,80	720,43	765,5
Impôts indirects	258,5	253,7	254,3	277,8	321,4	481,3	457,80	335,80	542,25	537,4
Fiscalité de porte	694,3	637,1	704,4	765,1	763,3	771,4	919,6	649,5	950,3	1105,7
(En %RF)	55,9%	50,9%	51,6%	52,1%	46,9%	43,0%	47,7%	43,5%	42,9%	45,9%
Fiscalité intérieure	547,1	614,0	659,6	703,0	863,1	1024,2	1008,9	843,6	1262,7	1302,9
(En %RF)	44,1%	49,1%	48,4%	47,9%	53,1%	57,0%	52,3%	56,5%	57,1%	54,1%

Source : MPMEF/DGE/CPNE

## ANNEXE II : Graphique Evolution des recettes fiscales intérieures et de porte



Source : MPMEF/DGE/CPNE

## ANNEXE III : Evolution du taux de l'impôt sur les bénéfices des personnes morales en Côte d'Ivoire (IBIC)

	2000	2006	2008
Taux IBIC	35%	27%	25%