



COMMUNAUTE ÉCONOMIQUE
DES ETATS DE L'AFRIQUE DE L'OUEST

PROGRAMME D'APPUI À LA TRANSITION
FISCALE DE L'AFRIQUE DE L'OUEST (PATF)

ASSISTANCE TECHNIQUE AU PROGRAMME
D'APPUI À LA TRANSITION FISCALE
EN AFRIQUE DE L'OUEST

Guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest

PRODUIT PAR
LES COMMISSIONS DE LA CEDEAO ET DE L'UEMOA

ÉDITION
JUN 2022



UNION EUROPÉENNE

Guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest

Version : 16 décembre 2021

Jean-François Brun*, Maître de Conférences HDR,
École d'Économie - Université Clermont
Auvergne et CERDI-IRD-CNRS ;

Gérard Chambas**, Senior Fellow FERDI

Jules Tapsoba***, Expert fiscaliste,
Assistant technique auprès de la CEDEAO



TABLE DES MATIÈRES

Encadrés	8
Abréviations	8
PRÉFACE	9

1. INTRO- DUCTION 11	2. ÉVALUATION RÉGIONALE DES DÉPENSES FISCALES, INSTRUMENT D'HARMONISATION DES POLITIQUES D'EXONÉRATIONS FISCALES 13
	2.1 Évaluations nationales de dépenses fiscales, instrument partiellement appliqué en Afrique de l'Ouest 14
	2.2 Évaluation régionale des dépenses fiscales, instrument d'harmonisation des politiques d'exonérations fiscales 19

TRANSITION FISCALE INCLUSIVE ET EXONÉRATIONS FISCALES 21	3.
3.1 Transition fiscale inclusive ; objectifs 22	
3.2 Octroi d'exonérations fiscales, composante majeure des politiques fiscales 28	

ÉVALUATIONS NATIONALES DES DÉPENSES FISCALES ; RATIONALISATION PARTIELLE DES EXONÉRATIONS FISCALES

4.

35

4.1 Évaluations nationales des dépenses fiscales : situation actuelle 36

4.2 Exonérations, obstacle majeur à la transition fiscale 40

ÉVALUATIONS RÉGIONALES DES DÉPENSES FISCALES

5.

49

5.1 Objectifs des évaluations régionales des dépenses fiscales 50

5.2 Novations dans l'évaluation des dépenses fiscales 52

5.3 Modalités opérationnelles de mise en œuvre des évaluations régionales de dépenses fiscales 57

CONCLUSION

6.

63

RÉFÉRENCES

7.

67

ANNEXE AU GUIDE MÉTHODOLOGIQUE POUR UNE ÉVALUATION RÉGIONALE

8.

71

ENCADRÉS

1. Définition des dépenses fiscales	16
2. Exonérations de TVA sur le riz et les céréales : effets sociaux et économiques, cas du Mali	29
3. Afrique de l'Ouest : contexte favorable à l'octroi d'exonérations fiscales	32
4. Exonérations de TVA, distorsions économiques et effets sociaux indésirables	41
5. Indicateurs de fluidité des remboursements des crédits nets de TVA	62

ABRÉVIATIONS

BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
CEDEAO	Communauté des États de l'Afrique de l'Ouest
CGI	Code Général des Impôts
CI	Code des Investissements
DF	Dépenses fiscales
FMI	Fonds Monétaire International
HT	Hors taxes
IS	Impôt sur les sociétés
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
ONG	Organisations non gouvernementales
PIB	Produit intérieur brut
SFR	Système fiscal de référence
TEC	Tarif extérieur commun
TTC	Toutes taxes comprises
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
ZLE	Zone de libre échange

PRÉFACE

La mission était composée de MM. Jean-François Brun, Gérard Chambas et Jules Tapsoba. La mission a eu des entretiens avec les autorités de la CEDEAO (Mr. Salifou Tientoré), de l'UEMOA (Mr. Habasso Traoré), les membres de l'Assistance technique du PATF, les points focaux des seize pays d'Afrique de l'Ouest ainsi qu'avec les personnes ressources mobilisées par les points focaux.

La mission tient à remercier particulièrement l'ensemble des participants à l'Atelier régional qui s'est tenu à Cotonou du 15 au 19 novembre 2021. Un remerciement plus particulier est adressé au groupe chargé de commenter le guide méthodologique sur l'évaluation régionale de la dépense fiscale, à travers son Président Mr Elimane Pouye, son Secrétaire Mr Yao Kan Séraphin ainsi que les représentants des Institutions régionales et les représentants des seize pays d'Afrique de l'Ouest.

Les travaux de la mission ont été grandement facilités par Mr. Daniel Saha, Mme Awa Kone/Samandougou et Mlle Linda Omolola IKUESEWO et l'Assistance technique du Groupement Linpico Sa/Adam Smith.

La mission remercie l'Union européenne, les autorités de la CEDEAO et de l'UEMOA, les autorités des seize pays d'Afrique de l'Ouest, le groupement Linpico Sa/Adam Smith, ainsi que l'ensemble des personnes avec lesquelles elle a travaillé, pour la qualité de leur accueil et le niveau de collaboration dont elle a bénéficié.



**Le PATF, un Programme Conjoint
des Commissions de l'UEMOA et de la CEDEAO.**



1.

INTRODUCTION

Pour la zone CEDEAO, sous réserve de respecter des règles d'évaluation harmonisées, communes aux différents pays membres, une évaluation régionale des dépenses fiscales, synthèse d'évaluations de dépenses fiscales menées au niveau de chaque pays selon un schéma commun, serait nécessaire : une telle évaluation régionale des dépenses fiscales favoriserait une maîtrise coordonnée des exonérations et donc une harmonisation des politiques d'exonérations fiscales. Ainsi, une évaluation régionale des dépenses fiscales contribuerait à la réussite des transitions fiscales, actuellement engagées au niveau des pays d'Afrique de l'Ouest, mais toujours menacées par l'octroi extensif d'exonérations.

Ces évaluations régionales (synthèse régionale des évaluations au niveau de chaque pays respectant des standards régionaux communs) ont vocation à être complémentaires des évaluations nationales de dépenses fiscales effectuées actuellement dans de nombreux pays d'Afrique de l'Ouest en fonction des objectifs spécifiques à chaque pays¹. La réalisation au niveau national des évaluations régionales des dépenses fiscales inciterait certainement chaque pays à compléter l'évaluation nationale des dépenses fiscales en incluant, à côté des évaluations de manques à gagner, les effets des exonérations sur les incitations économiques, l'équité, et sur le service au contribuable : la disponibilité d'évaluations nationales incluant l'ensemble des effets liés à une transition fiscale inclusive rendra disponible une grande partie des informations nécessaires à l'élaboration des rapports régionaux d'évaluation des dépenses fiscales.

Le présent guide méthodologique a pour objectif de déterminer selon quelles modalités chaque pays d'Afrique de l'Ouest pourra effectuer une évaluation régionale des dépenses fiscales complémentaire de l'évaluation nationale des dépenses fiscales ; il dégage ensuite selon quelles modalités pourrait être établie, au niveau de la zone d'intégration régionale, une synthèse harmonisée des évaluations régionales des dépenses fiscales spécifiques à chaque pays.

Afin de définir une méthode d'évaluation régionale des dépenses fiscales, des réponses sont successivement apportées aux questions suivantes :

- 1) Quel rôle peut jouer une évaluation régionale des dépenses fiscales menée au niveau de chaque pays pour harmoniser les politiques d'exonérations fiscales ?
- 2) Quelle est la relation entre une maîtrise des exonérations fiscales et une transition fiscale inclusive ?
- 3) Quel rôle pour les évaluations nationales des dépenses fiscales ?
- 4) Quel rôle pour l'évaluation régionales de dépenses fiscales ?

1 Le rapport final sur l'élaboration d'un guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest présente un état des lieux de l'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest (CEDEAO et Mauritanie). Par la suite, pour éviter les répétitions, l'utilisation du terme CEDEAO et Afrique de l'Ouest désignent conjointement CEDEAO et Mauritanie.

2.

ÉVALUATION RÉGIONALE
DES DÉPENSES
FISCALES, INSTRUMENT
D'HARMONISATION DES
POLITIQUES D'EXONÉRATIONS
FISCALES

Les évaluations régionales prendront appui et seront étroitement complémentaires des évaluations nationales ; aussi, avant de définir le contenu des évaluations régionales, est-il nécessaire d'analyser les principales caractéristiques des évaluations nationales.

2.1 ÉVALUATIONS NATIONALES DE DÉPENSES FISCALES, INSTRUMENT PARTIELLEMENT APPLIQUÉ EN AFRIQUE DE L'OUEST

2.1.1 Priorité accordée aux objectifs de mobilisation fiscale

/// **Défis de la mobilisation de recettes fiscales.** Depuis les années quatre-vingt, avec la mise en œuvre des politiques de stabilisation et d'ajustement structurel, les pays d'Afrique de l'Ouest sont confrontés avec une acuité particulière au défi de mobiliser les niveaux de ressources fiscales nécessaires au financement des biens publics. Ces derniers constituent des facteurs essentiels du développement économique et social.

Le défi de mobilisation des recettes fiscales est devenu d'autant plus difficile à relever qu'au cours des dernières décennies, notamment à la suite de la progression du revenu par tête, les besoins en biens publics des pays d'Afrique de l'Ouest ont progressé tandis que l'accès à des flux de financement alternatifs aux recettes fiscales propres (flux d'aide, emprunts externes et interne) est devenu plus difficile. De plus, alors que la contribution relative des recettes tarifaires aux recettes fiscales était initialement particulièrement élevée, les politiques de libéralisation commerciale engagées depuis les années quatre-vingt ont entraîné d'importantes chutes de recettes tarifaires.

/// **Recherche de recettes fiscales alternatives aux recettes tarifaires.** En raison de la contribution initialement élevée des recettes tarifaires aux recettes fiscales, les pays d'Afrique de l'Ouest ont été confrontés au risque de baisses des recettes fiscales globales. Afin d'éviter des chutes des recettes fiscales préjudiciables au financement des biens publics, les pays concernés par ces chutes ont cherché à mobiliser des recettes additionnelles de fiscalité interne. Dans un contexte restrictif privilégiant l'objectif de recettes fiscales, réussir la « transition fiscale » consistait alors à compenser la baisse des recettes tarifaires par des recettes alternatives de fiscalité interne afin de stabiliser, voire d'augmenter les recettes fiscales globales.

/// **Exonérations fiscales et régimes dérogatoires, obstacles majeurs à la mobilisation des recettes fiscales.** Depuis les années soixante, tous les pays d'Afrique de l'Ouest ont accordé des exonérations fiscales extensives et mis en place des dispositifs fiscaux dérogatoires à la règle fiscale de droit commun: les objectifs poursuivis étaient de stimuler les activités économiques et, fréquemment, de favoriser une plus grande équité. Les exonérations fiscales ont entraîné de lourdes pertes de recettes fiscales sans que paradoxalement, jusqu'aux environs de 2010, ni les gestionnaires des finances publiques, ni les autorités nationales des pays d'Afrique de l'Ouest ne soient en mesure d'accéder à des évaluations probantes, ni des pertes de recettes occasionnées par les exonérations, ni a fortiori de leurs effets économiques et sociaux.

2.1.2 Jusqu'à 2010, absence d'évaluation des dépenses fiscales ; transition fiscale restreinte

/// **Absence d'évaluation nationale des dépenses fiscales entraînées par les exonérations fiscales : situation paradoxale.** Jusqu'aux environs de 2010, alors que les pays d'Afrique de l'Ouest consentent des efforts importants pour retracer de manière aussi exhaustive et analytique que possible l'ensemble des flux relatifs aux finances publiques (recettes, dépenses et financement du solde budgétaire) et pour améliorer la mobilisation de leurs recettes fiscales, aucune évaluation systématique des effets des exonérations fiscales (manques à gagner, effet d'incitation économique, effet sur l'équité) n'est engagée² ; seules, quelques évaluations ponctuelles relatives aux manques à gagner de recettes entraînés par un nombre restreint d'exonérations, inégales quant à leur champ d'application et effectuées selon des méthodes hétérogènes, sont disponibles. L'absence d'évaluations systématiques des dépenses fiscales (cf. Encadré 1) constitue une anomalie remarquable dans la mesure où, pendant longtemps, les pays d'Afrique de l'Ouest se sont ainsi privés d'un instrument nécessaire pour s'engager dans une maîtrise des divers coûts entraînés par l'octroi des exonérations fiscales, notamment des manques à gagner de recettes fiscales particulièrement élevés.

2 La première évaluation de dépenses fiscales sur le continent africain a été effectuée au Maroc en 2005. L'évaluation des dépenses fiscales s'est ensuite rapidement étendue à divers pays : Afrique du Sud, Sénégal, Bénin, pays de la Communauté de l'Afrique de l'Est, ...

Encadré 1 : Définition des dépenses fiscales

Une dépense fiscale consiste en un abandon de recettes résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à un système fiscal de référence. Elle constitue une alternative à une dépense budgétaire directe, notamment à une subvention. La dépense fiscale résulte d'une mesure dérogatoire de nature fiscale en vue d'alléger la charge d'impôts supportée par un contribuable, un groupe de contribuables ou un secteur d'activités. Cette mesure entraîne un manque à gagner de recettes.

Les mesures dérogatoires recouvrent les abattements, les crédits d'impôts, les déductions, les exonérations totales ou partielles, les réductions d'impôts et les taux réduits.

Les mesures dérogatoires peuvent être transitoires ou permanentes. Elles peuvent être inscrites dans la législation fiscale de droit commun ou dans divers textes de loi, tels que ceux relatifs aux zones franches et économiques, aux codes des investissements, aux codes sectoriels (minier, pétrolier, ...), aux arrêtés spécifiques, et aussi aux conventions signées entre l'État et des entreprises, personnes morales ou personnes physiques, entre l'État et des ONG, etc. Elles apparaissent, sous des formes diverses, dans des marchés/projets publics dont beaucoup sont sur financement extérieur.

Les mesures dérogatoires sont, le plus souvent, accordées dans le but d'atteindre un objectif d'incitation économique ou d'équité. Cependant, le bénéfice attendu d'une mesure dérogatoire n'est généralement pas évalué de manière précise ex ante. Aussi, convient-il de rapprocher le coût budgétaire d'une mesure dérogatoire (abandon de recettes) de son bénéfice économique effectif (montants d'investissement, nombre d'emplois créés, ...) ou de son bénéfice social effectif (part de l'abandon de recettes captée par les populations ciblées, ...). En l'absence d'analyse ex post, il est difficile de justifier du bien-fondé d'une mesure dérogatoire.

Transition fiscale restreinte axée sur la mobilisation de recettes fiscales.

Dès les années quatre-vingt, avec la mise en œuvre des politiques d'ajustement structurel et de stabilisation, la mobilisation des recettes fiscales additionnelles, a minima la stabilisation du niveau existant de recettes, apparaît comme un objectif prioritaire des politiques de finances publiques des pays d'Afrique de l'Ouest.

L'accent accordé à l'objectif de recettes fiscales est alors si marqué qu'il relègue au second plan les autres objectifs d'une « transition fiscale inclusive³ », c'est-à-dire les objectifs d'incitation économique, d'équité ou de services efficaces apportés au contribuable.

La primauté accordée à la mobilisation de recettes additionnelles conduit les pays à retenir un concept restrictif de transition fiscale en assimilant cette dernière à la seule mobilisation d'un niveau optimal de recettes fiscales. Cette primauté de l'objectif de recettes a conduit les pays à effectuer des évaluations nationales partielles des dépenses fiscales prenant en compte exclusivement les pertes de recettes fiscales entraînées par les exonérations fiscales (cf. ci-dessous §1.1.3).

/// Limites d'une transition fiscale restreinte visant exclusivement un objectif de recettes. Le concept restrictif de transition fiscale, centré autour d'un objectif de stabilisation des recettes fiscales, occupe encore une place centrale dans beaucoup de pays d'Afrique de l'Ouest. Il présente des limites importantes pour la pertinence des politiques fiscales.

- 1) Stabiliser les recettes fiscales autour d'un ratio de recettes relativement au PIB (cas des pays de la CEDEAO avec le critère de plancher pour les recettes fiscales de 20% du PIB) ne garantit pas à chaque pays de mobiliser un niveau optimal de recettes fiscales.
- 2) En ce qui concerne l'objectif d'incitation, il est peu probable que la fiscalité mise en œuvre, même si elle atteint un objectif de niveau de recettes, soit à l'origine d'une incitation économique correspondant aux objectifs poursuivis par les pays de la zone d'intégration régionale.
- 3) Objectif d'équité : les choix de politique fiscale arrêtés pour atteindre un objectif de recettes ont peu de chance d'être compatibles avec les objectifs nationaux d'équité et de lutte contre la pauvreté.
- 4) Services aux contribuables : en dépit de l'étroite relation entre qualité des services au contribuable, civisme fiscal et mobilisation des recettes fiscales (cf. supra), la modernisation des services offerts aux contribuables est apparue jusqu'à ces dernières années comme un objectif assez peu prioritaire⁴ relativement à l'objectif de recettes.

3 Cf. infra pour une définition détaillée du concept de transition fiscale inclusive.

4 Par exemple, beaucoup de pays ont préféré encaisser des recettes de TVA à court terme sans effectuer les remboursements de crédits de TVA garants de la neutralité économique de cet impôt (Cf. Brun, Chambas, 2021).

2.1.3 À partir de 2010, évaluations nationales partielles des dépenses fiscales

/// À partir de 2010, évaluations nationales de dépenses fiscales dans un nombre croissant de pays d'Afrique de l'Ouest. Un nombre croissant de pays d'Afrique de l'Ouest produit périodiquement, souvent sur une base annuelle, des évaluations des manques à gagner de recettes fiscales entraînés par les exonérations. Ces évaluations, qui concernent un nombre de plus en plus important de mesures d'exonérations, respectent généralement les bonnes pratiques internationales. Les évaluations de dépenses fiscales disponibles tendent à devenir un document doté d'un statut proche des documents budgétaires relatifs aux dépenses publiques. Une étape cruciale a donc été franchie à partir de 2010.

/// Lacunes des évaluations nationales de dépenses fiscales. En se limitant aux seuls manques à gagner⁵, les évaluations nationales de dépenses fiscales ne fournissent pas une information complète quant aux conséquences des exonérations : les évaluations actuelles de dépenses fiscales ne permettent pas de connaître les conséquences des exonérations en matière d'incitations économiques, d'équité ou de services aux contribuables alors que ces conséquences correspondent à des objectifs cruciaux des différents pays retenus par les autorités pour justifier l'octroi des exonérations.

En dépit de leur caractère partiel, les évaluations nationales de dépenses fiscales au niveau de chaque pays d'Afrique de l'Ouest sensibilisent cependant les autorités nationales quant à l'importance d'une maîtrise des manques à gagner de recettes. A travers les manques à gagner occasionnés par les différentes catégories d'exonérations, les évaluations effectuées par les pays d'Afrique de l'Ouest fournissent une partie des informations nécessaires pour définir une politique de maîtrise des exonérations. En dépit de leur caractère partiel, les évaluations disponibles marquent donc une étape importante en démontrant la nécessité d'une évaluation complète des dépenses fiscales.

5 Selon les réponses apportées au questionnaire de la mission, la seule composante clairement identifiée du coût des exonérations se réduit aux manques à gagner de recettes. Cette situation résulte de la forte priorité accordée à l'objectif de mobilisation des recettes. L'évaluation des dépenses fiscales se fait selon la méthode des « pertes de recettes » qui consiste à estimer les recettes non perçues (ou abandonnées) du fait de l'existence de mesures fiscales dérogatoires (manques à gagner). Cette méthode d'évaluation ne prend pas en compte les effets secondaires (hypothèse de comportements inchangés). Ce choix est celui préconisé par la Décision n°08/2015/CM/UEMOA du 02 juillet 2015.

2.2 ÉVALUATION RÉGIONALE DES DÉPENSES FISCALES, INSTRUMENT D'HARMONISATION DES POLITIQUES D'EXONÉRATIONS FISCALES

2.2.1 Objectif d'une harmonisation régionale des systèmes fiscaux

/// Dimension régionale ignorée par les évaluations nationales des dépenses fiscales. La CEDEAO comme l'UEMOA ont comme objectif principal de favoriser l'intégration économique régionale ; en matière fiscale, il s'agit notamment d'éviter les distorsions fiscales entre pays. À cette fin, les autorités régionales ont mis en place un cadre législatif régional visant à harmoniser et à coordonner les législations fiscales des États membres. Un objectif important de l'harmonisation des politiques fiscales est d'éviter des phénomènes de concurrence fiscale entraînés par l'octroi d'exonérations fiscales susceptibles de constituer un facteur de démobilitation fiscale, de distorsions dans les incitations économiques ou de manque d'équité. Aussi, l'absence d'évaluation régionale des dépenses fiscales apportant les informations nécessaires à la définition des politiques d'exonérations fiscales apparaît-elle comme une lacune importante.

/// Stimuler l'intégration régionale ; promouvoir une attractivité régionale. À travers la convergence des niveaux de mobilisation fiscale, des effets économiques et sociaux de la fiscalité et aussi une maîtrise des coûts d'application de l'impôt, une transition fiscale harmonisée dans les pays membres de la CEDEAO favoriserait l'intégration régionale. Une telle transition fiscale convergente de chaque pays membre de la zone CEDEAO contribuerait à établir un environnement régional attractif favorable au développement économique et social.

2.2.2 Évaluations régionales des dépenses fiscales, instrument d'harmonisation des politiques d'exonérations fiscales

/// Approfondir l'harmonisation régionale des politiques fiscales. L'objectif des évaluations régionales des dépenses fiscales est d'approfondir l'harmonisation des politiques fiscales nationales déjà largement engagée pour les principales catégories d'impôts en étendant l'harmonisation aux politiques d'octroi des

exonérations fiscales. Une telle harmonisation relative aux exonérations fiscales requiert de disposer d'une évaluation homogène des dépenses fiscales pour chacun des différents États membres de la CEDEAO. De plus, afin de ne pas subir des lacunes similaires à celles observées au niveau national, les évaluations régionales doivent être inclusives, c'est à dire contenir une analyse des effets économiques et sociaux des exonérations.

Afin de faciliter la définition d'un cadre régional commun pour l'ensemble des politiques d'exonérations fiscales s'imposant à l'ensemble des pays membres, la solution la plus opérationnelle est certainement de confectionner un document unique au niveau régional, synthèse des évaluations régionales des dépenses fiscales effectuées par les structures dédiées à l'évaluation dans chaque pays et respectant une même méthodologie dans l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest.



3.

TRANSITION
FISCALE INCLUSIVE ET
EXONÉRATIONS FISCALES

Promouvoir une transition fiscale inclusive⁶, c'est-à-dire adapter la fiscalité à l'ensemble des caractéristiques d'un environnement en profonde mutation, constitue un objectif essentiel pour les pays d'Afrique de l'Ouest. Les différentes limites associées à une acception restrictive de la transition fiscale exposées plus haut incitent à identifier un concept de transition fiscale inclusive tenant compte de l'ensemble des objectifs à atteindre pour adapter la fiscalité à l'évolution du contexte budgétaire, économique et social des pays d'Afrique de l'Ouest tout en assurant une harmonisation régionale des politiques d'exonérations fiscales de ces pays.

3.1 TRANSITION FISCALE INCLUSIVE ; OBJECTIFS

/// Pour chaque pays d'Afrique de l'Ouest, les politiques de transition fiscale inclusives visent simultanément des objectifs étroitement complémentaires⁷.



- 1) Un niveau de recettes fiscales optimal⁸ doit permettre de répondre à la fois à la progression des besoins en biens publics et aux changements radicaux ayant affecté les flux de capitaux externes, notamment les flux d'aide.



- 2) À travers son effet d'incitation économique, la politique de transition fiscale vise aussi à adapter la fiscalité à l'évolution de l'environnement commercial des pays d'Afrique de l'Ouest caractérisé par l'extension de zones régionales de libre échange, par une libéralisation internationale des échanges et par de nouveaux accords commerciaux. La politique de transition fiscale doit également répondre aux changements en cours dans les systèmes de production des pays d'Afrique de l'Ouest, notamment la modernisation des différentes activités économiques, y compris de l'agriculture ; dans un grand nombre de pays, elle doit aussi s'adapter aux besoins entraînés par le développement d'importantes activités minières.

6 Par opposition à la transition fiscale inclusive, la transition fiscale restreinte tient compte seulement de l'objectif de recettes fiscales.

7 Les quatre principaux objectifs de la transition fiscale inclusive sont étroitement complémentaires. Ainsi, la population d'un pays donné sera réticente à accepter une forte pression fiscale si le prélèvement fiscal va à l'encontre des objectifs d'équité. De même, les producteurs admettront difficilement une pression fiscale accrue si les distorsions fiscales entraînées par cet accroissement de pression fiscale sont à l'origine de handicaps pour leurs activités de production. En raison de la complémentarité étroite de ses principaux objectifs, la réussite de la transition fiscale requiert donc de les atteindre simultanément.

8 L'optimisation est à rechercher entre les différentes possibilités de financement des biens publics offertes par l'espace budgétaire de chaque pays.



3) La promotion de l'équité et de la lutte contre la pauvreté constitue un troisième objectif majeur des politiques de transition fiscale inclusives.



4) Enfin, les politiques de transition fiscale doivent favoriser à la fois l'amélioration du service au contribuable et la maîtrise des coûts de collecte des recettes fiscales.

Instrument d'une transition fiscale inclusive. Chaque composante des recettes fiscales (fiscalité directe qui comprend la fiscalité sur les revenus des personnes physiques et la fiscalité sur les revenus des entreprises ; fiscalité indirecte interne qui inclut TVA et droits d'accises et enfin fiscalité tarifaire appliquée exclusivement aux importations) contribue de manière spécifique à chacun des quatre objectifs précités de la transition fiscale.



3.1.1 Niveau optimal de recettes publiques

Mobilisation de recettes fiscales additionnelles : objectif prioritaire. Dans les pays d'Afrique de l'Ouest, en raison de l'insuffisance générale des ressources pour financer les biens publics et, aussi, en raison de la difficulté pour améliorer l'efficacité des dépenses publiques⁹, un accent prioritaire (cf. supra) a été accordé à la mobilisation de recettes publiques et donc, compte tenu de leur niveau souvent insuffisant, à leur renforcement : il s'agit d'être en mesure de financer à partir des recettes publiques (recettes fiscales et non fiscales) les biens publics.

Susciter une dynamique régionale en faveur de la mobilisation des recettes fiscales. Dans les pays de l'UEMOA, le ratio recettes fiscales sur PIB constitue un critère de convergence de premier rang (20% du PIB actuellement). L'adoption de ce critère, l'action de l'UEMOA et les pressions des évaluations par les pairs ont été à l'origine d'une dynamique régionale remarquable (Brun, Diakit, Diarra et Tanyoune, 2017), qui s'est traduite ces deux dernières décennies par des progrès substantiels dans la mobilisation des recettes fiscales. Susciter une dynamique analogue pour l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest favoriserait une mobilisation plus efficace des recettes fiscales.

⁹ Pour accroître l'offre de biens publics, l'amélioration de l'efficacité des dépenses publiques constitue une alternative complémentaire de l'augmentation de la pression fiscale : elle permet une offre supplémentaire de biens publics sans qu'il soit nécessaire de mobiliser des recettes fiscales supplémentaires.



3.1.2 Fiscalité économiquement incitative

Tarifs extérieur commun : objectifs d'incitation économique et de libéralisation régionale des échanges commerciaux

/// **Protection économique d'une zone d'intégration régionale.** Adopter un tarif extérieur commun (TEC) d'abord au niveau des pays de l'UEMOA (1998), puis au niveau de l'ensemble des pays de la CEDEAO (2017), a mis en place un système de protection commerciale des productions nationales de biens échangeables vis-à-vis des importations en provenance de pays extérieurs à la zone d'intégration régionale.

/// **Libéralisation des échanges commerciaux intra-zone.** Simultanément à la politique de protection régionale vis-à-vis des productions extérieures à la zone CEDEAO, la libéralisation des échanges intra-zone a conduit à une concurrence régionale fondée sur le libre-échange entre les différents pays d'Afrique de l'Ouest, membres de la zone d'intégration régionale.

Fiscalité interne : objectifs de neutralité économique et de recettes fiscales

/// **Spécialisation des instruments, condition de l'efficacité des incitations.** L'objectif de protection économique étant atteint par la fiscalité tarifaire, la préservation d'un signal clair d'incitation économique en provenance du tarif requiert la neutralité économique des autres composantes de la fiscalité (absence d'effets sur les coûts de production). Rechercher simultanément les objectifs de recettes fiscales et de neutralité, conduit à accorder un rôle central à la fiscalité indirecte interne, tout particulièrement à la TVA en raison de son important potentiel de recettes et de ses caractéristiques de neutralité économique (Brun, Chambas, 2022).

/// **TVA à l'origine de recettes fiscales substantielles.** Appliquée selon les bonnes pratiques, notamment avec un remboursement fluide des crédits, la TVA, est assise sur la consommation finale. Son potentiel de recettes est donc particulièrement important (Brun, Diakit, 2016). L'importance de son assiette et l'efficacité de son mode d'administration bien adapté aux pays d'Afrique de l'Ouest permet la mobilisation de recettes fiscales substantielles.

/// **Neutralité économique de la TVA, objectif complémentaire de l'objectif de mobilisation de recettes fiscales additionnelles.** La TVA est économiquement neutre : elle a pour effet principal d'augmenter les prix des consommations finales sans affecter les coûts de production des activités de production assujetties. La TVA, considérée indépendamment de l'offre de biens publics qu'elle finance, entraîne une baisse du revenu disponible pour l'ensemble des consommateurs finaux et, de ce fait, est à l'origine d'un effet négatif¹⁰ pour ces agents. Cet effet négatif est aggravé si, en raison d'anomalies, la TVA s'éloigne de la neutralité économique et donc grève les coûts des productions assujetties : cette situation intervient notamment à la suite de difficultés dans le remboursement des crédits de TVA. C'est la raison pour laquelle les réformes de transition fiscale visent à garantir la neutralité économique de la TVA en portant un accent particulier à un remboursement fluide des crédits de TVA (Cf. infra).



3.1.3 Prélèvement fiscal favorable à l'équité et à la lutte contre la pauvreté

Fiscalité directe sur les personnes physiques, effet relativement faible sur l'équité dans les pays d'Afrique de l'Ouest

/// **Fiscalité directe, sur les personnes physiques instrument privilégié d'équité dans les pays de l'OCDE.** Dans les pays de l'OCDE, la fiscalité directe s'applique à l'ensemble des revenus perçus par les ménages et, dans certains pays, sur leur richesse (impôt sur le capital). Sans exclure la possibilité de lacunes dans l'application de la fiscalité directe, les administrations fiscales des pays de l'OCDE présentent une bonne capacité, en raison notamment de leur bonne connaissance des revenus et des richesses, à assurer une application effective de la législation de fiscalité directe sur l'ensemble des revenus ou des richesses. De ce fait, dans les pays de l'OCDE, la fiscalité directe constitue l'instrument fiscal spécifique particulièrement dédié à la promotion de l'équité.

10 Seule, l'offre de biens publics permise par le prélèvement fiscal est à l'origine d'un effet positif. Dans la mesure où l'effet positif de l'offre de biens publics est plus important en valeur absolue que l'effet négatif du prélèvement fiscal, la collectivité nationale en choisissant de financer un bien public par l'impôt bénéficie d'une augmentation nette du bien-être collectif.

/// Fiscalité directe sur les personnes physiques dans les pays d'Afrique de l'Ouest : faible effet sur l'équité. Dans les pays d'Afrique de l'Ouest, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) ne peut actuellement constituer un instrument majeur d'équité, car elle est appliquée de manière très imparfaite. Ainsi, elle est assise, pour l'essentiel, sur les revenus salariaux tandis que d'autres catégories importantes de revenus (revenus des entreprises individuelles, revenus immobiliers, revenus non salariaux...) échappent largement à la taxation. Quant à la fiscalité sur le capital (impôt foncier notamment), elle est d'application marginale. En raison d'une application restreinte à certains revenus (salaires, ...), les pays d'Afrique de l'Ouest ne disposent pas, à travers la fiscalité directe, d'un instrument fiscal spécifique efficace de promotion de l'équité.

Exonérations de fiscalité indirecte et équité dans les pays d'Afrique de l'Ouest

La faible capacité de la fiscalité directe à constituer un instrument de promotion de justice sociale n'implique pas l'absence d'effets de la fiscalité sur l'équité : la fiscalité indirecte agit de manière importante sur l'équité.

/// En l'absence d'exonérations, la TVA entraîne un prélèvement fiscal proportionnel à la consommation susceptible de présenter un effet d'équité supérieur à celui de l'impôt sur le revenu. À travers une taxation proportionnelle des consommations finales, la TVA apparaît comme un instrument d'équité plus efficace que l'impôt sur le revenu tel qu'appliqué dans les pays d'Afrique de l'Ouest (cf. supra) : l'ensemble des consommateurs, y compris les catégories aisées largement épargnées par l'IRPP (cf. supra), supportent un prélèvement proportionnel à leur consommation. De plus, l'autoconsommation de produits alimentaires qui est pour l'essentiel le fait de catégories pauvres (petits agriculteurs), échappe à la TVA : il en résulte alors un effet de progressivité de la TVA susceptible de compenser, au moins en partie, l'effet de régressivité imputable à l'absence de taxation de la partie épargnée du revenu.

/// Effet d'équité des exonérations de TVA. L'octroi d'exonérations de fiscalité indirecte interne, pratique générale des pays d'Afrique de l'Ouest, exerce des effets importants sur l'équité ; contrairement aux objectifs les plus fréquemment affichés, une part importante de ces effets est régressive (cf. encadrés 2 et 4).



3.1.4 Maîtriser les coûts d'application de l'impôt supportés par l'État et les contribuables

/// Télé-procédures ; étape importante dans la modernisation de l'administration de l'impôt. L'amélioration de l'efficacité des entités en charge de la mobilisation des recettes fiscales (administrations fiscales traditionnelles ou offices semi autonomes en charge des recettes¹¹) repose sur la poursuite des efforts d'organisation administrative engagés depuis de nombreuses années et aussi sur une numérisation de plus en plus systématique des données fiscales. L'introduction des télé-procédures offre de nouvelles perspectives de progrès, tout particulièrement pour les administrations fiscales¹².

/// Télé-procédures, en voie de généralisation en Afrique de l'Ouest. L'introduction de télé-procédures entraîne une diminution drastique des coûts d'administration de l'impôt pour les États : combinée à une généralisation de la numérisation des données fiscales, elle peut permettre de réduire les moyens humains affectés à la gestion et à l'exploitation des informations fiscales en même temps qu'elle offre de nouvelles possibilités (création d'un environnement plus favorable à un pilotage efficient des administrations fiscales, recoupements automatiques d'informations de diverses sources, mise en place d'analyses de risques, modernisation du contrôle, redéploiement des moyens humains et matériels disponibles vers les tâches de contrôle ou de pilotage...).

/// Télé-procédures : amélioration du service offert aux contribuables. Ainsi que le montrent les rapports « Doing Business » (Banque mondiale), les entreprises opérant dans les pays d'Afrique de l'Ouest consacrent un temps particulièrement long pour satisfaire leurs obligations fiscales. La généralisation des télé-procédures offre la perspective d'une amélioration radicale de la qualité du service offert au contribuable, notamment aux entreprises assujetties à la TVA et d'une réduction des coûts à la fois pour les contribuables et pour les administrations.

- 11 Dans la suite, on désigne par « administration fiscale » l'entité en charge de la mobilisation interne des recettes fiscales et par « administration douanière » l'entité en charge de la mobilisation des recettes fiscales à la frontière. Les Offices de recettes réunissent au sein d'une même entité les deux fonctions mais sont concernés par le terme « administrations fiscales ».
- 12 De ce point de vue, les administrations douanières étaient déjà largement engagées dans le processus de numérisation des informations et d'introduction des télé-procédures.

/// Amélioration du service offert aux contribuables, facteur de civisme fiscal.

L'offre de télé-procédures constitue un facteur crucial pour un meilleur climat des affaires et aussi pour améliorer le civisme fiscal : il devient moins coûteux pour les contribuables de se conformer à leurs obligations fiscales. Parallèlement, les télé-procédures élargissent les possibilités de contrôle et donc de détections de fraudes éventuelles ; cela constitue un autre facteur favorable à l'amélioration du civisme fiscal.

3.2 OCTROI D'EXONÉRATIONS FISCALES, COMPOSANTE MAJEURE DES POLITIQUES FISCALES

3.2.1 Exonérations fiscales ; réponse aux effets négatifs de la fiscalité.

/// Effets négatifs de la fiscalité. Alors que la production de biens publics¹³ est à l'origine d'effets positifs, le prélèvement fiscal considéré indépendamment de son emploi exerce des effets négatifs : ces derniers proviennent de la baisse du revenu disponible des ménages consécutive à l'application des impôts sur la consommation et des impôts sur les revenus. Ils proviennent aussi de la baisse du résultat net des entreprises à la suite de l'application des impôts sur les bénéfices et de prélèvement fiscaux divers grevant les coûts des entreprises.

/// Exonérations versus réforme fiscale globale. Dans la mesure où la fiscalité (ou certaines de ses composantes) apparaît comme un obstacle au développement d'activités économiques cruciales pour le développement et aussi comme un facteur d'abaissement du revenu disponible, les autorités gouvernementales pourraient opter pour des mesures globales de réforme visant à atténuer ou à réduire cet effet négatif de la fiscalité. Toutefois, devant la difficulté pour mettre en œuvre une réforme fiscale globale, les pays d'Afrique de l'Ouest ont fréquemment choisi d'octroyer des exonérations fiscales, soit à travers des aménagements de la législation de droit commun, soit de manière plus spécifique à travers des avantages fiscaux concédés dans le cadre de codes des investissements, de codes sectoriels ou encore à travers des conventions particulières avec des opérateurs économiques.

13 La fiscalité joue un rôle majeur dans le financement des biens publics. Un effet globalement positif résulte de la plus grande utilité sociale attachées à la production des biens publics par rapport à l'effet négatif entraîné par le prélèvement fiscal.

/// Le manque d'évaluation complète des dépenses fiscales donne du crédit à des analyses partielles justifiant l'octroi d'exonérations. Ainsi, une exonération de TVA sur des produits ou services de large consommation est souvent, notamment au niveau des décideurs, supposée favoriser l'équité, alors que seule une évaluation quantifiée des effets d'une telle exonération à la fois sur les consommateurs et sur les producteurs permettrait de dégager d'éventuels effets nets positifs. En raison de la part importante des groupes les plus favorisés dans la consommation et de l'effet souvent défavorable des exonérations de TVA sur les producteurs nationaux, l'effet global des exonérations de TVA est souvent régressif (cf. encadré 2 sur les effets des exonérations de TVA sur le riz et les céréales dans le cas d'un pays sahélien, membre de la zone CEDEAO ; cf. Brun, Chambas, 2010). De même, une exonération d'impôt sur les bénéfices est supposée favoriser la création d'entreprises et des investissements supplémentaires alors qu'une analyse de cas similaires ou qu'une évaluation étendue à d'autres facteurs que la fiscalité agissant sur la création d'activités économiques (cf. supra) mettrait souvent en évidence l'influence secondaire, voire marginale, d'exonérations de l'impôt sur les bénéfices sur la création d'activités.

Encadré 2 : Exonérations de TVA sur le riz et les céréales : effets sociaux et économiques, cas du Mali

Exonérations de TVA sur le riz et les céréales défavorables à l'équité

Les consommateurs les plus favorisés bénéficient le plus des manques à gagner fiscaux tandis que les plus pauvres bénéficient le moins des manques à gagner. Ainsi, en 2019, selon l'Institut de la statistique, les deux déciles supérieurs bénéficient de 50,9% des manques à gagner entraînés par les exonérations sur le riz et 48,6% des manques à gagner entraînés par les exonérations sur les céréales. Le groupe des plus pauvres ne bénéficie que de 10,3% des manques à gagner sur le riz et de 14,3% des manques à gagner sur les céréales.

L'autoconsommation réduit la part des manques à gagner de recettes captée par les plus pauvres. Les dépenses d'autoconsommation en riz et en céréales occupent un poids plus important pour les ménages pauvres que pour les ménages aisés. Les exonérations sont sans effet sur l'autoconsommation car cette dernière n'est pas frappée par la TVA. Ainsi, les ménages pauvres sont-ils les moins susceptibles de bénéficier des effets des exonérations sur le riz et les céréales car une part plus grande de leur consommation de riz et de céréales échappe déjà à la TVA.

Exonérations de TVA sur le riz et les céréales porteuses de distorsions à l'encontre des productions locales

Les exonérations de TVA sur le riz et les céréales transforment la TVA, pour les producteurs locaux assujettis, en taxe sur leurs intrants (eau, électricité, engrais, ...) car ils ne peuvent plus imputer la TVA acquittée sur ces derniers. Pour les producteurs non assujettis, la TVA est, par nature, une taxe sur leurs intrants.

Les exonérations de TVA à l'origine d'une dé-protection des productions locales de riz et de céréales. L'exonération de TVA sur le riz et les céréales revient à baisser le prix auquel le consommateur final accède à ces biens. Le producteur assujetti à la TVA reçoit un prix plus faible alors qu'en raison de l'exonération, ses coûts sont grevés par la TVA frappant ses intrants. Le producteur non assujetti, dont la TVA grevait le coût de ses intrants reçoit également un prix plus faible. Ainsi, la valeur ajoutée dégagée par le producteur local (assujetti et non assujetti) est réduite après l'octroi de l'exonération : l'exonération de TVA entraîne alors une protection effective négative des productions locales concernées. Les exonérations de TVA réduisent le revenu des producteurs de riz et de céréales. Ainsi, les exonérations vont à l'encontre de l'équité.

Source : calculs des auteurs à partir des données disponibles fournies en 2021 aux auteurs par les autorités nationales d'un pays sahélien, membre de la CEDEAO

/// Défaillances dans les services au contribuable¹⁴, facteurs de la demande d'exonérations. La faiblesse des progrès dans la modernisation de l'administration de l'impôt, notamment l'offre insuffisante de télé-procédures en direction des contribuables contribue à l'insécurité fiscale ressentie par les opérateurs et est à l'origine de lourdes charges administratives. Ces deux inconvénients incitent beaucoup d'opérateurs à rechercher la protection apportée par des Conventions d'établissement ou des exonérations extensives.

/// Manque de fluidité dans les restitutions de crédits de TVA, facteur de la demande d'exonérations de TVA. Certaines restrictions légales au remboursement des crédits de TVA et les dysfonctionnements des procédures de remboursements des crédits de TVA encore fréquents dans de nombreux pays ont pour effet de grever les coûts des entreprises. Cette anomalie confère une forte légitimité aux demandes d'exonérations de TVA applicables aux

14 Selon le rapport *Paying Taxes* de Price Waterhouse Coopers en 2018, les entreprises consacraient en moyenne 270 heures au Burkina Faso, au 276 heures au Mali ou encore 270 heures au Niger pour satisfaire aux formalités fiscales (en moyenne 313 heures en Afrique au Sud du Sahara).

consommations intermédiaires : à travers leurs demandes d'exonérations de TVA, les opérateurs cherchent à éviter les surcoûts liés au non-remboursement des crédits de TVA. Les opérateurs saisissent aussi souvent l'occasion offerte pour obtenir une extension aussi large que possible du champ d'application des exonérations¹⁵.

3.2.2 Exonérations fiscales : fondements amoindris

De nombreux facteurs demeurent favorables à l'octroi extensif d'exonérations fiscales ; cependant, ces dernières années, les fondements des exonérations sont de plus en plus fragiles

/// **Exonérations et dérogation fiscales : dispositif discrétionnaire, hétérogène et peu lisible.** Au fil des années, les exonérations fiscales se sont empilées (Codes des Investissement, Codes sectoriels, Conventions, exonérations fiscales de droit commun,...). Il en résulte un ensemble complexe, peu lisible à la fois pour les opérateurs économiques et aussi pour les administrations fiscales. Le principe d'un octroi discrétionnaire des avantages fiscaux dérogatoires est largement appliqué.

/// **Sources multiples d'exonérations.** Les pays membres de la CEDEAO ont mis en place de nombreuses exonérations, qui ont pour objectifs affichés l'incitation économique et l'équité. Ces exonérations, qui concernent à la fois la fiscalité directe et indirecte, ont souvent pour objectif initial de pallier les anomalies des systèmes fiscaux dans les pays d'Afrique de l'Ouest et les dysfonctionnements dans l'administration de l'impôt. L'octroi d'exonérations constitue alors une solution palliative de second rang.

/// **Fondements amoindris des exonérations.** Avec les réformes engagées depuis de nombreuses années pour améliorer les législations fiscales et l'administration de l'impôt, le fondement des exonérations est moindre. Ainsi, une TVA de droit commun appliquée selon les bons principes n'affecte pas les coûts de production alors que dans le passé, l'absence de remboursements des crédits de TVA pouvait justifier l'octroi d'exonérations. De même, l'administration de l'impôt a été largement adaptée au contexte spécifique des pays d'Afrique de l'Ouest et a été l'objet de nombreuses mesures de modernisation. Récemment un fort engagement en faveur de la numérisation des informations fiscales et l'introduction de téléprocédures affaiblissent encore la pertinence des exonérations fiscales.

15 Par exemple, des exonérations de TVA accordée dans le cadre d'une Convention d'établissement à des activités de construction ou d'entretien d'infrastructures pour l'exploitation minière peuvent être étendues à d'autres activités.

Encadré 3 : Afrique de l'Ouest : contexte favorable à l'octroi d'exonérations fiscales

Effet bénéfique des exonérations, objet d'un large consensus à fondements fragiles. Consommateurs, entreprises, syndicats, membres de la société civile et partis politiques revendiquent fréquemment des allègements fiscaux. Les manifestations contre la cherté de la vie (produits de large consommation, transports, énergie) exercent une grande influence pour revendiquer des allègements d'une fiscalité supposée jouer un rôle essentiel dans la formation des prix ; l'accent est souvent porté sur la TVA. Ce consensus, déduit de présupposés largement dépourvus de fondements analytiques, conduit à l'octroi extensif d'exonérations. Codes des investissements à large champ d'application, exonérations systématiques incluses dans les législations fiscales et nombreuses Conventions d'établissement sont portés par une surestimation des effets négatifs de la fiscalité et, au contraire, une sous-estimation des effets bénéfiques des exonérations.

Surestimation des effets négatifs de la fiscalité. De nombreux facteurs, autres que la fiscalité, constituent des facteurs essentiels du développement des activités économiques. On peut citer : la stabilité politique, la sécurité, un État de droit, un faible degré de corruption, la dotation en ressources naturelles agricoles ou minières, la qualification et la disponibilité de la main d'œuvre, le désenclavement routier, l'ouverture maritime, les services collectifs (électricité, transports, télécommunications), l'efficacité de la gestion des infrastructures collectives, la qualité de la gouvernance publique, la justice, l'accès à des financements, la pertinence de la législation relative au marché du travail,... Or, les autorités gouvernementales des pays africains considèrent généralement la fiscalité comme un obstacle majeur au développement économique : l'octroi extensif d'exonérations apparaît alors comme une condition préalable à la création, au développement ou au maintien de toute activité économique moderne.

L'absence d'évaluation quantifiée des effets des exonérations contribue à une sous-estimation des leurs coûts. Cette sous-estimation est d'autant plus grande que le manque à gagner intervient de manière différée : les décideurs sont plus sensibles aux avantages immédiats liés à l'octroi de l'exonération (satisfaction de la demande des opérateurs économiques ou des consommateurs) qu'à ses conséquences négatives (pertes de recettes).

Sous-estimation du coût entraîné par les manques à gagner de recettes fiscales. La faible importance accordée aux pertes de recettes fiscales entraînée par les exonérations provient en partie du manque de reconnaissance de la contribution des biens publics au développement. Ce manque de reconnaissance est conforté par l'inadaptation de l'offre de biens publics relativement aux besoins de la population.

La fragilité d'un consensus relatif à la nécessité d'une contribution de l'ensemble des citoyens pour financer les biens publics provient en partie d'une faible relation de redevabilité fiscale. En raison du mode de collecte de l'impôt privilégiant pour des raisons d'efficacité, le recours à un petit nombre de collecteurs (assujettis TVA) ou à des procédures de retenues à la source (retenue des employeurs pour les impôts sur les salaires), les contribuables d'Afrique de l'Ouest ne peuvent pas établir une étroite relation de redevabilité entre l'impôt et l'offre de biens publics.

La possibilité de financements alternatifs à travers les apports de partenaires au développement ou à travers la perception de recettes publiques exogènes (recettes apportées par les activités minières) contribue à rendre encore moins évidente l'intérêt d'une contribution fiscale propre pour financer les biens publics. Un effort de mobilisation fiscales supportée par la population n'apparaît alors pas nécessaire.

Les chocs successifs, qui ont affecté les pays d'Afrique de l'Ouest, stimulent aussi les demandes d'exonérations fiscales. Les mesures d'exonérations fiscales, dont l'effet sur les recettes fiscales est différé dans le temps, sont souvent accordées au fil des chocs. Elles tendent à s'empiler au fil du temps sans qu'une évaluation cohérente ne permette d'en mesurer les coûts cumulés. La cohérence du dispositif fiscal est affectée négativement par l'empilement des exonérations.



Session de formation de l'équipe dépenses fiscales en Guinée Bissau

4.

ÉVALUATIONS NATIONALES
DES DÉPENSES FISCALES ;
RATIONALISATION PARTIELLE
DES EXONÉRATIONS
FISCALES

4.1 ÉVALUATIONS NATIONALES DES DÉPENSES FISCALES : SITUATION ACTUELLE



4.1.1 Évaluations nationales des dépenses fiscales : évolutions favorables

/// **Évaluations nationales des dépenses fiscales, nombre en progression.** En Afrique de l'Ouest, un nombre croissant de pays publient des évaluations des dépenses fiscales tandis que les autres viennent de s'engager ou encore ont prévu de s'engager prochainement dans une telle évaluation¹⁶.

/// **Transparence et recherche d'un optimum budgétaire.** L'enjeu de l'évaluation des dépenses fiscales est désormais bien identifié. Actuellement, pour les différents pays d'Afrique de l'Ouest, l'absence d'informations sur les dépenses fiscales, « quasi-dépenses budgétaires », n'est plus admissible : de telles informations sont nécessaires non seulement pour réduire les pertes de recettes entrainées par les exonérations fiscales mais aussi pour rationaliser l'octroi des exonérations fiscales.

/// **Amélioration de la qualité des évaluations de dépenses fiscales.** L'expérience acquise par les pays engagés de manière précoce dans l'évaluation des dépenses fiscales favorise une meilleure qualité d'évaluation à la fois pour les pays directement engagés mais aussi pour les autres pays d'Afrique de l'Ouest. Au fil des évaluations effectuées, le nombre de mesures recensées et de mesures évaluées s'accroît. De nombreux pays ont mis en place des structures dédiées à l'évaluation des dépenses fiscales ; des moyens humains et matériels significatifs et de plus en plus affectés à la seule mission d'évaluation des dépenses fiscales sont mobilisés.

16 Le tableau 3 du Rapport final présente une situation des évaluations de dépenses fiscales pour les différents pays d'Afrique de l'Ouest.





4.1.2 Évaluations nationales des dépenses fiscales : lacunes

/// Absence d'évaluation des effets économiques et sociaux des exonérations.

Aucune évaluation nationale des dépenses fiscales publiée par un pays de la CEDEAO n'inclut systématiquement les effets économiques et sociaux des exonérations alors que, compte tenu des données disponibles, ces effets pourraient être évalués dans chaque pays pour éclairer pleinement la prise de décisions des autorités nationales.

/// Restriction du champ des évaluations.

Rétrécir le champ des évaluations des dépenses fiscales aux seuls manques-à-gagner ne permet pas aux autorités nationales de disposer de l'ensemble des informations nécessaires à une prise de décision rationnelle quant aux exonérations à consentir, ou, au contraire, à supprimer. Se limiter à l'évaluation des manques à gagner ne permet pas de tenir compte de l'ensemble des objectifs des exonérations (notamment favoriser l'activité économique, promouvoir l'équité et améliorer le service au contribuable).

/// Changement dans le périmètre d'évaluation.

Pour un pays donné, l'évolution des dépenses fiscales est souvent difficile à appréhender en raison de changements dans le périmètre d'évaluation : des élargissements du champ des évaluations interviennent fréquemment avec l'objectif d'améliorer la qualité de l'évaluation (cf. supra).

/// Absence d'un manuel de procédures ; méthodes d'évaluation hétérogènes.

Un manuel de procédures rédigé à l'intention des services opérationnels en charge de l'évaluation des dépenses fiscales et codifiant les modalités pratiques d'évaluation de chaque mesure d'exonération constitue une autre condition préalable à une évaluation homogène dans le temps des dépenses fiscales. Un tel document préserverait l'homogénéité de l'évaluation appliquée dans chaque pays et, en informant sur les procédures appliquées aux exercices antérieurs permettrait une économie des moyens consacrés à l'évaluation.

/// Manque d'indicateurs pertinents de l'évolution des dépenses fiscales.

Il est difficile de disposer d'indicateurs significatifs de l'évolution des dépenses fiscales pour un même pays en raison de changements dans le périmètre d'évaluation et de l'hétérogénéité dans les méthodes d'évaluation (cf. supra). Au niveau régional (CEDEAO), les difficultés de comparaison des montants de dépenses fiscales sont encore plus grandes car les méthodes d'évaluation appliquées par les différents pays diffèrent. Une harmonisation régionale des évaluations de dépenses fiscales est donc nécessaire.

Biais d'évaluation entraînés par le choix du système fiscal de référence

/// Définition du système fiscal de référence : restrictions du champ d'évaluation des dépenses fiscales. Les pays d'Afrique de l'Ouest, particulièrement les pays membres de l'UEMOAA,¹⁷ évaluent les dépenses fiscales en retenant comme système fiscal de référence la législation fiscale de droit commun. Un tel choix conduit à ne pas évaluer la dépense fiscale entraînée par les exonérations incluses dans la législation de droit commun.

Cependant, dans certains pays, le plus souvent pour quelques mesures considérées comme particulièrement importantes par les autorités, est retenue une référence normative différente des dispositions fiscales de droit commun: l'objectif est alors d'évaluer les dépenses fiscales entraînées par certaines exonérations spécifiques de droit commun¹⁸.

/// Manques-à-gagner entraînés par les exonérations courantes de TVA incluse dans le droit commun : lacunes provenant du choix du système fiscal de référence. Le choix commun à la plupart des pays de la CEDEAO d'inclure les exonérations de TVA relatives aux biens alimentaires et biens de base dans le système fiscal de référence est conforme à la Décision 08/2015/CM de l'UEMOA. Cependant, ce choix ne permet pas aux autorités nationales de disposer d'une évaluation des manques à gagner entraînés par ces exonérations de droit commun qui concernent une part importante de l'assiette de la TVA et sont donc, non seulement à l'origine de manques-à-gagner substantiels mais aussi d'effets économiques et sociaux importants.

Biais dans l'évaluation de manques à gagner entraînés par des exonérations spécifiques

/// Biais comptables d'évaluation des dépenses fiscales relatif à la TVA. Une part importante des manques-à-gagner de TVA constatés en douane ne correspond pas à une perte définitive de recettes, puisque la majeure partie des montants de TVA perçus au niveau des Douanes font l'objet d'imputations comptables par les entreprises assujetties à la TVA et donc de déduction sur les montants nets de TVA à collecter au niveau interne. Afin d'éviter une surestimation des manques à gagner de TVA, il convient donc de retenir seulement les manques-à-gagner définitifs.

17 Décision 08/2015 relative à l'évaluation des dépenses fiscales.

18 Les autorités disposent alors des données nécessaires pour envisager une suppression des exonérations concernées.

/// Biais dans l'évaluation des manques à gagner par les administrations fiscales. Alors que les Douanes des pays membres de la CEDEAO recensent une grande partie des manques à gagner de recettes fiscales et sont en mesure, à travers l'application de codes informatiques, de renseigner la nature de l'exonération appliquée, il n'en est pas de même pour une partie des administrations fiscales qui ne parviennent pas encore, dans le cadre de leur gestion courante et, compte tenu des informations internes disponibles, à évaluer les manques à gagner de TVA selon leur origine.

Impact réduit des évaluations de dépenses fiscales

/// Documents techniques encore peu accessibles. En raison de leur caractère partiel (évaluation des seuls manques à gagner de recettes fiscales), d'un manque de lisibilité et aussi d'un manque d'implication du Parlement, de la société civile, de l'opinion publique, les évaluations de dépenses fiscales des pays d'Afrique de l'Ouest demeurent encore largement des documents techniques destinés principalement aux services du ministère des Finances.

Portant sur des dépenses fiscales, qui n'occasionnent pas de décaissements pour l'État, les évaluations des dépenses fiscales ne suscitent pas de réactions importantes, ni dans les Ministères autres que le ministère des Finances, ni dans les autres centres de pouvoir, et de ce fait, pour une large part d'entre elles, les évaluations des dépenses fiscales sont encore peu prises en compte par une grande partie des décideurs. En raison des résistances des bénéficiaires des exonérations, les arbitrages conduisant à des suppressions d'exonérations sont rarement retenus en priorité par rapport à des mesures de renforcement des recettes fiscales, de recherche de financements alternatifs, voire de réduction des dépenses publiques.

/// Faible lisibilité pour la société civile des évaluations des dépenses fiscales. La société civile, qui ne bénéficie pas d'une communication adaptée pour la sensibiliser aux résultats déjà obtenus et aux résultats qu'il serait envisageable d'obtenir à travers des évaluations complètes de dépenses fiscales, ne s'en approprie généralement pas, ou peu, les résultats. L'effet des évaluations de dépenses fiscales sur les choix budgétaires ou les orientations de politique fiscale, notamment sur le recours à des exonérations, s'en trouve amoindri.



4.2 EXONÉRATIONS, OBSTACLE MAJEUR À LA TRANSITION FISCALE

Outre les manques à gagner de recettes fiscales, les exonérations fiscales peuvent aussi entraîner des distorsions économiques ou encore être socialement régressives ; en raison de leur complexité, elles peuvent enfin rendre difficile la modernisation de l'administration de l'impôt. Les exonérations constituent donc un obstacle majeur à une transition fiscale inclusive dans les différents pays d'Afrique de l'Ouest. Cependant, les évaluations nationales de dépenses fiscales, surtout si elles incluaient l'analyse des effets économiques et sociaux, contribueraient à la mise en œuvre d'une transition fiscale inclusive au niveau de chaque pays.

4.2.1 Manques à gagner de recettes et transition fiscale

/// **Manques à gagner importants de recettes fiscales.** Les évaluations nationales des dépenses fiscales montrent qu'en raison de l'importance des manques à gagner, les exonérations fiscales constituent un facteur majeur de faiblesse des recettes fiscales et donc un obstacle à la transition fiscale

4.2.2 Distorsions économiques, effets régressifs et transition fiscale

/// **Exonérations, effets souvent antinomiques de la transition fiscale.** Stimuler l'activité économique, améliorer l'équité et lutter contre la pauvreté constituent des justifications fréquemment avancées par les autorités des différents pays d'Afrique de l'Ouest pour accorder des exonérations fiscales. Cependant, les politiques extensives d'exonérations fiscales vont souvent à l'encontre de ces objectifs et constituent des obstacles à la transition fiscale des pays d'Afrique de l'Ouest comme le montre l'encadré 4.

Encadré 4 : Exonérations de TVA, distorsions économiques et effets sociaux indésirables

Les législations de TVA des pays d'Afrique de l'Ouest comprennent de nombreuses exonérations à objectif social. Une part importante des exonérations de TVA portent sur des consommations de base. Elles sont à l'origine de lourdes pertes de recettes, de graves distorsions économiques qui handicapent les activités économiques nationales et enfin, très souvent, d'effets sociaux indésirables antinomiques des objectifs d'équité initialement recherchés (cf. encadré 2).

Les exonérations relatives aux consommations alimentaires apportent à travers des prix moindres un avantage pour les consommateurs et, au contraire, une baisse de revenu des agriculteurs ou éleveurs. Ces baisses de prix sont consécutives à l'importation de produit exonérés de TVA (Brun, Chambas, 2010 "Regressive Nature of VAT Exemptions for Commodities in Africa" African Economic Outlook "The State of Public Resources Mobilization" OECD).

Les exonérations « sociales » de TVA relatives aux biens alimentaires entraînent souvent des effets régressifs.

- 1) Offre moindre de biens publics. Les exonérations affaiblissent les recettes de TVA et donc le financement de biens publics dont risquent d'être privés, en priorité, les plus pauvres.
- 2) Effet d'abaissement des prix aux producteurs. Les exonérations de TVA sur des biens échangeables, comme les produits alimentaires, exercent des effets néfastes sur les producteurs en raison de la baisse du prix de leur production. En économie ouverte, le niveau des prix des biens échangeables, notamment le prix des biens alimentaires comme les céréales, dépend du niveau des prix d'importations CAF taxes incluses. En cas d'exonération de TVA, les prix internes des produits alimentaires sont moindres qu'en cas d'assujettissement. Cet effet de dépression sur les prix intérieurs concerne non seulement les produits exonérés mais aussi leurs substitués¹⁹ ; il s'ensuit une diminution du prix au producteur et donc de la rémunération des agriculteurs, souvent pauvres.

Handicap d'une protection effective négative des producteurs locaux. Du fait de l'exonération, même s'ils optent pour l'assujettissement à la TVA (producteurs utilisant des techniques modernes comme l'aviculture,

19 Ainsi, une exonération sur le riz est susceptible d'abaisser le prix au producteur de l'ensemble des céréales, voire d'autres produits substituables au riz

la riziculture en grande exploitation, les activités de maraichages urbains intensives), les producteurs locaux pour la partie de production exonérée supportent de manière définitive la TVA sur leurs consommations intermédiaires assujetties à la TVA. Le handicap des rémanences de TVA place les producteurs en situation de handicap relatif (protection effective négative) face à des importations ne supportant aucune charge de TVA. Ainsi, les exonérations de TVA vont à la fois à l'encontre de la réduction de la pauvreté et de la modernisation du secteur agricole.

Les exonérations de TVA relatives à la santé ou à l'éducation conduisent aussi à des effets régressifs en raison de la part importante des catégories favorisées dans la consommation des biens publics exonérés. De même, les médicaments sont souvent exonérés de TVA mais l'essentiel de l'avantage apporté au consommateur est capté par les plus aisés ; il en résulte une distribution régressive du bénéfice des exonérations. L'avantage apporté aux groupes plus pauvres est d'un coût excessif en raison de l'absence de ciblage.

4.2.3 Exonérations, obstacles à une administration efficiente de l'impôt

Coûts de la gestion et du contrôle des exonérations. Pour les administrations fiscales, la gestion et le contrôle des exonérations nécessitent des moyens matériels et humains importants. Ces derniers ne sont alors plus disponibles pour mener à bien les autres missions d'administration de l'impôt. Il en résulte des manques à gagner et des distorsions dans le traitement des contribuables qui constituent des obstacles à la transition fiscale tandis que l'efficacité des contrôles nécessaires pour circonscrire l'application des exonérations aux périmètres envisagés initialement est souvent défailante.

L'introduction extensive d'exonérations multiples et complexes constitue un facteur de dégradation des services au contribuable. À travers les complexités introduites, les exonérations fiscales vont à l'encontre des objectifs de simplification des procédures fiscales ; elles sont également antinomiques de l'objectif de transparence.

L'effet favorable de l'introduction des télé-procédures et de l'utilisation d'instruments numériques de traitement de l'information serait d'autant plus important que la complexité introduite par les mesures dérogatoires serait préalablement réduite.

/// Coûts des procédures d'obtention des exonérations fiscales pour les contribuables. Les incertitudes liées au caractère discrétionnaire des procédures d'octroi des exonérations sont à l'origine de coûts et d'incertitudes dissuasifs pour les opérateurs économiques.

/// Pour chaque pays d'Afrique de l'Ouest, les exonérations fiscales vont à l'encontre d'une transition fiscale inclusive. Ainsi, à travers les manques à gagner de recettes fiscales qu'elles entraînent, les exonérations fiscales constituent un obstacle à la mobilisation d'un niveau de recettes publiques en adéquation avec les besoins en biens publics. En raison des distorsions entraînées, les exonérations, particulièrement les exonérations de TVA, sont antinomiques de la neutralité économique du prélèvement fiscal et brouillent ainsi le signal d'incitation économique apporté par le tarif douanier. Contrairement aux objectifs couramment affichés, la plupart des exonérations entraînent des effets socialement régressifs. Enfin, l'octroi extensif d'exonérations introduit une complexité supplémentaire dans l'application de l'impôt, à la fois pour l'administration fiscale et pour les entreprises.

/// Évaluation nationale des dépenses fiscales : principales orientations opérationnelles. Évaluer dans chaque pays les dépenses fiscales en se référant aux objectifs nationaux, garantir la transparence des évaluations nationales des dépenses fiscales ainsi qu'une diffusion pertinente, réviser les conditions d'octroi des exonérations, recourir à des subventions, instruments alternatifs aux exonérations fiscales, telles sont les principales orientations dégagées pour les évaluations nationales des dépenses fiscales.

4.2.4 Évaluation nationale complète des dépenses fiscales et rationalisation des exonérations conforme aux objectifs nationaux

/// Promouvoir une évaluation nationale complète des dépenses fiscales. L'évaluation complète des dépenses fiscales (comprenant effets économiques et sociaux des exonérations fiscales) en tenant compte, pour chaque pays, de l'ensemble de ses objectifs nationaux ouvrirait la voie à une rationalisation des exonérations conforme aux objectifs de chaque pays. De plus, elle faciliterait une évaluation régionale s'appuyant sur les informations déjà collectées et les analyses ainsi disponibles.

/// Déterminer l'avantage net pour la collectivité nationale des exonérations envisagées ou appliquées requiert de franchir une double étape : en premier lieu, il s'agit d'étendre l'évaluation nationale des dépenses fiscales aux exonérations incluses dans le droit commun (notamment aux exonérations de TVA) et, dans une seconde étape, d'évaluer les effets économiques et sociaux des dépenses fiscales ainsi que leurs implications sur les services offerts aux contribuables.



1) Évaluation des effets économiques des exonérations fiscales.

Deux approches sont possibles pour apprécier d'une part, dans quelle mesure les objectifs initiaux ont été atteints et, d'autre part, pour évaluer l'avantage net (cf. infra, l'évaluation de l'avantage net) des mesures d'exonérations. Pour apprécier dans quelle mesure les objectifs initiaux, fondement de l'octroi des exonérations, ont été atteints, les bénéfices effectifs des exonérations sont rapprochés des bénéfices prévisionnels qui ont conditionné l'octroi des exonérations.



2) Évaluation des effets sociaux des exonérations fiscales.

Comme précédemment, l'évaluation doit permettre d'apprécier dans quelle mesure les objectifs initiaux sont atteints : il s'agit alors de comparer les effets sociaux anticipés notamment dans les motifs des dispositions législatives ou réglementaires ou encore dans les conventions d'établissement (évolution des revenus, de l'emploi et des conditions de vie des groupes concernés par les exonérations,...) aux effets effectifs constatés après la mise en œuvre des mesures d'exonération.

Une seconde évaluation consiste à apprécier les effets nets des exonérations en rapprochant les coûts des mesures d'exonération (manque à gagner de recettes fiscales, distorsions économiques, effet contraire à l'équité,...) de leurs bénéfices sociaux effectifs (montant effectifs des investissements, productions supplémentaires, revenus distribués, exportations, impôts versés et impôts collectés, contributions éventuelles au financement direct de biens publics comme des infrastructures routières, des dispensaires, des centres de formation,...). Une attention particulière doit être accordée aux effets des dépenses fiscales sur des groupes sociaux significatifs, notamment sur les populations les plus défavorisées (cf. tableau 13 du rapport final).

/// Rationaliser les exonérations fiscales pour chaque pays. Afin de sélectionner les exonérations qu'il serait justifié de maintenir ou d'octroyer, leur avantage net pour la collectivité doit être évalué : les coûts des exonérations (manques à gagner de recettes, distorsions économiques, effets contraires à l'équité, effets négatifs sur l'efficacité de l'administration de l'impôt) sont rapprochés de leurs bénéfices économiques et sociaux (investissements suscités, accroissements de production entraînés, emplois créés, revenus distribués, impôts versés ou collectés au profit de l'État et des collectivités locales).

Pour apprécier l'opportunité de maintenir les exonérations, un suivi des engagements contractés par les opérateurs économiques bénéficiaires de ces exonérations est nécessaire. Les exonérations octroyées en raison des dysfonctionnements du système fiscal de droit commun (par exemple, absence de remboursement des crédits de TVA) pourraient être supprimées dans la mesure où serait rétabli un fonctionnement normal du régime fiscal de droit commun : concernant les exonérations de TVA, une orientation de premier rang serait de réunir les conditions d'un remboursement fluide des crédits de TVA.

En raison de l'importance des résistances à toute réduction des exonérations et avantages fiscaux, le plus souvent, l'évaluation des dépenses fiscales ne débouche pas directement sur la suppression d'exonérations mais permet souvent d'éviter l'adoption de nouvelles exonérations. Les évaluations des dépenses fiscales aboutissent alors à une stabilisation des dépenses fiscales ce qui constitue une première étape vers la rationalisation des exonérations.

4.2.5 Transparence et diffusion des évaluations nationales de dépenses fiscales

Transparence et exhaustivité des évaluations nationales des dépenses fiscales

/// Exhaustivité des informations et recherche d'un optimum. Rechercher un optimum budgétaire, et donc retenir les seules exonérations associées avec cet optimum requiert de disposer d'une évaluation de l'ensemble des dépenses fiscales entraînées par les exonérations fiscales. Cependant, il reste conforme aux bonnes pratiques d'exclure du champ de l'évaluation des dépenses fiscales les mesures d'exonérations qu'il serait excessivement coûteux en temps ou en moyens d'évaluer et les mesures pour lesquelles les résultats seraient particulièrement imprécis.

/// Transparence et exhaustivité des informations versus arbitrage. Les objectifs de transparence et d'exhaustivité requièrent d'étendre le plus possible le champ des évaluations nationales de dépenses fiscales. Il s'agit notamment d'évaluer les dépenses fiscales entraînées par les exonérations de TVA incluses

dans le droit commun. Il s'agit aussi d'évaluer les effets économiques et sociaux des dépenses fiscales. Quant à l'arbitrage éventuel conduisant à la suppression de certaines exonérations, il relève d'une décision des autorités politiques, à partir de l'évaluation de dépenses fiscales disposent de l'ensemble des informations utiles pour éclairer leur décision.

Diffusion et vulgarisation des évaluations nationales des dépenses fiscales

▮ ***Diffuser les évaluations de dépenses fiscales.*** En raison des similitudes entre dépenses budgétaires et dépenses fiscales, les évaluations de dépenses fiscales ont vocation à constituer un document annexé aux documents budgétaires traditionnels. La bonne pratique consiste à annexer les évaluations de dépenses fiscales aux Lois de finances : les autorités gouvernementales et les membres du Parlement disposent alors des informations nécessaires pour arrêter des arbitrages rationnels.

▮ ***Vulgariser les évaluations de dépenses fiscales.*** Pour constituer un instrument de décision largement partagé, il est important que les évaluations nationales des dépenses fiscales soient comprises et donc appropriées par un cercle plus large que celui des techniciens, des experts, des membres du Gouvernement ou du Parlement.

Afin d'être accessibles à l'ensemble des décideurs, des organisations professionnelles, des syndicats et aussi à la société civile, les évaluations de dépenses fiscales doivent bénéficier d'une communication de vulgarisation adaptée auprès des médias, des organisations professionnelles, des ONG et plus généralement de l'opinion publique, ... À cet égard, une bonne lisibilité du document officiel d'évaluation des dépenses fiscale est essentielle : le Maroc, pays pionnier déjà cité plus haut, est parvenu à publier chaque année depuis 2006, annexé aux lois de Finances successives, un document conforme aux meilleures pratiques internationales et d'une lisibilité remarquable qui a été favorable à des débats fructueux.

La publication de commentaires, de documents de vulgarisation... est donc nécessaire. Les rapports sur l'évaluation des dépenses fiscales devraient être librement téléchargeables par l'ensemble des citoyens à partir du site internet du ministère des Finances.

4.2.6 Alternatives aux exonérations

/// Substituer des subventions aux exonérations pour poursuivre des objectifs d'incitation ou d'équité. Pour les objectifs d'équité (aide aux consommateurs, soutien à des producteurs vulnérables), il est généralement plus efficace de recourir à des subventions ciblées plutôt qu'à des exonérations. Relativement aux exonérations, les subventions sont souvent budgétairement moins coûteuses, plus efficaces quant à leurs effets économiques et plus faciles à cibler. La difficulté spécifique aux subventions, provient de la forte contrainte pesant sur le décaissement « cash » de dépenses budgétaires supplémentaires.

/// Approfondir les réformes fiscales déjà engagées. Ainsi que cela a été souligné plus haut, de nombreuses exonérations fiscales sont accordées pour pallier, soit des anomalies dans la législation fiscale, soit des dysfonctionnements dans l'administration de l'impôt. Il en est ainsi d'exonérations de TVA accordées pour pallier le manque de fluidité des remboursements des crédits de TVA. Afin de ne pas affaiblir l'administration de l'impôt et de ne pas infliger des coûts divers aux assujettis TVA, il serait préférable de promouvoir un remboursement fluide des crédits de TVA.

/// Poursuivre et approfondir l'amélioration du climat des affaires. Ainsi que cela est mis en évidence plus haut (cf. encadré 3), divers facteurs, autres que la fiscalité, constituent des facteurs majeurs du développement des activités économiques. Pour apprécier l'opportunité d'une exonération fiscale, il est essentiel de considérer les mesures alternatives qui permettraient, de manière plus efficace, d'améliorer le climat des affaires²⁰. Là encore, il s'agit souvent de rechercher des solutions de premier rang plutôt que d'octroyer des exonérations. On peut citer la qualification et la formation de la main d'œuvre, le désenclavement routier, l'ouverture maritime, l'offre efficace de services collectifs (électricité, transports, télécommunications) comme mesures alternatives à des exonérations fiscales.

20 Par exemple, il peut être plus judicieux de garantir une chaîne de froid pérenne et d'un coût acceptable pour la conservation des produits de la pêche que des exonérations fiscales relatives aux équipements des pêcheurs. De même, un bon entretien du réseau routier et l'éradication des coupeurs de route constitue une solution de premier rang relativement à une exonération fiscale sur les matériels de transport.



L'atelier d'Abidjan a harmonisé la pratique de collecte des données et de présentation des rapports annuels d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest

5.

ÉVALUATIONS RÉGIONALES DES DÉPENSES FISCALES

5.1 OBJECTIFS DES ÉVALUATIONS RÉGIONALES DES DÉPENSES FISCALES

5.1.1 Effectuer des comparaisons de dépenses fiscales entre pays d'Afrique de l'Ouest

/// Difficultés de comparaisons entre pays. En raison de l'hétérogénéité des méthodes d'évaluation des dépenses fiscales appliquées dans un cadre national par les pays d'Afrique de l'Ouest, les comparaisons globales de niveau de dépenses fiscales entre pays ne sont pas possibles : les champs d'évaluation des dépenses fiscales, les systèmes fiscaux de référence retenus et aussi les procédures opérationnelles d'évaluation des dépenses fiscales diffèrent d'un pays à l'autre. Seules des comparaisons partielles, assez peu significatives, sont envisageables.

La difficulté de comparaison des dépenses fiscales entre pays d'Afrique de l'Ouest et donc l'absence d'indicateurs régionaux fiables pour effectuer des comparaisons pertinentes, constitue un obstacle dirimant à l'établissement d'une dynamique régionale d'optimisation et d'harmonisation des politiques nationales d'exonérations fiscales, dynamique qui serait fondée sur la comparaison des performances et sur la surveillance par les pairs.

/// Conditions pour des comparaisons homogènes des niveaux de dépenses fiscales. *Effectuer des comparaisons homogènes suppose que tous les pays d'Afrique de l'Ouest contribuent à une évaluation régionale des dépenses fiscales élaborée à partir de rapports d'évaluation nationaux respectant un cadre régional d'analyse commun à l'ensemble des pays.* Il s'agit notamment d'adopter une typologie commune des différents impôts dont les exonérations seront concernées par l'évaluation régionale des dépenses fiscales, d'effectuer un choix d'un système fiscal de référence pour chaque catégorie d'impôt distinguée et de retenir des procédures d'évaluation respectant des principes communs.

Un manuel de procédure régional, analogue aux manuels de procédures à mettre en place dans le cadre des évaluations nationales permettrait de recenser les principes à retenir par chaque pays pour l'évaluation opérationnelle des dépenses fiscales. Cependant, une possibilité d'adaptation suffisante est à ménager : *chaque pays doit pouvoir tenir compte de ses contraintes spécifiques notamment en ce qui concerne la disponibilité de données statistiques et les possibilités d'appliquer telle ou telle méthode d'évaluation spécifique des dépenses fiscales.* De la même manière que pour les évaluations au niveau

national, doivent être privilégiées, pour les évaluations régionales, simplicité et transparence des méthodes d'évaluation retenues.

5.1.2 Appréhender les évolutions des dépenses fiscales

/// Difficultés actuelles pour appréhender les évolutions de dépenses fiscales.

Afin de piloter la politique d'exonérations fiscales au niveau régional, il serait nécessaire de connaître l'évolution du montant des dépenses fiscales à la fois dans un cadre national (rapports régionaux d'évaluation des dépenses fiscales spécifique à chaque pays) et dans un cadre régional (rapport régional d'évaluation, synthèse des rapports régionaux relatifs à chacun des pays).

Les évaluations nationales des dépenses fiscales actuellement disponibles ne permettent pas, pour un même pays, d'analyser l'évolution des dépenses fiscales en raison de changement intervenus dans le champ d'application ou dans les méthodes d'évaluation. En raison de l'expérience acquise et parfois d'un renforcement des moyens dédiés à l'évaluation des dépenses fiscales, les pays effectuant des évaluations successives tendent à élargir, au fil des exercices, le champ des évaluations. De plus, il n'est pas rare de constater des changements de méthodes d'évaluation des dépenses fiscales : afin d'améliorer la qualité des évaluations, les hypothèses ou les modalités d'évaluation de certaines dépenses fiscales sont parfois modifiées, de nouvelles sources de données sont exploitées. Dans ces conditions, il n'est pas aisé de disposer d'évaluations des dépenses fiscales homogènes dans le temps et donc de pouvoir appréhender à l'aide d'indicateurs fiables les évolutions de dépenses fiscales.

/// Évaluation des dépenses fiscales à périmètre constant et selon des modalités homogènes.

Afin de pallier le biais entraîné par un changement du champ de l'analyse, une évaluation homogène ayant pour objectif d'effectuer des comparaisons dans le temps suppose de réaliser, pour chaque pays de la CEDEAO, des évaluations à périmètre constant. Cette évaluation à périmètre constant, respectant les règles d'évaluation régionales, constitue une tâche spécifique qui n'est pas exclusive d'évaluations nationales effectuées dans le cadre d'un champ d'application élargi. Outre une évaluation à périmètre constant, il est nécessaire d'appliquer les mêmes méthodes d'évaluation ce qui, concrètement, suppose de respecter les consignes d'un cahier des procédures (cf. supra) préservant la mémoire des modalités d'évaluation appliquées au cours des exercices précédents.

5.1.3 Pallier le risque de concurrence fiscale à travers une coordination régionale des politiques d'exonérations fiscales

/// **Coordination régionale des politiques d'exonérations fiscales.** La coordination régionale des exonérations fiscales et leur rationalisation à partir de *l'évaluation régionale homogène des dépenses fiscales permettant des comparaisons significatives entre pays membres*, pour une période donnée, réduirait le risque de concurrence fiscale se traduisant par une surenchère dans l'octroi des exonérations. Il s'agit de permettre des comparaisons significatives des niveaux de dépenses fiscales entre les différents pays d'Afrique de l'Ouest et de leurs effets économiques et sociaux. Ainsi que cela a déjà été souligné plus haut, la démarche de coordination régionale n'est nullement exclusive de poursuivre, comme dans le passé, une évaluation nationale des dépenses fiscales permettant de tenir compte les objectifs spécifiques de chaque pays.

/// **Coordination régionale et concurrence fiscale.** Les choix nationaux des pays d'Afrique de l'Ouest quant à l'octroi d'exonérations fiscales constituent une composante essentielle des politiques fiscales des pays d'Afrique de l'Ouest. Une coordination régionale des politiques d'exonérations fiscales engagées par chacun des États de la CEDEAO contribuerait à pallier les risques d'un octroi intensif d'exonérations fiscales et de pertes grandissantes de recettes fiscales. Sur un plan opérationnel, *l'évaluation régionale des dépenses fiscales, sous forme d'une synthèse au niveau de la CEDEAO, devrait constituer l'instrument privilégié pour promouvoir l'harmonisation des politiques d'exonérations fiscales.*

5.2 NOVATIONS DANS L'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES

5.2.1 Organisation institutionnelle pour une évaluation régionale des dépenses fiscales

/// **Structures chargées de l'évaluation régionale au niveau national.** Les structures déjà en charge des évaluations nationales de dépenses fiscales auraient compétence, outre leur mission habituelle, pour effectuer l'évaluation régionale des dépenses fiscales. Chaque pays d'Afrique de l'Ouest produirait donc, en complément de son évaluation nationale, une évaluation régionale des dépenses fiscales. *Les évaluations régionales par pays seraient centralisées vers une structure dédiée de la CEDEAO* qui aurait alors pour mission d'élaborer

le Rapport régional d'évaluation des dépenses fiscales, synthèse des rapports régionaux établis par chaque pays.

Chaque structure nationale aurait donc une double mission :

- 1) Établir, comme dans le passé, une évaluation nationale des dépenses fiscales en fonction des critères spécifiques à chaque pays.
- 2) Élaborer une évaluation régionale des dépenses fiscales respectant les standards régionaux et destinée à la structure²¹ dédiée de la CEDEAO.

/// Structures chargées de l'évaluation régionale au niveau de la CEDEAO. Une structure dédiée à l'évaluation régionale des dépenses fiscales serait nécessaire. Cette structure serait alimentée par les rapports régionaux établis par les structures dédiées de chaque État membre et qui seraient centralisés au niveau régional. Elle aurait pour mission, chaque année, d'élaborer le rapport régional d'évaluation des dépenses fiscales, qui permettrait aux autorités régionales d'apprécier dans quelle mesure le cadre régional régissant les exonérations est respecté. Cette structure pourrait aussi apporter un appui technique aux autorités régionales pour apporter les aménagements nécessaires à l'encadrement régional des exonérations

5.2.2 Inclusion des évaluations d'impact économique et social dans les évaluations nationales et régionales de dépenses fiscales

/// Évaluations inclusives des dépenses fiscales : étape à franchir en priorité à la fois au niveau national et au niveau régional. Afin de définir tant au niveau national que régional une politique d'exonérations fiscales représentative des choix des autorités gouvernementales, il est nécessaire de tenir compte de l'ensemble des objectifs assignés aux politiques d'exonérations fiscales. *Les évaluations nationales comme les évaluations régionales des dépenses fiscales doivent donc inclure, non seulement une évaluation des manques à gagner de recettes fiscales mais aussi une évaluation des effets des exonérations sur les incitations économiques, sur l'équité et enfin, sur le service au contribuable.*

/// Modalités opérationnelles d'évaluation des effets économiques et sociaux. L'évaluation des effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires nécessite (i) d'identifier les objectifs (économiques et/ou sociaux) recherchés par chaque mesure dérogatoire et (ii) de le mentionner avec précision dans l'inventaire de ces mesures. Cette analyse requiert aussi de (iii) collecter les informations et données nécessaires permettant de comparer les objectifs réalisés au regard des objectifs visés. Par exemple, pour une exonération de

21 Il conviendrait donc de créer au niveau de la CEDEAO une structure ayant pour mission d'établir une synthèse des évaluations

TVA ciblant les populations pauvres, il convient (iv) de calculer la part des recettes non mobilisées (ou abandonnées) bénéficiant effectivement à ce groupe de population. Pour une incitation fiscale à l'investissement, il convient de comparer le montant d'investissement réalisé par rapport au montant prévu et, le cas échéant, de comparer le nombre d'emplois effectivement créés par rapport au nombre prévu de nouveaux emplois.

Dans tous les cas, l'analyse ex post fournit les informations nécessaires pour apprécier l'opportunité de maintenir ou non une mesure dérogatoire au vu de son bénéfice et de son coût budgétaire.

/// Complémentarité entre évaluations régionales et nationales. Effectuer une évaluation régionale des effets cités plus haut sera largement favorisé par la réalisation au niveau de chaque pays d'une évaluation nationale complète : l'évaluation régionale spécifique à chaque pays bénéficiera des informations recueillies et des procédures d'évaluation des dépenses fiscales appliquées pour effectuer les évaluations nationales (cf. infra). Pour passer d'une évaluation nationale à une évaluation régionale, il conviendra de respecter le Cadre régional d'évaluation des dépenses fiscales, dont la définition doit résulter d'un accord, ***négocié entre l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest.***

/// Sources des données pour l'évaluation régionale des dépenses fiscales. Les données nécessaires à une évaluation régionale sont déjà en grande partie collectées pour réaliser l'évaluation nationale des **dépenses fiscales** ; cependant, une nouvelle exploitation des données serait nécessaire.

- 1) Les États membres utilisent les données fiscales établies à partir des déclarations douanières et fiscales pour procéder à l'estimation des pertes de recettes. À défaut de données disponibles, ils peuvent utiliser les données macroéconomiques et/ou sectorielles pour reconstituer les assiettes soustraites à l'impôt.
- 2) L'intégration de l'analyse des effets économiques et sociaux dans les évaluations nationales et régionales des dépenses fiscales suppose l'accès à des données gérées par des organismes autres que ceux chargés de collecter les impôts : par exemple, Direction du budget ; Institut National de Statistique, Agences de développement, Agence de promotion économique ; Compagnie d'eau, Compagnie d'électricité, etc.

5.2.3 Structure des rapports d'évaluation régionale des dépenses fiscales

/// Pour chaque pays, la structure nationale habituellement en charge de l'évaluation nationale des dépenses fiscales aurait pour mission additionnelle de produire un rapport régional sur l'évaluation des dépenses fiscales. Ce rapport devrait intégrer les éléments suivants.²²

- 1) **Évaluation des manques à gagner faisant l'objet de l'évaluation régionale** ; l'évaluation s'appuierait sur un inventaire des mesures dérogatoires, ainsi que leur objectif initial, les montants chiffrés des pertes de recettes par nature d'impôt, par bénéficiaire, par secteur d'activité, par objectif (présentation des résultats sous forme de ratios par rapport au PIB et par rapport aux recettes fiscales).
- 2) **Analyse des effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires** s'appuyant sur un inventaire des mesures dérogatoires analysées, le rappel des méthodes utilisées pour évaluer les effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires, la présentation des résultats au niveau national, et enfin, l'analyse des résultats au niveau national.

/// Le rapport régional sur l'évaluation des dépenses fiscales²⁶, synthèse établie à partir des différents rapports régionaux établi par chacun des États doit comporter les composantes suivantes.

- 1) Synthèse des évaluations régionales des dépenses fiscales établies pour chaque pays d'Afrique de l'Ouest. Cette synthèse doit comprendre des tableaux synthétiques couvrant l'ensemble des pays accompagnée d'une analyse de ces tableaux.
- 2) Inventaire, pour chaque pays et par catégorie d'impôts, des mesures dérogatoires accompagnées de leur objectif initial, faisant l'objet d'une évaluation dans le rapport régional.
- 3) Évaluation des dépenses fiscales incluant la définition du système de référence régional pour chaque impôt et un rappel de la méthode utilisée pour l'évaluation des dépenses fiscales.
- 4) Évaluation des montants en unité monétaire courante, des pertes de recettes par nature d'impôt, par bénéficiaire, par secteur d'activité, par objectif. Présentation des résultats sous forme de ratios par rapport au PIB et par rapport aux recettes fiscales.
- 5) Analyse des résultats au niveau régional avec des comparaisons entre pays.

22 Seule la TVA est concernée dans un premier temps.

- 6) Analyse des effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires comprenant le rappel des méthodes utilisées pour évaluer les effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires, la présentation des résultats au niveau régional, et enfin, l'analyse des résultats au niveau régional avec des comparaisons entre pays.

5.2.4 Diffusion objectif de transparence/société civile

/// Mettre en place un cadre régional des politiques d'exonérations fiscales.

Comme au niveau national, l'efficacité des évaluations des dépenses fiscales régionales à promouvoir une politique de maîtrise des exonérations dépend étroitement du statut des documents d'évaluation produits (rapport de synthèse et rapports par pays). Ces documents ont vocation à servir de support aux instances régionales pour définir un ensemble de textes régionaux (Directives, Règlements ou autres textes communautaires) encadrant, au niveau régional, les pratiques d'exonérations fiscales de l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest.

/// Respect du cadre régional des politiques d'exonérations fiscales.

Le respect du cadre régional précité devrait être garanti par une surveillance régionale, notamment la surveillance des pairs. Il est la condition pour que des comparaisons entre les politiques d'exonérations fiscales mises en œuvre par les différents pays d'Afrique de l'Ouest puissent contribuer à une rationalisation des politiques d'exonérations fiscales.

/// Diffusion et vulgarisation. Afin que l'opportunité de la réalisation d'évaluations régionales des dépenses fiscales et de la mise en place d'un encadrement régional des politiques d'exonérations soient largement reconnues et appropriées dans les pays membres de la CEDEAO, il est important d'engager des actions d'informations adaptées en direction des décideurs politiques, des opérateurs économiques, de la société civile, des bailleurs de fonds, des ONG, et plus généralement de l'opinion publique pour faire connaître les résultats des évaluations régionales de dépenses publiques et les fondements d'un encadrement régional des politiques d'exonérations.

/// Contribution à la transparence budgétaire. Les rapports sur l'évaluation régionale des dépenses fiscales (rapports-pays et rapport de synthèse) doivent faire l'objet d'une large diffusion. Les rapports régionaux ont vocation à figurer sur le site Internet de la CEDEAO. En dépit d'une difficulté plus grande qu'au niveau national, il est souhaitable que des actions régionales spécifiques de vulgarisation en direction des syndicats, des organisations patronales, des médias, des organisations de consommateurs et plus largement de la société civile soient organisées en privilégiant la dimension régionale pour ne pas entraîner de confusion relativement aux évaluations nationales.

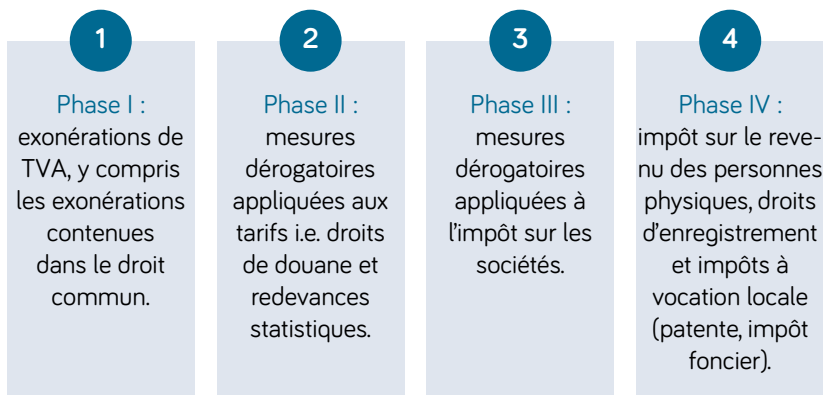
5.3 MODALITÉS OPÉRATIONNELLES DE MISE EN ŒUVRE DES ÉVALUATIONS RÉGIONALES DE DÉPENSES FISCALES

5.3.1 Élargissement progressif du champ des évaluations régionales de dépenses fiscales

/// Justification d'une démarche progressive à partir de la fiscalité indirecte interne. Une évaluation régionale des dépenses fiscales requiert, pour chaque catégorie d'impôt, un accord régional spécifique quant au système fiscal de référence à retenir, quant au champ d'application de l'évaluation.

À l'évidence, compte tenu des difficultés prévisibles, il semble pertinent de préconiser une démarche progressive en suggérant d'accorder la priorité aux catégories d'impôts à la fois les plus favorables à une évaluation régionale des dépenses fiscales et porteurs des enjeux de recettes, d'incitation économique, d'équité et de services aux contribuables les plus importants. Ces critères devraient conduire à accorder la priorité à la fiscalité indirecte interne.

Le champ d'évaluation pourrait être étendu progressivement selon les phases suivantes :



Phase I, évaluation régionale des dépenses fiscales entraînées par les exonérations de TVA

/// Dans une première étape, l'évaluation régionale des dépenses fiscales aurait avantage à porter sur la fiscalité indirecte interne, TVA et droits d'accises pour les raisons suivantes. Les impôts indirects internes sont porteurs du plus important potentiel de recettes additionnelles susceptibles d'être apportées par la réduction des exonérations. De plus, en agissant en faveur d'une plus grande neutralité économique de la fiscalité indirecte, la réduction des exonérations de TVA contribuerait à préserver l'intégrité de la protection commerciale procurée par le tarif extérieur commun. Enfin, la réduction des exonérations de TVA éviterait les procédures discrétionnaires et introduirait des conditions propices à une amélioration du service au contribuable (sur ces différents points cf. Brun et Chambas, 2022).

Un autre argument en faveur d'une priorité accordée à une évaluation régionale des dépenses fiscales relatives à la fiscalité indirecte interne serait la relative facilitée pour définir un système fiscal référence régional commun aux pays d'Afrique de l'Ouest.

/// Identifier un système de référence commun à l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest est la condition pour dégager des évaluations homogènes favorables aux comparaisons entre les pays. Le choix du système fiscal de référence relatif à la TVA doit reposer sur un consensus entre les différents pays d'Afrique de l'Ouest, portant notamment sur le nombre et le niveau des taux ; il serait également nécessaire, au niveau régional, de définir l'assiette fiscale retenue comme référence. Ces choix arrêtés, le système fiscal de référence relatif à la TVA devrait être aussi stable que possible dans le temps afin de faciliter l'analyse des évolutions de dépenses fiscales au titre de cet impôt.

Évaluation régionale des dépenses fiscales relatives aux droits tarifaires

/// L'étape de l'évaluation régionale des dépenses fiscales entraînées par les exonérations de TVA franchise, l'évaluation régionale des dépenses fiscales pourrait être étendue aux droits tarifaires. En raison de l'effet de protection des tarifs, l'évaluation des dépenses fiscales entraînées par les exonérations de droits tarifaires est complémentaire par rapport à la TVA, impôt **économiquement** neutre. L'évaluation des dépenses fiscales entraînées par des exonérations tarifaires est importante non seulement du point de vue des recettes mais aussi du double point de vue de la cohérence des incitations économiques mises en place et aussi des effets sur l'équité.

/// **Identification du tarif de référence.** Le Tarif Extérieur Commun à l'ensemble des pays de la CEDEAO permettrait d'identifier un système fiscal tarifaire de référence commun à l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest. Lorsque le droit de douane appliqué est inférieur au droit de douane théorique (TEC), apparaît une dépense fiscale au titre des recettes tarifaires. Cependant, les accords de partenariat économique (APE) engendrent une spécificité dans l'évaluation des dépenses fiscales : lorsqu'un taux de taxation tarifaire inférieur au TEC est appliqué dans le cadre d'un accord APE, il se produit une dépense fiscale qui traduit le coût budgétaire de l'accord APE.

Évaluation régionale des dépenses fiscales en matière d'impôt sur les bénéfices

/// **L'impôt sur les bénéfices constitue la troisième catégorie d'impôts majeurs à retenir pour évaluer les dépenses fiscales au niveau régional.** Cet impôt, dont la législation est relativement comparable d'un pays à l'autre, constitue, après la TVA, la source la plus importante de recettes fiscales. L'impôt sur les bénéfices (taux, définition de l'assiette, champ des exonérations) participe aussi aux incitations économiques.

/// **Impôt sur les bénéfices ; définition d'un système fiscal de référence.** La définition d'un système fiscal de référence régional pour l'impôt sur les bénéfices (taux d'imposition, définition de l'assiette de l'impôt, ...) est plus complexe que pour les impôts sur la consommation ou que pour les tarifs (cf. supra). En Afrique de l'Ouest, les pratiques en matière de taxation des bénéfices sont différenciées d'un pays à l'autre et il est donc difficile d'identifier le système fiscal régional de référence.

Afin de surmonter cette difficulté, il paraît possible, en suivant Heady et Mansour (2019), d'harmoniser l'assiette fiscale en considérant « les aspects temporels en tant que dépenses fiscales (autrement dit, exclus du système de référence) et les mesures d'évasion fiscale ou d'érosion de la base d'imposition comme faisant partie du régime de référence ». Par exemple, l'amortissement accéléré qui majore la déduction de charges en début de période, fournit de ce fait un avantage dans le temps et devrait donc être exclu du système fiscal de référence. Il est également difficile de dégager une bonne pratique en matière de taux d'impôt sur les sociétés. Pour chaque pays pourrait être retenu le taux standard unique de droit commun. Une autre hypothèse serait de considérer un taux régional unique d'impôt sur les sociétés²³.

23 L'inconvénient serait une dépense fiscale négative pour les pays dont le taux de droit commun est inférieur au taux régional.

Évaluation régionale des dépenses fiscales relatives à divers impôts

/// Cette catégorie comprend les impôts sur le revenu des personnes physiques, les impôts à vocation locale (taxe professionnelle, taxes foncières, droits d'enregistrement, impôts locaux divers). Pour cette catégorie d'impôts, la définition d'un système fiscal régional de référence est particulièrement difficile en raison des différences de législation d'un pays à l'autre. Une évaluation régionale des dépenses fiscales relatives à ces divers impôts à vocation locale constitue un objectif à long terme

5.3.2 Évaluations régionales de dépenses fiscales entraînées par les exonérations de TVA

Dégager une référence régionale TVA commune à l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest

/// Afin de ne pas compromettre la dynamique en faveur de l'évaluation régionale des dépenses fiscales et dans l'attente d'un accord régional, le respect des principes de la TVA pourrait conduire de manière provisoire à retenir l'assiette la plus large (consommation finale privée et publique) sur laquelle serait appliqué un taux unique. Ce taux pourrait être pour chaque pays un taux régional de TVA commun à l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest²⁴. Le système fiscal de référence de la TVA ne comprendrait donc aucune exonération, ni aucun taux réduit, à l'exception du taux zéro sur les exportations dont le but est de neutraliser l'effet de la TVA. Dans une telle démarche, les exonérations de TVA contenues dans le droit commun feraient l'objet d'une évaluation au niveau régional. Ce système de référence aurait l'avantage d'apporter une information transparente en permettant l'évaluation des dépenses fiscales occasionnées par l'application des taux réduits de TVA et par l'ensemble des exonérations légales de TVA.

/// Au niveau régional, il convient (cf. supra) d'évaluer à la fois les manques à gagner, les effets économiques et sociaux des exonérations de TVA ainsi que leurs implications quant à la qualité du service offert au contribuable. Ces orientations en faveur d'une évaluation régionale des différents effets des exonérations sont similaires à celles qui conviennent d'appliquer au niveau national.

24 De manière similaire au cas de l'IS, l'inconvénient de ce choix serait une dépense fiscale négative pour les pays dont le taux de droit commun est inférieur au taux régional.

Objectif de neutralité économique, fluidité des remboursements de crédits de TVA et maîtrise des exonérations

/// Remboursements des crédits de TVA : situations inégales. Alors que quelques pays membres de la CEDEAO sont parvenus à rendre pérenne un remboursement fluide des crédits de TVA, la plupart des pays d'Afrique de l'Ouest n'ont pas encore franchi cette étape.

/// La maîtrise des exonérations de TVA nécessite de promouvoir un remboursement fluide des crédits de TVA. Il s'agit de mettre en place un dispositif permettant le remboursement fluide des crédits de TVA sous un délai correspondant aux bonnes pratiques internationales. À défaut de parvenir à une bonne fluidité dans le remboursement des crédits de TVA, les opérateurs économiques subissent un alourdissement indu des coûts qui va à l'encontre de la compétitivité des activités assujetties à la TVA : il est alors très difficile pour les autorités, en raison des surcoûts supportés par les entreprises, de refuser l'octroi d'exonérations de TVA sur les consommations intermédiaires.

Nécessité d'une dynamique régionale en faveur d'un remboursement fluide des crédits de TVA

/// Les initiatives nationales pour assurer un remboursement fluide des crédits de TVA peuvent être remises en question. Des crises ou des chocs exogènes sont susceptibles de compromettre la pérennité des dispositifs de remboursements de crédits de TVA (arrêt du financement du compte séquestre alimentant les remboursements de crédits de TVA, mise en place de procédures contraires à la fluidité des restitutions de crédits de TVA).

/// Susciter une dynamique régionale en faveur d'un remboursement fluide des crédits de TVA créerait des conditions favorables à une réduction des exonérations de TVA. Une analyse des remboursements des crédits de TVA pourrait être incluse dans l'évaluation régionale des dépenses fiscales entraînées par les exonérations de TVA. La fluidité des remboursements de crédits de TVA des différents pays d'Afrique de l'Ouest pourrait être évaluée à partir d'indicateurs simples, aisément calculables et vérifiables (cf. encadré 5). Dans la mesure où la fluidité des remboursements de crédits de TVA deviendrait un indicateur de performance régionale, la pérennité de la fluidité des remboursements des crédits de TVA pourrait être renforcée par une dynamique régionale. Ainsi, pourrait disparaître une des causes majeures de l'octroi de nombreuses exonérations de TVA.

Encadré 5 : Indicateurs de fluidité des remboursements des crédits nets de TVA

Prévisibilité et brièveté des délais de remboursement des crédits de TVA, conditions de la neutralité économique de la TVA, constituent un facteur essentiel d'amélioration du climat des affaires. Compte tenu de la spécificité des comportements des assujettis TVA et des procédures de remboursements à mettre en œuvre selon le risque, l'indicateur de fluidité des remboursements de crédits de TVA doit être évalué pour chaque groupe d'assujettis classés selon le risque : la bonne pratique administrative régissant la restitution des crédits de TVA requiert de classer les assujettis TVA selon le risque et, pour les contribuables à faible risque, de substituer un contrôle a posteriori au contrôle a priori ce qui autorise les délais de remboursements plus courts sans compromettre l'efficacité des contrôles.

Pour chaque groupe d'assujettis TVA peut être évalué le délai moyen pondéré entre le dépôt d'une demande de remboursement de crédit de TVA et le remboursement effectif. Cet indicateur serait à compléter par un indicateur relatif à l'évolution du stock des demandes de remboursement en instance.

Modalité d'évaluation du délai moyen de remboursement. Pour évaluer le délai moyen pondéré au titre d'un exercice pour un groupe d'assujettis TVA, il convient de recenser les remboursements de crédits de TVA intervenus au cours de cet exercice en faveur de ce groupe, d'évaluer le délai entre le paiement et le dépôt de la demande et enfin de pondérer le délai évalué par les montants de crédits de TVA remboursés. De manière complémentaire à l'évaluation du délai moyen, il est utile d'apprécier le stock de crédit de TVA en instance révélateur du degré passé de fluidité des remboursements de crédits de TVA.

6.

CONCLUSION

Complémentarité entre les évaluations nationales et régionales des dépenses fiscales. L'objectif commun des évaluations nationales et régionales des dépenses fiscales est d'offrir à chaque pays les informations nécessaires pour atteindre un optimum des finances publiques en rationalisant les exonérations.

Évaluations nationales des dépenses fiscales et rationalisation des exonérations fiscales. Les évaluations nationales des dépenses fiscales conformes aux bonnes pratiques réunissent les conditions favorables pour que les décideurs de chaque pays, en fonction des objectifs nationaux spécifiques, pratiquent des arbitrages rationnels quant aux exonérations fiscales : maintien, suppression ou adoption d'exonérations spécifiques, choix entre subventions et exonérations fiscales ou encore choix entre des mesures fiscales d'incitation de droit commun comme un remboursement fluide des crédits de TVA et des mesures dérogatoires telles que des exonérations incluses dans les Conventions d'établissement.

Les évaluations régionales, y compris l'évaluation de synthèse régionale, constituent un instrument de convergence des politiques d'exonérations fiscales. L'objectif ultime de cette démarche est de réduire les distorsions fiscales entre pays d'Afrique de l'Ouest, membres d'une même zone d'intégration régionale : il s'agit de franchir une étape cruciale dans la coordination fiscale des pays d'Afrique de l'Ouest en palliant les distorsions introduite par l'octroi d'exonérations spécifiques au niveau de chaque pays.

Pallier une lacune essentielle dans la coordination des politiques fiscales à travers une harmonisation des politiques d'exonérations. Alors que les principales composantes de la fiscalité sont l'objet de mesures de coordination régionale, particulièrement à travers des Directives, et en dépit de tentatives anciennes pour adopter un Code communautaire des investissements au niveau des pays de l'UEMOA, aucune coordination régionale ne concerne les mesures dérogatoires, notamment les exonérations fiscales.

La coordination relative aux exonérations résultant d'une évaluation régionale des dépenses fiscales, devrait permettre de réduire des phénomènes de concurrence fiscale entre les pays d'Afrique de l'Ouest. Ainsi, elle devrait inciter les décideurs à attribuer une place plus rationnelle aux exonérations fiscales et autres dispositifs fiscaux dérogatoires. Ainsi, pourrait être évité le développement d'une culture extensive d'exonérations antinomiques de la recherche d'une situation optimale.

Mettre en œuvre une coordination fiscale favorable à la rationalisation des exonérations fiscales est d'autant plus nécessaire que les recettes fiscales de la plupart des pays d'Afrique de l'Ouest ont été affectés ces dernières années par d'importants chocs exogènes : beaucoup de ces chocs ont été à l'origine de baisse de recettes fiscale alors que les besoins en biens publics progressent fortement. Les chocs, de nature variée, subis par les pays d'Afrique de l'Ouest ont fréquemment combiné leurs effets (crise financière internationale de 2008, fortes fluctuations des prix des produits primaires - produits agricoles ou miniers, instabilité politique, insécurité notamment dans la bande sahélienne, phénomènes climatiques extrêmes, plus récemment crise sanitaire COVID-19,...). Ils ont contribué à l'instabilité des recettes fiscales des pays d'Afrique de l'Ouest et en ont affecté de manière négative le niveau.



7.

RÉFÉRENCES

Brixi H. P., C. Valenduc and M.A., Swift Z. L. Eds 2004 « Tax Expenditures— Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies », World Bank Directions in Development

Brooks N., 2016, « Policy Forum: The Case Against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures », Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne (2016) 64:1, 65 – 133.

Brun J-F. et G. Chambas, 2021 « TVA en Afrique : instrument majeur de la transition fiscale » Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal.

Brun J-F. et G. Chambas, 2021 « Rapport intermédiaire II : Élaboration d'un guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest », CEDEAO-PATF.

Brun J-F. et G. Chambas, 2020 « Rapport intermédiaire I : Élaboration d'un guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest », CEDEAO-PATF.

Brun J-F et G. Chambas, 2010 « Regressive nature of VAT Exemptions for Commodities » African Economic Outlook “The State of Public Resources Mobilization” OECD.

Brun J-F., G. Chambas, et M. Mansour, 2015 « Effort fiscal des pays en développement, une mesure alternative » in Boussichas M. et P. Guillaumont (eds.) Financer le développement durable. Réduire les vulnérabilités, Economica, Paris.

Brun J-F., Diakité M., Diarra S., et Tanymoune A., 2017 « The Effects of Tax Coordination on the Tax Revenue Mobilization in West African Economic and Monetary Union (WAEMU) », Etudes et Documents CERDI, E2017-12.

Brun J-F., et Diakité M., 2016 « Tax Potential and Tax Effort: An Empirical Estimation for Non-Resource Tax Revenue and VAT's Revenue », Etudes et Documents CERDI, E2016-10.

Chambas G., 2014, « Sécuriser les remboursements de crédits de TVA dans les pays de l'UEMOA », Coordination fiscale en UEMOA : évaluer le passé et tracer l'avenir, Conférence UEMOA-FMI, Dakar, 30 avril-2 mai 2014.

CREDAF, 2015 « Guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales »

FERDI, 2018 « L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique, Guide méthodologique ».

FERDI, 2018, « Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice, Methodological guide ».

Grote, M. 2017. « Création d'une unité de politique fiscale » Notes pratiques How-to-Note 17/02, Fonds Monétaire International, Washington DC.

Grote, M. 2017. « How to Establish a Tax Policy Unit » How-to-Note 7, International Monetary Fund, Washington, DC.

Heady C et Mansour M., « Comment utiliser les rapports sur les dépenses fiscales dans la gestion des finances publiques - Guide à l'intention des pays en développement », FAD, notes pratiques 19/01, Fonds Monétaire International, Washington DC.

Heady C et Mansour M., « Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management - A Guide for Developing Economies », FAD, How-to-Note 19/01, International Monetary Fund, Washington, DC.

International Monetary Fund, 2018 « Fiscal Transparency Handbook », Washington D.C.

Kassim L. et Mansour M. 2018. « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », *Revue d'économie du développement* 2018/2 (26): 113-67.

Keen M. 2013. « The Anatomy of the VAT », *National Tax Journal* 66 (2): 423- 46.

Mansour M. et Rota Grasioli G., 2012, « Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine » *Revue d'économie du développement*, 2012/3 Vol. 20, pp. 9 à 34.

Ministère de l'économie et des finances du Bénin Guide d'évaluation des dépenses fiscales, juin 2020.

Ministère de l'économie, des finances et du développement, 2021 Guide d'évaluation des dépenses fiscales du Burkina Faso.

OECD, 2004. *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. Paris: OECD.

OCDE, 2015 « Incitation fiscale à l'investissement : options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu », Document de référence au rapport du FMI, de l'OCDE des Nations Unies et de la Banque Mondiale au Groupe de travail du G20 sur le développement.

Redonda A., Von Haldenwang C., et Aliu F. 2021 « Tax Expenditure Reporting and Domestic Revenue Mobilization in Africa » in I. J. Mosquera Valderrama et al. (eds.), *Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda*, United Nations University Series on Regionalism 19, DOI:10.1007/978-3-030-64857-2_9.

UEMOA, 2009 « Directive N°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des Finances Publiques 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 de l'UEMOA ».

UEMOA, 2019 « Rapport de l'atelier d'échange et de partage d'expériences en matière d'évaluation des dépenses fiscales », Abidjan.

Valenduc C., 2004, « Les dépenses fiscales » De Boeck Supérieur | Reflets et perspectives de la vie économique, 2004/1 Tome XLIII | pages 87 à 104.

Zee H., J. Stotsky, and E. Ley. 2002. « Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries », World Development 30 (9): 1497–516.

8.

ANNEXE AU GUIDE
MÉTHODOLOGIQUE POUR
UNE ÉVALUATION DES
DEPENSES FISCALES

A. CONTEXTE ET JUSTIFICATION DE LA DIRECTIVE CEDEAO

Il n'est pas aisé de fournir un manuel de procédures détaillées applicable à l'ensemble des États membres de la CEDEAO et de la Mauritanie. Toutefois, les principales orientations régionales sont définies afin que chaque Etat membre détermine un manuel de procédure spécifique, conforme à la Directive Communautaire en matière de gestion des dépenses fiscales.

La présente annexe traite de l'évaluation régionale des dépenses fiscales (ERDF) : il s'agit de disposer au niveau de la CEDEAO d'une évaluation régionale des dépenses fiscales. L'évaluation régionale des dépenses fiscales devrait être élaborée par une structure dédiée de la CEDEAO. Cette dernière aura pour mission spécifique d'effectuer une synthèse des différentes évaluations régionales établies au niveau de chaque pays par les structures déjà en charge des évaluations nationales des dépenses fiscales.

Les structures nationales d'évaluation auraient donc une double mission :

- Établir, comme dans le passé, une évaluation nationale des dépenses fiscales en fonction des critères spécifiques à chaque pays ;
- Évaluer pour chaque pays les dépenses fiscales en respectant les standards régionaux ; ces évaluations régionales sont destinées à la structure²⁵ dédiée de la CEDEAO, qui les centralisera et élaborera un rapport de synthèse à partir des rapports régionaux transmis par chaque pays.

B. COMMENTAIRES RELATIFS À LA DIRECTIVES CEDEAO

1. Définitions et concepts

- a) **Une dépense fiscale** consiste en un abandon de recettes fiscales résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à un système fiscal de référence. Consentir une dépense fiscale constitue une alternative à une dépense budgétaire directe. La dépense fiscale résulte d'une mesure fiscale dérogatoire en vue d'alléger la charge d'impôts supportée par un contribuable, un groupe de contribuables ou un secteur d'activités. Cette mesure entraîne un manque à gagner de recettes.

25 Il conviendrait donc de créer au niveau de la CEDEAO une structure ayant pour mission d'établir une synthèse des évaluations régionales transmises par chaque pays d'Afrique de l'Ouest.

b) Les mesures dérogatoires recouvrent :

- Abattements : est une déduction qui s'applique sur l'assiette taxable soumise à l'impôt ;
- Crédits d'impôt : montant déduit de l'impôt dû ;
- Déductions : montants déduits du revenu de référence pour obtenir l'assiette soumise à l'impôt ;
- Exonérations (totales ou partielles) : montants exclus de l'assiette soumise à l'impôt ;
- Report d'impôt : allègement sous forme de délai de paiement de l'impôt ;
- Réductions d'impôt : taux réduit appliqué à une catégorie de contribuables ou de transactions imposables ;
- Réduction d'impôt : somme déduite du montant de l'impôt dû.

Les mesures peuvent être inscrites dans la législation fiscale de droit commun ou dans divers textes de loi, tels que ceux relatifs aux zones franches, aux codes des investissements, aux codes d'incitations sectoriels (miniers, pétroliers, ...), aux arrêtés spécifiques. Elles peuvent être aussi inscrites dans des conventions entre l'État et des opérateurs économiques, entre l'État et des ONG, etc. Elles apparaissent aussi dans des marchés/projets publics dont beaucoup sont sur financement extérieur.

c) Les mesures dérogatoires sont le plus souvent accordées dans le but d'atteindre un objectif d'incitation économique ou d'équité. Cependant, le bénéfice attendu des mesures dérogatoires n'est généralement pas évalué ex ante. Aussi, afin d'évaluer l'avantage apporté par les mesures dérogatoires convient-il de rapprocher leur coût budgétaire de leur bénéfice économique (montants d'investissement, nombre d'emplois créés, ...) ou social (part de la perte de recettes captée par les populations ciblées, ...). En l'absence d'analyse ex post, il est difficile de justifier du bien-fondé d'une mesure dérogatoire.

2. Périodicité

L'évaluation régionale des dépenses fiscales serait à réaliser annuellement. Elle s'appuierait sur les évaluations nationales effectuées par les structures dédiées mises en place dans les États membres. L'évaluation des pertes de recettes au titre de l'année n-1 se réalise au cours de l'année n pour être annexée au projet de Loi de Finances de l'année n+1.

3. Périmètre de l'évaluation régionale

L'évaluation régionale concernera les mesures dérogatoires relativement au système fiscal de référence commun aux pays d'Afrique de l'Ouest. Afin d'éviter une charge des services d'évaluation des dépenses fiscales excédant leur capacité, le champ d'évaluation aurait avantage à être étendu progressivement selon les phases suivantes :

- **Phase I** : exonérations de TVA et droits, y compris les exonérations contenues dans le droit commun ;
- **Phase II** : mesures dérogatoires d'exonération appliquées aux droits de douane et redevances statistiques ;
- **Phase III** : exonérations et mesures dérogatoires appliquées à l'impôt sur les sociétés ;
- **Phase IV** : exonérations et mesures dérogatoires relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, et impôts à vocation locale (patente, impôt foncier, droits d'enregistrement).

A terme, l'examen et l'analyse comparative pourrait se faire sur les trois dernières années (N-1, N-2 et N-3).

4. Système fiscal de référence pour l'évaluation régionale

Le système fiscal de référence régional retenu devra respecter les principes de neutralité économique, d'efficacité, d'équité et aussi de simplicité, principes communs à l'ensemble des pays d'Afrique de l'Ouest. Son adoption doit résulter d'une négociation régionale²⁶. Cependant, dans l'attente d'un accord entre les différents pays, pourrait être retenu les principes suivants.

TVA

Les caractéristiques fondamentales de la TVA (impôt général sur la consommation finale) conduisent à retenir l'assiette la plus large (consommation finale privée et publique) sur laquelle serait appliqué un taux unique. Pour chaque pays, pourrait être retenu le taux standard de droit commun (simple et opérationnel). Une autre hypothèse serait de déterminer un taux régional unique de TVA²⁷.

Le système fiscal de référence de la TVA recommandé ne comprend donc aucune exonération, ni aucun taux réduit, à l'exception du taux zéro sur les exportations dont le but est de neutraliser l'effet économique de la TVA. Les

²⁶ Une réunion régionale de définition du SFR Régional serait à prévoir chaque année

²⁷ L'inconvénient de ce choix serait une dépense fiscale négative pour les pays dont le taux de droit commun est inférieur au taux régional.

exonérations de TVA contenues dans le droit commun de chaque pays feraient donc l'objet d'une évaluation au niveau régional.

Droits de douane

Le système de référence serait constitué du tarif extérieur commun (TEC). Lorsque le droit de douane appliqué est inférieur au droit de douane théorique (TEC), apparaît une dépense fiscale au titre des recettes tarifaires.

Cas des accords de partenariat économique : lorsqu'un taux de taxation tarifaire inférieur au TEC est appliqué dans le cadre d'un accord APE, il se produit une dépense fiscale qui traduit le coût budgétaire de l'accord APE.

Impôt sur les sociétés ou impôt sur les bénéfices²⁸

Un système fiscal de référence régional pour l'impôt sur les sociétés est plus complexe à définir que pour les impôts sur la consommation ou que les tarifs appliqués à l'importation : en Afrique de l'Ouest, les pratiques sont différenciées ce qui complique l'identification du système fiscal régional de référence pour cette catégorie d'impôts.

Il conviendrait, en suivant Heady et Mansour (2019), d'harmoniser l'assiette fiscale en considérant « les aspects temporels en tant que dépenses fiscales (autrement dit, exclus du système de référence) et les mesures d'évasion fiscale ou d'érosion de la base d'imposition comme faisant partie du régime de référence ». Par exemple, l'amortissement accéléré qui majore la déduction de charges en début de période, fournit un avantage particulier et devrait être exclu du SFR.

Il est également difficile de dégager une bonne pratique en matière de taux d'impôt sur les sociétés. Pour chaque pays pourrait être retenu le taux standard unique de droit commun. Une autre hypothèse serait de déterminer un taux régional unique d'impôt sur les sociétés²⁹.

Autres impôts : impôt sur le revenu des personnes physiques et impôts à vocation locale

Pour cette catégorie d'impôts, la définition d'un système fiscal régional de référence est particulièrement difficile. Cependant, leur rôle en matière de pertes de recettes peut être considéré comme faible relativement aux impôts précités. Leur intégration dans l'évaluation régionale des dépenses fiscales constitue un objectif à long terme.

28 La plupart des pays ont mis en place un impôt sur les sociétés.

29 De manière similaire au cas de la TVA, l'inconvénient serait une dépense fiscale négative pour les pays dont le taux de droit commun est inférieur au taux régional.

5. Méthodes d'évaluation

- a) L'évaluation des dépenses fiscales reposera certainement sur la méthode des pertes de recettes, seule méthode utilisée actuellement par les structures en charges des évaluations nationales. Cette méthode est simple et bien maîtrisée.
- b) L'analyse des effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires nécessitera de :
 - Identifier les objectifs (économiques et/ou sociaux) recherchés par chaque mesure dérogatoire et de le mentionner précisément dans l'inventaire de ces mesures ;
 - Collecter les informations et données nécessaires permettant de rapprocher les réalisations des objectifs initiaux. Par exemple, pour une exonération de TVA ciblant les populations pauvres, il convient de calculer la part des recettes non réalisées (ou abandonnées) effectivement captée par ces populations. Pour une incitation fiscale à l'investissement, on comparera le montant d'investissement réalisé par rapport au montant prévu et, le cas échéant, le nombre d'emplois effectivement créés par rapport au nombre prévu de nouveaux emplois.
 - L'analyse ex post fournira les informations nécessaires pour apprécier l'opportunité de maintenir ou non une mesure dérogatoire en rapprochant son bénéfice de son coût budgétaire.

6. Sources des données pour l'évaluation régionale des dépenses fiscales

- a) Pour estimer les pertes de recettes, les États membres utiliseront les données fiscales tirées des déclarations douanières et fiscales. À défaut de données disponibles suffisamment détaillées, ils pourront mobiliser des données macroéconomiques et/ou sectorielles afin de reconstituer les assiettes soustraites à l'impôt. .
- b) L'intégration de l'analyse des effets économiques et sociaux dans les évaluations nationales et régionales des dépenses fiscales suppose l'accès à des données gérées par des organismes autres que ceux chargés de collecter les impôts : par exemple, Direction du budget ; Institut National de Statistique, Agences de développement diverses, Agence de promotion des activités économiques ; Compagnie d'eau, compagnie d'électricité, etc.

7. Structures chargées de l'évaluation des dépenses fiscales

Au niveau de la CEDEAO, une structure dédiée à l'évaluation régionale des dépenses fiscales serait à prévoir. Cette structure serait alimentée principalement par les rapports régionaux établis par les structures dédiées de chaque Etat membre. Il est recommandé d'organiser au premier trimestre de chaque année, un atelier régional de définition du SFR commun.

Au niveau national, les structures en charge des évaluations nationales de dépenses fiscales auraient compétence, outre leur mission habituelle, d'effectuer l'évaluation régionale des dépenses fiscales. Chaque pays d'Afrique de l'Ouest produirait donc, en complément de l'évaluation nationale, une évaluation régionale des dépenses fiscales. Cette dernière serait centralisée vers la structure dédiée de la CEDEAO qui aurait alors pour mission d'élaborer le rapport régional d'évaluation des dépenses fiscales, synthèse des rapports régionaux établis par chaque pays.

8. Structure du rapport d'évaluation régionale des dépenses fiscales

Le rapport sur l'évaluation régionale des dépenses fiscales, établi à partir des différents rapports nationaux respectant les standards régionaux (cf. point 8 ci-dessous), doit comporter :

- a) **Synthèse des évaluations régionales** des dépenses fiscales établies pour chaque pays d'Afrique de l'Ouest. Cette synthèse doit comprendre des tableaux synthétiques couvrant l'ensemble des pays accompagnée d'une analyse de ces tableaux. L'analyse peut être effectuée par impôt, par bénéficiaire, par secteur d'activité, par objectif.
- b) **Inventaire, pour chaque pays et par catégorie d'impôts, des mesures dérogatoires** accompagnées de leur objectif initial, faisant l'objet d'une évaluation dans le rapport régional. Pour la TVA, il s'agit des exonérations contenues dans le droit commun et aussi des exonérations diverses (cf. supra).
- c) **Évaluation des dépenses fiscales :**
 - Définition du système de référence régional pour chaque impôt ;
 - Rappel de la méthode utilisée pour l'évaluation des dépenses fiscales ;
 - Montants chiffrés des pertes de recettes par nature d'impôt, par bénéficiaire, par secteur d'activité, par objectif. Présentation des

résultats sous forme de ratios par rapport au PIB et par rapport aux recettes fiscales ;

- Analyse des résultats au niveau régional avec des comparaisons entre pays.

d) Analyse des effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires :

- Rappel des méthodes utilisées pour évaluer les effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires ;
- Présentation des résultats au niveau régional ;
- Analyse des résultats au niveau régional avec des comparaisons entre pays.

9. Mission des structures nationales dans l'élaboration du rapport régional d'évaluation des dépenses fiscales

Chaque structure nationale élabore un rapport régional sur l'évaluation des dépenses fiscales. Ce rapport devrait intégrer les éléments suivants³⁰ :

a) Évaluation des dépenses fiscales faisant l'objet de l'évaluation régionale :

- Inventaire des mesures dérogatoires, ainsi que leur objectif initial ;
- Montants chiffrés des pertes de recettes par nature d'impôt, par bénéficiaire, par secteur d'activité, par objectif. Présentation des résultats sous forme de ratios par rapport au PIB et par rapport aux recettes fiscales ;
- Rappel de la méthode utilisée ;
- Analyse des résultats au niveau national.

b) Analyse des effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires :

- Inventaire des mesures dérogatoires analysées ;
- Rappel des méthodes utilisées pour évaluer les effets économiques et sociaux des mesures dérogatoires ;
- Présentation des résultats au niveau national ;
- Analyse des résultats au niveau national.

30 Seule la TVA est concernée dans un premier temps.

10. Publication et diffusion du rapport régional sur l'évaluation des dépenses fiscales

Afin de contribuer à la transparence budgétaire, le rapport sur l'évaluation régionale des dépenses fiscales devrait faire l'objet d'une large diffusion. En tant que tel, le rapport aurait vocation à figurer sur le site Internet de la CEDEAO. Il serait également souhaitable que des actions de vulgarisation en direction des syndicats, des organisations patronales, des médias, des organisations de consommateurs et plus largement de la société civile soient organisées à la fois au niveau régional et aussi des différents pays. L'objectif est de favoriser à partir d'un benchmarking une convergence régionale des politiques d'exonérations fiscales.

C. ANNEXE 2 – DIRECTIVE PORTANT MÉTHODOLOGIE D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES



QUATRE-VINGT-DIXIÈME SESSION ORDINAIRE DU CONSEIL DES MINISTRES

Bissau, les 06 et 07 Juillet 2023

DIRECTIVE C/DIR.4/07/23 PORTANT HARMONISATION DE LA METHODOLOGIE D'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES DANS LES ETATS MEMBRES DE LA CEDEAO

LE CONSEIL DES MINISTRES,

VU les Articles 10, 11 et 12 du Traité Révisé de la CEDEAO tel qu'amendé, portant création du Conseil des Ministres et définissant sa composition et ses fonctions ;

VU l'Article 40 du Traité Révisé de la CEDEAO relatif aux droits fiscaux d'entrée et à l'imposition intérieure ;

VU la Directive C/DIR.1/05/09 portant Harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée ;

VU la Directive C/DIR.2/06/09 portant Harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de droits d'accises ;

VU la Directive C/DIR.1/12/13 portant adoption du programme de transition fiscale de la CEDEAO ;

CONSIDERANT que la mise en œuvre du Tarif Extérieur Commun de la CEDEAO, couplée avec la conclusion des accords commerciaux internationaux et les politiques de libéralisation commerciales, vont induire une baisse considérable des droits d'entrée que, seules les mesures communautaires de compensation ne peuvent résorber ;

CONSIDERANT également que l'harmonisation des législations fiscales des États membres est une nécessité à la réalisation du Marché Commun et qu'elle contribuera en outre, à réaliser la cohérence des systèmes internes de taxation, à assurer l'égalité du traitement des opérateurs économiques au sein de la communauté et à améliorer le rendement des différents impôts ;

NOTANT que les engagements pris par les États dans le cadre des stratégies de lutte contre la pauvreté en vue de l'atteinte des Objectifs du Millénaire pour le Développement nécessitent une mobilisation accrue de ressources financières ;

CONSCIENT de la nécessité de renforcer le marché commun de la CEDEAO, et de soutenir la croissance économique des États membres de la Communauté tout en mobilisant les ressources nécessaires suffisantes au financement du développement ;

SOUICIEUX de mettre à la disposition des États membres des outils de gestion de la fiscalité afin d'accroître leurs performances dans la mobilisation des ressources fiscales en vue de renforcer les mesures du programme de transition fiscale entreprises par les États Membres ;

CONVAINCU qu'il est dans l'intérêt de la Communauté de mettre en place un programme cohérent de réformes fiscales et douanières de transition de la fiscalité de porte vers la fiscalité intérieure en vue de compenser les pertes éventuelles de recettes de porte générés par l'ouverture du marché communautaire et la conclusion des accords commerciaux internationaux ;

CONVAINCU que la fiscalité intérieure doit permettre la mobilisation des recettes tout en favorisant la compétitivité des entreprises ;

DESIREUX de doter la communauté d'une méthodologie harmonisée d'évaluation des dépenses fiscales commune à tous les États membres ;

SUR RECOMMANDATION de la 7^{ème} réunion des Ministres des Finances de la CEDEAO tenue à Abidjan, le 26 Novembre 2022 ;

APRES AVIS du Parlement de la CEDEAO lors de sa première Session Ordinaire tenue à Abuja, du 08 au 26 Mai 2023 ;

EDICTE :

Article 1^{er} : OBJET

La présente Directive C/DIR.4/7/23 définit les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans la zone CEDEAO

Article 2 : DEFINITIONS

Au sens de la présente Directive, on entend par :

« **Administration fiscale** », la Structure, l'Institution ou l'Organisme chargé dans chaque Etat membre de la gestion administrative de l'impôt.

« **Une dépense fiscale** » consiste en un abandon de recettes fiscales résultant de la mise en œuvre de dispositions législatives, réglementaires et conventionnelles dérogeant à un Système Fiscal de Référence (SFR) Ces mesures entraînent un manque à gagner définitif de recettes fiscales.

Les dépenses fiscales proviennent principalement des mesures suivantes :

- i. Exonérations
- ii. Crédits d'impôt
- iii. Réductions d'impôt
- iv. Taux réduits d'imposition
- v. Déductions fiscales
- vi. Abattements fiscaux

« **Les incitations fiscales** » sont constituées de mesures fiscales pour orienter, réguler, promouvoir l'activité économique, encourager ou dissuader les comportements ou les activités jugées souhaitables ou non.

« **Le système fiscal de référence** » considéré ici est le régime fiscal s'appliquant à tous les contribuables ou à toutes les opérations économiques ; il indique, pour chaque impôt, droit ou taxe, la base imposable de référence et le taux normal d'imposition.

Article 3 : PERIODICITE DE L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

Les Etats membres évaluent chaque année les dépenses fiscales en appliquant la méthodologie d'évaluation commune aux États membres. Chaque État membre élabore un rapport national qui est transmis à la Commission. L'évaluation des dépenses fiscales au titre de l'année n-1 se réalise au cours de l'année n pour être annexée au projet de Loi de Finances de l'année n+1.

Article 4 : PERIMETRE DE L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

L'évaluation des dépenses fiscales porte sur les mesures dérogatoires au système fiscal de référence.

Article 5 : MODALITES DE DETERMINATION DU SYSTEME FISCAL DE REFERENCE

Le système fiscal de référence pour chaque impôt, droit ou taxe est adopté par les Etats membres, en fonction des orientations régionales en matière de législations fiscales intérieures et douanières.

Article 6 : METHODES D'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

1. L'évaluation des coûts budgétaires repose sur la méthode des « pertes de recettes » ou des « manques à gagner ».
2. Le coût budgétaire des dépenses fiscales est évalué, pour chaque mesure, par rapport au système fiscal de référence et par nature d'impôt ou taxe.
3. Les Etats membres réalisent une analyse des effets économiques et sociaux des dépenses fiscales complémentaire à l'évaluation budgétaire des manques à gagner.

Article 7 : SOURCES DES DONNEES POUR L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

1. Les Etats membres utilisent les données obtenues des déclarations douanières et fiscales pour évaluer les dépenses fiscales.
2. Ils peuvent utiliser les données macroéconomiques, sectorielles ou provenant d'autres sources nécessaires à l'évaluation des dépenses fiscales.
3. Les Etats membres doivent mettre en place une organisation pour la collecte de données fiables sur les dépenses fiscales en vue de leur évaluation.

Article 8 : GRILLE D'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES ET GRILLE SPECIFIQUE DE SUIVI DES INCITATIONS FISCALES

Une grille d'évaluation des dépenses fiscales et une grille spécifique de suivi des incitations fiscales à l'investissement sont définies et appliquées par les Etats Membres afin de faciliter

l'harmonisation des pratiques de collecte des données, de traitement et d'analyse des dépenses fiscales.

Article 9 : STRUCTURE DU RAPPORT D'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

Chaque rapport d'évaluation des dépenses fiscales comporte :

- 1. Définition des concepts et rappel de la méthodologie d'évaluation.** Il s'agit de définir les principaux concepts, de rappeler le système fiscal de référence et de présenter la méthodologie d'évaluation.
- 2. Analyse des résultats de l'évaluation budgétaire.** Elle recense les mesures dérogatoires, présente les mesures évaluées et les dépenses fiscales afférentes. Dans la mesure de la disponibilité des données, chaque rapport sur les dépenses fiscales présente les données des trois (3) années antérieures et les prévisions de l'année en cours. Les Etats membres peuvent réaliser des projections pour l'année à venir.
- 3. L'analyse des dépenses fiscales est effectuée par :**
 - i. Nature d'impôts ;
 - ii. Types de dérogation ;
 - iii. Bases légales ;
 - iv. Objectifs ;
 - v. Catégories de bénéficiaires ;
 - vi. Secteurs d'activités ;
 - vii. Fonctions budgétaires ou programmes pour les pays ayant adopté le budget programme ;
 - viii. Ratios : dépenses fiscales sur recettes fiscales, dépenses fiscales sur Produit Intérieur Brut.
- 4. Analyse des effets économiques et sociaux le cas échéant.**

Article 10 : STRUCTURES CHARGÉES DE L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

- 1. Au niveau national :** chaque Etat membre met en place une structure pluridisciplinaire, rattachée au Ministère en charge de la politique fiscale, qui réalise l'évaluation des dépenses fiscales.
- 2. Au niveau de la CEDEAO :** la Commission élabore le rapport de synthèse.

Article 11 : TRANSMISSION, PUBLICATION ET DIFFUSION DES RAPPORTS D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES

- 1- Le rapport d'évaluation des dépenses fiscales établi par chaque Etat membre est transmis à la Commission de la CEDEAO au plus tard trois mois après l'adoption de la loi de Finances initiale ou du budget annuel
- 2- Les Etats membres diffusent leur rapport d'évaluation des dépenses fiscales en direction de toutes les parties prenantes, notamment les organisations patronales, les organisations de consommateurs, la société civile et les médias.
- 3- La Commission de la CEDEAO publie le rapport de synthèse d'évaluation des dépenses fiscales sur son site Internet.

Article 12 : DISPOSITIONS LEGISLATIVES, REGLEMENTAIRES ET ADMINISTRATIVES

1. Les États membres adoptent les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente Directive au plus tard le 31 décembre 2023.
2. Lorsque les États membres adoptent les dispositions visées à l'alinéa précédent du présent article, celles-ci contiennent une référence à la présente Directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle.
3. Les États membres communiquent à la Commission de la CEDEAO les mesures ou dispositions qu'ils adoptent pour se conformer à la présente Directive.
4. Les États membres de la Communauté notifient les difficultés de mise en œuvre de la présente Directive au Président de la Commission qui en fait rapport à la plus proche session du Conseil des Ministres.

Article 13 : PUBLICATION

1. La présente **Directive C/DIR.4/07/23** est publiée au Journal Officiel de la Communauté par la Commission de la CEDEAO dans les trente (30) jours après sa date de signature par le Président du Conseil des Ministres.
2. Elle est également publiée dans le même délai par chaque État dans son Journal Officiel après notification par la Président de la Commission de la CEDEAO.

Article 14 : ENTREE EN VIGUEUR

La présente **Directive C/DIR.4/07/23** entre en vigueur à compter de sa publication.

FAIT A BISSAU, LE 07 JUILLET 2023.

POUR LE CONSEIL,

LA PRESIDENTE

A handwritten signature in blue ink, reading "Suzi Carla Barbosa", written over a horizontal dotted line.

S.E SUZI CARLA BARBOSA

D. ANNEXE 3 - GRILLE RÉGIONALE D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES

Le Projet de matrice régionale PATF a été élaboré afin d'harmoniser les méthodes d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest

HYPOTHÈSES

- SFR régional : directive TVA de la CEDEAO
- Taux de référence : Taux normal conforme à la directive TVA de la CEDEAO ;
- Mode de calcul de la perte de recettes : Taxe théorique - Taxe effectivement payée.

Les principaux critères d'harmonisation

- Premier critère d'harmonisation : Ration DF/PIB nominal (en %) ;
- Second critère d'harmonisation : Ratio DF/RF (en %) ;
- Troisième critère d'harmonisation : Taux d'évaluation des mesures dérogatoires inventoriées (en %) = Nombre mesures évaluées / Nombre de mesures recensées.

NB : Rendre disponible la législation fiscale en vigueur (TVA, Impôt sur les bénéfices, Droits de douanes...)

N° ordre	Code prélevement	Code TEC (Produits)	Références ou base légale	Libellé de la Mesure dérogatoire	Conformité à la Directive Communautaire	Impôts concernés	Types de dérogation	Eléments de base de taxation	Portée temporelle	Objectifs	Secteurs d'activité	Bénéficiaires
1	TVA0001	CodeTec	Art. XX du Code de impôts	Réduction du taux de la TVA de 10 points pour un secteur d'activité	1 - Conforme	TVA	Réduction du taux	Chiffre d'affaires	Permanente	Encourager l'investissement	Agriculture	Entreprises publiques
2	TVA0002	Vide	Art. XX du Code minier	Exonération totale de TVA	0 - Non conforme	TVA	Exonération Totale	Bénéfices/ Profits	Temporaire	Faciliter l'accès au Téléphone	Elevage	Entreprises privées
3	TVA0003		Art. XX du Code pétrolier	Exonération partielle TVA		TVA	Exonération partielle	Valeur en douane	Temporaire	Faciliter l'accès aux ordinateurs	Pisciculture	ONG/Associations
4	TVA0004		Art. XX du Code des investissements			TVA	Congé fiscal (suspension des impositions)		Temporaire	Promouvoir l'énergie	Commerce général	Entreprises
5	TVA0005		Art. XX de la loi de finances de l'année N-1 non reversée au CGI			TVA	Réduction du taux		Temporaire	Encourager l'investissement	Industries	
6	TVA0006		Art. XX de toute loi spécifique			TVA	Abattement		Permanente	Encourager l'investissement		

							Fonction budgétaire
							Source des données structures
							Source des données (Application informatique)
							Mode de calcul
							Montant 2019
							Montant 2020
							Montant 2021
							Montant 2022
							Montant 2023
							Année d'adoption de la mesure
							Statut de la mesure dans le CGI
							Observations/ Commentaires
	Affaires économiques						Affaires économiques
							INSD
							Etats financiers
							A proposer
							PM
							PM
							PM
							PM
							PM
							Année
							Dans CGI = 1
	Protection sociale						INSD
							Etats financiers
							A proposer
							PM
							PM
							PM
							PM
							Année
							Hors CGI = 0
	Sécurité						DGI/INSD
							Extraction à partir des états financiers
							A proposer
							PM
							PM
							PM
							PM
							Année
	Affaires économiques						DGI
							SYDONIA
							A proposer
							PM
							PM
							PM
							PM
							Année
	Affaires économiques						Direction des Douanes
							SINTAX
							A proposer
							PM
							PM
							PM
							Année
	Affaires économiques						DGI
							SINTAX
							A proposer
							PM
							PM
							PM
							Année

**D. ANNEXE 3 - GRILLE RÉGIONALE D'ÉVALUATION DES INCITATIONS FISCALES
AU PROFITS DES ENTREPRISES**

**STRUCTURES BÉNÉFICIAIRES DE DÉROGATIONS FISCALES ET DOUANIÈRES ÉTAT CONSOLIDÉ
SUR LES INCITATIONS FISCALES - DROITS DE DOUANE, DROITS D'ACCISES, TVA
ET AUTRES EXONÉRATIONS FISCALES ET DOUANIÈRES**

N° ordre	Code référence de l'entreprise (en lien avec NIF et Nom/raison sociale non communiqués)		Forme juridique de l'entreprise		Secteur d'activité de l'entreprise		Objets du projet/principales activités		Nombre de salariés		Capacité de production			Période de droit à l'incitation fiscale		Exonération des droits de douane, des accises, de la TVA et des prélèvements.									Remarque : Avantages attendus Incitation fiscale																							
	(A)	(B)	(C)	(F)	Nombre de salariés			Capacité de production			Période de droit à l'incitation fiscale		Description (Matières premières/ Intrants, équipement, véhicule à moteur, Bien de consommation, autres)			Volume estimé des importations		Prix unitaire		Valeur de l'import (in US \$)		Valeur des importations (in NGN)		Taxes et droits autrement dus			Taxes et droits à payer			Taxes et droits à exonérer																		
					(G)	(H)	(I)	(J)	(K)	(L)	(M)	(N)	(O)	(P)	(Q)	(R)	(S)	(T)	(U)	(V)	(W)	(X)	(Y)	(Z)		(AA)	(AB)	(AC)	(AD)	(AE)	(AF)	(AG)	(AH)	(AI)														
TOTAL																																																

Certifié par :
Nom & Prénom :
Désignation :
Date :

**STRUCTURES BÉNÉFICIAIRES DE DÉROGATIONS FISCALES ET DOUANIÈRES
ÉTAT CONSOLIDÉ SUR LES INCITATIONS FISCALES INCITATIONS BASÉES SUR L'IMPÔT SUR LE
REVENU**

N° d'ordre	Code référence de l'entreprise (en lien avec NIF et Nom/raison sociale non communiqués)	Code d'identification fiscal du contribuable	Date d'immatriculation (Année)	Forme juridique de l'entreprise	Secteur d'activité de l'entreprise	Objectif du projet	Nombre d'employés		Type d'incitation	Période de droit à l'incitation fiscale		Performances financières des trois (03) dernières années												Pertes de recettes fiscales et douanières					Remarques : Impact environnemental potentiel
							Local	Expatriés		(I)	(J)	Début	Fin	Année 1			Année 2			Année 3			TVA	Impôts sur les bénéfices	Recettes douanières	Autres Impôts et taxes	Total des dépenses fiscales		
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)	(H)	(I)	(J)	(K)	(L)	(M)	(N)	(O)	(P)	(Q)	(R)	(S)	(T)	AA	AB	AC	AD	AD	AD	AE			
1	Libera0001	4467888990A	2015	Société	Agriculture	Cf. Contrat	Nombre	Nombre	Investissement	Année	Année	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	Montant	Montant	Montant	Montant	Montant	Montant				
2	Libera0002	4566778898B	2018	Entreprise individuelle	Industrie	Cf. Convention	Nombre	Nombre		Année	Année	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	Montant	Montant	Montant	Montant	Montant	Montant				

Certifié par :
Nom & Prénom :
Désignation :
Date :

E. ANNEXE 4 - ÉTAPES DE LA PROCÉDURE D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES

1. *Mettre en place une unité dédiée au suivi des dépenses fiscales*
2. *Déterminer la nature de l'impôt*
3. *Dresser la Liste exhaustive des mesures dérogatoires en douane et en régime intérieur pour chaque impôts, droit ou taxe*
4. *Renseigner la base légale*
5. *Renseigner la colonne TEC*
6. *Remplir les deux première colonnes (références chronologiques)*
7. *Indiquer la conformité de la mesure dérogatoire avec la directive communautaire*
8. *Préciser le type de dérogation*
9. *Indiquer les éléments de base de la taxation (nature des données)*
10. *Indiquer la portée temporelle*
11. *Préciser les objectifs visés par la mesure dérogatoire*
12. *Déterminer le secteur d'activité concerné*
13. *Déterminer les bénéficiaires*
14. *Indiquer la fonction budgétaire*
15. *Identifier la source des données (structure)*
16. *Identifier la source des données (application informatique, autres sources)*
17. *Mettre en place un dispositif de collecte des données nécessaire à la quantification des pertes de recettes*
18. *Collecter les données selon les sources*
19. *Calculer le manque à gagner de recettes fiscales*
20. *Préciser l'année d'adoption de la mesure dérogatoire*
21. *Indiquer le statut de la mesure par rapport aux texte fondamental*
22. *Analyser les données suivant l'articulation du rapport régional*
23. *Rédiger et présenter le rapport suivant le canevas requis*

