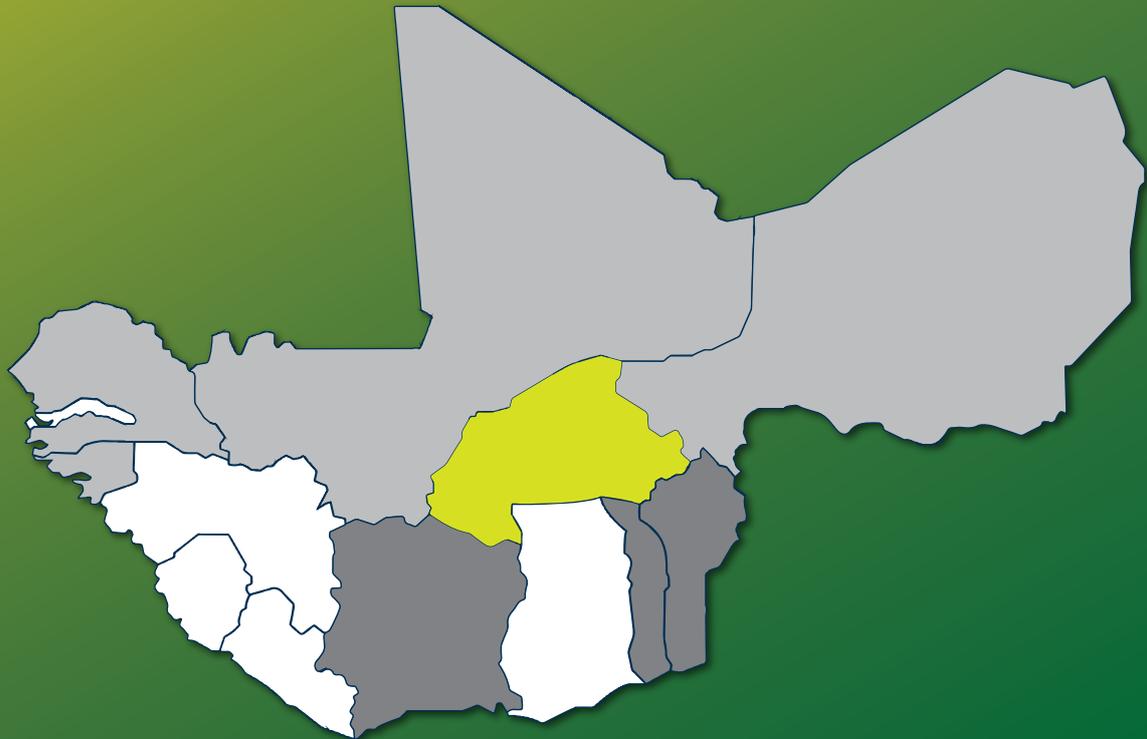




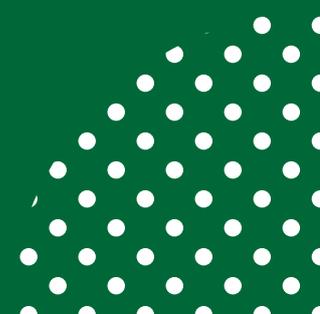
Burkina Faso



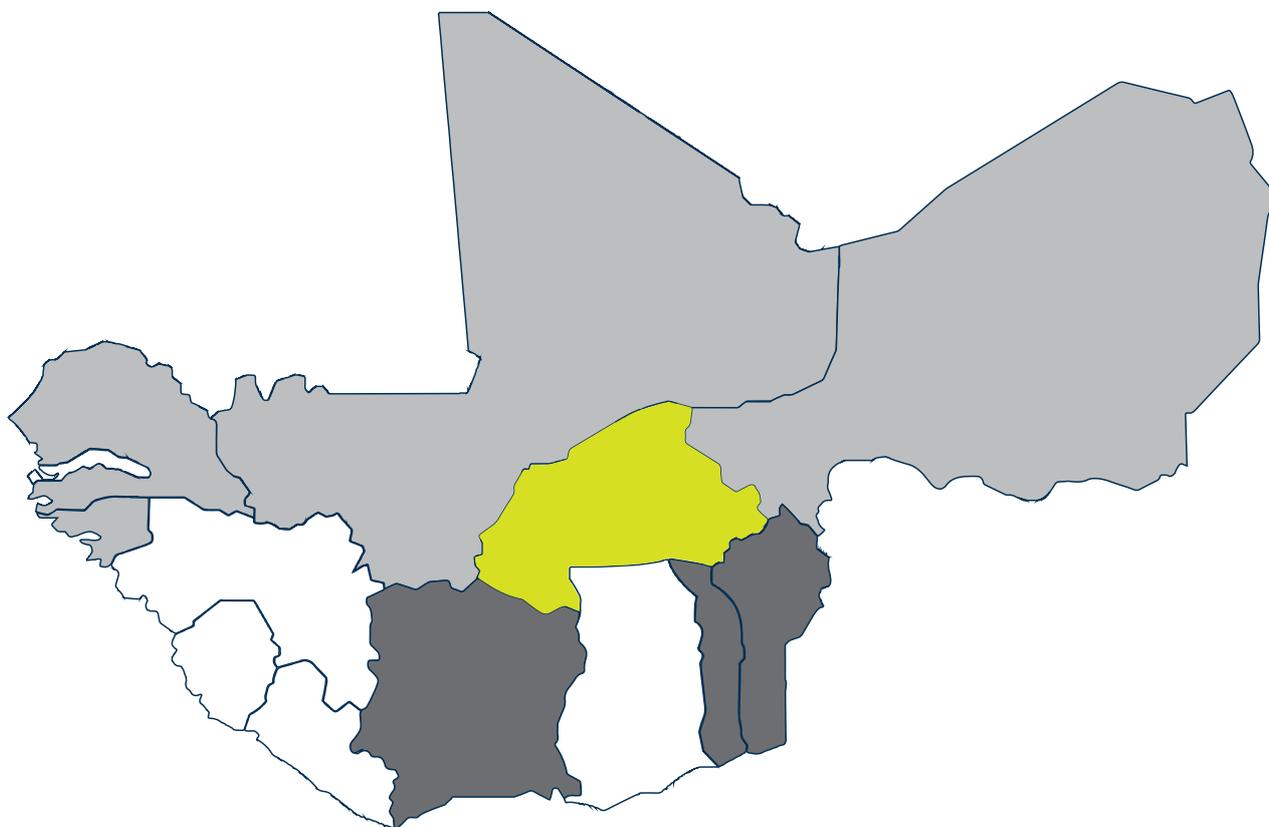
# Burkina Faso : Relever le défi de la mobilisation fiscale

Rapport préparé dans le cadre d'une étude sur  
la politique fiscale en Afrique de l'Ouest

**Juin 2019**







# **Burkina Faso : Relever le défi de la mobilisation fiscale**

---

Rapport préparé dans le cadre d'une étude sur  
la politique fiscale en Afrique de l'Ouest

**Juin 2019**

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

1818 H Street NW, Washington, DC 20433

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

Certains droits réservés

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

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

#### Droits et licences

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

Mention de la source — L'ouvrage doit être cité comme suit : Banque mondiale, *Côte d'Ivoire - Relever le défi de la mobilisation fiscale*, Banque mondiale, Washington, DC. Licence : Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO.

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

# Table des matières

<b>Abréviations et acronymes</b>	<b>7</b>
<b>Remerciements</b>	<b>8</b>
<b>Résumé</b>	<b>9</b>
<b>Introduction</b>	<b>15</b>
<b>Chapitre 1 : Objectif et gisements de recettes fiscales</b>	<b>17</b>
<b>1. Quel objectif global de recettes fiscales ?</b>	<b>17</b>
1.1. Analyse de l'évolution des recettes fiscales (2000 -2017)	17
1.2. Niveau des recettes fiscales relativement aux autres PED	18
1.3. Recettes fiscales portées par le potentiel fiscal structurel ; effort fiscal négatif	19
<b>2. Orientations pour dégager les principaux gisements de recettes fiscales</b>	<b>21</b>
2.1. Gisement de fiscalité indirecte interne	22
2.2. Gisement de fiscalité directe	25
2.3. Recettes fiscales à partir des activités « informelles » ; lutte contre la fraude	26
2.4. Fiscalité foncière urbaine : gisement fiscal local	27
2.5. Apurer les restes à recouvrer	30
2.6. Améliorer la gestion fiscale et maîtriser les dépenses fiscales	30
<b>Conclusion du chapitre 1</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 2 : Stratégie opérationnelle pour renforcer les recettes fiscales</b>	<b>33</b>
<b>1. Promotion d'un environnement favorable à la progression des recettes fiscales</b>	<b>34</b>
1.1. Etablir la fluidité des remboursements des crédits de TVA	34
1.2. Apurer les restes à recouvrer	37
1.3. Moderniser les procédures fiscales : développer les télé-procédures	38
<b>2. Adapter la fiscalité aux micros et petites entreprises ; réduire la fraude</b>	<b>38</b>
2.1. Taxation des activités micro et petites entreprises	38
2.2. Lutte contre la fraude : renforcer l'administration de l'impôt	40
<b>3. Evolution de l'impôt sur le revenu vers un impôt dual</b>	<b>42</b>
3.1. Propriétés de l'impôt dual sur le revenu	42
3.2. Réforme de l'Impôt Unique sur les Traitements et Salaires (IUTS)	43
3.3. Harmoniser les taux de l'impôt sur le capital	44
<b>4. Réorganiser le partage de compétence collectivités locales-Etat central</b>	<b>45</b>
4.1. Fiscalité foncière et CME : objectifs d'une mobilisation par les communes	45
4.2. Fiscalité foncière urbaine et CME : nécessité d'une réforme globale	46
<b>Conclusion du chapitre 2 et principales mesures opérationnelles</b>	<b>47</b>
<b>Références</b>	<b>49</b>
<b>Annexes</b>	<b>51</b>
Annexe 1 : Remboursement des crédits nets de TVA, condition de neutralité économique et de pérennité de la TVA ; bonnes pratiques	52
Annexe 2 : Promouvoir un système de remboursement des crédits de TVA conforme aux meilleurs standards internationaux	54
Annexe 3 : Conséquences des exonérations de TVA sur les producteurs locaux	55
Annexe 4 : indicateurs de suivi de la TVA : principales options	57

## Tableaux

I.	Orientations stratégiques et principales mesures opérationnelles	13
1.1.	Recettes publiques globales et recettes fiscales (2000-2017)	17
1.2.	Recettes fiscales du Burkina Faso : comparaison internationale	18
1.3.	Élasticité des recettes fiscales à la croissance	20
1.4.	TVA du Burkina Faso : efficacité budgétaire comparée à divers pays africains (2014)	22
1.5.	Évolution des recettes de droits d'accises et droits assimilés (%PIB)	24
1.6.	Évolution des recettes de l'impôt sur le revenu (2000-2017, % PIB)	25
1.7.	Évolution des recettes collectivités locales (2000-2017, % PIB)	28
2.1.	Règlement des demandes de remboursements des crédits de TVA (2010-2017, milliards FCFA)	35
2.2.	Taux des impôts sur les revenus de capitaux	44
2.3.	Principales mesures opérationnelles	48

## Graphiques

1.1.	Évolution de l'effort fiscal du Burkina Faso (1980-2015) (% PIB)	20
1.2.	Évolution de la structure des recettes fiscales et des recettes tirées des mines (2000-2017, % PIB)	21
1.3.	Recettes TVA, potentiel et effort fiscal TVA (2000-2015, % PIB)	23
1.4.	Structure des recettes indirectes internes (2000-2017, % PIB)	24
2.1.	Production d'or (tonnes), recettes minières (milliards FCFA) et cours de l'or (USD par once Troy)	40
2.2.	Schéma de l'évolution vers un impôt dual	43
2.3.	Barème actuel de l'impôt sur les traitements et salaires	43
2.4.	Nouveau barème de l'impôt cédulaire sur les salaires	44

## Encadrés

1.1.	Facteurs macro-économiques de l'évolution des recettes fiscales	18
1.2.	Méthode d'évaluation de l'effort fiscal global	19
1.3.	Élargissement de l'assiette de la TVA	23
1.4.	Activités micro-informelles versus activités frauduleuses : une distinction essentielle	27
1.5.	Arguments en faveur de la promotion de l'impôt foncier comme impôt local majeur	29
2.1.	Païement différé de la TVA en douane	35
2.2.	Procédure d'admission en non-valeur des RAR irrécouvrables	37
2.3.	Taxation des activités minières artisanales	39

## Annexes

1.	Remboursement des crédits nets de TVA, condition de neutralité économique et de pérennité de la TVA ; bonnes pratiques	52
2.	Promouvoir un système de remboursement des crédits de TVA conforme aux meilleurs standards internationaux	54
3.	Conséquences des exonérations de TVA sur les producteurs locaux	55
4.	Indicateurs de suivi de la TVA : principales options	57

## Abréviations et acronymes

ANV	Admission en non-valeur
BA	Bénéfices agricoles
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
CEDEAO	Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CGI	Code général des impôts
CME	Contribution des micro-entreprises
DLC	Direction de la législation et du contentieux
DGD	Direction générale des douanes
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
DME	Direction des moyennes entreprises
DRI	Direction régionale des impôts
DGTCP	Direction générale du trésor et de la comptabilité publique
FCFA	Francs CFA
IBICA	Impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles
IBNC	Impôt sur les bénéfices non commerciaux
IFU	Identifiant financier unique
INSD	Institut National de la Statistique et de la Démographie
IRVM	Impôt sur les revenus de valeurs mobilières
IS	Impôt sur les sociétés
IUTS	Impôt unique sur les traitements et salaires
MFP	Minimum forfaitaire de perception
PED	Pays en développement
PIB	Produit intérieur brut
RAR	Restes-à-recouvrer
SINTAX	Système informatisé de taxation
TBMM	Taxe sur les biens de mainmorte
TFPB	Taxe foncière sur les propriétés bâties
TFNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UEMOA	Union économique et monétaire ouest africaine

## Remerciements

Ce rapport s'inscrit dans le cadre d'une étude de la Banque mondiale sur la politique fiscale en Afrique de l'Ouest, sous la direction de Mame Fatou Diagne et Leif Jensen.

L'étude sur la politique fiscale en Afrique de l'Ouest examine les insuffisances et les opportunités en matière de politique fiscale dans quatre pays (Bénin, Burkina Faso Côte d'Ivoire et Togo), pour identifier les options les plus efficaces pour augmenter les recettes intérieures. L'étude repose sur un cadre d'analyse de politique fiscale standard, afin d'examiner la performance relative aux principales sources de recettes, tout en mettant l'accent sur les problématiques et les options spécifiques à chaque pays. Un rapport détaillé sur les insuffisances en matière de politique fiscale et les options de réforme a été préparé pour chaque pays, en collaboration avec les autorités. En complément des rapports pour chacun des quatre pays, un rapport de synthèse analyse la performance de mobilisation de recettes dans les quatre pays et ses facteurs explicatifs, en établissant des comparaisons avec leurs pairs dans la région et au-delà, ainsi que les principales options de réforme dans la perspective d'atteindre la cible de l'UEMOA d'un ratio de recettes fiscales sur PIB de 20 pour cent en 2019.

Le présent rapport a été préparé par Jean-François Brun et Gérard Chambas, avec l'appui de Maïmouna Diakité. Il a bénéficié des contributions de Abdoul Ganiou Mijiyawa et Jacques Morisset. Il a également bénéficié des commentaires et suggestions de Munawer Khwaja, Maimouna Mbow Fam et Christine Richaud. Eulalie Bah, Mariame Bamba et Haoua Diallo ont aidé à la mise en forme du rapport.

La Banque mondiale remercie les autorités nationales, qui ont accueilli une mission de la Banque mondiale dans le cadre de l'élaboration de ce rapport, du 20 mai au 1er juin 2018. La mission a été reçue par M. Jules Tapsoba, Conseiller Spécial du Premier Ministre, M. Seglaro Abel Somé, Secrétaire Général du Ministère de l'Economie, des Finances et du Développement, M. Adama Badolo, Directeur Général des Impôts et ses équipes, Monsieur Habass Habasso Traoré, Directeur des Finances Publiques et de la Fiscalité Intérieure de la Commission de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine. La mission a bénéficié d'entretiens fructueux avec les représentants du gouvernement, du secteur privé et des collectivités locales, de même qu'avec les partenaires techniques et financiers. Elle exprime ses remerciements à l'ensemble des participants aux travaux pour l'excellent accueil qui lui a été réservé, la qualité des échanges, et la collaboration dont elle a bénéficié. Les auteurs du rapport ont également bénéficié d'échanges fructueux avec Mme Pauline Zouré Kaboré, Secrétaire d'Etat auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et du Développement, chargée de l'Aménagement du Territoire

Les rédacteurs du rapport ont bénéficié des conseils et encouragements de Pierre Laporte et Lars Christian Moller, respectivement Directeur des Opérations pour le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire et le Togo, et Directeur sectoriel pour la macroéconomie, le commerce et l'investissement pour l'Afrique de l'Ouest. Ils ont également bénéficié des suggestions et orientations de Cheick Kanté, Représentant Résident de la Banque mondiale au Burkina Faso.

## Résumé

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

Après une longue période de faible mobilisation fiscale (avec un ratio de recettes fiscales sur PIB de 11,4% en 2008), le Burkina Faso s'est engagé à partir de 2010 dans une dynamique de progrès de ses recettes fiscales qui atteignaient 17,3% en 2017. Malgré des résultats décevants en 2018 (avec une baisse attendue du ratio de recettes fiscales sur PIB à 16,7 %, notamment due à des grèves prolongées au Ministère de l'Economie, des Finances et du Développement), les avancées en cours en matière d'administration fiscale pourraient, combinées avec des mesures de politique fiscale, permettre un renforcement significatif de la mobilisation fiscale.

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

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

Des efforts importants sont nécessaires pour améliorer la mobilisation fiscale :

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

2) De fortes distorsions fiscales sont engendrées par d'importants dysfonctionnements dans les remboursements des crédits de TVA (délais hors des bonnes pratiques, accumulation d'un stock de crédits de TVA de 6,4 points de PIB proche d'une année de recettes de TVA), par l'octroi intensif d'exonérations, par le recours intensif à des mesures fiscales dérogatoires et par des anomalies dans l'administration de l'impôt. Les distorsions nourrissent des demandes d'exonérations supplémentaires. De manière plus spécifique à la TVA, les exonérations sont de nature à compromettre la pérennité des recettes de TVA et elles entraînent des effets sur l'équité souvent contraires aux objectifs de justice sociale.

3) Les recettes de l'impôt sur le revenu stagnent depuis 2013. Notamment en raison de l'octroi intensif d'exonérations, les recettes directes stagnent (4,6% du PIB en 2017) tandis que l'impôt sur les sociétés régresse de 2,9% du PIB en 2013 à 2,6% du PIB à 2017 en dépit d'une conjoncture économique favorable. Le rendement de l'impôt unique sur les traitements et salaires (IUTS) est très faible, par rapport aux pays pairs. Le rendement en pourcentage du PIB de cet impôt se situe autour 1.0 – 1.2 depuis 2007, ce qui signifie une sous-utilisation importante. De même, les impôts IBICA et IBNC, impôts déclaratifs, ont des rendements faibles, notamment en raison de la difficulté pour l'administration fiscale de connaître les revenus concernés. Du côté des revenus de capitaux, seul l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières procure quelques recettes, en partie parce que cet impôt peut faire l'objet d'une retenue à la source par le secteur bancaire.

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

## 1. Orientations pour dégager les principaux gisements de recettes fiscales

Une réforme globale inscrite dans la durée, portant à la fois sur l'administration de l'impôt et la législation, vise à atteindre l'objectif du gouvernement de hisser les recettes fiscales à 21 pour cent du PIB en 2021. A cette fin, les autorités ont identifié cinq gisements de recettes fiscales. 1) Renforcer les recettes de fiscalité indirecte interne en mettant l'accent à la fois sur la TVA et les droits d'accises. 2) Améliorer le niveau des recettes de fiscalité directe avec une attention spécifique sur la fiscalité appliquée aux résultats des entreprises. 3) Accroître la contribution des activités « informelles », y compris du secteur minier ; réduire la fraude pour permettre une progression de l'ensemble des recettes fiscales. 4) Mobiliser des recettes de fiscalité foncière plus importantes. 5) Engager un programme d'apurement des restes à recouvrer (RAR) visant à mobiliser des recettes fiscales tout en créant un environnement plus propice à la mobilisation fiscale.

## 2. Stratégie de réforme fiscale

L'objectif adopté par les autorités d'une progression des recettes fiscales de 4,5 points de PIB d'ici 2021 constitue un défi difficile, étant donné les contraintes structurelles de l'économie. De nombreuses réformes ont déjà été engagées et ont bénéficié de l'appui de partenaires techniques et financiers, y compris la Banque mondiale (dans le cadre d'opérations de soutien aux politiques de développement et d'assistance technique) et le FMI. Il s'agit notamment de l'adoption d'un nouveau Code général des impôts, de l'élargissement de l'assiette à travers un meilleur enregistrement et recensement des contribuables, de l'opérationnalisation de la facture normalisée, de l'amélioration de l'information sur la propriété foncière, de la modernisation de l'administration fiscale et d'autres mesures visant à réduire la fraude douanière. Ces mesures permettent d'envisager une augmentation de recettes équivalente à 0,5 points de pourcentage du PIB par an à moyen terme. Se rapprocher des objectifs plus ambitieux définis par les autorités nécessite un large éventail d'initiatives couvrant l'amélioration de la politique fiscale et la simplification de certaines taxes directes ; l'amélioration de la gestion des dépenses fiscales, en particulier la suppression des allègements trop généreux et inefficaces des impôts sur le revenu et de la consommation ; et l'amélioration de l'administration fiscale, notamment en matière de contrôle fiscal pour lutter contre la fraude fiscale par segment de contribuables.

Dans le cadre d'une réforme globale et cohérente de la fiscalité, les efforts pourraient s'organiser selon quatre axes principaux :

### 1) Promouvoir un environnement fiscal favorable à la progression des recettes.

A cette fin, atteindre l'objectif de neutralité économique de la TVA, apurer les restes à recouvrer et moderniser les procédures, notamment à travers la généralisation des téléprocédures.

**Parvenir à la neutralité économique de la TVA requiert la fluidité des remboursements de crédits de TVA** avec notamment une restitution sous 10 jours pour les demandes des opérateurs classés à faible risque. Une étape préalable consisterait à engager des contrôles pour détecter les crédits fictifs de TVA et les sanctionner notamment à travers l'application de l'article 777 (déclaration de crédits fictifs) et de l'article 779 du CGI (demande de remboursements de crédits fictifs). Les principaux instruments de la fluidité des remboursements sont prévus par la loi de finance rectificative votée en octobre 2018 : un compte séquestre à financement automatique à travers l'affectation de l'intégralité de la TVA payée par les sociétés exportatrices et une part des recettes intérieures de TVA à un Compte d'affectation spéciale du Trésor ; un traitement différencié des demandes en fonction d'une analyse risque est prévu. Une procédure de paiement différé des crédits de TVA mise en œuvre au niveau de la douane permettrait de compléter le dispositif en réduisant le besoin de financement du compte séquestre. En raison de l'importance de son montant probable, le stock de crédit de TVA après apurement des crédits fictifs pourrait faire l'objet d'un remboursement à travers un dispositif spécifique.

**La neutralité économique de la TVA acquise, il deviendra possible d'engager un élargissement de son assiette à des biens de large consommation jusqu'ici exonérés.** Une évaluation des dépenses fiscales entraînées par les exonérations incluses dans le droit commun serait nécessaire pour dégager des priorités en faveur de la suppression de la plupart des exonérations relatives aux consommations finales et aussi aux consommations intermédiaires<sup>1</sup>. Cette suppression, qui pourrait apporter des recettes additionnelles et renforcer la cohérence de la TVA, permettrait

<sup>1</sup> Pour une méthode opérationnelle d'évaluation des dépenses fiscales voir Geourjon et al. 2018

d'élargir l'assiette de la TVA. Le préalable à la maîtrise des exonérations serait d'améliorer l'évaluation des dépenses fiscales relatives à la TVA et aux autres impôts. L'effet sur les recettes de TVA pourrait être proche d'un point de PIB d'ici 2021. L'hypothèse d'une réduction du taux ordinaire de TVA serait alors à considérer.

**Un potentiel additionnel de recettes fiscales est aussi mobilisable en améliorant l'administration des droits d'accises.** En dépit d'une actualisation pertinente de la législation relative à ces droits, les recettes de droits d'accises, bien qu'en progression ces dernières années, demeurent relativement insuffisantes (2,1% du PIB en 2017 contre 1,1% en 2010). Une administration plus efficace des droits d'accises devrait permettre une progression additionnelle de recettes d'environ 0,4 points de PIB pour atteindre au total environ 2,8 points de PIB.

**Apurer les restes à recouvrer** repose sur un classement chronologique par catégorie d'impôts et de contribuables de l'ensemble des RAR avec appréciation de leur degré de recouvrabilité. Il devient alors possible d'engager en priorité des procédures de recouvrement sur les RAR à la fois les plus importants et les plus recouvrables. Un gain de recettes de 0,3 point de PIB serait à attendre pour 2021. Pour les RAR non recouverts après épuisement des diligences légales, une procédure d'admission en non-valeur (ANV) serait à mettre en œuvre. Cette procédure, déconcentrée au niveau du Directeur général des Impôts, pourrait être facilitée par la création comme au Cameroun d'une Commission consultative composée de représentants des administrations financières et des entreprises.

**Généraliser les télé-procédures.** Depuis avril 2018, avec la mise en place de la plateforme eSINTAX, les téléprocédures sont offertes pour les déclarations de l'ensemble des impôts dont sont redevables les grandes et moyennes entreprises tandis que le télépaiement est en place depuis juillet 2018. La généralisation des télé-procédures et du télépaiement constitue un instrument crucial pour rendre plus efficace l'administration de l'impôt, notamment la lutte contre la fraude : libérée de lourdes tâches administratives (saisie, vérification des données fiscales), la DGI pourrait se consacrer pleinement aux missions de contrôle et de recouvrement). Cette généralisation constitue aussi un facteur important d'amélioration du climat des affaires en modernisant de manière radicale la relation avec le contribuable.

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

### Taxation des activités « informelles », y compris les activités artisanales minières

Pour les micro-entreprises (0 à 15 millions de FCFA de chiffre d'affaire), une taxation indiciaire forfaitaire à travers une CME simplifiée pourrait relever de la compétence exclusive des collectivités locales. Ces dernières s'appuieraient sur leurs Comptables publics et bénéficieraient de l'intégralité du produit de la CME.

Pour les petites entreprises (15 à 50 millions de FCFA de chiffre d'affaires) pourrait s'appliquer, dans le cadre d'un régime déclaratif, une taxe unique sur le chiffre d'affaires, à taux modéré, gérée par la DGI et affectée au budget de l'Etat central.

Ce schéma simplifié libérerait des moyens que la DGI pourrait affecter à la gestion d'impôts à fort potentiel et apporterait des recettes locales additionnelles aux collectivités.

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

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

- La législation établit une distinction pertinente entre micro-entreprises, petites entreprises, entreprises moyennes (50 millions à un milliard de FCFA de chiffre d'affaire) et enfin grandes entreprises (plus d'un milliard de FCFA de chiffre d'affaire). Cette segmentation est à appliquer à toutes les entreprises quel que soit leur statut ou la nature de leur activité. Un aménagement des règles de transfert permettrait de mieux prendre en compte l'évolution des entreprises.
- Réduire une défaillance déclarative très supérieure aux normes usuelles constitue une priorité : relances, taxation d'office, sanctions pour défaut de déclaration doivent inciter le contribuable au dépôt de sa déclaration.

L'efficacité de cette action repose sur une identification rigoureuse à travers un identifiant fiscal unique, un fichier à jour des contribuables et la mise en œuvre dans de brefs délais des procédures. La réduction des défaillances déclaratives sera facilitée par la généralisation des télé-procédures.

- Renforcer les contrôles, notamment par un recours systématique à l'analyse risque pour leur ciblage et à une proportion plus importante de contrôles ponctuels, pour réduire le manque de sincérité des déclarations. Une augmentation du nombre et de la qualité des contrôles est nécessaire.
- Améliorer l'efficacité du recouvrement : le recouvrement effectif des recettes fiscales, dernière étape de la chaîne fiscale, en constitue l'objectif ultime. Une des causes de la faible efficacité du recouvrement tient au statut de comptable secondaire des agents comptables de la DGI. Dotés du statut de comptable principal et donc pleinement responsables du point de vue comptable, les comptables principaux de la DGI pourraient utiliser l'ensemble de leurs prérogatives sans être freinés dans leurs initiatives.

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

### 3) Poursuivre la modernisation de la législation de fiscalité directe.

La réforme de la fiscalité directe à travers l'institution d'un système dual d'imposition s'appuie sur un barème progressif simplifié<sup>2</sup> appliqué aux seuls salaires, un impôt sur les sociétés appliqué à l'ensemble des revenus des sociétés, bénéfices et revenus de capitaux compris, une taxation des revenus de capitaux des personnes physiques à un taux proportionnel unique, une taxation des bénéfices des personnes physiques, soit selon, le barème progressif simplifié appliqué aux traitements et salaires, soit selon un taux proportionnel légèrement supérieur à celui de l'impôt sur les sociétés<sup>3</sup>. Le taux de l'impôt sur les sociétés pourrait être rendu plus attractif afin d'encourager la constitution des entreprises sous forme de société et réduire les exonérations.

Cette réforme mettrait en place un système d'impôt dual, porteur d'une plus grande neutralité et garant de progressivité ; elle préparerait la taxation de revenus échappant aujourd'hui largement à l'impôt. A horizon 2021, elle pourrait produire 0,3 point de PIB de recettes fiscales additionnelles.

*Simplification de l'impôt sur les salaires (IUTS)* afin d'en améliorer la lisibilité et de pérenniser son rendement. Il convient de réexaminer les six taux d'imposition en plus du taux nul (graphique 2.3). Les taux (4) compris entre 12,1% et 18,4 % sont très proches et pourraient converger vers un taux de 15% ; de la même façon, les taux de 21,7% et 25% vers un taux de 25%, voire 30% afin de renforcer la progressivité. Le nombre de tranches du barème progressif serait ainsi réduit à trois. Les seuils seraient à revoir et il conviendrait de remplacer l'abattement proportionnel par un seuil revu à la hausse. En deçà de ce seuil, les salaires sont taxés à taux nul. Les salaires les plus modestes échappent ainsi à l'impôt. Le nouveau barème progressif simplifié devrait être appliqué à l'ensemble des salariés et fonctionnaires, ce barème progressif constituant une des deux branches de « l'impôt dual ».

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

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

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

Sous réserve d'en simplifier le régime juridique et d'en réviser le mode d'administration, l'impôt foncier, actuellement marginal (<0,1% du PIB en 2017), pourrait permettre de renforcer les ressources propres des collectivités locales (0,3 % du PIB en 2017) tout en introduisant une relation de redevabilité entre collectivités et contribuables.

<sup>2</sup> Ce barème comprendrait trois taux dont un taux nul.

<sup>3</sup> L'objectif est d'encourager la constitution des entreprises en société.

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

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

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

<b>Orientations stratégiques</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Améliorer la mobilisation des recettes fiscales de 4 points de PIB et promouvoir une plus grande neutralité du prélèvement ;</li> <li>• Engager prioritairement un renforcement de la TVA (à travers une fluidité des remboursements des crédits de TVA) et des droits d'accises afin d'accroître les recettes fiscales d'un point de PIB ;</li> <li>• Renforcer l'administration des droits d'accises avec un gain de recettes attendu de 0,3 point de PIB ;</li> <li>• Engager une réforme de la fiscalité directe permettant d'atteindre une progression de 0,3 point de PIB des recettes fiscales ;</li> <li>• Mettre en œuvre un programme de lutte contre la fraude fiscale en renforçant l'administration de l'impôt (gain de 2 points de PIB) ;</li> <li>• Apurer les RAR pourrait apporter 0,3 point de PIB ;</li> <li>• Renforcer le rôle des collectivités locales en matière de mobilisation des recettes publiques locales, notamment en matière d'impôt foncier et de taxation des micro-activités.</li> </ul>
<b>Principales mesures opérationnelles</b>
<p><b>Mesures relatives à la TVA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôler les assujettis en crédits de TVA en accordant une priorité aux montants les plus importants ; appliquer les pénalités sanctionnant la formation de crédits de TVA fictifs et apurer les crédits fictifs de TVA ;</li> <li>• Prévoir un dispositif ad hoc pour rembourser le stock de crédits de TVA accumulé au cours des exercices antérieurs ;</li> <li>• Garantir un remboursement sous dix jours des crédits de TVA émanant des opérateurs classés à faible risque ;</li> <li>• Introduire une procédure de paiement différé de la TVA en douane ;</li> <li>• Améliorer la méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales.</li> </ul> <p><b>Apurer les RAR</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procéder à un classement des RAR et appliquer les procédures de recouvrement en accordant la priorité aux RAR de montant important les plus faciles à recouvrer ;</li> <li>• Appliquer les procédures d'Admission en non-valeur pour les RAR irrécouvrables.</li> </ul> <p><b>Développer les télé-procédures</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Poursuivre le développement des télé-procédures en s'assurant que les conditions requises sont satisfaites pour un fonctionnement efficace (numérisation de l'ensemble des informations fiscales, identification efficace des contribuables, dossiers fiscaux tenus à jour).</li> </ul> <p><b>Simplifier la fiscalité à vocation locale</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Appliquer une CME simplifiée (exclusivement indiciaire) aux micro-entreprises et une taxe à taux unique sur le chiffre d'affaires des petites entreprises.</li> </ul> <p><b>Lutter contre la fraude</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Appliquer de manière rigoureuse la segmentation aux diverses catégories d'entreprises répertoriées dans un fichier tenu à jour ;</li> <li>• Engager les actions nécessaires pour réduire la défaillance déclarative ;</li> <li>• Améliorer l'efficacité des contrôles et accroître l'efficacité du recouvrement. A cette fin, créer un réseau de comptables principaux à la DGI afin d'appliquer l'ensemble des procédures légales pour réduire la défaillance déclarative des entreprises, sanctionner le manque de sincérité des déclarations et procéder au recouvrement des créances fiscales.</li> </ul> <p><b>Promouvoir une fiscalité duale sur le revenu</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendre plus neutre la fiscalité des revenus de capitaux à travers l'application d'un taux proportionnel unique et modéré ;</li> <li>• Simplifier le barème de l'impôt unique sur les traitements et salaires ;</li> <li>• Baisser le taux de l'impôt sur les sociétés afin d'encourager la constitution des entreprises sous forme de société et de réduire les exonérations.</li> </ul> <p><b>Élargir les compétences fiscales des communes</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Donner compétence aux communes appuyées par les receveurs municipaux pour recouvrer à leur bénéfice la fiscalité foncière résidentielle et la CME. La DGI resterait l'unique intervenant pour la fiscalité foncière des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition ;</li> <li>• Affecter l'intégralité du produit de l'impôt foncier résidentiel et de la CME aux communes ;</li> <li>• Renforcer les capacités des communes pour asseoir les différentes composantes de la fiscalité foncière ;</li> <li>• Appliquer, tout en la simplifiant, la législation actuelle basée sur l'évaluation des valeurs locatives pour les actifs immobiliers de valeur importante.</li> </ul>



## Introduction

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

Après une longue période de faiblesse des recettes fiscales jusqu'au début des années 2000 (11,4 % du PIB encore en 2008) et en dépit d'un recul au cours de la transition politique (2014-2015, les recettes fiscales du Burkina Faso progressent ces dernières années pour atteindre 17,3 % du PIB en 2017. Malgré des résultats décevants en 2018 (avec une stagnation attendue du ratio de recettes fiscales sur PIB, notamment due à des grèves prolongées au Ministère de l'Economie, des Finances Publiques et du Développement), les avancées en cours en matière d'administration fiscale pourraient, combinées avec des mesures de politique fiscale, permettre un renforcement significatif de la mobilisation fiscale.

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

Toutefois, demeurent quatre difficultés majeures qui se combinent :

1) Le niveau des recettes fiscales demeure insuffisant pour financer les biens publics nécessaires à une croissance inclusive. En 2017, l'écart s'élève à environ 4 points de PIB si on se réfère à l'objectif de recettes fiscales de 21% du PIB adopté par les autorités pour 2021.

2) Les distorsions fiscales, dont une part importante provient des dysfonctionnements dans les remboursements des crédits de TVA, de l'octroi intensif d'exonérations, de la mise en œuvre de mesures dérogatoires et de difficultés dans l'administration de l'impôt, sont à l'origine d'effets négatifs sur les activités économiques. Ces distorsions, qui sapent la compétitivité des productions de biens échangeables, nourrissent des demandes d'exonérations supplémentaires tandis que leur effet sur l'équité est souvent contraire aux objectifs de justice sociale. De surcroit, les exonérations occasionnent de pertes importantes de recettes fiscales évaluées pour 2016 globalement à 92,5<sup>4</sup> milliards de FCFA (11,5% des recettes fiscales), et à 37,6 milliards de FCFA pour la TVA (8,5% des recettes de TVA).

3) Les recettes de l'impôt sur le revenu stagnent depuis 2013. A une longue période de stagnation de 2000 à 2010 à environ 3% du PIB a succédé une forte progression des recettes de fiscalité directe qui s'établissent à 4,8 % du PIB en 2013. Par la suite, notamment en raison de l'octroi intensif d'exonérations, les recettes directes stagnent (4,6% du PIB en 2017) tandis que l'impôt sur les sociétés régresse de 2,9% du PIB en 2013 à 2,6% du PIB à 2017 en dépit d'une conjoncture économique favorable. Le rendement de L'impôt unique sur les traitements et salaires (IUTS) est faible par rapport aux pays pairs. Le rendement en pourcentage du PIB se situe autour 1,0 – 1,2 depuis 2007. De même, les impôts IBICA et IBNC, impôts déclaratifs, ont des rendements faibles, notamment en raison de la difficulté pour l'administration fiscale de connaître les revenus concernés. Du côté des revenus de capitaux, seul l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières procure quelques recettes, en partie parce que cet impôt fait l'objet d'une retenue à la source par le secteur bancaire.

4) En accordant un rôle marginal aux collectivités locales, l'organisation actuelle ne permet pas une mobilisation efficace des recettes fiscales locales propres, qui pourraient constituer un vecteur efficace pour promouvoir une relation de redevabilité fiscale et l'autonomie financière des collectivités locales.

<sup>4</sup> En raison d'un système fiscal de référence défini relativement au droit commun, cette estimation est partielle car elle ne tient pas compte des pertes de recettes entraînées par les exonérations inscrites dans le droit commun.

Une réforme fiscale (législation et administration de l'impôt) est nécessaire pour renforcer le niveau des recettes fiscales mais aussi pour réduire des distorsions fiscales contraires au développement économique. La nécessité d'une réforme est d'autant plus grande que le Burkina Faso doit s'adapter à un contexte en rapide mutation : baisse de l'aide publique au développement ; changements dans la structure de l'économie, avec l'essor de l'industrie minière ; poursuite/élargissement de l'intégration au sein de la zone CEDEAO avec en perspective, une possible baisse de recettes douanières.

L'objectif de l'analyse est de dégager une stratégie opérationnelle visant à promouvoir une mobilisation des recettes fiscales à la hauteur des défis du financement des biens publics avec un accent particulier sur la réduction des distorsions fiscales ; l'équité du prélèvement fiscal et la promotion de la décentralisation sont aussi à prendre en compte. Atteindre cet objectif requiert d'apprécier la cohérence entre de l'objectif des autorités d'atteindre un ratio de recettes fiscales au PIB de 21% et les gisements fiscaux que ces autorités ont identifiés et qu'il serait possible de mettre en valeur dans le cadre d'une réforme fiscale d'ensemble (chapitre 1). Une stratégie opérationnelle de mobilisation de recettes fiscales supplémentaires est ensuite dégagée pour, à partir d'orientations prioritaires garantissant l'efficacité des réformes proposées, optimiser la mise en valeur des principaux gisements de recettes fiscales tout en réduisant les distorsions (chapitre 2).

# Chapitre 1 : Objectif et gisements de recettes fiscales

## 1. Quel objectif global de recettes fiscales ?

**Divers critères complémentaires permettent d'identifier un niveau optimal de recettes fiscales.** L'évolution sur une large période du niveau des recettes fiscales du Burkina Faso fournit une première référence (§ 1.1). Une comparaison des niveaux de recettes fiscales du Burkina Faso avec d'autres pays en développement (PED), tout particulièrement avec des pays d'Afrique au Sud du Sahara (ASS), apporte un deuxième critère (§ 1.2). Rapprocher le potentiel fiscal structurel du Burkina Faso avec son niveau de recettes effectif permet d'évaluer son effort fiscal et donc d'apprécier l'espace de recettes fiscales mobilisable (§ 1.3).

### 1.1. Analyse de l'évolution des recettes fiscales (2000 -2017)

**De 2000 à 2010, les recettes fiscales du Burkina Faso stagnent à bas niveau ;** elles dépassent de peu 12% du PIB<sup>5</sup> et progressent faiblement par rapport à la période 1980-2000.

**A partir de 2010, les recettes fiscales augmentent de manière soutenue notamment sous l'effet de facteurs macro-économiques (croissance soutenue), d'un changement de politique de mobilisation fiscale et de la contribution des activités minières.** Malgré une baisse sensible des recettes fiscales rapportées au PIB au cours de la période de transition politique (2014-15), baisse symptomatique d'une certaine vulnérabilité, le ratio recettes fiscales sur PIB a pu dépasser en 2017 son niveau de 2013 (16,5%), avec une hausse de la contribution des industries extractives à la mobilisation des ressources domestiques. En 2017, 1,7 points de PIB des recettes fiscales proviennent directement des activités minières (cf. encadré 1.1 et tableau 1.1).

**En dépit de cette progression, le niveau des recettes fiscales de 17.3% du PIB atteint en 2017 est encore éloigné de l'objectif de 21 % du PIB fixé par les autorités (écart de 4 points de PIB). Il est également en deçà du critère de convergence de recettes fiscales de l'UEMOA (20 pour cent du PIB).**

**Tableau 1.1 : Recettes publiques globales et recettes fiscales (2000-2017)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	% PIB																	
Recettes publiques (1)	10,6	10,6	11,2	12,1	13,1	12,7	12,9	17,9	12,9	14,4	15,5	15,7	17,9	18,9	17,6	17,0	18,3	19,4
Recettes publiques hors mines (2)	10,5	10,6	11,2	12,1	13,1	12,7	12,9	17,9	12,7	14,0	14,4	13,2	14,5	15,7	14,8	16,1	17,3	18,1
Recettes fiscales (3)	9,5	9,5	10,0	10,5	11,6	11,2	11,6	12,1	11,4	12,1	12,1	13,4	15,7	16,4	15,1	15,1	16,0	17,2
TVA	3,4	4,1	4,0	4,4	4,9	4,6	4,7	4,9	4,8	5,4	5,3	5,6	6,6	7,2	6,4	6,4	6,6	7,1
<i>dont TVA collectée en douane</i>	1,9	2,3	2,5	2,5	2,7	2,5	2,6	2,6	2,7	2,6	2,6	3,0	4,0	4,4	3,6	3,5	3,6	4,0
Accises	1,1	0,8	1,3	1,3	1,5	1,3	1,3	1,3	1,2	1,2	1,3	1,3	1,4	1,2	1,5	0,6	0,6	0,7
<i>dont accises collectées en douane</i>	0,6	0,4	0,8	0,8	0,9	0,8	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,6	0,9	0,4	0,4	0,4
Impôt sur le revenu	3,0	2,4	2,5	2,6	2,6	2,9	3,0	3,2	2,9	2,9	3,1	4,1	4,7	4,8	4,4	3,9	4,4	4,7
<i>dont BIC/IS</i>	1,7	1,3	1,3	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,2	1,5	2,4	2,8	2,9	2,7	2,2	2,5	2,7
<i>impôt sur les traitements et salaires</i>	0,7	0,6	0,7	0,5	0,6	0,7	0,9	1,0	1,0	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,0	1,1	1,2	1,2
<i>Autres</i>	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,5	0,4	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7
Droits de Douane et redevances statistiques	1,5	1,7	1,7	1,7	1,9	2,0	2,1	2,2	2,1	2,2	2,1	2,2	2,7	2,8	2,4	2,6	2,6	2,2
Impôts Foncier	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2	0,1
Autres recettes fiscales	0,4	0,4	0,4	0,3	0,5	0,4	0,5	0,5	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2	1,0	1,5	2,4
Timbre et enregistrement	0,3	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,2	0,2
memo	% PIB																	
Recettes DGCTP	0,8	0,6	0,7	1,1	0,9	0,8	0,8	5,2	1,0	1,8	2,7	1,8	1,8	2,0	1,9	1,7	2,3	2,1
Recettes tirées de l'activité minière	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,4	1,0	2,5	3,4	3,2	2,8	0,9	1,1	1,2

Sources : Calculs réalisés par la mission à partir des données du Ministère des Finances, de la BCEAO et du FMI, données de Septembre 2018.

Notes : Les recettes publiques (1) et (2) sont recouvrées par la Direction Générale des Impôts, la Direction Générale des Douanes et la Direction Générale de la Comptabilité et du Trésor Public. (2) et (4) : jusqu'en 2008, ne sont reportées que les recettes non fiscales tirées de l'activité minière ; à partir de 2008 les données reportent les recettes fiscales et non fiscales de façon agrégée sans qu'il soit possible de les distinguer.

<sup>5</sup> Les ratios de recettes fiscales par rapport au PIB, qui rapportent les ressources fiscales propres mobilisées au profit de l'Etat relativement aux ressources produites par la collectivité nationale (PIB), permettent d'évaluer la pression fiscale globale à partir d'indicateurs homogènes dans le temps ; ces indicateurs permettent aussi des comparaisons internationales significatives.

### Encadré 1.1 : Facteurs macro-économiques de l'évolution des recettes fiscales

**Jusqu'à la fin des années quatre-vingt-dix, les flux d'aide contribuent fortement au financement des biens publics et incitent au relâchement de la mobilisation des recettes fiscales qui stagnent à bas niveau (9,5 % du PIB en 2000). Dès le début des années 2000, la raréfaction des flux d'aide combiné avec une croissance économique plus forte favorise une mobilisation plus grande de recettes fiscales.**

Jusqu'à la fin des années quatre-vingt-dix, en raison de ses handicaps (croissance économique irrégulière, enclavement, chocs climatiques notamment sécheresses, potentialités agricoles limitées, forte incidence de la pauvreté) et aussi de sa réputation de bonne gouvernance, le Burkina Faso bénéficie de flux d'aide abondants. De ce fait, le pays est parvenu à financer les biens publics sans engager une politique de mobilisation fiscale très active : son taux de recettes fiscales au PIB, qui ne dépasse guère 12% du PIB, reste très éloigné du critère de convergence de l'UEMOA de 17% du PIB alors en vigueur.

Dès le début des années 2000, il apparaît clairement que, le Burkina Faso n'échappera pas à une raréfaction des flux d'aide et qu'un appel accru aux recettes fiscales renforcera la capacité du pays à financer de manière pérenne et cohérente les biens publics. A partir de 2010, la stagnation de l'aide publique à environ 1,1 milliard de US\$ exerce certainement un effet favorable à l'amélioration de la mobilisation des recettes fiscales.

**A partir des années 2010, les activités minières contribuent à apporter des recettes fiscales.** Nulle avant 2008, la contribution fiscale du secteur minier s'établit à 1,7% du PIB en 2017 après avoir culminé à 2,1 points de PIB en 2012 (tableau 1.1). Outre cet effet direct, les activités minières sont indirectement porteuses de recettes fiscales supplémentaires à travers leur effet expansionniste sur la demande interne. Ces deux effets combinés, largement exogènes, ont favorisé la progression des recettes fiscales (12,1% PIB en 2010, 17,3% PIB en 2017).

**Faible élasticité des recettes fiscales à la croissance.** L'effet favorable de la contribution minière se combine avec celui d'une croissance économique soutenue, elle-même en partie tirée par les activités minières. Toutefois, la faible élasticité des recettes fiscales à la croissance limite l'effet positif d'une bonne conjoncture. Cette faible élasticité s'explique par de nombreuses exonérations et par des progrès encore insuffisants dans l'administration de l'impôt.

## 1.2. Niveau des recettes fiscales relativement aux autres PED

**En 2013-15, le niveau des recettes fiscales du Burkina Faso s'est désormais rapproché de la moyenne à la fois des pays de l'UEMOA et de l'ensemble des pays africains.** A partir de 2010 (cf. supra §1.1), le Burkina Faso rejoint la moyenne de ces groupes de pays (tableau 1.2).

**Tableau 1.2 : Recettes fiscales du Burkina Faso : comparaison internationale**

	1980-1982	T	1990-1992	T	2000-2002	T	2010-2012	T	2013-2015	T
<b>Burkina Faso</b>	8,4	1	8,6	1	9,7	1	13,7	1	15,5	1
<b>Pays UEMOA</b>	14,5	8	10,8	8	11,8	8	14,3	8	15,4	8
<b>Afrique au Sud du Sahara (ASS)</b>	15,7	39	15,2	41	14,2	46	16,2	47	16,9	47
<b>Amérique Latine</b>	17,2	20	14,9	23	15,3	32	18,2	32	19	26
<b>Asie</b>	12,9	19	12,1	28	12,5	46	14,1	47	14,4	46
<b>Moyen Orient/Maghreb</b>	20,4	6	14,7	9	15,9	11	14,4	12	13,9	11
<b>Pays à Faible Revenu</b>	11,8	24	10,8	24	10	26	13,4	28	14	28
<b>Pays en Développement</b>	15,2	72	14,8	88	14,6	122	16,7	130	17,2	121

T : taille de l'échantillon.

Les données présentées sont des moyennes arithmétiques calculées sur des périodes de trois ans ou quatre ans.

Sources : GFS (FMI), données nationales, base de données CERDI. Calculs effectués par M. Diakité CERDI.

### 1.3. Recettes fiscales portées par le potentiel fiscal structurel ; effort fiscal négatif

#### 1.3.1. Effort fiscal global : méthode d'évaluation

L'effort fiscal évalue l'efficacité de l'ensemble<sup>6</sup> des mesures de politique économique engagées pour mobiliser les recettes fiscales ; la situation de référence correspond à l'adoption des meilleures pratiques internationale. La composante « ressources » des recettes, c'est-à-dire les recettes publiques directement apportées par les produits miniers, est exclue du champ de l'évaluation de l'effort fiscal en raison de son caractère exogène à la politique de mobilisation des recettes fiscales. La méthode d'évaluation de l'effort fiscal est présentée dans l'encadré 1.2.

#### Encadré 1.2 : Méthode d'évaluation de l'effort fiscal global

L'effort fiscal global est évalué à l'aide du modèle de frontière stochastique de Kumbhakar, Lien et Hardaker<sup>7</sup> (2014). La frontière détermine les recettes fiscales maximales pouvant être collectées, le niveau des facteurs structurels de mobilisation fiscale étant donnés. Ce modèle permet d'estimer l'effort fiscal global d'un pays en fonction des bonnes pratiques en vigueur dans les pays de l'échantillon.

Le modèle se présente ainsi :  $Y_{it} = \alpha + f(X_{it}; \beta) + \theta_i + v_{it} - \eta_i - u_{it}$

Où :  $Y_{it}$  = recettes fiscales ;  $\alpha$  = constante ;  $\theta_i$  = hétérogénéité latente par pays ;  $v_{it}$  = terme d'erreurs idiosyncratique  $\eta_i$  efficacité persistant dans le temps ;  $u_{it}$  = efficacité variant à court terme.  $X_{it}$  : vecteur de variables explicatives structurelles.

Le potentiel de recettes est évalué sur un échantillon de 125 pays en développement, sur la période 1980/2015, à partir des variables structurelles suivantes : 1) Degré d'ouverture (X+M) / PIB, 2) PIB par tête retardé, et enfin, 3) Part de la valeur ajoutée agricole dans le PIB.

Les hypothèses sur l'effet des facteurs structurels sur les recettes fiscales sont les suivantes: un fort degré d'ouverture commerciale est favorable à la mobilisation de recettes fiscales à la frontière ; un produit par tête élevé permet un prélèvement fiscal plus important en raison d'une plus grande capacité contributive et aussi parce que le besoin de biens publics est plus élevé ; une importante activité agricole défavorise la mobilisation fiscale en raison de la dispersion de la population, de phénomènes d'autoconsommation, d'un niveau de vie faible et de la démobilitation fiscale consécutive à des booms de produits agricoles d'exportation.

Un effort fiscal négatif (politique de mobilisation fiscale déterminant un montant de recettes publiques effectives inférieur au potentiel de recettes fiscales déterminé par les facteurs structurels) signale un potentiel de ressources fiscales sous-exploité (cas du Burkina Faso).

Source : Brun et Diakité (2016)

#### 1.3.2 Effort fiscal global : évaluation

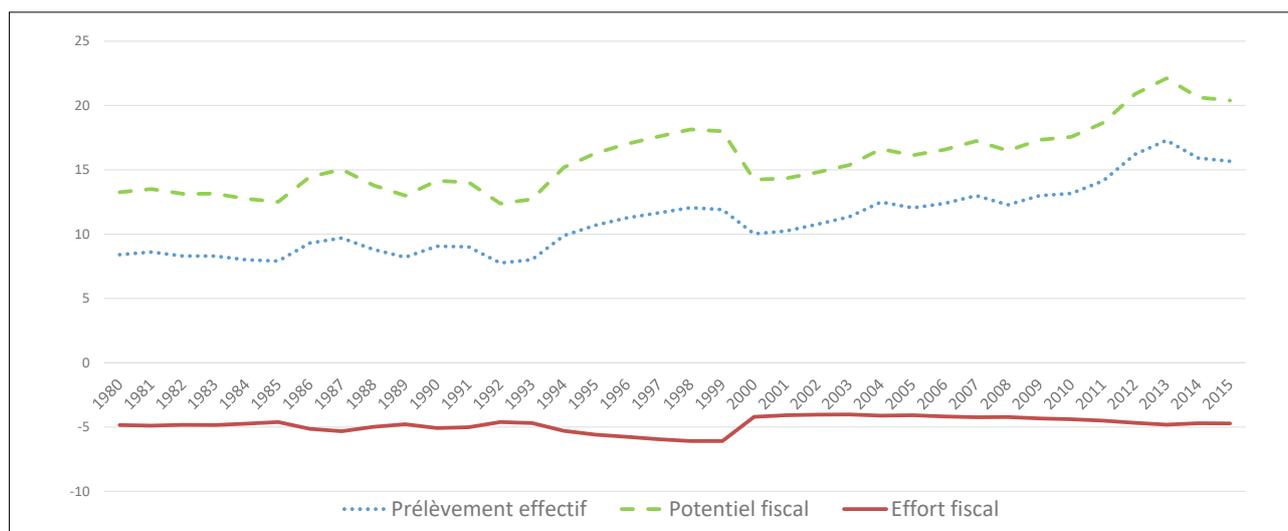
Depuis 1980, l'effort fiscal du Burkina Faso est fortement négatif, autrement dit, la politique fiscale mise en œuvre demeure éloignée des meilleures pratiques : le gap d'effort fiscal, qui s'était réduit autour de l'an 2000 est revenu à environ **cinq points de PIB** en fin de période (graphique 1.1).

L'augmentation des recettes fiscales observée ces dernières années est portée par la progression de la capacité fiscale structurelle qui atteint **20,4 % du PIB en 2015 contre 14,4 % du PIB en 2000 ; cette progression provient essentiellement de la croissance du PIB par tête**. Sur la période 2000-2015, en dépit des réformes engagées notamment pour améliorer l'administration de l'impôt, l'efficacité de la politique de mobilisation fiscale se dégrade légèrement et ne permet pas une convergence plus forte du niveau de recettes fiscales effectif vers un potentiel structurel en progression. Toutefois, la politique de mobilisation fiscale évite une aggravation du gap.

<sup>6</sup> L'effort fiscal mesure l'efficacité de la politique fiscale stricto sensu (législation fiscale et administration fiscale) combinée avec les autres composantes de la politique économique. La méthode d'évaluation est tirée de Brun, Chambas et Mansour (2015) « L'effort fiscal dans les PED. Une mesure alternative » (pp. 251-164) in Boussichas et Guillaumont eds, *Financer le développement durable. Réduire la vulnérabilité*. Economica, Paris.

<sup>7</sup> Le modèle de Kumbhakar *et al.* (2014) appartient à la dernière génération des modèles de frontière stochastique. Il a la particularité d'estimer l'efficacité de la mobilisation fiscale d'un pays spécifique en la dissociant des autres composantes de l'écart aléatoire à savoir l'hétérogénéité latente par pays et le terme d'erreurs classique. L'efficacité globale est obtenue en effectuant le produit entre l'efficacité variant à court terme et l'efficacité persistant dans le temps (plus difficile à améliorer et liée à des facteurs institutionnels).

**Graphique 1.1 : Evolution de l'effort fiscal du Burkina Faso (1980-2015) (% PIB)**



Source : graphique établi à partir des calculs de Brun, Diakité en appliquant la méthode Brun, Chambas, Mansour, 2015.

En dépit d'une bonne performance de croissance depuis le début des années 2000, comme dans l'ensemble des pays d'Afrique au sud du Sahara, les recettes fiscales réagissent peu à la croissance économique (tableau 1.3). Cette faible élasticité s'explique par les nombreuses exonérations qui amoindrissent l'effet de la bonne conjoncture sur les recettes : par exemple, de plus grandes dépenses de consommations finales ne contribuent pas autant qu'espéré aux recettes fiscales car une partie importante de ces consommations est exonérée; les progrès insuffisants en matière d'administration de l'impôt expliquent aussi ce phénomène.

**Tableau 1.3 : Élasticité des recettes fiscales à la croissance**

	1980-1982	T	1988-1990	T	1996-1998	T	2003-2005	T	2010-2012	T	2013-2015	T
<b>Burkina Faso</b>	-0,1	1	-0,2**	1	0,2	1	-0,04	1	0,03	1	0,1***	1
<b>Pays UEMOA</b>	0,1	8	-0,1	8	-0,4***	8	-0,1	8	-0,4***	8	-0,1	8
<b>Afrique au Sud du Sahara (ASS)</b>	0,1*	28	-0,04	35	-0,01	39	-0,04	44	1,1***	44	0,03	44
<b>Amérique Latine</b>	0,2*	13	0,4	12	-0,1	19	-0,1	25	4,3***	24	1,4***	9
<b>Asie</b>	-0,1	10	-0,8***	12	0,5***	21	0,6	32	0,2	33	0,5***	31
<b>Moyen Orient/Maghreb</b>	0,1	3	1,2*	5	0,2*	7	0,9***	10	0,03	10	-0,2***	10
<b>Pays à faible revenu</b>	0,2	18	0,1	23	1,9***	24	-0,01	26	0,14	26	0,6***	26
<b>Pays en développement</b>	0,1	53	-0,2***	64	-0,1	88	0,2***	120	0,1***	124	0,1*	105

Sources : GFS (FMI), WDI(BM), données nationales, base de données CERDI. Calculs effectués par M. Diakité CERDI en utilisant le modèle de Hsiao (2014)

### **Conclusion du § 1 : potentiel de recettes fiscales à mobiliser ; neutralité du prélèvement à promouvoir**

Si le Burkina rejoignait les meilleures pratiques des pays en développement, ses recettes fiscales actuelles augmenteraient **de 5 points de PIB**. Compte tenu des obstacles, notamment des résistances des groupes de pression, de la pauvreté d'une partie importante de la population et des difficultés techniques en matière d'administration de l'impôt, l'objectif de recettes fiscales supplémentaires de 5 points de PIB est très ambitieux ; une progression de 4 points de PIB d'ici 2021 (objectif actuel des autorités), sera aussi difficile à atteindre. Un tel objectif peut être envisageable seulement sous réserve de la mise en œuvre effective d'une réforme profonde de la politique fiscale et de la préservation d'un environnement macro-économique favorable.

## 2. Orientations pour dégager les principaux gisements de recettes fiscales

Pour atteindre l'objectif de mobilisation de recettes fiscales du gouvernement, à savoir 21 % du PIB en 2021, la juxtaposition de mesures ponctuelles visant la mobilisation à court terme de recettes fiscales serait à l'évidence insuffisante (cf. supra). Une réforme, portant à la fois sur l'administration de l'impôt et la législation fiscale et prenant appui sur la dynamique de croissance des recettes fiscales enclenchée depuis 2010 est donc nécessaire afin de mettre en œuvre les meilleures pratiques internationales pour chacun des gisements de recettes fiscales identifiés par les autorités : selon les indications fournies à la mission, les autorités ont identifié et mis l'accent sur cinq gisements principaux de recettes fiscales<sup>8</sup>.

1) Un premier gisement de recettes fiscales serait tiré du renforcement de la fiscalité indirecte interne qui constitue la catégorie de recettes la plus importante (graphique 1.2). L'accent est à porter à la fois sur la TVA déjà fortement mobilisée et sur les droits d'accises qui pourraient poursuivre leur progression (§ 2.1).

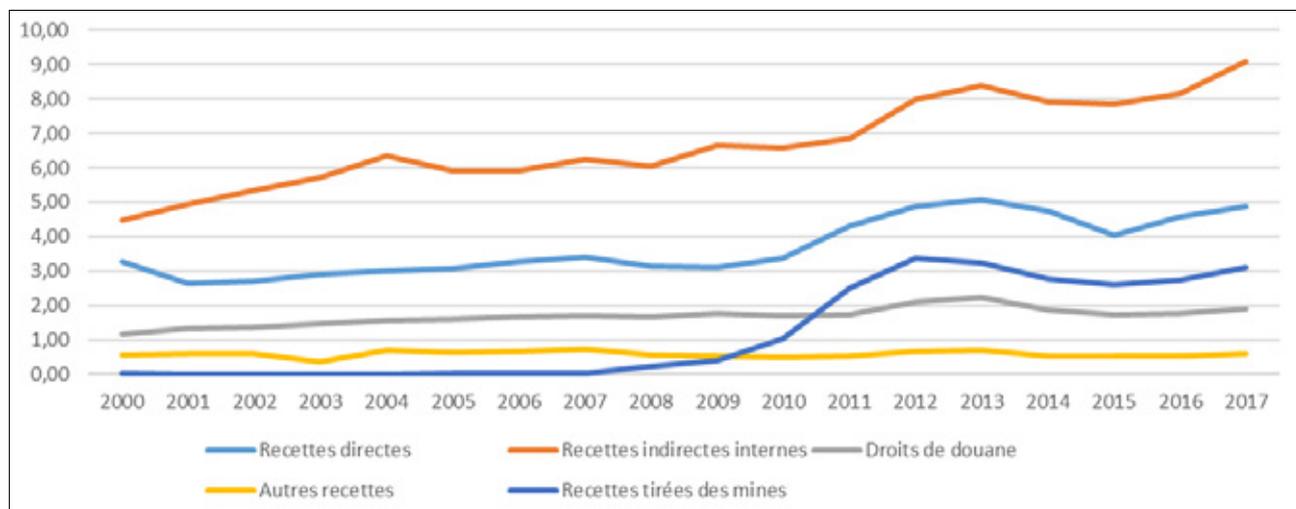
2) Le second gisement proviendrait d'une amélioration des recettes de fiscalité directe, dont les recettes tendent à décliner depuis 2013 (graphique 1.2). Une attention spécifique est à apporter à la fiscalité appliquée aux résultats des entreprises (impôt sur les sociétés) (§ 2.2).

3) Un troisième gisement de recettes fiscales consisterait à obtenir une plus grande contribution des nombreuses activités « informelles », notamment des activités artisanales opérant dans le secteur minier. Une autre composante de ce gisement consisterait en une réduction de la fraude : une progression de différentes catégories de recettes fiscales pourrait alors intervenir (§ 2.3).

4) Un quatrième gisement envisagé par les autorités est de mobiliser des recettes de fiscalité foncière (§ 2.4).

5) Un cinquième gisement proviendrait du recouvrement des restes à recouvrer (RAR) accumulés par l'administration fiscale (§ 2.5).

**Graphique 1.2 : Evolution de la structure des recettes fiscales et des recettes tirées des mines (2000-2017, % PIB)**



Sources : d'après les calculs de la mission à partir des données du Ministère des Finances, BCEAO et FMI.

6) L'amélioration de la maîtrise et l'efficacité des dépenses fiscales constituent un domaine de réforme transversal, qui se rapporte aux cinq gisements décrits ci-dessus. L'octroi extensif d'exonérations fiscales pratiqué par le Burkina Faso est incompatible avec une fiscalité moderne qui repose sur l'application de manière générale d'un petit nombre d'impôts.

<sup>8</sup> En raison de la politique de libéralisation commerciale engagée dans le cadre de l'UEMOA, qui se poursuit dans le cadre de la CEDEAO, les recettes tarifaires, bien qu'elles apportent 2,5% du PIB de recettes fiscales, ne peuvent être considérées comme un gisement prometteur de recettes fiscales supplémentaires.

## 2.1. Gisement de fiscalité indirecte interne

Après avoir fortement augmenté entre 2000 et 2012 en passant de 4,5% à 8,0% du PIB, les recettes fiscales indirectes internes plafonnent autour de 9,0% du PIB (graphique 1.3).

**L'essentiel des recettes de fiscalité indirecte interne provient de la TVA<sup>9</sup> (7 points de PIB en 2017). Les recettes au titre des droits d'accises, bien qu'en progression ces dernières années, demeurent limitées (2,1% du PIB en 2017).**

**Le gisement de recettes de TVA est évalué à partir de trois références : une analyse de l'évolution des recettes de TVA (2000-2017), une comparaison internationale de l'efficacité budgétaire de la TVA et enfin une évaluation de « l'effort TVA ».**

**Sur 2006-2017, les recettes de TVA par rapport au PIB progressent de 2,2 points de PIB (de 4,6% du PIB en 2006 à 7,0 % du PIB en 2017). Toute progression supplémentaire à partir du niveau élevé atteint est freinée par le manque de fluidité des remboursements des crédits de TVA, qui stimule la demande d'exonérations d'opérateurs désireux de se soustraire aux effets négatifs des défaillances actuelles dans le remboursement des crédits de TVA.**

**L'efficacité budgétaire de la TVA du Burkina Faso (recettes de TVA portées par un point de TVA)<sup>10</sup> est parmi les plus élevée des pays de l'UEMOA ou des pays africains (tableau 1.4).**

Tableau 1.4 : TVA du Burkina Faso comparée à divers pays africains

Pays	Recettes de TVA	Taux ordinaire TVA ou TC	Indicateur d'efficacité (% PIB)
<b>UEMOA</b>			
<b>Burkina Faso</b>	<b>6,4</b>	<b>18</b>	<b>35,0</b>
Bénin	6,1	18	37,8
Côte d'Ivoire	3,9	18	21,7
Mali	5,7	18	31,7
Niger	5,0	19	26,3
Sénégal	7,4	18	41,1
Togo	8,9	18	49,4
<b>Autres pays africains</b>			
Afrique du Sud	6,8	14	48,9
Cameroun	5,0	19,25	26,0
Gabon*	4,0	18	22,2
Ghana*	3,8	17,5	23,5
Kenya	4,6	16	28,8
Nigeria*	1,0	5	20,0
Ouganda	4,1	18	22,8
RDC	2,9	16	18,1
Rwanda*	4,5	18	24,8
Tanzanie	2,9	18	16,1
Tchad	1,5	18	8,3
Zambie	4,1	16	25,6

Source : à partir de données Ministère des finances et des données FMI \* données de 2012 et 2013

**Néanmoins, le renforcement de la TVA constitue un axe important de réforme, car l'administration de la TVA, comme sa législation, sont encore susceptibles d'améliorations substantielles.** Depuis 2000, la progression des recettes de TVA est portée par l'amélioration du potentiel structurel tandis que la politique de mobilisation de la TVA s'est dégradée (effort fiscal spécifique à la TVA de -4% du PIB en 2000 ; -4,4 % PIB en 2010 puis -5,1% du PIB en 2015, graphique 1.3) ; la politique d'exonérations extensives de TVA notamment dans le cadre du droit commun constitue certainement une explication de cette dégradation relative. Si le Burkina Faso avait appliqué une politique de mobilisation de la TVA (législation et administration) selon les meilleures pratiques internationales, les recettes de TVA auraient potentiellement augmenté de 5,1 points de PIB<sup>11</sup> (graphique 1.3).

9 La TVA a été introduite au Burkina Faso à partir de janvier 1993. Initialement à deux taux (10 et 15%), elle est passée au taux unique de 15 % en 1994, puis de 18%, à partir de 1996. Il n'est pas impossible que l'appréciation de son rendement budgétaire à l'aide de ratio par rapport au PIB soit biaisée par une sous-évaluation du PIB.

10 Cet indicateur permet des comparaisons entre pays dont le taux ordinaire de TVA diffère, a été initialement construit par Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. 2001 *The Modern VAT*. IMF.

11 Brun et Diakitè (2016, CERDI) appliquent à la TVA une méthode similaire à celle empruntée pour évaluer l'effort fiscal global.

Compte tenu du niveau atteint par les recettes de TVA, outre un renforcement de l'administration de la TVA et donc une réduction de la fraude (cf. infra §2.3), un élargissement d'une assiette légale rétrécie par de larges exonérations (exonérations incluses dans la législation de droit commun relatives aux produits de grande consommation et des produits issus de l'agriculture ; exonérations figurant dans des conventions) est nécessaire pour poursuivre la progression des recettes de TVA. D'importants obstacles sont à prendre en compte ; surmonter ces obstacles sera difficile et nécessitera à la fois une forte volonté politique et des délais (encadré 1.3).

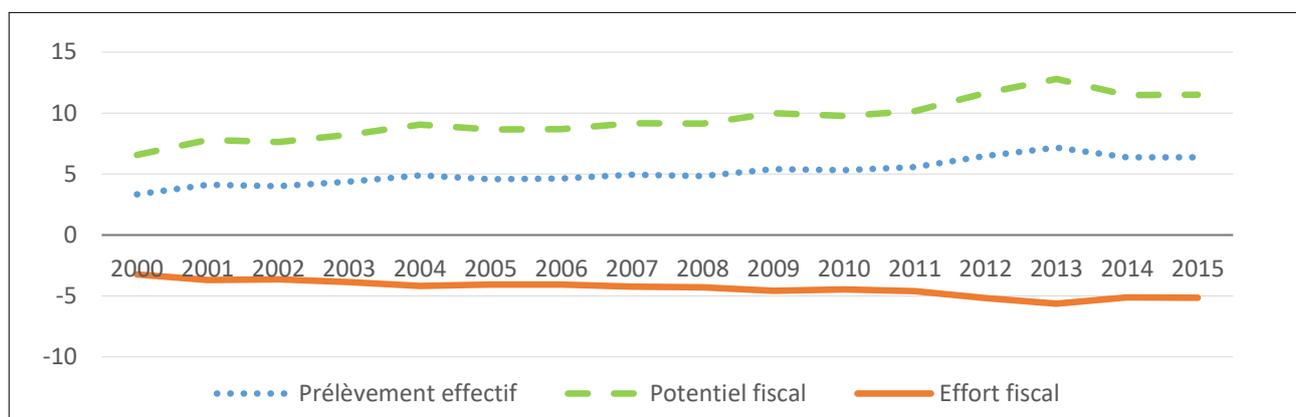
### Encadré 1.3 : Elargissement de l'assiette de la TVA

Mobiliser des recettes additionnelles de TVA à travers un réel élargissement d'assiette légale<sup>12</sup> requiert de disposer d'une analyse des conséquences de la suppression des exonérations de TVA ; l'évaluation des dépenses fiscales effectuée ces dernières années apporte des informations utiles mais partielles, puisque les évaluations ne portent pas sur les exonérations de produits de grande consommation (art. 331 septies CGI) et des produits agricoles incluses dans le droit commun.

Au-delà de la disponibilité des analyses et informations relatives à la suppression des exonérations, la tâche la plus difficile d'un point de vue opérationnel est de surmonter les résistances. L'expérience de divers pays, notamment le cas du Maroc (Chambas, 2013), montre que la suppression d'exonérations de TVA, sujet sensible, ne peut être engagée sans un soutien affirmé des autorités gouvernementales. Or, ces dernières manifestent souvent une forte réticence dès lors qu'il s'agit d'inclure dans l'assiette de la TVA des consommations courantes. Cette réticence est renforcée par la réputation largement répandue dans les opinions publiques et parmi les responsables politiques d'injustice<sup>13</sup> de la TVA. Un délai important pour l'acceptation d'un réel élargissement de l'assiette de la TVA semble probable.

Pour que l'élargissement de l'assiette soit budgétairement efficace, l'administration de la TVA doit être efficiente : il est nécessaire d'ajuster le nombre de collecteurs de TVA aux capacités administratives disponibles à travers le niveau du seuil d'assujettissement TVA. Une baisse du nombre de collecteurs à travers une hausse du seuil d'assujettissement à la TVA peut être porteuse de recettes supplémentaire, dans la mesure où cette hausse du seuil permet d'ajuster le nombre de collecteurs aux capacités administratives disponibles et où le potentiel de recettes est fortement concentré au niveau des entreprises les plus importantes. Cela justifie le relèvement du seuil d'assujettissement porté à 50 millions de FCFA au premier janvier 2015.

Graphique 1.3 : Recettes TVA, potentiel et effort fiscal (2000-2015, % PIB)



Source : calculs à partir des données DGI et des résultats économétriques de Brun, Diakité cités plus haut.

<sup>12</sup> Il s'agit de l'ensemble des consommations de biens et services supportant la TVA.

<sup>13</sup> Une TVA à assiette élargie consisterait en un impôt proportionnel au taux de 18% sur l'ensemble des consommations finales à l'exception de l'autoconsommation ; cette dernière en forte régression portait encore sur 10,1% des dépenses des ménages en 2009 (INSD). Dans la mesure où la TVA est économiquement neutre et d'application générale, elle ne grève pas les coûts de production et donc ne crée pas de handicap pour les producteurs, notamment les producteurs agricoles. Les détracteurs de la TVA l'opposent souvent à l'impôt sur le revenu qui serait plus équitable en raison de sa progressivité ; l'obstacle essentiel à l'équité de l'impôt sur le revenu provient des faibles effectifs de population concernés et de la taxation très partielle des revenus non salariaux (revenus des entrepreneurs individuels et des professions libérales, revenus immobiliers, ...) qui, pour la plupart, échappent largement à l'impôt sur le revenu.

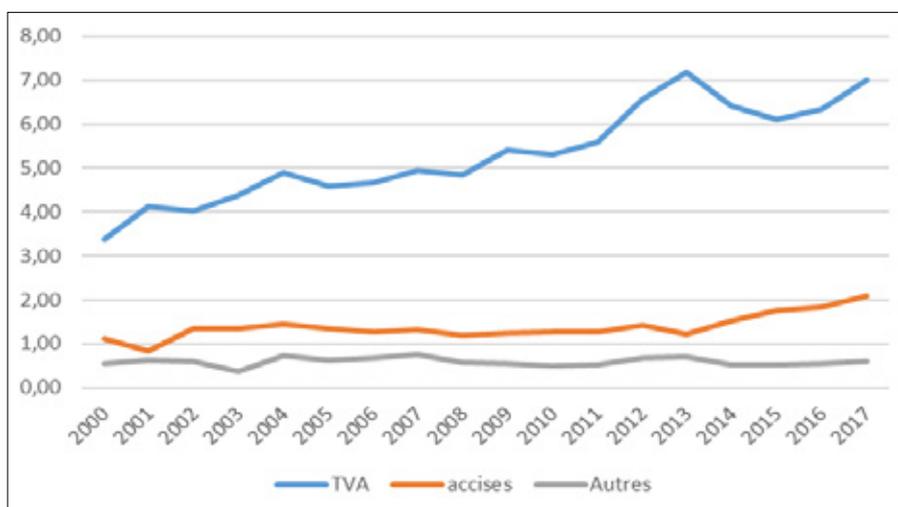
Gisement des recettes de droits d'accises

**1) Les droits d'accises sont appliqués sur l'ensemble des assiettes traditionnelles envisageables** comme les consommations de boissons alcoolisées (taxe sur les boissons de 10 à 35%), de thé et de café au taux de 10%, de tabac (cigares et cigarettes au taux de 45%), de noix de colas, de produits de luxe et parfums (taxe spécifique au taux de 10%), de jeux de hasard et de produits pétroliers (taxe sur les produits pétroliers au taux spécifique de 50 FCFA par litre de supercarburant et de 10 FCFA pour le gasoil, en révision).

**2) La législation prévoit aussi des droits d'accises sur des assiettes moins traditionnelles** (taxe de développement touristique sur les billets d'avion et les nuitées d'hôtel ; prélèvement sur billets d'avion internationaux ; taxe de 5% sur le chiffre d'affaires des entreprises de téléphonie ; taxe sur les emballages et sachets plastiques au taux de 0,5% ou selon un tarif spécifique ; taxe sur les véhicules de tourisme d'une puissance supérieure à 13 chevaux au taux de 5%). Enfin, la législation prévoit une taxe unique sur les assurances au taux de 8 à 20%.

**3) La législation appliquée au droit d'accises a permis une progression des recettes de 1,1% du PIB en 2000 à 2,1 % du PIB en 2017 (cf. tableau 1.5).**

Graphique 1.4 : structure des recettes indirectes internes (2000-2017, %PIB)



Source : calculs de la mission à partir des données du Ministère des Finances, BCEAO et FMI.

Tableau 1.5 : Evolution des recettes de droits d'accises et droits assimilés (%PIB)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	En % du PIB																	
Taxe sur les boissons	0,20	0,18	0,19	0,19	0,20	0,14	0,16	0,19	0,18	0,18	0,19	0,19	0,20	0,23	0,25	0,26	0,28	0,33
Taxe sur les tabacs	0,16	0,19	0,20	0,19	0,21	0,19	0,14	0,13	0,12	0,16	0,16	0,15	0,17	0,19	0,19	0,24	0,25	0,25
Contribution du secteur Boisson	0,06	0,05	0,05	0,07	0,08	0,12	0,11	0,09	0,08	0,09	0,09	0,09	0,10	0,11	0,12	0,13	0,14	0,14
Taxe sur les jeux de hasard																	0,01	0,01
Taxe sur les contrats d'assurance	0,09	0,06	0,06	0,04	0,05	0,04	0,02	0,03	0,03	0,04	0,04	0,05	0,05	0,05	0,06	0,06	0,06	0,06
Licence - vente à la consommation	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total DGI</b>	<b>0,51</b>	<b>0,48</b>	<b>0,50</b>	<b>0,49</b>	<b>0,54</b>	<b>0,49</b>	<b>0,43</b>	<b>0,44</b>	<b>0,41</b>	<b>0,47</b>	<b>0,48</b>	<b>0,48</b>	<b>0,52</b>	<b>0,58</b>	<b>0,62</b>	<b>0,69</b>	<b>0,74</b>	<b>0,79</b>
Taxe sur les boissons importées	0,01	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,03	0,04	0,03	0,04	0,04	0,04	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02
Taxe sur les colas	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Taxe sur les tabacs et aluquettes	0,01	0,01	0,00	0,01	0,01	0,00	0,02	0,01	0,01	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02
Taxe sur le café et le thé	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Taxe sur les produits pétroliers	0,57	0,30	0,78	0,80	0,87	0,80	0,78	0,81	0,72	0,71	0,71	0,70	0,82	0,56	0,84	1,01	1,03	1,23
Taxe spécifiques sur les produits de la parfumerie et des cosmétiques	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Taxe sur les véhicules de tourisme - puissance supérieur à 12cv	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01
Taxe sur les emballages et sachets plastiques non biodégradables	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total DGD</b>	<b>0,62</b>	<b>0,36</b>	<b>0,83</b>	<b>0,85</b>	<b>0,92</b>	<b>0,84</b>	<b>0,85</b>	<b>0,86</b>	<b>0,79</b>	<b>0,76</b>	<b>0,78</b>	<b>0,77</b>	<b>0,88</b>	<b>0,62</b>	<b>0,89</b>	<b>1,06</b>	<b>1,09</b>	<b>1,30</b>
<b>Total DGI + DGD</b>	<b>1,13</b>	<b>0,84</b>	<b>1,33</b>	<b>1,34</b>	<b>1,46</b>	<b>1,33</b>	<b>1,28</b>	<b>1,30</b>	<b>1,20</b>	<b>1,23</b>	<b>1,26</b>	<b>1,25</b>	<b>1,40</b>	<b>1,20</b>	<b>1,51</b>	<b>1,75</b>	<b>1,83</b>	<b>2,09</b>

Source : calculs de la mission à partir des données du Ministère des Finances, BCEAO et FMI.

## 2.2. Gisement de fiscalité directe

**La fiscalité des revenus possède des caractéristiques pertinentes qu'il serait judicieux de pousser au bout de leur logique.** Tout d'abord, il s'agit d'une fiscalité cédulaire, dont le nombre de cédules gagnerait à être réduit afin de la simplifier et de la rendre plus neutre. Ensuite, les entrepreneurs personnes physiques sont taxés au même barème quelle que soit la nature de leur activité (IBICA : Impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles ; IBNC : impôt sur les bénéfices non commerciaux), et le taux maximal du barème correspond au taux proportionnel de l'impôt sur les sociétés (27,5%) ; cependant, le système pourrait inciter à la formation en société en prévoyant un taux légèrement inférieur pour l'impôt sur les sociétés. De plus, l'impôt unique sur les traitements et salaires pourrait être rapproché des bonnes pratiques en supprimant l'abattement forfaitaire et en élargissant la tranche taxée à taux zéro ; le nombre de tranches pourrait être revu à la baisse compte tenu de l'étroitesse des tranches intermédiaires. Enfin, la fiscalité sur les revenus des capitaux pourrait être plus neutre en faisant converger les différents taux<sup>14</sup> d'imposition vers un seul taux.

**L'impôt minimum forfaitaire de perception (MFP) est dû par une entreprise lorsque son impôt sur les bénéfices pour l'année serait inférieur au MFP.** Ce dernier est calculé sur la base du chiffre d'affaires et ne peut être inférieur à un montant fixe (1 million de FCFA pour les entreprises au réel normal et 300 000 FCFA pour celles au réel simplifié). Le taux unique de 0,5% est modéré et ne dépend, ni du régime d'imposition (réel normal ou simplifié), ni de la cédule à laquelle l'entreprise appartient. L'impôt minimum est un complément utile à l'impôt sur le revenu, principalement pour assurer un minimum de recettes fiscales des entreprises à faible résultats comptables<sup>15</sup>.

**Les recettes directes stagnent et l'impôt sur les sociétés régresse, notamment en raison de l'octroi intensif d'exonérations.** A une longue période de stagnation de 2000 à 2010 à environ 3% du PIB a succédé une forte progression des recettes de fiscalité directe qui s'établissent à 4,8 % du PIB en 2013. Par la suite, notamment en raison de l'octroi intensif d'exonérations, les recettes directes stagnent (4,6% du PIB en 2017) tandis que l'impôt sur les sociétés régresse de 2,9% du PIB en 2013 à 2,6% du PIB en 2017 en dépit d'une conjoncture économique favorable (tableau 1.6).

**Les recettes de l'impôt sur le revenu sont dépendantes de l'impôt unique sur les traitements et salaires (IUTS).** L'IUTS est complété par une taxe patronale d'apprentissage, dont le rendement en pourcentage du PIB est relativement stable, la collecte légalement à la charge de l'entreprise mais dont l'incidence économique est supportée par le salarié.

**Les impôts IBICA et IBNC, impôts déclaratifs, ont des rendements faibles, notamment en raison de la difficulté pour l'administration fiscale de connaître les revenus concernés.** La contribution des petites entreprises à l'IBICA est faible puisque 83 675 petites entreprises apportent environ 10 milliards FCFA (120 000 FCFA en moyenne). L'administration de l'IBICA aux petites entreprises mobilise environ un quart des effectifs de la DGI pour 1,5% des recettes DGI. Pour les petites entreprises, il est peu adapté d'appliquer un impôt assis sur le bénéfice complexe qui alourdit la charge de l'administration fiscale.

Tableau 1.6 : Évolution des recettes de l'impôt sur le revenu (2000-2017, % PIB)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	En % du PIB																	
Impôt sur le Revenu	3,0	2,4	2,5	2,6	2,6	2,9	3,0	3,2	2,9	2,9	3,1	4,1	4,7	4,8	4,4	3,8	4,2	4,6
dont:																		
Impôt BIC et BA personnes morales	1,7	1,3	1,3	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,2	..	..	..	..	..	..	..	..
Impôt sur les sociétés	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	1,5	2,4	2,8	2,9	2,7	2,0	2,3	2,6
Impôt progressif sur les revenus	..	0,0	0,0	..	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Impôt unique sur les traitements et salaires	0,7	0,6	0,7	0,5	0,6	0,7	0,9	1,0	1,0	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,0	1,0	1,1	1,2
Impôt BIC et BA personnes physiques	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Impôt BNC personnes physiques	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Taxe Patronale et d'apprentissage	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Impôts sur le revenu des valeurs mobilières	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3
Impôts sur le revenu des créances	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Impôts sur les revenus fonciers	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Taxes sur les plus-values immobilières	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Autres impôts	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	..	..	..	..	..
	En % recettes fiscales hors mines																	
impôt sur le revenu	31,7	25,6	24,7	25,1	22,6	25,8	25,8	26,3	25,3	23,7	25,7	30,3	29,7	29,4	29,4	26,6	28,1	27,7
impôts BIC et BA personnes morales	18,3	13,3	13,0	14,2	13,2	13,6	12,9	12,8	12,7	10,3								
impôts sur les sociétés											12,4	18,0	17,8	17,5	17,7	14,5	15,6	15,5
impôt unique sur les traitements et salaires	7,6	6,8	6,7	5,0	5,1	6,2	8,1	8,6	8,5	8,9	9,4	8,3	7,7	7,6	6,9	7,2	7,5	7,4
memo	Milliards FCFA																	
PIB	1858,9	2061,9	2234,3	2444,3	2556,1	2881,4	3041,3	3245,3	3748,0	3951,8	4447,6	5060,3	5629,0	5896,0	6086,0	6454,0	6962,0	7302,0

Source : calculs des auteurs d'après les données du Ministère des Finances, BCEAO et FMI.

14 Il s'agit notamment des taux d'imposition appliqués sur les revenus de valeurs mobilière, sur les plus-values immobilières, les revenus de créance et d'intérêts.

15 En cas de fraude, l'IMF rétablit une certaine équité fiscale. Pour les entreprises à faible rentabilité, une contribution minimum se justifie par la nécessité d'assurer la continuité du financement des biens publics et de réduire l'instabilité des recettes fiscales directes.

**Du côté des revenus de capitaux, seul l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières procure quelques recettes, en partie parce que cet impôt peut faire l'objet d'une retenue à la source par le secteur bancaire.**

### 2.3. Recettes fiscales à partir des activités « informelles » ; lutte contre la fraude

**Le troisième gisement de recettes fiscales identifié par les autorités consiste en une plus grande contribution des nombreuses activités « informelles » non enregistrées.** Les activités « non enregistrées » sont en grande partie le fait de nombreuses micro-activités, y compris des micro-activités minières très peu fiscalisées. Cependant, le terme « d'informel » désigne aussi par extension abusive les activités de fraude : la maîtrise de la fraude pourrait permettre une progression substantielle des recettes fiscales dont elle affaiblit le rendement budgétaire.

#### 2.3.1. Micro-entreprises : gisement de recettes fiscales à vocation locale

**Les micro-entreprises (0 à 15 millions FCFA) relèvent de la Contribution des micro-entreprises (CME) perçue par la DGI au profit des collectivités territoriales.** La CME est un impôt synthétique<sup>16</sup> indiciaire forfaitaire de large application<sup>17</sup>. Une fiscalité indiciaire simple serait bien adaptée aux caractéristiques des micro-entreprises (manque de fiabilité des informations comptables, y compris l'évaluation du chiffre d'affaires et faible capacité contributive) ; le choix d'un impôt indiciaire ne nécessitant pas d'évaluer le montant du chiffre d'affaires serait pertinent compte tenu de la faiblesse de l'enjeu de recettes et de la nécessité de transparence.

**Cependant, le régime de la CME est complexe et hétérogène.** Le barème de la CME comprend 8 classes et le taux varie selon quatre zones géographiques ; au total, 122 taux d'imposition sont appliqués. De plus, pour les activités de commerce, location de parking et restaurant, le système indiciaire est abandonné au profit d'un impôt sur le montant de chiffre d'affaires, difficile et coûteux à contrôler.

**L'administration fiscale ne dispose pas d'un avantage comparatif pour mobiliser, à partir de micro-activités dispersées sur l'ensemble du territoire, un impôt de masse à faible potentiel de recettes.** L'implication réduite des collectivités locales contribue à un faible niveau de recouvrement.

**La CME apporte des recettes marginales (1,9 milliards de FCFA en 2017, soit 0,02% PIB) et concerne environ 95 000 micro-entreprises ; la cote moyenne d'environ 20 000 FCFA est faible et le taux de couverture des micro-entreprises réduit<sup>18</sup>.** L'administration fiscale consacre des moyens disproportionnés au recouvrement de la CME pour un enjeu de recettes faible : le risque majeur encouru par l'administration fiscale est la dispersion des moyens sur un impôt à faible potentiel et donc de subir des pertes de recettes fiscales en n'ayant plus les moyens administratifs suffisants pour maîtriser les impôts à fort potentiel de recettes.

**En raison des rémanences de TVA et en dépit de l'apport marginal de la CME, le gisement non mobilisé de recettes fiscales centrales au niveau des micro-entreprises « informelles » est faible.** Mieux fiscaliser les micro-activités peut cependant permettre la mobilisation de recettes locales additionnelles susceptibles de contribuer à améliorer le financement des collectivités. Il s'agit aussi de développer une relation de redevabilité avec les contribuables ; cette relation fonde largement le consentement à l'impôt et donc le civisme fiscal.

#### 2.3.2. Fraude fiscale : important gisement potentiel de recettes

**Réduire, à travers un renforcement de l'administration de l'impôt, une fraude fiscale répandue qui est le fait d'entreprises de toute taille et de tout statut, permettrait la mobilisation de recettes fiscales additionnelles importantes.** Parmi les activités non enregistrées, opèrent, d'une part les activités frauduleuses, enjeu crucial de recettes fiscales et d'autre part, les micro-activités non enregistrées mais dont l'activité n'est pas fondée sur la fraude. L'enjeu principal de recettes fiscales additionnelles est du côté d'une réduction de la fraude (cf. encadré 1.4).

<sup>16</sup> La CME est représentative de l'impôt BIC, de l'impôt sur les sociétés, du minimum forfaitaire de perception, de la taxe patronale d'apprentissage, et de la contribution des patentes.

<sup>17</sup> La CME exclut seulement les contribuables relevant de la Contribution sur le Secteur des Boissons applicable au taux de 5% sur les achats de boissons, de la Contribution du Secteur Elevage (contribution forfaitaire par tête de bétail) et ceux qui exercent une profession libérale.

<sup>18</sup> L'enquête 123 de 2008 (INSD) évalue à 165 262 le nombre de microentreprises sur la seule ville de Ouagadougou. La contribution des entreprises informelles au PIB hors activités primaires était de 23,5%.

**Encadré 1.4 : Activités micro-informelles versus activités frauduleuses : une distinction essentielle**

**Micro-activités « informelles » : faible gisement de recettes fiscales centrales.** Les micro-activités informelles sont caractérisées par un manque de capacité pour tenir une comptabilité. Leur développement n'est généralement pas déterminé par la possibilité de frauder l'impôt : les micro-activités ne sont souvent pas enregistrées en raison de leurs caractéristiques (taille réduite, faible niveau d'éducation des micro-entrepreneurs) et aussi de l'inadéquation, des procédures d'immatriculation. Il serait peu pertinent de les considérer comme frauduleuses : l'application de la législation fiscale, à supposer qu'elle soit possible, ne les affecterait pas de manière importante (Chambas, 2005) et apporterait de recettes fiscales supplémentaires marginales tout en mobilisant des moyens administratifs importants.

**Les micro-activités dégagent essentiellement des revenus de survie, et présentent des enjeux fiscaux faibles.** 1) *En matière de fiscalité directe*, malgré une contribution globale non négligeable à la production, leur potentiel fiscal unitaire est faible : la plupart des activités micro-informelles sont économiquement fragiles et une charge supplémentaire serait susceptible d'entraîner la disparition de certaines d'entre elles. 2) *En matière de fiscalité indirecte*, le potentiel de recettes supplémentaire de TVA, qui serait à collecter à partir des micro-entreprises, ne peut constituer un objectif réaliste dès lors que, conformément aux bonnes pratiques, le seuil d'assujettissement exclut non seulement les micro-activités de la collecte de la TVA (chiffre d'affaires inférieur à 15 millions de FCFA) mais aussi les petites entreprises (jusqu'à 50 millions FCFA). La rupture dans la chaîne des déductions liée à l'application du seuil d'assujettissement à la TVA est déjà à l'origine de rémanences de TVA grevant les achats des micro-entreprises. Ces rémanences permettent la collecte de recettes de TVA en amont par les fournisseurs assujettis ; l'incidence de ces rémanences est transmise par les micro-entreprises à leurs clients tandis que les coûts de collecte amont sont maîtrisés.

**Fraude fiscale : enjeu important de recettes fiscales.** La fraude fiscale est le fait à la fois des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition et aussi de fraudeurs dissimulés parmi les activités micro-informelles, qui parviennent à bénéficier de l'imposition à la CME. Une lutte efficace contre la fraude permettrait de mobiliser des recettes fiscales supplémentaires importantes. Cette lutte contre la fraude relève de la compétence de la DGI en relation notamment avec la Direction Générale des Douanes et avec la Direction du Budget ; elle doit faire appel aux techniques usuelles de contrôle modernes, notamment à des recoupements informatisés de données. L'enjeu central est de réduire la fraude impliquant des enjeux importants de recettes et de ne pas disperser les moyens administratifs disponibles sur des gisements faibles.

**2.4. Fiscalité foncière urbaine : gisement fiscal local**

**Le quatrième gisement envisagé par les autorités est de mobiliser des recettes de fiscalité foncière, qui ont, en raison de leurs caractéristiques (assiette immobile attachée à un lieu), vocation à financer les collectivités locales :** le Burkina Faso, engagé dans une politique de décentralisation étendue à l'ensemble de son territoire<sup>19</sup>, connaît un rapide développement urbain ; les immeubles professionnels ou à usage d'habitation construits en grand nombre peuvent permettre la mobilisation de recettes de fiscalité foncière urbaine.

**2.4.1. Impôt foncier urbain : législation complexe**

La législation de l'impôt foncier urbain fait coexister une taxe foncière assise sur la valeur locative ou la valeur de l'actif foncier, une taxe de résidence et une taxe de jouissance.

**La taxe foncière est constituée de la taxe foncière des sociétés et de la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties.** 1) Les sociétés sont redevables d'une taxe foncière au taux de 10% sur la valeur locative de leurs immeubles perçue au profit de l'Etat. 2) La contribution foncières des propriétés bâties et non bâties s'applique au taux de 0,1 % pour les immeubles d'habitation et de 0,2% pour les autres catégories d'immeubles ou pour propriétés non bâties. Son produit est partagé entre les communes (75%), les régions (15%) et le compte spécial « cadastre » (10%). De nombreuses exonérations sont prévues<sup>20</sup>. Le rendement est marginal : 0,02% du PIB (tableau 1.7).

19 Le territoire du Burkina Faso est entièrement communalisé depuis 2006.

20 La dépense fiscale relative aux impôts fonciers n'est pas évaluée dans le cadre des Evaluations de dépenses fiscales.

**La taxe de résidence n'est quasiment pas appliquée (recettes de 0,01% du PIB en 2017) et est assimilable à une taxe par ménage résident.** Taxe complexe pour un rendement marginal, elle varie selon l'approvisionnement en électricité, l'accès à l'eau et selon la zone géographique. 13 niveaux de confort sont distingués ainsi que 3 zones géographiques. La taxe de résidence est perçue au profit des collectivités locales. Les redevables ont l'obligation de souscrire une déclaration spontanée.

**La taxe de jouissance est due pour l'occupation et la jouissance des terres du patrimoine foncier appartenant à l'Etat.** Des trois composantes, c'est celle qui a rapporté le plus en 2017 (0,07% du PIB).

**Tableau 1.7 : Évolution des recettes collectivités locales (2000-2017, % PIB)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	en % du PIB																	
<b>CME</b>	..	..	..	..	..	..	..	0,04	0,05	0,04	0,03	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03
<b>Pat</b>	0,18	0,12	0,14	0,16	0,15	0,08	0,20	0,16	0,16	0,15	0,16	0,15	0,14	0,15	0,16	0,17	0,19	0,19
<b>T/R</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<b>T/Jouissance</b>	0,08	0,07	0,08	0,09	0,07	0,03	0,07	0,10	0,11	0,13	0,12	0,09	0,11	0,13	0,12	0,09	0,09	0,07
<b>TBMM*</b>	0,00	0,00	0,01	0,00	0,01	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<b>T/Balayage</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>T/Voirie</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>T/Armes</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TF/PB &amp; NB</b>	..	..	..	..	..	..	..	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TDC</b>	..	..	..	..	..	..	..	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TCD</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>0,26</b>	<b>0,19</b>	<b>0,22</b>	<b>0,26</b>	<b>0,22</b>	<b>0,11</b>	<b>0,28</b>	<b>0,30</b>	<b>0,34</b>	<b>0,34</b>	<b>0,35</b>	<b>0,28</b>	<b>0,29</b>	<b>0,33</b>	<b>0,33</b>	<b>0,30</b>	<b>0,33</b>	<b>0,31</b>
<b>memo</b>	<b>Milliards FCFA</b>																	
<i>PIB</i>	1858,9	2061,9	2234,3	2444,3	2556,1	2881,4	3041,3	3245,3	3748,0	3951,8	4447,6	5060,3	5629,0	5896,0	6086,0	6454,0	6962,0	7302,0

Source : Calculs effectués par la mission à partir des données du Ministère des Finances, de la BCEAO et du FMI.

Notes : Jusqu'en 2006 inclus, les impôts sont recouvrés par l'administration du Trésor ; à partir de 2007, les impôts sont recouvrés par la DGI.

\*Les biens de mainmorte, possédés par des personnes morales (congrégations, associations charitables, etc.) ayant une durée de vie infinie, échappent aux règles de mutation par décès et font l'objet d'une taxe spécifique : la taxe sur les biens de mainmorte (TBMM).

#### 2.4.2. Impôt foncier urbain : potentiel de recettes fiscales locales

**Sous réserve d'en réviser profondément le régime juridique et le mode d'administration, l'impôt foncier, au rendement actuellement très faible (<0,1% du PIB en 2017), pourrait renforcer les ressources propres des collectivités locales (0,33 % du PIB en 2017<sup>21</sup>) (encadré 1.5).**

21 Le niveau des recettes propres des collectivités locales est à la fois faible et stagnant : en 2000, il était de 0,26 % du PIB.

**Encadré 1.5 : Arguments en faveur de la promotion de l'impôt foncier comme impôt local majeur**

En l'absence d'exonérations, l'impôt foncier constitue une fiscalité relativement neutre susceptible de mobiliser des ressources locales significatives. Avec l'urbanisation accélérée des pays africains, l'assiette potentielle de l'impôt foncier est en progression soutenue surtout dans les grandes villes ; relativement aux autres catégories de recettes fiscales, l'impôt foncier présente une grande stabilité face aux chocs de produits primaires (Norregaard, 2013).

L'impôt foncier est certainement l'impôt le plus porteur de redevabilité vis-à-vis des collectivités locales urbaines : au Burkina Faso comme dans les autres pays africains, la redevabilité fiscale, essentielle pour favoriser une plus grande efficacité de la dépense publique et une meilleure acceptation de l'impôt par la population, fait largement défaut, en partie en raison du mode indirect de collecte de la plupart des impôts à travers un nombre réduit de collecteurs, la redevabilité résulte largement d'un paiement direct des contribuables.

Enfin, l'impôt foncier, surtout s'il était appliqué en priorité à l'immobilier de grande valeur, pourrait être favorable à l'équité dans la mesure où la valeur des actifs immobiliers est étroitement liée à la capacité contributive de leurs détenteurs.

Ces qualités de l'impôt foncier ont incité, ces vingt dernières années, plus de la moitié des pays africains à engager des réformes pour promouvoir une fiscalité foncière urbaine (Fjeldstad et Heggstad, 2012, McCluskey et Franzsen, 2016). L'intérêt pour l'impôt foncier est d'autant plus grand que les techniques modernes de gestion de l'information réduisent les coûts et les délais nécessaires pour recenser les droits juridiques fonciers ; la demande de sécurisation des droits fonciers, corollaire de l'impôt foncier, est croissante et est porteuse d'externalités importantes, notamment pour faciliter l'accès au crédit des ménages comme des opérateurs économiques.

L'impôt foncier apparaît donc comme un vecteur essentiel de la décentralisation (Bird et Slack, 2015). Actuellement, les interlocuteurs rencontrés par la mission semblent de plus en plus s'inscrire dans ce mouvement de promotion d'un impôt foncier à vocation locale, dont le rendement actuel est cependant anecdotique. Pour être efficace, une telle orientation supposerait une réforme profonde de la législation et aussi du mode d'administration de l'impôt foncier en attribuant un rôle central des collectivités locales tout en dégageant l'administration fiscale de missions périphériques.

**La composante de l'impôt foncier acquitté par les entreprises assujetties à un régime réel d'imposition n'occasionne pas de coûts de collecte important pour la DGI, car cette dernière a accès aux informations comptables nécessaires pour en contrôler l'assiette.**

**La mobilisation de l'impôt sur les actifs fonciers résidentiels (donc des ménages) ou sur les actifs fonciers d'entreprises non assujetties à un régime réel d'imposition (micro-entreprises) implique des coûts de collecte élevés pour des résultats aléatoires** car il est nécessaire de réunir de manière spécifique les informations nécessaires pour asseoir l'impôt sans disposer d'information cadastrale à jour.

**Les coûts de collecte dépendent de la nature des actifs fonciers.** Le coût de collecte est modéré pour les actifs fonciers de valeur (essentiellement des bâtiments modernes en matériaux durables) tandis que leur maîtrise nécessiterait des procédures novatrices pour l'évaluation de l'assiette et le recouvrement pour les bâtiments précaires de faible valeur en très grand nombre.

**L'impôt foncier est à l'origine de distorsions au détriment des entreprises non exonérées assujetties à un régime réel d'imposition** car de nombreuses entreprises bénéficient d'exonérations, notamment dans le cadre de conventions. Enfin, autre source de distorsions, le besoin des entreprises en actifs fonciers varie selon la nature de l'activité.

**La détention d'un actif foncier constitue un bon indicateur de capacité contributive des ménages détenteurs de cet actif : la taxation foncière pourrait constituer un instrument d'équité.** Largement appliqué et au moins proportionnel à la valeur de l'actif immobilier, l'impôt foncier serait certainement un des impôts le plus redistributif.

**Le projet de cadastre fiscal du MINEFID<sup>22</sup> vise à mobiliser les impôts fonciers et à sécuriser les droits fonciers des villes majeures (Ouagadougou et Bobo Dioulasso).** Ce projet répond aux besoins de la gestion urbaine et aussi aux besoins de garanties pour permettre aux propriétaires d'emprunter ou de mener à bien des transactions économiques. Cependant, en raison de son coût et de la difficulté de mise en œuvre, il n'est pas certain que du point de vue fiscal, l'établissement d'un cadastre constitue un moyen efficace de promouvoir la fiscalité foncière et cela d'autant plus que la qualité des informations cadastrales se dégradera rapidement : il sera difficile de tenir les informations à jour car l'expansion urbaine est rapide et les transactions sur les actifs fonciers nombreuses.

## 2.5. Apurer les restes à recouvrer

**Un cinquième gisement proviendrait de la mise en recouvrement des importants restes à recouvrer (RAR) accumulés par l'administration fiscale.** L'accumulation de RAR, dont le montant correspond à environ une année de recettes de la DGI, fait apparaître un gisement notable de recettes sous trois formes : le recouvrement de RAR dégagerait des recettes additionnelles ; un recouvrement plus efficace des recettes permettra aussi en réduisant la formation de RAR d'augmenter le niveau des recettes courantes tandis que des actions plus efficaces de recouvrement favoriseront une amélioration du comportement des contribuables et donc entraîneront un surplus de recettes fiscales.

**Il existe un stock important de restes à recouvrer : au 31 décembre 2017, 475 milliards FCFA étaient comptabilisés en recettes à recouvrer (39,1% des recettes fiscales et 6,5 points de PIB).** Les RAR comptabilisés sur SINTAX sont récents puisque 52,5 % ont moins d'un an et 86,7% moins de deux ans. La faiblesse relative du stock des RAR de plus de trois ans (50,3 milliards de FCFA, soit 10,6% en 2017) est peu vraisemblable dans la mesure où la procédure d'admission en non-valeur n'a pas été appliquée : les RAR les plus anciens ne sont probablement pas comptabilisés de manière exhaustive dans SINTAX.

L'accumulation rapide de RAR provient d'un faible taux de paiement spontané (par exemple, en 2017, ce taux s'élève à seulement 89,1% des montants déclarés). Le manque d'efficacité du recouvrement encourage l'envoi de déclarations non accompagnées de leur règlement. Bien que portant sur des montants moindres, la qualité inégale des contrôles et des redressements d'assiette est également à l'origine de RAR (respectivement 16,4 et 25,6 milliards de FCFA en 2017). Au total, en 2017, les prises en charge ont porté sur 120 milliards de FCFA, soit 1,6 points de PIB)

Les procédures de recouvrement habituelles (Avis à tiers détenteur et fermeture administrative) appliquées de manière routinière ont perdu en efficacité tandis que certaines procédures (hypothèques légales, inscription de privilèges mobiliers) ne sont pas mises en œuvre).

## 2.6. Améliorer la gestion fiscale et maîtriser les dépenses fiscales

**Améliorer la gestion fiscale et maîtriser les dépenses fiscales constitue un domaine de réforme horizontale, qui se rapporte aux cinq gisements décrites ci-dessus.** L'octroi extensif d'exonérations fiscales pratiqué par le Burkina Faso est incompatible avec une fiscalité moderne qui requiert l'application d'un petit nombre d'impôts sur une large assiette. L'expérience internationale montre qu'il est d'autant moins aisé de réduire le champ des exonérations qu'en l'absence d'évaluation précise des effets économiques et sociaux des exonérations, leurs inconvénients sont sous-estimés et leurs avantages surestimés.

*Importance cruciale du système fiscal de référence*

**La dépense fiscale est évaluée par rapport à un régime fiscal de référence.** Dans la pratique, des difficultés sont rencontrées pour retenir un régime fiscal de référence adéquat alors que ce choix affecte radicalement les résultats. Par exemple, dans le cas du Burkina Faso, les exonérations de TVA relatives aux produits de base et incluses dans la législation de droit commun ne sont pas considérées comme dérogatoires et de ce fait ne sont pas évaluées.

<sup>22</sup> Le projet de cadastre fiscal présente un coût prévisionnel de 6,963 milliards de FCFA « Document du projet de cadastre fiscal », Ministère de l'Economie et des Finances, février 2018.

**Le système fiscal de référence actuel conduit à sous-estimer les dépenses fiscales** et l'effet budgétaire, économique et social des nombreuses exonérations qui ne sont pas évaluées et sont *de facto* légitimées. L'évaluation pour 2016<sup>23</sup> d'une dépense fiscale globale de 37,6 milliards de FCFA pour la TVA présente un caractère partiel.

**De même, les Directives de l'UEMOA en prévoyant, contrairement aux bonnes pratiques, des exonérations extensives de TVA**, notamment pour les produits alimentaires de base à travers la catégorie imprécise des « produits agricoles non transformés », ne peuvent être retenues comme référence sans qu'il en résulte là encore une sous-évaluation des manques-à-gagner induits par des exonérations substantielles de TVA qu'il serait cependant essentiel d'évaluer et d'analyser.

**Le choix du régime fiscal de référence dépend de l'objectif poursuivi ; il doit faire l'objet d'un large consensus.** Compte tenu des implications du choix du système de référence, il est crucial de recueillir les orientations des autorités, qui seules sont en mesure d'effectuer ce choix de nature largement politique. La modalité la plus fréquente passe par l'organisation d'un *Atelier national* dont l'objectif est de discuter et de partager largement les choix de méthode d'évaluation des dépenses fiscales. La tenue d'un tel Atelier pourrait permettre d'établir un consensus quant à la pertinence des évaluations de dépenses.

## Conclusion du chapitre 1

**L'analyse de l'effort fiscal met en évidence une forte sous-mobilisation du potentiel de recettes fiscales du Burkina Faso.** Une politique de mobilisation des recettes fiscales fondée sur l'application des meilleures pratiques des autres PED permettrait une progression des recettes fiscales de 5,0 points de PIB ce qui englobe l'objectif gouvernemental de 21% du PIB en 2021, soit une progression de 4 points de PIB. Atteindre cet objectif ambitieux apparaît réalisable sous réserve d'améliorer la neutralité économique du prélèvement fiscal et aussi d'engager une réforme en profondeur à la fois de la législation fiscale et de l'administration de l'impôt. Il s'agit de mettre en œuvre une stratégie opérationnelle faisant appel à l'ensemble des gisements de recettes fiscales identifiés pour engager le pays dans une dynamique de progression des recettes fiscales.

**L'amélioration de la maîtrise de dépenses fiscales, combinée avec une amélioration de l'administration fiscale** (fluidité des remboursements de crédits de TVA, application de la fiscalité conforme au cadre légal par des administrations de service à l'efficacité renforcée), **constituent une condition essentielle pour améliorer significativement la mobilisation de recettes.** Une évaluation de la dépense fiscale selon les meilleures pratiques, est essentielle pour engager une réforme visant à mettre en œuvre une fiscalité de droit commun respectant les meilleurs standards et limitant strictement les dispositifs dérogatoires.

<sup>23</sup> Rapport d'évaluation des dépenses fiscales 2016, Secrétariat Permanent du Comité de Politique Fiscale, Ministère de l'Economie, des Finances et du Développement, Burkina Faso, Septembre 2017. Les estimations des dépenses fiscales de FCFA 37,6 milliards sont équivalentes à 1,4% du PIB. Les estimations sur les autres pays de l'étude indiquent : Bénin 3% du PIB (2016) ; Cote d'Ivoire 2,1% du PIB (prévisionnel 2016) ; et Togo 3,3% du PIB (2017). A titre d'illustration, des rapports annuels sur les dépenses fiscales estiment les pertes de recettes pour le Cameroun à 3,14% du PIB (2016, fiscalité indirecte) ; Madagascar à 1,79% du PIB (2015), et le Sénégal à 3,9% du PIB (2012).



## Chapitre 2 : Stratégie opérationnelle pour renforcer les recettes fiscales

**Les mesures ponctuelles relatives à la fiscalité interne et douanière actuellement programmées par le MINEFID pourraient permettre d'accroître les recettes fiscales de 1,6 points de PIB des recettes fiscales d'ici 2020.** Il s'agit principalement de l'apurement des RAR (0,3 points de PIB), de la généralisation de la facture normalisée (0,2 points de PIB), de la gestion des prix de transferts et de l'élargissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (0,1 points de PIB), du renouvellement de la taxe sur les transferts de propriété, du relèvement des droits d'accises, de l'amélioration de la fiscalité des micro-entreprises, de la révision de la procédure douanière pour les véhicules importés, du renforcement de l'efficacité de la Douane et des échanges d'informations douanières avec le Togo.

La DGI a aussi adopté un Plan stratégique 2017-2021 pour renforcer ses capacités. Chaque année, un plan d'action sera défini autour de projets phares, notamment la simplification du CGI (effective en décembre 2017), la révision de la segmentation, la mise en place des télé-procédures engagée depuis avril 2018, l'introduction de la facture normalisée, la création d'un infocentre, l'apurement des RAR, le recensement des contribuables dans les villes de Ouagadougou et de Bobo-Dioulasso, la création d'un cadastre fiscal, un plan de communication sur le civisme fiscal, l'optimisation du logiciel SINTAX et le développement de ses fonctionnalités.

Il est difficile d'évaluer l'effet combiné de cet ensemble de mesures. Toutefois, l'expérience dans divers pays d'Afrique de l'Ouest met en évidence le faible apport pour les recettes centrales de mesures comme les opérations de recensement, la création d'un cadastre fiscal, l'adoption de la facture normalisée (Fossat et al., 2018).

**La juxtaposition des mesures prévues dans le Plan Stratégique 2017-2021 ne peut ouvrir la perspective d'une progression des recettes fiscales de 4 points de PIB d'ici 2021. Le défi d'une telle progression pourrait être relevé à travers un changement de stratégie fiscale selon quatre axes principaux.**

- **Une première condition prioritaire est (§ 1) de promouvoir un environnement fiscal favorable à la progression des recettes.** 1) Il s'agit d'atteindre l'objectif de neutralité économique de la TVA à travers une fluidité des remboursements de TVA dans des conditions conformes aux bonnes pratiques internationales. 2) Apurer les restes à recouvrer constitue un second objectif pour réduire une incertitude préjudiciable à l'efficacité de l'administration fiscale et à l'activité des entreprises concernées tout en portant des recettes additionnelles. 3) Moderniser les procédures de l'administration de l'impôt notamment à travers une généralisation rapide des télé-procédures.
- **Deuxième axe de réforme (§ 2) : à la faveur d'un environnement fiscal devenu plus favorable, renforcer l'administration de l'impôt : l'objectif principal est une progression des principales catégories de recettes fiscales obtenue à travers une réduction de la fraude.** Il s'agit, en accordant la priorité aux impôts à fort potentiel de recettes, d'obtenir une progression des recettes de TVA, de droits d'accises et de fiscalité directe (fiscalité directe sur le bénéfice notamment).
- **Le troisième axe de réforme (§ 3) vise à poursuivre la modernisation de la fiscalité directe (fiscalité sur le revenu et les bénéficiaires) en vue de la simplifier, de la rendre plus neutre et plus équitable. L'objectif aussi est de disposer d'un cadre qui puisse à l'avenir permettre la taxation des revenus non salariaux qui échappent actuellement à l'impôt direct.**
- **Le quatrième axe de réforme (§ 4) consiste en un nouveau partage de compétence entre collectivités locales et Etat central favorable à une meilleure fiscalisation des micro-activités et à la mise en œuvre d'un impôt foncier à vocation locale.** Afin de libérer les moyens de l'administration fiscale actuellement affectés à la mobilisation de recettes fiscale de masse à vocation locale et d'améliorer l'efficacité du recouvrement de ces recettes, une réforme envisageable serait d'étendre les compétences des collectivités locales au recouvrement des impôts de masse à vocation locale (CME et impôt foncier hors ceux concernant des activités assujetties à un régime réel d'imposition).

## 1. Promotion d'un environnement favorable à la progression des recettes fiscales

### 1.1. Etablir la fluidité des remboursements des crédits de TVA

#### 1.1.1. Evaluation de la fluidité des remboursements de crédits de TVA

**Les crédits de TVA non remboursés atteignent, fin 2017, 471,9 milliards de FCFA** alors que les recettes de TVA pour 2017 sont à peine plus élevées (511,9 milliards de FCFA, soit 7% du PIB). L'accumulation accélérée des crédits de TVA en 2014 et 2015 à hauteur de 182,8 milliards FCFA pour les entreprises DGE est révélatrice de graves dysfonctionnements dans le système de remboursement des crédits de TVA mais aussi probablement de l'inscription d'importants crédits de TVA fictifs. Cette accumulation de crédits de TVA requiert à la fois un contrôle strict des crédits de TVA afin de rejeter les crédits fictifs et une amélioration drastique de la fluidité des remboursements des crédits de TVA ; si le stock de crédits TVA validés est important ce qui est probable, il conviendrait de prévoir un dispositif temporaire ad hoc pour financer la restitution du stock accumulé de crédits de TVA non rejetés par l'administration fiscale.

**L'accumulation de crédits de TVA fictifs est porteuse d'un risque pour les recettes de TVA** puisque grâce aux crédits accumulés, les fraudeurs peuvent éviter des versements nets ultérieurs. De plus, cette fraude à la TVA entraîne des distorsions dans la concurrence au détriment des opérateurs civiques ; en raison de son ampleur et de sa relative facilité, elle incite aussi à une généralisation des comportements de fraude.

**Un remboursement fluide constitue la condition d'une TVA neutre, c'est-à-dire reposant exclusivement sur les consommations finales (donc, ne grevant pas les coûts de production) et aussi la condition d'une mobilisation pérenne des recettes de TVA.** A défaut, la TVA devient un impôt à forte distorsion, dommageable pour la compétitivité économique : le non remboursement des crédits de TVA est à l'origine d'une charge fiscale particulièrement néfaste concentrée sur les exportateurs et les investisseurs non exonérés. L'accumulation des crédits de TVA stimule la demande d'exonérations : la généralisation des exonérations sape alors la cohérence du système de TVA et entraîne une chute des recettes. Un remboursement fluide des crédits de TVA constitue une condition essentielle pour une mobilisation pérenne des recettes de TVA (cf. annexe 1).

**Le dispositif de remboursement des crédits de TVA, inutilement complexe, souffre de délais excessifs.** Les opérateurs créditeurs de TVA introduisent leur demande de remboursement auprès de la DGI. Le dossier, qui doit comprendre l'ensemble des factures fournisseurs, des justificatifs de mise à la consommation ou d'exportation, est instruit par la Direction de la législation et du contentieux (DLC). Alors que le taux de rejet des dossiers était faible (1,9% pour le dernier trimestre 2016), la Loi de finances 2017 a aggravé les obligations des assujettis TVA puisque les demandes doivent aussi inclure un relevé détaillé des factures d'achats, les justificatifs ou quittances de paiements pour les exportations, les quittances de paiement des droits pour les importations ou les fournitures locales. A l'issue de l'instruction, la DLC établit un certificat de détaxe qui, après visa du Directeur Général des Impôts, est remis au contribuable.

Le contribuable présente ensuite le certificat de détaxe auprès de la Régie d'avances dédiée au remboursement des crédits de TVA. Cette Régie gère le Compte séquestre auprès de la BCEAO mis en place en 2010 et dédié au remboursement des crédits de TVA alimenté par une dotation budgétaire hebdomadaire. Le paiement effectif intervient à l'issue d'un délai sans rapport avec les bonnes pratiques : le délai moyen 2016- 2017 entre le dépôt du dossier et l'ordre de virement a été de 251 jours.

En 2017, les demandes de remboursements de crédits de TVA atteignent 92,0 milliards de FCFA (18,0 % des recettes de TVA) ce qui compte tenu des exonérations en vigueur constitue une valeur élevée. Le reste à régler au titre du seul exercice 2017 atteint 25,6 milliards de FCFA (tableau 2.1).

**Un dispositif de suspension de la TVA due en douane avec un report du règlement lors de la déclaration de TVA réservée aux assujettis classés à faible risque permettrait de réduire fortement le montant des demandes de remboursements de crédits, notamment de la part des activités minières ou des exportateurs réguliers.** Ce dispositif éviterait en particulier une grande part des demandes de remboursement d'un montant exceptionnel liées à des investissements miniers importants (encadré 2.1).

**Encadré 2.1 : Paiement différé de la TVA en douane**

Afin de limiter les besoins en ressources du compte séquestre finançant les remboursements de crédits de TVA, il conviendrait pour des opérateurs agréés à faibles risques, notamment des entreprises exportatrices ou réalisant des investissements importants, de permettre la suspension de la TVA due en douane et d'en reporter le règlement dans la déclaration mensuelle de TVA déposée auprès de l'administration fiscale.

La procédure de paiement différé de la TVA comporte les étapes suivantes. **1)** La douane enregistre dans sa comptabilité le montant de la TVA à liquider sur importations ; **2)** La TVA, qui n'est pas payée à la douane, est reportée par l'entreprise dans la déclaration mensuelle de TVA déposée à la DGI. Sur cette déclaration, l'entreprise déclare la TVA sur ses importations en tant que TVA à payer et elle déduit la partie déductible de cette TVA ainsi que la TVA payée sur ses achats intérieurs. **3)** Une copie de cette déclaration est adressée à la douane pour lui signifier que l'entreprise a bien déclaré la TVA relative aux importations.

*Exemple théorique de la déclaration mensuelle de TVA d'une entreprise minière exclusivement exportatrice ayant à acquitter 100 de TVA en douane et ayant réglé un montant de 20 de TVA à ses fournisseurs locaux.*

*Système actuel de remboursement des crédits de TVA.* L'entreprise règle préalablement à sa déclaration de TVA à la DGI, un montant de 100 à la douane lors de la mise à la consommation de ses importations et aussi un montant de 20 à ses fournisseurs locaux. Sa déclaration mensuelle d'entreprise exclusivement exportatrice, fait apparaître un crédit net de TVA de 120, d'où une demande de remboursement de 120.

*Système de la TVA en douane suspendue.* L'entreprise agréée importe en acquittant l'ensemble des droits et taxes autres que la TVA (tarifs et droits d'accises) mais en différant le paiement de la TVA. Par rapport au système actuel, sa déclaration mensuelle de TVA transmise à la DGI fera apparaître un débit de 100 (TVA en douane suspendue) et un crédit de 120, ce qui conduira à une situation de crédit net de 20. Le contribuable présentera alors une demande de remboursement de crédit net de TVA de 20 au lieu de 120.

Le système proposé de la TVA douanière différée permet donc de réduire fortement le besoin de financement du compte séquestre. Dans la mesure où son champ d'application est circonscrit à un petit nombre d'entreprises agréées à faible risque et où les échanges d'informations entre la DGD et la DGI sont opérationnels, ce dispositif ne favorisera pas le développement de fraudes.

*Enregistrement comptable de la TVA suspendue.* Au cordon douanier, la DGD enregistre pour les importations relevant du système de suspension une dette notionnelle égale au montant de la TVA qui aurait dû être collectée. Cette dette notionnelle est apurée lorsque l'importateur procure à la DGD l'attestation de règlement de l'importateur auprès de la DGI. Cette modalité déplace le point de collecte d'une partie des recettes de TVA de la DGD vers la DGI.

**Tableau 2.1 : Règlement des demandes de remboursements des crédits de TVA (2010-2017, milliards FCFA)**

	Montant des demandes de remboursement	Montant des règlements	Restes à régler fin d'exercice	Stock crédits TVA non réglés en fin d'exercice	Nombre de dossiers traités
<b>2010</b>	14,1	13,9	0,2	0,2	50
<b>2011</b>	20,5	17,2	3,3	3,5	50
<b>2012</b>	47,7	41,3	6,4	9,9	82
<b>2013</b>	62,3	59,5	2,8	12,7	123
<b>2014</b>	52,8	49,3	3,5	16,2	150
<b>2015</b>	53,5	49,0	4,5	20,7	192
<b>2016</b>	84,8	60,0	24,8	45,5	186
<b>2017</b>	92,0	66,4	25,6	71,1	224

Source : autorités nationales et calculs des auteurs

**Avec la création du compte d'affectation spéciale du trésor (CAST) à financement automatique prévu par la Loi de finances rectificative votée en octobre 2018, les conditions sont réunies pour établir la fluidité des remboursements des crédits de TVA.** Le contrôle d'audit de la demande de TVA est une étape initiale importante et l'utilisation de modèles de vérification d'audit basés sur le risque également prévue permettra un contrôle efficace préalablement au paiement. Les annexes 1-2 et 4 fournissent des orientations spécifiques, y compris sur les bonnes pratiques des pays (notamment la Côte d'Ivoire), concernant les mesures administratives visant à améliorer les remboursements de la TVA.

### 1.1.2. Elargir l'assiette légale de la TVA

**Les exonérations légales de TVA portant sur des biens échangeables, particulièrement les produits alimentaires, entraînent des distorsions au détriment des productions locales de ces produits et de leurs substituts :** la compétitivité des productions locales est amoindrie par les rémanences de TVA grevant leurs consommations intermédiaires tandis que, du fait de l'exonération, les produits importés concurrents ne supportent aucune charge fiscale au titre de la TVA. **En créant une protection commerciale effective négative (cf. annexe 3), les exonérations vont à l'encontre de la neutralité économique de la TVA.**

**Les exonérations de TVA sur la plupart des consommations de base à l'origine de pertes de recettes fiscales importantes constituent de médiocres instruments d'équité tout en entraînant d'importantes pertes de recettes ;** en raison de la forte concentration des consommations, le bénéfice des exonérations est, le plus souvent, largement capté par les groupes sociaux les plus favorisés tandis que le bénéfice recueilli par les plus défavorisés est relativement faible (Cnossen, 2009).

**Les exonérations de consommations intermédiaires de non-assujettis à la TVA<sup>24</sup> vont aussi à l'encontre d'une stratégie de lutte contre la fraude et plus largement d'une fiscalisation par rémanence des activités non assujetties (activités « informelles ») ;** elles sont à l'origine de distorsions dans la mesure où certaines entreprises frauduleuses ou simplement non enregistrées peuvent opérer complètement hors TVA et occasionnent des pertes définitives de recettes de TVA.

**Les exonérations de TVA portant sur des consommations intermédiaires d'assujettis TVA, bien que n'entraînant pas directement de pertes de recettes, fragilisent le système de TVA** dont la robustesse requiert une application systématique ; cette fragilisation est favorable à un développement de fraudes. Appliquer systématiquement la TVA aux consommations intermédiaires des assujettis ne correspond pas à un élargissement *stricto sensu* de l'assiette de la TVA mais évite des pertes de recettes entraînées par la fragilisation du système de TVA ; cette application systématique réduit aussi les distorsions entre assujettis TVA et les non assujettis dans la mesure où ces derniers doivent supporter définitivement la TVA frappant leurs consommations intermédiaires.

L'ensemble de ces constats devrait contribuer à établir un consensus en faveur de la suppression de la plupart des exonérations relatives aux consommations finales et aussi aux consommations intermédiaires ; cette suppression, qui pourrait apporter des recettes additionnelles et renforcer la cohérence de la TVA, permettrait d'élargir l'assiette de la TVA. Le préalable à la maîtrise des exonérations serait d'améliorer l'évaluation des dépenses fiscales relatives à la TVA et aux autres impôts. L'effet sur les recettes de TVA pourrait être proche d'un point de PIB d'ici 2021. L'hypothèse d'une réduction du taux ordinaire de TVA serait alors à considérer.

**Un potentiel additionnel de recettes fiscales est aussi mobilisable en améliorant l'administration des droits d'accises.** En dépit d'une actualisation pertinente de la législation relative à ces droits, les recettes de droits d'accises, bien qu'en progression soutenue ces dernières années, demeurent encore modestes (2,1% du PIB en 2017 contre 1,1 % en 2010 ; tableau 1.5 et graphique 1.4). Une administration plus efficace des droits d'accises devrait permettre une progression de recettes d'environ 0,4 points de PIB pour atteindre au total environ 2,8 points de PIB (cette dernière valeur est calculée à partir de la différence entre la moyenne des recettes de fiscalité indirecte interne pour les pays d'Afrique au Sud du Sahara listés dans le tableau 1.3, soit 7,0 points de PIB et la moyenne pour ces mêmes pays des recettes de TVA pour 2014 (4,6 points de PIB).

<sup>24</sup> Il s'agit par exemple d'exonérations conventionnelles portant sur des moyens de transports. L'assujettissement systématique des consommations intermédiaires permet d'imposer une charge définitive de TVA aux contribuables non assujettis à la TVA, qui relèvent d'activités « informelles » ou encore d'activités frauduleuses. On évite ainsi des distorsions entre assujettis et non assujettis à la TVA et également entre fraudeurs et non fraudeurs tout en préservant la compétitivité économique des activités assujetties à la TVA.

## Recommandations

- Instituer une pénalité sanctionnant la formation de crédits de TVA fictifs et contrôler les assujettis en crédits de TVA en accordant une priorité aux montants les plus importants ; s'assurer de l'apurement des crédits fictifs et du recouvrement effectif des pénalités.
- Prévoir un dispositif transitoire pour rembourser le stock de crédits de TVA accumulé au cours des exercices antérieurs.
- Garantir un remboursement des crédits de TVA émanant des opérateurs classés à faible risque sous un délai fixe. Un délai de 10 jours serait conforme aux bonnes pratiques.
- Introduire une procédure de paiement différé de la TVA en douane.
- Améliorer la méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales.

### 1.2. Apurer les restes à recouvrer

**Une première étape consisterait à inclure dans le classement chronologique par catégorie d'impôts et de contribuables (secteur privé-secteur public<sup>25</sup>) de SINTAX, les RAR non encore saisis et d'apprécier le degré de recouvrabilité de chaque RAR.**

**Les procédures de recouvrement sont à mettre en œuvre en priorité sur les RAR à la fois les plus importants et les plus recouvrables : il s'agit d'optimiser le rendement budgétaire des procédures engagées.** En appliquant le principe d'une inscription systématique de tous les actes de procédure, SINTAX garantira la traçabilité de l'ensemble des procédures de recouvrement appliquées, des délais et des résultats obtenus : en particulier, il doit être possible de justifier que l'ensemble des diligences légales de recouvrement a bien été appliqué à chaque RAR.

**Pour les RAR non recouverts après application des diligences légales, une procédure d'admission en non-valeur (ANV), actuellement non appliquée, serait à mettre en œuvre (voir encadré 2.2).**

Afin de piloter l'apurement des restes à recouvrer, a été créé (décembre 2017) un Comité d'examen des RAR. Ce dernier a engagé un apurement par compensation des RAR payable par avis de crédit sur des marchés publics ; cet apurement ne peut produire de recettes fiscales nettes. De plus, ont été recensées 118,7 milliards de FCFA de RAR (1,6 points de PIB) concernant 243 redevables de créances non contestées.

#### Encadré 2.2 : Procédure d'admission en non-valeur des RAR irrécouvrables

*L'objectif de la procédure d'admission en non-valeur est d'éviter aux Comptables publics d'engager des procédures répétitives consommatrices de moyens administratifs sur des créances très probablement irrécouvrables : les moyens administratifs ainsi libérés ont vocation à être employés de manière plus efficace dans le recouvrement de RAR ayant une plus forte probabilité d'être recouverts. En réduisant l'incertitude et aussi une charge administrative importante, l'apurement des RAR irrécouvrables à travers des procédures d'admission en non-valeur favorise une plus grande efficacité du recouvrement.*

*Un autre objectif de l'admission en non-valeur est de renforcer la crédibilité de l'administration fiscale vis-à-vis des autorités nationales des parlementaires et de l'opinion publique. L'accumulation de RAR importants et anciens laisse penser à un manque de détermination, voire de négligence de l'administration fiscale pour recouvrer des créances. Les contribuables peuvent supposer qu'il est relativement facile d'échapper à l'impôt.*

*Mise en œuvre d'une procédure d'admission en non-valeur (ANV). Notamment au Cameroun, afin de surmonter la difficulté d'une décision individuelle, les propositions d'admission en non-valeur s'appuient sur l'avis d'une Commission, présidée par le Directeur Général des Impôts, composée de représentants des administrations financières (DGI, Direction du Trésor et de la Comptabilité Publique) et des représentants des entreprises. A partir de l'avis de la commission, le Directeur général des impôts est juridiquement compétent pour classer les RAR en ANV.*

*L'ANV ne consiste pas en un abandon de créances. Il relève simplement le Comptable public, qui a effectué toutes les diligences nécessaires pour leur recouvrement, de sa responsabilité comptable. Ce dernier peut alors se consacrer au recouvrement des autres créances. L'ANV n'exclut pas une reprise de l'action en recouvrement si des informations nouvelles, comme une reprise d'activité, interviennent.*

25 Pour les RAR du secteur public, des instruments d'apurement spécifique comme les accords de dettes croisées sont souvent privilégiés.

L'apurement des RAR, dont le stock est proche des recettes de la DGI pour 2017 et qui pour la plupart sont d'origine récente pourrait constituer un gisement de recettes jusqu'à 2021 : si on se réfère aux RAR non contestés et au montant des RAR actuellement comptabilisé, 0,3 point de PIB devrait être recouvré en moyenne chaque année d'ici 2021.

## Recommandations

- Procéder à un classement des RAR et appliquer les procédures de recouvrement en accordant la priorité aux RAR de montant important les plus faciles à recouvrer.
- Appliquer les procédures d'Admission en non-valeur pour les RAR irrécouvrables

### 1.3. Moderniser les procédures fiscales : développer les télé-procédures

Depuis avril 2018, la télé-déclaration a été introduite sur la base de l'option pour les entreprises relevant de la DGE et des DME. La généralisation des télé-procédures (télé-déclarations et télépaiements) est en cours ; les télé-procédures devraient devenir obligatoires début 2019 pour les grandes entreprises et début 2020 pour les entreprises moyennes. La dématérialisation des procédures sera également étendue aux petites entreprises à travers des paiements par téléphones mobiles.

En rendant inutiles de lourdes tâches administratives (saisie des informations contenues dans les déclarations papier peu traçables, délivrance d'informations aux contribuables, les télé-procédures libéreront des moyens administratifs de l'administration fiscale tout en permettant de disposer en temps réel d'informations fiscales sans introduire d'erreurs inévitables dans des procédures de saisie. Ce progrès permettra à l'avenir à l'administration fiscale de se concentrer pleinement<sup>26</sup> au contrôle de l'impôt et à son recouvrement ; la lutte contre la fraude devrait être facilitée.

Les télé-procédures, non seulement constituent un facteur d'efficacité pour l'administration fiscale mais elles contribuent de manière décisive à améliorer le climat des affaires en réduisant des coûts importants pour les entreprises : les déplacements physiques, les files d'attente dans les services, les risques de pertes de dossiers, de comportements arbitraires sont réduits. De même, le contribuable peut accéder facilement aux informations qui le concernent et obtenir sans démarches harassantes des documents comme des attestations fiscales.

## Recommandations

- Poursuivre le développement des télé-procédures en s'assurant que les conditions requises sont satisfaites pour un fonctionnement efficace (numérisation de l'ensemble des informations fiscales, identification efficace des contribuables, dossiers fiscaux tenus à jour).

## 2. Adapter la fiscalité aux micros et petites entreprises ; réduire la fraude

### 2.1. Taxation des activités micro et petites entreprises

Les activités non enregistrées non frauduleuses (« activités informelles ») sont le fait de micro et de petites entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions de FCFA. L'effectif actuellement appréhendé par l'administration fiscale de ces entreprises s'élève à 83 675.

**Pour les micro-entreprises (0 à 15 millions de FCFA), quels que soient leur statut et la nature de leur activité, une taxation indiciaire forfaitaire à travers une CME simplifiée recouvrée constituerait une solution adaptée.** L'administration de la CME réformée pourrait relever comme en Côte d'Ivoire de la compétence exclusive<sup>27</sup> des collectivités locales. Ainsi, l'administration fiscale n'aurait plus à consacrer des moyens administratifs substantiels à un gisement de recettes à la fois faible et difficile à gérer ; la DGI devrait cependant procéder au classement par catégorie de chiffre d'affaires des entreprises à partir de leurs déclarations ; ce classement annuel indiquerait aux collectivités locales la liste des micro-entreprises concernées par la CME. Les collectivités locales s'appuieraient sur leurs Comptables publics faisant office de receveur et bénéficieraient de l'intégralité du produit de la CME (objectifs de simplicité et de promotion de la redevabilité).

<sup>26</sup> Une difficulté à résoudre est la réaffectation des nombreux personnels assurant la saisie qui pour la plupart sont peu qualifiés. L'introduction des télé-procédures doit avoir pour corollaire une qualification croissante des personnels de la DGI.

<sup>27</sup> Dans le cas d'une gestion exclusive par les collectivités locales, il est important que le législateur encadre précisément le régime légal de la CME, notamment en introduisant des fourchettes de taux afin d'éviter des applications trop différentes entre collectivités ou des abus par des collectivités fortement préoccupées par l'objectif de recettes.

**Pour les petites entreprises (15 à 50 millions de FCFA) pourrait s'appliquer, dans le cadre d'un régime déclaratif (déclaration spontanée), une taxe unique sur le chiffre d'affaires à taux modéré :** il s'agit d'opter pour une simplicité en rapport avec les enjeux de recettes tout en exigeant pour les micros et petites activités, la tenue d'une comptabilité minimale permettant d'évaluer le chiffre d'affaires. La taxe proportionnelle sur le chiffre d'affaires serait gérée par la DGI et son produit pourrait être affecté au budget de l'Etat central en raison de l'absence d'intervention des collectivités locales.

**Le schéma proposé pour les micros et petites activités, notamment une simplification drastique des législations applicables et le transfert de compétence d'administration de la CME de la DGI aux collectivités locales, permettrait de libérer des moyens administratifs que la DGI pourrait affecter à la gestion d'impôts à fort potentiel.** De plus, la nouvelle compétence des collectivités locales leur offrirait un potentiel de recettes locales additionnelles relativement important par rapport à leurs recettes actuelles. Conformément aux bonnes pratiques qui consistent à prévoir des mesures fiscales d'application générale et à éviter l'application de fiscalités sectorielles spécifiques, ce schéma serait applicable toutes les activités y compris aux micro- et petites activités minières (cf. encadré 2.3).

### Encadré 2.3 : Taxation des activités minières artisanales

Au Burkina Faso, la production d'or est le fait du secteur formel composé d'entreprises industrielles, de producteurs semi-mécanisés et du secteur informel comprenant des artisans ou orpailleurs. En 2016 la production d'or du secteur formel a atteint 38,7 tonnes et procuré 188,4 milliards FCFA<sup>28</sup> de recettes au budget de l'Etat (graphique 2.1).

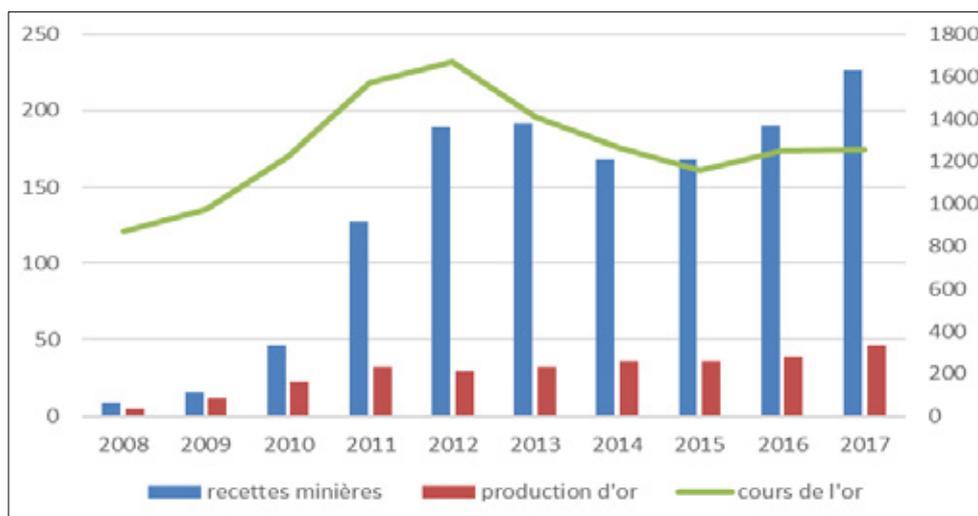
Les recettes fiscales minières ont progressé entre 2008 et 2012 à la suite de la hausse de la production et du cours de l'or. Après une diminution de recettes fiscales (2014- 2015) consécutive à la baisse du cours de l'or, l'accroissement de recettes observé en 2016 et 2017 provient de la hausse de la production et aussi d'une meilleure évaluation des charges de production des exploitants<sup>29</sup>. Ainsi, depuis 2012, malgré la baisse du cours de l'or, les recettes fiscales tirées des activités minières ont progressé.

Le secteur artisanal de l'or a été encouragé dans les années 80 par les autorités afin de lutter contre la pauvreté notamment durant la saison sèche. Selon Zejan (2008), entre 1986 et 2005, 15 tonnes d'or auraient été extraites. L'enquête de l'INSD sur le secteur de l'orpaillage, a estimé la production à 9,5 tonnes en 2016. Le secteur artisanal emploie alors près de 115 000 personnes et 25 000 indirectement, et engendre 231,9 milliards FCFA de revenus. L'activité minière informelle est répartie sur l'ensemble du territoire avec une production plus importante au sud-ouest et au nord. En dépit des quantités produites, le secteur artisanal a eu une contribution virtuellement nulle au budget de l'Etat. Ce secteur doit faire face à de nombreux défis : faible structuration, travail des enfants, conditions de travail précaires, dégradation de l'environnement, problèmes sanitaires.

28 Ce chiffre exclut 1,6 milliards de royalties tirées de l'exploitation du zinc.

29 En surévaluant les charges attachées à la fourniture de biens ou services procurées par des d'entreprises liées, un opérateur peut réduire de façon sensible l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Graphique 2.1 : production d'or (tonnes), recettes minières (milliards FCFA) et cours de l'or (USD par once Troy)



Sources : production et recettes (DEMAS) ; cours (Réserve Fédérale de Saint-Louis).

L'État a essayé à la fin des années quatre-vingt-dix et au début des années 2000 d'organiser le secteur à travers le programme PRE-CAGEME qui avait pour objectif d'encourager le développement de mines de petites tailles utilisant des équipements fabriqués sur place. Les actions entreprises depuis 2017 par l'ANEMAS et le BNAF visent à mieux encadrer et mieux contrôler le secteur artisanal.

Le programme de l'ANEMAS mis en œuvre, il deviendra possible d'appliquer la fiscalité de droit commun applicable respectivement aux micros et petites entreprises artisanales. L'avantage d'une telle orientation est de respecter le principe de neutralité économique selon lequel de la fiscalité doit être similaire quelle que soit la nature de l'activité. En ce qui concerne les micro-activités, les collectivités locales auraient compétence pour recouvrer et percevoir à leur bénéfice la CME simplifiée (cf. orientations proposées supra) ; cette disposition serait favorable à une offre de biens publics locaux en faveur des populations engagées dans les activités minières et à l'établissement d'une relation de redevabilité avec les populations.

## Recommandations

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

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

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

### Renforcement de l'administration fiscale à travers une plus grande autonomie

Réduire la rigidité des règles d'organisation de la DGI et accorder une plus grande autonomie à cette administration (Bodin, 2015) permettrait, combinée avec la mise en œuvre du Plan stratégique et la généralisation des télé-procédures d'en accroître l'efficacité sans en modifier de manière drastique l'organisation institutionnelle. Ces orientations peuvent être mise en œuvre dans le cadre d'une organisation traditionnelle de l'administration de l'impôt (Fossat *et al.*, 2017)

### Application rigoureuse du principe de segmentation

Depuis la réforme de 2015, la législation prévoit une segmentation pertinente sur la base exclusive du montant de chiffre d'affaires : elle établit une distinction entre les microentreprises (0 à 15 millions de FCFA), les petites entreprises (15 à 50 millions de FCFA), les entreprises moyennes (50 millions à un milliard de FCFA) et enfin les grandes entreprises avec un chiffre d'affaires supérieur à un milliard de FCFA. Conformément aux bonnes pratiques, il convient de continuer à appliquer exclusivement le critère du chiffre d'affaires à toutes les entreprises quel que soit leur statut ou la nature de leur activité, sans aucune dérogation.

Pour que cette application de la segmentation soit effective dans le cas du Burkina Faso, il conviendrait de modifier selon les recommandations de la mission d'assistance du FMI (2018) les règles de transferts d'une catégorie d'entreprise à l'autre. Il s'agirait de prendre en compte plus rapidement de l'évolution de la situation de chaque entreprise pour la reclasser dans la catégorie correspondant à sa nouvelle situation ; il conviendrait donc d'abrégier le délai actuel de trois ans prévu pour reclasser une entreprise dans un autre segment.

### Réduire la défaillance déclarative

**L'efficacité d'une administration moderne de l'impôt repose sur le principe de la déclaration spontanée par le contribuable, qui fournit une première information à l'administration fiscale** ; cette étape est la plus fondamentale. Or, les taux de défaillance sont très supérieurs aux normes usuelles. Ainsi, en 2017, le taux de défaillance pour les déclarations de TVA est 23,9% (DGE) et de 14,6% (DME) alors que les normes usuelles sont un taux de défaillance nul pour les grandes entreprises et au maximum de 5% pour les entreprises moyennes.

**La réduction de ces taux de défaillance devrait constituer une priorité** : elle requiert une application rigoureuse de la segmentation et aussi une action administrative réactive (relances, taxation d'office, sanctions pour défaut de déclaration) pour amener le contribuable à déposer sa déclaration. L'efficacité de cette action repose sur une identification rigoureuse travers un identifiant fiscal unique, un fichier à jour des contribuables et la mise en œuvre dans des délais les plus brefs des procédures.

**La réduction des défaillances déclaratives repose aussi sur la généralisation des télé-procédures déclaratives simples et faciles d'accès.** Elle requiert aussi une large diffusion des informations relatives aux obligations déclaratives utilisant des vecteurs modernes (CGI en ligne, portail DGI et envoi de message de rappel en direction des contribuables).

### Renforcer les contrôles pour réduire le manque de sincérité des déclarations

**Le dépôt des déclarations obtenu, l'étape suivante de la chaîne fiscale est d'assurer une sincérité aussi grande possible des déclarations** : l'objectif ultime et essentiel des contrôles est de modifier le comportement des contribuables et donc d'améliorer la sincérité des déclarations fiscales. Les contrôles permettent aussi de dégager des recettes à travers des pénalités mais leur finalité ultime est la promotion de la sincérité de l'ensemble des contribuables.

**Dans le cas des entreprises relevant de la DGE, compte tenu des enjeux de recettes le contrôle doit être systématique avant la date de prescription** et il doit s'opérer sous la modalité la plus pertinente : l'expérience met en évidence l'efficacité de contrôles ponctuels bien ciblés qui peuvent servir aussi à apprécier l'opportunité d'une vérification générale plus coûteuse en moyens administratifs.

**Manque d'efficacité des contrôles.** En dépit des progrès réalisés dans l'organisation des contrôles (pilotage des contrôles par la Direction du contrôle fiscal, transfert du contrôle sur place aux services opérationnels (DGE, DME et DRI), augmentation de l'effectif des brigades de vérification de 16 à 26 et aussi du nombre de vérificateurs), les contrôles engagés sont d'une efficacité insuffisante.

**Une difficulté récurrente tient au nombre insuffisant de contrôles et à la dispersion des moyens sur des enjeux de recettes secondaires.** Ainsi en 2017, le taux de couverture est de 8,2% pour les entreprises DGE et de 3,1% pour les entreprises DME. L'affectation en 2017 de 52% des moyens au contrôle des petites entreprises à potentiel de recette faible constitue un facteur supplémentaire d'inefficacité des contrôles. Enfin, le manque de contrôleurs spécialisés dans le contrôle des secteurs à risque (activités minières, établissements financiers et assurances, télécommunications) introduit une difficulté supplémentaire.

**Faible taux de recouvrement des émissions suite à contrôle pour les entreprises DGE.** En 2017, sur une émission de 28,9 milliards de FCFA suite à contrôle, le recouvrement effectif a porté sur 9,1 milliards de FCFA, soit un taux de 31,5% ce qui est imputable à la fois à une qualité insuffisante des contrôles et à un manque d'efficacité du recouvrement ; dans ces conditions, il est peu probable que les comportements de fraude soient modifiés.

## Améliorer l'efficacité du recouvrement

**Le recouvrement effectif des créances fiscales, dernière étape de la chaîne fiscale, en constitue l'objectif ultime de l'action de la DGI ;** à défaut de recouvrement efficace, l'ensemble de la chaîne fiscale devient défaillant. La réactivité du recouvrement, qui devrait être grandement facilitée par la généralisation des télé-procédures, est d'autant plus grande que les relances amiables ou la remise des avis de mise en recouvrement interviennent systématiquement dans des délais brefs. Or, ainsi que le met en évidence l'accumulation de RAR particulièrement importants (cf. supra), les procédures de recouvrement manquent d'efficacité. Une des causes de la faible efficacité du recouvrement tient au statut de comptable secondaire des agents comptables de la DGI : ces derniers demeurent encore sous le contrôle des comptables publics principaux de la DGTCF. Il conviendrait de tirer toutes les implications de l'extension de la compétence de l'administration fiscale aux tâches de recouvrement et de créer un réseau de comptables principaux au sein de la DGI. Dotés du statut de comptable principal, les comptables de la DGI pourraient utiliser l'ensemble de leurs prérogatives sans être freinés dans leurs initiatives.

**Renforcer l'administration de l'ensemble des impôts et moderniser les procédures pourraient permettre d'ici 2021 un gain des différentes catégories de recettes fiscales de 2 points de PIB.**

### Recommandations

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

## 3. Evolution de l'impôt sur le revenu vers un impôt dual

### 3.1. Propriétés de l'impôt dual sur le revenu

**En dépit d'une marge de progression de recettes limitée à court terme, la fiscalité directe devrait poursuivre son évolution vers un système d'impôt dual porteur d'une plus grande neutralité et garant de progressivité.** Un système d'impôt dual pourrait ainsi permettre de préparer à moyen terme l'intégration de revenus qui échappent aujourd'hui largement à l'impôt ; cependant, à l'avenir la traçabilité des revenus des professionnels non-salariés devrait progresser rapidement (cf. infra) ce qui permettra d'en appréhender une part croissante à moyen terme. Une marge de progression supplémentaire de l'impôt sur le revenu sera alors dégagée.

**Impôt dual : un système rationalisé, simplifié et plus neutre.** De nombreux pays, inspirés des réformes initiées en Scandinavie (la dualité réfère à l'imposition cédulaire séparée de la rémunération du travail et de celle du capital) ont récemment modifié leur fiscalité cédulaire sur le revenu en essayant de la rendre plus neutre et plus simple tout en maintenant une progressivité et en reconnaissant la forte mobilité d'une partie de l'assiette.

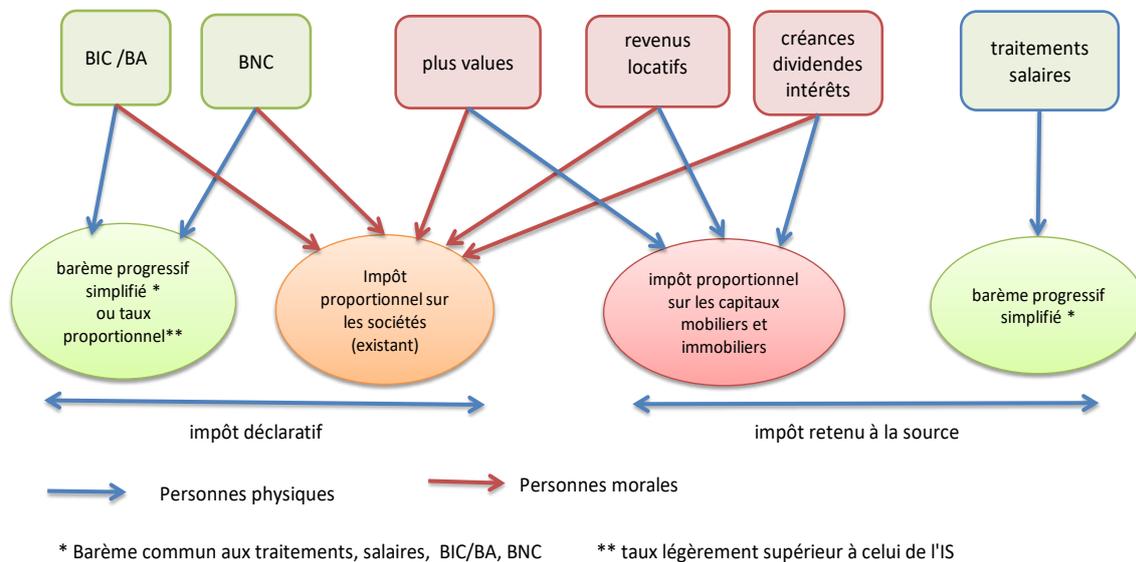
**L'impôt dual combine un barème proportionnel, avec un taux modéré, sur les revenus issus de facteurs mobiles (capital) et un barème progressif pour les revenus issus de facteurs peu mobiles (travail).** La réforme doit promouvoir une plus grande équité et renforcer la neutralité de l'impôt.

**La réforme est schématisée dans le graphique 2.2, qui indique les différents types de revenus sur la première ligne.** La seconde ligne présente le système d'impôt dual résultant de la réforme. Il serait conservé un barème progressif simplifié appliqué, dans un premier temps, aux seuls salaires<sup>30</sup> ; l'impôt sur les sociétés serait conservé et appliqué à l'ensemble des revenus des sociétés, bénéfiques et revenus de capitaux (flèches rouge). Les revenus de capitaux des personnes physiques seraient taxés à un taux proportionnel unique (flèches bleu partant des rectangles rouge). Enfin,

<sup>30</sup> Par rapport à la situation actuelle, seul le barème serait révisé.

les bénéficiaires des personnes physiques seraient taxés soit selon, (1) le barème progressif appliqué aux traitements et salaires, (2) un taux proportionnel légèrement supérieur à celui de l'impôt sur les sociétés afin d'encourager la constitution des entreprises en société. Selon la seconde option, le taux de l'impôt sur les sociétés serait rendu plus attractif en le fixant à 25%<sup>31</sup> tout en retenant comme taux pour le bénéfice des personnes physique, le taux maximal actuel de 27,5% (ou 30%).

**Graphique 2.2 : Schéma de l'évolution vers un impôt dual**

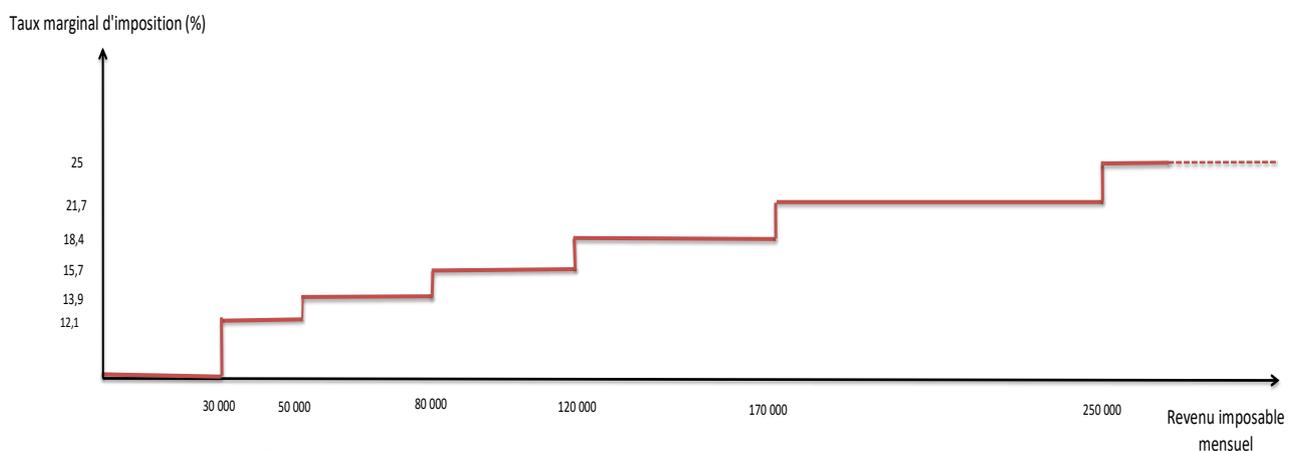


Source : schéma réalisé par la mission

### 3.2. Réforme de l'Impôt Unique sur les Traitements et Salaires (IUTS)

**Simplification de l'impôt sur les salaires afin d'en améliorer la lisibilité et de pérenniser son rendement.** La pertinence de conserver 6 taux d'imposition en plus du taux nul pourrait être réexaminée (graphique 2.3). Les taux (4) compris entre 12,1% et 18,4 % sont très proches et pourraient converger vers un taux de 15% ; de la même façon, les taux de 21,7% et 25% vers un taux de 25%, voire 30% afin de renforcer la progressivité. Le nombre de tranches du barème progressif serait ainsi réduit à trois, dont une tranche à taux nul, comme dans le graphique 2.4. Cela faciliterait également la gestion de l'impôt à la fois par la DGI et pour les collecteurs en raison de la retenue à la source.

**Graphique 2.3 : barème actuel de l'impôt sur les traitements et salaires**



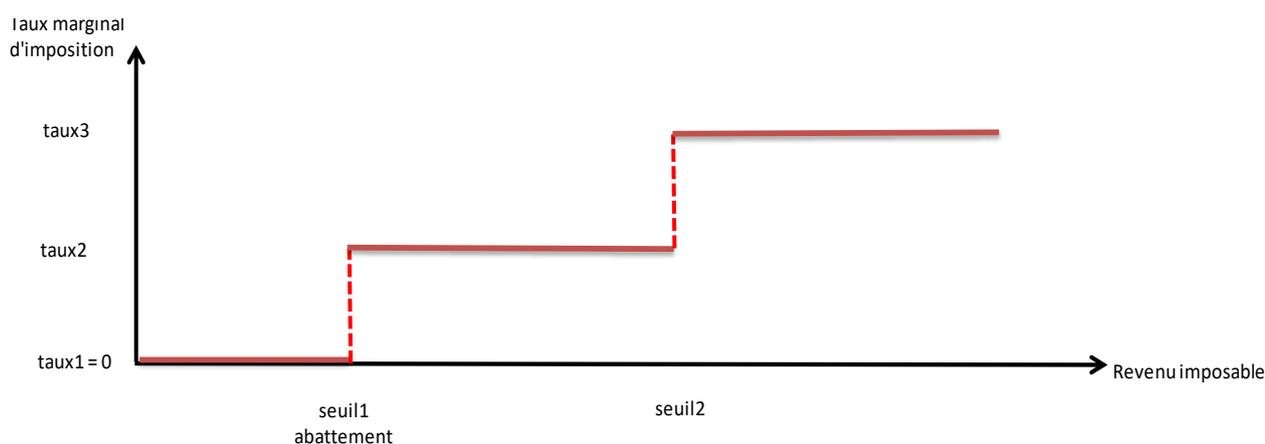
Source : schéma réalisé par la mission.

31 Une baisse plus importante du taux de l'impôt sur les sociétés pourrait être envisagée comme complément à d'autres mesures améliorant le climat des affaires. Dans le domaine fiscal, il conviendrait de mettre d'abord l'accent sur la réduction des exonérations et sur la fluidité des remboursements des crédits de TVA.

**Les seuils seraient à revoir et il conviendrait de remplacer l'abattement proportionnel par un seuil revu à la hausse.** En deçà de ce seuil, les salaires sont taxés à taux nul. Les salaires les plus modestes échappent ainsi à l'impôt. Le nouveau barème progressif simplifié devrait être appliqué à l'ensemble des salariés et fonctionnaires, ce barème progressif constituant une des deux branches de « l'impôt dual ».

**L'effectif des salariés demeure modeste, il ne faut donc pas espérer un potentiel de recettes important.** L'inclusion des revenus non salariaux dans la branche progressive de l'impôt dual, notamment ceux des professions libérales qui échappent largement à l'impôt, représente un objectif de moyen/long terme, dont une condition préalable est la mise en place de systèmes modernes et numérisés de paiement et de systèmes informatisés de contrôle.

**Graphique 2.4 : Nouveau barème de l'impôt cédulaire sur les salaires**



Source : schéma réalisé par la mission.

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

**Le choix du nouveau barème doit reposer sur des simulations effectuées à partir de données microéconomiques regroupant les données de la solde publique et le fichier des salariés des secteurs privé et parapublic.** Plusieurs scénarios devraient être proposés afin que les autorités retiennent celui qui leur paraît le plus pertinent. Les simulations permettent d'évaluer l'impact du nouveau barème de l'impôt sur les recettes globales et d'estimer comment la charge fiscale se répartit entre les salariés, avant et après la réforme.

### 3.3. Harmoniser les taux de l'impôt sur le capital

**Les taux de taxation des revenus du capital sont relativement dispersés (tableau 2.2)** et peuvent être à l'origine d'arbitrage basé des motifs fiscaux et non sur le rendement de l'investissement. Afin de rendre la fiscalité du capital plus neutre, il conviendrait d'harmoniser les taux vers un taux unique.

**Tableau 2.2 : Taux des impôts sur les revenus de capitaux**

Revenu	créances	valeurs mobilières	plus value sur immobilier et cession de titre de sociétés	plus value sur cession titre minier	foncier
Taux normal (%)	25	12,5	10	20	18 (0 - 100 000 FCFA) 25 (> 100 000 FCFA)
taux réduit (%)	12,5	6			

Sources : Tableau établi par la mission d'après le Code Général des Impôts.

Avec une fiscalité des revenus représentant environ 4,5% du PIB en 2017, il existe un potentiel inexploité d'environ un point de PIB si on se réfère à la moyenne des pays d'Afrique au Sud du Sahara. Une progression de 0,3 points de PIB devrait être possible d'ici 2021.

### Recommandations

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

## 4. Réorganiser le partage de compétence collectivités locales-Etat central

**Attribuer une compétence principale aux collectivités locales pour mobiliser l'impôt foncier résidentiel<sup>32</sup> et la CME viserait à** 1) libérer des moyens administratifs de l'administration fiscale centrale<sup>33</sup>, actuellement affectés à la gestion de ces impôts de masse et sous-utilisés sur des enjeux de recettes faibles, 2) promouvoir, à travers une gestion directe de la fiscalité de masse par les communes, une relation de redevabilité fiscale avec les citoyens, 3) simplifier, clarifier et rendre plus efficace la gestion de ces deux impôts, 4) créer à travers une responsabilisation des collectivités locales et un allègement des tâches de la DGI un environnement favorable à une augmentation à la fois des recettes fiscales locales et centrales, et enfin, 5) renforcer l'autonomie financière des communes.

### 4.1. Fiscalité foncière et CME : objectifs d'une mobilisation par les communes

**Confier la mobilisation de l'impôt foncier résidentiel et de la CME aux communes<sup>34</sup> et leur affecter la totalité du produit favoriserait une mobilisation plus efficace de ces recettes.** La simplification de l'organisation administrative éviterait des interrelations complexes entre différentes entités. De plus, la perception de l'intégralité du produit de l'impôt et l'établissement d'une relation de redevabilité contribuables-collectivités locales favoriseraient une plus grande efficacité du recouvrement. La responsabilisation des communes clarifierait le schéma d'administration de l'impôt foncier et de la CME et permettrait d'appliquer des solutions novatrices pour maîtriser les coûts de collecte de cette composante de la fiscalité (cf. infra). Enfin, les collectivités locales appuyées par leur comptable public sont susceptibles d'entretenir une relation de proximité avec les propriétaires d'actifs fonciers et les micro-entrepreneurs beaucoup plus étroite que les services de l'administration fiscale, pour lesquels cette catégorie ne peut constituer une priorité aussi forte que les impôts à potentiel élevé de recettes.

**Impôt foncier et CME : impôts porteurs d'autonomie financière et en relation avec l'évolution des besoins en biens publics locaux.** Des recettes fiscales plus importantes à partir de l'impôt foncier et de la CME permettraient de pallier, au moins en partie, la faiblesse des recettes propres des collectivités locales du Burkina Faso et renforceraient leur autonomie financière. Compte tenu de l'importance des actifs fonciers urbains et de l'effectif des micro-activités, le potentiel de recettes locales concerné est important relativement aux ressources actuelles des communes. De plus, le potentiel de recettes attaché à ces deux impôts progresse à un rythme en rapport avec les besoins en biens publics locaux notamment dans les grandes villes. En tant que recettes locales propres, impôts fonciers et CME seraient aussi porteur de sécurité financière pour les communes dans la mesure où les recettes dégagées, surtout celles procurées par l'impôt foncier urbain, seraient relativement stables, car peu dépendantes de la conjoncture économique.

**Impôt foncier et CME : vecteurs de redevabilité vis-à-vis des collectivités locales.** La fiscalité foncière directement perçue par les communes serait à l'origine d'une relation de redevabilité fiscale avec les citoyens : un impôt foncier est spontanément considéré par les habitants comme la contrepartie de services locaux tandis que la CME comme l'impôt foncier pourraient entretenir une relation de redevabilité avec les micro-entrepreneurs opérant sur leur

<sup>32</sup> Est également inclus l'impôt foncier relatif aux micro-activités, donc non assujetties à un régime réel d'imposition. Les actifs fonciers nécessaires à l'activité des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition restent de la compétence de la DGI, qui doit rester l'interlocuteur fiscal unique pour ces entreprises.

<sup>33</sup> Cette option permettrait de redéployer les moyens humains et matériels de la DGI de la gestion de la fiscalité directe de masse vers la gestion de contribuables avant tout collecteurs d'impôts. La DGI serait libérée de la gestion d'une fiscalité de masse à faible enjeu, peu porteuse de recettes et pourrait se recentrer sur des impôts centraux à fort potentiel de recettes et à coûts de collecte faibles.

<sup>34</sup> Il serait possible de préserver les ressources des autres collectivités territoriales et de l'Etat central par une autre répartition de la fiscalité foncière mobilisée à partir des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition (cf. infra).

territoire. L'établissement d'une relation de redevabilité fiscale constitue d'ailleurs une condition d'efficacité des communes pour produire des biens publics répondant aux besoins de leurs habitants.

**Impôt foncier et CME, neutralité économique et équité.** Surtout quand il concerne l'immobilier résidentiel, l'impôt foncier apporte l'avantage de la neutralité économique ; de plus, dans la mesure où le montant de l'impôt est en relation avec la valeur des immeubles, l'impôt foncier présente des qualités d'équité.

#### 4.2. Fiscalité foncière urbaine et CME : nécessité d'une réforme globale

**Le caractère structurel des obstacles à la mobilisation de la fiscalité foncière et de la contribution des micro-activités rend nécessaire une modernisation profonde à la fois de la législation et du mode d'administration.** Une telle réforme, pour l'instant circonscrite à ces deux impôts, aurait avantage à privilégier la lisibilité et la simplicité. Le principe serait pour l'impôt foncier, à l'exception de l'impôt relatif à des actifs détenus par des entreprises au réel<sup>35</sup>, et pour la contribution des micro-activités de confier l'ensemble des procédures (assiette et recouvrement) aux communes.

**La réforme requiert un dialogue entre les autorités nationales et les représentants des collectivités locales** (réseau des grandes villes, association des collectivités locales, ...). Il est évidemment fondamental que les administrations concernées (DGI, DGTCP) ainsi que des représentants de la société civile participent à ce dialogue.

##### 4.2.1. Réforme de la législation régissant les ressources locales propres

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

**La CME aurait pour objectif de mobiliser des recettes additionnelles à travers une fiscalité indiciaire et d'établir une relation de redevabilité entre collectivités locales et micro-opérateurs résidents sur le territoire communal.** La simplicité de la CME réformée, qui faciliterait sa compréhension et son acceptation par les contribuables, serait aussi favorable à la réduction des coûts de gestion. En raison de la référence à des indicateurs simples de capacité contributive et ne nécessitant pas la connaissance du chiffre d'affaires, l'évaluation indiciaire est favorable à l'intervention du receveur municipal, notamment pour les travaux d'assiette et aussi à un rôle plus actif des communes. La simplicité de la CME réformée, qui faciliterait sa compréhension et son acceptation par les contribuables, serait aussi favorable à la réduction des coûts de gestion. La réforme de la CME est inscrite dans le plan stratégique 2017-2021 de la DGI.

##### 4.2.2. Réforme de l'administration de la fiscalité locale

**Une responsabilité clarifiée de la chaîne fiscale** reposerait sur trois principes essentiels. 1) Implication active des communes, qui doivent jouer un rôle de point focal dans la mobilisation des ressources de fiscalité locale. 2) Unicité de la responsabilité de la chaîne fiscale pour un impôt donné. La maîtrise par une seule entité de l'ensemble de la chaîne fiscale évite la dilution de responsabilité et permet de préserver le principe de l'interlocuteur fiscal unique. Il s'agit d'appliquer au niveau des impôts locaux une pratique déjà mise en œuvre avec succès au niveau des impôts centraux. 3) Réunion des fonctions d'assiette et de recouvrement. Ce principe a fait ses preuves en matière de fiscalité centrale.

**Recours au réseau doté du meilleur avantage comparatif.** Le principe du recours au réseau doté du meilleur avantage comparatif conduit à suggérer l'appui du réseau du Trésor Public, qui dispose d'un avantage comparatif au niveau des collectivités locales (densité du réseau ; fonctions exercées de receveur municipal ; statut de Comptable Public) pour intervenir dans le recouvrement des impôts de masse locaux. Un appui technique complémentaire pourrait être recherché à travers le recrutement de personnels ayant une formation technique d'évaluation de l'assiette.

<sup>35</sup> Il s'agit de préserver le principe de l'interlocuteur fiscal unique.

En matière de fiscalité foncière, l'expérience, tout particulièrement l'expérience récente de la Côte d'Ivoire qui a placé l'impôt foncier au centre de sa stratégie au début des années 2010, met en évidence la grande difficulté pour mobiliser des recettes substantielles en l'absence d'une réforme profonde de l'organisation administrative et aussi de prérequis comme la disponibilité d'un cadastre ou d'un registre foncier à jour.

### Recommandations

- Donner compétence aux communes appuyées par les receveurs municipaux pour recouvrer à leur bénéfice la fiscalité foncière résidentielle et la CME ; la DGI resterait l'unique intervenant pour la fiscalité foncière des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition.
- Affecter l'intégralité du produit de l'impôt foncier résidentiel<sup>36</sup> et de la CME aux communes
- Renforcer les capacités des communes pour asseoir les différentes composantes de la fiscalité foncière
- Appliquer, tout en la simplifiant, la législation actuelle basée sur l'évaluation des valeurs locatives pour les actifs immobiliers de valeur importante

### Conclusion du chapitre 2 et principales mesures opérationnelles

Atteindre l'objectif ambitieux de recettes fiscales atteignant 21 points de PIB en 2021 implique les réformes suivantes :

**Réforme de la TVA et des droits d'accises.** L'accent pourrait porter prioritairement sur une plus grande neutralité économique à travers la promotion d'un remboursement fluide des crédits de TVA ; cette étape serait favorable à un élargissement de l'assiette de la TVA. Le retour à un taux unique de TVA, dont le niveau pourrait être abaissé, faciliterait l'élargissement de l'assiette. L'impact favorable sur les recettes de TVA devrait atteindre un point de PIB d'ici 2021.

Une administration renforcée des droits d'accises devrait permettre au Burkina Faso de rejoindre la performance moyenne des autres pays africains en réalisant un gain de recettes de 0,4 points de PIB.

**Réforme de la fiscalité directe.** La simplification de la fiscalité directe, une plus grande neutralité de la fiscalité des revenus de capitaux et un abaissement des taux marginaux maximum devrait conduire à une progression des recettes d'environ un point de PIB ; cette progression serait facilitée par une moindre demande d'exonérations face à une fiscalité plus attractive.

**Réforme de la fiscalité foncière urbaine et de la fiscalité applicable aux micro et petites-entreprises.** En attribuant aux collectivités locales, un rôle majeur dans la gestion de la fiscalité foncière résidentielle et dans la fiscalité des micro-entreprises (CME simplifiée et impôt foncier), il devient possible de libérer des moyens de l'administration fiscale sous-utilisés tout en responsabilisant les collectivités. Cette organisation permettra une progression des recettes locales propres tout en renforçant les moyens de la DGI, notamment pour la lutte contre la fraude.

La simplification de la fiscalité applicable aux petites entreprises en facilitera l'application qui devrait également mobiliser moins de moyens de la DGI. L'impact à attendre sur les recettes fiscales centrales est faible.

**Apurar les RAR.** L'apurement des RAR devrait permettre la mobilisation de recettes additionnelles de 0,3 point de PIB chaque année d'ici 2021. L'admission en non-valeur des RAR irrécouvrables permettrait aux comptables publics de concentrer leurs moyens sur des créances mobilisables tout en clarifiant les relations de l'administration avec les contribuables.

**Lutter contre la fraude fiscale.** En renforçant l'administration de l'ensemble des impôts et en modernisant les procédures pourrait permettre d'ici 2021 un gain de recettes de 1 à 2 points de PIB et d'éviter des distorsions de concurrence consécutives à la fraude. Une lutte déterminée contre les comportements de fraude est essentielle pour promouvoir le civisme fiscal.

**La mise en œuvre des mesures opérationnelles devrait accorder une attention particulière à la capacité de l'administration fiscale.** Une récente enquête TADAT a fourni une base de référence sur les performances de l'administration des recettes. Une mobilisation efficace de l'assistance technique (y compris dans le cadre des

<sup>36</sup> Le produit de l'impôt foncier supporté par les entreprises non assujetties à un régime réel d'imposition serait affecté dans son intégralité aux communes.

programmes de la Banque mondiale et du FMI) devrait contribuer au renforcement des capacités de l'administration des impôts à moyen terme. Au-delà des capacités administratives, la poursuite des réformes structurelles est un complément nécessaire à l'amélioration de la performance de collecte. Ainsi, dans le cadre de la généralisation des procédures électroniques de déclaration et de paiement de l'impôt, l'accès relativement faible à Internet dans tout le pays peut constituer une contrainte qui nécessite des actions dépassant le cadre des autorités fiscales.

Enfin, la capacité à formuler et engager les réformes de politique fiscale bénéficierait d'une meilleure coordination et d'un renforcement institutionnel, avec une unité ou un comité de politique fiscale au ministère des Finances avec notamment un personnel adéquat. L'amélioration de la prévision des recettes et de la capacité analytique à examiner l'impact des réformes de politique fiscale, en termes d'efficacité, d'équité et d'impact sur les recettes, permettrait la formulation de politiques fiscales efficaces. Une telle unité pourrait également jouer un rôle important en ce qui concerne les mesures de simplification et l'évaluation des dépenses fiscales.

**Tableau 2.3 : Principales mesures opérationnelles**

**Mesures relatives à la TVA**

- Contrôler les assujettis en crédits de TVA en accordant une priorité aux montants les plus importants ; appliquer les pénalités sanctionnant la formation de crédits de TVA fictifs du recouvrement effectif des pénalités et apurer les crédits fictifs de TVA ;
- Prévoir un dispositif ad hoc pour rembourser le stock de crédits de TVA accumulé au cours des exercices antérieurs ;
- Garantir un remboursement sous dix jours des crédits de TVA émanant des opérateurs classés à faible risque ;
- Introduire une procédure de paiement différé de la TVA en douane ;
- Améliorer la méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales.

**Apurer les RAR**

- Procéder à un classement des RAR et appliquer les procédures de recouvrement en accordant la priorité aux RAR de montant important les plus faciles à recouvrer ;
- Appliquer les procédures d'admission en non-valeur pour les RAR irrécouvrables.

**Développer les télé-procédures**

- Poursuivre le développement des télé-procédures en s'assurant que les conditions requises sont satisfaites pour un fonctionnement efficace (numérisation de l'ensemble des informations fiscales, identification efficace des contribuables, dossiers fiscaux tenus à jour).

**Simplifier la fiscalité à vocation locale**

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

**Lutte contre la fraude**

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

**Promouvoir une fiscalité duale sur le revenu**

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

**Elargir les compétences fiscales des communes**

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

## Références

- BIRD R.M. ET SLACK E. (EDITORS), 2015, *IS YOUR CITY HEALTHY? MEASURING URBAN FISCAL HEALTH*, INSTITUTE OF PUBLIC ADMINISTRATION OF CANADA.
- BIRD R. M., ET ZOLT E. M., 2011, « DUAL INCOME TAXATION: A PROMISING PATH TO TAX REFORM FOR DEVELOPING COUNTRIES », *WORLD DEVELOPMENT*, VOLUME 39, ISSUE 10, OCTOBER, P. 1691-1703.
- BODIN J-P., 2015, « MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE : RENFORCEMENT DE LA GESTION DU RISQUE POUR AMÉLIORER L'EFFICACITÉ DE LA DGI ET LES SERVICES AUX CONTRIBUABLES », RAPPORT PRÉPARÉ À LA DEMANDE DE LA DÉLÉGATION DE L'UNION EUROPÉENNE, BURKINA FASO.
- BODIN J-P ET KOUKPAIZAN V., 2009, « THE RISE OF VAT IN AFRICA – IMPACT AND CHALLENGES », *VAT MONITOR*, MAY/JUNE, P. 178-189.
- BRUN J-F. ET CHAMBAS G., 2010, « REGRESSIVE NATURE OF VAT EXEMPTIONS FOR COMMODITIES IN AFRICA » IN *AFRICAN ECONOMIC OUTLOOK 'THE STATE OF PUBLIC RESOURCE MOBILISATION*, AfDB-OECD-UNDP.
- BRUN J-F, CHAMBAS G ET MANSOUR M., 2015, « EFFORT FISCAL DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT: UNE MESURE ALTERNATIVE », DANS BOUSSICHAS M. ET GUILLAUMONT P. (EDS), *FINANCER LE DÉVELOPPEMENT DURABLE, RÉDUIRE LES VULNÉRABILITÉS*, ECONOMICA-FERDI.
- BRUN J-F. ET DIAKITÉ M., 2016, « TAX POTENTIAL AND TAX EFFORT: AN EMPIRICAL ESTIMATION FOR NON-RESOURCE TAX REVENUE AND VAT REVENUE », ETUDES ET DOCUMENTS CERDI, N°
- BRUN J-F., DIAKITÉ M., ET DIARRA S., 2017, « THE EFFECTS OF TAX COORDINATION ON THE TAX REVENUE MOBILIZATION IN WEST AFRICAN ECONOMIC AND MONETARY UNION (WAEMU) », E2017-12.
- CHAMBAS G., 2014, « INDICATEURS DE PERFORMANCE DE LA TVA, SUIVI-ANALYSE DE LA TVA, PLAN D'ACTION TVA », RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE FAD, WASHINGTON : FMI.
- CHAMBAS G., 2013 « LES PERFORMANCES RÉCENTES DE LA TVA AU MAROC : IMPACT DE LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE » ASSISES NATIONALES DE LA FISCALITÉ, SKIRAT.
- CNOSSSEN S., 2009, « A VAT PRIMER FOR LAWYERS, ECONOMISTS AND ACCOUNTANTS”, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, 27, JULY.
- EBRILL L., KEEN M., BODIN J-P. ET SUMMERS V., 2001, *THE MODERN VAT*, IMF WASHINGTON D.C.
- FJELDSTAD O.H. ET HEGGSTAD K., 2012, « LOCAL GOVERNMENT REVENUE MOBILIZATION IN ANGLOPHONE AFRICA », *ICTD WORKING PAPER 12*.
- FOSSAT P., VERA S., VANDENBERGHE P. ET CARRÉ J., 2018, « BURKINA FASO : RENFORCEMENT DE LA MOBILISATION DES RECETTES FISCALES ET DOUANIÈRES », RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE FMI.
- FOSSAT P., BAZAHICA R., VERA S., CHAMBAS G., CLAUSTRES G. ET KOIDOU P., 2017, « BURKINA FASO : RENFORCEMENT DE LA MOBILISATION DES RECETTES FISCALES ET DOUANIÈRES », RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE FMI.
- FRANZSEN R. ET McCLUSKEY W. (EDITEURS), 2016, *PROPERTY TAX IN AFRICA*, LINCOLN INSTITUTE OF LAND POLICY, CAMBRIDGE MA.
- GEOURJON A-M., BOUTERIGE Y., CALDEIRA E., LAPORTE B., DE QUATREBARBES C., 2018, *L'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES : DES PRINCIPES À LA PRATIQUE-GUIDE MÉTHODOLOGIQUE*, FERDI
- HSIAO C., 2014, *ANALYSIS OF PANEL DATA*, THIRD EDITION, CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, CAMBRIDGE MA.
- KUMBHAKAR S.C., LIEN G. ET HARDAKER J.B., 2014, « TECHNICAL EFFICIENCY IN COMPETING PANEL DATA MODELS: A STUDY OF NORWEGIAN GRAIN FARMING », *JOURNAL OF PRODUCTIVITY ANALYSIS*, 41 (2): 321-337. [HTTPS://DOI.ORG/10.1007/S11123-012-0303-1](https://doi.org/10.1007/s11123-012-0303-1)
- NORREGAARD J., 2013, « TAXING IMMOVABLE PROPERTY REVENUE POTENTIAL AND IMPLEMENTATION CHALLENGES », *IMF WORKING PAPER* N° 13/129.
- ZEJAN M., 2008, « MINING BURKINA FASO: AN OVERVIEW », MIMÉO, IMF.



# Annexes

## Annexe 1 : Remboursement des crédits nets de TVA, condition de neutralité économique et de pérennité de la TVA ; bonnes pratiques

**Origine et importance des crédits de TVA.** Les crédits de TVA proviennent des exportations, investissements et reconstitutions de stocks. Le crédit de TVA correspond à un trop-perçu fiscal affectant les assujettis TVA, collecteurs au profit de l'Etat. En l'absence d'exonérations de TVA sur les équipements et consommations intermédiaires, largement octroyées, qui réduisent la formation de crédits de TVA mais compromettent la cohérence du système de TVA, dans une économie ouverte comme la Burkina Faso, les crédits nets s'élèveraient de 20% à 40% des recettes brutes de TVA.

**Remboursement fluide des crédits, condition de pérennité de la TVA.** A défaut de bien rembourser les crédits de TVA, il deviendrait inévitable pour les autorités de répondre favorablement aux demandes d'exonérations.

**Remboursement fluide des crédits de TVA, condition de compétitivité économique et de pérennité des recettes de TVA.** Les crédits de TVA non remboursés dans les délais légaux sont à l'origine d'une rupture de confiance entre les assujettis TVA, collecteurs bénévoles et l'Etat. Ils fragilisent le système de TVA en incitant les contribuables à solliciter des exonérations de TVA, qui favorisent les fraudes. La prolifération des exonérations, en favorisant des fraudes (détournements de destination), compromet la cohérence de la TVA et en rend la gestion difficile. La TVA devient complexe, budgétairement peu efficace, coûteuse à mettre en œuvre ; sa pérennité est alors compromise. La Burkina Faso a franchi une étape essentielle en mettant en place un remboursement fluide des crédits de TVA.

**Le remboursement des crédits de TVA ne constitue pas une faveur ou une subvention** ; il permet seulement d'éviter une charge fiscale induite, contraire à la compétitivité économique, sur les exportateurs ou investisseurs. Le respect des bonnes pratiques impliquerait le remboursement des crédits de TVA sous un délai maximal de *10 jours pour les opérateurs classés à faible risque*. L'existence de fraudes ne doit pas conduire à ne pas rembourser les crédits de TVA ; elle devrait, au contraire, conduire à engager une lutte contre les fraudes, notamment la déclaration de crédits de TVA non justifiés.

**Analyse-risque, condition d'une restitution rapide des crédits de TVA.** Pour un compromis entre 1) un remboursement immédiat, condition d'une stricte neutralité de la TVA et 2) la nécessité de disposer de délais suffisants pour exercer les contrôles préservant l'Etat contre le risque de rembourser des crédits fictifs, une démarche d'analyse-risque est nécessaire. Le report *ex post* des contrôles pour les opérateurs les plus fiables permet de raccourcir à 10 jours pour cette catégorie d'opérateurs le délai de restitution.

**Quel dispositif pour sécuriser les remboursements de crédits de TVA ?** L'expérience montre qu'actuellement, seul un Compte séquestre logé à la Banque centrale et *alimenté de manière automatique*, peut financer de manière régulière les restitutions de crédits nets de TVA faisant l'objet d'une demande de remboursement

L'introduction de la **procédure de liquidation différée de la TVA à payer au cordon douanier** (cf. encadré 2.3) faciliterait ces restitutions en réduisant les besoins de ressources du compte séquestre ainsi que les besoins de trésorerie des opérateurs économiques créditeurs de TVA.

**Traitement des demandes de remboursement des crédits de TVA selon les bonnes pratiques.** Une étape préalable serait de simplifier les conditions pour présenter une demande de remboursement. Il devrait suffire de constater un crédit de TVA mensuel minimal.

L'analyse risque essentielle pour raccourcir les délais de remboursement consiste à classer les contribuables selon le risque<sup>37</sup> et, pour les contribuables à faible risque, de substituer un contrôle *a posteriori* au contrôle *a priori*.

- **Catégorie A (risque faible)** : aucun justificatif à joindre, pas de contrôle *a priori*, le remboursement est assuré dans les 10 jours. Le contrôle des demandes de remboursement de crédits de TVA doit intervenir dans le cadre du programme général de contrôle de TVA. Le report du contrôle n'entraîne pas de risque important pour les recettes fiscales dans la mesure où ce report serait circonscrit aux opérateurs à faible risque et où le contrôle de TVA intervient avant la prescription.

37 La stratification reprise ici est celle définie par Harrison et Krelove, 2005

- *Catégorie B (risque moyen)*: un relevé des factures d'achats et documents douaniers est exigé ; un tiers des demandes de la catégorie B fait l'objet d'un contrôle sur place et le remboursement intervient sous un délai maximal de 20 jours.
- *Catégorie C (risque élevé)* : outre la demande des pièces réclamées pour la catégorie B, un contrôle systématique des demandes intervient. Une caution bancaire est exigée pour les entreprises nouvelles. Le remboursement des crédits nets de TVA est assuré dans les 30 jours.

Afin de garantir la transparence dans le traitement des dossiers, l'opérateur doit pouvoir suivre en ligne l'avancement du traitement de son dossier. Ce suivi en ligne est opérationnel en Côte d'Ivoire (cf. infra annexe 2).

La démarche d'analyse-risque implique de tenir un fichier des profils des entreprises demandant un remboursement de crédit de TVA. Dans une première étape, le risque peut être évalué à partir d'un petit nombre d'indicateurs simples relatifs au comportement fiscal du contribuable (comportement déclaratif, sincérité des déclarations, paiement des impôts, historique des fraudes détectées, ...). Ce fichier est ensuite enrichi au fur et à mesure des demandes nouvelles. Toute détection de fraude entraîne un reclassement de l'assujetti dans une catégorie inférieure.

La prévisibilité et la brièveté des délais de remboursement des crédits de TVA constituent un facteur essentiel d'amélioration du climat des affaires.

## Annexe 2 : Promouvoir un système de remboursement des crédits de TVA conforme aux meilleurs standards internationaux

### I. Système ivoirien de remboursement des crédits de TVA : une référence

**Règlement fluide des crédits nets de TVA :** *une étape remarquable franchie par la Côte d'Ivoire.* Jusqu'à 2015, les dotations insuffisantes du compte des remboursements des crédits de TVA entraînent l'accumulation de crédits non remboursés. Depuis 2015, un compte séquestre auprès de la Banque centrale, financé de manière automatique par un prélèvement de 12% sur les recettes brutes de TVA, y compris en douane, est dédié au remboursement des crédits de TVA. Le Directeur général des impôts est ordonnateur du compte séquestre ; le délai de paiement effectif est inférieur au délai légal de 8 jours. Fin 2017, toutes les demandes en instance ont fait l'objet d'un règlement.

**Amorce d'une différenciation de procédure selon le risque.** Le délai légal d'instruction des demandes est de deux mois. Les exportateurs agréés par la DGI bénéficient d'une procédure accélérée (délai de 15 jours) et sont dispensés de caution. L'augmentation du nombre de demandes et l'objectif de compétitivité économique conduira probablement la DGI ivoirienne à introduire une analyse systématique des risques.

**Vers le respect du principe de l'interlocuteur fiscal unique.** Pour les grandes entreprises, après instruction de la demande par ses services, le Directeur de la DGE établit un projet d'ordre de paiement soumis au visa du Directeur Général des Impôts. L'ordre de paiement est alors transmis au régisseur d'avance chargé du remboursement des crédits de TVA. Le principe de l'interlocuteur fiscal unique serait totalement respecté et les délais raccourcis, si le Directeur de la DGE bénéficiait d'une délégation de signature pour ordonner le paiement

Pour les entreprises moyennes, l'instruction des demandes est assurée par le Directeur du Centre des moyennes entreprises et la demande de remboursement de crédits de TVA transite par les services de la Direction des Opérations d'Assiette jusqu'à la transmission à la signature du Directeur des Impôts. Le principe de l'interlocuteur fiscal unique conduirait à confier aux DME le traitement des demandes de remboursements jusqu'au paiement également à travers une délégation de signature ; cela raccourcirait les délais.

**Transparence : suivi en ligne de l'instruction des demandes de remboursements par les contribuables.** Cette disposition introduit une transparence favorable à la réduction des délais et des discriminations dans le traitement des demandes. L'introduction de télé-procédures réduit les charges administratives à la fois pour le contribuable (dépôt du dossier de demande sous forme papier) et pour l'administration (saisie des demandes).

### II. Système moderne de remboursement des crédits de TVA pour le Burkina Faso : quelles caractéristiques ?

**Compte séquestre à financement automatique.** Le principe d'automatisme du financement du compte séquestre appliqué en Côte d'Ivoire ou au Mali est essentiel pour éviter les insuffisances récurrentes des dotations budgétaires. Pour le Burkina Faso, l'affectation automatique de la TVA en douane supportée par les activités exportatrices complétée par une part des recettes globales de TVA prévu par la Loi de finances rectificative de novembre 2018 garantira le financement du compte séquestre. Le remboursement des crédits de TVA correspond au remboursement d'un trop perçu fiscal déjà encaissé par l'Etat et non à une dépense publique ; il est budgétairement neutre.

**Gestion fondée sur l'analyse risque.** L'objectif d'une gestion fondée sur l'analyse risque également prévu au Burkina Faso est de respecter les normes internationales de remboursement effectif des crédits de TVA, soit 10 jours pour le règlement des demandes présentées par les opérateurs à faibles risques. Une cotation fiable des risques, notamment de la catégorie à faible risque, est essentielle pour rembourser des crédits de TVA sans appliquer de contrôle a priori tout en préservant les intérêts pécuniaires de l'Etat.

**Respect du principe de l'interlocuteur fiscal unique.** Le remboursement des crédits de TVA devrait relever de la compétence exclusive de la DGI, y compris pour le règlement : à terme, la DGE et les DME pourrait assurer seuls la gestion des demandes de remboursement jusqu'à l'étape du règlement pour laquelle il serait souhaitable que les Directeurs de la DGE et des DME bénéficient d'une délégation de signature pour ordonner directement les paiements de la Régie.

**Promotion de la transparence et du service au contribuable.** Le suivi en ligne du traitement des demandes de remboursement apporte un progrès dans la transparence. A terme, les télé-procédures devraient permettre un traitement dématérialisé des demandes de remboursement des crédits de TVA.

### Annexe 3 : Conséquences des exonérations de TVA sur les producteurs locaux

L'effet néfaste des exonérations de TVA sur les producteurs est encore trop souvent ignoré. Les exonérations de TVA sont à l'origine d'une baisse de revenu des producteurs de biens alimentaires, selon un mécanisme décrit à l'aide d'un exemple schématique plus loin.

En économie ouverte, le niveau des prix des biens échangeables, notamment le niveau des prix des biens alimentaires comme les céréales, dépend fortement du niveau des prix d'importations CAF taxes incluses. En cas d'exonération de TVA, les prix intérieurs des biens de base sont moindres qu'en cas d'assujettissement à la TVA : du fait de l'exonération, la TVA n'est pas appliquée à la frontière et les prix frontières des produits exonérés sont 18% moindres.

Cet effet de dépression sur les prix intérieurs concerne non seulement les produits exonérés mais aussi leurs substituts : ainsi, une exonération sur le riz est susceptible d'abaisser le prix au producteur de l'ensemble des céréales, voire d'autres produits substituables. Les caractéristiques du circuit de commercialisation conduisent généralement à un report de l'incidence de la rémanence de TVA, non sur les circuits de commercialisation ou de transformation, mais sur le producteur : il s'ensuit une diminution du prix au producteur.

En conséquence, les exonérations de TVA entraînent une baisse de prix des produits de base, pour le consommateur, notamment le consommateur pauvre des villes mais cette baisse de prix des produits crée simultanément un biais à l'encontre des producteurs agricoles locaux. Les exonérations entraînent une diminution des prix à la production et donc des revenus des producteurs locaux, dont beaucoup sont pauvres.

De plus, en raison de l'application du mécanisme de TVA, les producteurs les plus modernes de produits agricoles, catégorie de plus en plus importante au Burkina Faso, supportent un handicap de compétitivité en raison de l'importance de leurs consommations intermédiaires grevées de TVA. Du fait de l'exonération, même s'ils optent pour l'assujettissement à la TVA, 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 ces producteurs en situation de protection négative face à des importations qui ne supportent aucune charge de TVA (l'exonération de TVA est appliquée au cordon douanier).

Ainsi, les exonérations de TVA vont à l'encontre de la réduction de la pauvreté affectant les producteurs agricoles les plus pauvres et elles freinent la modernisation du secteur agricole.

#### Exemple schématique d'un producteur de poulets.

Supposons que le prix d'un poulet importé exonéré soit de 100 ; le prix intérieur est alors de 100 (alignement du prix intérieur sur le prix à l'importation). Le producteur local doit s'aligner sur le prix de 100 mais son produit étant exonéré, qu'il soit assujetti à la TVA ou qu'il ne le soit pas, il ne peut obtenir le remboursement de la TVA frappant ses intrants assujettis à la TVA (aliments industriels, produits vétérinaires, eau, électricité, intrants et équipements divers) ; on suppose dans le présent exemple que la rémanence de TVA, qui constitue un coût définitif pour le producteur, est d'un montant de 6. Cette rémanence, dont l'incidence est supportée par le producteur, grève la compétitivité du producteur local vis-à-vis des importations (il est handicapé par une protection négative).

Considérons maintenant l'hypothèse de l'assujettissement des poulets à une TVA au taux de 18%. En l'absence de tarifs, le prix à la consommation devient de 118 (prix du poulet importé TVA incluse).

*Un producteur local B non assujetti à la TVA*, qui commercialise ses poulets auprès de particuliers, voit sa situation s'améliorer : il subit toujours la rémanence de 6 mais peut désormais vendre son poulet à 118 au consommateur final ; son gain net du fait de la suppression de l'exonération de TVA sur les poulets est de  $18 - 6 = 12$ .

*Le producteur local A assujetti*, s'il vend son poulet à un consommateur final, s'aligne sur le prix à l'importation (ie.  $100 + 18$ ) et le facture 118 mais étant assujetti, il peut obtenir le remboursement de la TVA supportée en amont ; il reverse à l'Etat en TVA nette  $18 - 6 = 12$ . Vis-à-vis de l'importation, il n'est plus handicapé par une protection effective négative car il obtient le remboursement de la TVA supportée en amont.

Cependant, ce producteur assujetti A est handicapé vis-à-vis d'un producteur non assujetti B dans le cas d'une fourniture directe d'un consommateur local mais ce handicap de 12 est inférieur au taux nominal de TVA. Au contraire, dans le cas de fourniture à destination d'un opérateur assujetti (cas I) ou d'exportation (cas II), le handicap de la rémanence de TVA (6) pèse sur le producteur non assujetti B et ce handicap est d'autant plus important que ses consommations intermédiaires assujetties à la TVA sont importantes (cas d'une TVA sans exonérations).

## Annexe 4 : indicateurs de suivi de la TVA : principales options

**Ratios par rapport au PIB.** Les ratios de recettes par rapport au PIB permettent des comparaisons homogènes aussi bien dans le temps qu'entre pays. Le PIB constitue une variable approchée représentative de l'assiette potentielle de la TVA (consommation finales privées augmentées des dépenses publiques hors masse salariale et dépenses au titre de la dette), La principale incertitude provient de la sous-évaluation fréquente du PIB qui conduit à une surestimation parfois importante des ratios de recettes de TVA. Ce biais fausse les comparaisons internationales et affecte aussi les analyses dynamiques pour un même pays.

**Recettes brutes de TVA.** Généralement, les comparaisons internationales portent sur des statistiques de recettes de TVA brutes sans déduire les remboursements des crédits de TVA. Ainsi, pour 2017, dans le cas du Burkina Faso, les recettes brutes de TVA sont évaluées à 7,0 % du PIB : il s'agit de l'apport brut de la TVA avant remboursement des crédits de TVA.

**Remboursement des crédits nets de TVA.** Les remboursements de crédits de TVA sont occasionnés par un trop perçu fiscal. De ce fait, ils devraient être déduits des recettes brutes et non pas traités comme une dépense budgétaire. La lourdeur des procédures de dépenses publiques introduit une difficulté majeure pour promouvoir la fluidité des remboursements. Elle est aussi à l'origine d'interprétations erronées des remboursements des crédits de TVA, qui sont considérés comme des dépenses publiques alors qu'il s'agit de restituer au contribuable un trop perçu fiscal qui a fait l'objet d'un encaissement préalable.

**Recettes nettes de TVA.** Les recettes nettes de TVA sont évaluées en déduisant des recettes brutes de TVA les remboursements de crédit de TVA. En 2017, pour le Burkina Faso, les remboursements de crédits de TVA sont significatifs relativement aux recettes brutes de TVA (environ 12%). Les recettes nettes des remboursements de crédits de TVA mesurent **l'apport net de la TVA aux recettes budgétaires, soit 6,1% du PIB en 2017.**

**Une application plus large de la TVA aux consommations intermédiaires** se traduirait par une augmentation parallèle des recettes brutes et des crédits de TVA. En l'absence d'une réduction de la fraude consécutive à une application plus systématique de la TVA, en raison du mécanisme déduction-imputation et éventuellement restitution de crédits, les recettes nettes de TVA demeureraient inchangées ; l'augmentation des recettes brutes de TVA traduirait simplement une application plus large de la TVA aux consommations intermédiaires favorable à une application systématique de la TVA et donc à une réduction de la fraude.

**La suppression d'exonérations de TVA sur les marchés publics** conduirait à une progression de la TVA brute globale comme de la TVA nette. Cette progression serait du montant de la TVA appliquée sur les marchés publics nouvellement inclus dans le champ de la TVA. Cependant, l'équilibre budgétaire demeurerait inchangé dans la mesure où il serait nécessaire d'engager des dépenses budgétaires additionnelles équivalentes pour couvrir la TVA sur les marchés publics nouvellement assujettis. L'inclusion comptable de la TVA qui serait applicable aux marchés publics exonérés (pratique du Togo) dans les statistiques de recettes conduit à surestimer les recettes de TVA et donc l'efficacité budgétaire de la TVA. Elle introduit un biais dans les comparaisons internationales.

### Indicateurs les plus significatifs pour un suivi comparatif des recettes de TVA

**Les ratios par rapport au PIB** constituent la solution la plus commode pour dégager des indicateurs homogènes autorisant les comparaisons usuelles.

**Les recettes nettes de TVA** permettent de mesurer l'efficacité budgétaire de la TVA sans tenir compte des distorsions entraînées par la mobilisation de recettes de TVA grevant les coûts de production.

**Un indicateur sur la fluidité du remboursement des crédits de TVA (délai moyen pondéré par les montants de crédits TVA)** permet d'évaluer l'importance des dysfonctionnements dans le remboursement des crédits de TVA et donc le manque de neutralité économique de la TVA. L'indicateur de fluidité des remboursements de crédits de TVA est essentiel pour s'assurer de la mesure dans laquelle la TVA demeure un impôt assis sur la consommation et non pas un impôt grevant les coûts de production à l'origine de distorsions fiscales d'autant plus pénalisantes que les recettes de TVA sont d'un niveau plus élevé

