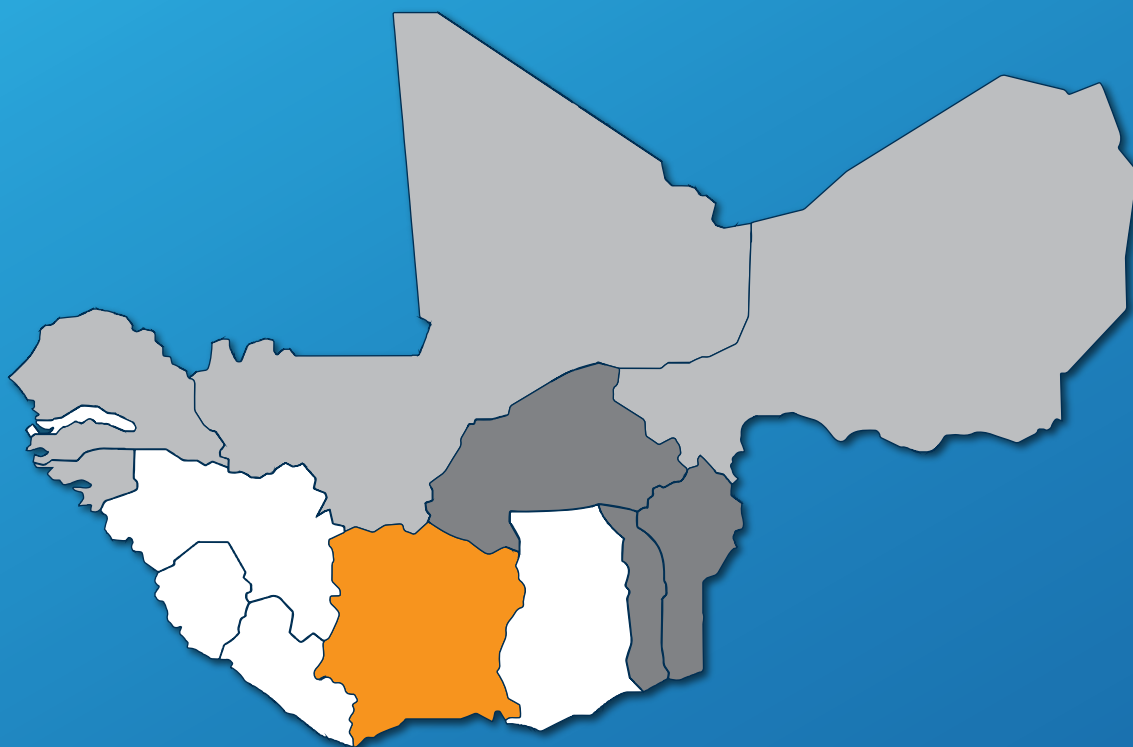




République de Côte d'Ivoire



# Côte d'Ivoire : 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

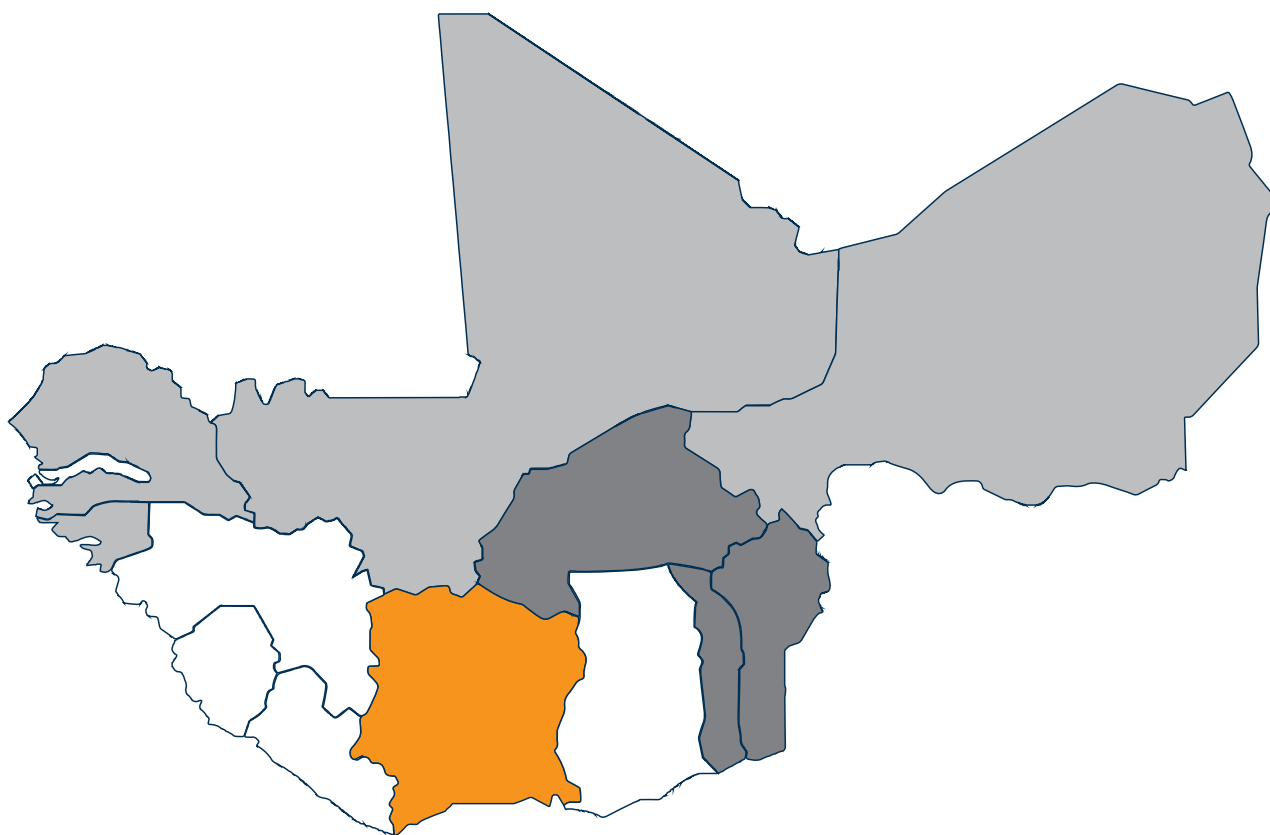


GRUPE DE LA BANQUE MONDIALE



Public Disclosure Authorized  
Public Disclosure Authorized  
Public Disclosure Authorized  
Public Disclosure Authorized  
Public Disclosure Authorized





# Côte d'Ivoire : 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>13</b>
<b>Chapitre 1 : Objectifs de recettes et gisements de recettes fiscales</b>	<b>15</b>
<b>1. Quel objectif global de recettes fiscales ?</b>	<b>15</b>
1.1. Analyse de la mobilisation fiscale ivoirienne	15
1.2. Facteurs du décrochage des recettes fiscales ivoiriennes	16
1.3. Fiscalité directe : pression fiscale modérée	19
1.4. Performance insuffisante de l'impôt sur le revenu des personnes morales	19
<b>2. Identification des principaux gisements de recettes fiscales</b>	<b>20</b>
2.1. TVA : gisement majeur de recettes fiscales	21
2.2. Evaluation du gisement de l'impôt sur le revenu	25
2.3. Evaluation du gisement de l'impôt foncier urbain	26
2.4. Gisement de recettes fiscales dans le secteur informel	28
3. Conclusion du chapitre 1	30
<b>Chapitre 2 : Stratégie opérationnelle pour renforcer les recettes fiscales</b>	<b>31</b>
<b>1. Stratégie de réforme de la TVA</b>	<b>32</b>
1.1. Réforme de l'administration de la TVA	32
1.2. Réforme de législation de la TVA	39
<b>2. Renforcement de la fiscalité directe</b>	<b>41</b>
2.1. Principes généraux de la réforme	41
2.2. Simplifier l'impôt sur les revenus du travail des personnes physiques	41
2.3. Introduire un impôt cédulaire sur les sociétés ; encourager la formation en société	42
2.4. Renforcer la neutralité de l'impôt sur les revenus du capital	43
<b>3. Réforme de l'impôt foncier et de la contribution des micro-activités</b>	<b>43</b>
3.1. Ressources des collectivités territoriales : situation actuelle	44
3.2. Fiscalité foncière et contribution des micro-activités : quelle évolution ?	44
3.3. Fiscalité foncière urbaine et contribution forfaitaire indiciaire des micro-activités : nécessité d'une réforme globale	46
<b>4. Orientations opérationnelles</b>	<b>48</b>
<b>Références</b>	<b>49</b>
<b>Annexes</b>	<b>51</b>

## Tableaux

I.	Orientations stratégiques et principales mesures opérationnelles	12
1.1.	Recettes fiscales de la Côte d'Ivoire : comparaisons internationales (% PIB)	16
1.2.	Recettes publiques de la Côte d'Ivoire : comparaisons internationales (% PIB)	16
1.3.	Élasticité des recettes fiscales à la croissance	20
1.4.	Évolution de l'efficacité budgétaire de la TVA (2010-2017) (% PIB et milliards FCFA)	21
1.5.	Recettes de TVA relativement aux pays de l'UEMOA (1996 – 2017) (% PIB)	22
1.6.	TVA de la Côte d'Ivoire : efficacité budgétaire comparée à divers pays (2014)	22
1.7.	Tableau synoptique des gaps de TVA de la Côte d'Ivoire	24
1.8.	Contribution fiscale des principaux secteurs d'activité relevant de la DGE	25
1.9.	Contribution fiscale des principaux secteurs d'activité relevant des CME	25
2.1.	Segmentation et régime d'imposition des entreprises selon leur chiffre d'affaires	34
2.2.	Remboursement des crédits de TVA (2014-2018)	37
2.3.	Clé de répartition des impôts rétrocédés	44
2.4.	Principales mesures opérationnelles	48

## Graphiques

1.1.	Evolution de l'effort fiscal de la Côte d'Ivoire (1980-2015) (% PIB)	18
1.2.	Structure des recettes directes sur ménages, sur entreprises et foncier (1990 – 2017)	20
1.3.	Recettes TVA, potentiel et effort fiscal TVA (2000-2015) (% PIB)	23
2.1.	Barème simplifié de l'impôt sur les traitements et salaires	42

## Encadrés

1.1.	Principales étapes de la démobilitation fiscale de la Côte d'Ivoire	15
1.2.	Méthode d'évaluation de l'effort fiscal	17
1.3.	Facteurs expliquant l'affaiblissement de l'effort fiscal	18
1.4.	Arguments en faveur de la promotion de l'impôt foncier comme impôt local majeur	27
1.5.	Activités micro-informelles versus activités frauduleuses : une distinction essentielle	29
2.1.	Remboursement des crédits de TVA, condition de neutralité et de pérennité de la TVA	36
2.2.	Paiement différé de la TVA en douane	37
2.3.	Remboursement des crédits de TVA ; principe de l'interlocuteur fiscal unique	38

## Annexes

I.	indicateurs de suivi de la TVA : principales options	53
II.	Méthode d'évaluation de la dépense fiscale	55
III.	Conséquences des exonérations de TVA sur les producteurs locaux	57

## Abréviations et acronymes

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	Centre des moyennes entreprises
CSPPA	Caisse de stabilisation des produits primaires
DERAR	Direction des enquêtes, du renseignement et de l'analyse risque
DGD	Direction générale des douanes
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
DME	Direction des moyennes entreprises
DOA	Direction des opérations d'assiette
DRI	Direction régionale des impôts
DTCP	Direction du trésor et de la comptabilité publique
DVN	Direction des vérifications nationales
FCFA	Francs CFA
IFU	Identifiant fiscal unique
IGR	Impôt général sur le revenu
IRVM	Impôt sur les revenus de valeurs mobilières
ITS	Impôt sur les traitements et salaires
PED	Pays en développement
PIB	Produit intérieur brut
RAR	Restes-à-recouvrer
RCI	République de Côte d'Ivoire
SINTAX	Système informatisé de taxation
TFPCA	Taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans
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 qui permettraient d'augmenter les recettes intérieures. L'étude repose sur un cadre d'analyse de politique fiscale standard, afin d'examiner la performance relative aux principales sources de recettes, tout en mettant l'accent sur les problématiques et les options spécifiques à chaque pays. Un rapport détaillé sur les insuffisances en matière de politique fiscale et les options de réforme a été préparé pour chaque pays, en collaboration avec les autorités. En complément des rapports 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 Amina Coulibaly, Karen Coulibaly et Jacques Morisset. Il a également bénéficié des commentaires de Andrea Coppola, Bernard Haven, Jan Loeprick et Christine Richaud. Eulalie Bah a 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 29 avril au 11 mai 2018. La mission a été reçue par M. Karim Traoré, Directeur de Cabinet du Secrétaire d'Etat auprès du Premier Ministre chargé du Budget et du Portefeuille de l'Etat, M. Adama Coulibaly, Directeur de Cabinet du Ministre de l'Economie et des Finances, et M. Paul Koua, Chef de la Cellule de Coordination de la Politique Fiscale. Elle a bénéficié d'entretiens avec les représentants du gouvernement, du secteur privé et des collectivités locales, de même qu'avec les partenaires techniques et financiers.

Les auteurs du rapport ont également bénéficié d'échanges fructueux avec M. Feh Kessé, Conseiller Spécial du Premier Ministre.

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.



## Résumé

**Depuis la fin de la crise post-électorale, la Côte d'Ivoire est l'une des économies les plus dynamiques d'Afrique, avec un taux de croissance du PIB de 8,6% en moyenne entre 2012 et 2018.** La croissance économique a été tirée par une forte augmentation des investissements publics et privés. Les secteurs les plus dynamiques ont été la construction, l'agroalimentaire et les services.

**Un des défis est de promouvoir une croissance plus inclusive tout en maintenant une politique budgétaire soutenable.** Ainsi, le Plan de développement national (2016-2020) prévoit une accélération des investissements publics : la politique budgétaire s'inscrit dans la volonté d'atteindre la cible communautaire UEMOA d'un déficit budgétaire inférieur à 3 % du PIB en 2019. Par conséquent, la mobilisation de recettes intérieures supplémentaires est un enjeu important de politique économique et sociale, à fins de financer les besoins d'infrastructures et d'autres dépenses prioritaires.

**En dépit des réformes engagées depuis 2012, le ratio des recettes fiscales au PIB est demeuré relativement faible,** à environ 16.5% du PIB en 2017. Les estimations de l'effort fiscal et du taux de pression fiscal optimal suggèrent que la Côte d'Ivoire dispose d'une marge importante pour collecter davantage de recettes.

**Une réforme fiscale (législation et administration de l'impôt) est nécessaire pour améliorer le niveau des recettes fiscales et aussi pour réduire les distorsions d'origine fiscale.** En effet, en plus de la sous-mobilisation des recettes fiscales, le système en vigueur est à l'origine de graves distorsions économiques liées à l'octroi intensif d'exonérations et de mesures dérogatoires. Engager une réforme fiscale est d'autant plus opportun que la croissance actuelle est favorable à l'acceptation du changement.

**L'objectif de la présente analyse est de dégager une stratégie opérationnelle visant à promouvoir un accroissement de la mobilisation des recettes fiscales à la hauteur des défis du financement des biens publics nécessaires au développement tout en réduisant les distorsions fiscales et en améliorant l'équité du prélèvement fiscal.**

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

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

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

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

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

fonciers, ni du rôle possible des communes ; la législation régissant la fiscalité foncière est également inadaptée à la réalité d'une assiette hétérogène, en forte croissance, avec de nombreux actifs immobiliers de faible valeur.

En dépit de la contribution fiscale que pourraient apporter les micro-entreprises<sup>1</sup> aux collectivités locales, l'impôt synthétique applicable aux entreprises réalisant de 5 à 50 millions FCFA de chiffre d'affaires recouvré par l'administration fiscale, qui consiste en une taxe sur le chiffre d'affaires inutilement complexe, ne permet pas une mobilisation efficace de cet impôt. Le rendement de l'impôt forfaitaire indiciaire TFPCA appliquée par les communes sur les micro-activités réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 5 millions FCFA est également marginal (0,04% PIB) en raison du caractère excessivement étroit de son champ d'application.

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

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

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

## 2. Stratégie pour renforcer les recettes fiscales

### Nécessité d'un changement de stratégie

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

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

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

<sup>1</sup> Jusqu'à présent sont considérées comme micro-entreprises, les activités réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 5 millions FCFA ; la mission propose (cf. infra) une définition élargie de zéro à 30 millions FCFA tandis que les petites entreprises seraient caractérisées par un chiffre d'affaires entre 30 et 150 millions FCFA ; 150 millions FCFA correspondrait alors à la fois au seuil d'assujettissement à la TVA et au seuil de compétence des CME.

## Réforme prioritaire de la TVA

**Un seuil d'assujettissement TVA de 150 millions FCFA au lieu de 50 millions FCFA coïncidant avec le seuil de compétence des CME<sup>2</sup>** permettrait une gestion plus efficace des assujettis TVA dont le nombre global diminuerait sans occasionner de pertes nettes de recettes en raison du degré élevé de concentration du potentiel de recettes de TVA dans les segments supérieurs et de la plus grande efficacité administrative des CME relativement aux autres services fiscaux.

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

## Réforme de la fiscalité directe

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

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

## Réforme de la fiscalité foncière et la fiscalité des micro-entreprises

**Communes, acteur central de la mobilisation de la fiscalité locale.**

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

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

<sup>2</sup> La généralisation rapide des télé-procédures accroît le nombre de dossiers qui peut être géré par chaque CME d'environ 700 dossiers à plus de 2000 et réduit le besoin de création de nouveaux CME.

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

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

### 3. Orientations opérationnelles

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

<b>Orientations stratégiques</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Renforcer la mobilisation des recettes fiscales de 7,4 points de PIB et promouvoir une plus grande neutralité du prélèvement ;</li><li>✓ Engager prioritairement une réforme de la TVA afin d'accroître les recettes fiscales de 6 points de PIB ;</li><li>✓ Engager une réforme de la fiscalité directe permettant d'atteindre une progression à long terme de 1,4 points de PIB des recettes fiscales globales ;</li><li>✓ Renforcer le rôle des collectivités locales en matière de mobilisation des recettes publiques locales, notamment en matière d'impôt foncier et de taxation des micro-activités.</li></ul>
<b>Principales mesures opérationnelles</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Améliorer le cadre global d'application de l'impôt en luttant contre la fraude et la corruption, en promouvant des administrations fiscales et douanières modernes de services à l'autonomie plus grande ; rendre plus prévisible et cohérente la politique fiscale ;</li><li>✓ Réduire les exonérations de TVA qu'elles soient incitatives ou sur des consommations finales ;</li><li>✓ Revenir à l'unicité du taux de TVA en éliminant le taux réduit ;</li><li>✓ Introduire une procédure de règlement différé de la TVA en douane et une analyse risque systématique ;</li><li>✓ Revoir la segmentation des entreprises afin (1) de faire coïncider le seuil d'assujettissement TVA et le seuil de compétence des CME, (2) d'améliorer le rendement de l'impôt foncier et (3) de mettre en œuvre une approche fiscale efficace du secteur informel ;</li><li>✓ Simplifier le régime de l'impôt synthétique à travers l'application d'un taux proportionnel unique sur le chiffre d'affaires</li><li>✓ Mettre en œuvre un « impôt dual » : taxer les revenus du travail selon un barème progressif et les revenus de capitaux selon un taux proportionnel unique et modéré ;</li><li>✓ Abaisser le taux de l'impôt BIC-BNC à 20% tout en appliquant un taux majoré pour les secteurs à l'origine de rentes (mines, télécommunications, ...) ; cette dernière orientation supposerait une révision de la Directive UEMOA ;</li><li>✓ Améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale en renforçant les contrôles à travers une meilleure gestion des informations fiscales, en s'appuyant sur la segmentation révisée des contribuables et en confiant l'exclusivité des contrôles aux services opérationnels</li><li>✓ Donner compétence aux communes appuyées par les receveurs municipaux pour recouvrer à leur bénéfice la fiscalité foncière résidentielle et la fiscalité forfaitaire indiciaires (TFPCA) ; l'administration fiscale reste l'unique intervenant pour la fiscalité foncière des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition.</li><li>✓ Définir une législation fiscale de référence, paramètre crucial pour une évaluation des dépenses fiscales conforme aux bonnes pratiques, à travers un Atelier National sur la dépense fiscale.</li></ul>

## Introduction

Pour la Côte d'Ivoire, la fiscalité est à l'origine de deux handicaps majeurs : la sous-mobilisation profonde des recettes fiscales ne permet pas de financer l'ensemble des biens publics nécessaires au développement économique et social ; l'octroi intensif d'exonérations et de mesures dérogatoires est à l'origine de graves distorsions économiques.

L'ampleur de ce double handicap est telle qu'une réforme fiscale d'ensemble (législation et administration de l'impôt) est nécessaire, non seulement pour améliorer de manière drastique le niveau des recettes fiscales mais aussi pour réduire les distorsions d'origine fiscale.

Cette réforme fiscale est d'autant plus opportune que la Côte d'Ivoire connaît depuis 2012 une période de croissance soutenue de plus en plus favorable à l'acceptation du changement au fur et à mesure que les séquelles de la crise tendent à s'estomper. La nécessité d'une réforme est d'autant plus grande que le contexte économique et social de la Côte d'Ivoire connaît des mutations profondes, notamment la consolidation (planifiée pour 2019) et la poursuite de l'intégration économique au sein de la zone CEDEAO. Une fiscalité réformée et adaptée au nouveau contexte en gestation constituerait un levier majeur pour promouvoir l'émergence du pays, qui constitue désormais un objectif majeur des autorités gouvernementales.

L'objectif de la présente analyse est de dégager une stratégie opérationnelle visant à promouvoir un accroissement de la mobilisation des recettes fiscales à la hauteur des défis du financement des biens publics nécessaire au développement tout en réduisant les distorsions fiscales et en améliorant l'équité du prélèvement fiscal.

Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire au préalable d'évaluer l'objectif global de recettes fiscales « optimales » à atteindre et, à la lumière des orientations des autorités ivoiriennes, d'identifier les gisements fiscaux qu'il serait le plus efficace de mettre en valeur dans le cadre d'une réforme d'ensemble (chapitre 1). Une stratégie opérationnelle de mobilisation de recettes fiscales supplémentaires est ensuite présentée pour, à partir d'orientations prioritaires garantissant l'efficacité des réformes proposées, optimiser la mise en valeur des principaux gisements de recettes fiscales (chapitre 2).



# Chapitre 1 : Objectifs de recettes et gisements de recettes fiscales

## 1. Quel objectif global de recettes fiscales ?

**Divers critères permettent d'identifier un niveau optimal de recettes fiscales.** L'évolution sur une large période de temps du niveau des recettes fiscales fournit une première référence (§ 1.1). Une comparaison internationale des niveaux de recettes fiscales de la Côte d'Ivoire avec divers 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 de la Côte d'Ivoire avec son niveau de recettes effectif permet d'évaluer son effort fiscal et donc, en situation d'effort fiscal négatif, d'identifier un espace de recettes à mobiliser (§ 1.3). Enfin, une évaluation de la pression fiscale supportée par les ménages et les entreprises fournit un dernier critère de niveau optimal de recettes fiscales (§ 1.4).

### 1.1. Analyse de la mobilisation fiscale ivoirienne

#### 1.1.1. Décrochage des recettes fiscales (1970-2017)

**Depuis le début des années soixante-dix, s'est produit un décrochage profond des recettes fiscales ivoiriennes.** Alors qu'en 1987 les recettes fiscales de la Côte d'Ivoire atteignaient 22,1% du PIB<sup>3</sup>, en 2017, elles s'établissent à 15,5% du PIB. La baisse des recettes fiscales est de 6 points de PIB (chute relative de 27,1%) ; l'encadré 1.1 en indique les principales étapes.

Sur la même période, les recettes non fiscales amplifient la chute des recettes publiques globales puisque les recettes non fiscales chutent de 15,9 points de PIB en 1985 à 2 point de PIB en 2017.

#### Encadré 1.1 : Principales étapes de la démobobilisation fiscale de la Côte d'Ivoire

**De 1970 à la fin des années quatre-vingt, le ratio des recettes fiscales au PIB, relativement stable et toujours supérieur à 19%, est d'un niveau élevé par rapport aux autres pays de l'UEMOA.** Les importantes recettes non fiscales collectées essentiellement à travers la Caisse de Stabilisation des Produits Primaires Agricoles (CSPPA) sur le cacao et le café sont marquées par une forte instabilité entraînée par les booms successifs.

**Le ratio des recettes publiques globales au PIB (recettes fiscales et non fiscales) dépasse 35% du PIB à plusieurs reprises, notamment à la faveur des booms de 1976 puis de 1984-85.** Un tel niveau atypique de recettes publiques a été atteint seulement par une minorité de PED largement dotés en ressources minières. Les booms brutaux de recettes non fiscales ont entraîné une démobobilisation fiscale dans de nombreux pays et la Côte d'Ivoire n'y a pas échappé à partir des années quatre-vingt-dix.

**Années quatre-vingt-dix, forte chute du ratio des recettes fiscales au PIB** en dépit du rebond de l'économie consécutif à la dévaluation du FCFA (1994) et à un boom de recettes d'exportation : une démobobilisation fiscale profonde est engagée.

**Dans les années 2000, période affectée par de graves troubles civils, le taux de recettes fiscales se stabilise durablement au-dessous de 16 % du PIB.** Les efforts engagés de manière concomitante par les administrations fiscales et douanières enrayer la chute des recettes fiscales alors que le contexte national est particulièrement défavorable à la mobilisation de recettes fiscales.

**Depuis 2011, le ratio des recettes fiscales au PIB reste faible.** La normalisation du climat socio-politique et une expansion économique soutenue ne s'accompagnent pas d'un redressement du ratio des recettes fiscales relativement au PIB (toujours inférieur à 16,1 %) (tableau 1.1). Cependant, depuis 2012, les recettes fiscales augmentent au même rythme soutenu que le PIB ; le ratio de recettes fiscales au PIB s'est donc simplement stabilisé en dépit des réformes d'administration fiscale engagées.

<sup>3</sup> L'évolution de la mobilisation fiscale est appréciée à travers le ratio des recettes fiscales par rapport au PIB, qui mesure les ressources fiscales propres mobilisées au profit de l'Etat relativement à l'ensemble des ressources produites par la collectivité nationale (PIB). Ce ratio, indicateur homogène dans le temps pour mesurer des évolutions temporelles, permet aussi des comparaisons internationales significatives. La principale difficulté dans l'estimation du taux des recettes fiscales par rapport au PIB est introduite par l'incertitude relative à l'évaluation du PIB : le plus souvent en Afrique sub-saharienne les transactions non enregistrées, notamment les activités du secteur informel urbain et agricole, sont sous-évaluées

### 1.1.2. Baisse atypique des recettes fiscales ivoiriennes relativement aux autres pays en développement

**Au début des années quatre-vingt, après le Togo, la Côte d'Ivoire est le second pays de l'UEMOA pour la mobilisation fiscale.** Le ratio de recettes fiscales au PIB dépasse alors de plus de sept points de PIB la moyenne des pays de l'UEMOA. Elle devance alors largement le Sénégal et les pays sahéliens.

**Depuis l'étiage des années quatre-vingt-dix, les recettes fiscales des autres pays de l'UEMOA progressent tandis qu'au contraire les recettes fiscales ivoiriennes régressent fortement.** Désormais, la Côte d'Ivoire, en dépit d'un potentiel fiscal structurel élevé (cf. infra), est simplement proche de la moyenne (15,7% contre 15,4% du PIB) des pays de l'UEMOA pour les recettes fiscales (tableau 1.1) et est en dessous de la moyenne UEMOA pour les recettes publiques (20,1 contre 21,2% du PIB) (tableau 1.2).

**Tableau 1.1 : Recettes fiscales de la Côte d'Ivoire : comparaisons internationales (% PIB)**

	1980-1982	T	1990-1992	T	2000-2002	T	2010-2012	T	2013-2015	T
<b>Côte d'Ivoire</b>	<b>22,1</b>	<b>1</b>	<b>17,1</b>	<b>1</b>	<b>14,3</b>	<b>1</b>	<b>14,7</b>	<b>1</b>	<b>15,7</b>	<b>1</b>
<b>Pays UEMOA</b>	<b>14,5</b>	<b>8</b>	<b>10,8</b>	<b>8</b>	<b>11,8</b>	<b>8</b>	<b>14,3</b>	<b>8</b>	<b>15,4</b>	<b>8</b>
<b>ASS</b>	<b>15,7</b>	<b>39</b>	<b>15,2</b>	<b>41</b>	<b>14,2</b>	<b>46</b>	<b>16,2</b>	<b>47</b>	<b>16,9</b>	<b>47</b>
<b>Amérique Latine et Caraïbes</b>	<b>17,2</b>	<b>20</b>	<b>14,9</b>	<b>23</b>	<b>15,3</b>	<b>32</b>	<b>18,2</b>	<b>32</b>	<b>19</b>	<b>26</b>
<b>Asie</b>	<b>12,9</b>	<b>19</b>	<b>12,1</b>	<b>28</b>	<b>12,5</b>	<b>46</b>	<b>14,1</b>	<b>47</b>	<b>14,4</b>	<b>46</b>
<b>Moyen Orient/Maghreb</b>	<b>20,4</b>	<b>6</b>	<b>14,7</b>	<b>9</b>	<b>15,9</b>	<b>11</b>	<b>14,4</b>	<b>12</b>	<b>13,9</b>	<b>11</b>
<b>Pays à Faible Revenu (PFR)</b>	<b>11,8</b>	<b>24</b>	<b>10,8</b>	<b>24</b>	<b>10</b>	<b>26</b>	<b>13,4</b>	<b>28</b>	<b>14</b>	<b>28</b>
<b>Pays à Revenu Intermédiaire (PRI)</b>	<b>16,9</b>	<b>48</b>	<b>16,3</b>	<b>64</b>	<b>15,9</b>	<b>96</b>	<b>17,5</b>	<b>102</b>	<b>18,2</b>	<b>93</b>

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. Diakitè CERDI.

**Tableau 1.2 : Recettes publiques de la Côte d'Ivoire : comparaisons internationales (% PIB)**

	1980-1982	T	1990-1992	T	2000-2002	T	2010-2012	T	2013-2015	T
<b>Côte d'Ivoire</b>	<b>27,7</b>	<b>1</b>	<b>20,7</b>	<b>1</b>	<b>16,9</b>	<b>1</b>	<b>17,2</b>	<b>1</b>	<b>20,1</b>	<b>1</b>
<b>UEMOA</b>	<b>21,1</b>	<b>5</b>	<b>17,6</b>	<b>7</b>	<b>17,1</b>	<b>8</b>	<b>19,4</b>	<b>8</b>	<b>21,2</b>	<b>8</b>
<b>ASS</b>	<b>22,2</b>	<b>18</b>	<b>24,2</b>	<b>30</b>	<b>21,7</b>	<b>46</b>	<b>24,3</b>	<b>48</b>	<b>24,0</b>	<b>48</b>
<b>Amérique Latine et Caraïbes</b>	<b>23,9</b>	<b>20</b>	<b>21,2</b>	<b>24</b>	<b>21,8</b>	<b>32</b>	<b>25,6</b>	<b>32</b>	<b>25,8</b>	<b>32</b>
<b>Asie</b>	<b>28,4</b>	<b>23</b>	<b>25,0</b>	<b>35</b>	<b>24,3</b>	<b>48</b>	<b>28,6</b>	<b>49</b>	<b>27,8</b>	<b>48</b>
<b>Moyen Orient/Maghreb</b>	<b>36,3</b>	<b>6</b>	<b>28,5</b>	<b>9</b>	<b>28,3</b>	<b>11</b>	<b>30,6</b>	<b>12</b>	<b>27,7</b>	<b>11</b>
<b>Pays à Faible Revenu (PFR)</b>	<b>17,2</b>	<b>13</b>	<b>18,9</b>	<b>17</b>	<b>15,6</b>	<b>27</b>	<b>20,8</b>	<b>29</b>	<b>20,8</b>	<b>29</b>
<b>Pays à Revenu Intermédiaire (PRI)</b>	<b>26,0</b>	<b>42</b>	<b>26,2</b>	<b>72</b>	<b>25,8</b>	<b>104</b>	<b>29,6</b>	<b>106</b>	<b>29,9</b>	<b>105</b>

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. Diakitè CERDI

## 1.2. Facteurs du décrochage des recettes fiscales ivoiriennes

Pour agir efficacement sur la mobilisation des recettes fiscales, la nature des facteurs agissant sur le niveau des recettes fiscales est dégagée ; en particulier, il s'agit d'évaluer l'influence respective des facteurs structurels de la mobilisation fiscale sur lesquels il est possible d'agir à travers des réformes structurelles et de la politique de mobilisation fiscale, qu'il est envisageable de réformer plus facilement et avec des effets nécessitant des délais moindres.

### 1.2.1. Evaluation de la politique de mobilisation fiscale : méthode

La mesure économétrique de l'effort fiscal permet d'évaluer de manière spécifique l'efficacité des mesures de politique économique engagées pour mobiliser les recettes fiscales ; la méthode d'évaluation est décrite 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 & Hardaker<sup>4</sup> (2014). La frontière détermine le niveau maximal de recettes fiscales pouvant être collectées, le niveau des facteurs structurels de mobilisation fiscale étant donnés. Pour un groupe de pays donné, 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 comme suit :

$$Y_{it} = \alpha + f(X_{it}; \beta) + \theta_i + v_{it} - \eta_i - u_{it}$$

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.

**Hypothèses de l'effet des facteurs structurels sur les recettes fiscales** : 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 de la Côte d'Ivoire).

Compte tenu des réformes déjà engagées et de sa capacité administrative, la Côte d'Ivoire a certainement la capacité à se situer sur la frontière des bonnes pratiques et donc de parvenir à un effort fiscal nul et non plus négatif.

Source : Brun et Diakité (2016)

### 1.2.2. Effort fiscal fortement négatif : politique de mobilisation fiscale inefficace

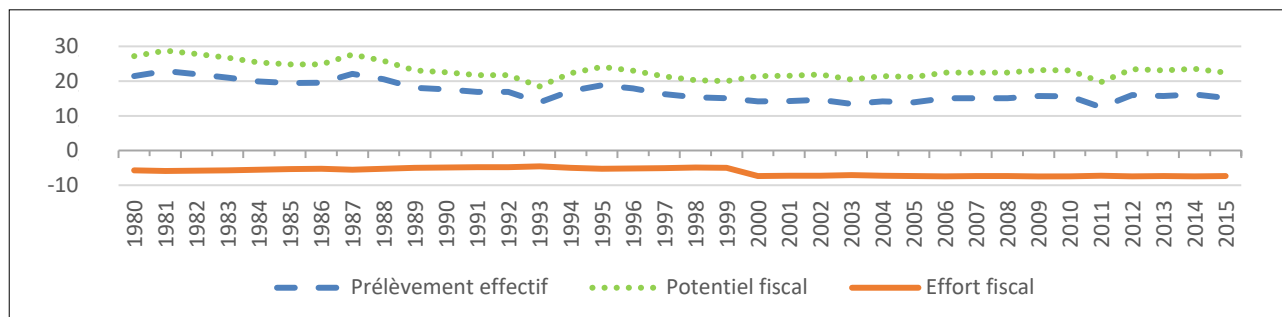
**Le ratio des recettes fiscales au PIB de la Côte d'Ivoire est proche de celui des autres pays de la zone franc** (tableau 1.2). Ainsi, pour la période 2013-15, le prélèvement fiscal ivoirien s'établit à 15,7% du PIB contre 15,4% du PIB pour la moyenne des pays UEMOA, et 13,8 % PIB pour les pays africains zone franc. Le diagnostic de position moyenne de la Côte d'Ivoire devient différent si on tient compte de sa capacité contributive structurelle et donc si on apprécie l'effort fiscal (encadré 1.2).

**L'effort fiscal de la Côte d'Ivoire, déjà fortement négatif de 1980 à 1999 (-5 points de PIB), se dégrade encore à partir de 2000 pour atteindre -7,4 points de PIB sur la période 2013-2015 (graphique 1.1) ; autrement dit, si la Côte d'Ivoire adoptait actuellement les meilleures pratiques internationales, ses recettes fiscales progresseraient de 7,4 points de PIB.** La Côte d'Ivoire est affectée par une démobilitation fiscale, dont la gravité est souvent sous-estimée : dès lors que sont examinées les recettes fiscales évaluées en unité monétaire courantes, la démobilitation fiscale est masquée par la progression nominale des recettes fiscales portée par une robuste croissance économique. De plus, l'apport des recettes non fiscales, qui proviennent pour l'essentiel des exportations de produits primaires, permet de maintenir les recettes publiques globales au-dessus de 20% du PIB (tableau 1.3).

<sup>4</sup> Le modèle de Kumbhakar *et al.* 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).

La démobilitation fiscale provient de la politique mise en œuvre tandis qu'à partir de 1993 la capacité structurelle de la Côte d'Ivoire à porter des recettes s'améliore (cf. graphique 1.1). Une réforme de la politique de mobilisation fiscale en mettant en œuvre les bonnes pratiques internationales pourrait donc permettre de mobiliser un large espace de recettes fiscales.

Graphique 1.1 : Evolution de l'effort fiscal de la Côte d'Ivoire (1980-2015) (% PIB)



Source : graphique établi à partir des calculs de Brun, Diakité, 2016.

**Les facteurs du décrochage des recettes fiscales, d'une grande diversité, ont pour point commun d'agir négativement sur la politique de mobilisation fiscale** : recentrage du rôle de l'Etat, chocs de produits agricoles d'exportation, attentisme avant le changement de parité du FCFA, effets des troubles socio-politiques des années 2000, offre abondante de financements externes, faiblesse de l'effet d'émulation de la zone UEMOA vis-à-vis de la Côte d'Ivoire pour renforcer la mobilisation des recettes fiscales et enfin, dispersion des efforts dans la politique de mobilisation fiscale combinée avec une réorganisation tardive de l'administration fiscale (cf. encadré 1.3).

### Encadré 1.3 : Facteurs expliquant l'affaiblissement de l'effort fiscal

**Recentrage de l'intervention de l'Etat : moindres besoins financiers.** Dès l'Indépendance, l'Etat ivoirien intervient dans l'ensemble de l'économie (agriculture, industrie et services) où il détient des participations importantes. Des ressources publiques substantielles et le recours à des financements externes permettent alors la réalisation de grandes infrastructures publiques (« grands travaux »). Dans les années quatre-vingt, en raison des difficultés entraînées par la crise du cacao, l'Etat ivoirien se recentre de plus en plus sur la production de biens publics *stricto-sensu*, diminuant les besoins de recettes fiscales. Cependant, le développement reste porteur de nouveaux besoins de biens publics et donc de besoins de recettes fiscales additionnelles.

**Chocs des produits agricoles et démobilitation fiscale.** L'abondance des recettes non fiscales au cours des périodes de boom (tableau 1.1) et l'euphorie liée au boom du cacao favorise certainement une moindre mobilisation des recettes fiscales : les autorités parviennent à financer les biens publics tout en modérant la pression fiscale notamment à travers l'octroi intensif d'exonérations et donc en laissant le niveau de recettes fiscales se dégrader.

**Les graves troubles du début des années 2000 pérennisent la démobilitation fiscale en raison de leur effet négatif sur l'activité économique et sur le comportement des contribuables.** Cependant, en dépit d'un contexte particulièrement difficile, l'action énergique des administrations financières parvient à stabiliser le niveau des recettes fiscales relativement au PIB.

**Attentisme et changement de parité du FCFA : effet négatif sur les recettes fiscales.** Avant 1994, la surévaluation du franc CFA entraîne une déformation des prix relatifs au profit des biens et services non échangeables. Cette déformation est défavorable à la mobilisation de recettes fiscales largement assises sur les biens échangeables. La stagnation économique avant le changement de parité monétaire constitue un handicap supplémentaire. La période précédant la disparition du premier Président de la Côte d'Ivoire et le changement de parité monétaire est marquée par l'attentisme et un contexte morose peu favorable à la mobilisation de recettes fiscales.

**Offre peu contrainte de financement extérieur et démobilitation fiscale.** En raison de son potentiel économique et de sa situation géopolitique, la Côte d'Ivoire bénéficie d'une large offre de financements extérieurs. Hormis la période de paroxysme des troubles, la relative abondance de l'offre de financements extérieurs n'incite pas les autorités à engager une politique de mobilisation fiscale proactive pour financer les biens publics.

**Absence d'un effet d'émulation de l'UEMOA sur le niveau des recettes fiscales.** Probablement en raison du poids économique et politique particulièrement important de la Côte d'Ivoire au sein de la zone UEMOA et de l'ampleur des épreuves traversées au début des années 2000, l'effet d'émulation de l'UEMOA sur le niveau des recettes fiscales des pays membres de l'UEMOA mis en évidence par Diakit, Brun et Diarra (2017) pour les autres pays n'est pas effectif dans le cas ivoirien.

**Politique de mobilisation fiscale inchangée.** Lors de la sortie de crise (2011), en dépit d'un bas niveau de recettes fiscales, la Côte d'Ivoire n'engage pas de réforme importante de sa politique fiscale et notamment de sa législation : elle ne rompt pas avec une politique d'octroi systématique d'exonérations incluses, soit dans le droit commun, soit dans des Codes, soit dans des Conventions spécifiques. Alors que le rendement de la fiscalité indirecte interne, notamment de la TVA est faible (cf. infra), la Côte d'Ivoire concentre ses efforts sur la fiscalité foncière, dont le rendement reste marginal.

**Retards dans la réorganisation de l'administration fiscale, facteur de démobilitation fiscale** A partir de 2012, à contre-courant des autres pays d'Afrique de l'Ouest, la Côte d'Ivoire couvre l'ensemble du territoire national de services déconcentrés de l'administration fiscale pour administrer l'impôt foncier tandis qu'elle diffère l'installation de la DGE et des CME, étape clef de la modernisation d'une administration fiscale : ainsi, les deux premiers CME ont été opérationnels seulement en septembre 2014 alors que la plupart des autres pays membres de l'UEMOA avaient déjà mené à bien cette modernisation.

### 1.3. Fiscalité directe : pression fiscale modérée

**La fiscalité directe représente 61,0% des recettes DGI dont 47,9% pour l'impôt sur le revenu (personnes physiques et personnes morales).** L'impôt sur les bénéfices et l'impôt sur les traitements et salaires sont les principales composantes de la fiscalité directe à laquelle ils concourent, en 2017, à hauteur de 66,0% (respectivement 1,6% et 1,9% du PIB). La patente, l'IRVM et l'impôt foncier contribuent chacun aux recettes directes pour moins de 0,4% du PIB.

**L'impôt sur le revenu est complexe et juxtapose un impôt général sur le revenu à une fiscalité cédulaire<sup>5</sup>.** En pratique, les recettes de l'impôt sur le revenu reposent essentiellement sur la fiscalité cédulaire car l'IGR est appliqué aux seuls traitements et salaires<sup>6</sup>. Certains impôts cédulaires sont prélevés par une retenue à la source libératoire, comme l'impôt sur les traitements et salaires, ou l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières. Ce mode de collecte, est à privilégier et à renforcer en raison de son efficacité et de son efficience ; il libère des ressources administratives, notamment humaines, pour traiter les impôts majeurs soumis à déclaration : impôt sur les bénéfices et TVA. Par ailleurs, de nombreuses exonérations et règles particulières tendent à rendre le régime commun exceptionnel dans son application.

### 1.4. Performance insuffisante de l'impôt sur le revenu des personnes morales

**Sur la période 2012-2017, alors que les recettes de la patente, de l'IRVM et du foncier sont stables, il se produit une forte baisse des recettes au titre de l'impôt sur les bénéfices qui passent de 2,7 à 1,6 % du PIB (graphique 1.2).** De manière générale, les recettes fiscales sont peu dépendantes de la croissance (tableau 1.3). Compte tenu de la forte croissance économique de la Côte d'Ivoire sur la période et, en dépit des décalages de perception de l'impôt sur les bénéfices, une augmentation des recettes de l'impôt sur le bénéfice aurait été probable. Au contraire, de 2003 à 2008, en dépit d'un environnement défavorable mais en raison d'une action administrative énergique, les recettes d'impôts sur les bénéfices avaient fortement progressé pour atteindre 2,7 points de PIB.

<sup>5</sup> Avec l'impôt général sur le revenu, les diverses catégories de revenus sont agrégées pour constituer le revenu global auquel est appliqué un barème unique (progressif) ; dans un système cédulaire, chaque catégorie de revenus est taxée de façon séparée.

<sup>6</sup> Comme il est difficile d'appréhender les revenus non salariaux, le barème de l'IGR est appliqué aux seuls traitements et salaires, IGR qui, de fait, devient un impôt cédulaire.

Tableau 1.3 : Elasticité des recettes fiscales à la croissance

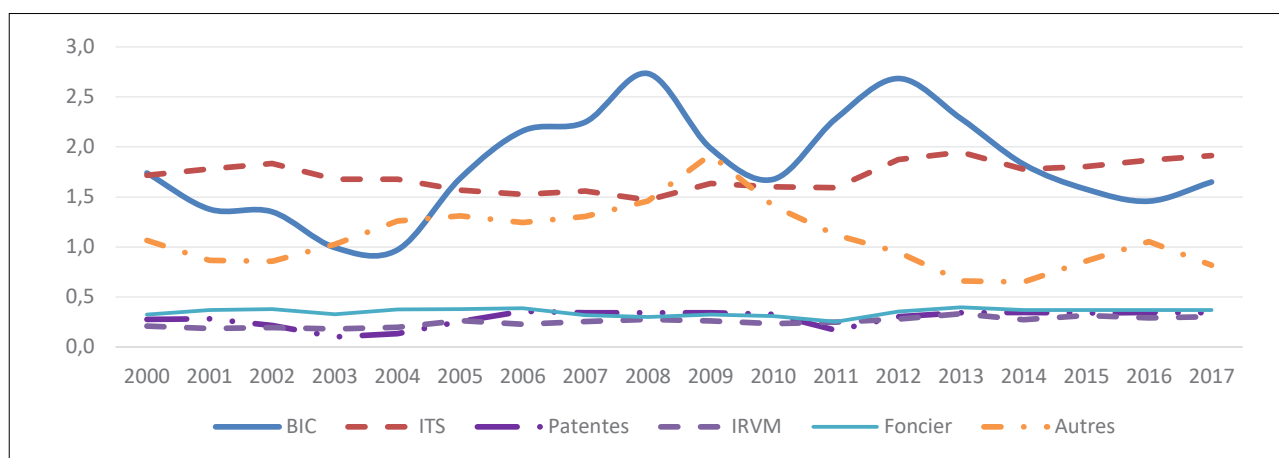
	1980-1982	1988-1990	1996-1998	2003-2005	2010-2012	2013-2015
Côte d'Ivoire	0,04**	0,04	0,01	0	0	0,02
Pays UEMOA	0,1	-0,1	-0,4***	-0,1	-0,4***	-0,1
Afrique Sud du Sahara (ASS)	0,1*	-0,04	-0,01	-0,04	1,1***	0,03
Amérique Latine	0,2*	0,4	-0,1	-0,1	4,3***	1,4***
Asie	-0,1	-0,8***	0,5***	0,6	0,2	0,5***
Moyen Orient/Maghreb	0,1	1,2*	0,2*	0,9***	0,03	-0,2***
PFR	0,2	0,1	1,9***	-0,01	0,14	0,6***
PRI	0,1	0,1	0,2***	-0,1**	0	0,02

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

#### 1.4.1. Reprise modeste de l'impôt sur le revenu des personnes physiques

L'évolution des recettes de l'impôt sur les traitements et salaires est moins heurtée, après une baisse dans les années 2000 entraînée par une conjoncture difficile, elles remontent sensiblement depuis 2011 (1,9% du PIB en 2017 contre 1,6% du PIB en 2011). Les revenus de certaines catégories professionnelles, comme les professions libérales, sont mal appréhendés, caractéristique commune à de nombreux pays en développement. Il en va de même des revenus locatifs.

Graphique 1.2 : structure des recettes directes sur les ménages, les entreprises et le foncier (1990-2017) (% PIB)



Sources : Ministère des Finances et calcul des auteurs

## 2. Identification des principaux gisements de recettes fiscales

Après avoir établi le diagnostic d'une profonde démobilitation fiscale, l'objectif est maintenant d'évaluer les principaux gisements de recettes fiscales auxquels il est possible de faire appel pour améliorer la mobilisation des recettes fiscales. Les gisements de recettes identifiés en tenant compte des orientations gouvernementales sont les suivants.

- 1) **Renforcer les recettes de TVA permettra tout en augmentant le niveau des recettes fiscales d'en améliorer la neutralité économique.** Un examen des recettes met en évidence une érosion des recettes de fiscalité indirecte interne : après avoir atteint 7,5 % de PIB en 1992, les recettes de fiscalité indirecte interne s'établissent à 5,4 % de PIB en 2012, puis 5,2 % du PIB en 2017. Cette érosion affecte tout particulièrement la TVA alors que cette dernière a vocation à jouer un rôle pivot dans la transition fiscale surtout dans une économie caractérisée par une consommation dynamique.

- 2) **Enrayer le déclin paradoxal dans une économie en forte croissance de l'impôt sur les bénéfices** devrait contribuer à l'amélioration du niveau des recettes fiscales.
- 3) **Redéfinir le rôle de l'impôt foncier en tenant compte de sa vocation d'impôt local et des limites de son potentiel de recettes.** A cette fin, engager une démarche novatrice impliquant une nouvelle articulation entre administration centrale et collectivités locales et en responsabilisant ces dernières pour tirer pleinement partie du potentiel de recettes locales offert par la fiscalité foncière.
- 4) **Susciter une contribution plus importante des activités « informelles ».** Prendre appui sur une nouvelle articulation entre administration centrale et collectivités locales et sur une segmentation plus adaptée des entreprises afin de mobiliser des recettes locales supplémentaires à partir des micro-activités. Une telle orientation permettrait de libérer les moyens de l'administration fiscale absorbés par la gestion d'une fiscalité de masse à faible potentiel de recettes.
- 5) **Lutter contre la fraude, gisement transversal de recettes fiscales :** à travers la réduction des comportements de fraude, renforcer les différentes catégories de recettes fiscales.

## 2.1. TVA : gisement majeur de recettes fiscales

### 2.1.1. Niveau de plus en plus faible des recettes de TVA<sup>7</sup>

**La régression des recettes de TVA engagée depuis 1990 s'est poursuivie ces dernières années.** En 1992, les recettes de TVA de la Côte d'Ivoire atteignaient 5,8 % du PIB (graphique 1.3). Le niveau de ces recettes chute à 4,1 % PIB en 2012 puis, sur la période 2012-17, le ratio des recettes brutes de TVA (remboursements des crédits de TVA non déduits), décline encore de 0,3 points de PIB (tableau 1.4).

**Tableau 1.4 : Evolution de l'efficacité budgétaire de la TVA (2010-2017) (% PIB et milliards FCFA)**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
TVA perçue par la DGI	1,7	1,3	1,6	1,6	1,7	1,7	1,7	1,8
	194,0	159,0	214,8	247,9	280,9*	328,0	361,2	422,7
TVA perçue par la DGD	2,8	2,0	2,5	2,4	2,2	2,3	2,1	2,0
	313,9	241,6	342,0	365,8	375,6*	445,0	446,2	469,6
<b>TVA globale brute</b>	<b>4,5</b>	<b>3,3</b>	<b>4,1</b>	<b>4,0</b>	<b>3,9*</b>	<b>4,0</b>	<b>3,7</b>	<b>3,8</b>
	<b>508,9</b>	<b>400,6</b>	<b>556,8</b>	<b>613,7</b>	<b>656,5</b>	<b>773,0</b>	<b>807,5</b>	<b>892,3</b>
Efficacité de la TVA	25,0	18,3	22,7	22,2	21,7*	23,3	20,5	21,1
Recettes fiscales/PIB	17,0	12,1	16,1	15,8	15,5	15,9	15,5	16,1

Source : calculs de la mission à partir de données Ministère des Finances et FMI

\* Estimation ; projection FMI

**La dégradation récente des recettes de TVA est paradoxale alors que le contexte est redevenu favorable** (cf. supra), que la TVA a été remise au centre de la stratégie fiscale et qu'une modernisation de l'administration fiscale a été engagée depuis 2012; le manque d'efficacité des contrôles, chaînon défailant dans la chaîne fiscale, constitue la principale explication de cette évolution défavorable (cf. infra).

**Régression des recettes de TVA relativement aux autres pays de l'UEMOA.** En dépit des limites entrainées par des choix le plus souvent peu explicités des indicateurs retenus (cf. annexe I), il est éclairant de comparer les niveaux de recettes de TVA ivoiriens avec ceux d'autres pays et en premier lieu avec ceux des pays membres de l'UEMOA. En 1996, la TVA de la Côte d'Ivoire était, avec celle du Bénin et du Sénégal, budgétairement parmi les plus efficaces. En 2017, la TVA ivoirienne est devenue la moins efficace de la zone UEMOA : la situation relative de la Côte d'Ivoire s'est fortement dégradée (tableau 1.5).

<sup>7</sup> Les données de recettes de TVA considérées ici sont les recettes brutes de TVA (sans tenir compte des remboursements de crédits de TVA qui s'élèvent ces dernières années à environ 0,3 % du PIB. Le montant des remboursements de crédits de TVA est très faible en raison des exonérations de TVA appliquées sur de nombreuses consommations intermédiaires et achats d'équipements. Les exonérations de TVA sur les marchés publics minorent les recettes de TVA d'environ 1% PIB.

**Tableau 1.5 : Recettes de TVA RCI vs pays de l'UEMOA (1996 -2017) (% PIB)**

	1996	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>RCI</b>	<b>4,8</b>	<b>4,5</b>	<b>3,3</b>	<b>4,1</b>	<b>4,0</b>	<b>3,9</b>	<b>4,0</b>	<b>3,7</b>	<b>3,8</b>
Bénin	5,0	6,5	6,3	6,3	6,6	6,8	6,6	5,5	
Burkina Faso	2,9	5,3	5,6	6,4	7,0	6,3	5,9	6,4	6,3
Mali	3,8	5,5	6,2	5,4	6,0	5,7	5,3	5,6	
Niger	nd-	4,8	4,8	3,7	4,7	5,0	5,6	4,8	4,8
Sénégal	4,9	7,5	7,7	7,2	7,0	7,4	7,5	7,5	
Togo	3,8	6,9	7,6	7,8	6,8	8,9	9,8	9,8	9,5

Source : Calcul des auteurs à partir des données UEMOA, autorités nationales et FMI.

**La faiblesse des recettes de TVA ivoirienne est confirmée par une comparaison étendue à un large échantillon de pays d'Afrique sub-saharienne (tableau 1.6).** L'efficacité budgétaire de la TVA ivoirienne (recettes de TVA portées par un point de TVA<sup>8</sup>) est la plus faible de l'UEMOA. La comparaison avec le Cameroun, pays d'Afrique centrale doté de caractéristiques économiques proches de la Côte d'Ivoire, met en évidence une efficacité budgétaire bien moindre de la TVA ivoirienne (tableau 1.6). Seule, la TVA d'une minorité de pays (Nigéria, RDC, Tanzanie et Tchad) se caractérisent par une efficacité budgétaire plus faible.

**Tableau 1.6 : TVA<sup>9</sup> de la Côte d'Ivoire : efficacité budgétaire comparée à divers pays (2014)**

Pays	Recettes de TVA	Taux ordinaire de TC ou TVA	Indicateur d'efficacité (% PIB)
<b>Pays de l'UEMOA</b>			
<b>Côte d'Ivoire</b>	<b>3,9</b>	<b>18</b>	<b>21,7</b>
Bénin	6,1	18	37,8
Burkina Faso	6,4	18	35,0
Mali	5,7	18	31,7
Niger	5	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	19,25	26,0
Gabon*	4	18	22,2
Ghana*	3,8	17,5	23,5
Kenya	4,6	16	28,8
Nigeria*	1	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

#### *TVA : politique inefficace de mobilisation fiscale*

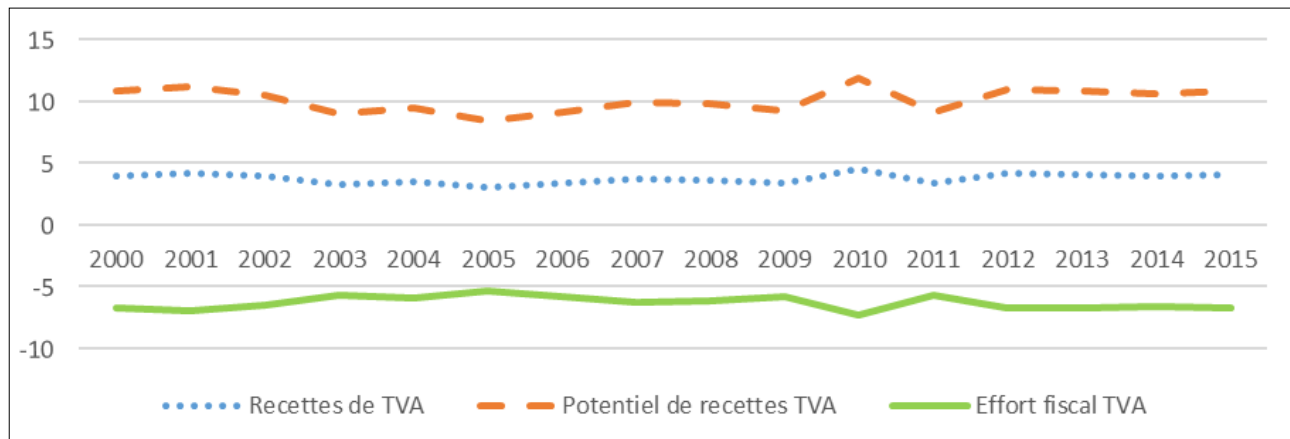
Ainsi que le met en évidence un effort fiscal spécifique négatif, la faiblesse des recettes de TVA provient, non de facteurs structurels mais d'une politique de mobilisation fiscale inefficace.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Les recettes de TVA sont évaluées sur une base brute (remboursement des crédits de TVA non déduits).

**Mesure de la faible efficacité de la politique de mobilisation fiscale à travers un indicateur d'effort fiscal « TVA ».** Brun et Diakit  (2016, CERDI) appliquent à la seule TVA une démarche similaire à celle empruntée pour évaluer l'effort fiscal global (cf. supra). Si la Côte d'Ivoire avait mis en œuvre une politique de mobilisation fiscale correspondant aux meilleures pratiques, elle aurait pu augmenter ses recettes de TVA d'environ 6 points de PIB et donc mobiliser des recettes globales de TVA d'environ 10 points de PIB (graphique 1.3) alors que le potentiel d'augmentation des recettes fiscales globales correspondant à l'adoption des meilleures pratiques a été estimé supra à 7,4 points de PIB.

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



Source : calculs de la mission à partir des données DGI et des résultats économétriques de Brun, Diakit  cités plus haut.

**Le renforcement de la TVA à travers une législation et un mode d'administration réformés doit constituer un axe prioritaire de la réforme : l'essentiel du gap global peut être comblé en concentrant les efforts sur une meilleure mobilisation de la TVA.** Cette orientation est d'autant plus pertinente que le niveau de recettes de TVA est anormalement bas. La Côte d'Ivoire dispose d'une capacité administrative tant du point de vue des moyens humains que des moyens matériels permettant de mener à bien les réformes relatives à l'administration de la TVA, qui restent nécessaires. De plus, l'administration réformée de la TVA ne nécessitera pas de moyens administratifs supplémentaires : l'augmentation du seuil de la TVA recommandée par la mission (cf. infra chapitre 2  1.1.2) réduirait les besoins administratifs en diminuant le nombre d'assujettis à la TVA et permettrait à la DGI de concentrer ses efforts sur les enjeux de recettes les plus importants.

#### *Analyse de l'origine des GAP en matière de recettes de TVA*

A partir des évaluations de gaps de recettes, il est possible de dégager les stratégies opérationnelles de réforme de la TVA (réforme de la législation ou renforcement de l'administration) qui seraient les plus efficaces pour promouvoir une augmentation des recettes de TVA (tableau 1.7).

**Les gaps de législation (GAPLEG) et d'administration de l'impôt (GAPADM) sont d'un montant sensiblement équivalent :** 1) un potentiel maximal de recettes de TVA de 4,6 points de PIB serait mobilisable à travers une réforme de la législation et 2) tandis qu'un renforcement de l'administration pourrait permettre une progression maximale des recettes de TVA estimée à 4,9 points de PIB ; au total, la progression maximale potentielle des recettes de TVA est évaluée à 9,5 points de PIB.

**Si la Côte d'Ivoire mettait en œuvre une politique de mobilisation des recettes de TVA conforme aux meilleures pratiques, les recettes de TVA progresseraient de 6,8 points de PIB :** il s'agit là d'un objectif ambitieux, car réaliser une telle progression supposerait de surmonter les oppositions de divers groupes de pression. En Côte d'Ivoire, l'octroi systématique d'exonérations de TVA reste fort éloignée des meilleures pratiques.

Les recettes de TVA peuvent progresser de manière sensiblement équivalente à travers un renforcement de l'administration de la TVA ou à travers une réforme de la législation TVA (tableau 1.7). Cependant, le calendrier de mobilisation de recettes supplémentaires diffère selon le type de réformes : l'amélioration de l'administration de la TVA, déjà largement engagée, devrait produire, à brève échéance, une progression des recettes de TVA sous réserve de

mettre en place les chainons actuellement manquants, notamment un contrôle plus efficace (cf. infra) tandis que la réforme de législation nécessitera des délais plus longs pour apporter des recettes de TVA supplémentaires.

**Tableau 1.7 : Tableau synoptique des gaps de TVA**

GAP de TVA	Situation de référence retenue pour l'évaluation des recettes de TVA	Signification des gaps de TVA <sup>10</sup>
<b>(1) GAPMAX</b> Gap global	TVAMAX : application de la législation TVA en l'absence d'exonération (application des taux légaux de TVA à l'ensemble des consommations finales) ; aucune défaillance dans l'administration et absence de fraude	GAPMAX = TVAMAX - TVA <sup>11</sup> Pertes imputables à la politique fiscale et aux défaillances dans l'administration de l'impôt TVAMAX = 13,5% PIB <sup>12</sup> TVA = 4% GAPMAX = 9,5 % PIB
<b>(2) GAPLEG</b> Gap de politique fiscale	TVALEG : application de la législation en vigueur aux assiettes légales ; aucune défaillance dans l'administration de la TVA et aucune fraude TVAMAX : cf. ligne (1)	GAPLEG = TVAMAX - TVALEG Pertes imputables aux exonérations légales TVALEG = 8,9% PIB <sup>13</sup> GAPLEG = 4,6 % PIB
<b>(3) GAPADM</b> Gap d'administration fiscale	TVA : recettes de TVA effectives TVALEG : cf. ligne (2)	GAPADM = TVALEG - TVA Pertes de recettes entrainées par les fraudes et les fuites administratives GAPADM = 4,9 % PIB
<b>(4) GAPEF</b> Gap d'effort fiscal TVA	TVAP : niveau de recettes de TVA avec une mobilisation (législation et administration) dont l'efficacité correspond aux meilleures pratiques	GAPEF = TVAP - TVA Efficacité de la mobilisation de la Côte d'Ivoire relativement aux meilleures pratiques TVAP = 10,8 % PIB <sup>14</sup> Effort fiscal = -6,8 % PIB

#### Analyse de la collecte sectorielle de la TVA

La TVA est avant tout collectée par les entreprises relevant de la DGE tandis que la collecte au niveau des CME est relativement faible.

Au niveau de la DGE, 37,8 % de la TVA est collectée par le secteur des télécommunications tandis que le secteur des brasseries et boissons collecte 7,2 % de la TVA DGE (tableau 1.8). La part très importante des télécommunications laisse présumer une collecte moins efficace dans d'autres secteurs, notamment dans le secteur du commerce : la contribution relative du commerce de 13,8 %, qui peut s'expliquer en partie par des exonérations, est cependant surprenante par rapport à celle des télécommunications (37,8%) si on rapproche les chiffres d'affaires qui sont respectivement de 4 448 (30,5% du CA total) et de 1 167 milliards de FCFA (8,0% du CA total). Cette anomalie est moindre pour l'impôt sur le résultat (BIC et ITS).

Au niveau des CME, le secteur des services (télécommunications incluses) collecte 55,3% de la TVA tandis que la part du commerce est de 25,9 % largement supérieure à celle constatée pour la DGE (tableau 1.9).

<sup>10</sup> A noter GAPMAX = GAPLEG+GAPADM. Pour plus de définitions sur l'effort fiscal et l'écart fiscal, se référer à Fenchietto, R., & Pessino, C. (2013)

<sup>11</sup> TVAEFF correspond aux recettes de TVA effectives de 2013, soit 4% du PIB (tableau 1.5).

<sup>12</sup> En faisant l'hypothèse d'une absence totale d'exonérations et de fraudes, on évalue le maximum de recettes de TVA mobilisable « TVAMAX ». TVAMAX est calculé en appliquant le taux légal de TVA de 18% à l'ensemble des consommations finales privées ivoiriennes. TVAMAX a été évalué par Mansour et al. (2013) à 13,5 % du PIB.

<sup>13</sup> TVALEG est calculé par Mansour et al. (2013) en appliquant la TVA au taux de 18% aux assiettes légales, donc à la partie non exonérée des consommations finales privées.

<sup>14</sup> TVAP a été évalué selon la méthode Brun et Diakité (2016).



**Tableau 1.8 : Contribution fiscale des principaux secteurs d'activité relevant de la DGE**

	Entreprises	CA	EBE	RN	BIC	TVA	ITS
	nombre	en % du montant total					
AGRICULTURE	5	1,2	0,5	1,2	0,8	0,1	1,4
AGRO-INDUSTRIE	19	3,9	3,4	2,3	3,1	2,2	4,9
BRASSERIE	5	1,3	3,1	2,6	3,0	7,2	1,9
BTP	35	2,2	3,5	0,0	2,2	2,4	4,9
CAFE CACAO	21	12,6	3,3	2,6	3,4	0,8	4,3
COMMERCE	181	30,5	9,1	6,7	18,2	13,8	14,9
INDUSTRIES	108	24,8	30,2	33,8	15,9	18,5	23,5
MINES	42	5,1	13,5	15,5	3,4	0,0	7,3
SERVICES	125	10,4	15,6	22,8	23,9	17,0	28,6
TELECOM	16	8,0	17,8	12,5	26,0	37,8	8,2
	nombre	en milliards FCFA					
Montant total	557	14 577,7	1 582,8	611,1	171,7	226,3	146,9

Source : Ministère des Finances et calculs de la mission

**Tableau 1.9 : Contribution fiscale des principaux secteurs d'activité relevant des CME**

	Entreprises	CA	BIC	TVA	ITS
	nombre	en % du montant total			
AGRICULTURE	23	4,5	3,1	1,7	2,8
AGRO-INDUSTRIE	10	0,3	0,2	0,0	0,0
BTP	219	10,9	17,9	11,7	7,4
COMMERCE	870	39,2	20,7	25,9	17,1
INDUSTRIES	196	6,1	5,0	5,4	6,6
SERVICES	758	39,1	53,1	55,3	66,1
	nombre	en milliards FCFA			
Montant total	2076	433,76	6,53	9,00	8,27

Source : Ministère des Finances et calculs de la mission

## 2.2. Evaluation du gisement de l'impôt sur le revenu

### 2.2.1. Fiscalité directe des ménages : potentiel limité à court terme

**L'impôt sur le revenu des personnes physiques repose essentiellement sur les fonctionnaires et les salariés du secteur privé enregistré, il ne faut donc pas attendre de la réforme un gisement important de recette, du moins à court et moyen terme.** L'intégration des revenus autres que les salaires, notamment ceux des professions libérales qui échappent largement à l'impôt, représente un enjeu à long terme. Une condition préalable à cette intégration, condition nécessaire à l'équité de l'impôt sur le revenu, est la mise en place d'instruments de contrôle efficaces s'appuyant de plus en plus sur des systèmes numérisés de paiements, facteurs d'une meilleure traçabilité des revenus non salariaux.

**L'impôt sur le revenu des personnes physiques est complexe, notamment dans le calcul de l'assiette de l'impôt en raison de multiples règles d'abattement et d'exonération.** L'objectif devrait être d'améliorer sa lisibilité, de faciliter sa gestion et de constituer une base facilitant l'élargissement futur de son assiette.

### 2.2.2. Fiscalité directe des entreprises : gisement non négligeable

#### **Avec un niveau de recettes de 1,7% du PIB en 2017, l'impôt sur les bénéfices dispose d'un potentiel de recettes.**

La conjoncture économique post-crise et l'environnement plus propice aux affaires ont exercé un effet positif sur la rentabilité des entreprises et donc sur leurs bénéfices. Toutefois, les nombreux dispositifs d'incitations fiscales contenus dans le CGI, le code des investissements, et les codes sectoriels (e.g. code minier), pèsent sur le rendement de l'impôt sur les bénéfices (cf. Mansour *et al.* 2012). Le système crée des opportunités d'évasion fiscale dans la mesure où les bénéfices taxables peuvent être transférés vers des entreprises exonérées et les charges reportées vers des entreprises soumises à taxation. L'exonération de l'impôt sur les bénéfices s'accompagne d'une exonération de l'impôt minimum forfaitaire, facteur supplémentaire de pertes de recettes.

Si on rapproche la Côte d'Ivoire de pays comparables, le potentiel inexploité de l'impôt sur les bénéfices peut être évalué à environ 1,5% du PIB : compte tenu de sa structure économique, la Côte d'Ivoire devrait donc dégager environ 3 points de PIB de recettes de l'impôt sur les bénéfices.

### 2.3. Evaluation du gisement de l'impôt foncier urbain<sup>15</sup>

#### 2.3.1. Fiscalité foncière urbaine : gisement fiscal important pour les collectivités locales

**L'impôt foncier pourrait contribuer à répondre à l'augmentation rapide des besoins financiers des collectivités locales tout en introduisant une relation de redevabilité** (encadré 1.4) sous réserve d'en réviser profondément le régime juridique et le mode d'administration (cf. infra).

Complété par d'autres impôts locaux et aussi par des redevances locales (recettes non fiscales) perçues en contrepartie de biens publics locaux comme l'offre de place de marché, d'infrastructures locales (gares routières, ...), l'impôt foncier pourrait constituer une ressource majeure des collectivités locales urbaines.

#### 2.3.2. Constats relatifs à l'impôt foncier urbain

**Faible efficacité budgétaire de l'impôt foncier ivoirien.** Alors que l'impôt foncier a été au centre du Plan stratégique 2011-2015 de la DGI, l'apport budgétaire de l'impôt foncier, dont l'assiette et le recouvrement relève de l'administration fiscale sans que les collectivités locales soient fortement impliquées, reste marginal (83,3 milliards de FCFA en 2017, soit 0,4% du PIB).

La faiblesse des recettes de fiscalité foncière est particulièrement marquée pour les immeubles résidentiels en raison de divers obstacles (complexité des droits de propriétés foncières, difficultés de recensement et de gestion des informations, coûts de gestion, insuffisance de moyens administratifs qualifiés, déficit d'implication des collectivités locales et faible motivation de l'administration fiscale) ; la faiblesse du rendement de l'impôt foncier est aussi largement imputable à des obstacles socio-politiques (rejet du principe même de l'impôt foncier par diverses catégories de la population, qui considèrent le principe de l'impôt foncier injuste<sup>16</sup>). Les exonérations sur le foncier entreprises sont à l'origine de manques à gagner importants.

**Coûts de collecte élevés et différenciés de l'impôt foncier.** L'impôt foncier acquitté par les entreprises assujetties à un régime réel d'imposition (grandes, moyennes et petites entreprises) n'occasionne pas de coûts de collecte importants : l'administration fiscale dispose des informations comptables nécessaires pour en contrôler l'assiette. Le potentiel de recettes de l'impôt foncier est fortement concentré au niveau des grandes entreprises et la qualité des informations transmises à l'administration fiscale pour asseoir l'impôt foncier s'améliore généralement avec la taille des entreprises et donc avec l'enjeu de recettes.

<sup>15</sup> Dans la suite, par commodité, le terme « impôt foncier » est utilisé pour désigner « l'impôt foncier urbain ».

<sup>16</sup> Les salariés ayant consenti un effort financier considérable pour acquérir la propriété de leur logement en subissant le plus souvent le coût élevé de leur emprunt considèrent l'impôt foncier d'autant plus injustifié que l'offre de biens publics locaux est faible.

**Encadré 1.4 : Arguments en faveur de la promotion de l'impôt foncier comme impôt local majeur**

**En l'absence d'exonérations<sup>17</sup>, l'impôt foncier constitue une fiscalité économiquement neutre susceptible de mobiliser d'importantes ressources locales.** 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 :** en Côte d'Ivoire comme dans les autres pays africains, pour des raisons d'efficacité du recouvrement, une grande partie des recettes fiscales centrales (par exemple, taxes sur la consommation comme la TVA ou impôts sur les traitements et salaires) sont collectées à travers un petit nombre de collecteurs. 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 alors qu'une relation forte de redevabilité résulte largement d'un paiement direct des contribuables.

**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 ivoiriens rencontrés par la mission semblent de plus en plus s'inscrire dans ce mouvement de promotion d'un impôt foncier à vocation locale. 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.

**La mobilisation de l'impôt sur les actifs fonciers résidentiels (donc des ménages) ou sur les actifs foncier d'entreprises non assujetties à un régime réel d'imposition (micro-entreprises) implique des coûts élevés** car il est nécessaire de collecter de manière spécifique les informations nécessaires pour asseoir l'impôt ; les coûts de mobilisation relativement à la valeur de l'assiette sont fortement différenciés selon la nature des actifs fonciers. Le coût de collecte peut être relativement modéré pour les actifs fonciers de valeur unitaire importante (essentiellement des bâtiments modernes en matériaux durables) tandis que leur maîtrise nécessite des procédures novatrices pour l'évaluation de l'assiette et le recouvrement pour les bâtiments précaires de faible valeur en très grand nombre : il n'est pas économiquement souhaitable que, pour des quartiers entiers comme au Bénin, le coût de collecte de l'impôt absorbe l'essentiel du produit de l'impôt (Chambas, 2009)

**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 fortement selon la nature de l'activité et l'organisation des entreprises.

**Largement appliqué et proportionnel à la valeur de l'actif immobilier, l'impôt foncier en raison de sa relation étroite avec le revenu (ou la richesse) des contribuables serait certainement un des impôts les plus redistributifs et pourrait constituer un instrument d'équité.** Pour l'heure, l'impôt foncier urbain appliqué en Côte d'Ivoire sur les ménages dégage des recettes trop faibles pour exercer un effet significatif sur l'équité.

<sup>17</sup> De nombreuses exonérations d'impôt foncier sont largement accordées aux opérateurs économiques bénéficiant de régimes d'incitation.

### 2.3.3. Inadaptation des schémas traditionnels d'administration de la fiscalité foncière

**Risques d'un effet d'éviction interne à l'administration fiscale de la fiscalité foncière.** Un risque majeur de la mise en œuvre d'une fiscalité foncière de masse est que les besoins en moyens administratifs pour l'appliquer excèdent les moyens disponibles au sein de l'administration fiscale et que mettre l'accent sur la fiscalité foncière n'exerce un effet d'éviction sur les impôts à fort potentiel de recettes comme la TVA. Cet effet d'éviction a certainement contribué à la stagnation de la TVA ivoirienne après 2012 (cf. supra).

**Nécessité d'une réforme radicale de la fiscalité foncière urbaine.** Compte tenu des moyens engagés ces dernières années par l'administration fiscale pour mobiliser les impôts fonciers et de la faiblesse des résultats, cette catégorie de fiscalité ne peut apporter de recettes significatives que sous condition d'un changement radical de démarche : une hypothèse de plus en plus envisagée est de confier la mobilisation de l'impôt foncier résidentiel et de l'impôt foncier des entreprises soumises à un régime forfaitaire aux collectivités locales. Les moyens administratifs ainsi libérés au sein de l'administration fiscale pourraient être affectés à la gestion des impôts centraux ou encore selon des modalités à définir, mis à la disposition des collectivités locales pour renforcer leur capacité ; il s'agit de rechercher une mobilisation plus efficace de cette fiscalité de masse à travers une articulation novatrice entre l'administration centrale et les collectivités locales.

## 2.4. Gisement de recettes fiscales dans le secteur informel

Contrairement à l'opinion commune et en dépit de leur nombre considérable, il n'existe pas un gisement non mobilisé considérable de recettes fiscales centrales du fait de la sous-fiscalisation des micros ou petites entreprises, qui, sauf circuit de fraude organisé, sont largement fiscalisées à travers la fiscalité indirecte appliquée sur leurs achats. Par exemple, sauf fraude à l'importation, dont ils ne sont généralement pas les initiateurs, les revendeurs ambulants de tissus ou pagnes supportent différents impôts indirects sur leurs achats (TVA et droits de douane). De plus, les revendeurs ambulants supportent des redevances locales et parviennent pour la plupart à dégager seulement de faibles revenus dont la taxation apporterait des recettes fiscales marginales particulièrement coûteuses à collecter. Les importations en fraude sont le fait de fraudeurs de taille variable (grands opérateurs appartenant pour certains d'entre eux au secteur formel ou opérateurs individuels formels et informels)<sup>18</sup> mais les revendeurs informels participent peu aux bénéfices de la fraude. En l'absence de fraude, leur activité demeurerait inchangée. Le gisement essentiel de recettes fiscales est plutôt à rechercher à travers une réduction de la fraude, qui ne constitue pas une exclusivité des activités « informelles ».

### 2.4.1. Imposition des micro et petites-entreprises : potentiel marginal de recettes fiscales

**Les micro-entreprises<sup>19</sup> (0 à 5 millions FCFA de FCA) relèvent de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans (TFPCA), impôt indiciaire forfaitaire relativement simple mais au rendement budgétaire marginal.** La TFPCA apporte environ sept milliards de FCFA (0,04% PIB) et concerne environ 40 000 contribuables, libératoire de la contribution des patentes et des licences, des taxes communales, de l'impôt sur les traitements et salaires et de la contribution à la charge des employeurs. La TFPCA est perçue au profit des municipalités sur le territoire des communes et au profit des départements lorsque l'activité est exercée hors des limites communales. L'assiette, le recouvrement et le contrôle sont assurés par les services municipaux dans le périmètre communal et par la DGI en dehors de ce périmètre.

**Les petites entreprises sont dans le champ de l'impôt synthétique et non assujetties à la TVA (5 à 50 millions FCFA de chiffre d'affaires).** L'impôt synthétique consiste en une taxe complexe sur le chiffre d'affaires dont le taux varie entre 7,7 % et 9,8 % et est légèrement dégressif avec le niveau de CA. Une réduction de moitié du montant de l'impôt synthétique est appliquée pour les contribuables réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions de FCFA et de 30 % pour les chiffres d'affaires entre 10 et 15 millions de FCFA. Cet impôt déclaratif, appliqué par tranche d'un million de FCFA jusqu'à 30 millions puis de deux millions de FCFA, doit être versé mensuellement de manière spontanée à la recette des impôts du lieu d'exercice.

<sup>18</sup> Afin d'éviter des erreurs d'analyse, il convient donc de ne pas assimiler secteur informel et fraude (cf. infra encadré 1.3).

<sup>19</sup> Les vendeurs ambulants de journaux, cigarettes, allumettes, autres menus comestibles à l'exclusion des boissons de toute nature sont exemptés de la TFPCA. Actuellement, à défaut de données statistiques fiables et détaillées sur les micro et petits opérateurs, il n'est pas possible d'évaluer le montant potentiel de recettes de l'impôt synthétique.

Les contribuables doivent présenter leur résultat financier selon le système minimal de trésorerie de l'OHADA. Alors que l'impôt synthétique devrait faire l'objet d'une déclaration et de paiements spontanés, les services de l'administration fiscale alourdissent leurs charges administratives en notifiant au contribuable les éléments déterminant leur chiffre d'affaires. De plus, le contrôle du montant du chiffre d'affaires est incertain pour beaucoup d'entreprises classées « petites » dont un grand nombre, ne tient pas de comptabilité. Le risque de collusion et/ou de corruption de l'administration fiscale avec le contribuable entraîné par une évaluation du chiffre d'affaires est élevé. La faible implication des collectivités locales et le manque d'intérêt pour l'administration fiscale contribuent enfin à un médiocre recouvrement.

Les recettes de l'impôt synthétique appliqué sur les petites entreprises sont faibles (8,74 milliards FCFA en 2017, soit 0,04% du PIB). Des résultats similaires sont constatés dans les autres pays d'Afrique de l'Ouest.

**Causes de la faible fiscalisation des micros et petites activités** : une de ces causes est l'inadaptation du dispositif. Cependant, en raison de la faible capacité contributive des micros et petites entreprises, il serait peu réaliste de penser pallier la faiblesse des recettes fiscales centrales en renforçant la contribution fiscale directe des micro-activités et des petites entreprises et cela d'autant plus que ces activités supportent déjà des rémanences souvent sous-estimées d'impôts indirects, notamment de TVA (cf. encadré 1.5).

#### 2.4.2. Fraude fiscale : un potentiel de recettes important

**Réduire la fraude permettrait la mobilisation de recettes supplémentaires importantes.** Parmi les activités non enregistrées, il est essentiel de distinguer, d'une part les activités frauduleuses, enjeu crucial de recettes fiscales et d'autre part, les micro ou petites activités<sup>20</sup> qui pourraient être à l'origine de recettes importantes relativement aux enjeux locaux mais qui ne peuvent contribuer de manière significative à l'Etat central (cf. encadré 1.5).

#### Encadré 1.5 : 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 établir une comptabilité (dans la suite, la mission propose de considérer comme micro-activités les activités réalisant un chiffre d'affaires maximum de 30 millions FCFA et non pas de 5 millions FCFA). Le développement de la plupart des micro-activités, essentielles pour l'équilibre socio-économique, n'est pas déterminé par la possibilité de frauder l'impôt : les micro-activités, qui répondent à des besoins sociaux, ne sont généralement pas enregistrées en raison de leurs caractéristiques (petite taille, faible niveau d'éducation des micro-entrepreneurs) et aussi de l'inadéquation des procédures fiscales. Il serait peu pertinent de les considérer comme frauduleuses : l'application de la législation fiscale actuelle, à supposer qu'elle soit possible, ne les affecterait pas de manière importante notamment en raison de l'application de seuils d'assujettissements et de la faiblesse des bénéfices réalisés (Chambas, 2005). L'application de la législation fiscale apporterait de faibles recettes supplémentaires tout en mobilisant des moyens administratifs importants.

**Les micro-activités dégagent essentiellement des revenus de survie, et présentent des enjeux fiscaux unitaires faibles.** 1) *En matière de fiscalité directe* (impôts sur le bénéfice, patente ou taxe sur les activités), malgré une contribution non négligeable à la production en raison de leur nombre, leur potentiel fiscal unitaire est faible : la plupart des activités micro-informelles sont fragiles et une charge supplémentaire serait susceptible d'entraîner la disparition de certaines d'entre elles. 2) *En matière de TVA*, le potentiel de recettes supplémentaire qui serait à collecter à partir des micro-entreprises ne peut constituer un objectif réaliste dès lors que conformément aux bonnes pratiques un seuil d'assujettissement exclut les micro-activités de la collecte de la TVA. 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 le recouvrement de recettes de TVA importantes par les fournisseurs des micro-entreprises ; l'incidence de ces rémanences est transmise par les micro-entreprises à leurs clients tandis que les coûts de collecte amont sont maîtrisés.

<sup>20</sup> Les activités des petites entreprises sont supposées faire l'objet d'enregistrement à travers des déclarations fiscales.

**Fraude fiscale : enjeu fondamental de recettes fiscales centrales.** La fraude fiscale, à l'origine de pertes de recettes fiscales considérables, 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 ; certains fraudeurs en dépit d'une activité substantielle parviennent à bénéficier de régime d'imposition forfaitaires. Une lutte efficace contre les différentes formes de fraudes permettrait de mobiliser des recettes fiscales centrales supplémentaires importantes. Cette lutte contre la fraude est de la compétence de l'administration fiscale en relation notamment avec la Direction Générale des Douanes et avec la Direction du Budget ; elle doit faire appel aux techniques de contrôle modernes, notamment à des recoupements de données.

## Conclusion du chapitre 1

**L'analyse de l'effort fiscal met en évidence une forte sous-mobilisation du potentiel de recettes fiscales de la Côte d'Ivoire.** Une politique de mobilisation des recettes fiscales fondée sur l'application des meilleures pratiques des autres PED permettrait une progression des recettes fiscales globales d'environ 7,4 points de PIB. Atteindre cet objectif apparaît d'autant plus réalisable que des pays membres de l'UEMOA, dotés d'une capacité contributive moindre, ont un niveau de recettes fiscales rapportées au PIB égal (Burkina Faso) ou supérieur (Sénégal). Enfin, une augmentation des recettes fiscales de 7,4 points de PIB permettrait de renouer avec le niveau atteint par la Côte d'Ivoire au début des années quatre-vingt.

Rétablir une politique efficace de mobilisation fiscale requiert de mettre en œuvre un ensemble de mesures de réforme concernant à la fois la législation fiscale et l'administration de l'impôt en accordant la priorité à la réforme de la TVA en raison d'un potentiel de progression de plus de 6 points de PIB et de la neutralité économique de cet impôt. Une réforme de la fiscalité directe, notamment de l'impôt sur le bénéfice, permettrait d'abonder les gains de recettes à attendre de la réforme de la TVA.

Une réforme de la fiscalité foncière urbaine et de la fiscalité applicable aux micro-entreprises et du mode d'administration de ces impôts permettrait de mobiliser des recettes locales additionnelles et aussi de libérer des moyens actuellement sous-utilisés de l'administration fiscale, de renforcer l'autonomie financière des communes tout en stimulant la redevabilité fiscale actuellement faible en Côte d'Ivoire.

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

La stratégie fiscale proposée met l'accent sur le renforcement des composantes spécifiques de la fiscalité, tout particulièrement sur la fiscalité indirecte interne en raison du potentiel important de recettes qu'il serait possible de mobiliser et aussi en raison de sa neutralité économique favorable à la compétitivité des opérateurs ivoiriens. Cependant, la réussite de la stratégie proposée repose sur une amélioration substantielle du contexte d'application de l'impôt 1) en réduisant la fraude et la corruption affectant les relations des usagers aussi bien avec l'administration fiscale qu'avec l'administration douanière ; 2) en promouvant des administrations fiscales et douanières modernes de service ; 3) en accordant une plus grande autonomie aux régies financières en charge de la mobilisation des recettes fiscales ; et enfin, 4) en améliorant la définition de la politique fiscale et la prévisibilité des réformes. La stratégie proposée concerne donc aussi bien la politique fiscale que l'administration fiscale. De même, le Rapport de la Commission de Réforme Fiscale (Rapport Kessé, 2015) propose une réforme d'ensemble, comprenant la promotion du civisme fiscal, la gouvernance de l'impôt et la politique fiscale (notamment des allègements de taux et la suppression de certains impôts).

**Lutter contre la fraude et la corruption.** Le Rapport Kessé (2015) préconise de promouvoir de manière plus active que par le passé et avec un fort engagement des plus hautes autorités, le consentement à l'impôt notamment avec la création d'une « Autorité Nationale de Promotion du Civisme Fiscal ». Il propose aussi un ensemble de mesures destinées à réduire la corruption et à renforcer les administrations fiscales et douanières : en particulier est mis l'accent sur la nécessité de renforcer la spécialisation des brigades de contrôles (DGI), de renforcer les moyens des Douanes notamment au niveau des postes terrestres et aussi d'institutionnaliser la fonction éthique en créant des services dédiés au sein des régies financières.

**Promouvoir des administrations fiscales et douanières modernes de service.** Faciliter l'accomplissement des obligations fiscales par les contribuables est particulièrement nécessaire pour réduire le handicap que subissent les activités économiques ivoiriennes et aussi pour favoriser l'acceptation des obligations fiscales. L'évolution vers la facilitation des obligations fiscales et douanières est remarquable : selon Doing Business 2018, la Côte d'Ivoire est, pour ce critère, classée 122<sup>ème</sup> sur 190 alors qu'elle était 175<sup>ème</sup> sur 189 en 2014.

Déjà dès 2015, le Rapport Kessé avait mis l'accent sur l'intérêt crucial, pour favoriser le civisme fiscal, de mettre en place des administrations fiscales et douanières de service notamment en généralisant les téléprocédures aussi bien pour les formalités déclaratives que pour les paiements. A cet égard, même si un important renforcement du niveau d'informatisation, notamment pour en améliorer la performance et aussi la sécurité (Chambas et al., CREDAF, 2019), reste encore nécessaire, ces dernières années ont mis en évidence une évolution favorable avec la mise en place de téléprocédures offertes par l'administration fiscale aux entreprises tandis que les recoupements et échanges d'information entre Régies financières autour d'un identifiant fiscal unique (IFU) ont progressé. Il s'agit là d'une condition à satisfaire pour rendre les contrôles fiscaux à la fois moins intrusifs et plus efficaces.

**Accorder une plus grande autonomie aux administrations fiscales et douanières.** Comme pour beaucoup d'administration fiscales et douanières « traditionnelles » des pays d'Afrique francophones, l'efficacité de la DGI et de la DGD ivoirienne est affectée négativement par un manque d'autonomie. Afin de pallier cette difficulté, il pourrait être envisagé à l'instar de nombreux pays d'Afrique de l'Est mais aussi d'un pays d'Afrique de l'Ouest comme le Togo, de créer une Agence autonome chargée des Impôts et de la Douane. A côté de cette voie préconisée par le rapport Kessé (2015), une alternative pourrait être de renforcer à la fois l'autonomie et les moyens des deux administrations fiscales et douanières tout en conservant le cadre institutionnel actuel ; un des avantages serait d'éviter les coûts entraînés par un changement d'organisation. Une analyse approfondie des avantages et coûts spécifiques à chacun de ces choix serait utile afin de promouvoir le mode d'organisation le plus efficace.

**Améliorer la définition de la politique fiscale et la prévisibilité des réformes.** Les administrations fiscales et douanières ivoiriennes sont impliquées dans la définition de la politique fiscale alors que leur mission principale est d'en assurer l'application : afin d'éviter les conflits de compétence, et comme proposé par le rapport Kessé (2015) la définition de la politique fiscale et douanière pourrait être confiée à une Direction centrale de la Politique fiscale rattachée au Ministre

des Finances, qui jouerait alors le rôle des Cellules de Politique fiscale créées dans de nombreux pays africains.

Afin que la stratégie de réforme visant à renforcer les recettes fiscales et à en améliorer la neutralité économique puisse être mise en œuvre de manière efficace, compte tenu du grand nombre d'options possibles et des limites des moyens disponibles pour appliquer des réformes, il est essentiel d'inscrire dans un calendrier assorti de priorités un programme de mesures de réforme ; outre une amélioration du contexte général de l'application de la fiscalité, dont les orientations essentielles sont dégagées ci-dessus, les mesures de réforme s'articulent selon trois axes.

1. Réforme de la fiscalité indirecte interne avec une priorité sur la réforme de la TVA.
2. Réforme de la fiscalité directe, axe complémentaire du précédent.
3. Réforme de la fiscalité foncière et de la fiscalité des micro-entreprises, impôts à vocation locale ; novation du rôle éminent des communes pour l'administration de ces impôts.

Ces réformes doivent tenir compte du cadre fiscal harmonisé mis en place par l'UEMOA, dont un objectif essentiel est d'éviter les distorsions fiscales entre pays membres.

## 1. Stratégie de réforme de la TVA

**L'objectif proposé est à court-moyen terme de faire progresser les recettes nettes de TVA de plus de trois points de PIB.**

A long terme, la progression des recettes de la TVA à attendre de la mise en œuvre de l'ensemble des bonnes pratiques est évaluée supra à plus de 6 points de PIB mais il s'agit d'un objectif s'inscrivant dans le long terme et impliquant la mise en œuvre de mesures comme l'élargissement de l'assiette de la TVA aux biens de large consommation dont l'expérience montre une grande difficulté d'acceptation et de mise en œuvre.

### 1.1. Réforme de l'administration de la TVA

**La réforme de l'administration de la TVA, déjà largement engagée, n'a pas encore permis de progression des recettes de TVA rapportées au PIB.** Sous réserve de pallier les défaillances actuelles relatives aux contrôles, les conditions sont actuellement réunies pour produire, à court-moyen terme, une progression substantielle et pérenne des recettes de TVA sans entraîner de coûts administratifs supplémentaires importants ; la possibilité d'une telle évolution est largement renforcée par l'acquis remarquable de la fluidité des remboursements des crédits de TVA et la mise en œuvre prometteuse des téléprocédures.

#### 1.1.1. Réforme du contrôle de la TVA

**Principales mesures de réforme déjà appliquées.** 1) Création d'une Direction des Grandes Entreprises avec un seuil de compétence relevé en juillet 2014 à 3 milliards de FCFA ; la création de la DGE a été complétée par la création de deux puis quatre Centre des Moyennes Entreprises. 2) Seuil d'assujettissement TVA de 50 millions de FCFA applicable à toutes les activités, quel que soit leur statut juridique et leur nature. 3) Développement rapide de télé-procédures pour permettre l'accomplissement des formalités déclaratives en ligne, tout particulièrement pour la TVA. 4) Dispositif efficace de remboursements des crédits de TVA qui permet une excellente fluidité des remboursements de crédits de TVA ; cette fluidité des remboursements de crédits de TVA constitue un acquis essentiel pour garantir à la fois la pérennité des recettes de TVA et leur neutralité économique (cf. infra encadré 2.1).

**Cependant, les recettes de TVA stagnent en raison d'une segmentation inadaptée des entreprises assujetties à la TVA, de la persistance de la défaillance déclarative et surtout de l'inefficacité des procédures de contrôle.** L'approfondissement des efforts de réorganisation administrative avec la mise en place d'un contrôle efficace doit permettre de promouvoir une plus grande sincérité des déclarations de TVA des entreprises assujetties et ainsi de lutter efficacement contre la fraude.

#### 1.1.2. Révision du niveau du seuil d'assujettissement TVA ; nouvelle segmentation

**Contrairement aux bonnes pratiques, le seuil actuel d'assujettissement à la TVA (50 millions de FCFA) ne coïncide pas avec le seuil de compétence des CME (400 millions FCFA).** La conséquence de ce décalage de seuil est qu'en 2017, 84,6 %<sup>21</sup> des assujettis TVA relèvent des Directions régionales des Impôts (DRI) alors que ces dernières, dispersées

21 Fin novembre 2015, sur un fichier global de 86 945 contribuables, 22 787 sont assujettis à la TVA. 395 assujettis relèvent de la DGE, 1 048 des deux CME. 19 271 assujettis sont gérés par les Directions régionales d'Abidjan et 3 221 par les Directions régionales de l'intérieur.



sur des tâches multiples et hétérogènes, présentent une moindre capacité relativement à la DGE et aux CME à gérer efficacement les assujettis TVA. Cette situation est d'autant plus préjudiciable que les DRI gèrent certaines entreprises à chiffres d'affaires élevés.

**Faire coïncider le seuil de compétence des CME avec le seuil d'assujettissement de la TVA permettrait, en raison de la plus grande efficacité des CME, d'améliorer la gestion des assujettis TVA,** notamment de réduire le taux de défaillance déclarative. La coïncidence du seuil d'assujettissement avec le seuil de compétence des CME permettrait aux DRI de gérer exclusivement des entreprises non assujetties à la TVA tandis que les CME assureraient la gestion des entreprises « moyennes ».

**Un seuil d'assujettissement TVA relevé à 150 millions FCFA<sup>22</sup> permettrait d'alléger la charge administrative globale de la DGI sans risquer des pertes de recettes et sans occasionner de distorsions.** Un seuil de compétence CME de 150 millions de FCFA pourrait être adopté, comme cela a été envisagé par le rapport Fossat *et al.* (2015). Ce seuil ainsi révisé permettrait de réduire le nombre d'assujettis TVA de 12,1% tout en entraînant des gains nets de recettes en raison de l'amélioration de la qualité de la gestion des assujettis TVA et aussi de la faible contribution initiale des assujettis désormais exemptés d'obligations (les entreprises réalisant un chiffre d'affaires compris entre 50 et 150 millions de FCFA apportent seulement 1,4 % du chiffre d'affaires total).

La DGI aurait à apprécier si l'augmentation du portefeuille des CME consécutive à l'adoption du nouveau seuil nécessiterait une augmentation du nombre de CME : à cette fin, il convient de tenir compte de la rapide généralisation des télé-procédures<sup>23</sup> qui devrait permettre à chaque CME de gérer efficacement plus de 2000 dossiers contre 700 en l'absence de téléprocédures.

**Augmenter le seuil légal d'assujettissement à la TVA ne peut affecter négativement le montant des recettes de TVA en raison de la forte concentration des recettes de TVA.** Les activités réalisant un chiffre d'affaires entre l'ancien seuil de 50 millions FCFA et le nouveau seuil de 150 millions FCFA, désormais dispensées de l'obligation<sup>24</sup> d'assujettissement à la TVA, ne seront pas exemptées de charge fiscale au titre de la TVA : elles supporteront désormais des rémanences définitives de TVA à travers leurs achats ce qui limite la perte de recettes tandis que les entreprises concernées auront l'avantage d'être dispensées des obligations déclaratives relatives à la TVA d'autant plus contraignantes que les entreprises sont de petite taille. Les entreprises subissant une distorsion fiscale du fait de leur exemption (entreprises en crédit de TVA, entreprises fournissant des assujettis TVA), ont la possibilité prévue par le CGI de faire valoir leur droit à l'option pour l'assujettissement à la TVA.

*Hausse du seuil d'assujettissement TVA à 150 millions FCFA ; révision de la segmentation.*

**Relever le seuil inférieur de compétence des DRI de 5 à 30 millions FCFA.** L'objectif est d'éviter une trop grande hétérogénéité du portefeuille des DRI : les DRI ne doivent pas disperser leurs moyens sur des micro-entreprises en effectif important mais à très faible potentiel. Il est préférable d'assujettir les micro-entreprises réalisant jusqu'à 30 millions de FCFA de chiffre d'affaires à un régime forfaitaire indiciaire d'imposition (TFPCA), dont l'application relève des collectivités locales (cf. infra).

L'objectif est aussi de pallier le risque de dispersion des DRI sur des entreprises très peu formalisées notamment du point de vue comptable. Avec un seuil porté à 30 millions de FCFA, les DRI seraient libérées de la gestion de plus de 17 000 entreprises difficiles à gérer par un service de l'administration fiscale tandis que les communes pourraient en contrepartie recouvrer la TFPCA sur toutes des entreprises à potentiel de recettes fiscales plus significatif qu'avec le seuil actuel de 5 millions de FCFA de chiffre d'affaires<sup>25</sup>.

22 Ce seuil de 150 millions de FCFA ne serait pas conforme avec les seuils multiples de 100 et de 50 millions de FCFA prévus par la Directive TVA de 2009 respectivement pour les entreprises de livraisons de biens et pour les entreprises de prestations de services ; ces seuils sont inchangés depuis 1998. Il est désormais certainement nécessaire d'engager une réflexion régionale entre les différents pays membres de l'UEMOA pour adapter le seuil d'assujettissement à la TVA à la fois en augmentant la fourchette de taux et en prévoyant un seuil d'assujettissement unique.

23 La réforme de la déclaration et des paiements en ligne a été mise en œuvre pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 200 millions de FCFA en 2017. Fin juillet 2018, 77,8% des entreprises (dont le chiffre d'affaires > = 200 millions de FCFA) déposaient et payaient leurs impôts par la plate-forme électronique. Le montant total des recettes collectées via la plate-forme représentait 50,5% des recettes totales collectées par l'administration fiscale (DGI). La réforme est progressivement étendue à tous les contribuables.

24 L'option à l'assujettissement est prévue par le CGI

25 Si le principe d'une augmentation de ce seuil était retenu, il serait souhaitable d'engager une analyse plus approfondie pour l'adoption d'un niveau définitif.

L'élargissement de la catégorie des micro-entreprises permettrait une imposition *exclusivement indiciaire* d'un plus grand nombre d'entreprises et, ainsi, pour cette catégorie d'éviter la référence au chiffre d'affaires dont l'évaluation est incertaine en l'absence de comptabilité fiable ; il deviendrait aussi possible d'utiliser plus largement l'avantage comparatif des communes qui sont les mieux placées pour connaître les micro-opérateurs et donc leur appliquer la TFPCA.

**Répartition des entreprises entre micro-entreprises relevant de la gestion des communes et les autres entreprises (petites, moyennes et grandes) relevant de l'administration fiscale.** Cette répartition serait de la compétence de la DGI à partir de la déclaration annuelle de chiffre d'affaires ; cette dernière resterait obligatoire pour l'ensemble des entreprises quelle que soit leur taille. L'administration fiscale devrait transmettre à chaque commune la liste des entreprises relevant du régime des micro-entreprises ; auparavant, elle devrait procéder aux recoupements nécessaires (achats, y compris à l'importation, versus chiffre d'affaires) pour éviter la création d'un régime forfaitaire refuge à travers la sous-estimation des chiffres d'affaires réalisés.

Les ajustements de seuils de TVA proposés seraient à l'origine d'une nouvelle segmentation des entreprises selon leur chiffre d'affaires établie selon les principes de Bodin et Koukpaizan (2007) (tableau 2.1).

**Tableau 2.1 : Segmentation et régime d'imposition des entreprises selon leur chiffre d'affaires**

Actuel		Proposition	
Seuils et régime d'imposition	Entité gestionnaire	Seuils et régime d'imposition	Entité gestionnaire
<b>Régime applicable</b> 0 à 5 millions FCFA <b>Micro-entreprises</b> <i>Taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans (TFPCA)</i>	<b>Communes</b>	0 à 30 millions FCFA <b>Micro-entreprises</b> <i>TFPCA</i>	<b>Communes</b>
5 à 50 millions FCFA <b>Petites entreprises segment inférieur</b> <i>Impôt synthétique (assiette : CA)</i>	<b>DRI</b>	30 à 80 millions FCFA <b>Petites entreprises segment inférieur</b> <i>Impôt synthétique simplifié (assiette : CA)</i>	<b>DRI</b>
50 à 150 millions FCFA <b>Petites entreprises segment supérieur</b> <i>Régime du réel simplifié (assujetti TVA)</i>	<b>DRI</b>	80 à 150 millions FCFA <b>Petites entreprises segment supérieur</b> <i>Régime du réel simplifié (impôt sur le bénéfice, non assujetti TVA)</i>	<b>DRI</b>
150 à 400 millions FCFA <b>Entreprises moyennes</b> <i>Régime du réel normal (assujetti TVA)</i>	<b>DRI</b>	150 millions à 3 milliards FCFA <b>Entreprises moyennes</b> <i>Régime du réel normal (assujetti TVA)</i>	<b>CME</b>
400 millions FCFA à 3 milliards FCFA <b>Entreprises moyennes</b> <i>Régime du réel normal (assujetti TVA)</i>	<b>CME</b>		
Supérieur à 3 milliards FCFA <b>Grandes entreprises</b> <i>Régime du réel normal (assujetti TVA)</i>	<b>DGE</b>	Supérieur à 3 milliards FCFA <b>Grandes entreprises</b> <i>Régime du réel normal (assujetti TVA)</i>	<b>DGE</b>

Source : Auteurs, selon informations DGI.

### 1.1.3. Défaillance déclarative : nécessité d'une relance efficace

**A partir de 2014, une réduction rapide des taux de défaillance dans le dépôt des déclarations de TVA est intervenue avec la création des CME** tandis que les taux de défaillance relevés dans les Directions régionales restent élevés (26,6 % en novembre 2015 pour les DRI d'Abidjan). L'augmentation du seuil d'assujettissement TVA à 150 millions de FCFA et donc la gestion exclusive des assujettis TVA par la DGE et les CME améliorerait le comportement déclaratif des entreprises réalisant un chiffre d'affaires compris entre 150 et 400 millions de FCFA auparavant gérées par les DRI.

**Pour réduire la défaillance déclarative TVA, le système de traitement de l'information GUOAR doit fournir en temps réel, sans corrections manuelles fastidieuses et génératrices de délais, des statistiques de défaillance de bonne qualité** pour permettre la relance automatique et réactive de l'ensemble des défaillants. L'effort actuel d'amélioration dans la gestion des données est à poursuivre.

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

**Les contrôles demeurent insuffisants, en qualité et en nombre, pour promouvoir une plus grande sincérité des déclarations de TVA** : beaucoup de contribuables ne sont pas encore dissuadés de sous-évaluer les montants de TVA à reverser ou de mentionner des crédits de TVA non justifiés.

Ainsi, en décembre 2017, en dépit de nombreuses exonérations de TVA sur les équipements et consommations intermédiaires, qui réduisent d'autant les crédits de TVA à déduire, 47,4 % des déclarations de TVA reçues par la DGE sont encore créditrices et 6,9 % sont des déclarations néant. Pour les CME, 30 % des déclarations sont créditrices ; le nombre de déclarations néant (sans activité) est contenu à moins de 15%, en partie en raison du niveau relativement élevé du seuil de compétence actuel des CME (400 millions de FCFA) qui évite d'inclure la plupart des assujettis TVA à activité intermittente.

**Apport d'une meilleure gestion du renseignement ; renforcer l'efficacité des contrôles.** Conformément aux meilleures pratiques, la DGE et les CME ont désormais compétence pour effectuer l'ensemble des contrôles ; cependant, des contrôles sont encore effectués par la Direction des Vérifications Nationales.

Les contrôles ne sont pas pleinement efficaces en raison des difficultés d'accès aux informations nécessaires pour effectuer des recoupements ; de plus, les renseignements fournis par le Service de Recherche et Enquêtes sont difficiles à utiliser et transmis avec des délais encore trop longs.

Les informations transmises à la DGE et aux CME devraient être récentes et retraitées pour être transmises sous une forme directement utilisable. Des retours systématiques d'information de la DGE et des CME vers le service de la recherche et leur analyse doivent permettre d'évaluer la pertinence des renseignements transmis et l'efficacité de leur utilisation. Afin d'effectuer les recoupements usuels d'informations, les services opérationnels devraient aussi accéder directement aux informations détenues par d'autres administrations, notamment la DGD et la Direction du Budget.

Actuellement, les contrôles permettent de dégager des recettes à travers des pénalités mais non d'atteindre leur objectif ultime qui est de modifier le comportement des contribuables et donc d'améliorer la sincérité des déclarations de TVA.

Les contrôles opérationnels de TVA devraient à l'avenir relever des seules DGE et CME<sup>26</sup> tandis que la Direction des Vérifications Nationales devrait avoir pour seule compétence le pilotage du contrôle. La Direction des Enquêtes, du Renseignement et de l'Analyse-Risque devrait être chargée des missions d'investigation et aussi d'établir les différents profils de risques des contribuables.

#### 1.1.5. Poursuivre l'amélioration des procédures de restitution des crédits de TVA

**La fluidité des remboursements de crédits de TVA constitue un acquis crucial évitant qu'une progression des recettes de TVA ne soit remise en question par l'octroi de nouvelles exonérations (encadré 2.1).** La fluidité actuelle des remboursements de crédits de TVA peut être améliorée à travers l'introduction 1) de la procédure de règlement différé en douane, 2) d'une analyse risque étendue à l'ensemble des demandeurs de restitution de crédits de TVA et 3) de la dématérialisation systématique des procédures. Elle devrait être mise à profit pour réduire les nombreuses exonérations relatives aux consommations intermédiaires désormais sans objet (cf. 1.2.2).

**Restitution fluide des crédits nets de TVA : procédures en vigueur.** Le traitement des demandes de restitution des crédits de TVA diffère selon la taille de l'entreprise. Le délai légal d'instruction des demandes est de deux mois. Le contribuable introduisant une demande de remboursement de crédits de TVA peut suivre en ligne l'instruction de sa demande : ainsi, est introduite une transparence des procédures favorable à la réduction des délais. De plus, cet accès direct à l'information libère les services fiscaux de la tâche de répondre aux demandes d'informations quant à la progression des dossiers.

<sup>26</sup> Dans l'hypothèse où le seuil d'assujettissement TVA coïnciderait avec le seuil de compétences des CME.

**Les exportateurs agréés par la DGI bénéficient d'une procédure accélérée et sont dispensés de caution sous réserve de ne pas avoir fraudé au cours des 5 derniers exercices.** Depuis 2015, un compte séquestre auprès de la Banque centrale, financé par un prélèvement de 12%<sup>27</sup> sur les recettes brutes de TVA de la DGE, des CME et de la douane finance le 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. Les remboursements de TVA, clef de voute de la neutralité économique et de la pérennité de la TVA (encadré 2.1), interviennent de manière fluide (cf. tableau 2.2).

### **Encadré 2.1 Remboursement des crédits de TVA, condition de neutralité et de pérennité de la TVA**

**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 s'élèvent à environ 12% des recettes de TVA. 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 Côte d'Ivoire, les crédits nets s'élèveraient de 20% à 40% des recettes de TVA.

**Remboursement fluide des crédits de TVA, condition de neutralité économique.** Rembourser les crédits de TVA évite une charge fiscale contraire à la neutralité économique sur les exportateurs, investisseurs ou opérateurs reconstituant leurs stocks. 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*.

**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 permettrait de raccourcir à 10 jours le délai de restitution.

**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 aux demandes d'exonérations. 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 Côte d'Ivoire a franchi une étape essentielle en mettant en place un remboursement fluide des crédits de TVA.

**Procédures de traitement des demandes de remboursement des crédits de TVA : bonnes pratiques.** Pour présenter une demande de remboursement. Il devrait suffire de constater un crédit de TVA mensuel minimal sans distinction quant à la nature de l'activité ou quant à l'origine du crédit de TVA et donc de ne plus prévoir des restrictions en faveur des investisseurs ou des exportateurs.

**Modernisation des procédures des restitutions des crédits de TVA.** La fluidité des remboursements des crédits de TVA entraîne un accroissement des demandes de crédits de TVA (tableau 2.2). Cet effet pourrait s'amplifier avec la suppression désormais envisageable des exonérations de TVA relatives aux consommations intermédiaires (cf. 1.2.2). Il est essentiel de répondre à l'avenir à l'ensemble des demandes de remboursement : l'objectif correspondant aux bonnes pratiques est un remboursement sous huit jours des crédits de TVA présentés par les opérateurs classés à faible risque.

<sup>27</sup> La Loi de finances de 2016 a porté le taux de 10 à 12%.

**Tableau 2.2 : Remboursement des crédits de TVA (2014 – 2018) – millions FCFA**

		2012	2013	2014	2015	2016	2017	T1 2018
<b>1. Demandes en attente au 1<sup>er</sup> janvier</b>	Nombre	254	120	42	134	0	0	0
	Montant	32 300	16 146	18 935	9 997	-	-	-
<b>2. Demandes en cours d'exercice</b>	Nombre	266	526	539	607	886	771	108
	Montant	25 800	45 958	57 570	82 947	96 931	96 912	12 629
<b>3. Paiements en cours d'exercice</b>	Nombre	400	484	447	741	886	771	78
	Montant	41 900	43 169	57 508	92 944	96 931	96 912	10 538
<b>-Dont compensation</b>	Nombre	nd						
	Montant	6 700	-	-	-	-	-	-
<b>4. Demandes en attente au 31 décembre</b>	Nombre	120	42	134	-	-	-	30
	Montant	16 200	18 935	9 997	-	-	-	2 091

Source : données DGI

**Une analyse systématique des risques permettrait de ne plus réserver la procédure de remboursement accéléré aux seuls exportateurs mais de l'étendre à tout demandeur créancier de TVA classé à faible risque.** Une cotation 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. Cette cotation des risques doit privilégier la simplicité (recours à un petit nombre d'indicateurs faciles à calculer).

**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.** Le report du règlement de la TVA en douane éviterait une grande part des demandes d'un montant exceptionnel liées notamment à des investissements importants (encadré 2.2).

#### Encadré 2.2. Paiement différé de la TVA en douane

**Objectif de la procédure de suspension 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.

**L'utilisation systématique de télé-procédures et l'application rigoureuse du principe de l'interlocuteur fiscal unique réduiront les charges administratives tout en favorisant la transparence** (encadré 2.3). Les charges administratives seraient réduites à la fois pour le contribuable (dépôt du dossier de demande sous forme papier) et pour l'administration (saisie des demandes). Le gouvernement a lancé le déploiement d'un numéro d'identifiant unique par contribuable, remplaçant cinq numéros d'enregistrement différents<sup>28</sup>, comme c'était le cas auparavant pour les entreprises opérant en Côte d'Ivoire.

### **Encadré 2.3. Remboursement des crédits de TVA ; principe de l'interlocuteur fiscal unique.**

**Pour les grandes entreprises, le circuit de remboursement des crédits de TVA est simple.** Le directeur de la DGE signe le projet de certificat de remboursement et établit un projet d'ordre de paiement soumis à la signature du directeur général qui est transmis au régisseur d'avance chargé du remboursement des crédits de TVA. En revanche, les assujettis TVA relevant d'un CDI doivent présenter leur demande auprès de la Direction régionale, qui, après un contrôle formel, transfère la demande pour instruction à la DOA qui transmet ensuite son rapport à la Direction régionale. Cette dernière émet un avis puis renvoie le dossier à la DOA qui établit un projet de certificat de remboursement transmis à la direction régionale pour visa. Le certificat est enfin soumis à la signature du Directeur général des impôts. Pour les entreprises relevant d'un CME, l'instruction des demandes de remboursement est assurée par le CME et la demande de remboursement de crédits de TVA transite ensuite par les services de la DOA jusqu'à la transmission et à la signature du directeur des Impôts. Le délai moyen de traitement est compris entre 15 et 20 jours.

**Le principe d'interlocuteur fiscal unique, gage d'efficacité et de simplicité, supposerait une compétence exclusive DGE et CME** pour recevoir, instruire et payer les demandes de remboursements de crédits de TVA. Pour la DGE, l'organisation actuelle fait peser le risque de délai supplémentaire au niveau du paiement. Pour les CME, la circulation des dossiers avec la DOA introduit le risque de délais plus importants ; de plus, le CME dispose directement de la plupart des informations nécessaires à l'instruction des demandes. Enfin, les dossiers de demande ne relevant pas des CME sont entièrement traités par la DOA, donc gérés en dehors des services du CDI gestionnaire.

**Pour la DGE, le principe de l'interlocuteur fiscal unique serait respecté si le Directeur de la DGE bénéficiait d'une délégation de signature pour ordonner le paiement.** Pour les CME, ce principe conduirait à leur confier le traitement des demandes de remboursements jusqu'au paiement également à travers une délégation de signature. Lorsqu'elle sera effective, la coïncidence du seuil d'assujettissement à la TVA avec le seuil de compétence des CME (supra) permettra à la DOA, de se consacrer au pilotage du remboursement des crédits de TVA. Pour les assujettis relevant des CDI, dans l'attente de la coïncidence des seuils, une solution transitoire consisterait à maintenir le traitement opérationnel des demandes de remboursements des crédits de TVA.

<sup>28</sup> Le numéro d'identifiant unique remplace donc tous les autres numéros générés à chaque création d'entreprise qui sont le numéro de Registre de Commerce (RC), le numéro de Compte Contribuable (CC), le numéro d'immatriculation ainsi que les Codes Importateur/Exportateur.

## 1.2. Réforme de législation de la TVA

**L'évaluation des dépenses fiscales constitue un instrument essentiel pour réduire les exonérations « incitatives » devenues superflues en raison de la fluidité des restitutions de crédits de TVA.** Une évaluation des dépenses fiscales entraînées par les exonérations à travers une méthode révisée notamment en définissant un système fiscal de référence plus éclairant<sup>29</sup>, inciterait aussi à réduire les exonérations de TVA sur les consommations incluses dans le droit commun : les évaluations de dépenses fiscales disponibles mettent déjà en évidence le montant excessif des dépenses fiscales entraînées par les exonérations de TVA au regard des résultats constatés. Ainsi, en 2017, les dépenses fiscales au titre de la TVA sont évaluées à 170,6 milliards de FCFA (19,1% des recettes brutes de TVA et 0,7 % du PIB), montant d'autant plus notable que cette évaluation n'inclut pas les exonérations de TVA incluses dans le droit commun.

**Un constat à partir d'un système de référence révisé tenant compte des exonérations de TVA incluses dans le droit commun devrait contribuer à établir<sup>30</sup> un consensus en faveur de la suppression des exonérations de TVA,** notamment des exonérations particulièrement coûteuses relatives aux consommations finales ; seule, cette suppression permettra un véritable élargissement de l'assiette de la TVA. Les hypothèses d'une réduction du taux ordinaire de TVA et du retour à l'unicité de taux de TVA seraient à considérer.

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

**Renforcer les recettes de TVA suppose d'en élargir l'assiette légale et donc d'assujettir à terme l'ensemble des consommations.** L'assiette de la TVA est constituée principalement des consommations finales<sup>31</sup> ; or, une part proche de 50%<sup>32</sup> des consommations finales sont exonérées de TVA (exonérations des consommations de base comme « les ventes ou fournitures de produits alimentaires naturels, y compris le poisson simplement congelé » (article 355/ 9 du CGI) ou encore les exonérations relatives à la farine). Ces exonérations, qui visent souvent un objectif social, constituent un facteur majeur de faiblesse des recettes de TVA. Leurs fondements, plus incertains que cela est communément admis, doivent être soigneusement évalués dans le cadre des évaluations de dépenses fiscales. De telles évaluations sont nécessaires pour qu'un débat puisse être engagé quant à l'opportunité des exonérations de TVA incluses dans le droit commun. Cependant, l'expérience met en évidence une grande difficulté pour réduire des exonérations de TVA tandis qu'il est difficile de cibler le bénéfice des exonérations de TVA au profit des ménages à faibles revenus. La perte de recettes à consentir devient très importante : la subvention absolue aux ménages favorisés doit être élevée afin d'assurer une amélioration relative des possibilités de consommation des ménages à faible revenu. Les programmes de soutien aux ménages à faible revenu sont souvent plus efficaces lorsqu'ils sont mis en œuvre à travers des subventions, plutôt que par des exonérations de TVA.<sup>33</sup>

**Eviter les distorsions contraires aux productions locales (annexe III).** 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 (Rapport Kessé, 2015) : 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. Ainsi, en créant une protection commerciale effective négative, les exonérations vont à l'encontre de la neutralité économique de la TVA.

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

30 L'expérience de nombreux pays, notamment du Maroc, montre que l'élargissement de l'assiette de la TVA à travers l'assujettissement de biens de large consommation est particulièrement difficile à mettre en œuvre ; la lutte contre la fraude permet plus facilement une progression des recettes (Chambas, 2013).

31 La TVA est également assise sur les consommations courantes de l'Etat (dépenses de matériel et d'entretien en excluant les dépenses de salaires et les intérêts de la dette) et sur les dépenses d'investissement public. Cependant, souvent, en raison des exonérations extensives de TVA relatives aux dépenses publiques, notamment aux dépenses publiques financées par l'extérieur, cette composante est faible ; cela incite à considérer en priorité le ratio recettes globales de TVA/consommation privée.

32 Estimation de la mission à partir de la structure de la consommation des ménages et de la liste des exonérations légales.

33 M. Keen, in B. Clements et al, (2015).

La substitution de la TVA à la taxe sur les opérations bancaires ou à la taxe sur les assurances permettrait de réduire les coûts des opérateurs économiques assujettis à la TVA tandis que l'assujettissement des ventes d'immeubles neufs pourrait porter des recettes fiscales supplémentaires en réduisant les distorsions<sup>34</sup> (Kessé, 2015).

**Eviter les effets régressifs des exonérations de TVA.** Les exonérations de TVA sur la plupart des consommations de base constituent de médiocres instruments d'équité ; contrairement aux attentes courantes, en raison de la forte concentration des consommations, le bénéfice des exonérations est souvent largement capté par les groupes sociaux les plus favorisés tandis que le bénéfice recueilli par les plus défavorisés est relativement faible (Cnossen, 2009 ; Brun et Chambas, 2010).

**Clarifier les exonérations des produits agricoles non transformés prévues par la Directive TVA de l'UEMOA.** La Directive TVA de l'UEMOA (1998) pose le principe d'une exonération des produits alimentaires non transformés ; une telle exonération est à l'origine d'un biais à l'encontre des productions locales d'autant plus important que les techniques de production font appel à des consommations intermédiaires assujetties à la TVA importantes.

### 1.2.2. Supprimer les exonérations de TVA à des fins d'incitation

**La fluidité des remboursements de crédits de TVA rend sans objet les exonérations de TVA sur les consommations intermédiaires.** D'ailleurs, ces exonérations sont contradictoires avec la Directive TVA de 2009<sup>35</sup>. Or, en Côte d'Ivoire, les exonérations incitatives de TVA (exonérations relatives à des consommations intermédiaires) sont encore largement octroyées (exonérations relatives à des fournitures à des entreprises exportatrices, code des Investissement, code minier, code pétrolier, conventions ad hoc, ...). A fin décembre 2017, le coût fiscal brut<sup>36</sup> des exonérations de TVA accordées à des fins d'incitation atteint 170,6 milliards de FCFA, soit 19,1 % des recettes globales de TVA (0,8% du PIB).

**Les exonérations de consommations intermédiaires vont aussi à l'encontre d'une fiscalisation par rémanence des activités non assujetties à la TVA<sup>37</sup> pour une part d'entre elles non enregistrées (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. Il s'agit en particulier du secteur des transports qui, pour l'essentiel, n'est pas assujetti ; un assujettissement des activités de transport permettrait de mettre un terme à une anomalie de la législation ivoirienne (Kessé, 2015). Il aurait pour effet d'apporter des recettes fiscales supplémentaires et d'améliorer la compétitivité des entreprises consommatrices de transports

**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.** La robustesse du système requiert une application systématique ; sa fragilisation est favorable à la fraude. 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 occasions de fraude offertes par la fragilisation du système de TVA ; une application systématique réduit aussi les distorsions entre assujettis TVA et non assujettis puisque ces derniers supportent définitivement la TVA frappant leurs consommations intermédiaires.

### 1.2.3. Rétablir l'unicité du taux de TVA

**Rétablir l'unicité du taux de TVA afin d'en faciliter l'application.** Depuis 2009, la Côte d'Ivoire est revenue sur le principe du taux unique de TVA. Désormais, un petit nombre de produits (lait, pâtes alimentaires, matériel de production d'énergie solaire et surtout produits pétroliers) sont assujettis au taux réduit de 9% mais le risque toujours présent est d'élargir le champ d'application du taux réduit de TVA.

34 Afin d'éviter des effets sociaux indésirables, le rapport Kessé (2015) propose l'octroi de subventions compensatrices pour les logements sociaux.  
35 La Directive TVA de 2009 confirme la Directive de 1998 et précise à nouveau « qu'aucune exonération ou exemption (de TVA) n'est accordée par les Etats membres dans le cadre de mesures d'incitation à la création d'entreprise et à l'investissement, dans le cadre de mesures ou dispositions visant des secteurs particuliers, ou dans le cadre de conventions particulières ».

36 Le coût net, pour lequel aucune estimation n'est disponible, correspond à la perte définitive de recettes de TVA. Cette perte provient de la fraude (détournement de destination) mais aussi de la formation de crédits de TVA non remboursés qui aurait été consécutive à la suppression des exonérations incitatives (formation de crédits structurels non éligibles au remboursement).

37 Par exemple, l'exonération de TVA permet à un transporteur non enregistré d'échapper largement à l'impôt tandis qu'une entreprise assujettie à la TVA n'est pas handicapée par l'application de la TVA à son achat : elle impute le crédit de TVA sur les montants de TVA dus et si elle est créditrice de TVA, elle peut introduire une demande de remboursement.



L'application d'un taux réduit entraîne des pertes de recettes tandis que l'adoption d'un système de TVA à taux multiples rend la gestion et le contrôle de la TVA complexe, notamment en multipliant les situations créditrices de TVA. L'objectif social n'est pas atteint dans la mesure où, comme pour les exonérations, l'avantage octroyé à travers le taux réduit bénéficie surtout aux consommateurs les plus favorisés (cf. supra) ; il bénéficie aussi dans certains cas au producteur local en lui octroyant une protection supplémentaire. Renouer avec le principe de l'unicité du taux de TVA<sup>38</sup> est compatible avec la Directive TVA de l'UEMOA. Cette dernière ne porte aucune obligation mais ouvre simplement la possibilité d'un second taux de TVA.

#### 1.2.4. Supprimer les restrictions légales au remboursement des crédits de TVA

**Afin de promouvoir une neutralité aussi large que possible de la TVA et de ne pas stimuler les demandes d'exonérations de TVA, l'ensemble des restrictions relatives au remboursement des crédits de TVA devraient être supprimées.** Toute situation de crédit net de TVA fondée devrait rendre éligible au remboursement des crédits de TVA<sup>39</sup>.

## 2. Renforcement de la fiscalité directe

### 2.1. Principes généraux de la réforme

#### 2.1.1 Moderniser la fiscalité cédulaire.

**Les recettes de fiscalité directe devraient être renforcées**, notamment les recettes de l'impôt sur les bénéfices déclinantes ces dernières années. L'efficacité de l'administration fiscale pour gérer la fiscalité directe des entreprises bénéficiera d'ailleurs des réformes visant à une meilleure gestion de la TVA (cf. supra § 1). Il s'agit également dans une perspective plus large d'aller vers une fiscalité directe cédulaire rénovée et simplifiée et garante d'une plus grande neutralité mais aussi à long terme de recettes fiscales supplémentaires.

#### 2.1.2. Mettre en place un impôt de type dual.

De nombreux pays de tout niveau de développement, inspirés par les réformes initiées en Scandinavie en matière d'impôt dit dual<sup>40</sup> ont récemment modifié leur fiscalité cédulaire sur le revenu en essayant de la rendre plus neutre et plus simple, en maintenant une forme de progressivité, mais en reconnaissant qu'une partie de l'assiette très mobile est susceptible d'échapper à l'impôt ; la mondialisation augmente l'intensité de la compétition fiscale qui rend problématique une taxation élevée des revenus du capital<sup>41</sup>.

#### 2.1.3. Impôt dual : combiner neutralité et équité

L'impôt de type dual combine, d'une part, une taxation à taux proportionnel relativement faible des revenus du capital, sur la base la plus large possible, permettant d'atteindre un niveau de neutralité économique aussi élevé que possible et, d'autre part, une taxation à taux progressif de l'ensemble des autres catégories de revenus, favorable à l'équité. Cependant, en raison de la part importante des revenus des personnes physiques provenant exclusivement de salaires payés par un seul employeur, le nombre de contribuables soumis à l'obligation de déclaration des revenus est limité. Une grande partie de la recette peut ainsi être prélevée à la source, facilitant l'administration de l'impôt (comme c'est le cas en Côte d'Ivoire).

### 2.2. Simplifier l'impôt sur les revenus du travail des personnes physiques

**Supprimer l'IGR.** La coexistence d'une fiscalité cédulaire et d'un impôt général sur le revenu (IGR) constitue un dispositif inutilement complexe dans la mesure où le barème de l'IGR est appliqué à la seule cédule des traitements et salaires. En dehors de ces derniers, l'IGR appliqué à une agrégation de différentes catégories de revenus procure des recettes anecdotiques : sa suppression pourrait être envisagée.

<sup>38</sup> Il s'agit de rechercher des modalités acceptables, notamment à travers des mesures tarifaires ou sur les droits d'accise pour assujettir au taux ordinaire les biens et services actuellement soumis au taux réduit. L'octroi d'exonérations est évidemment à éviter. De plus, pour les produits sensibles, le taux réduit peut être utilisé de manière transitoire pour supprimer des exonérations : dans une phase transitoire, le taux réduit peut être appliqué avant de passer au taux ordinaire.

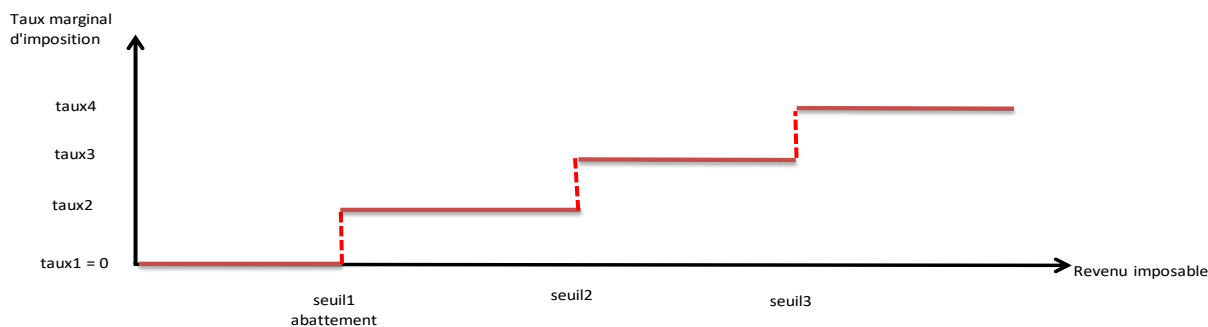
<sup>39</sup> A cet égard, un toilettage de la Directive UEMOA relative aux remboursements des crédits de TVA serait nécessaire tant cette Directive est maintenant éloignée des bonnes pratiques.

<sup>40</sup> La dualité réfère à l'imposition cédulaire séparée de la rémunération du travail et de celle du capital. L'impôt dual est donc un impôt cédulaire.

<sup>41</sup> Cf. Bird et Zolt (2011) sur les avantages de l'impôt dual pour les pays en développement.

**Simplifier le barème de l'impôt progressif.** Le barème progressif appliqué aux salaires gagnerait à être simplifié en réduisant le nombre de tranches : 12 tranches actuellement qui pourraient être ramenées à 3 plus un taux nul pour les salaires inférieurs à un seuil donné, par exemple 1,5M FCFA par an (cf. graphique 3.1). Cela permettrait aussi de baisser à 30% ou 35% le taux marginal maximal d'imposition actuellement de 47,5% ; cette baisse constituerait un signal favorable pour le classement de *Doing Business*. Ces aménagements seraient réalisés avec l'objectif a minima de maintenir le niveau de recettes de l'Etat.

**Graphique 2.1 : Barème simplifié de l'impôt sur les traitements et salaires**



Source : Schéma réalisé par la mission

Ce barème progressif constitue une des deux branches de « l'impôt dual ».

**L'impôt sur le revenu des personnes physiques repose essentiellement sur les salariés/fonctionnaires**, il ne faut donc pas attendre de la réforme un gisement important de recettes additionnelles, du moins à court et moyen termes. L'intégration dans l'IRPP des revenus autres que les salaires, notamment ceux des professions libérales qui échappent largement à l'impôt, représente un objectif de long terme, dont une condition préalable est la mise en place de systèmes modernes et numérisés de paiement, facilitant une meilleure traçabilité des revenus.

### 2.3. Introduire un impôt cédule sur les sociétés ; encourager la formation en société

**Réduire le nombre de cédules.** L'introduction d'un impôt sur les sociétés éliminerait la distinction BIC/BNC. Il y aurait ainsi un bénéfice calculé selon une règle commune auquel il serait appliqué le taux de l'IS.

**Réduction du taux standard de l'IS.** Le taux actuel l'impôt sur les bénéfices (25%) est dans la moyenne des pays d'Afrique Sub-saharienne, mais il est supérieur à celui des pays émergents où des taux de 15% à 20% sont fréquents. Ainsi, le taux de la Côte d'Ivoire est approprié si l'on considère sa situation régionale et ses besoins en recettes, mais il est probablement trop élevé si l'on considère l'ambition de la Côte d'Ivoire de devenir un pays émergent. Aussi conviendrait-il de considérer un taux standard de l'IS au plus de 20%.

**Augmentation du taux de l'IS pour les secteurs à l'origine de rente.** A l'inverse, un taux de 30% peut être considéré comme faible dans le secteur des industries extractives. Pour les activités extractives, le taux de l'IS pourrait être porté à 35%.

**Nécessité de réviser la Directive UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéficiaires des personnes morales (08/2008/CM/).** Une gamme de taux d'IS compris entre 20% et 35% n'est actuellement pas permise par la Directive.

**Relever le taux pour les personnes physiques.** Le taux actuel de 20% sur les bénéfices des personnes physiques présente l'inconvénient de décourager la formation en société. Dans un régime réformé d'impôt sur le revenu selon les grandes lignes décrites ci-dessus, le taux du barème d'impôt sur les personnes physiques devrait être relevé à 25% afin d'encourager la constitution en société.

## 2.4. Renforcer la neutralité de l'impôt sur les revenus du capital

**Imposition de l'ensemble des revenus du capital à un taux proportionnel unique et modéré.** Afin d'avoir une fiscalité du capital respectueuse de la neutralité des décisions des investisseurs, il conviendrait de réduire le nombre de taux d'imposition applicables aux différents revenus tirés du capital, voire de les harmoniser à un taux proportionnel modéré de 15% ou 20% (ceci alignerait le taux sur celui de l'IS). Dès lors, la fiscalité n'entraverait plus les mouvements du capital en direction des opportunités les plus rentables.

**Avantages d'un taux proportionnel d'imposition des revenus du capital.** D'une part, le risque de fuites des capitaux est limité et les déductions ou crédits d'impôt accordés lorsque les revenus tirés du capital deviennent négatifs sont réduits. D'autre part, les manipulations sur les revenus du capital effectuées par les personnes les plus aisées sont moins probables. Enfin, pour les sociétés, il convient de traiter les revenus du capital comme un bénéfice, et d'autoriser les retenues à la source opérées sur ces revenus en déduction de l'impôt dû sur les bénéfices.

**Taxation des revenus locatifs des particuliers : deux options possibles.** (1) les revenus locatifs sont considérés comme un revenu du capital et donc taxés au taux proportionnel unique. La fiscalité n'influence pas le comportement de l'individu, seul compte le rendement de ses différents placements. (2) Les revenus locatifs sont intégrés dans le revenu du détenteur du bien immobilier et deux cas de figure se présentent. (2a) Lorsque le revenu de l'individu est élevé, le taux marginal maximal auquel son revenu est taxé est plus élevé que le taux proportionnel appliqué aux revenus du capital autres que l'immobilier ; les individus sont incités, par la fiscalité, à placer leur épargne sous forme d'actions, d'obligations ou dans un compte portant rémunération. (2b) Lorsque le ménage a des revenus modestes, ses revenus locatifs seront vraisemblablement taxés au premier taux marginal non nul qui peut être équivalent ou proche du taux proportionnel. La première option pourrait être privilégiée d'une part en raison de sa simplicité et d'autre part, car elle ne décourage pas l'investissement immobilier.

**Mettre en place les structures en vue d'élargir l'assiette de l'impôt sur le revenu.** La mise en œuvre d'un impôt de type dual permettrait également à la Côte d'Ivoire de mettre en place les instruments pour imposer à terme les revenus de diverses natures (revenus non salariaux) qui échappent encore largement à l'impôt.

## 3. Réforme de l'impôt foncier et de la contribution des micro-activités

**Attribuer une compétence principale aux collectivités locales pour mobiliser l'impôt foncier résidentiel<sup>42</sup> et la fiscalité indiciaire sur les micro-activités (TFPCA)** constitue l'orientation commune essentielle proposée à ces deux impôts à vocation locale : la compétence principale pour mobiliser ces impôts reviendrait aux communes assistées par le réseau de la DGTCP qui joue déjà le rôle de receveur municipal. Un objectif poursuivi par cette orientation est de renforcer les ressources des collectivités locales actuellement insuffisantes (Kessé, 2015).

**Attribuer une compétence principale aux collectivités locales pour mobiliser l'impôt foncier résidentiel<sup>43</sup> et la fiscalité indiciaire sur les micro-activités (TFPCA)** a pour objectif de 1) libérer des moyens administratifs de l'administration fiscale centrale<sup>44</sup>, actuellement affectés à la gestion de ces impôts de masse à faible potentiel, 2) promouvoir à travers une gestion directe de la fiscalité directe 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 un environnement favorable à une augmentation à la fois des recettes fiscales locales et centrales, et enfin, 5) renforcer l'autonomie financière des communes.

42 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 des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition.

43 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 des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition.

44 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. Cette orientation exposée en détail in Chambas et al. 2010, diffère d'un autre choix possible (Kessé, 2015) qui consiste à confier la gestion des impôts à vocation locale à la DGI.

### 3.1. Ressources des collectivités territoriales : situation actuelle

**Les communes, collectivités territoriales ancrées sur un territoire, les plus proches des populations, et donc les plus susceptibles de promouvoir une relation de redevabilité fiscale, apportent actuellement un appui à l'administration fiscale sans toutefois être pleinement impliquées dans la mobilisation de leurs recettes fiscales propres.** Elles appuient l'administration fiscale pour les émissions de rôle et pour le recouvrement des restes à recouvrer de fiscalité locale. La DGI a l'obligation légale d'informer les collectivités territoriales, notamment les communes, du montant des émissions<sup>45</sup>, des dépenses fiscales résultant des exonérations, des remises et dégrèvements d'impôts assis sur le territoire de la collectivité. Cette obligation n'est le plus souvent pas respectée<sup>46</sup>. Il en résulte des incertitudes qui compliquent l'élaboration des budgets locaux.

**L'impôt synthétique sur les activités soumises à un régime d'imposition réel simplifié (de 5 à 50 millions de FCFA) est affecté à hauteur de 50% à l'Etat central tandis que la part des communes est de 40%** (tableau 2.3). Le produit de l'impôt foncier est également partagé entre l'Etat central et les différentes collectivités territoriales ; la part des communes est de 43 %. Ce schéma, complexe alors que les enjeux de recettes sont faibles (0,04% PIB), n'est pas favorable à l'établissement d'une relation de redevabilité avec les contribuables, ni à une responsabilisation des communes, dont le rôle dans le recouvrement de cette fiscalité de masse locale n'est pas clairement reconnu. Du côté de l'Etat central, le potentiel de recettes mobilisable est trop faible pour susciter un effort particulier.

**Tableau 2.3 : Clé de répartition des impôts rétrocédés**

	Commune	Région	Fonds d'entretien routier	Gestion de l'assainissement et du drainage	Gestion des ordures ménagères	Etat
Impôt foncier	35%	30%	0%	10%	25%	0%
Impôt foncier sur les exploitations agricoles	30%	60%				10%
Patentes et licences	45%	15%	25%			15%
Impôt synthétique	40%	10%				50%
Taxe spéciale sur les véhicules à moteur	25%	25%	40%			10%
Taxe de voirie d'hygiène et d'assainissement					100%	

Source : arrêté interministériel n°285/MEMIS/MPMEF/MPMB du 21/07/2014

### 3.2. Fiscalité foncière et contribution des micro-activités : quelle évolution ?

#### 3.2.1. Impôt foncier et contribution forfaitaire des micro-activités : situation actuelle

**L'administration fiscale ne dispose pas d'un avantage relatif pour recouvrer des impôts de masse** comme un impôt foncier résidentiel ou un impôt synthétique indiciaire comme la TFPCA étendue aux activités réalisant de 0 à 30 millions FCFA de chiffre d'affaires qui pourraient être assimilées à des « micro-activités » (cf. infra). Les coûts directs et indirects de la collecte au niveau central de tels impôts sont exorbitants relativement à ceux des impôts centraux majeurs et aussi relativement au montant des recettes à attendre.

**Pour la DGI, un premier risque associé à la mobilisation d'une fiscalité de masse à faible potentiel est la dispersion sur des recettes à faible potentiel.** Cette dispersion pourrait être au détriment de la mobilisation d'impôts centraux à fort potentiel relativement peu coûteux à recouvrer car transitant pour la plupart<sup>47</sup> par un nombre restreint de contribuables-collecteurs. Le risque est que les moyens de la DGI affectés à des impôts de masse à vocation locale ne fassent défaut pour gérer les impôts centraux majeurs ; cet effet d'éviction s'est produit au début de la présente décennie avec la mise en œuvre d'une stratégie fiscale centrée sur l'impôt foncier.

45 L'émission d'un impôt consiste à indiquer le montant de l'impôt dû et d'identifier le redevable concerné.

46 L'arrêté n°2811 du 03 novembre 2011 visait à mettre en place des Comités de Trésorerie composés des représentants de la DGI, du Trésor public et des Collectivités pour pallier ce manque d'information. La plupart de ces comités ne sont pas opérationnels.

47 L'exception est constituée par les revenus non salariaux qui d'ailleurs échappent largement à l'impôt sur le revenu.

**Un second risque entraîné par le recouvrement de la fiscalité de masse est que, considérant la fiscalité locale de masse peu prioritaire, l'administration fiscale ne la néglige** et concentre ses moyens sur les impôts centraux à fort potentiel de recettes. Ce risque se concrétise à travers la grande faiblesse des recettes fiscales locales recouvrées.

**A législation et organisation administrative inchangées, les recettes de l'impôt foncier résidentiel et de TFPCA resteront marginales** tandis que les risques identifiés plus haut pour la gestion de la fiscalité centrale constitueront un obstacle à la mobilisation à la fois des recettes fiscales centrales et des recettes locales.

**A organisation inchangée, il sera difficile d'établir une relation de redevabilité contribuables-collectivités locales favorable au civisme fiscal et à une plus grande efficacité des dépenses locales.** Un autre risque lié à la faiblesse de ces recettes des collectivités territoriales est l'incitation à la multiplication d'impôts ou de redevances locales diverses (phénomènes des « petites taxes ») à l'origine d'un alourdissement des coûts de collecte et/ou de fortes distorsions.

### 3.2.2. Fiscalité foncière et contribution indiciaire des micro-activités : objectifs d'une mobilisation par les communes

**Confier la mobilisation de l'impôt foncier et de la TFPCA aux communes<sup>48</sup> et leur affecter la totalité du produit de leur collecte 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 TFPCA et permettrait de dégager des solutions novatrices pour maîtriser les coûts de collecte de cette composante de la fiscalité (cf. infra).

**L'impôt foncier et la TFPCA ont un potentiel de recettes locales relativement élevé, et seraient porteurs d'autonomie financière, en relation avec l'évolution des besoins en biens publics locaux.** Des ressources propres plus importantes renforceraient l'autonomie financière des communes. Compte tenu de l'importance des actifs fonciers urbains et de l'effectif des micro-activités (surtout dans l'hypothèse proposée d'un seuil supérieur porté de 5 à 30 millions de FCFA), le potentiel de recettes locales concerné est important relativement aux ressources actuelles des communes. De plus, ce potentiel de recettes progresserait à un rythme en rapport avec les besoins en biens publics locaux notamment dans les grandes villes. En tant que recettes locales propres, impôt foncier et TFPCA seraient aussi porteurs de sécurité financière pour les communes dans la mesure où les recettes dégagées, surtout celles procurées par l'impôt foncier urbain, sont peu dépendantes de la conjoncture économique.

**Impôt foncier et TFPCA : vecteurs de redevabilité vis-à-vis des collectivités locales.** La fiscalité foncière directement perçue par les communes<sup>49</sup> 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 TFPCA pourrait entretenir une relation de redevabilité avec les micro-entrepreneurs opérant sur leur territoire. L'établissement d'une relation de redevabilité fiscale constitue une condition d'efficacité des communes pour produire des biens publics répondant aux besoins de leurs habitants.

**Impôt foncier et TFPCA, 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.

La TFPCA permettrait une imposition directe minimale des micro-activités ; son application effective aux micro-activités atténuerait un effet de seuil vis-à-vis des petites entreprises assujetties à l'impôt synthétique, car les micro-entreprises échappent largement à la TFPCA actuellement très mal recouvrée par les municipalités. L'objectif d'équité serait plus particulièrement pris en compte par l'impôt foncier.

<sup>48</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).

<sup>49</sup> Pour promouvoir une relation de redevabilité, il conviendrait de revenir sur les dispositions de l'arrêté n°285 du 21/07/2014, portant modification des modalités de répartition des impôts rétrocédés aux collectivités, prévoyant que le produit des impôts d'Etat alloués aux collectivités sera reversé dans une caisse unique et redistribué selon de nouvelles quotes-parts et non plus attribué à la collectivité du territoire sur lequel l'impôt a été levé. Une telle disposition, qui va à l'encontre du principe de territorialité de l'impôt, est incompatible avec l'attribution du recouvrement de l'impôt foncier aux communes et va à l'encontre de la redevabilité.

**Confier aux communes le recouvrement de la fiscalité locale de masse libérerait des moyens administratifs que la DGI pourrait utiliser plus efficacement.** Un autre avantage serait d'éviter à l'administration fiscale de s'organiser de manière binaire d'une part pour gérer des collecteurs et d'autre part pour appliquer une fiscalité de masse (l'administration fiscale aurait simplement à s'organiser de manière spécifique pour appréhender les revenus non-salariaux, dont la traçabilité devrait rapidement s'améliorer avec la numérisation grandissante des paiements).

**Les communes deviendraient ainsi à la fois plus autonomes et responsables.** En raison de l'importance potentielle de ces deux impôts pour leur financement, les communes, appuyées par les receveurs municipaux, seraient certainement très engagées pour en effectuer le recouvrement. Pour ces impôts locaux, les receveurs municipaux seraient en charge de l'ensemble de la chaîne fiscale (assiette et recouvrement).

### 3.3. Fiscalité foncière urbaine et contribution forfaitaire indicielle des micro-activités : nécessité d'une réforme globale

**Le caractère structurel des obstacles à la mobilisation de la fiscalité foncière et contribution forfaitaire indicielle 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>50</sup>, et pour la contribution des micro-activités de confier l'ensemble des procédures (assiette et recouvrement) aux seules communes ; les autres collectivités territoriales pourraient bénéficier d'une compensation pour les pertes de ressources actuellement très faibles les concernant.

**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 fondamental que les administrations concernées (DGI, DGTCP) ainsi que des représentants de la société civile participent à ce dialogue.

#### 3.3.1. Quelle réforme de la législation régissant les ressources locales propres ?

**Réforme de la législation de fiscalité foncière urbaine : démarche de segmentation.** Un des obstacles à la mise en œuvre d'une fiscalité foncière urbaine générale consiste dans l'hétérogénéité de l'assiette de la fiscalité foncière, qui concerne à la fois des immeubles modernes à forte valeur locative et des immeubles précaires.

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) ; en raison des enjeux de recettes et de leur caractère exemplaire, elle pourrait constituer une première étape de la réforme. 2) La fiscalité relative aux petites côtes, qui sont les plus nombreuses et les plus difficiles à appréhender, pourrait être purement indicielle. Le caractère indicielle 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 (cf. infra).

**Micro-activités : un potentiel de recettes locales mobilisable à travers un impôt forfaitaire indicielle.** La TFPCA, qu'il conviendrait de réviser<sup>51</sup>, aurait pour objectif de mobiliser des recettes additionnelles aux recettes de l'impôt foncier à travers une fiscalité forfaitaire et d'établir une relation de redevabilité entre collectivités locales et micro-opérateurs résidents sur le territoire communal.

L'évaluation indicielle 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 TFPCA, qui facilite sa compréhension et son acceptation par les contribuables, est aussi favorable à la réduction des coûts de gestion.

<sup>50</sup> Il s'agit de préserver le principe de l'interlocuteur fiscal unique

<sup>51</sup> Le régime actuel de la TFPCA présente l'avantage de la simplicité ; cependant, tout en conservant voire en développant la simplicité, il serait certainement nécessaire de l'adapter notamment pour tenir compte de l'élargissement proposé de son champ d'application.

### 3.2.2. Quelle réforme de l'administration de la fiscalité locale?

**Responsabilité clarifiée de la chaîne fiscale.** Celle-ci 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 administration 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 aussi fait ses preuves en matière de fiscalité centrale.

**Administration segmentée en fonction des caractéristiques de l'assiette fiscale.** Le principe d'une administration segmentée conduit notamment à administrer de manière différenciée les taxes foncières assises, d'une part sur la valeur locative dans les zones à valeurs locatives élevées et, d'autre part les taxes indicielles qui doivent être appliquées aux bâtiments de faible valeur.

**Recours au réseau doté du meilleur avantage comparatif.** Le principe du recours au réseau doté du meilleur avantage comparatif conduit à rechercher en priorité l'appui du réseau du Trésor Public, qui dispose d'un avantage comparatif au niveau des communes (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 pourrait être recherché selon des modalités à déterminer (mises à disposition, création de poste,...) à travers le recrutement de personnels ayant une formation technique d'évaluation d'assiette.

**Préservation du principe de l'unicité de l'interlocuteur fiscal.** Des impôts de type indicielles peuvent être mobilisés exclusivement par les Receveurs municipaux. Le recouvrement de l'impôt foncier assis sur des actifs fonciers utilisés par des opérateurs assujettis à un régime réel d'imposition doit demeurer de la compétence exclusive de l'administration fiscale.

**Le receveur municipal, interlocuteur essentiel des collectivités.** Les comptables publics ont une vocation grandissante à devenir les interlocuteurs privilégiés des collectivités locales et à apporter un appui technique aux collectivités dans le domaine financier avec un rôle élargi pour la mobilisation des recettes fiscales. Ce principe n'exclut pas la possibilité de recrutement notamment par les grandes villes de personnels spécialisés d'autres administrations, notamment de l'administration fiscale à travers des procédures de détachement ou de mise à la disposition.

## 4. Orientations opérationnelles

**Tableau 2.4 : Principales mesures opérationnelles**

- ✓ Améliorer le contexte global d'application de l'impôt en luttant contre la fraude et la corruption, en promouvant des administrations fiscales et douanières modernes de services à l'autonomie plus grande et rendre plus prévisible et cohérente la politique fiscale
- ✓ Réduire les exonérations de TVA qu'elles soient incitatives ou sur des consommations finales ;
- ✓ Revenir à l'unicité du taux de TVA ;
- ✓ Introduire une procédure de règlement différé de la TVA en douane et une analyse risque systématique ;
- ✓ Revoir la segmentation des entreprises afin (1) de faire coïncider le seuil d'assujettissement TVA et le seuil de compétence des CME, (2) d'améliorer le rendement de l'impôt foncier et (3) de mettre en œuvre une approche fiscale efficace du secteur informel ;
- ✓ Simplifier le régime de l'impôt synthétique à travers l'application d'un taux proportionnel unique sur le chiffre d'affaires ;
- ✓ Mettre en œuvre un « impôt dual » : taxer les revenus du travail selon un barème progressif et les revenus de capitaux selon un taux proportionnel unique et modéré ;
- ✓ Abaisser le taux de l'impôt BIC-BNC à 20% tout en appliquant un taux majoré pour les secteurs à l'origine de rentes (mines, télécommunications, ...) ; cette dernière orientation supposerait une révision de la Directive UEMOA ;
- ✓ Améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale en renforçant les contrôles à travers une meilleure gestion des informations fiscales, en s'appuyant sur la segmentation révisée des contribuables et en confiant l'exclusivité des contrôles aux services opérationnels ;
- ✓ Donner compétence aux communes appuyées par les receveurs municipaux pour recouvrer à leur bénéfice la fiscalité foncière résidentielle et la fiscalité forfaitaire indicielles (TFPCA) ; l'administration fiscale reste l'unique intervenant pour la fiscalité foncière des entreprises assujetties à un régime réel d'imposition.
- ✓ Définir une législation fiscale de référence, paramètre crucial pour une évaluation des dépenses fiscales conforme aux bonnes pratiques, à travers un Atelier National sur la dépense fiscale



## Références

- BIRD R.M. ET SLACK E. (EDITEURS), 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, P.1691-1703.
- BRUN J-F. ET CHAMBAS G., 2010, « REGRESSIVE NATURE OF VAT EXEMPTIONS FOR COMMODITIES IN AFRICA » IN *AFRICAN ECONOMIC OUTLOOK 'THE STATE OF PUBLIC RESSOURCE MOBILISATION*, AfDB-OECD-UNDP.
- 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*.
- 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) », *ETUDES ET DOCUMENTS CERDI*, E2017-12.
- CHAMBAS G., A. GAUDINOT ET JOUAN G., 2019, « SÉCURISATION DES RECETTES DANS LES PÉRIODES DE CRISES » GUIDE MÉTHODOLOGIQUE CREDAF.
- 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.
- CHAMBAS G. ET AL., 2010, *MOBILISER DES RESSOURCES LOCALES EN AFRIQUE SUBSAHARIENNE*, ECONOMICA, PARIS.
- CNOSSEN S., 2009, « A VAT PRIMER FOR LAWYERS, ECONOMISTS AND ACCOUNTANTS », *TAX NOTES INTERNATIONAL*, 27, JULY.
- FJELDSTAD O.H. ET HEGGSTAD K., 2012, « LOCAL GOVERNMENT REVENUE MOBILIZATION IN ANGLOPHONE AFRICA », *ICTD WORKING PAPER 12*.
- FOSSAT P., CHAMBAS G., RAOUYA A., CARRÉ J. ET SOUBRIÉ A., 2014, « CÔTE D'IVOIRE – EVALUATION DES RÉFORMES EN ADMINISTRATION FISCALE SOUTENUES PAR LE PROJET TPA-TTF », RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE FAD, WASHINGTON : 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.
- KESSÉ F.L., 2015, « RÉFORMER LE SYSTÈME FISCAL ET DOUANIER POUR FAVORISER L'ÉMERGENCE DE LA CÔTE D'IVOIRE » COMMISSION DE RÉFORME FISCALE MISE EN PLACE À LA DEMANDE DU PREMIER MINISTRE
- 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)
- MANSOUR M., WAERZEGGERS C. ET BRUN J-F., 2012, « COTE D'IVOIRE - EVALUATION DE LA FISCALITÉ INTÉRIEURE ET PROPOSITION DE RÉFORME », RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE FAD, WASHINGTON : FMI.
- MANSOUR M., WAERZEGGERS C. ET BRUN J-F., 2013, « CÔTE D'IVOIRE - LA POURSUITE DES RÉFORMES DE LA POLITIQUE FISCALE », RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE FAD, WASHINGTON : FMI.
- NORREGAARD J., 2013, « TAXING IMMOVABLE PROPERTY REVENUE POTENTIAL AND IMPLEMENTATION CHALLENGES », *IMF WORKING PAPER* N° 13/129.
- PERRET S., CHARLET A. ET BRYB B., 2016, « ATTEINDRE L'ÉMERGENCE : LES DÉFIS FISCAUX DE LA CÔTE D'IVOIRE » *OECD TAXATION WORKING PAPERS*, N°25, EDITIONS OCDE, PARIS.



# Annexes



## Annexe I : 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 est considéré comme 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 rend délicates 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 ivoirien, les recettes de TVA sont évaluées à 3,5 % PIB : il s'agit de l'apport brut de la TVA avant remboursement à hauteur de 0,3% PIB des crédits de TVA à travers le compte séquestre.

**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 la Côte d'Ivoire, en raison des exonérations de TVA appliquées sur de nombreuses consommations intermédiaires et équipements, les remboursements de crédits de TVA (0,3 % du PIB) sont faibles relativement aux recettes brutes de TVA (environ 10%). Les recettes nettes des remboursements mesurent l'apport net de la TVA aux recettes budgétaires.

*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 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

Ces deux indicateurs<sup>52</sup> étroitement complémentaires permettent d'évaluer à la fois l'efficacité budgétaire et la neutralité économique de la TVA.

*Dans le cadre de la transition fiscale des pays de l'UEMOA, la neutralité économique de la TVA apparaît aussi importante que son efficacité budgétaire. Un remboursement fluide des crédits de TVA constitue une amélioration essentielle du climat des affaires, dont un grand avantage est d'être mise en œuvre dans le cadre du régime de droit commun et non pas de mesures dérogatoires.*

Compte tenu des difficultés rencontrées au niveau national pour promouvoir de manière pérenne un remboursement fluide des crédits de TVA, il serait certainement souhaitable que cet objectif crucial à la fois pour l'attractivité économique des pays et pour la pérennité de l'efficacité bénéficie de la dynamique d'un appui communautaire, qui, dans le passé, a démontré son efficacité pour inciter à une progression des recettes fiscales globales.

---

52 Une initiative régionale pour promouvoir l'adoption d'indicateurs communs permettrait un suivi homogène des TVA des différents pays membres de l'UEMOA et faciliterait les comparaisons significatives de recettes de TVA ; il faudrait que la TVA soit systématiquement appliquée aux marchés publics

## Annexe II : Méthode d'évaluation de la dépense fiscale

**La prolifération d'exonérations fiscales est incompatible avec une fiscalité moderne qui repose sur l'application de manière générale d'un petit nombre d'impôts.** L'expérience montre qu'il est d'autant moins aisé de réduire le champ des exonérations qu'en l'absence d'évaluation précise, leurs inconvénients sont sous-estimés et leurs avantages surestimés.

**Les analyses de dépenses fiscales, combinées avec une amélioration de la fiscalité** (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 s'engager dans une maîtrise des exonérations.

**Une évaluation, 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.

### *Définition de la dépense fiscale*

**Pourquoi la dénomination de « dépense fiscale »?** Si l'Etat supprimait la mesure dérogatoire à l'origine de la dépense fiscale, il disposerait, toutes choses étant égales par ailleurs, de recettes fiscales supplémentaires. Du point de vue de l'équilibre budgétaire, une exonération exerce un effet équivalent à celui d'une subvention.

**Propriétés spécifiques de la subvention par rapport à l'exonération.** 1) La subvention permet une dépense d'un montant déterminé au profit d'un bénéficiaire en principe identifié avec un objectif affiché. 2) L'évaluation de l'efficacité sociale de la subvention peut être effectuée selon les méthodes usuelles ce qui facilite les arbitrages budgétaires. 3) Le ciblage de la subvention est beaucoup plus aisé que pour une exonération.

**Caractéristiques des exonérations.** 1) Les objectifs des exonérations ne sont pas explicités : souvent, il s'agit d'une « incitation » pour une activité ou pour une consommation de biens ou service (produits sociaux comme les biens de base, le logement, les médicaments...). 2) Le manque à gagner budgétaire induit par les exonérations est difficile à évaluer.

### *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 dégager le **régime de référence alors qu'il affecte radicalement les résultats**. Par exemple, dans le cas de la Côte d'Ivoire : comment considérer les exonérations de TVA relatives aux produits de base incluses dans la législation ivoirienne actuellement non évaluées dans le cadre de l'évaluation des dépenses fiscales ? Retenir le régime actuel comme référence (cas de la Côte d'Ivoire) conduit à sous-estimer les dépenses fiscales et l'effet budgétaire, économique et social des nombreuses exonérations incluses dans le régime légal, non seulement ne sera pas évalué mais il sera *de facto* légitimé. L'évaluation pour 2017 d'une dépense fiscale globale de 328,8 milliards de FCFA (9,1% des recettes fiscales et environ 1,4% du PIB) présente, en dépit de son importance exceptionnelle, un caractère partiel. En effet, l'évaluation des exonérations incluses dans le droit commun porte seulement sur des niches fiscales ce qui explique le faible montant de 33,6 milliards de FCFA.

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 régime des références, 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 évite ensuite toute incertitude quant à la pertinence des évaluations de dépenses fiscales.

### *Comment évaluer la dépense fiscale ?*

**Pour chaque mesure d'exonération, il convient d'évaluer** 1) Le manque à gagner budgétaire (impact budgétaire). 2) Les bénéficiaires (impact social). 3) Le coût et l'efficacité par rapport aux objectifs initiaux (efficacité de la « dépense »).

**Les estimations sont généralement effectuées « toutes choses étant égales par ailleurs »** sans tenir compte ni des interactions entre les mesures d'exonération, ni des comportements des agents afin de disposer des résultats dans le cadre temporel du cycle de la Loi de Finances. De plus, les évaluations ne permettent pas de connaître le bénéficiaire ultime d'une mesure (par exemple, les exonérations sur des produits alimentaires sont susceptibles de bénéficier aux commerçants et non aux consommateurs).

### *Données nécessaires à l'évaluation des dépenses fiscales*

**Quel périmètre retenir ?** Dans un premier temps, le champ des dépenses fiscales est limité aux seuls impôts du budget de l'Etat et est concentré sur les impôts majeurs. Dans le cas ivoirien, le champ retenu couvre l'essentiel des impôts et les évaluations tiennent compte des différents régimes dérogatoires (code des investissements, code minier, régime franc, ...).

**Informations nécessaires.** Les informations statistiques nécessaires pour évaluer les dépenses fiscales associées à chaque mesure dérogatoire ou d'exonération présentent une bonne disponibilité en Côte d'Ivoire.

### *Comment rendre opérationnelle l'évaluation de dépenses fiscales ?*

**L'évaluation des dépenses fiscales doit être lisible** par l'ensemble des décideurs, les membres du Parlement, les médias, les opérateurs économiques, les citoyens, les investisseurs, .... Le rapport d'évaluation des dépenses fiscales présente une bonne lisibilité.

**L'évaluation des dépenses fiscales implique de nombreuses entités**, pour l'essentiel du Ministère des Finances (Impôts, Douane, Trésor, Budget, Direction de la statistique). Un pilotage est nécessaire pour réduire les risques de blocage imputables aux cloisonnements des administrations.

**Lors de l'évaluation des dépenses fiscales, il est nécessaire d'effectuer un inventaire des régimes dérogatoires** et de définir, en fonction des données disponibles, une méthode d'estimation pour chaque mesure, d'explicitier la méthode à travers une note diffusée dans les services concernés ; les notes relatives aux différentes exonérations servent alors à élaborer un guide méthodologique. Ce guide doit faire l'objet d'une constante mise à jour.

### **Plan d'action à partir des résultats de l'évaluation de la dépense fiscale**

Les résultats de l'évaluation des dépenses fiscales doivent déboucher sur un **plan d'action relatif à la politique d'exonérations fiscales** : les exonérations les plus néfastes sont à supprimer en priorité. De plus, les résultats de l'évaluation des dépenses fiscales seront utiles pour la réforme de l'ensemble de la fiscalité, notamment de la TVA.



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

Les exonérations de TVA entraînent une baisse, souvent ignorée, des revenus des producteurs locaux. Ce mécanisme est décrit à l'aide d'un exemple plus loin.

En économie ouverte, le prix des biens échangeables, cas des biens alimentaires comme les céréales, dépend du prix CAF à l'importation augmenté des taxes. 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 de TVA, le prix frontière des produits exonérés est 18% moindre.

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 entraîne simultanément une baisse de revenu des producteurs locaux, dont beaucoup sont pauvres, de ces mêmes biens.

De plus, en raison de l'application du mécanisme de TVA, les producteurs utilisant des techniques modernes supportent un handicap de compétitivité en raison de l'importance de leurs consommations intermédiaires grevées de TVA. Du fait de l'exonération du produit final, 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 de l'économie, notamment du secteur agricole.

#### Exemple d'un producteur moderne 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, même assujetti à la TVA, 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, supportée par le producteur local, grève sa compétitivité vis-à-vis des importations (il est handicapé par une protection effective 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).

**Le 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 à la TVA**, qui vend son poulet à un consommateur final, s'aligne sur le prix à l'importation (i.e. 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, le producteur assujetti A est handicapé vis-à-vis du producteur non assujetti B dans le cas d'une vente à un consommateur local, mais ce handicap de 12 est inférieur au taux nominal de TVA (ici 18). Au contraire, dans le cas de fourniture à destination d'un opérateur assujetti ou d'exportation, 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).

