



République du Bénin

Analyse de la mobilisation des recettes fiscales

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



BANQUE MONDIALE

Décembre 2018

© 2018 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
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 — Le rapport doit être cité comme suit : Banque mondiale, *Bénin - Analyse de la mobilisation des recettes fiscales*, 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.

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 assorti d'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 préliminaire sur **le Bénin** a été préparé par Charles Vellutini et Léa Bousquet, ECOPA. Il a bénéficié des commentaires et contributions de Ana Cebreiro Gomez, Andrea Coppola, Rachidi Kotchoni, Jacques Morisset, Christine Richaud et Boulel Touré. Eulalie Bah, Mariame Bamba et Haoua Diallo ont aidé à la mise en forme du rapport.

La Banque mondiale remercie les autorités nationales, qui ont accueilli une mission de la Banque mondiale dans le cadre de l'élaboration de ce rapport, du 23 au 27 avril 2018. Elle a bénéficié d'entretiens fructueux avec les représentants du gouvernement, du secteur privé et des collectivités locales, de même qu'avec les partenaires techniques et financiers. Elle exprime ses remerciements à l'ensemble des participants aux travaux pour l'excellent accueil qui lui a été réservé, la qualité des échanges, et la collaboration dont elle a bénéficié. La Banque mondiale remercie également les autorités nationales pour les observations formulées sur une version préliminaire du rapport, lesquelles ont permis d'en améliorer la précision et la clarté.

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

Sommaire

REMERCIEMENTS.....	3
ABREVIATIONS ET ACRONYMES.....	5
RESUME EXECUTIF	6
1. INTRODUCTION	11
2. CARACTERISTIQUES PRINCIPALES DE LA FISCALITE BENINOISE	11
A. TRANSITION FISCALE ET REFORMES FISCALES EN COURS	11
B. PERFORMANCE GENERALE ET COMPOSITION DES RECETTES.....	14
C. TAUX EFFECTIFS MARGINAUX D'IMPOSITION.....	18
3. FISCALITE ET CROISSANCE ECONOMIQUE	20
A. ELASTICITE DES RECETTES VIS-A-VIS DU PIB.....	20
B. REPARTITION DES RECETTES PAR SECTEUR ET PAR CONTRIBUABLE	22
4. EFFICACITE DES IMPOTS	27
A. EFFICACITE DE LA TVA.....	27
B. EFFICACITE DE L'IS	31
C. EFFICACITE DE L'IRPP.....	38
D. EFFICACITE DES IMPOTS FONCIERS	40
E. EFFICACITE DES ACCISES	43
5. DEPENSES FISCALES	47
A. DEFIS DANS LA COMPTABILISATION DES DEPENSES FISCALES.....	47
B. EVOLUTION GENERALE ET PRINCIPALES SOURCES DES DEPENSES FISCALES	48
C. DEFIS DANS LES MODES D'OCTROI DES INCITATIONS FISCALES.....	51
D. POINTS CLES ET RECOMMANDATIONS	52
6. CONCLUSIONS ET DIRECTIONS DE REFORME	53
A. CONCLUSIONS.....	53
B. DIRECTIONS DE REFORME	53
ANNEXE 1. RECETTES FISCALES, 2010-2017 (MILLIARDS DE FCFA COURANTS)	59
ANNEXE 2. CARACTERISTIQUES DE LA FISCALITE AU BENIN	60
ANNEXE 3. EVOLUTION DE LA FISCALITE AU BENIN, 2010-2017	64
ANNEXE 4. METHODOLOGIE ET PARAMETRES DES TEMI	68
ANNEXE 5. CALCUL DE L'EFFICACITE DE L'IRPP.....	72
ANNEXE 6. DEPENSES FISCALES (EN MILLIARDS DE FCFA)	73

Abréviations et Acronymes

ANDF	Agence nationale du domaine et du foncier
APE	Accord de partenariat économique
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
CA	Chiffre d'affaires
CEDEAO	Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest
CIME	Centre des impôts de moyennes entreprises
CGI	Code général des impôts
CREPMF	Conseil régional de l'épargne publique et des marchés financiers
DA	Droit d'accise
DGAE	Direction générale des affaires économiques
DGDDI	Direction générale des douanes et droits indirects
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
EBE	Excédent brut d'exploitation
IFU	Identifiant fiscal unique
INSAE	Institut national de la statistique et de l'analyse économique
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
LF	Loi de finances
MFRE	Mission fiscale des régimes d'exception
PAARIB	Projet d'appui à l'accroissement des recettes intérieures du Bénin
PIB	Produit intérieur brut
POSAF	Plan d'orientation stratégique de l'administration fiscale
SFR	Système fiscal de référence
TEMI	Taux effectif marginal d'imposition
TDR	Termes de référence
TEC	Tarif extérieur commun
TFU	Taxe foncière unique
TPS	Taxe professionnelle synthétique
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UEMOA	Union économique et monétaire ouest-africaine
UPF	Unité de politique fiscale

Résumé exécutif

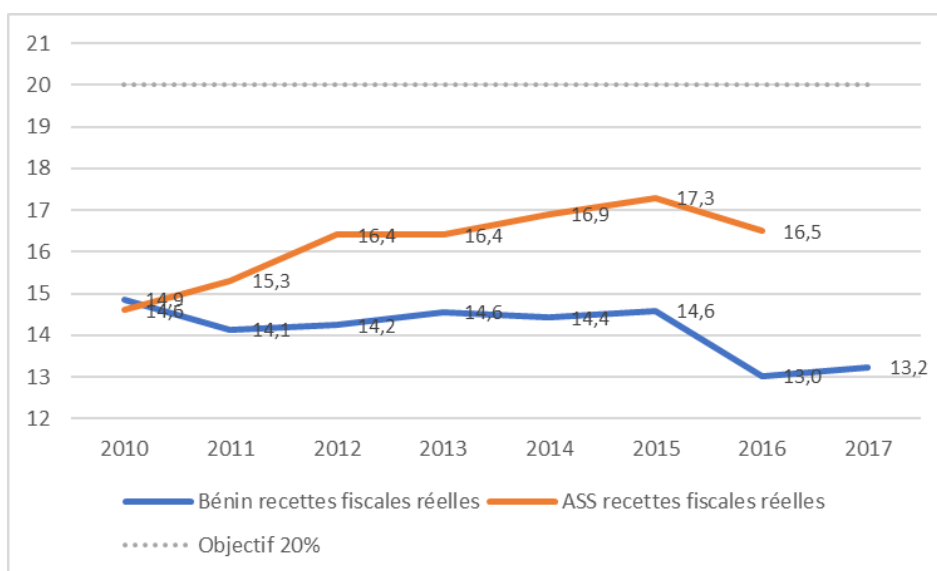
Le Bénin s'est doté d'un ambitieux plan d'action (le PAG, ou Programme d'Action du Gouvernement) dont la réalisation nécessite un renforcement de la mobilisation de ressources intérieures. L'adoption de ce programme d'action intervient en effet dans un contexte où les ressources concessionnelles mobilisables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

Les recettes totales (fiscales et non fiscales) qui étaient de 14.7 pour cent du PIB en 2016 sont passées à 17.6 pour cent en 2017 et à environ 18 pour cent attendus en 2018. En 2019, le gouvernement cible une mobilisation de ressources intérieures à hauteur de 21 pour cent du PIB. Dans ce contexte, il est important pour le gouvernement d'identifier les forces et faiblesses de son système fiscal et les options de réforme permettant de le rendre plus efficace.

Constats : Une sous-mobilisation fiscale importante et une transition fiscale inachevée

Les recettes fiscales sont sensiblement sous la moyenne de la région. En 2016, elles s'établissaient à 13% du PIB contre 16,5% pour l'Afrique sub-saharienne (voir figure ci-dessous). Nos calculs d'élasticité fiscale¹ (0,967) confirment que les recettes n'ont pas cru plus vite que le PIB depuis 2001. A 13,2% du PIB en 2017, les recettes fiscales au Bénin étaient nettement sous la barre des 20% du PIB prescrite par l'UEMOA en tant que critère de convergence macroéconomique. La transition fiscale – un recul des recettes tarifaires compensé par la fiscalité intérieure – reste à achever au Bénin. Les recettes tarifaires continuent de peser pour 27% des recettes totales, à comparer à 35% dans les années 1980-82.

Recettes fiscales en Afrique sub-saharienne et au Bénin (% du PIB, 2010-2017)



Sources : OCDE, comptes nationaux ; TOFE ; autorités nationales

Cette **transition fiscale inachevée** est en large partie due à la performance de la TVA, qui, même si elle est désormais le principal pourvoyeur de recettes fiscales, ne représente en 2017 que 5,0% du PIB, soit 38% des recettes fiscales totales. Son taux de C-efficacité² est relativement faible, à 31%. En 2015, on voit que son ratio

¹ Elasticité des recettes vis-à-vis du PIB.

² Ratio entre recettes effectives et recettes théoriques maximales (tableau 13).

de C-efficacité (37,9%) sur la base de données issues de la même source (OCDE) est inférieur à la moyenne des pays comparateurs (44,4%).

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

- La **TVA**, moteur essentiel des recettes, montre des signes d'essoufflement depuis 2014 – en partie en réponse à l'introduction de nombreuses exonérations produit par produit (notamment biens alimentaires de première nécessité et produits médicaux). L'influence de la TPS sur le taux global d'assujettissement pourrait également être un facteur dégradant la performance de cet impôt (les entreprises soumises à la TPS n'étant pas assujetties à la TVA).
- **Des impôts** qui, dans des pays comparables sont des sources importantes de recettes sont sous leur potentiel au Bénin – c'est notamment le cas des **impôts fonciers** (seulement 0,14% du PIB en 2017), et des **accises** (0,35% du PIB). En ce qui concerne les droits d'accise, la moyenne en l'Afrique subsaharienne était d'environ 1,7% du PIB (2015). L'**IS**, autre impôt essentiel, est également sous son potentiel, avec un taux d'efficacité³ de seulement 8,9% en 2017, étant notamment affecté par les prix de transfert et l'optimisation fiscale agressive mais aussi les conventions spécifiques sur des secteurs clés tels que les GSM. Le TEMI global du régime standard du Bénin, c'est-à-dire sans aucune exemption ni incitation, n'est pas attractif, à 36,2%. Le taux statutaire de l'IS, à 30% en 2018, reste élevé en termes relatifs, et les droits de douane sur biens d'investissement, qui sont en moyenne de 5,5%, pèsent aussi dans le TEMI. Par contre, dans le régime du Code des investissements, le TEMI de seulement 17,6% pour l'industrie est au contraire incitatif. La chute de 36% à 17% du TEMI est principalement expliquée par des dépenses fiscales, sur la porte et dans l'IS. Enfin, la base d'imposition pour l'IS est très étroite, avec une concentration de 88-89% des recettes payées par 10% des entreprises (2016).
- Concernant l'**IRPP** sur les salariés, le ratio d'efficacité est de 39,8% en 2017 ; en revanche, pour les non-salariés, l'IRPP reste moins performant avec un ratio d'efficacité de 19,7%. Les écarts estimés de recettes, à 1,21% du PIB pour les revenus salariaux, et 1,9% du PIB pour les revenus non salariaux, indiquent une grande marge pour l'amélioration de la génération de revenus. Actuellement, seuls 20% et 40% du revenu potentiel, respectivement, sont collectés. L'impôt réel de l'IRPP sur le PIB est très bas au Bénin, par rapport à celui de ses pairs africains. Pour les non-salariés, peu de retenues à la source sont appliquées, à l'exception des dividendes, intérêts, royalties et certains honoraires. Un facteur important de non-performance est également la grande complexité de l'IRPP, y compris l'existence de multiples barèmes progressifs selon la source du revenu traduit la difficulté d'appliquer une imposition sur un revenu global.
- La maîtrise des **dépenses fiscales**, à 2,3% du PIB en 2017, reste un défi majeur, y compris pour ce qui concerne le dispositif des incitations à l'investissement (Codes des investissements et conventions spécifiques), qui ne suit pas les bonnes pratiques internationales en matière de simplicité, de transparence et de facilité de gestion. Les dépenses fiscales sont octroyées pour toutes les principales sources fiscales, en particulier les taxes indirectes (TVA et accises). Les exonérations de TVA devraient être réexaminées pour assurer un meilleur ciblage, y compris pour les exonérations établies produit par produit.

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

³ Ratio de recettes effectives sur les recettes théoriques maximale.

Court terme : concentrer l'effort de réforme sur les impôts à fort potentiel

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

Améliorer le fonctionnement de la TVA

Le fort fléchissement des recettes de TVA à partir de 2014 – de 6,6% du PIB en 2013 à 5,0% en 2017 – est un point clé de la dynamique fiscale béninoise. La TVA est de plus un puissant outil de taxation par ricochet du secteur informel, et donc un facteur d'élargissement de l'assiette fiscale agrégée – à condition toutefois que les exonérations par produit soient limitées et que le taux d'assujettissement soit convenable.

Il est recommandé de :

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

Améliorer le rendement de l'IS

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

- Porter un effort prioritaire à la lutte contre le BEPS.
- Considérer l'unification des taux de l'IS afin de contribuer à la simplicité et à la neutralité de l'impôt.
- Comme annoncé par les autorités, il convient de s'assurer que les conventions avec les GSM arrivant à leur terme ne sont pas renouvelées. L'élimination totale des dépenses fiscales liées au GSM devrait avoir un impact important sur les recettes fiscales.
- Le renforcement de l'imposition minimum au titre de l'IS pourrait permettre de lutter directement contre l'optimisation fiscale agressive et plus généralement contre les problèmes de collecte. Passer d'un taux de 0,75% du CA à un taux de 1%, comme au Togo, pourrait dans ce contexte être envisagé.

Améliorer l'IRPP

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

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

Améliorer le rendement des accises

Le rendement des droits d'accise se situe bien en deçà de son potentiel au Bénin, avec 0,35% du PIB, contre une moyenne en l'Afrique subsaharienne d'environ 2,1% du PIB (2016). Malgré des droits d'accise statutaires proches de ceux appliqués dans la sous-région, les recettes correspondantes au Bénin sont très faibles, notamment pour ce qui concerne les accises pétrolières. Une analyse des causes du gap des recettes sur ces dernières semble prioritaire

Maitriser la dépense fiscale

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

- Le premier poste de dépense fiscale est constitué des exonérations de TVA par produit. Elles sont mentionnées plus haut dans les recommandations concernant cet impôt ; elles semblent prioritaires.

- Le dispositif des *incitations à l'investissement*, autre poste majeur des dépenses fiscales, pourrait être réformé pour suivre les meilleures pratiques internationales. Concernant spécifiquement les exonérations de TVA, de droits de douane et d'IS accordées par projet (conventions ou Code des investissements), il est recommandé d'étudier l'option de recentrer l'ensemble du dispositif d'incitation à l'investissement sur un mécanisme de *crédit d'impôt à l'investissement*, qui permet d'offrir un climat d'investissement attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale.
- Poursuivre le renforcement des capacités pour améliorer la gestion fiscale des dépenses fiscales. Le SFR en cours d'élaboration avec l'aide du FMI (et déjà utilisé pour le calcul des dépenses fiscale en 2017) et une révision des 330 exemptions existantes a été lancée en vue de rechercher l'efficacité et la suppression le cas échéant.
- Enfin, Le calcul de la dépense fiscale elle-même pourrait suivre les meilleures pratiques et les dispositions de l'UEMOA en la matière.

Moyen et long terme : élargir l'assiette fiscale agrégée

Réaliser le potentiel des impôts fonciers

L'expérience internationale montre que les impôts fonciers sont un moyen sûr d'élargir l'assiette fiscale aux segments difficiles à atteindre par les autres instruments, notamment par la fiscalité directe. Ils supposent toutefois la connaissance – par un nécessaire cadastrage du territoire – de la matière taxable, ce qui est en règle générale un effort de longue haleine. Le potentiel au Bénin est fort : avec des recettes de seulement 0,14% du PIB en 2017, les impôts fonciers ont une large marge de progression.

Les principales pistes d'action sont les suivantes :

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

Développer une stratégie fiscale pour le secteur informel

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

- **La TVA**, parce qu'elle est un impôt sur les ventes pour tout achat fait par une entreprise informelle au secteur formel assujetti, permet de taxer par ricochet les entreprises informelles. L'expérience internationale dans la sous-région a suggéré que des informels pouvaient de plus être des importateurs directs, et ce pour des volumes significatifs ; dans ce cas aussi ils sont atteints par la TVA, qui est collectée par les douanes sur les importations. Toutefois, ce mécanisme de taxation par ricochet ne fonctionne évidemment pas pour les produits ni si les entreprises non assujetties sont en fait de grandes entreprises brassant de forts volumes. Une TVA avec le moins d'exonérations possible et un bon fonctionnement, y compris un mécanisme crédible de remboursement de la TVA, fait donc partie intégrante d'une stratégie fiscale pour le secteur informel.

- La simplification de la **fiscalité des petites entreprises**. A cet égard, la TPS est un outil pertinent et doit être conservée et promue. Un point clé est toutefois de contrôler les effets d'aubaine d'acteurs économiques significatifs se réfugiant dans cet impôt et contribuant à dégrader le taux d'assujettissement de la TVA. **Contrôles fiscaux**. Toutefois, l'expérience internationale – et le niveau actuel négligeable des recettes de la TPS – montre que la formalisation fiscale, même avec des régimes très simplifiés et spécifiquement adaptés aux micro entreprises, n'est adoptée par les informels que si des contrôles fiscaux crédibles et transparents sont mis en œuvre.

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

Prochaines étapes pour l'amélioration de la mobilisation des revenus

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

1. INTRODUCTION

Ce rapport a pour objectif d'identifier les freins à la mobilisation des recettes découlant de la politique fiscale. Les aspects d'administration fiscale ne seront traités que comme éléments de contexte.

La **section 2** analyse les principales caractéristiques de la fiscalité béninoise. La **section 3** examine la réaction de la fiscalité à la croissance économique. La **section 4** passe en revue l'efficacité individuelle des principaux impôts. La **section 5** couvre les dépenses fiscales. Enfin, la **section 6** conclut et propose des directions de réforme.

2. CARACTERISTIQUES PRINCIPALES DE LA FISCALITE BENINOISE

A. Transition fiscale et réformes fiscales en cours

Transition fiscale dans la sous-région

A l'instar de l'ensemble des pays de la sous-région, le Bénin a adopté une politique fiscale qui tient compte des exigences du contexte international déterminant pour ses recettes fiscales. Premièrement, la dynamique d'abaissement des barrières douanières se poursuit sous l'impulsion de l'union douanière de la CEDEAO, mais aussi par les accords de libre-échange régionaux, notamment l'Accord de partenariat économique (APE) avec l'Union européenne d'environ 35% des recettes fiscales totales béninoises sur la période 1980-82⁴ ; les recettes tarifaires n'en représentent plus que 27% en 2016.

Deuxièmement, la convergence macro-économique et réglementaire au sein de l'UEMOA a des effets concrets sur la fiscalité, à la fois en fixant des critères de stabilité macro-économique (particulièrement un taux global de pression fiscale minimum initialement établi à 17%, puis augmenté à 20% en 2015⁵), mais aussi des normes harmonisant les taux et seuils des impôts intérieurs. Sont concernés : la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)⁶, l'Impôt sur les sociétés (IS)⁷ et les Droits d'accise (DA)⁸, trois impôts majeurs ayant vocation à contrebalancer les pertes tarifaires. Le taux unique de TVA au Bénin⁹, 18% (les normes de l'UEMOA indiquant un taux compris entre 15 et 20%) ; les taux principaux d'IS (25% pour les activités industrielles et minières, 30% les services et le commerce¹⁰, pour une fourchette communautaire de 25-30%) ; les DA sont de même, encadrés par les règles communautaires, produit par produit. Comme on le verra, la fiscalité intérieure béninoise – et avant tout la TVA – a, en partie, joué son rôle dans la transition fiscale, pesant pour près de 38,3% des recettes totales en 2016.

Réformes fiscales récentes

Dans ce contexte, les principales réformes mises en œuvre par le Bénin sont les suivantes¹¹ :

- **2011 – IS et imposition directe des personnes morales et physiques :**

⁴ Gérard Chambas, *Mobiliser des ressources locales en Afrique subsaharienne* (Paris : Economica, 2010).

⁵ UEMOA, « Acte additionnel n° 01/2015/CCEG/UEMOA portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA » (2015).

⁶ UEMOA, « Directive n°02/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA », Pub. L. No. 02/2009/CM/UEMOA (2009).

⁷ UEMOA, « Directive n°08/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéficiaires des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA | Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », Pub. L. No. 08/2008/CM/UEMOA (2008).

⁸ UEMOA, « Directive n°03/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises », Pub. L. No. 03/2009/CM/UEMOA (2009).

⁹ Le Bénin n'a pas de taux réduit de TVA (comme l'y autoriseraient les règles communautaires, voir Directive N°02/2009/CM/UEMOA).

¹⁰ Les bénéficiaires des activités pétrolières sont toutefois taxés à des taux variant de 35 à 45%, selon les clauses du contrat spécifique de concession de recherche et/ou d'exploitation. Ce point important est analysé plus bas.

¹¹ L'Annexe 1 détaille les instruments fiscaux en vigueur en 2018, ainsi qu'un chronogramme des réformes fiscales depuis 2010.

- Plusieurs impôts cédulaires (IBIC, IBNC, IPTS, TIL, TFU-BN, IRCM, IGR) ont été remplacés par l'IS pour les personnes morales et par l'IRPP pour les personnes physiques.
- **2011 – Accises :**
 - Création d'une taxe perçue par les compagnies aériennes et les agences de voyage.
- **2012 – Accises :**
 - Création de la Taxe sur le café (5%).
 - Création de la Taxe sur les véhicules de tourisme dont la puissance est égale ou supérieure à 13 CV (7%).
 - Augmentation de la taxe sur les boissons : de 3-30% à 5-40%.
- **2013 – TVA :**
 - Exonération de la TVA sur les activités agricoles, location d'immeuble nu à usage d'habitation et gaz à usage domestique, a priori en accord avec les règles communautaires¹².
 - Exonération de la TVA pour les prestations de services directement liées aux opérations du marché financier et effectuées par des intermédiaires financiers agréés par le Conseil Régional de l'Epargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF).
- **2013 – Accises :**
 - Création de la taxe sur les sachets plastiques : 5%.
 - Augmentation des taux de taxes sur les boissons (7-45%) ; de la taxe sur les produits de parfumerie et cosmétiques : 7% ; sur les véhicules de tourisme : 10%.
- **2015 – Fiscalité directe :**
 - La Taxe Professionnelle Synthétique (TPS), contribution unique assise sur le chiffre d'affaires (en remplacement de la valeur locative des locaux), pour un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions FCFA est créée. Elle regroupe l'IR, la contribution des patentes, la contribution des licences, le versement patronal sur les salaires¹³. Le seuil d'assujettissement obligatoire à la TVA étant 50 millions de FCFA, les entreprises à la TPS ne sont en règle générale pas assujetties.
 - IRPP : abaissement à 30% du taux pour la tranche la plus haute de l'IRPP pour les salariés.
- **2016 – IS et imposition directe des personnes morales et physiques :**
 - Introduction d'un crédit d'impôt sur l'IS et l'IRPP en cas de créations d'emplois occupés par des ressortissants béninois.
- **2016 – Droits d'enregistrement :**
 - Enregistrement gratuit des actes sur successions, donations, cessions de biens meubles et immeubles.
- **2016 – Impôts fonciers :**

¹² UEMOA, Directive n°02/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA, 2009.

¹³ Le régime de la TPS distingue les « micro-entreprises » (CA inférieur à 20 millions de FCFA – avec un impôt fixe par tranche de CA) et les « petites » entreprises (CA compris entre 20 et 50 millions de FCFA – avec un impôt égal à 1,25% du CA pour le négoce et à 2% pour les autres activités). Pour les transporteurs routiers, la TPS est déterminée en fonction du nombre de personnes transportées ou du tonnage de la marchandise. La TPS comporte également un abattement de 50% pour les ouvriers et artisans et les micro-entreprises d'import ou d'export sont automatiquement soumis à l'impôt fixe maximum.

- Les droits d'enregistrement sur les mutations, les droits sur les successions et hypothèques sont supprimés dans le but de faciliter la formalisation des titres de propriété.

Réformes en cours

Elaboration de la politique fiscale. Le processus d'élaboration de la politique fiscale est en cours de réforme, avec l'objectif de transférer cette tâche à une Unité de politique fiscale (UPF) au sein de la Direction générale des impôts (DGI). L'UPF a été créée en septembre 2017 et est en cours de structuration (juillet 2018).

Dépenses fiscales. Les parties prenantes indiquent que les conventions encore en vigueur dans le secteur de la téléphonie mobile arriveront à leur terme au premier semestre 2018 et ne seront pas renouvelées. De manière générale, les autorités confirment un souci de mieux contrôler et de réduire les dépenses fiscales, y compris concernant la TVA. Un examen de la TVA est en cours d'élaboration par les experts de l'UEMOA et pourrait déboucher sur des ajustements en fonction de la conformité constatée avec les règles communautaires concernant cet impôt.

Prix de transfert. Ce point est clairement priorisé par les autorités. En 2017, le Bénin est devenu membre du cadre inclusif de l'OCDE (*OECD Inclusive Framework*) et, à la suite de cette adhésion, a adopté une feuille de route incluant la question des prix de transfert.

TVA. L'assujettissement volontaire de la TVA a été réintroduit en 2017 pour les entreprises ayant un CA compris entre 20 et 50 millions de FCFA. L'assujettissement volontaire avait été supprimé en 2016 quand le seuil d'assujettissement était passé de 40 à 50 millions de FCFA.

TPS. L'assujettissement à la TPS a été simplifiée en 2018. La différenciation d'impositions entre les entreprises avec des activités de négoce et celles avec d'autres activités a été supprimée en faveur d'une imposition unique. De même, la TPS spéciale déterminée en fonction du nombre de personnes transportées ou du tonnage de la marchandise pour les entreprises de transport public de personne ou de marchandise a été supprimée et remplacée par une taxe spéciale. Enfin, les micro-entreprises ne concernent plus que les personnes physiques.

Accises. En 2017, le nombre de produits soumis à une imposition indirecte a augmenté. Une taxe sur les véhicules à moteur utilisés pour le transport des personnes ou des marchandises, variable selon la puissance fiscale du moteur, une taxe de 5 % sur le thé, de 7% sur le marbre, de 5% sur les lingots d'or ainsi que de 10% sur les pierres précieuses ont été introduites.

Réformes dans l'administration de l'impôt. Les principales réformes en cours concernent l'administration de l'impôt et sa nécessaire modernisation pour un meilleur suivi de la mobilisation fiscale :

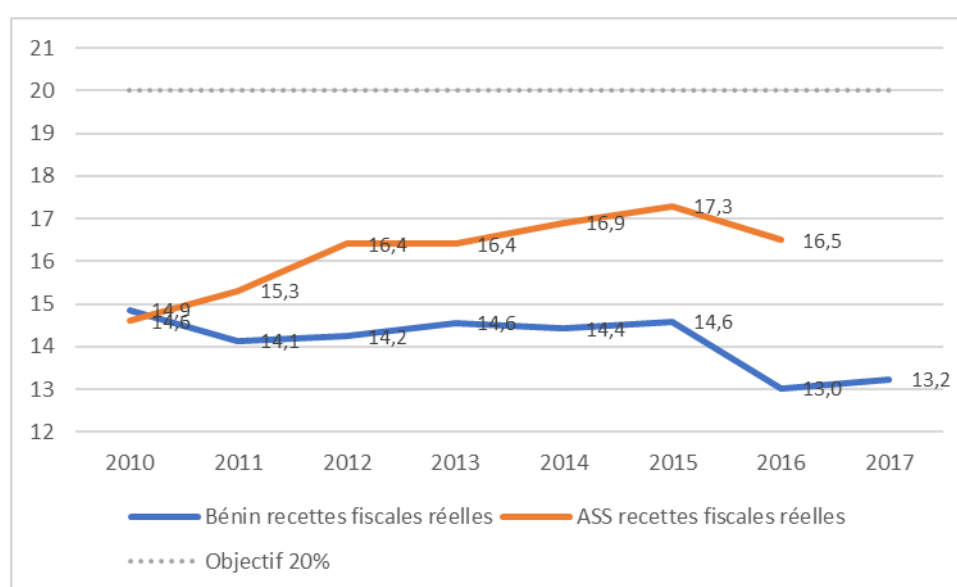
- La DGI a mis en place un plan quinquennal d'actions, le Plan d'orientation stratégique de l'administration fiscale (POSAF), qui a commencé en 2017 et doit s'étendre jusqu'en 2021. Le POSAF a trois objectifs :
 - Moderniser l'administration fiscale ;
 - Améliorer la qualité des services rendus aux usagers ;
 - Appliquer de manière juste et efficace la loi fiscale.
- Dans le cadre du POSAF, un effort d'informatisation est notamment en cours avec le Projet d'Appui à l'Accroissement des Recettes Intérieures du Bénin (PAARIB), qui inclut la mise en place d'une plateforme d'échange de données avec la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) en vue du croisement d'information et du meilleur ciblage des risques. Un Identifiant Fiscal Unique (IFU) est déjà en place et est utilisé tant par la DGI que par la DGDDI ;
- La DGDDI est également dans un processus de modernisation en partenariat avec les sociétés Benin Control et Webb Fontaine. La DGDDI souhaite maîtriser sa base taxable grâce à un programme d'amélioration de ses systèmes d'information et d'un système de suivi des exemptions de droits de douane ;

- D'importantes réformes institutionnelles ont été faites concernant le cadastre, la gestion des titres de propriété, la gestion des domaines de l'Etat et la valorisation du foncier. L'Agence nationale du domaine et du foncier (ANDF), créée en 2016 regroupe désormais ces fonctions et fournit à la DGI des services de gestion de l'information foncière, y compris la valorisation des assiettes foncières.

B. Performance générale et composition des recettes

Les recettes fiscales du Bénin relativement au PIB se sont établies en baisse depuis 2016. Comme le montre la Figure 1, la mobilisation des recettes fiscales du Bénin est dans l'ensemble stable pour les années 2011- 2015, à un taux situé entre 14 % et 15% du PIB. Ce niveau est cependant inférieur à la moyenne sub-saharienne et largement en dessous de la barre des 20% du PIB fixée par l'UEMOA comme critère de convergence macroéconomique. La mobilisation en 2015 a subi une baisse pour atteindre 13 % du PIB en 2016, niveau qui remonte légèrement à 13,2% en 2017.

Figure 1. Recettes fiscales en Afrique sub-saharienne et au Bénin (% du PIB, 2010-2017)

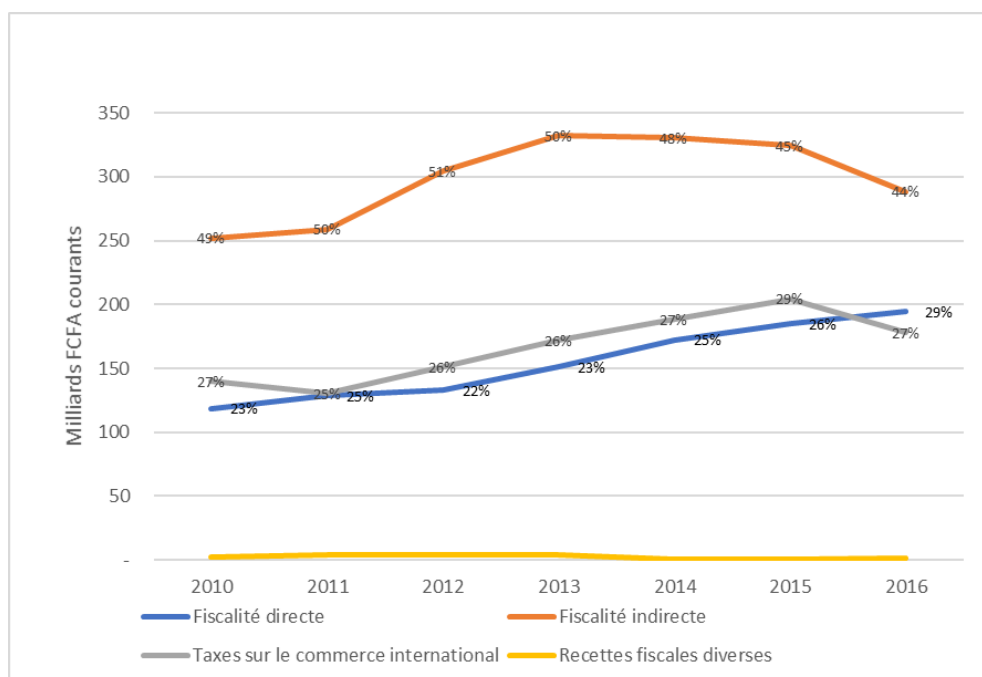


Sources : OCDE, comptes nationaux ; TOFE ; autorités nationales

La transition fiscale est fragile (Figure 2). Les recettes du commerce international augmentent en valeur absolue, mais elles restent relativement stables comme part du total, à environ 27%. De même, le poids de la fiscalité indirecte intérieure est resté stable à environ 50% des recettes fiscales totales jusqu'en 2013 et diminue ces dernières années.

Cette transition fiscale inachevée produit des recettes agrégées insuffisantes. Si la fiscalité directe demeure au niveau des recettes issues du commerce international, sa valeur absolue ainsi que son poids dans la part totale est en augmentation pour atteindre 29%. Les comparaisons internationales présentées au Tableau 1 montrent que les impôts sur revenu, profits et plus-value, avec 27%, sont au-dessus de la moyenne de 25% dans la région UEMOA. Ce tableau confirme également le fort niveau relatif des recettes tarifaires (Droits sur le commerce international) ainsi que la faiblesse de la fiscalité indirecte. En résumé, ce tableau illustre que la transition fiscale n'est pas achevée au Bénin, avec une fiscalité indirecte sur les biens et services – la TVA – trop faible et des impôts directs sur le revenu également trop faible.

Figure 2: Evolution et composition des recettes fiscales liquides, en milliards FCFA



Note : les pourcentages indiqués sur les courbes indiquent la part dans le total des recettes. Sources : autorités nationales, FMI.

Tableau 1: Structure des recettes par impôt, 2016 (% des recettes fiscales)

	Impôts sur revenu, profits et plus-value	Impôts sur la propriété	Impôts sur biens et services	Droits sur le commerce international	Autres impôts
UEMOA-4	23	1	45	20	12
Bénin	28	1	43	27	1
Burkina Faso	27	1	56	15	1
Côte d'Ivoire	25	0	31	16	28
Togo	14	0	50	22	13
Autres UEMOA	28	1	53	15	3
Guinée Bissau	33	0	40	25	2
Mali	26	0	60	11	3
Niger	24	1	53	14	8
Sénégal	30	2	53	13	2
UEMOA -8	25	1	49	17	8
ASS moyen rev.	40	1	33	21	5
ASS bas rev.	33	0	46	17	3

Sources : Autorités nationales, base de données GFS du FMI, rapports pays FMI

Le Tableau 2 présente le détail des recettes par impôt, en part du PIB¹⁴. Les points essentiels à relever sont les suivants :

- Ces données reflètent la concentration des recettes sur un nombre limité d'impôts essentiels (voir illustration en Figure 3) : les 4 premiers impôts (sur 15) comptent pour 79,0% des recettes totales ; les 10 premiers pour 92,4%. Les 10 derniers impôts en recettes ont un impact faible, voire négligeable.

¹⁴ Ce tableau est présenté à l'Annexe 1 en milliards de FCFA.

- La *TVA*, avec 5,0% du PIB en 2016 (38% des recettes totales) est de loin le principal pourvoyeur de recettes, mais son rendement diminue depuis 2014. De plus, les deux composantes de la TVA, celle collectée en douane et celle collectée intérieurement diminuent toutes deux entre 2013 et 2016.
- Les *droits sur le commerce international* représentent toujours des recettes de 2,5% du PIB, soit 21,4% des recettes totales.
- La fiscalité directe sur les personnes morales (constitué majoritairement par l'*IS*), représente 1,7% des recettes, figurant parmi les impôts intérieurs les plus importants après la TVA, mais d'un rendement inférieur à des comparateurs, comme on le verra infra.
- La *fiscalité directe sur les personnes physiques* est le quatrième pourvoyeur majeur de recettes, avec 1,5% du total.

Le Tableau 2 révèle également que deux impôts, qui sont dans des pays comparables (voir section 4) des sources significatives de recettes, sont faiblement contributeurs :

- Les *droits d'accise*, avec seulement 0,35% du PIB en 2016, soit 2,7% des recettes totales, sont largement sous la moyenne des comparateurs pertinents ;
- Les *impôts sur la propriété*, avec seulement 0,07% du PIB, sont très faiblement performants¹⁵.

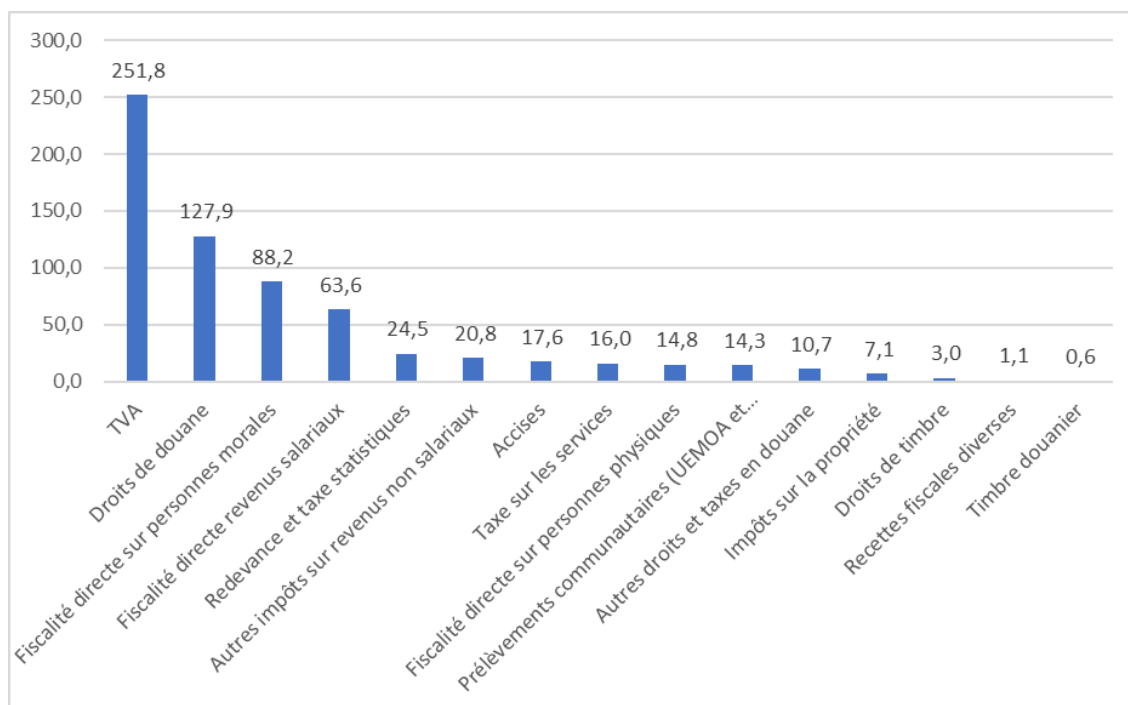
¹⁵ En outre, les données disponibles ne permettent pas d'identifier avec certitude les recettes de l'impôt foncier respectivement sur propriété bâtie et propriété non bâtie, qui pourraient être comprises dans les « Recettes fiscales diverses ».

Tableau 2: Recettes fiscales, 2010-2017 (% du PIB)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total recettes fiscales	14,86	14,14	14,24	14,56	14,42	14,58	13,02	13,22
Fiscalité directe	3,44	3,49	3,20	3,34	3,59	3,77	3,83	3,89
<i>Fiscalité directe revenus non salariaux</i>	2,02	1,99	2,07	2,15	2,09	2,23	2,44	2,47
Fiscalité directe sur personnes morales	1,38	1,44	1,28	1,40	1,47	1,58	1,74	1,76
IS ordinaire	0,85	1,01	0,87	0,98	1,05	1,23	1,50	1,52
Prélèvement BIC cordon douanier	0,12	0,10	0,12	0,14	0,16	0,14	0,14	0,15
Taxe sur les voitures de société	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Acompte forfaitaire spécial sur les véhicules d'occasion	0,41	0,33	0,28	0,27	0,25	0,20	0,09	0,09
Fiscalité directe sur personnes physiques	0,27	0,25	0,56	0,47	0,33	0,32	0,29	0,30
BIC personnes physiques	0,03	0,03	0,02	0,24	0,10	0,09	0,09	0,09
TPU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BNC	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Impôt général sur les revenus	0,01	0,01	0,00	0,05	0,00	0,00	0,01	0,01
Acompte sur Impôt sur les Bénéfices (intérieur)	0,19	0,19	0,17	0,16	0,20	0,17	0,15	0,15
Taxe unique sur transport routier	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,06	0,02	0,02
TPS	-	-	0,33	-	-	-	0,02	0,02
Autres impôts sur revenus non salariaux	0,37	0,30	0,24	0,27	0,29	0,33	0,41	0,42
Impôts sur les revenus des capitaux	0,32	0,26	0,21	0,23	0,24	0,27	0,34	0,34
IRPP/revenus fonciers	-	-	-	0,04	0,05	0,05	0,07	0,07
Taxe Immobilière sur les loyers	0,01	0,01	0,01	-	-	-	-	-
Prélèvement BIC Personnes	0,00	0,00	0,00	-	-	-	-	-
TFU	0,04	0,04	0,03	-	-	-	-	-
<i>Fiscalité directe revenus salariaux</i>	1,21	1,30	0,93	0,99	1,25	1,23	1,25	1,27
Versement patronal sur les salaires	0,15	0,14	0,14	0,13	0,14	0,15	0,15	0,15
Impôts progressif/traitement et salaire	0,74	0,75	0,44	0,49	0,73	0,73	0,74	0,75
Impôt progressif APE militaire	0,04	0,03	0,04	0,03	0,04	0,04	0,05	0,05
Impôts progressif traitement salaires	0,29	0,37	0,33	0,34	0,35	0,31	0,32	0,33
<i>Impôts sur la propriété</i>	0,21	0,19	0,19	0,20	0,25	0,31	0,14	0,14
Droits d'enregistrement	0,20	0,19	0,19	0,19	0,24	0,30	0,14	0,14
Droits d'hypothèque et d'inscription	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
Fiscalité indirecte	7,30	7,03	7,32	7,35	6,89	6,62	5,67	5,76
<i>TVA</i>	6,53	6,33	6,29	6,63	6,13	5,84	4,95	5,03
TVA en douane	3,93	3,47	3,70	3,92	3,10	2,50	2,02	2,06
TVA intérieure	2,60	2,85	2,58	2,71	3,03	3,34	2,93	2,97
<i>Accises</i>	0,39	0,29	0,66	0,36	0,36	0,40	0,35	0,35
Accises produits pétroliers	0,16	0,08	0,33	0,04	0,05	0,06	0,07	0,07
Accises sur boissons	0,23	0,22	0,06	0,31	0,31	0,32	0,25	0,26
Accises sur farine de blé	0,00	0,00	0,27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Accises sur les véhicules de tourisme	-	-	-	-	-	0,02	0,00	0,00
Accises sur tabac et cigarettes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Accises sur les produits de parfumerie	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Accises sur huiles et corps gras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Accises sur véhicule grosse cylindrée	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	0,03
<i>Taxe sur les services</i>	0,32	0,33	0,32	0,29	0,32	0,30	0,32	0,32
Taxe sur les contrats d'assurance	0,05	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
Taxe sur les activités financières	0,26	0,27	0,26	0,24	0,27	0,25	0,26	0,26
Taxes sur jeux et spectacles	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02
<i>Droits de timbre</i>	0,07	0,08	0,06	0,07	0,08	0,07	0,06	0,06
Taxes et droits sur le commerce	4,04	3,53	3,63	3,80	3,93	4,17	3,50	3,55
<i>Droits de douane</i>	2,57	2,23	2,36	2,35	2,61	2,90	2,52	2,55
Redevance et taxe statistiques	0,92	0,79	0,77	0,84	0,74	0,66	0,48	0,49
<i>Prélèvements communautaires (UEMOA et CEDEAO)</i>	0,28	0,25	0,26	0,28	0,32	0,30	0,28	0,29
Timbre douanier	0,03	0,03	0,02	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01
Autres droits et taxes en douane	0,24	0,24	0,22	0,29	0,23	0,29	0,21	0,21
Recettes fiscales diverses	0,07	0,10	0,09	0,08	0,02	0,02	0,02	0,02

Notes : Pour l'année 2017, la ventilation par différents types d'impôts n'étant pas disponible, elle a été estimée en supposant que la part de chaque impôt dans le total des recettes est la même qu'en 2016. Sources : Autorités nationales, FMI, Comptes nationaux.

Figure 3 : Distribution des impôts par contribution aux recettes (milliards FCFA, 2016)



Sources : autorités nationales, FMI, calcul des auteurs

C. Taux effectifs marginaux d'imposition

Les taux effectifs marginaux d'imposition (TEMI) sont un indicateur synthétique de la fiscalité pesant sur les producteurs, y compris l'IS mais aussi les droits indirects et impôts fonciers sur les facteurs de production. Les TEMI mesurent l'attractivité fiscale d'un système et sa capacité, toute chose étant égale par ailleurs, à attirer des investissements et donc de la croissance. Les principes des TEMI sont rappelés à l'Encadré 1 et les paramètres employés dans les calculs sont rapportés en Annexe 4.

Encadré 1 : Taux effectifs moyens d'imposition (TEMI)

L'Annexe 5 présente la méthodologie détaillée des TEMI mise en œuvre dans ce rapport. Elle s'appuie sur des approches standards de la mesure de la charge fiscale¹⁶.

Les TEMI mesurent l'écart entre les coûts marginaux (le coût de production d'une unité de production supplémentaire) d'un producteur respectivement avec et sans taxation. En définissant le coût marginal avec l'imposition comme MC' et le coût marginal sans imposition comme MC , nous avons :

$$TEMI = \frac{MC' - MC}{MC}$$

Chaque facteur de production (terrain, bâtiment, équipement, inventaire) a son propre TEMI, puisque la taxation affecte chaque facteur différemment. Par exemple, les droits d'importation affectent l'équipement mais pas les terrains, et l'impôt foncier affecte les bâtiments mais pas l'équipement et les stocks. La procédure d'agrégation des TEMI des facteurs dans le TEMI global est documentée à l'Annexe 5 ; elle dépend des parts des facteurs, mesurées par les parts respectives des actifs (observées dans les états financiers). Parce que chaque secteur de l'économie a des parts de facteurs spécifiques, il est affecté différemment par le même régime fiscal, tel que reflété dans les TEMI de chaque secteur. Les parts de facteurs au Togo (respectivement pour l'agriculture, le secteur manufacturier, le tourisme et les services) sont issues d'une étude antérieure¹⁷.

Cette approche est « forward-looking » et est différente des approches « backward-looking » utilisées par exemple dans Djankov et al.¹⁸ Ainsi, notre méthodologie peut tenir compte de la durée des incitations. Par exemple, le TEMI d'un régime fiscal assorti d'une exonération temporaire de 5 ans est supérieur à celui du même régime avec une exemption de 10 ans. Ceci est important au Bénin car certaines incitations fiscales sont temporaires, notamment celles octroyées par le Code des investissements.

Le Tableau 3 montre que le TEMI global du régime standard du Bénin en 2018, c'est-à-dire sans aucune exemption ni incitation, n'est que faiblement attractif, à 36,2%. Parmi les pays comparateurs en Figure 4, le TEMI du Bénin pour le secteur industriel (31,3%) appartient à la tranche haute avec le Cap Vert, la Jamaïque et le Togo. Les principaux facteurs de ce TEMI élevé sont les suivants :

- Le taux statutaire de l'IS, à 30% en 2018, reste élevé en termes relatifs (voir Figure 8 ci-dessous). Ce taux n'est pas éloigné de la moyenne Africaine (28,3%), mais il est sensiblement au-dessus de la moyenne mondiale (24%) et de celle de l'Asie (21,2%) ;
- Les droits de douane sur biens d'investissement, qui sont en moyenne de 5,5%.

Dans le régime du Code des investissements, le TEMI de seulement 17,6% pour l'industrie est au contraire incitatif, se situant dans la fourchette basse des comparateurs pertinents. Les facteurs expliquant ce TEMI sont les suivants :

- L'exonération de droits de douanes sur les biens d'investissement ;
- L'exonération d'IS sur une période de 5 ans.

Ce régime spécifique pâtit toutefois des inconvénients inhérents aux systèmes d'incitation temporaire basés sur l'agrément ex-ante (voir Section 5, Dépenses fiscales).

¹⁶ Philip Bazel et Jack Mintz, « 2015 Tax-Competitiveness Report: Canada Is Losing Its Attractiveness », SSRN Scholarly Paper (Rochester, NY: Social Science Research Network, 28 novembre 2016); Peter Birch Sorensen, *Measuring the Tax Burden on Capital and Labor*, illustrated edition (MIT Press, 2004).

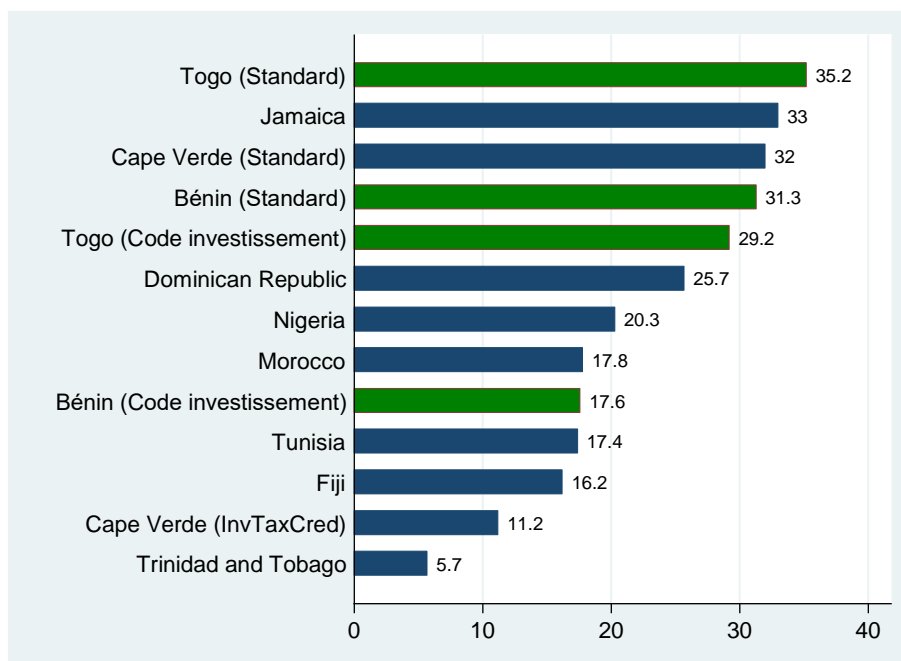
¹⁷ ECOPA, « Détermination du taux effectif marginal d'imposition au sein des Etats-membres de l'UEMOA », 2010.

¹⁸ Simeon Djankov et al., « The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship », *American Economic Journal: Macroeconomics* 2, n° 3 (juillet 2010): 31-64, <https://doi.org/10.1257/mac.2.3.31>.

Tableau 3: TEMI au Bénin, 2018 (en %)

Secteur	Standard	Code des investissements
Agriculture	34,4	
Industrie	31,3	17,6
Services	33,9	21,6
Tourisme	38,1	21,1
Global	36,2	21,5

Figure 4 : Comparaison internationale des TEMI (en %)



Notes : (i) Tous les TEMI sont pour le secteur manufacturier ; ii) les TEMI pour les pays de comparaison sont ceux de l'année 2015, tels qu'ils sont calculés dans Bezel et Mintz (2016), sauf pour le Bénin et le Togo, où ils sont pour 2018. Les TEMI du Cap-Vert sont pour l'année 2015 ; (iii) les TEMI sont pour les meilleures conditions fiscales dans le secteur manufacturier (y compris incitations fiscales), sauf pour le Togo et le Bénin, tel qu'indiqué.

3. FISCALITE ET CROISSANCE ECONOMIQUE

A. Elasticité des recettes vis-à-vis du PIB

L'élasticité des recettes vis-à-vis du PIB mesure la capacité du système fiscal à accroître les recettes en réponse à la croissance économique. L'Encadré 2 rappelle les principaux facteurs influençant cette élasticité. Au Bénin, un examen visuel de la relation entre PIB et recettes suggère que l'élasticité devrait être proche de 1 (Figure 5) ou légèrement inférieure, à l'exception des dernières années 2016 et 2017. Cette observation est d'ailleurs directement visible dans le ratio recettes / PIB, qui reste relativement constant entre 2010 et 2015, et baisse ensuite en 2016 (Tableau 2).

Encadré 2 : Facteurs d'élasticité fiscale¹⁹

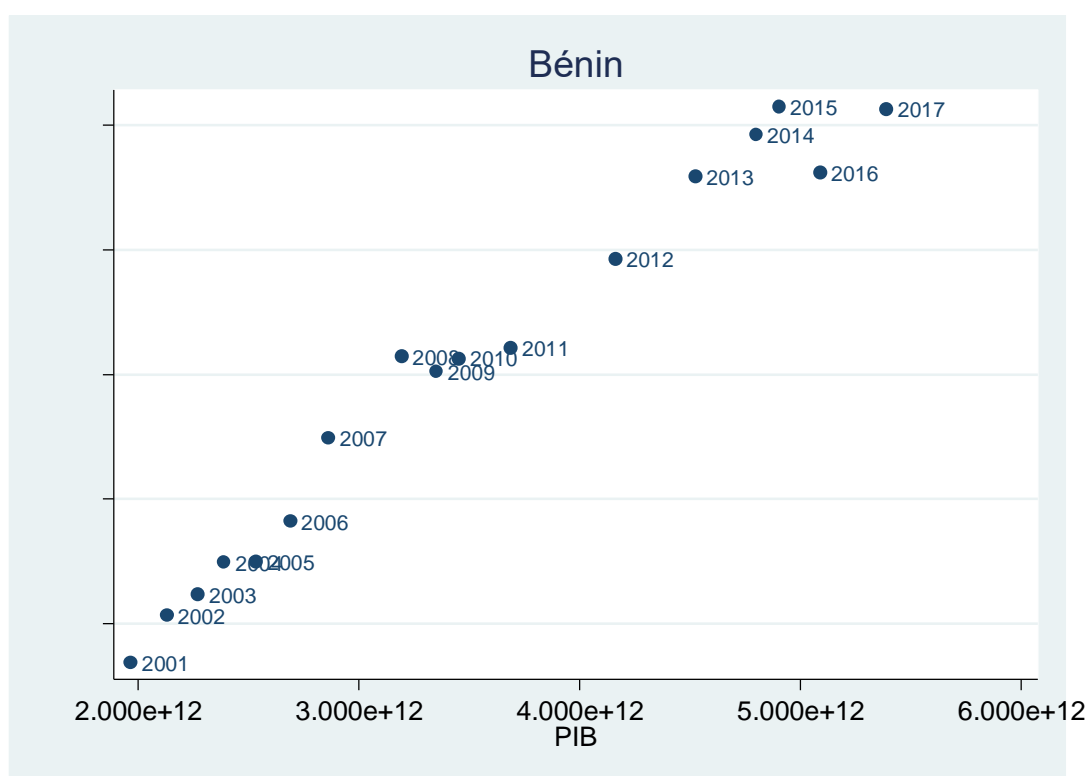
A système fiscal constant, c'est-à-dire sans réforme ni de politique fiscale ni d'amélioration de la collecte de l'impôt, les facteurs favorisant l'élasticité fiscale sont les suivants :

- La bonne couverture des secteurs en croissance dans l'économie est un facteur majeur d'élasticité fiscale
- La progressivité du système fiscal : c'est notamment le cas avec les barèmes progressifs de l'IRPP, mais ce peut être aussi le cas avec les seuils d'exemption sur la fiscalité directe des personnes morales, notamment la sortie de régimes favorables aux très petites entreprises.
- L'existence de taxes sur les biens et services ad valorem (c'est-à-dire en % du montant de la transaction taxée),

Les facteurs qui au contraire sont susceptibles de dégrader l'élasticité fiscale sont les suivants :

- L'IS, quand il permet le rattrapage de provisions de perte reportées à nouveau pendant une période de dépression économique, peut être un frein.
- L'existence de taxation indirecte ou directe au forfait.

Figure 5: PIB et recettes fiscales



Sources : autorités nationales, FMI

¹⁹ Parthasarathi Shome, *Tax Policy Handbook*, illustrated edition (International Monetary Fund, 1995); Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, et Jane Gravelle, *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy* (The Urban Institute, 2005); Paolo Dudine et João Tovar Jalles, « How Buoyant is the Tax System? New Evidence from a Large Heterogeneous Panel » (IMF, 19 janvier 2017).

Comme indiqué à la première colonne du Tableau 4 (modèle « log Tot. »), une régression par MCO²⁰ des logs des recettes liquides sur le PIB²¹ donne une élasticité de 0,967, avec la variable PIB estimée comme statistiquement explicative des recettes²². Ce résultat indique que sur la période, quand le PIB a augmenté de 1%, les recettes fiscales ont augmenté de 0.967%.

Le même calcul sur les recettes de TVA et recettes sur le commerce international donne une élasticité de respectivement 0,465 et 0,935. Si, de nouveau le coefficient pour le commerce international est très significatif, celui pour la TVA ne l'est que faiblement. Ces deux valeurs confirment la fragilité de la transition fiscale détectée supra : la TVA augmente bien moins vite que le PIB, alors que les recettes issues du commerce international n'augmentent que sensiblement moins vite.

Ce résultat implique que, comme observé dans le Tableau 1, le décrochage des recettes fiscales par rapport au PIB est largement expliqué par un décrochage de la TVA.

Tableau 4 : Elasticité des recettes vis-à-vis du PIB

	log Tot. b/se	log TVA b/se	log Douanes b/se
log_PIB	0.967*** (0.04)	0.465* (0.20)	0.935*** (0.17)
Constant	-0.980 (1.19)	12.770* (5.72)	-1.392 (5.00)

* p<0.10, ** p<0.05, *** p<0.010

B. Répartition des recettes par secteur et par contribuable

Recettes par secteur

Le Tableau 5 montre la répartition des principaux impôts intérieurs (IS, TVA et accises) par secteur d'activité pour les grandes entreprises. On voit que les services, et notamment les secteurs des transports, autres services, eau et énergie (30,8% des recettes intérieures en 2016) ainsi que les télécommunications (25,3%) sont les premiers pourvoyeurs de recettes.

²⁰ Moindres carrés ordinaires.

²¹ On prend le log des variables pour obtenir directement une élasticité comme coefficient estimé du PIB. L'élasticité est supposée constante sur la période.

²² Cependant, le coefficient estimé n'est pas significativement différent de 1. Un test de Wald avec comme hypothèse nulle : le coefficient de « log_PIB » = 1 donne une p-value égale à 0.43.

Tableau 5: Recettes des impôts intérieurs par secteur (IS, TVA, accises, en milliards FCFA)

SECTEUR D'ACTIVITE	2015	2016
Transports, autres services, eau et énergie	42,38	44,97
GSM et télécommunications	42,38	37,00
Industrie	38,11	32,17
BTP	9,34	11,06
Négoce	7,05	6,67
Commerce général	7,44	5,84
Produit pétroliers	3,49	4,01
Banques	2,81	2,72
Assurances	0,88	1,22
Hôtellerie	0,62	0,87
Produit pharmaceutiques	0,34	0,37
Micro finances	0,01	0,01
TOTAL	154,84	146,92

Source : DGE/DGI.

Certains secteurs contribuent nettement plus en comparaison à leur CA que la moyenne pour les grandes entreprises (Tableau 6). C'est notamment le cas des secteurs des GSM et télécommunications, Transports, autres services, eau et énergie, de l'hôtellerie et de l'industrie, avec des ratios respectivement égaux à 10,59%, 11,18%, 11,96% et 9,37% contre un ratio moyen de 5,86%. Au contraire, le secteur financier : banques (1,33%), assurances (2,45%) et micro finances (1,44%) ne contribue que très faiblement en comparaison à son CA. Ce faible ratio concernant le secteur financier peut s'expliquer par le problème des prix de transfert pointés du doigt par les parties prenantes dans ce secteur.

Tableau 6: Ratios impôts/CA

SECTEUR D'ACTIVITE	2015	2016
Hôtellerie	8,25%	11,96%
Transports, autres services, eau et énergie	10,12%	11,18%
GSM et télécommunications	13,10%	10,59%
Industrie	9,13%	9,37%
BTP	6,77%	5,98%
Assurances	1,90%	2,45%
Produit pétroliers	1,74%	2,45%
Commerce général	2,20%	2,06%
Produit pharmaceutiques	1,75%	1,78%
Négoce	1,46%	1,34%
Banques	1,51%	1,33%
Micro finances	1,44%	0,52%
TOTAL	6,00%	5,86%

Notes : les impôts inclus sont IS, TVA, accises. Source : DGE/DGI, calculs des auteurs.

Secteur informel et l'agriculture

Les deux secteurs traditionnellement non- ou faiblement taxés en Afrique sub-saharienne²³, le secteur informel urbain et l'agriculture²⁴, ne font pas exception au Bénin. La taille du secteur informel total, environ 56,5% du PIB global en 2014 et 99% de la valeur ajoutée dans le secteur primaire²⁵ demeure un frein à la mobilisation des recettes.

L'introduction de la TPS en 2015 avec notamment l'introduction du CA comme assiette de l'impôt, en remplacement de la valeur locative des locaux, est rapportée par les parties prenantes comme une avancée

²³ Chambas, *Mobiliser des ressources locales en Afrique subsaharienne*.

²⁴ FMI, « Afrique subsaharienne : faire redémarrer la croissance », mai 2017.

²⁵ Comptes nationaux, INSAE.

significative. Cette modification d’assiette permet une fiscalisation plus aisée des très petites entreprises et une meilleure détection des entreprises de taille supérieure se réfugiant abusivement dans le régime forfaitaire – comme cela était possible avec la valeur locative comme assiette. Cependant, malgré cette avancée, comme indiqué au ., la contribution aux recettes de la TPS est marginale à 0,02% du PIB en 2016 (environ 1,19 milliard FCFA). De même, nous verrons dans l’analyse de l’IRPP (page 38) que les revenus non salariaux (les revenus d’affaires des travailleurs indépendants, des commerçants et des artisans), dont une large partie ressortit du secteur informel, sont sensiblement moins bien imposés que les revenus d’emploi salariaux (page 38).

Toutefois, si les recettes collectées directement du secteur informel (y compris agriculture) sont par nature négligeables, cela n’implique pas que les entreprises informelles ne sont pas taxées par ricochet. En effet, pour les opérateurs du secteur informel, la TVA agit comme un droit de douane sur leurs importations et une taxe sur leurs achats auprès du secteur formel assujéti. Si une quantification de cette taxation est difficile, elle est largement reconnue dans l’expérience internationale²⁶. Ainsi, la TVA représente un enjeu de taxation du secteur informel très important.

Concentration des recettes par contribuable

La concentration des recettes intérieures par contribuable est forte pour l’IS et surtout la TVA, ce qui augmente la volatilité des recettes et leur sensibilité aux chocs individuels subis par chaque contribuable.

Concernant spécifiquement l’**imposition sur les personnes morales**, une telle concentration est de nature à favoriser l’usage abusif des prix de transferts et l’optimisation fiscale agressive, ainsi que des dispositions spécifiques d’incitation – comme confirmé par l’existence de Conventions spécifiques hors Code des investissements (cf. page 51). Au sein des données disponibles (DGE, Cime Littoral et Cime Atlantique), le groupe des 1% plus gros contributeurs à l’IS, soit 17 entreprises, pèse en 2016 pour 55% des recettes totales, et le groupe de 10% plus gros contributeurs (soit environ 176 entreprises) pour 88% (cf. Tableau 7).

Tableau 7: Recettes d’IS en 2016, par décile

Percentile shares (proportion)		Number of obs = 1760		
IS	Coef.	Std. Err.	[95% Conf. Interval]	
0-10	.0007799	.0001869	.0004133	.0011464
10-20	.0016438	.0003906	.0008778	.0024098
20-30	.0023768	.0005629	.0012728	.0034807
30-40	.0035681	.0008462	.0019085	.0052278
40-50	.0051229	.0012092	.0027512	.0074946
50-60	.0077102	.0018246	.0041316	.0112889
60-70	.0130899	.0030894	.0070306	.0191492
70-80	.0243741	.0057128	.0131695	.0355787
80-90	.058976	.0136061	.0322901	.0856619
90-100	.8823582	.0271145	.8291781	.9355383

Sources : DGI : DGE, Cime Littoral, Cime Atlantique ; calculs des auteurs

Pour la **TVA** intérieure, la concentration est très forte, avec le groupe des 10% plus gros contribuables, représentant 93% des recettes (Tableau 8). La même analyse en centile montre que les 15 entreprises qui contribuent le plus représentent 68% des recettes.

²⁶ Michael Keen, « VAT, Tariffs, and Withholding : Border Taxes and Informality in Developing Countries », IMF Working Paper (IMF), consulté le 13 septembre 2018, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Tariffs-and-Withholding-Border-Taxes-and-Informality-in-Developing-Countries-21122>.

Tableau 8: Recettes de TVA en 2016, par décile

Percentile shares (proportion) Number of obs = 1595

TVA	Coef.	Std. Err.	[95% Conf. Interval]	
0-10	.0000268	6.94e-06	.0000132	.0000404
10-20	.0001246	.0000313	.0000633	.000186
20-30	.0003237	.0000792	.0001684	.0004791
30-40	.0007145	.0001753	.0003708	.0010583
40-50	.0016514	.0004067	.0008537	.0024492
50-60	.0034275	.0008233	.0018126	.0050424
60-70	.007484	.0017904	.0039723	.0109957
70-80	.0154556	.0036058	.008383	.0225282
80-90	.0361508	.0082468	.0199751	.0523264
90-100	.934641	.0149618	.9052941	.9639879

Sources : DGI : DGE, Cime Littoral, Cime Atlantique ; calculs des auteurs

Le **Tableau 9** montre l'évolution de la concentration de l'IS et de la TVA par percentile en 2015 et 2016. Il est cependant nécessaire de noter que le nombre d'entreprises pour lesquelles les données sont disponibles en 2015 est largement inférieur à celui pour 2016. Pour l'IS et la TVA, la concentration sur le dernier percentile s'est aggravée en 2016 (76,63% en 2015 contre 88,24% en 2016 pour l'IS et 85,91% contre 93,46% pour la TVA) alors que la concentration sur les percentiles les plus élevés, à l'exception du dernier a diminué.

Tableau 9. Evolution de la concentration de l'IS et de la TVA

Percentiles	[0 - 10]	[10 - 20]	[20 - 30]	[30 - 40]	[40 - 50]	[50 - 60]	[60 - 70]	[70 - 80]	[80 - 90]	[90 - 100]	Nb. Entreprises
2015											
IS	0,27%	0,54%	0,76%	0,10%	1,37%	1,88%	2,95%	5,08%	9,50%	76,63%	330
TVA	0,01%	0,06%	0,17%	0,40%	0,62%	0,95%	1,58%	2,59%	7,72%	85,91%	182
2016											
IS	0,08%	0,16%	0,24%	0,36%	0,51%	0,77%	1,31%	2,44%	5,9%	88,24%	1760
TVA	0,00%	0,01%	0,03%	0,07%	0,17%	0,34%	0,75%	1,55%	3,62%	93,46%	1595

Sources : DGI : DGE, Cime Littoral, Cime Atlantique ; calculs des auteurs

La concentration des contribuables dans les impôts sur les sociétés, la TVA et l'IRPP sur les revenus du travail est assez similaire à celle d'autres pays à faible revenu²⁷. Les grandes entreprises versent la grande majorité des recettes fiscales, couvrant ces trois sources d'impôt. La concentration diminue avec l'augmentation du PIB. Une partie de la concentration peut éventuellement être expliquée par la mise en œuvre réussie du concept de « Large tax payers office » par les autorités fiscales. Une telle organisation permet la vérification intégrée de ce segment de contribuables à travers les sources d'impôt.

²⁷ Andrew Lemgruber et al (2015), "Understanding Revenue Administration. An Initial Data Analysis Using the Revenue Administration Fiscal Information Tool", IMF, FAD, chapter 4.

Tableau 10. Concentration du paiement de la TVA et de l'IS

Percentile shares (proportion) Number of obs = 2434

TVA_IS	Coef.	Std. Err.	[95% Conf. Interval]	
0-10	.0001158	.0000276	.0000617	.0001698
10-20	.0004362	.0000951	.0002498	.0006227
20-30	.0008734	.0001878	.0005052	.0012416
30-40	.0015205	.0003278	.0008777	.0021633
40-50	.0025768	.0005543	.0014899	.0036638
50-60	.0046353	.0009946	.0026849	.0065856
60-70	.0088587	.0018911	.0051504	.012567
70-80	.0172751	.0036495	.0101186	.0244316
80-90	.0401861	.008344	.0238239	.0565482
90-100	.9235221	.0159073	.8923289	.9547153

Concernant les **accises**, les données microéconomiques disponibles démontrent que seules 18 entreprises contribuent aux recettes. Le Tableau 11 présente la contribution de chacune de ces entreprises par type de produits. De plus, le pourcentage de chaque accise dans les recettes totales provenant des accises est donné en fonction des données microéconomique disponibles ainsi qu'en fonction des recettes agrégées. Il est important de noter que les données de la DGE et du CIME littoral disponibles ne couvrent que 52% des recettes totales des accises et qu'aucune donnée ne couvre les accises sur les produits pétroliers alors que leurs recettes représentent 19,9% des recettes totales des accises. L'accise sur les boissons est la plus génératrice de recettes avec 72,7% des recettes totales. Une entreprise notamment contribue fortement à ces recettes élevées, elle participe à 92,5% des recettes calculées sur la base des données micro. Enfin, l'accise sur les véhicules avec un moteur à gros cylindre représente 7,4% des recettes totales et cet impôt est supporté en grande majorité par une entreprise.

Tableau 12. Concentration des accises par type de produits

Entreprise	Source	Pdts Pétroliers	Boisson	Farine de blé	Véhicules tourisme	Tabac	Parfumerie	Huiles et corps gras	Véhicule gros cylindre	TOTAL	% par entreprise
1	LIT		0	0			4,99	0	0	4,99	0,05%
2	DGE		0	0			0	0,03	0	0,03	0,00%
3	DGE		0,28	0			0	0	0	0,28	0,00%
4	DGE		0	0			0	0	521,84	521,84	5,30%
5	DGE		0	6,36			0	0	0	6,36	0,06%
6	DGE		0	0			0	0,13	0	0,13	0,00%
7	DGE		0,12	0			0	0	0	0,12	0,00%
8	DGE		0,06	0			0	0	0	0,06	0,00%
9	DGE		0,82	0			0	0	0	0,82	0,01%
10	DGE		0	0			0	0	170,65	170,65	1,73%
11	DGE		0,86	0			0	0	0	0,86	0,01%
12	LIT		2,65	0			0	0	0	2,65	0,03%
13	DGE		0,2	0			0	0	0	0,2	0,00%
14	DGE		0	0			0	0,02	0	0,02	0,00%
15	DGE		21,13	0			0	0	0	21,13	0,21%
16	DGE		9102,85	0			0	0	0	9102,85	92,50%
17	LIT		7,86	0			0	0	0	7,86	0,08%
18	LIT		0,03	0			0	0	0	0,03	0,00%
Total données disponibles Micro			9136,84	6,36			4,98	0,18	692,49	9840,86	100,00%
Total données agrégées		3 760,47	13746,56	0	7,58	0	6,27	0,35	1392,56	18 913,8	
% couvert par données micro		0%	66%		0%		80%	52%	50%	52%	
% par accise dans données micro		0,00%	92,85%	0,06%	0,00%	0,00%	0,05%	0,00%	7,04%	100,00%	
% par accise dans données macro		19,88%	72,68%	0,00%	0,04%	0,00%	0,03%	0,00%	7,36%	100,00%	

Source : DGE, CIME du Littoral. Montant en Millions de FCFA.

4. EFFICACITE DES IMPOTS

Cette section passe en revue chacun des principaux impôts intérieurs identifiés plus haut, selon deux approches.

Efficacité de l'impôt. Chaque fois que les données sont disponibles (TVA, IS, IRPP), l'efficacité de l'impôt est analysée, soit le ratio des recettes liquides observées sur les recettes théoriques qui auraient pu être collectées. Ces dernières sont approximées comme le taux d'imposition statutaire appliqué à l'assiette fiscale estimée :

$$\text{Ratio d'efficacité} = \frac{\text{Recettes observées}}{\text{Taux statutaire} \times \text{Assiette fiscale estimée}}$$

La principale difficulté dans ce calcul a trait à l'estimation de l'assiette fiscale, qui est faite selon des données spécifiques à chaque impôt comme détaillé infra.

Comparaisons internationales. Cette section propose également des comparaisons internationales du ratio d'efficacité quand cela est possible (TVA) ou des ratios de recettes sur PIB. Ces comparaisons couvrent, outre la TVA, l'IS, les impôts fonciers et les accises.

A. Efficacité de la TVA

Quantification et comparaison internationale

Dans le cas de la TVA, le ratio d'efficacité (appelé C-efficacité) est calculé en approximant l'assiette agrégée par la consommation finale rapportée dans les comptes nationaux²⁸. Le Tableau 13 rapporte la C-efficacité sur la période. Après avoir été autour de 40% entre 2010 et 2014, ce ratio a baissé pour atteindre 31% en 2016.

²⁸ Michael Keen, *The Anatomy of the VAT* (International Monetary Fund, 2013).

Les recettes liquides de TVA représentent donc un peu moins du tiers du maximum théorique de recettes de TVA dans le pays. Ce résultat est en cohérence avec la diminution du poids de la TVA dans les recettes, tel que rapporté plus haut.

L'écart estimé de recettes de TVA, (Tableau 13) reflète le fort potentiel de progression de cet impôt et son importance centrale pour la mobilisation des recettes. Moins d'un tiers du revenu potentiel estimé est collecté.

Tableau 13 : Ratios d'efficacité de la TVA

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Consommation finale	3116,9	3 269,9	3 659,7	3860,6	4903,8	4197,8	5390,0	4794,8
Taux TVA statutaire	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%
Recettes TVA théoriques maximales	561,0	588,6	658,7	694,9	724,0	755,6	817,3	863,1
Recettes TVA observées	225,3	233,3	261,6	300,0	294,1	286,4	251,8	271,1
Ratio C-efficacité	40%	40%	40%	43%	41%	37%	31%	31%
Ecart de recettes de TVA	335,8	355,3	397,1	395,0	429,8	469,2	565,5	591,9
Ecart de recette de TVA en % du PIB	9,7%	9,6%	9,5%	8,7%	9,0%	8,6%	11,1%	11,0%
Pour mémoire : recettes TVA observées en % PIB	6,5%	6,3%	6,2%	6,6%	6,1%	5,9%	5,0%	5,0%

Notes : montants en milliards FCFA courants. Estimations pour 2017. La consommation finale en tant que base théorique pour les estimations de la TVA potentielle devrait idéalement être ajustée pour tenir compte de l'auto-consommation et des problèmes spécifiques liés à la taxation des secteurs primaires de l'économie. A défaut de données permettant de fournir des estimations fiables de ces éléments, la "consommation finale" est retenue comme concept principal, également dans le but de permettre des comparaisons avec les pays pairs.

Sources : compte nationaux (INSAE) et FMI.

Cette performance est proche de la moyenne des pays africains sélectionnés. La Figure 6 montre la C-efficacité pour des pays sélectionnés, sur une période plus longue (1990-2017). Le Bénin suit la tendance à la baisse de l'efficacité de la TVA ces dernières années. En 2015, on voit que son ratio de C-efficacité (37,9%) sur la base de données issues de la même source (OCDE) est inférieure à la moyenne des pays comparateurs (44,4%).

Encadré 3: Exonérations et taux réduits de TVA : expérience internationale²⁹

Les exemptions dans les systèmes de TVA peuvent affecter négativement les chaînes d'approvisionnement et la mobilisation des recettes

Des exemptions de TVA ont typiquement lieu dans les situations suivantes :

- Une entreprise est dans le secteur informel et n'est donc a fortiori pas assujettie (exemption de facto) ;
- Une entreprise formelle est sous le seuil d'assujettissement (exemption de jure) ;
- Une entreprise vend majoritairement des produits exonérés (exemption de jure) ;
- Une entreprise exporte la plus grande part de sa production (exemption de jure).

L'expérience internationale a montré que si ces situations sont inévitables – par exemple le coût administratif d'assujettir toutes les entreprises sans exception est rédhibitoire –, il importe d'en mesurer les conséquences négatives sur l'efficacité du système et donc la mobilisation des recettes. En premier lieu, les entreprises exemptées ne sont pas incitées à demander des factures en bonne et due forme sur leurs achats. Elles ont au contraire un intérêt à l'évasion collusive avec leurs fournisseurs, ce qui affaiblit les propriétés auto-exécutoires de la TVA dans les échanges inter-entreprises. De plus, étant donné le système de débit et de crédit de la TVA, il est en règle générale avantageux pour les entreprises d'échanger avec d'autres entreprises dans le même régime fiscal, par exemple pour des entreprises exemptées de commercer avec d'autres entreprises exemptées. Ainsi, la présence de partenaires commerciaux exemptés incite une entreprise à rester ou devenir informelle ou à se maintenir sous le seuil d'assujettissement. L'exemption d'une seule entreprise (de jure ou de facto) peut donc entraîner l'exemption de nouvelles entreprises, entraînant de nouvelles pertes de recettes fiscales. Cet effet de contagion est particulièrement fort quand des entreprises exemptées existent à divers stades de la chaîne d'approvisionnement (vente au détail, vente en gros, fabrication), ce qui est fréquemment le cas.

L'importance des remboursements de crédit

Un mauvais fonctionnement des remboursements de crédit contredit le principe même de la TVA, qui veut que les transactions intermédiaires entre assujettis ne doivent pas supporter de TVA finale. En l'absence de remboursements efficaces, la compétitivité des exportateurs est affectée ; les producteurs évitent les inputs taxés, à l'instar des producteurs exemptés (voir ci-dessus).

Taux multiple ou unique ?

L'expérience internationale suggère que l'introduction d'un ou des taux de TVA réduits coexistant avec un taux standard plus élevé atteint rarement l'objectif qui lui est souvent assigné d'allègement de la charge fiscale des plus nécessiteux. Par exemple, le taux réduit introduit en 2001 par l'Afrique du Sud sur la paraffine s'est avéré inefficace car les fournisseurs n'ont pas répercuté cet allègement sur les consommateurs finaux. Un autre exemple largement étudié est celui de la France en 2009, avec une TVA réduite de 19,6% à 5,5% dans le secteur de la restauration³⁰. Selon l'Institut national de la statistique français, seulement 30% de la réduction de TVA a été répercutée sur les consommateurs finaux – alors que cette réforme a eu un coût significatif en pertes de recettes.

En outre, les taux de TVA multiples augmentent significativement la complexité du système et donc les coûts administratifs et de conformité. Ils contribuent à l'incertitude juridique de la base imposable, des produits similaires pouvant être soumis au taux standard ou réduit en fonction de leur nature. Des exemples célèbres de contestation et d'incertitude sur le taux applicable ont concerné au Royaume-Uni les « chips » et les biscuits, et en France la margarine et le beurre³¹. L'expérience montre que ces différends peuvent être une source coûteuse d'incertitude et peuvent ouvrir des possibilités de lobbying et de planification fiscale injustifiée ou d'évitement fiscal.

Équilibre entre l'équité et la simplicité du système

Une des principales leçons de l'expérience internationale est donc que, même si les exonérations ont souvent été introduites sur les produits de première nécessité dans le but d'alléger la charge d'impôt pesant sur les segments les plus pauvres de la population, l'une des priorités des réformes de la TVA est d'intérioriser le coût élevé de la complexité³²

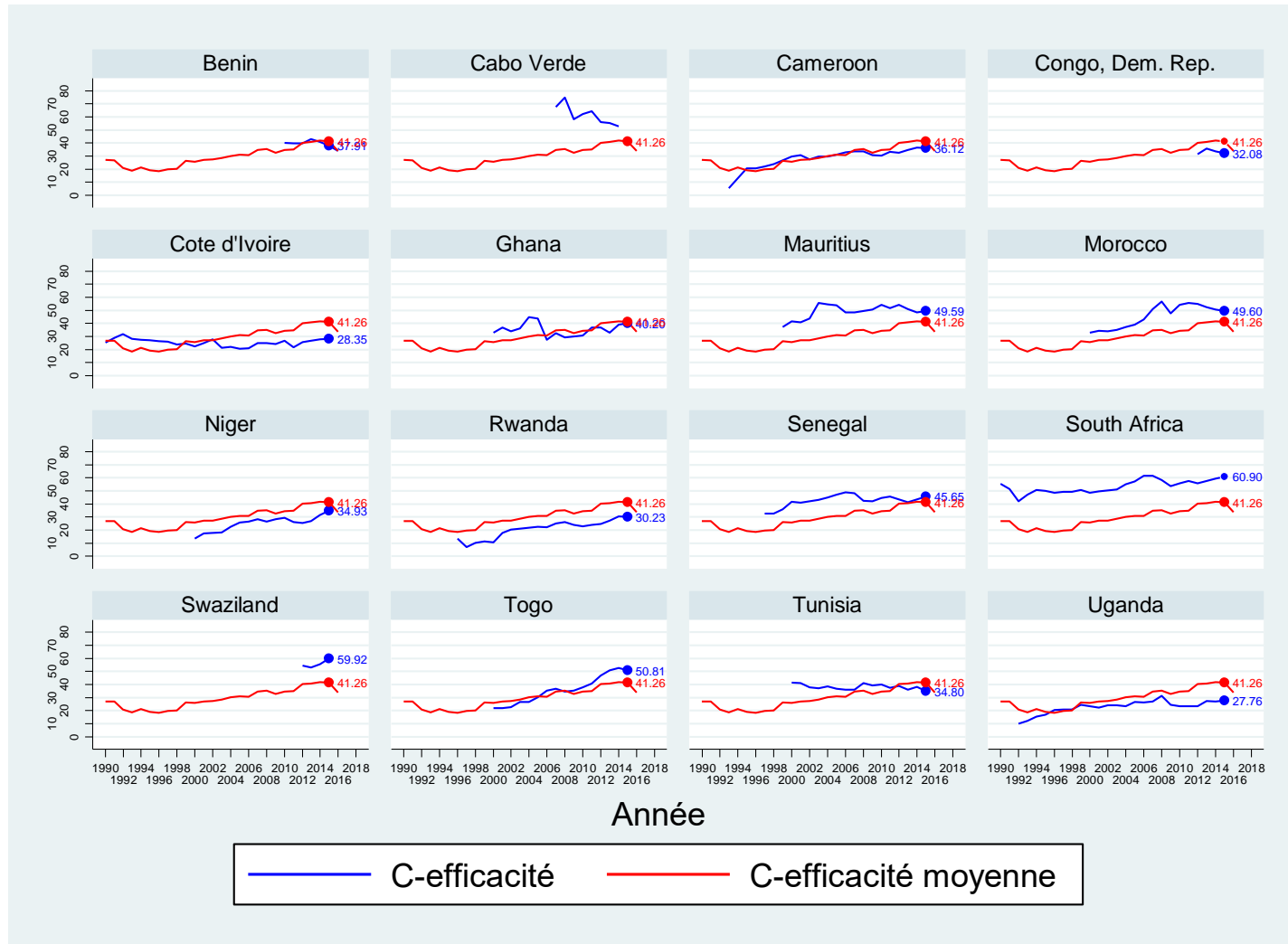
²⁹ Jeffrey Owens, Piet Battiau, et Alain Charlet, « VAT's next half century: Towards a single-rate system? », *OECD Observer*, 2011; François Gérard et Joana Naritomi, « Value Added Tax in Developing Countries: Lessons from Recent Research » (International Growth Centre, mai 2018); Liam Ebrill et al., « Value-Added Tax: Principles and Practice » (IMF, novembre 2000).

³⁰ Owens, Battiau, et Charlet, « VAT's next half century ».

³¹ Owens, Battiau, et Charlet.

³² Ebrill et al., « Value-Added Tax: Principles and Practice ».

Figure 6: C-efficacité de la TVA dans des pays africains sélectionnés (en %)



Sources : World Development Indicators pour la consommation finale ; OECD Stats (Public Sector, Taxation and Market Regulation) pour recettes de TVA. EY pour taux statutaires de TVA.

Facteurs explicatifs de l'efficacité

La performance de la TVA s'érode à partir de 2014 en réponse à l'augmentation du nombre de produits exonérés. Même si un examen préliminaire fait par la mission, comme noté supra, suggère que ces exonérations sont à priori en conformité avec les règles communautaires, un examen spécialisé de la TVA est en cours d'élaboration par les experts de l'UEMOA et pourrait déboucher sur des ajustements.

De plus, les parties prenantes rapportent que l'introduction de la TPS en 2015, destinée aux micros et petites entreprises, aurait créé, d'après les services concernés, un effet d'aubaine pour certaines moyennes et grandes entreprises qui se seraient réfugiées dans ce régime. Les entreprises à la TPS n'étant pas assujetties à la TVA, il est possible que la TPS ait indirectement contribué à réduire le taux d'assujettissement de la TVA, avec de possibles effets de contagion entre entreprises sur l'efficacité de cet impôt (cf. Encadré 3 sur l'expérience internationale en la matière).

Pour les mêmes raisons, un autre facteur possible du rendement insuffisant de la TVA, possiblement lié à la TPS, a été la suppression de l'assujettissement volontaire en 2016. Cette possibilité a été réintroduite en 2017.

Points clés et recommandations

Le fort fléchissement des recettes de TVA à partir de 2014 – de 6,6% du PIB en 2013 à 5,03% en 2017 – est un point clé de la dynamique fiscale béninoise. On a de plus rappelé supra que la TVA était un puissant outil de taxation par ricochet du secteur informel, et donc un facteur d'élargissement de l'assiette fiscale agrégée – à condition toutefois que les exonérations par produit soient limitées (cf. Encadré 3).

Il est donc recommandé :

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

B. Efficacité de l'IS

Quantification et comparaison internationale

Le Tableau 14 rapporte le ratio d'efficacité de l'IS sur la période 2010-2017. L'assiette fiscale agrégée de l'IS est approximée par l'excédent brut d'exploitation (EBE) tel que calculé dans les comptes nationaux (INSAE)³³. Ce ratio d'efficacité est faible sur toute la période, mais est en légère augmentation depuis 2012 pour atteindre 8% en 2016. Ce résultat est cohérent avec le poids réduit mais croissant de la fiscalité directe, et de l'IS en particulier, dans le total des recettes.

L'écart estimé de recettes, (Tableau 14) illustre que l'IS est très en-dessous de son potentiel de collecte. Moins de 10% du revenu potentiel estimé est collecté.

³³ Les comptes nationaux n'étant disponibles que pour 2010-2014, l'EBE pour 2015-2017 est estimé en conservant la même proportion par rapport au PIB qu'en 2014.

Tableau 14 : Ratios d'efficacité de l'IS³⁴

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Excédent brut d'exploitation	2 264,3	2 415,5	2 793,3	2 962,2	3 177,9	3 247,1	3 366,3	3 569,0
Taux IS	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Recettes IS effectives	47,8	53,0	53,1	63,5	70,6	77,6	88,2	95,0
Recettes IS théoriques maximales	679,3	724,7	838,0	888,7	953,4	974,1	1 010,0	1 070,7
Taux efficacité IS	7,0%	7,3%	6,3%	7,1%	7,4%	8,0%	8,7%	8,9%
Ecart de recettes de l'IS	631,5	671,7	784,9	825,2	882,8	896,5	92,8	975,7
Ecart de recettes de l'IS en % du PIB	18,29%	18,22%	18,86%	18,24%	18,39%	18,28%	18,13%	18,10%

Notes : montants en milliards FCFA courants. Les valeurs de l'EBE pour 2015-2017 ainsi que les recettes IS effectives correspondent à des estimations. Sources : compte nationaux (INSAE) et FMI.

Les données homogènes sur l'assiette agrégée de l'IS (l'EBE) n'étant pas disponibles internationalement, la Figure 7 montre des comparaisons internationales pour l'IS sur le ratio recettes/PIB. Ces comparaisons internationales permettent de confirmer la faiblesse de la mobilisation de revenus de l'IS au Bénin : en 2016, le ratio pour le Bénin, sur la base des mêmes données (OCDE) est, à 1,7%, inférieur à la moyenne des pays considérés (3,1%). Cependant, des comparateurs pertinents comme le Sénégal (1,8%) et la Côte d'Ivoire (1,8%) ont un taux recettes/PIB proche de celui du Bénin et permettent de nuancer cette faiblesse.

³⁴ Ces ratios sont calculés par approximation dans la mesure où ils reposent sur le taux d'IS standard de 30% -- lequel ne s'applique en fait pas aux secteurs industriel et minier (taux d'IS de 27%), alors que le secteur pétrolier est au contraire imposé à des taux compris entre 35 et 45%.

Encadré 4: Expérience internationale en matière d'Impôt sur les Sociétés (IS)

Attractivité et concurrence fiscale internationale

Assis sur les revenus du capital, facteur mobile internationalement, l'IS est à la fois un pourvoyeur non négligeable de recettes et une composante essentielle de l'attractivité du climat d'investissement. Deux aspects de l'attractivité doivent être soulignés :

- Quantitatif : le poids de la fiscalité des entreprises est un des déterminants de l'investissement. Des calculs de taux effectifs d'imposition (cf. Encadré 1) facilitent la mesure de l'influence du poids l'IS sur l'attractivité du climat d'investissement ;
- Qualitatif : la lisibilité et la simplicité de l'IS sont également essentiels pour les investisseurs. Notamment, quand l'IS fait l'objet de mesures incitatives, il est critique d'assurer la transparence et la simplicité du système (cf. Encadré 7).

Le coût de taux d'IS multiples

L'existence de taux d'IS multiples, par exemple en fonction de la taille ou du secteur des entreprises, fausse la neutralité de l'impôt et introduit des opportunités d'évitement fiscal – par exemple via les prix de transfert, de non-transparence dans l'administration de l'impôt et finalement sont à la fois coûteux en termes de recettes et en termes d'attractivité du climat des affaires.

Impôt minimum forfaitaire : source de distorsion mais souvent nécessaire

Dans des contextes de collecte de l'impôt difficile, y compris en raison de stratégies d'optimisation fiscale agressive, une collecte minimale d'impôt, souvent assise sur le chiffre d'affaires, peut être justifiée en dépit des distorsions potentielles qu'un tel dispositif peut introduire – une entreprise faisant des pertes pouvant être taxée au titre de revenus qui n'existent pas. Comme rapporté au Tableau 15 les impôts minimums forfaitaires sont courants dans la région.

Les régimes simplifiés : attention aux effets de seuil

Les régimes simplifiés d'IS (et de TVA) sont omniprésents au niveau international (voir Tableau 15 pour des exemples dans la région). Ils ont largement fait la preuve de leur efficacité à encourager les petites entreprises à honorer leurs obligations fiscales en abaissant le coût fixe de la comptabilisation et de la déclaration du revenu imposable, du calcul et de paiement de l'impôt.

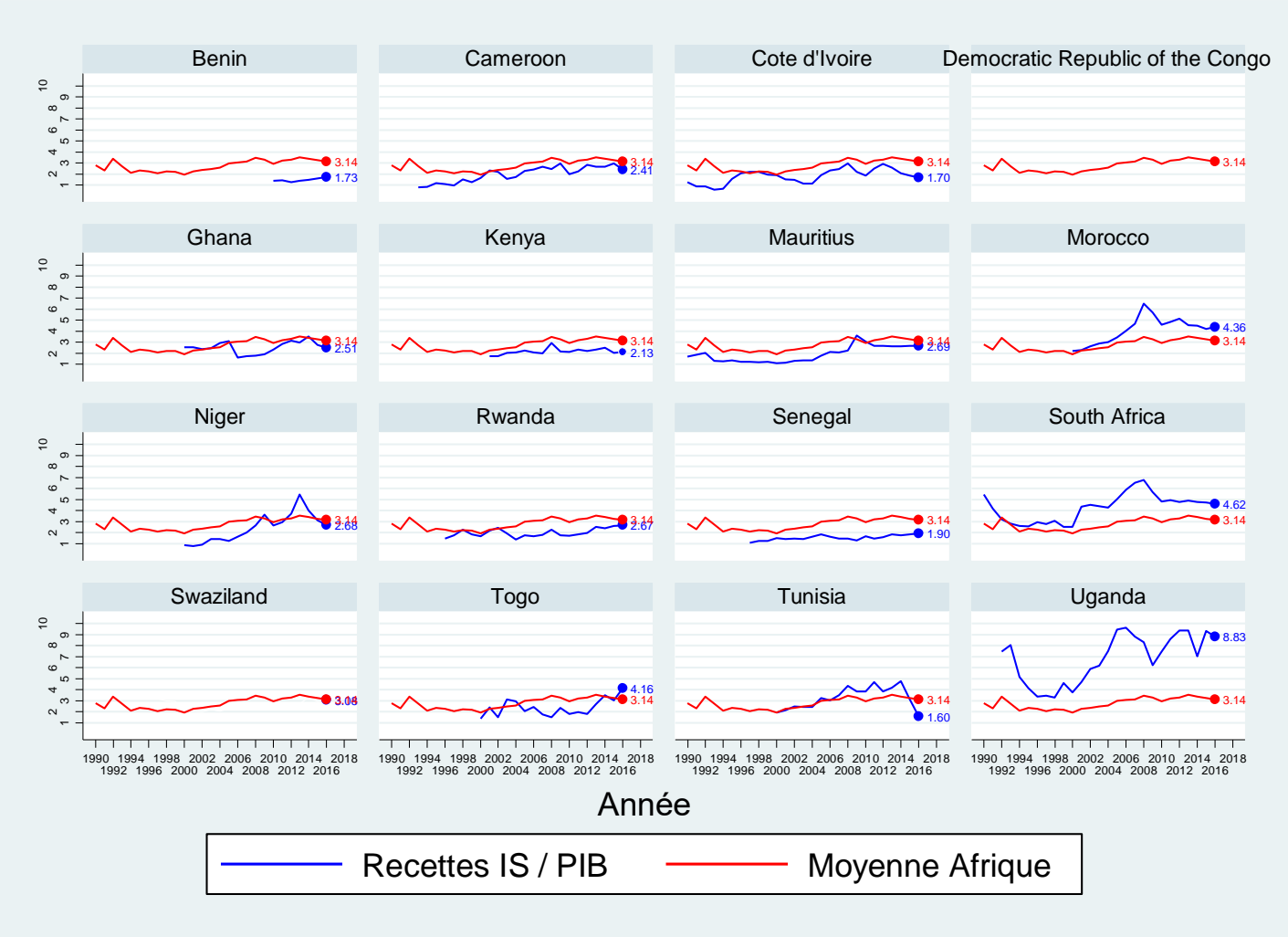
L'expérience internationale est qu'il convient toutefois d'assurer une continuité entre les régimes simplifiés et les régimes de droit commun juste au-dessus du seuil (par exemple en termes de chiffre d'affaires). Si le passage du seuil implique un accroissement excessif du coût fixe administratif de l'impôt et/ou de la charge fiscale effective, alors le système fournit des incitations erronées à la non-croissance ou à la scission inutilement coûteuse des activités.

La lutte contre l'optimisation fiscale agressive

Depuis 2012, sous l'impulsion du G20 et de l'OCDE, la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est devenue prioritaire au niveau mondial. Les pays en développement, qui sont fortement dépendants des recettes tirées de l'IS, sont particulièrement vulnérables aux techniques d'optimisation fiscale agressive mises en œuvre par les entreprises internationales pour tirer parti des disparités fiscales internationales. L'OCDE estime³⁵ que les pratiques liées au BEPS occasionnent aux États une perte annuelle estimée entre 100 et 240 milliards de dollars US, l'équivalent de 4 à 10% des recettes provenant des IS. La lutte contre l'optimisation fiscale agressive doit être considérée comme une priorité de la politique fiscale.

³⁵ <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/depliant-cadre-inclusif-sur-le-beps.pdf>

Figure 7: Comparaisons internationales du ratio recettes IS / PIB (en %)



Sources : World Development Indicators pour les PIB ; OECD Stats (Public Sector, Taxation and Market Regulation) pour recettes d'IS. KPMG pour taux statutaires d'IS.

Facteurs explicatifs de l'efficacité - Optimisation fiscale agressive

L'optimisation fiscale agressive et le recours aux prix de transfert sont cités par les parties prenantes et des études disponibles dans la sous-région comme facteur significatif d'érosion fiscale³⁶. Ces études pointent des investissements directs étrangers massifs dans les secteurs des assurances, de la banque, de l'hôtellerie et des télécommunications, suggérant un risque fort d'érosion de l'assiette taxable via les prix de transfert. Elles confirment également que la concentration des recettes de l'IS sur peu de contribuables – qui a été rapportée ci-dessous pour le Bénin – est un élément de contexte susceptible d'augmenter la vulnérabilité des recettes à ces techniques. A date, aucune législation spécifique contre ce type d'optimisation fiscale abusive n'existe au Bénin. Cependant, suite à son adhésion au Forum mondial, une feuille de route a été établie avec l'OCDE afin d'améliorer la transparence et l'échange d'information à des fins fiscales incluant la question des prix de transfert.

Comparaison internationale des taux d'IS

Le Tableau 15 montre que le taux standard d'IS du Bénin, 30%, le taux maximum permis selon les règles communautaires, est dans la fourchette haute de la région, ce qui, comme noté, est reflété dans un TEMI peu attractif (cf. page 18). La Figure 8 confirme que ce taux se situe au-dessus des moyennes mondiale et africaine.

Cependant, le Bénin propose des taux différenciés selon le secteur d'activité. Le secteur industriel et minier est taxé à seulement 25% alors que les activités pétrolières le sont à un taux compris entre 35 et 45%. Or l'expérience internationale a montré que la simplicité de l'imposition des bénéfices des entreprises était un point cardinal de son efficacité. Notamment, comme pour la TVA, des *taux d'IS multiples* sont des facteurs critiques de complexité favorisant les stratégies d'évitement de l'impôt, y compris via les prix de transfert (cf. Encadré 4).

De même, l'expérience internationale³⁷ montre que les aspects fiscaux spécifiques des activités basées sur les *ressources naturelles* (secteurs minier et pétrolier) doivent être traités par des instruments spécifiques à ces activités, et non via l'imposition de droit commun des revenus du capital. Un taux d'IS plus élevé dans le secteur pétrolier ne correspond pas aux meilleures pratiques. A titre d'exemple directement pertinent pour le Bénin, le Togo voisin a fusionné ses taux d'IS (précédemment de 27% pour l'industrie et de 30% pour le commerce) en 2013. *Conventions spécifiques et exonérations d'IS*.

Enfin, un facteur affectant directement le rendement de l'IS est l'ampleur des exonérations accordées à des entreprises particulières. Ce sujet est traité au titre de la dépense fiscale (page 43). La concentration des recettes sur quelques contribuables majeurs, comme pour l'optimisation fiscale agressive, accroît l'impact de ces conventions sur les recettes – dans la mesure où elles ont été accordées aux contributeurs potentiels les plus importants, notamment dans le secteur des GSM, comme également discuté au titre de la dépense fiscale (page 48).

Quelle efficacité de l'imposition minimale ?

Le faible rendement de l'IS soulève la question de l'efficacité du minimum d'imposition au titre de l'IS, qui est de 0,75% du chiffre d'affaires. A titre de comparaison, cette imposition minimale est très efficace au Togo, avec environ 20% des recettes provenant de la Direction des grandes entreprises. Au Bénin, ces données ne sont malheureusement pas disponibles.

Points clés et recommandations

Les calculs de ratio d'efficacité ainsi que les comparaisons internationales suggèrent que l'IS est sous son potentiel au Bénin. Outre des conventions spécifiques entraînant un manque à gagner sur cet

³⁶ Alain Charlet, Caroline Silberstein, et Gérard Pointe, « Prix de transfert : Étude sur la faisabilité de l'introduction de régimes de protection dans les pays de la CEDEAO » (Commission européenne, octobre 2016).

³⁷ Robin*Flatters Boadway, « The Taxation of Natural Resources : Principles and Policy Issues » (The World Bank, 31 octobre 1993).

impôt, l'analyse met en évidence deux facteurs explicatifs : l'utilisation des prix de transfert minimisant l'assiette imposable ; des taux multiples facteur d'une coûteuse complexité et augmentant les opportunités de transferts de bénéfices par les prix. Il est recommandé :

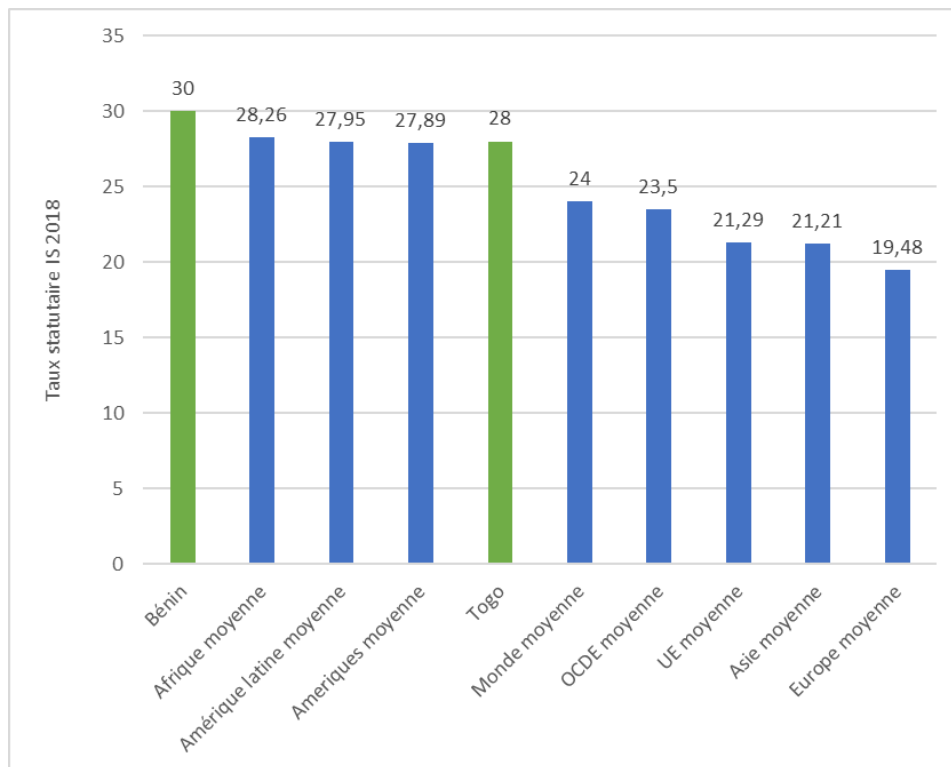
- De porter un effort prioritaire à la lutte contre le BEPS.
- De considérer l'unification des taux de l'IS afin de contribuer à la simplicité et à la neutralité de l'impôt, et de réduire les opportunités de BEPS.
- L'imposition minimum au titre de l'IS devrait être un moyen de lutter directement contre l'optimisation fiscale agressive et plus généralement contre les problèmes de collecte. Il est recommandé d'étudier, sur la base de données spécifiques, l'efficacité de ce mécanisme. Si les analyses montrent qu'il est effectif mais simplement quantitativement insuffisant, passer d'un taux de 0,75% du CA à un taux de 1%, comme au Togo, pourrait être envisagé.

Tableau 15: Régimes d'imposition des bénéfices dans la région

	Régime réel					Régime simplifié	Régime forfaitaire			
	Seuil inférieur Monnaie locale (millions)	USD	Taux d'IS ou du BIC	Taux d'IMF % CA	Montant min. et max. IMF	Seuil Monnaie locale (millions)	Appellation	Seuil supérieur Monnaie locale (millions)	USD	Taux % CA
Togo	100	163,000	28% (27% en 2019)	1%	de 0,05 à 500	30 < CA < 100	Taxe professionnelle unique	30	50,700	2,5% production et commerce 8,5% services
Bénin	300	489,000	30% 25% (activités industrielles et minières) 35-45% (activités pétrolières)	0.75%	0.2	40 < CA < 300	Taxe professionnelle simplifiée	40	67,600	
Burkina Faso	50	81,500	27.5%	0.5%	1	15 < CA < 50	Contribution des micro-entreprises	15	25,350	
Côte d'Ivoire	75	122,250	20% (BIC personnes physiques) 25% (BIC sociétés)	0,5% 0,1% (eau, électricité, pétrole, gaz butane) 0,15% (banque, assurance)	de 3 à 35	25 < CA < 75	Régime de l'impôt synthétique	25	42,250	
Mali	250	407,500	30%	1%		50 < CA < 250	Régime de l'impôt synthétique	50	84,500	3%
Sénégal	100	163,000	30%	0.5%	de 0,5 à 5	CA < 100	Contribution globale unique	50 (biens) 25 (services)	42,500 25,350	
Gabon	80	130,400	30% 35% (pétrole, mines) 25% (établissements publics, tourisme...)	1%	1	30 < CA < 80	Régime de base	20	33,800	
Mauritanie	30	83,930	25%	2,5%	0.75	Aucun	Régime du forfait BIC	30	83,930	3%
Maroc	0.3 1 5 > 5 M	31,245 104,150 520,750	10% 20% 30% 31% 37% (secteur bancaire)	0.5%						

Sources : Rota-Graziosi et Leduc (2017), autorités nationales.

Figure 8: Comparaisons internationales taux statutaire IS



Source : KPMG³⁸

C. Efficacité de l'IRPP

Quantification

Concernant l'IRPP, le barème de l'impôt est progressif et est différent selon que l'individu est salarié ou non (voir Annexe 2). Des données d'enquête ménages sont utilisées pour approximer la distribution de l'assiette fiscale (le revenu imposable de ménages) par tranche d'imposition et par type de revenu. Cette procédure est détaillée à l'Annexe 5.

Le Tableau 16 rapporte le calcul des recettes maximales théoriques et du ratio d'efficacité correspondant, pour la période 2013-2017 et en différenciant les salariés des non-salariés³⁹. Concernant l'IRPP sur les salariés, le ratio d'efficacité est élevé et en augmentation pour atteindre 39,8% en 2017. Au contraire, pour les non-salariés, si l'IRPP reste relativement performant avec un ratio d'efficacité de 19,7%, il est en diminution forte sur la période d'étude.

Les écarts estimés de recettes, à 1,2% du PIB pour les revenus salariaux en 2017, et 1,9% du PIB pour les revenus non salariaux, indiquent une grande marge pour l'amélioration de la génération de revenus. Actuellement, seuls 20% et 40% du revenu potentiel, respectivement, sont collectés. L'impôt collecté au titre de l'IRPP est très bas relativement au PIB, par rapport à celui de ses pairs africains.

³⁸ <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.

³⁹ Les non-salariés sont les travailleurs indépendants, artisans, commerçants et autres professions libérales.

Tableau 16 : Ratios d'efficacité de l'IRPP

	2013	2014	2015	2016	2017
	Non-salariés				
Assiette agrégée de l'IRPP (Revenus)	460,45	472,15	482,04	501,16	529,15
Recettes théoriques tranche 1	7,17	7,35	7,50	7,80	8,24
Recettes théoriques tranche 2	5,23	5,36	5,47	5,69	6,01
Recettes théoriques tranche 3	3,96	4,06	4,14	4,31	4,55
Recettes théoriques tranche 4	54,24	55,62	56,79	59,04	62,33
Recettes théoriques totales	70,60	72,39	73,91	76,84	81,13
Recettes effectives collectées	21,43	15,63	15,87	14,84	15,98
Ratio d'efficacité	30,35%	21,59%	21,48%	19,31%	19,69%
Ecart de recettes de l'IRPP (Revenus)	49,17	56,76	58,04	62	65,15
Ecart de recettes de l'IRPP (Revenus) en % du PIB	1,09%	1,18%	1,18%	1,22%	1,21%
	Salariés				
Assiette agrégée de l'IRPP (Salaire)	534,98	548,56	560,06	582,27	614,79
Recettes théoriques tranche 1	28,98	29,72	30,34	31,55	33,31
Recettes théoriques tranche 2	5,05	5,18	5,29	5,50	5,81
Recettes théoriques tranche 3	4,82	4,94	5,04	5,24	5,54
Recettes théoriques tranche 4	110,92	113,73	116,12	120,72	127,47
Recettes théoriques totales	149,77	153,57	156,79	163,01	172,12
Recettes effectives collectées	44,87	60,14	60,39	63,61	68,5
Ratio d'efficacité	29,96%	39,16%	38,52%	39,02%	39,80%
Ecart de recettes de l'IRPP (Salaire)	104,9	93,43	96,4	99,4	103,62
Ecart de recettes de l'IRPP (Salaire) en % du PIB	2,32%	1,95%	1,97%	1,96%	1,92%

Notes : Estimation pour 2017. Montant en milliards FCFA. Sources : Autorités nationales, comptes nationaux (INSAE), Enquête ménages EMICoV 2015, FMI, calculs des auteurs.

Facteurs explicatifs de l'efficacité

La performance relative de l'IRPP concernant les salariés repose sur la retenue à la source de cet impôt et de la formalité inhérente à ce statut. Au contraire, pour les non-salariés, peu de retenues à la source sont appliquées, à l'exception des dividendes, intérêts, royalties et certains honoraires.

Un facteur important de non performance est également la grande complexité de l'IRPP. Notamment l'existence de multiples barèmes progressifs selon la source du revenu⁴⁰ traduit la difficulté d'appliquer une imposition sur un revenu global, une situation commune dans la région, et notamment au Togo voisin⁴¹.

⁴⁰ Voir CGI, article 136 et suivants.

⁴¹ Grégoire Rota-Graziosi et Sébastien Leduc, « Togo : Vers un système fiscal efficient favorable à la croissance » (IMF, mars 2017).

Encadré 5: Proposition d'un système fiscal quasi-dual

Cette proposition a été faite par Rota-Graziosi et al. (2017) pour le Togo mais pourrait également être une piste de réflexion au Bénin⁴². Les points essentiels sont les suivants :

- La notion de revenu global combinant revenus salariés et autres revenus serait abandonnée, en reconnaissance de sa difficulté et de son coût de mise en œuvre.
- De plus, les revenus mobiliers proviennent d'un facteur, le capital, qui est foncièrement plus mobile que le travail et doit tenir compte de la concurrence fiscale internationale, et il est contreproductif d'imposer ces revenus au barème progressif ;
- *Les revenus d'emploi* (salaires, traitements et pensions) continueraient d'être taxés au barème progressif ;
- *Les revenus d'affaires* (activités professionnelles des personnes physiques, ex : travailleurs indépendants et libéraux, artisans, commerçants) seraient taxés à un taux fixe égal au taux de la tranche supérieure de l'IRPP, soit de l'ordre de 30 ou 35%. L'assiette de cette imposition serait sous déduction simplifiée des charges professionnelles, avec un minimum d'imposition de l'ordre de 1,5% du CA ;
- Les sociétés demeureraient taxées à un taux d'IS inférieur – et unifié – afin d'inciter les activités professionnelles à se constituer en sociétés ;
- Les très petites entreprises continueraient à être taxées à la TPS (TPU au Togo), sur la base du chiffre d'affaires.

Points clés et recommandations

Comme pour la plupart des pays de la sous-région⁴³, si les revenus salariaux – les revenus d'emploi – sont convenablement imposés, nos calculs supra montrent que les revenus non salariaux – pour l'essentiel les revenus d'affaires des travailleurs indépendants, commerçants et artisans, sont mal couverts par la fiscalité. Les recommandations sont les suivantes :

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

D. Efficacité des impôts fonciers

Quantification et comparaison internationale

En l'absence de données agrégées permettant d'approximer l'assiette théorique des impôts fonciers, la Figure 9 présente des comparaisons internationales du ratio des recettes sur le PIB. Ces comparaisons confirment la faible contribution au Bénin de cet impôt, qui est sous la moyenne des comparateurs proposés sur toute la période (0,07% en 2016, contre une moyenne de 0,22%. Ce résultat est cohérent avec le faible ratio de 0,07% calculé sur données nationales (voir).

⁴² Rota-Graziosi et Leduc.

⁴³ Voir par exemple ECOPA, « Togo: Analyse de la mobilisation des recettes fiscales », septembre 2018.

Encadré 6: Expérience internationale en matière d'impôt foncier

Quelle assiette fiscale ?

Deux types principaux d'assiette existent pour la taxation du foncier :

- Sur les transferts (mutations) de propriété. Cette approche possède l'avantage d'une collecte relativement aisée, car le paiement des droits conditionne l'accès aux titres de propriété. Elle est très largement utilisée en Afrique francophone et en France. L'imposition des transferts de propriété a toutefois été critiquée comme étant vulnérable à la collusion entre acheteurs et vendeurs dans le but de diminuer l'assiette, avec comme effet ricochet d'affecter la fiabilité et la disponibilité des informations utiles à la valorisation des biens concernés – ce qui impacte l'éventuelle imposition récurrente de la valeur du foncier. Pour ces raisons, l'expérience internationale conduit à déconseiller l'utilisation de droits sur les transferts de propriété⁴⁴.
- Récurrente sur la valeur des biens. Présente dans la majorité des pays, cette imposition est périodique (généralement annuelle) et assise sur la valeur du bien. Cette approche implique de résoudre deux difficultés : (i) le cadastrage des biens ; (ii) la valorisation des biens.

Cadastrage des biens fonciers

Le cadastrage des biens taxables est une étape indispensable de la connaissance de la matière taxable⁴⁵. Il inclut non seulement le relevé, la parcellisation et l'identification des titres de propriété du foncier, mais aussi la gestion de la documentation y afférente.

Quels principes de valorisation ?

Le second défi de la taxation récurrente du foncier est la valorisation des biens. Plusieurs approches sont possibles :

- Valeur locative. La valeur locative du foncier est une base d'imposition courante en Afrique francophone mais aussi au Nigeria et en Inde⁴⁶. Cette approche présente l'inconvénient majeur de la rareté des données, pour de nombreux biens, sur les loyers effectivement payés. En pratique, il est courant que la valeur locative soit estimée sur la base de la valeur vénale à laquelle sont appliqués des barèmes de loyer putatif – pouvant être contestés par les contribuables. Pour les terrains vacants, une telle contestation est fréquente car elle rend mal compte de l'usage alternatif d'un bien vis-à-vis de la situation actuelle.
- Valeur vénale. Cette approche définit l'assiette imposable comme la valeur vénale (de revente) sur un marché concurrentiel. Elle est utilisée dans la plupart des pays de l'OCDE et en Amérique latine et fait l'objet d'une adoption croissante dans le monde⁴⁷. Elle présente un avantage de clarté vis-à-vis de la valeur locative, mais sa mise en œuvre peut buter sur l'insuffisance ou le manque de fiabilité des données – notamment quand les transferts de propriété sont taxés, comme noté.
- Valeur zonale. Cette approche consiste à appliquer des barèmes de valeur en fonction de la zone et la superficie du bien, y compris éventuellement concernant la propriété bâtie. Elle présente un grand avantage de simplicité et de transparence, au détriment de l'équité horizontale⁴⁸. Elle est utilisée dans de nombreux pays d'Europe centrale et de l'est. Elle est mieux adaptée aux zones rurales, où des paramètres géographiques et climatiques s'appliquent avec plus de clarté à des zones importantes du territoire.

Zones rurales et zones urbaines : quels traitements différenciés ?

Pour les pays en développement ayant un tissu urbain en fort développement mais également une base agricole rurale demeurant très large, une combinaison de la valeur vénale pour les zones urbaines – pour accompagner la croissance des assiettes – et de valeur zonale pour les régions rurales – pour simplifier la valorisation sur de vastes régions peu dynamiques – a été proposée⁴⁹.

⁴⁴ John Norregaard, « Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges », IMF Working Paper (IMF, 2013).

⁴⁵ Au-delà des aspects strictement fiscaux, le cadastrage du foncier conditionne le fonctionnement du système de titres de propriété et donc leur utilisation comme sûretés pour l'accès au crédit.

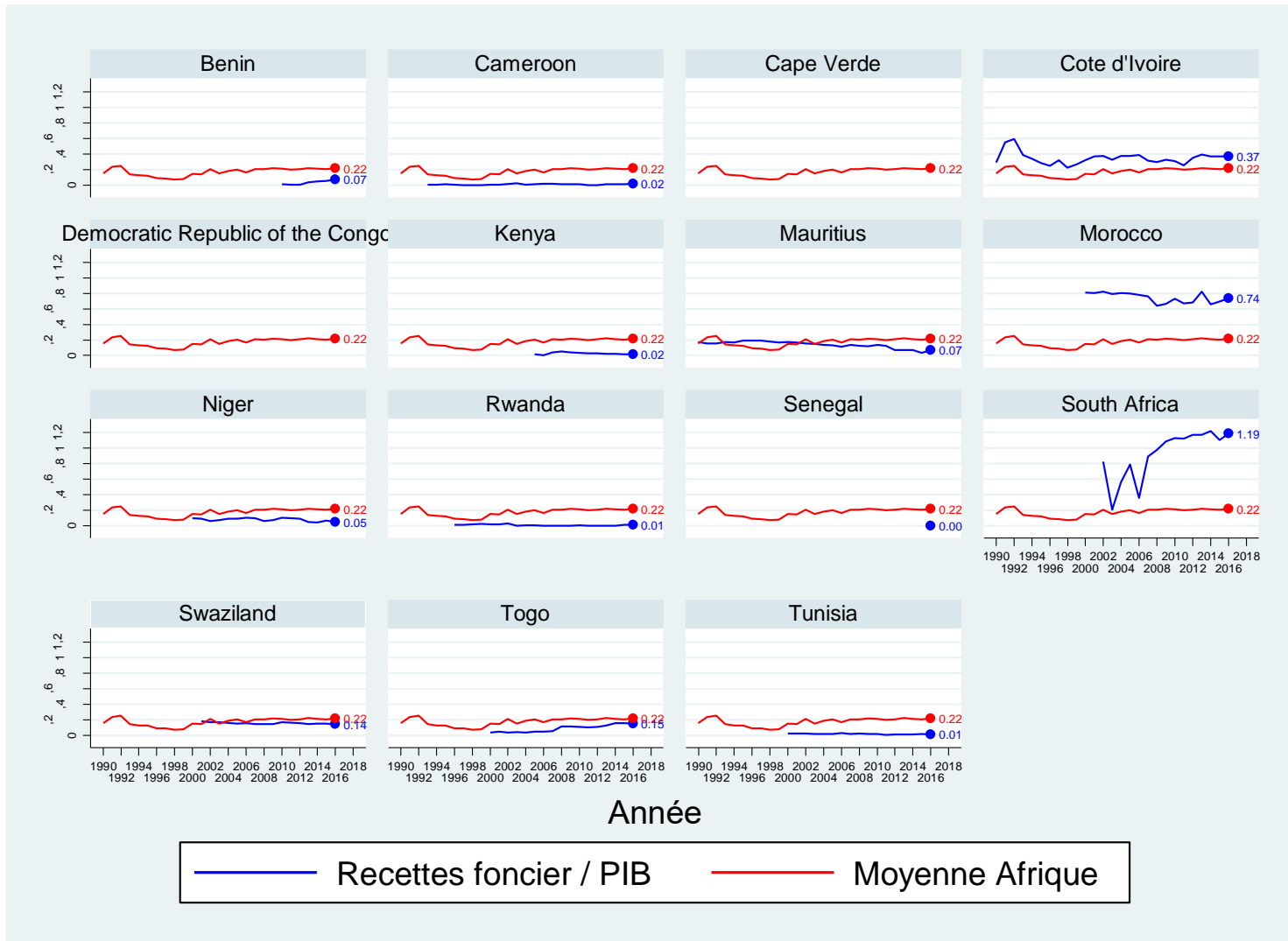
⁴⁶ Norregaard, « Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges ».

⁴⁷ Norregaard.

⁴⁸ On appelle équité horizontale la capacité d'un système fiscal à traiter également deux contribuables qui sont dans des situations économiques équivalentes.

⁴⁹ Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, et Joan Youngman, *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax*, Lincoln Institute of Land Policy (Lincoln Institute of Land Policy, 2010).

Figure 9 : Comparaisons internationales du ratio recettes impôts fonciers / PIB (en %)



Sources : World Development Indicators pour les PIB ; OECD Stats (Public Sector, Taxation and Market Regulation) pour les recettes.

Facteurs explicatifs de l'efficacité

Les parties prenantes indiquent que le principal facteur explicatif de la faible performance de l'imposition foncière au Bénin relève de l'administration de l'impôt, spécifiquement du cadastrage et de la valorisation des biens fonciers imposables. Cette situation est largement conforme à la réalité des impôts fonciers dans la région⁵⁰, par exemple au Togo⁵¹.

Depuis 2016, les droits d'enregistrement sur les mutations, les droits sur les successions et hypothèques ont été supprimés dans le but de faciliter la formalisation des titres de propriété et l'estimation des valeurs vénales des biens. Cette mesure répond aux meilleures pratiques internationales et doit être saluée (cf.

⁵⁰ Norregaard, « Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges ».

⁵¹ ECOPA, « Togo: Analyse de la mobilisation des recettes fiscales ».

Encadré 6).

Points clés et recommandations

Avec des recettes de seulement 0,07% du PIB en 2017, les impôts fonciers sont nettement sous leur potentiel au Bénin et demandent une refonte complète du dispositif. Les principales pistes d'action sont les suivantes :

- Pour la propriété bâtie, abandonner la *valeur locative*, sujette à de nombreux problèmes pratiques de disponibilité de données de référence, au profit de la valeur vénale ;
- Afin d'assurer une meilleure allocation de l'effort administratif (cadastrage et valorisation) en fonction du potentiel de recettes, envisager un *système dual urbain / rural* :
 - Dans les zones urbaines, fusionner les deux taxes foncières (respectivement sur la propriété bâtie et non bâtie) assises sur le même principe de valorisation vénale ;
 - Dans les zones rurales, envisager un système de valorisation des biens sur la base de barèmes de zones simplifiés assis sur la superficie.

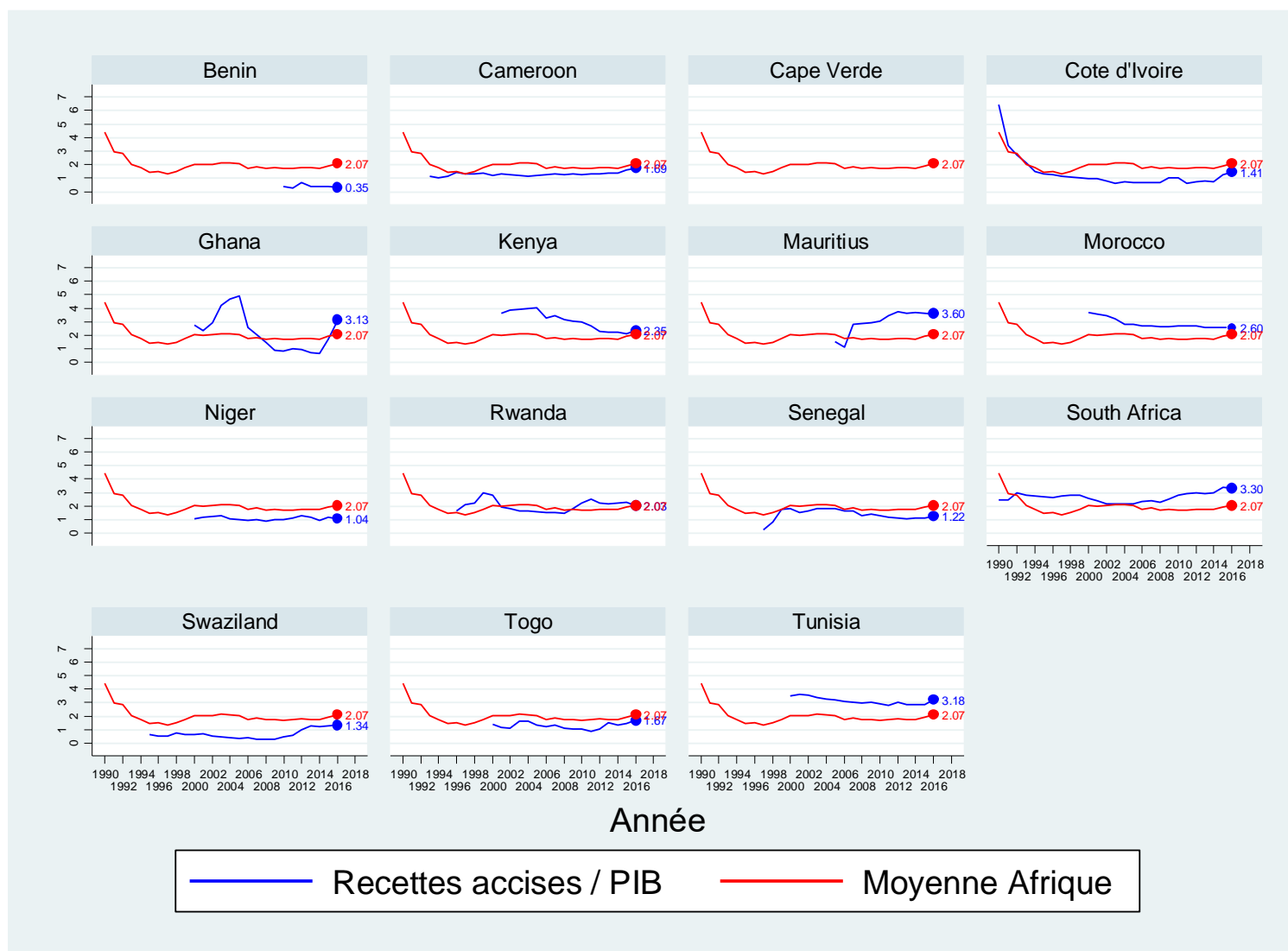
E. Efficacité des accises

Quantification et comparaison internationale

De même, en l'absence de données agrégées sur l'assiette des accises, on a recours à des comparaisons internationales sur la ratio recettes/PIB.

La Figure 10 montre que la performance du Bénin est sensiblement inférieure à la moyenne des pays comparateurs. A données internationales comparables, les accises représentent 0,35% du PIB en 2016, contre 2,07% en moyenne dans les pays comparateurs. Le pic de 2012 (ratio à 0,66%) est expliqué par une augmentation à la fois des accises sur les produits pétroliers et celles sur la farine de blé, suggérant une sensible volatilité de ces recettes.

Figure 10: Comparaisons internationales du ratio recettes accises / PIB (en %)



Sources : World Development Indicators pour les PIB ; OECD Stats (Public Sector, Taxation and Market Regulation) pour les recettes

Tableau 17: Taux des accises au Bénin et dans l'UEMOA (hors produits pétroliers)

	Togo	Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Mali	Niger	Sénégal	UEMOA	CEDEAO
Boissons non-alcoolisées	2%	7%, 10%	10%	12%	12%	15%	3%	0-20%	1-10%
Boissons alcoolisées	45%	40%, 45%	25%, 35%	35% à 45%	50%	45%	40% + 1 500 ou 5°000 XOF/litre	15-50%	
Bières	15%	20%	25%	15%					
Café	10%	5%	10%			10%	5%	1-12%	10-45%
Thé	5%	5%	10%	10%			5%	1-12%	
Cola			10%					10-30%	
Noix de cola					20%	15%			
Farine de blé	1%	1%	1%					1-5%	
Huiles et corps gras alimentaires	1%	1%				15%		1-15%	1-30%
Beurres, crèmes de lait, succédanés ou mélanges							12%		
Autres corps gras							5%		
Tabacs	45%	40%	40%	30% à 40%	35%	32%	45%	45% 15-45%	5-30% 1-20%
Parfumerie et cosmétiques	15%	15%	7%			15%	10%, 15%	5-15%	1-15%
Sachets en matière plastique		5%		50 XOF/kg 40%	10%			5-10%	
Armes et munitions			12 XOF/cartouche					15-40%	15-100%
Véhicules de tourisme de 13 chevaux ou plus	5%	10%	10%		5%	8%	10%	5-10%	1-25% (neuf) 5-150% (occasion)
Télécommunications				3% (CA)		3% (CA)			5-40%
Appels internationaux entrants		53 XOF/minute				67,5 XOF/minute 1- 10%			1-10%
Appels nationaux et internationaux sortants		5 XOF/minute							
SMS		2 XOF/SMS							20-50%

Sources : Rota-Graziosi et Leduc (2017), LF 2017 et OTR pour le Togo, DGI pour le Bénin, sources nationales pour les autres pays, directives UEMOA et CEDEAO. Pour le Bénin, les taux sont actualisés à 2017.

Facteurs explicatifs de l'efficacité

L'augmentation du nombre de produits sur lesquels s'appliquent les accises en 2017 (voir Annexe 3) peut permettre d'espérer une meilleure performance des accises dans le futur, avec toutefois la réserve qu'une telle augmentation sur la période 2011 – 2016 n'a, de fait, pas permis d'améliorer significativement la mobilisation de ces recettes.

La faible performance des accises au Bénin se concentre en effet sur des recettes d'accises pétrolières particulièrement basses. En comparaison avec des pays voisins ces dernières s'élèvent à seulement 0,07% du PIB au Bénin en 2016, contre 0,8% au Togo et 1,03% au Burkina Faso – et ce malgré des accises statutaires comparables ou plus élevées (Tableau 18). Comprendre la sous-performance des accises pétrolières pourrait ainsi être un enjeu important pour la mobilisation des recettes au Bénin.

Tableau 18 : Accises sur les produits pétroliers : comparaison internationale (2017)

	Bénin	Togo	Burkina Faso
Accises sur produits pétroliers	<ul style="list-style-type: none"> • 65 francs CFA par litre de supercarburant ; • 55 francs CFA par litre pour l'essence ordinaire ; • 0 francs CFA par litre de pétrole ; • 20 francs CFA par litre de gas-oil ; • 17 francs CFA pour les lubrifiants (huiles) ; • 0 francs CFA par litre pour le fuel-oil ; • 23 francs CFA par kilogramme de graisse ; • 0 franc CFA par kilogramme de pétrole liquéfié (butane). 	<ul style="list-style-type: none"> • 7,76 francs CFA par litre de supercarburant sans plomb ; • 48,06 francs CFA par litre de gas-oil ou gazole ; • 59,99 francs CFA par litre de pétrole, d'essence d'aviation et de carburéacteur ; • 0 franc CFA par litre de pétrole lampant à usage domestique ; • 15 francs CFA par litre en ce qui concerne le fuel, le fuel-oil domestique (DDO), le fuel-oil léger, le fuel-oil lourd 1, le fuel-oil lourd 2 ; • 50 francs CFA par litre d'huile lubrifiante ; • 60 francs CFA par kilogramme de graisse ; • 0 franc CFA par kilogramme de gaz de pétrole liquéfié (butane). 	<ul style="list-style-type: none"> • 50 francs CFA par litre de supercarburant ; • 10 francs CFA par litre de gasoil.
Recette des accises sur produits pétroliers (% de PIB)	0,07%	0,8%	1,03%

Sources : CGI du Bénin (2016), CGI du Togo (2016), CGI du Burkina Faso (2016), calcul des auteurs⁵², rapport Banque Mondiale (2018) « Stratégie pour relever le défi de la mobilisation fiscale ».

⁵² ECOPA, « Togo : Analyse de la mobilisation des recettes fiscales ».

5. DEPENSES FISCALES

A. Défis dans la comptabilisation des dépenses fiscales

Le « Code de transparence dans la gestion des finances publiques » adopté en 2009 par l'UEMOA⁵³ implique que les décisions ayant une incidence sur le budget de l'Etat soient chiffrées et rendues publiques par les Etats membres, y compris les dépenses fiscales. La décision n°08/2015/CM/UEMOA⁵⁴ a été ultérieurement adoptée pour fixer les modalités d'évaluation des dépenses fiscales.

L'administration fiscale béninoise a, en conformité, publié une analyse des dépenses fiscales depuis 2008, comme annexe de la loi de finances⁵⁵ (voir Tableau 19).

Jusqu'en 2016, la méthodologie de calcul des dépenses fiscales n'était pas alignée sur les meilleures pratiques internationales et non conforme aux règles de l'UEMOA en la matière. Les principales limites étaient les suivantes :

- Toute exonération fiscale n'est pas une dépense fiscale. Notamment, les exonérations de TVA sur les importations par les entreprises agréés au Code des investissements ne donnent pas lieu à une perte fiscale et ne doivent pas être comptabilisées comme dépense fiscale. Il n'est pas clair que la méthodologie mise en œuvre par l'administration fiscale respecte ce principe⁵⁶ ;
- Les dépenses fiscales sont normalement définies vis-à-vis d'un Système Fiscal de Référence (SFR), un préalable à leur évaluation. Or le SFR n'est pas explicité dans les évaluations de la dépense fiscale de l'OTR. Notamment, il n'est pas explicité si les exonérations de TVA au titre de la Directive UEMOA sur la TVA sont incluses dans les dépenses fiscales⁵⁷. De même, il n'est pas clair que les franchises diplomatiques doivent être comptées comme dépense fiscale dans la mesure où les règles de l'UEMOA⁵⁸ incluent dans le SFR les « conventions et accords régulièrement ratifiés ».

Cependant, le rapport sur les dépenses fiscales 2017⁵⁹ a pris en compte un certain nombre de ces ajustements nécessaires. Un SFR a été établi, dans lequel sont notamment intégrées les pertes de recette induites par les conventions internationales. Les pertes de recettes liées à la TVA sur les importations des sociétés agréées au Code des investissements ainsi que celles liées à l'exonération de TVA sur les importations des équipements des sociétés minières et pétrolières ne sont plus, correctement, considérées comme des dépenses fiscales. De même, ne sont plus considérées comme des dépenses fiscales les allègements accordés par la loi portant régime de la Zone Franche Industrielle et l'exonération de TVA sur les importations des sociétés de téléphone mobile de norme GSM dans le cadre des conventions signées par l'Etat.

⁵³ UEMOA, « DIRECTIVE N°01/2009/CM/UEMOA PORTANT CODE DE TRANSPARENCE DANS LA GESTION DES FINANCES PUBLIQUES AU SEIN DE L'UEMOA » (2009).

⁵⁴ UEMOA, « Décision N°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA » (2015).

⁵⁵ Pour 2017, voir Ministère de l'économie et des finances, République du Bénin, « Rapport d'évaluation des dépenses fiscales », septembre 2018.

⁵⁶ Grégoire Rota-Graziosi et Nicolas Blouin, « Bénin: Analyse des dépenses fiscales » (FMI, janvier 2018)."

⁵⁷ UEMOA, « Directive n°02/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA », Pub. L. No. 02/2009/CM/UEMOA (2009).

⁵⁸ Décision N°08/2015/CM/UEMOA, Art 5.

⁵⁹ Ministère de l'économie et des finances, République du Bénin, « Rapport d'évaluation des dépenses fiscales ».

B. Evolution générale et principales sources des dépenses fiscales

Le Tableau 2 rapporte l'évolution et la décomposition des dépenses fiscales par type d'impôts et d'exonérations en pourcentage du PIB. La Figure 11 permet également d'en apprécier l'évolution et la composition. Les dépenses fiscales, bien qu'étant au centre des efforts de mobilisation de recettes additionnelles, sont en augmentation sur la période 2013 – 2016 pour atteindre 2,9% du PIB en 2016⁶⁰ ou 2,7% après les ajustements découlant de l'établissement du SFR en 2018. En 2017, elles sont cependant en baisse, à 2,3% du PIB, notamment en raison de la fin des conventions spécifiques sur les GSM.

La dépense sur la fiscalité indirecte a pris un poids de plus en plus important, représentant en 2016 et 2017 environ 61% de la dépense fiscale totale. La dépense sur fiscalité directe a également sensiblement progressé et compte pour 28% de la dépense fiscale totale en 2017, contre seulement 16% en 2013. Cette augmentation est notamment expliquée par la suppression des droits d'enregistrement sur succession, donations, cessions de biens dont la dépense fiscale associée représente 0,6% du PIB en 2017.

Une analyse plus précise selon le type d'instrument fiscal montre que les principales sources de dépense fiscale sont les suivantes :

- Les exonérations de *TVA* sur les biens et services sont une source majeure de la dépense fiscale et sont en forte augmentation jusqu'en 2016, 1,12% du PIB – contre seulement 0,34% en 2013. Ce constat est cohérent avec la décroissance de l'efficacité de la *TVA* (cf. page 27). Cependant, cette dépense a diminué en 2017, à 0,77% du PIB.
- Les projets agréés aux *Code des investissements* et *Code minier et pétrolier* représentent des dépenses fiscales de 0,07% du PIB en 2017, correspondant à des incitations sur l'IS et des exonérations ou réductions sur les droits d'importation et exonérations sur les charges patronales des salaires.
- Les conventions spécifiques hors *Code des investissements* (dépenses de 0,05% du PIB en 2017, à la fois en douane et sur collecte intérieure) qui sont négociés directement par le gouvernement sur la base d'incitations fiscales et douanières spéciales accordées à chaque projet, reçoivent des incitations pouvant aller jusqu'à l'exemption totale de toute fiscalité directe. Ces conventions étaient particulièrement importantes dans le secteur des GSM jusqu'en 2016, avec une dépense fiscale associée de 0,35% du PIB en 2016, notamment en termes d'IS (voir page 39). Cependant, il est confirmé sur la base des données de 2017 que la dépense fiscale associée aux conventions spécifiques dans le secteur des GSM est en forte baisse (0,02% du PIB en 2017). De plus, le gouvernement a annoncé ne pas vouloir renouveler les conventions avec les opérateurs GSM, lesquelles arrivaient toutes à échéance au plus tard en 2018. Les parties prenantes rencontrées par la mission font toutefois part de la difficulté de mettre fin à ces conventions, notamment avec le retrait du marché béninois d'un opérateur pour lequel la convention n'a effectivement pas été renouvelée.

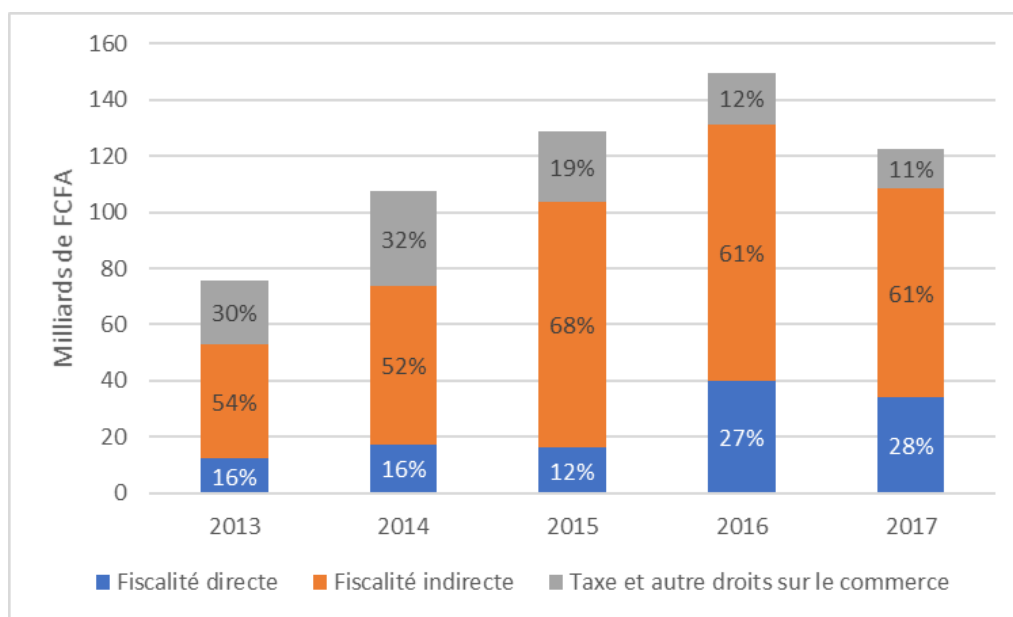
⁶⁰ Ce chiffre peut cependant être revu à la baisse en retirant une partie des dépenses fiscales pour être en meilleure adéquation avec la Décision N°08/2015/CM UEMOA (article 1) du 02 juillet 2015. Dans leur rapport d'assistance technique pour le FMI de janvier 2018, Rota – Graziosi et Blouin les évaluent à 2,4% du PIB après retraitement (Rota-Graziosi et Blouin, « Bénin: Analyse des dépenses fiscales »).

Tableau 19 : Dépenses fiscales par type d'impôts et d'exonération (% PIB)

	2013	2014	2015	2016	2017
Dépenses fiscales en douane	0,83%	1,11%	1,19%	0,98%	0,52%
TVA au cordon douanier	0,33%	0,39%	0,68%	0,62%	–
Privilèges diplomatiques	0,02%	0,03%	0,04%	0,02%	–
Code des investissements	0,14%	0,10%	0,05%	0,09%	–
Code pétrolier	0,01%	0,06%	0,06%	0,01%	0,00%
Code minier	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Conventions GSM	0,06%	0,06%	0,03%	0,00%	0,00%
Autres conventions	0,01%	0,02%	0,04%	0,05%	0,00%
Logements	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Marchés publics et projets à financement extérieur	0,05%	0,04%	0,18%	0,10%	0,07%
Dons	0,02%	0,01%	0,00%	0,00%	0,01%
ONG	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
Exonérations sur biens et services	0,01%	0,06%	0,27%	0,33%	0,17%
Autres	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Droit de douane et autres taxes sur le commerce	0,51%	0,71%	0,51%	0,36%	0,26%
Privilèges diplomatiques	0,03%	0,06%	0,05%	0,02%	–
Code des investissements	0,23%	0,18%	0,04%	0,05%	0,05%
Code pétrolier	0,02%	0,10%	0,05%	0,01%	0,00%
Code minier	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Conventions GSM	0,11%	0,11%	0,03%	0,00%	0,00%
Autres conventions	0,01%	0,04%	0,03%	0,03%	0,03%
Logements	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,02%
Marchés publics et projet à financements extérieurs	0,06%	0,07%	0,14%	0,05%	0,03%
Dons	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,01%
ONG	0,01%	0,02%	0,00%	0,01%	0,00%
Exonérations sur biens et services	0,02%	0,10%	0,17%	0,18%	0,10%
Autres	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%
Dépenses fiscales sur collecte intérieure	0,84%	1,14%	1,43%	1,96%	1,75%
Fiscalité Directe	0,27%	0,36%	0,33%	0,78%	0,63%
<i>IS</i>	0,27%	0,36%	0,32%	0,47%	0,03%
GSM	0,26%	0,33%	0,27%	0,34%	0,01%
Code des investissements	0,01%	0,03%	0,05%	0,01%	0,01%
Code minier	0,00%	0,00%	0,00%	n.d.	0,00%
Zone Franche Industrielle	0,00%	0,00%	0,00%	n.d.	0,01%
Loi de Finances, arrêtés, décret	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Entreprises nouvellement créées	0,00%	n.d.	n.d.	n.d.	0,00%
Entreprises de BTP	0,00%	n.d.	n.d.	n.d.	0,00%
Revenus des titres consolidés de la BCEAO	n.d.	n.d.	n.d.	0,11%	n.d.
<i>Droit d'enregistrement</i>	0,00%	0,00%	0,01%	0,32%	0,60%
Fiscalité Indirecte (TVA)	0,57%	0,78%	1,11%	1,18%	1,12%
Privilèges diplomatiques	0,02%	0,03%	0,07%	0,03%	–
Code des investissements	0,00%	0,02%	0,05%	0,01%	0,01%
Code pétrolier	0,00%	0,01%	0,09%	0,01%	–
Code minier	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Conventions GSM	0,00%	0,00%	0,03%	0,00%	0,00%
Autres conventions	0,00%	0,01%	0,04%	0,01%	0,00%
Logements	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Marchés publics et projet à financements extérieurs	0,22%	0,32%	0,26%	0,31%	0,39%
Dons	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	0,00%
ONG	0,00%	0,00%	0,01%	0,01%	0,00%
Exonérations sur biens et services	0,31%	0,39%	0,54%	0,79%	0,67%
Autres	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,04%
TOTAL	1,68%	2,24%	2,62%	2,94%	2,27%
TOTAL (avec SFR)	1,27%	1,71%	2,18%	2,73%	2,27%

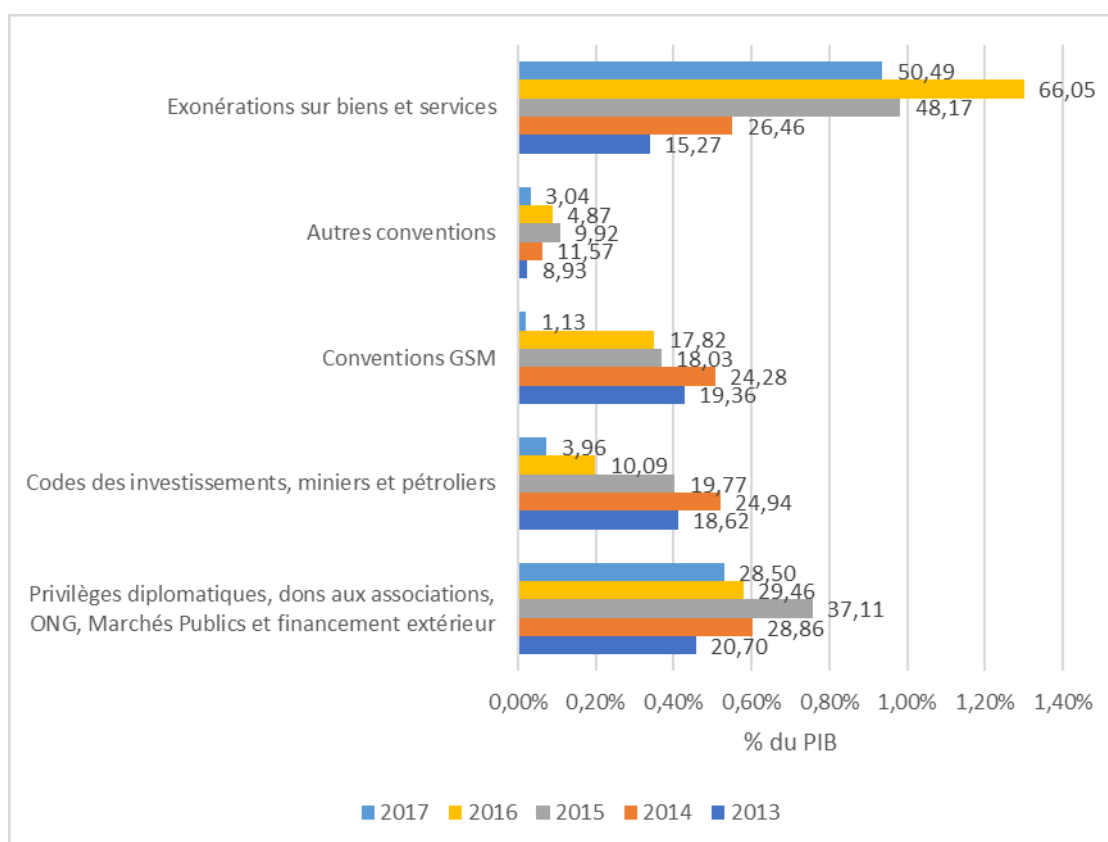
Sources : Rapports d'évaluation de la dépense fiscale annexés aux lois de finance (2013, 2014, 2015, 2016, 2017), calculs des auteurs. Seul le détail des dépenses fiscales pour 2017 est calculé en fonction du SFR établi en 2018.

Figure 11: Evolution et composition de la dépense fiscale



Sources : Rapports d'évaluation de la dépense fiscale annexés aux lois de finance (2013, 2014, 2015, 2016, 2017), calculs des auteurs. Seules les dépenses fiscales de 2017 sont évaluées en fonction du SRF établi en 2018.

Figure 12 : Principales exonérations en % du PIB et en valeur (milliards de FCFA)



Sources : Rapports d'évaluation de la dépense fiscale annexés aux lois de finance (2013, 2014, 2015, 2016, 2017), calculs des auteurs. Seules les dépenses fiscales de 2017 sont évaluées en fonction du SRF établi en 2018.

C. Défis dans les modes d'octroi des incitations fiscales

Deux sources majeures de dépenses fiscales ont pour objectif explicite d'inciter l'investissement dans le secteur privé : les conventions spécifiques et le Code des investissements. Or, en sus de leur coût en termes de manque à gagner de recettes, ces dispositifs ne répondent pas à l'expérience internationale en matière d'incitations à l'investissement.

L'Encadré 7 donne un résumé des meilleures pratiques pour la transparence et l'efficacité des incitations fiscales.

Les points essentiels sont les suivants :

- Concernant les *conventions spécifiques*, l'expérience internationale montre que des incitations à l'investissement défini projet par projet ont de forts impacts négatifs sur le long terme :
 - Le principe même de conventions spécifiques ouvrant la porte aux négociations avec les autorités, la prévisibilité du climat des affaires en pâtit, avec le risque qu'un nouveau venu obtienne des conditions plus favorables que les projets existants dans un secteur donné. Cette incertitude alimente la non-transparence et dégrade la perception du climat d'investissement, notamment par les acteurs internationaux ;
 - Ces conventions impliquent un processus long et complexe de sélection *ex ante* pour évaluer les avantages économiques attendus de chaque projet candidat. Ce processus est généralement coûteux et incertain à la fois pour les autorités et pour les investisseurs ;
 - Les conventions rendent également nécessaire un suivi *ex post* concernant la réalisation des engagements des investisseurs (investissement, emplois) – un processus tout aussi coûteux et dans la pratique souvent difficile.
- Concernant le *Code des investissements*, les avantages fiscaux en termes d'IS sont accordés comme des exemptions temporaires, avec les inconvénients de ce type de dispositif tels qu'ils ressortent de l'expérience internationale⁶¹ :
 - Difficulté et coût du processus d'agrément *ex ante* ainsi que du nécessaire contrôle *ex post* ;
 - Volatilité des investissements à l'issue de la période d'exemption ;
 - A moins qu'il ne soit prévu un report des amortissements au-delà de la période d'exonération, les incitations à investir diminuent au cours de la période d'exonération.
- Les *conventions et le Code des investissements* comportent également des exonérations de TVA et de droits d'importation sur les biens d'investissement et les intrants. L'expérience internationale montre que ces exonérations sont coûteuses et difficiles à gérer pour les administrations douanières. Elles peuvent de plus générer de forts risques de revente illicite sur le marché domestique des biens exonérés – notamment pour ce qui concerne les matériaux de construction. Ainsi, une meilleure pratique en émergence dans la région⁶² est de substituer ces exonérations, ainsi que les exemptions temporaires d'IS, par un crédit d'impôt sur l'investissement effectivement réalisé (Encadré 7).

⁶¹ « Options for Low Income Countries Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment. », A report to the g-20 development working group (IMF, 15 octobre 2015).

⁶² « Investment Incentives in Cape Verde » (World Bank, juin 2018).

Encadré 7: Exemples de réformes favorisant la transparence des incitations fiscales⁶³

Consolidation de toutes les dispositions d'incitation dans la loi fiscale

Garder des incitations dans la législation fiscale évite de les disperser dans la législation d'un pays (qui comprend souvent le code des investissements, le code minier, le code agricole ou la loi sur les zones économiques spéciales). Cette approche assure également que le législateur examine les incitations dans le cadre du processus budgétaire annuel. En outre, elle soutient la capacité de l'administration fiscale à suivre efficacement les incitations. Dans le même temps, l'octroi d'incitations basées uniquement sur la législation fiscale évite la pratique discrétionnaire consistant à conclure des conventions individuelles avec des investisseurs et limite ainsi les possibilités de recherche de rente et de corruption. En Tunisie, le nouveau code des investissements approuvé en 2016, au lieu de prévoir des incitations, fait référence à un décret d'incitation fiscale lié au code des impôts. Au Sri Lanka, la nouvelle loi sur les recettes intérieures ferait entrer toutes les incitations fiscales existantes dans le code des impôts, ne permettant plus au Bureau sri-lankais des investissements d'accorder des incitations sous sa propre autorité. Au Cap-Vert, depuis 2013, toutes les incitations fiscales et douanières à l'investissement sont rassemblées dans le Code des Incitations Fiscales.

Minimiser la discrétion et établir des critères d'admissibilité clairs et objectifs pour l'octroi d'incitations

La réduction du pouvoir discrétionnaire des agences administrant ou accordant des incitations améliore la prévisibilité pour les investisseurs et réduit les opportunités de recherche de rente et de corruption. Pour les incitations fiscales, une bonne pratique consiste à accorder des incitations aux investisseurs qualifiés sur la base des critères énoncés dans la loi, plutôt que par le biais d'un processus d'approbation distinct. Le Costa Rica, par exemple, a établi des critères d'éligibilité clairs pour les incitations grâce à sa loi sur la zone de libre-échange, qui définit les seuils et les pratiques d'octroi des incitations.

Un outil efficace et transparent : le crédit d'impôt sur investissement

Le crédit d'impôt sur investissement permet aux entreprises de déduire un pourcentage fixe du coût de leurs investissements du montant de l'impôt sur les bénéfices dû. Le crédit est ainsi basé sur la variation des immobilisations comptables des entreprises et est employé pour déduire directement la valeur de l'impôt sur les bénéfices à payer. Les avantages de ce mécanisme sont les suivants :

- le crédit d'impôt peut stimuler fortement l'investissement ;
- il est un substitut à l'ensemble des dérogations fiscales et douanières traditionnelles telles qu'utilisées par les codes d'investissement avec exonérations temporaires ;
- il couvre tous les secteurs, toutes les tailles d'entreprises automatiquement, que l'entreprise soit nouvelle ou ancienne ;
- il supprime toute procédure d'agrément et de suivi ex-post car il est basé sur les investissements effectivement réalisés ;
- il utilise les procédures standard de l'IS (déclaration, contrôles, etc.)

Le Cap Vert utilise un système de crédit d'impôt à l'investissement depuis 2013⁶⁴.

D. Points clés et recommandations

Les points clés pour ce qui concerne les dépenses fiscales sont les suivants :

- Le premier poste de dépense fiscale est constitué d'exonérations de TVA par produit. Les recommandations sur ce point sur celles données plus haut concernant cet impôt (les exonérations par produit, page 31) s'appliquent donc ici ;
- Concernant les exonérations de TVA, de droits de douane et d'IS accordées par projet (conventions spécifiques ou Code des investissements), il est recommandé d'étudier l'option de recentrer l'ensemble du dispositif d'incitation à l'investissement sur un mécanisme de *crédit d'impôt*, qui permet d'offrir un climat fiscal d'investissement très attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale.

⁶³ « Options for Low Income Countries Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment. »; Maria R. Andersen Benjamin R. Kett Erik von Uexkull, « Corporate Tax Incentives and FDI in Developing Countries », in *Global Investment Competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications* (The World Bank, 2017), 73-99.

⁶⁴ « Investment Incentives in Cape Verde ».

6. CONCLUSIONS ET DIRECTIONS DE REFORME

A. Conclusions

Une transition fiscale inachevée

La transition fiscale – un reflux des recettes tarifaires compensé par la fiscalité intérieure – reste à achever au Bénin. Les recettes sont sensiblement sous la moyenne de la région en 2016 : 13% du PIB contre 16,5% pour l’Afrique sub-saharienne, alors que les recettes tarifaires continuent de peser pour 27% des recettes totales, à comparer avec 35% dans les années 1980-82. Cette performance, qui demeure à 12,2% en 2017, place le Bénin nettement sous la barre des 20% du PIB prescrite par l’UEMOA en tant que critère de convergence macroéconomique.

Nos calculs d’élasticité fiscale⁶⁵ (0,967) confirment que les recettes n’ont pas cru plus vite que le PIB depuis 2001.

Cette **transition fiscale inachevée** est en large partie due à la performance de la TVA, qui, même si elle est désormais le principal pourvoyeur de recettes fiscales, ne représente en 2017 que 5% du PIB, soit 38% des recettes totales. Son taux de C-efficacité⁶⁶ est relativement faible, à 31%. Sur données internationales comparables, ce taux de C-efficacité est de 37,9% contre une moyenne de 44,4% pour des comparateurs régionaux.

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

- La **TVA**, moteur essentiel des recettes, montre des signes d’essoufflement depuis 2014 – en partie en réponse à l’introduction de nombreuses exonérations produit par produit (notamment biens alimentaires de première nécessité et produits médicaux). L’influence de la TPS sur le taux global d’assujettissement pourrait également être un facteur dégradant la performance de cet impôt.
- Des impôts qui dans des pays comparables sont des sources importantes de recettes sont sous leur potentiel au Bénin – c’est notamment le cas des **impôts fonciers** (seulement 0,14% du PIB en 2017), et des **accises** (0,35% du PIB).
- L’**IS**, autre impôt essentiel, est également sous son potentiel, avec un taux d’efficacité⁶⁷ de seulement 8,9% en 2017, étant notamment affecté par les prix de transfert et l’optimisation fiscale agressive mais aussi les conventions spécifiques sur des secteurs clés tels que les GSM.
- La maîtrise des **dépenses fiscales**, à 2,2% du PIB en 2017, reste un défi majeur, y compris pour ce qui concerne le dispositif des incitations à l’investissement (Codes des investissements et conventions spécifiques), qui ne suit pas les bonnes pratiques internationales en matière de simplicité, de transparence et de facilité de gestion.

B. Directions de réforme

Court terme : concentrer l’effort de réforme sur les impôts à fort potentiel

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

Améliorer le fonctionnement de la TVA

Le fort fléchissement des recettes de TVA à partir de 2014 – de 6,6% du PIB en 2013 à 5,0% en 2017 – est un point clé de la dynamique fiscale béninoise. La TVA est de plus un puissant outil de taxation par ricochet du

⁶⁵ Elasticité des recettes vis-à-vis du PIB.

⁶⁶ Ratio entre recettes effectives et recettes théoriques maximales.

⁶⁷ Ratio de recettes effectives sur les recettes théoriques maximale.

secteur informel, et donc un facteur d'élargissement de l'assiette fiscale agrégée – à condition toutefois que les exonérations par produit soient limitées et que l'assujettissement soit convenable.

Il est recommandé de :

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

Améliorer le rendement de l'IS

L'IS au Bénin est sous-performant vis-à-vis de pays comparateurs régionaux pertinents. Les pistes de réforme pourraient être les suivantes :

- Porter un effort prioritaire à la lutte contre le BEPS.
- Considérer l'unification des taux de l'IS afin de contribuer à la simplicité et à la neutralité de l'impôt.
- Comme annoncé par les autorités, il convient de s'assurer que les conventions avec les GSM arrivant à leur terme ne sont pas renouvelées.
- Le renforcement de l'imposition minimum au titre de l'IS pourrait permettre de lutter directement contre l'optimisation fiscale agressive et plus généralement contre les problèmes de collecte. Passer d'un taux de 0,75% du CA à un taux de 1%, comme au Togo, pourrait dans ce contexte être envisagé.

Améliorer l'IRPP

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

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

Maitriser la dépense fiscale

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

- Le premier poste de dépense fiscale est constitué des exonérations par produit. Elles sont mentionnées plus haut dans les recommandations concernant cet impôt ; elles semblent prioritaires.
- Le dispositif des *incitations à l'investissement*, autre poste majeur des dépenses fiscales, pourrait être réformé pour suivre les meilleures pratiques internationales. Concernant spécifiquement les exonérations de TVA, de droits de douane et d'IS accordées par projet (conventions ou Code des investissements), il est recommandé d'étudier l'option de recentrer l'ensemble du dispositif d'incitation à l'investissement sur un mécanisme de *crédit d'impôt à l'investissement*, qui permet d'offrir un climat d'investissement attractif tout en facilitant la maîtrise de la dépense fiscale.
- Poursuivre le renforcement des capacités pour améliorer la gestion fiscale des dépenses fiscales. Le SFR en cours d'élaboration avec l'aide du FMI (et déjà utilisé pour le calcul des dépenses fiscale en 2017) et une révision des 330 exemptions existantes a été lancée en vue de rechercher l'efficacité et la suppression le cas échéant.
- Enfin, Le calcul de la dépense fiscale elle-même pourrait suivre les meilleures pratiques et les dispositions de l'UEMOA en la matière.

Améliorer le rendement des accises

Malgré des droits d'accise statutaires proches de ceux appliqués dans la sous-région, les recettes correspondantes au Bénin sont très faibles, notamment pour ce qui concerne les accises pétrolières. Une analyse des causes du gap des recettes sur ces dernières semble prioritaire.

Moyen et long terme : élargir l'assiette fiscale agrégée et réaliser le potentiel des impôts fonciers

L'expérience internationale montre que les impôts fonciers sont un moyen sûr d'élargir l'assiette fiscale aux segments difficiles à atteindre par les autres instruments, notamment par la fiscalité directe. Ils supposent toutefois la connaissance – par un nécessaire cadastrage du territoire – de la matière taxable, ce qui est en règle générale un effort de longue haleine. Le potentiel au Bénin est fort : avec des recettes de seulement 0,14% du PIB en 2017, les impôts fonciers ont une large marge de progression.

Les principales pistes d'action sont les suivantes :

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

Développer une stratégie fiscale pour le secteur informel

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

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

Les efforts visant à rendre la formalisation attrayante pour les agents du secteur informel. Ces efforts vont au-delà des mesures fiscales et incluent une évaluation simple et rapide de l'obtention de permis d'entreprise,

de diverses autorisations, telles que des permis de construction et de gestion de l'acquisition de permis d'entreprise, de diverses autorisations, telles que les permis de construction et de gestion des terrains et la simplification de la réglementation des affaires, afin de garantir des coûts de mise en conformité relativement faibles pour les PME.

Références

- Bahl, Roy, Jorge Martinez-Vazquez, et Joan Youngman. *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax*. Lincoln Institute of Land Policy. Lincoln Institute of Land Policy, 2010.
- Bazel, Philip, et Jack Mintz. « 2015 Tax-Competitiveness Report: Canada Is Losing Its Attractiveness ». SSRN Scholarly Paper. Rochester, NY: Social Science Research Network, 28 novembre 2016.
- Boadway, Robin*Flatters. « The Taxation of Natural Resources : Principles and Policy Issues ». The World Bank, 31 octobre 1993.
- Chambas, Gérard. *Mobiliser des ressources locales en Afrique subsaharienne*. Paris: Economica, 2010.
- Charlet, Alain, Caroline Silberztein, et Gérard Pointe. « Prix de transfert : Étude sur la faisabilité de l'introduction de régimes de protection dans les pays de la CEDEAO ». Commission européenne, octobre 2016.
- Cordes, Joseph J., Robert D. Ebel, et Jane Gravelle. *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*. The Urban Institute, 2005.
- Djankov, Simeon, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho, et Andrei Shleifer. « The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship ». *American Economic Journal: Macroeconomics* 2, n° 3 (juillet 2010): 31-64. <https://doi.org/10.1257/mac.2.3.31>.
- Dudine, Paolo, et João Tovar Jalles. « How Buoyant is the Tax System? New Evidence from a Large Heterogeneous Panel ». IMF, 19 janvier 2017.
- Ebrill, Liam, Jean-Paul Bodin, Michael Keen, et Victoria Summers. « Value-Added Tax: Principles and Practice ». IMF, novembre 2000.
- ECOPA. « Détermination du taux effectif marginal d'imposition au sein des Etats-membres de l'UEMOA », 2010.
- . « Togo: Analyse de la mobilisation des recettes fiscales », septembre 2018.
- FMI. « Afrique subsaharienne : faire redémarrer la croissance », mai 2017.
- Gérard, François, et Joana Naritomi. « Value Added Tax in Developing Countries: Lessons from Recent Research ». International Growth Centre, mai 2018.
- « Investment Incentives in Cape Verde ». World Bank, juin 2018.
- Keen, Michael. *The Anatomy of the VAT*. International Monetary Fund, 2013.
- . « VAT, Tariffs, and Withholding : Border Taxes and Informality in Developing Countries ». IMF Working Paper. IMF. Consulté le 13 septembre 2018. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Tariffs-and-Withholding-Border-Taxes-and-Informality-in-Developing-Countries-21122>.
- Maria R. Andersen Benjamin R. Kett Erik von Uexkull. « Corporate Tax Incentives and FDI in Developing Countries ». In *Global Investment Competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications*, 73-99. The World Bank, 2017.
- McKenzie, K. J, J. M Mintz, et K. A Scharf. « Measuring effective tax rates in the presence of multiple inputs: a production based approach ». *International Tax and Public Finance* 4, n° 3 (1997): 337–359.
- Ministère de l'économie et des finances, République du Bénin. « PROJET DE LOI DE FINANCES, GESTION 2018: EVALUATION DES DEPENSES FISCALES », septembre 2017.
- Norregaard, John. « Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges ». IMF Working Paper. IMF, 2013.
- « Options for Low Income Countries Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment. » A report to the g-20 development working group. IMF, 15 octobre 2015.
- Owens, Jeffrey, Piet Battiau, et Alain Charlet. « VAT's next half century: Towards a single-rate system? » *OECD Observer*, 2011.
- Rota-Graziosi, Grégoire, et Nicolas Blouin. « Bénin: Analyse des dépenses fiscales ». FMI, janvier 2018.
- Rota-Graziosi, Grégoire, et Sébastien Leduc. « Togo : Vers un système fiscal efficient favorable à la croissance ». IMF, mars 2017.
- Shome, Parthasarathi. *Tax Policy Handbook*. Illustrated edition. International Monetary Fund, 1995.
- Sorensen, Peter Birch. *Measuring the Tax Burden on Capital and Labor*. Illustrated edition. MIT Press, 2004.

- UEMOA. Acte additionnel n° 01/2015/CCEG/UEMOA portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA (2015).
- . Décision N°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA (2015).
 - . DIRECTIVE N°01/2009/CM/UEMOA PORTANT CODE DE TRANSPARENCE DANS LA GESTION DES FINANCES PUBLIQUES AU SEIN DE L'UEMOA (2009).
 - . Directive n°02/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA, Pub. L. No. 02/2009/CM/UEMOA (2009).
 - . Directive n°02/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA, Pub. L. No. 02/2009/CM/UEMOA (2009).
 - . Directive n°03/2009/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises, Pub. L. No. 03/2009/CM/UEMOA (2009).
 - . Directive n°08/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA | Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, Pub. L. No. 08/2008/CM/UEMOA (2008).

Annexe 1. Recettes fiscales, 2010-2017 (milliards de FCFA courants)

Tableau 20 : Recettes fiscales, 2010-2017 (milliards de FCFA courants)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total recettes fiscales	512,88	521,38	592,66	658,81	692,18	714,82	661,94	712,80
Fiscalité directe	118,72	128,55	133,04	150,99	172,22	185,11	194,57	209,52
<i>Fiscalité directe revenus non salariaux</i>	69,86	73,47	86,17	97,24	100,26	109,45	123,85	133,37
Fiscalité directe sur personnes morales	47,75	53,00	53,12	63,48	70,62	77,60	88,21	94,99
IS ordinaire	29,25	37,16	36,24	44,43	50,42	60,43	76,09	81,93
Prélèvement BIC cordon douanier	4,16	3,53	4,85	6,33	7,63	6,75	7,31	7,88
Taxe sur les voitures de société	0,29	0,33	0,35	0,36	0,38	0,39	0,43	0,46
Acompte forfaitaire spécial sur les véhicules d'occasion	14,05	11,99	11,67	12,36	12,19	10,02	4,38	4,72
Fiscalité directe sur personnes physiques	9,21	9,26	23,14	21,43	15,63	15,87	14,84	15,98
BIC personnes physiques	1,06	0,95	0,78	10,85	4,61	4,22	4,44	4,78
TPU	0,08	0,08	0,07	0,09	0,09	0,08	0,03	0,04
BNC	0,30	0,21	0,10	0,03	0,09	0,15	0,17	0,18
Impôt général sur les revenus	0,45	0,40	0,19	2,13	0,14	0,02	0,47	0,51
Acompte sur Impôt sur les Bénéfices (intérieur)	6,42	6,83	7,20	7,42	9,67	8,30	7,60	8,19
Taxe unique sur transport routier	0,90	0,80	0,89	0,91	1,02	3,10	1,02	1,10
TPS	–	–	13,93	–	–	–	1,10	1,19
Autres impôts sur revenus non salariaux	12,89	11,21	9,91	12,33	14,02	15,98	20,80	22,40
Impôts sur les revenus des capitaux	11,09	9,51	8,63	10,54	11,68	13,29	17,22	18,55
IRPP/revenus fonciers	–	–	–	1,79	2,33	2,68	3,58	3,85
Taxe Immobilière sur les loyers	0,41	0,34	0,22	–	–	–	–	–
Prélèvement BIC Personnes	0,12	0,03	0,00	–	–	–	–	–
TFU	1,28	1,32	1,06	–	–	–	–	–
<i>Fiscalité directe revenus salariaux</i>	41,78	47,93	38,91	44,87	60,14	60,39	63,61	68,50
Versement patronal sur les salaires	5,10	5,31	5,73	5,99	6,50	7,35	7,45	8,03
Impôts progressif/traitement et salaire	25,44	27,71	18,11	22,02	35,12	35,66	37,43	40,31
Impôt progressif APE militaire	1,22	1,19	1,50	1,47	1,79	2,13	2,39	2,57
Impôts progressif traitement salaires	10,01	13,72	13,57	15,39	16,73	15,26	16,34	17,59
<i>Impôts sur la propriété</i>	7,09	7,15	7,96	8,89	11,81	15,26	7,10	7,65
Droits d'enregistrement	6,92	6,98	7,76	8,57	11,53	14,86	6,96	7,49
Droits d'hypothèque et d'inscription	0,17	0,17	0,20	0,32	0,28	0,41	0,15	0,16
Fiscalité indirecte	252,14	259,14	304,77	332,36	330,64	324,54	288,37	310,53
TVA	225,28	233,29	261,63	299,87	294,14	286,44	251,78	271,13
TVA en douane	135,68	128,13	154,16	177,35	148,65	122,75	102,94	110,85
TVA intérieure	89,60	105,15	107,47	122,51	145,49	163,69	148,84	160,28
Accises	13,30	10,81	27,38	16,12	17,38	19,81	17,56	18,91
Accises produits pétroliers	5,36	2,79	13,69	1,95	2,45	2,89	3,49	3,76
Accises sur boissons	7,78	7,97	2,42	14,10	14,92	15,77	12,77	13,75
Accises sur farine de blé	0,14	0,04	11,19	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Accises sur les véhicules de tourisme	–	–	–	–	–	1,13	–	0,01
Accises sur tabac et cigarettes	0,00	0,00	0,06	0,06	0,01	0,00	0,00	0,00
Accises sur les produits de parfumerie	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Accises sur huiles et corps gras	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Accises sur véhicule grosse cylindrée	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,29	1,39
Taxe sur les services	11,21	12,24	13,22	13,29	15,46	14,69	16,02	17,25
Taxe sur les contrats d'assurance	1,64	1,75	1,86	1,75	2,04	1,85	1,98	2,14
Taxe sur les activités financières	9,12	9,99	10,81	10,99	12,83	12,19	13,23	14,25
Taxes sur jeux et spectacles	0,46	0,50	0,54	0,54	0,59	0,65	0,80	0,86
Droits de timbre	2,36	2,80	2,54	3,08	3,66	3,60	3,01	3,24
Droits d'enregistrement	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Taxes et droits sur le commerce	139,60	130,13	151,20	171,74	188,56	204,37	177,94	191,61
<i>Droits de douane</i>	88,89	82,12	98,14	106,39	125,12	142,16	127,86	137,69
<i>Redevance et taxe statistiques</i>	31,72	28,99	31,98	38,00	35,66	32,54	24,46	26,34
<i>Prélèvements communautaires (UEMOA et CEDEAO)</i>	9,67	9,17	10,86	12,87	15,54	14,52	14,27	15,36
<i>Timbre douanier</i>	1,05	0,95	1,01	1,31	1,05	0,95	0,62	0,67
<i>Autres droits et taxes en douane</i>	8,27	8,90	9,21	13,16	11,19	14,20	10,72	11,55
Recettes fiscales diverses	2,42	3,56	3,65	3,72	0,76	0,81	1,06	1,14

Notes : Pour l'année 2017, la ventilation par différents types d'impôts n'étant pas disponible, elle a été estimée en supposant que la part de chaque impôt dans le total des recettes est la même qu'en 2016. Sources : autorités nationales, FMI

Annexe 2. Caractéristiques de la fiscalité au Bénin

Tableau 21: Fiscalité en 2018

A. Fiscalité directe: sociétés	
1. Sociétés résidentes	
Résidence	La loi ne donne aucune définition mais énumère les entités soumises à l'impôt sur les sociétés au Bénin
Assiette	Revenus actifs attribuables à une exploitation au Bénin et revenus passifs réalisés dans le monde entier
Taux de l'Impôt sur le Sociétés	30% (standard) 25% (sociétés d'exploitation minière et industrielle) 35%-45%, selon clauses du contrat de concession (compagnies pétrolières engagées dans l'exploitation d'hydrocarbures naturels)
Minimum d'imposition	Oui. L'IS sur les activités industrielles et commerciales ne devrait pas être inférieur à 0,75% du chiffre d'affaires annuel ou à 200 000 FCFA. L'impôt minimum sur les bénéfices ne s'applique pas aux activités liées à l'exploitation des hydrocarbures naturels L'impôt annuel minimum sur les bénéfices provenant de l'exploitation des stations-service est calculé au taux de 0,60 CFA par litre de produits pétroliers vendus, avec un minimum de 200 000 FCFA.
Imposition spéciale PME	Taxe professionnelle synthétique (TPS) assise sur CA pour un CA inférieur à 50 millions FCFA. Pour un CA entre 20 et 50 millions FCFA : taxe sur CA (1,25% pour négoce et 2% pour autres activités). Barèmes par tranche de CA pour les micro entreprises (CA inférieur à 20 millions FCFA). Cas spécial des transporteurs routiers pour lesquels la TPS est déterminée en fonction du nombre de personnes transportées ou du tonnage de la marchandise. Les ouvriers et artisans reçoivent un abattement de 50%.
Imposition des plus-values	Partie du revenu imposable ordinaire. Des exemptions existent pour la vente de certains titres.
Report de pertes	Oui, 3 ans. Les amortissements relatifs à une période déficitaire peuvent être reportés sur une période indéterminée.
Allègement unilatéral de la double imposition	Non
2. Sociétés non-résidentes	
Taux d'imposition	30% (standard) 25% (sociétés d'exploitation minière et industrielle) 35%-45% (compagnies pétrolières engagées dans l'exploitation d'hydrocarbures naturels)
Gains en capital à la vente d'actions dans des sociétés résidentes	0% Les plus-values sur cession d'actions de sociétés immobilières situées au Bénin sont imposables en tant que revenu d'entreprise ordinaire.
Plus-value sur la vente de biens immobiliers	Imposable en tant que revenu d'entreprise ordinaire.
Taux des retenues à la source	

Bénéfices des branches et succursales	15% sur 90% des bénéfices après impôt					
Dividendes	15% (standard) 10% (distributions par des sociétés par actions) 7% (distributions par des sociétés par actions cotées à une bourse de valeurs approuvée) 5% (distributions par les start-ups opérant dans les zones franches industrielles)					
Intérêt	15% (standard) 6% (intérêt des obligations) 3% sur les obligations émises par les pays membres de l'UEMOA					
Royalties	12%					
Honoraires (technique)	12%					
Honoraires (gestion)	12%					
Anti-évitement						
Législation sur les prix de transfert	Non					
Législation sur la capitalisation restreinte	Non					
Règles générales anti-évitement	Oui					
Législation sur les sociétés étrangères contrôlées	Non					
Autre législation anti-évitement	Oui					
3. Incitations						
Incitations	Investissement dans certaines régions Incitations pour certaines activités					
B. Fiscalité directe : individus						
1. Individus résidents						
Résidence	Aucune définition. Toutefois, il est entendu qu'il comprend les ressortissants ou les étrangers ayant une résidence habituelle ou un centre d'intérêt au Bénin					
Revenu imposable	Mondial					
Taux d'imposition	Pour revenu hors emploi			Pour revenu d'emploi mensuel		
	Tranche (min.) FCFA	Tranche (max.) FCFA	Taux	Tranche (min.) FCFA	Tranche (max.) FCFA	Taux
	0	300 000	0%	0	50 000	0%
	300 001	2 000 000	20%	50 001	130 000	10%
	2 000 001	3 500 000	30%	130 001	280 000	15%
	3 500 001	5 500 000	40%	280 001	530 000	20%
	5 500 001		45%	530 001		30%
Imposition minimale	Oui, le montant de l'impôt sur le revenu des contribuables réalisant des revenus industriels, commerciaux et non commerciaux, artisanaux et agricoles ne peut être inférieur à 1% des produits encaissables. Ce montant ne peut en aucun être inférieur à 200 000 FCFA.					
Plus-values	Une partie du revenu ordinaire. Des exemptions s'appliquent au transfert de titres liés à l'entreprise.					

Allègement unilatéral de la double imposition	Oui, exemption
2. Individus non-résidents	
Taux d'imposition	Progressif, identique revenu imposable des individus résidents (voir plus haut)
Plus-values à la vente d'actions dans des sociétés résidentes	7%
Gains en capital sur la vente de biens immobiliers	Revenu ordinaire
Taux de retenues à la source	
Revenu d'emploi	La retenue sur salaire ordinaire s'applique.
Dividendes	15% (normal) 10% (distributions par des sociétés par actions) 7% (distributions par des sociétés cotées en bourse)
Intérêt	15% (normal) 6% sur les obligations 3% sur les obligations d'État
Royalties	10%
Honoraires (technique)	10%
Honoraires (administrateurs de société)	10%
C. Fiscalité indirecte : TVA	
Transactions imposables	Fourniture de biens, services et importations
TVA (standard)	18%
TVA (réduit)	0%
TVA (augmenté)	Non
Seuil d'assujettissement	Oui, l'assujettissement est obligatoire à partir de 50 millions FCFA de chiffre d'affaires annuel. Assujettissement volontaire pour CA annuel entre 20 et 50 millions FCFA.
TVA de groupe	Non
D. Autres impôts	
Droits de succession et de donation	Oui
Impôt sur la fortune net (individuel)	Non
Taxes foncières	Taxe foncière sur les propriétés bâties : 6% de la valeur locative (taxe qui peut être réduite ou augmentée de deux points maximum par les collectivités bénéficiaires) Taxe foncière sur les propriétés non bâties : 5% de la valeur locative (taxe qui peut être réduite ou augmentée de deux points maximum par les collectivités bénéficiaires) Taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères
Droits d'apport	Non
Droits d'enregistrement	Non
Droits de timbre	Oui

Droits d'accise

Les taux des accises sont les suivants :

- les boissons non alcoolisées, sauf l'eau non gazéifié : 7% ;
- les boissons non alcoolisées énergétiques : 10% ;
- bière et cidre : 20% ;
- vin : 40% ;
- boissons alcoolisées : 45% ;
- farine de blé : 1% ;
- parfums et produits cosmétiques : 7% ;
- huile et corps gras alimentaires : 1% ;
- café : 5% ;
- voiture de tourisme (puissance égale ou supérieure à 13CV) : 10% ;
- Sachets en matière plastique : 5% ;
- thé 5% ;
- marbre : 5% ;
- lingots d'or : 5% ;
- pierres précieuses : 10% ;
- radios et télévisions : 1 000 FCFA pour radio et 3 000 FCFA pour télévision
- activités financières (sauf exceptions) : 10%
- jeux de hasard : 5%
- tabac : 40%
- produits pétroliers :
 - 65 francs CFA par litre de supercarburant ;
 - 55 francs CFA par litre pour l'essence ordinaire ;
 - 0 francs CFA par litre de pétrole ;
 - 20 francs CFA par litre de gas-oil ;
 - 17 francs CFA pour les lubrifiants (huiles) ;
 - 0 francs CFA par litre pour le fuel-oil ;
 - 23 francs CFA par kilogramme de graisse ;
 - 0 franc CFA par kilogramme de pétrole liquéfié (butane).

Autres impôts principaux

Taxe sur les contrats d'assurance

Taxe sur les véhicules à moteur

Taxe sur l'exportation de la ferraille et des sous-produits ferreux

Annexe 3. Evolution de la fiscalité au Bénin, 2010-2017

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A. Fiscalité directe : sociétés		Remplacement de plusieurs impôts cédulaires (IBIC, IBNC, IPTS, TIL, TFU-BN, IRCM, IGR) par IS.	Exonération des sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles ; Nouvelles entreprises : réduction d'impôts de 75% les deux premières années et de 50% la troisième.			Remplacement de la taxe professionnelle unique par la taxe professionnelle synthétique (TPS), qui regroupe l'impôt sur le revenu, les contributions des patentes et licences, et le versement patronal sur les salaires pour des entreprises avec un CA inférieur à 50 millions FCFA. Imposition par tranche de CA, montants spéciaux pour transporteurs routiers et les micros entreprises (dont le CA n'excède pas 20 millions CFA)	Introduction d'un crédit d'impôt sur l'IS si création d'emploi occupé par béninois	Exonération des sociétés d'exploitation agricole, de pêche et d'élevage
1. Sociétés résidentes								
2. Sociétés non-résidentes								

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Retenues à la source		Retenue à la source sur les revenus fonciers de 10% du montant des loyers.						Retenue pour les contribuables sans IFU délivré par la DGI : 10% du prix toutes taxes comprises à l'exception de la TVA
Anti-évitement								
3. Incitations								
B. Fiscalité directe : individus		Remplacement de plusieurs impôts cédulaires (IBIC, IBNC, IPTS, TIL, TFU-BN, IRCM, IGR) par IRPP.	Exonération des plus-values de cessions de valeurs mobilières	Annulation de l'exonération de l'IRPP des personnes dont le revenu net imposable n'excède pas 300,000 FCFA.		Abaissement du taux pour la tranche la plus haute de l'IRPP pour les salariés, de 35% à 30%	Introduction d'un crédit d'impôt sur l'IRPP si création d'emploi occupé par béninois	
1. Individus résidents								
2. Individus non-résidents								
C. Fiscalité indirecte : TVA			Exonération de la TVA sur la production ou la vente des machines, matériels, et intrants agricoles et les produits destinés à l'alimentation du bétail et de la volaille.	Exonération de TVA : activités agricoles, location d'immeuble nu à usage d'habitation, gaz à usage domestique et des prestations de services directement liées aux opérations du marché financier et effectuées par	Exonération de certains produits médicaux et plusieurs produits alimentaires de première nécessité et non transformés			Exonération pour les compagnies d'assurances soumis à la taxe sur les contrats d'assurance

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
				des intermédiaires financiers agréés par le Conseil Régional de l'Épargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF).				
D. Autres impôts								
Droits de succession et de donation								
Impôt sur la fortune net (individuel)								
Impôt sur la fortune net (entreprise)								
Taxes foncières					Exonération de plusieurs types d'édifices et terrains à usage collectif (église, à usage scolaire, sportif...)			
Droit d'apport								
Droit d'enregistrement							Suppression Droits d'enregistrement sur successions, donations, cessions de biens meubles et immeubles.	
Droits de timbre								
Droits d'accise		Création d'une taxe perçue par les compagnies aériennes et	Création taxe sur le café : 5% ; taxe sur les véhicules de tourisme	Création taxe sur les sachets plastiques : 5%.	Création d'une taxe radiophonique et télévisuelle		Création taxe sur la téléphonie mobile	Création d'une taxe sur les véhicules à moteur utilisés pour le transport

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
		les agences de voyage.	(puissance supérieure ou égale à 13CV) : 7% ; Augmentation de la taxe sur le tabac et les cigarettes : 40% ; de la taxe sur les boissons (divers taux : 5-40%)	Augmentation des taux de taxes sur les boissons (7-45%) ; de la taxe sur les produits de parfumerie et cosmétiques : 7% ; sur les véhicules de tourisme : 10%				des personnes ou des marchandises (variable selon puissance fiscale) ; sur le thé : 5% ; sur le marbre : 7 % ; les lingots d'or : 5% ; les pierres précieuses : 10 % ; Augmentation de la taxe d'embarquement par passager.
Autres impôts principaux			Produits agricoles exonérées de la TVA sont également exonérés des droits et taxes d'entrée.	Remplacement de la redevance statistique (1% de la valeur d'un produit importé) par la taxe statistique (5%).		Introduction du tarif extérieur commun de la CEDEAO		Création de la taxe sur l'exportation de la ferraille et des sous-produits ferreux de 50000 FCFA par tonne

Annexe 4. Méthodologie et paramètres des TEMI

Cette note présente les formules générales pour le calcul du Taux Effectif Marginal d'Imposition (TEMI) sur le capital. Pour une introduction plus générale à la méthodologie, voir King and Fullerton (1984).

On considère un investissement dans un facteur de production f de valeur q_f , générant un revenu marginal c_f (le revenu généré par des ventes résultant d'une unité supplémentaire de ce facteur de production), et qui a durée de vie infinie mais se déprécie économiquement aux taux exponentiel δ_f . Pour évaluer le TEMI associé à cet investissement, il est nécessaire de déterminer les coûts marginaux de l'investissement, net et brut d'impôt.

Coût marginal d'investissement net d'impôt

Selon King and Fullerton (1984), le coût d'investissement net d'impôt est :

$$s = i \cdot c_d \cdot (1 - \tau_d) + i' \cdot (1 - c_d)(1 - \tau_{eq})(1 - u) - \pi$$

où π est le taux d'inflation, u le taux d'imposition des bénéfices, i et i' sont respectivement les taux nominaux de rendement de la dette et des fonds propres, et τ_d et τ_{eq} sont respectivement les taux d'imposition des détenteurs de dettes et des fonds propres. Enfin c_d est la fraction de la dette dans le financement total.

Coût marginal d'investissement brut d'impôt

Pour chaque facteur f , en plus de l'imposition des bénéfices u , l'entreprise est sujette à diverses impositions. L'imposition indirecte sur les achats des actifs (par exemple, les droits de douane, les accises, etc.), notée d_f et l'imposition directe notée p_f (par exemple les taxes foncières, les patentes sur les actifs, etc.), sont imposés sur le coût d'investissement q_f . Nous incluons également p_f^{sales} dont l'assiette imposable est le chiffre d'affaires. On définit $\gamma = \frac{c_f}{sales}$, qui représente la relation entre c_f et le chiffre d'affaires – le taux de marge.

Hypothèse 1. L'entreprise est en concurrence pure et parfaite.

Ainsi, ses débours (nets de crédit d'impôt, bruts d'imposition indirecte) doivent être exactement égaux à la valeur actuelle nette du flux de revenu généré par l'investissement :

$$(1) \quad (1 - \phi)(1 + d_f)q_f = \sum_{t=1}^{+\infty} \frac{(1-u) \left(c_f \left(1 - \frac{p_f^{sales}}{\gamma} \right) - p_f(1+d_f)q_f \right)}{(1+s+\delta_f)^t} + uv_f q_f (1 + d_f)$$

où ϕ est le taux de crédit d'impôt et v_f la valeur actuelle nette des amortissements fiscaux, avec :

$$v_f = \sum_{t=1}^{1/\alpha_f} \frac{\alpha_f}{(1+s)^t}$$

Cette condition est utilisée pour déterminer le coût du capital au sens de Hall et Jorgenson (1967), et qui est le taux de rendement réel de l'entreprise, brut d'impôts mais net d'amortissements économiques :

$$\rho_f \equiv \frac{c_f}{q_f} - \delta_f = \frac{(1 + d_f)(s + \delta) \left[1 - \phi - uv_f + \frac{1 - u}{s + \delta} p_f \right]}{(1 - u) \left(1 - \frac{p_f^{sales}}{\gamma} \right)} - \delta_f$$

Le TEMI facteur est alors donné par :

$$t_f = \frac{\rho_f - s}{\rho_f}$$

Incidations temporaires

Les codes d'investissement offrent des avantages fiscaux aux entreprises pour stimuler les investissements. Ces avantages varient non seulement dans le taux d'exemption accordé, mais aussi souvent dans la durée des exemptions. Ces dérogations se décomposent donc en plusieurs périodes, chacune avec ses propres règles fiscales.

Pour saisir le cas le plus général, nous considérons un Code des investissements composé de 5 sous-périodes : la période d'investissement dénotée par l'exposant 0, 3 sous-périodes d'exemption dénotées par les exposants 1, 2 et 3, et enfin le retour au régime général. Aux fins de comparaison avec le régime général, les hypothèses suivantes sont formulées.

Hypothèse 2. L'investissement est réalisé pendant 1 période (la période initiale notée 0).

Hypothèse 3. La valeur actuelle nette d'amortissement est constante d'un régime à l'autre et est égale à la valeur du régime général. Soit T_1, T_2 et T_2 les dernières années de chaque période, l'équation (1) devient :

$$\begin{aligned} & (1 - \phi)(1 + d_f)q_f \\ &= \sum_{t=1}^{T_1} \frac{(1 - u_1) \left(c_f \left(1 - \frac{p_f^{CA}}{\gamma} \right) - p_f^1 (1 + d_f) q_f \right)}{(1 + s + \delta_f)^t} \\ &+ \sum_{T_{1+1}}^{T_2} \frac{(1 - u_2) \left(c_f \left(1 - \frac{p_f^{CA}}{\gamma} \right) - p_f^2 (1 + d_f) q_f \right)}{(1 + s + \delta_f)^t} \\ &+ \sum_{T_{2+1}}^{T_3} \frac{(1 - u_3) \left(c_f \left(1 - \frac{p_f^{CA}}{\gamma} \right) - p_f^3 (1 + d_f) q_f \right)}{(1 + s + \delta_f)^t} \\ &+ \sum_{T_{3+1}}^{+\infty} \frac{(1 - u) \left(c_f \left(1 - \frac{p_f^{CA}}{\gamma} \right) - p_f (1 + d_f) q_f \right)}{(1 + s + \delta_f)^t} + uv_f q_f (1 + d_f) \end{aligned}$$

Cette équation implique :

$$\rho_f^{CI} \equiv \frac{c_f}{q_f} - \delta_f = \frac{(1 - \phi)(1 + d_f) - uv_f(1 + d_f) + E}{F} - \delta_f$$

Avec :

$$A = \sum_{t=1}^{T_1} \frac{1}{(1 + s + \delta_f)^t}$$

$$B = \sum_{T_{1+1}}^{T_2} \frac{1}{(1 + s + \delta_f)^t}$$

$$C = \sum_{T_{2+1}}^{T_3} \frac{1}{(1 + s + \delta_f)^t}$$

$$D = \sum_{T_{3+1}}^{+\infty} \frac{1}{(1 + s + \delta_f)^t}$$

$$E = (1 + d_f)[p_f^1(1 - u_1)A + p_f^2(1 - u_2)B + p_f^3(1 - u_3)C + p_f(1 - u)D]$$

$$F = \left(1 - \frac{p_f^{CA}}{\gamma}\right) [(1 - u_1)A + (1 - u_2)B + (1 - u_3)C + (1 - u)D] \text{ Agrégation des TEMI facteurs}$$

L'agrégation des TEMI facteur, où f est un facteur quelconque, est faite par le formule suivante⁶⁸:

$$t_{tot} = -1 + \sum_f x_f (1 + \beta_f \cdot t_f)$$

où

$$\beta_f = \frac{\eta_f^s}{\eta_f^d + \eta_f^s}$$

et x_f est la part du facteur f 's et η_f^s et η_f^d sont respectivement l'élasticité de l'offre et de la demande du facteur f .

⁶⁸ K. J McKenzie, J. M Mintz, et K. A Scharf, « Measuring effective tax rates in the presence of multiple inputs: a production based approach », *International Tax and Public Finance* 4, n° 3 (1997): 337–359.

Tableau 22: Paramètres de calcul des TEMI

Régime	Secteur	Facteur	α_f	d_f	p_f^1	p_f^2	p_f^3	p_f	u_f^1	u_f	Taxe des créanciers	Tx amortissement économique facteur	Tx inflation	Tx intérêt dette	Tx rendement fonds propres	Part de la dette dans fonds	Elasticité offre	Elasticité demande	Part facteur
Standard	Agriculture	Equipement	0,2	0,055				0		0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Agriculture	Immeuble	0,1	0				0		0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,2
Standard	Agriculture	Terrains	0	0				0		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Agriculture	Stocks	0,15	0,055				0		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,2
Standard	Industrie	Equipement	0,2	0,055				0		0,25	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Industrie	Immeuble	0,1	0				0,009		0,25	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Industrie	Terrains	0	0				0,0075		0,25	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,1
Standard	Industrie	Stocks	0,15	0,055				0		0,25	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Tourisme	Equipement	0,2	0,055				0		0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,2
Standard	Tourisme	Immeuble	0,1	0				0,009		0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,4
Standard	Tourisme	Terrains	0	0				0,0075		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,1
Standard	Tourisme	Stocks	0,15	0,055				0		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Service	Equipement	0,2	0,055				0		0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,4
Standard	Service	Immeuble	0,1	0				0,009		0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,2
Standard	Service	Terrains	0	0				0,0075		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,1
Standard	Service	Stocks	0,15	0,055				0		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Global	Equipement	0,2	0,055				0		0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Standard	Global	Immeuble	0,1	0				0,009		0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,275
Standard	Global	Terrains	0	0				0,0075		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,15
Standard	Global	Stocks	0,15	0,055				0		0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,275
Code investissement	Agriculture	Equipement								0,3									0,3
Code investissement	Agriculture	Immeuble								0,3									0,2
Code investissement	Agriculture	Terrains								0,3									0,3
Code investissement	Agriculture	Stocks								0,3									0,2
Code investissement	Industrie	Equipement	0,2	0	0	0	0	0	0	0,25	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Code investissement	Industrie	Immeuble	0,1	0	0	0	0	0,009	0	0,25	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Code investissement	Industrie	Terrains	0	0	0	0	0	0,0075	0	0,25	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,1
Code investissement	Industrie	Stocks	0,15	0	0	0	0	0	0	0,25	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Code investissement	Tourisme	Equipement	0,2	0	0	0	0	0	0	0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,2
Code investissement	Tourisme	Immeuble	0,1	0	0	0	0	0	0	0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,4
Code investissement	Tourisme	Terrains	0	0	0	0	0	0,009	0	0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,1
Code investissement	Tourisme	Stocks	0,15	0	0	0	0	0,0075	0	0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Code investissement	Service	Equipement	0,2	0	0	0	0	0	0	0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,4
Code investissement	Service	Immeuble	0,1	0	0	0,045	0	0,009	0	0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,2
Code investissement	Service	Terrains	0	0	0	0,045	0	0,0075	0	0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,1
Code investissement	Service	Stocks	0,15	0	0	0	0	0	0	0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Code investissement	Global	Equipement	0,2	0	0	0	0	0	0	0,3	0,25	0,2	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,3
Code investissement	Global	Immeuble	0,1	0	0	0,045	0	0,009	0	0,3	0,25	0,01	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,275
Code investissement	Global	Terrains	0	0	0	0,045	0	0,007	0	0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,15
Code investissement	Global	Stocks	0,15	0	0	0	0	0	0	0,3	0,25	0	0,01	0,1	0,15	0,25	1	0	0,275

Annexe 5. Calcul de l'efficacité de l'IRPP

Sources des données

Enquête ménage EMICOV 2015 :

- REMP.dta
- Poids_EMICOV_2015.dta

Étapes du calcul

1. Répartition des contribuables entre salariés et non-salariés à l'aide de la variable *emp_ap12* de l'enquête EMICOV
2. Pour chaque catégorie (salariés/non-salariés) : Somme des revenu/salaire mensuels des membres de chaque ménage et calcul du revenu/salaire annuel du ménage.
3. Calcul de l'impôt de chaque ménage en application du barème par tranche et par type d'emploi.
4. L'échantillonnage de l'enquête comprend 914 « grappes » dont chacune a reçu un poids (variable *weight_final*) ; tous les ménages dans une grappe ont le même poids. Pour produire une estimation au plan national, il faut simplement multiplier les estimations au niveau ménage par les poids des ménages.
5. La « rémunération des salariés » de 2015, issue des comptes nationaux, est une approximation de l'assiette fiscale totale de l'IRPP. On a donc remis à l'échelle les revenus observés dans les données d'enquête sur la base de cet agrégat.
6. Les recettes fiscales des années 2013-2017 ont été estimées en faisant un calcul proportionnel en 2015 de l'assiette fiscale à la rémunération des salariés (en supposant que cette relation restait stable au fil du temps).
7. Finalement, calcul de l'efficacité fiscale comme la somme des recettes fiscales théoriques divisée par les recettes fiscales liquides observées.

Annexe 6. Dépenses fiscales (en milliards de FCFA)

Tableau 23 : Dépense fiscale par type d'impôts et d'exonération (en milliards de FCFA)

	2013	2014	2015	2016
Dépense fiscale en douane	37,757	53,053	58,397	49,754
TVA au cordon douanier	14,792	18,912	33,447	31,589
Privilèges diplomatiques	1,100	1,356	2,043	1,247
Code des investissements	6,119	4,927	2,597	4,573
Code pétrolier	0,505	2,809	2,852	0,521
Code minier	0,137	0,098	0,057	0,073
Conventions GSM	2,740	3,083	1,686	0,214
Autres Conventions	0,327	0,979	1,910	2,758
Logements	0,008	0,007	0,000	0,000
Marchés publics et projet à financements extérieurs	2,120	1,959	8,635	5,126
Dons	1,039	0,297	0,126	0,085
ONG	0,254	0,536	0,267	0,405
Exonérations sur biens et services	0,432	2,860	13,273	16,587
Autres	0,011	0,000	0,000	0,000
Droit de douane et autres impôts	22,965	34,141	24,950	18,165
Privilèges diplomatiques	1,555	3,050	2,233	1,264
Code des investissements	10,389	8,870	2,201	2,671
Code pétrolier	0,849	4,955	2,241	0,300
Code minier	0,240	0,174	0,045	0,019
Conventions GSM	4,890	5,438	1,325	0,106
Autres Conventions	0,585	1,727	1,501	1,406
Logements	0,013	0,012	0,000	0,000
Marchés publics et projet à financements extérieurs	2,628	3,456	6,794	2,772
Dons	0,602	0,662	0,137	0,249
ONG	0,431	0,946	0,210	0,296
Exonérations sur biens et services	0,765	4,851	8,264	9,072
Autres	0,019	0,000	0,000	0,010
Dépense fiscale sur collecte intérieure	38,144	54,670	70,270	99,884
Fiscalité Directe	12,192	17,262	16,041	39,753
<i>IS</i>	12,192	17,262	15,740	23,731
GSM	11,732	15,752	13,370	17,490
Code des investissements	0,260	1,390	2,340	0,611
Code Minier	0,000	0,120	0,000	n.d.
Zone Franche Industrielle	0,000	0,000	0,030	n.d.
Loi de Finances, arrêtés, décret	0,000	0,000	0,000	0,000
Entreprises nouvellement créées	0,190	n.d.	n.d.	n.d.
Entreprises de BTP	0,010	n.d.	n.d.	n.d.
Revenus des titres consolidés de la BCEAO	n.d.	n.d.	n.d.	5,630
<i>Droit d'enregistrement</i>	0,000	0,000	0,301	16,022
Fiscalité Indirecte (TVA)	25,952	37,408	54,229	60,131
Privilèges diplomatiques	0,707	1,265	3,307	1,737
Code des investissements	0,096	1,073	2,585	0,666
Code pétrolier	0,021	0,496	4,631	0,599
Code minier	0,000	0,028	0,220	0,058
Conventions GSM	0,001	0,005	1,645	0,011
Autres Conventions	0,172	0,321	1,846	0,309
Logements	0,005	0,002	0,006	0,065
Marchés publics et projet à financements extérieurs	10,133	15,159	12,533	15,940
Dons	0,014	0,002	0,296	0,007
ONG	0,122	0,176	0,526	0,335
Exonérations sur biens et services	14,075	18,745	26,635	40,388
Autres	0,607	0,137	0,000	0,016
TOTAL	75,901	107,723	128,667	149,638

Sources : Rapports d'évaluation de la dépense fiscale annexés aux lois de finance (2013, 2014, 2015, 2016), calculs des auteurs.