

20 avril 2014



SECURISER LES REMBOURSEMENTS DE CREDITS DE TVA DANS LES PAYS MEMBRES DE L'UEMOA

Gérard Chambas¹

**« Coordination fiscale en UEMOA : évaluer le passé et tracer l'avenir »
Conférence UEMOA-FMI, Dakar, 30 avril-2 mai 2014**

¹ CERDI – Université d'Auvergne. La présente note engage la seule responsabilité de l'auteur et non celle des institutions auxquelles il appartient. Ce dernier remercie vivement Mario Mansour pour avoir relu une première version de ce document et suggéré d'utiles modifications.

Table des matières

Introduction	3
1 Remboursement fluide des crédits, condition de la neutralité de la TVA et de sa pérennité	4
1.1 Origine des crédits de TVA.....	4
1.2 Remboursement fluide des crédits, condition de la neutralité économique et de la pérennité de la TVA	5
2 Remboursement des crédits de TVA : quelle situation dans les pays membres de l'UEMOA ?	6
2.1 Les dispositions de la Directive TVA et de certains pays membres de l'UEMOA relatives au remboursement des crédits de TVA.....	6
2.2 La prévention de formation des crédits de TVA à travers des dispositifs dérogatoires...	7
2.3 Précomptes et second taux de TVA, facteurs de formation de crédits de TVA.....	8
2.4 Rembourser les crédits de TVA comme une dépense budgétaire	8
2.5 La recherche infructueuse d'alternatives à un paiement « cash »	9
3. Orientations pour un remboursement fluide des crédits de TVA dans les pays de l'UEMOA?	9
3.1 Dispositifs envisageables pour sécuriser le remboursement des crédits de TVA	9
3.2 Eviter des pertes de recettes de TVA consécutive à un remboursement fluide des crédits de TVA	13
Conclusion	14
Références	15

INTRODUCTION

Ces dernières années, afin de mener à bien leur transition fiscale², de nombreux PED, notamment les pays membres de l'UEMOA, ont accordé une grande importance à la mobilisation de recettes fiscales supplémentaires. La TVA complétée par les droits d'accises est alors apparue comme le pivot essentiel de la transition à la fois en raison de sa capacité à mobiliser des montants de recettes fiscales susceptibles de compenser au moins en partie (Keen, Ligthart, 2001 ; Baunsgaard, Keen, 2010) les pertes de recettes tarifaires consécutives à la libéralisation commerciale. La neutralité économique de la TVA, qui permet, en la substituant à d'autres impôts plus distorsifs, de réduire l'effet négatif du prélèvement fiscal sur la croissance, constitue une deuxième justification du rôle central accordé à la TVA.

Dans la zone UEMOA, des progressions de recettes de TVA ont été obtenues ce qui a permis à un pays comme le Sénégal ou plus récemment le Burkina Faso, de compenser les pertes de recettes tarifaires consécutives à la libéralisation commerciale. Pour d'autres pays, la compensation reste partielle à l'instar de nombreux pays à faible revenu.

Concentrés sur l'objectif de recettes, les différents pays membres de l'UEMOA ont accordé une attention bien moindre à améliorer la neutralité économique du prélèvement fiscal. Ainsi, le remboursement des crédits de TVA n'a pas bénéficié d'une priorité élevée : actuellement, d'importants crédits de TVA non remboursés ou remboursés dans des conditions difficiles grèvent la compétitivité des entreprises implantées dans la zone UEMOA.

L'accumulation de crédits de TVA non remboursés va à l'encontre de l'objectif d'une plus grande neutralité économique du prélèvement fiscal. De plus, en suscitant une forte demande d'exonérations, elle menace la pérennité de la TVA, et en définitive, constitue un obstacle à la transition fiscale.

L'importance de l'enjeu, qui est de réussir la transition fiscale, justifie de porter une attention particulière au remboursement des crédits de TVA en répondant à trois questions essentielles.

- 1) Quelles sont les raisons pour lesquelles un remboursement fluide des crédits de TVA constitue une condition de neutralité et de pérennité de la TVA ?
- 2) Quelle est actuellement la situation des remboursements des crédits de TVA dans la zone UEMOA ?
- 3) Quelles orientations envisager pour rendre fluide le remboursement des crédits de TVA ?

² La transition fiscale vise principalement à atteindre un niveau optimal de recettes fiscales et à améliorer la neutralité économique du prélèvement fiscal. Le niveau structurel du potentiel de recettes fiscales peut être retenu comme une référence pour repérer l'objectif de recettes (Attila, Chambas, Combes, 2009).

1 REMBOURSEMENT FLUIDE DES CRÉDITS, CONDITION DE LA NEUTRALITÉ DE LA TVA ET DE SA PÉRENNITÉ

Un remboursement fluide des crédits de TVA constitue la condition à la fois de la neutralité économique et de la pérennité de la TVA. La fluidité du remboursement des crédits de TVA est loin d'être acquise : pour la zone UEMOA, le constat déjà ancien selon lequel le remboursement des crédits de TVA constitue le « talon d'Achille³ » de l'édifice TVA, et en cela, de la transition fiscale reste au centre de l'actualité.

1.1 Origine des crédits de TVA

La TVA, impôt assis essentiellement⁴ sur la consommation finale des ménages, est appliquée de manière systématique à chaque transaction des opérateurs économiques assujettis à la TVA. Cette application systématique facilite les recoupements et évite de gérer des dispositifs dérogatoires : elle constitue la condition d'un contrôle efficace. Toute TVA appliquée sur une assiette autre que la consommation finale a vocation à être, soit imputée en déduction de montants de TVA dus, soit à être remboursée quand un crédit net apparaît.

Imputation des crédits de TVA. Dans le cas le plus courant, l'assujetti est débiteur net : dans sa déclaration de TVA, il impute les crédits bruts sur les montants de TVA dus et, de ce fait, ne supporte aucune charge nette de trésorerie significative.

Situations de crédit net de TVA. Le crédit net de TVA apparaît quand les montants des débits de TVA sont insuffisants pour imputer complètement le montant des crédits de TVA. En l'absence de dispositions dérogatoires (exonérations ou suspensions de TVA) destinées à prévenir la formation de crédits de TVA (cf. infra § 2.2), les crédits nets de TVA sont fréquents et importants (souvent, les crédits de TVA atteignent 20% à 40% des recettes brutes de TVA⁵).

Les crédits de TVA sont occasionnés principalement par des activités à l'exportation et des investissements ; de manière plus transitoire, les reconstitutions de stocks sont susceptibles de conduire à des situations de crédits nets. De plus, dans les législations de TVA à taux multiples (cas de la Côte d'Ivoire et du Sénégal), l'application de taux de TVA plus élevés sur les consommations intermédiaires que sur les ventes entraîne aussi la formation de crédits. Enfin, les précomptes de TVA effectué par des entités publiques conduisent à la formation de crédits de TVA supportés par les opérateurs privés. Le crédit net de TVA correspond à un trop-perçu fiscal pesant sur les assujettis TVA, collecteurs bénévoles au profit de l'Etat ; il est donc assimilable à une recette fiscale négative.

Enfin, les exonérations comme celle relative au coton fibre au Mali (cas d'un produit exporté) ou au riz au Sénégal (cas d'un produit alimentaire en partie importé), entraînent la formation de crédits de TVA non éligibles au remboursement. De cette charge fiscale rémanente résulte

³ Ebrill L., Keen M., Bodin J-P., Summers V. 2001 *The Modern VAT*. IMF.

⁴ La TVA est aussi assise sur les dépenses publiques non salariales.

⁵ Les crédits nets de TVA atteignent au début des années 2000, 38% pour l'Europe, 35% pour la Nouvelle Zélande, 17% pour l'Amérique Latine, et seulement, 7% pour l'Asie et 6% pour l'Afrique sub-saharienne, cf. Harrisson, Krelove, 2005.

une diminution de la compétitivité des productions concernées par les exonérations, que ces productions soient exportées ou destinées au marché local. Les recettes de TVA dégagées, en créant des charges définitives de TVA (charges rémanentes) sur les consommations intermédiaires, ont donc pour contrepartie des charges fiscales sur les coûts. Ces charges sont contraires à la neutralité économique de la TVA.

1.2 Remboursement fluide des crédits, condition de la neutralité économique et de la pérennité de la TVA

Remboursement fluide des crédits, condition de la neutralité économique de la TVA. Afin de ne pas grever les coûts des exportateurs, des investisseurs, des opérateurs reconstituant leurs stocks ou des assujettis à un taux réduit de TVA, les crédits de TVA, en raison de leur nature de trop-perçu fiscal doivent être remboursés aussi rapidement que possible. Il s'agit pour l'administration fiscale de trouver un compromis entre 1) un remboursement immédiat, condition de la neutralité économique de la TVA et 2) la nécessité de disposer de délais suffisants pour exercer les contrôles préservant l'Etat contre le risque de rembourser des crédits de TVA fictifs. La maîtrise des coûts des procédures de remboursement à la fois pour les entreprises assujetties à la TVA et pour l'administration fiscale constitue un autre aspect important.

Remboursement fluide des crédits, condition de la pérennité de la TVA. Diverses expériences montrent qu'à défaut de rembourser les crédits conformément aux bonnes pratiques, il devient inévitable de satisfaire, au moins en partie, les demandes d'exonérations exprimées par les assujettis TVA. Arguant de l'effet néfaste des lacunes dans le remboursement des crédits de TVA, les opérateurs pénalisés revendiquent l'octroi de mesure d'exonérations ou de suspension des TVA relatives aux consommations intermédiaires : ils cherchent à éviter la charge de crédits de TVA non remboursés.

Ainsi, dans le cas ivoirien, les défaillances⁶ dans les remboursements des crédits de TVA ont été à l'origine du rétablissement de la mesure de suspension de TVA sur les achats des activités exportatrices (disposition supprimée en janvier 2013). De même, l'accumulation de crédits de TVA non remboursés a conduit à l'octroi de nombreuses exonérations⁷ de TVA dont celles relatives à certains intrants comme l'alimentation du bétail et à certaines consommations intermédiaires nécessaires à leur production de ces intrants ou encore à l'octroi d'exonérations de TVA incluses dans le Code minier, dans des Conventions spécifiques ou en faveur de certains projets (grands projets d'infrastructures).

La prolifération des exonérations de TVA réduit fortement le rendement de la TVA : selon une analyse interne à la DGI, environ 55% de l'assiette de la TVA de la Côte d'Ivoire est exclu par les exonérations légales. De plus, en favorisant des fraudes notamment à travers des détournements de destination difficiles à détecter, la multiplication des régimes dérogatoires compromet la cohérence de la TVA et en rend la gestion difficile. La TVA devient un impôt complexe dont la pérennité est compromise. Ainsi, dans le cas de la Guinée, pays membre de

⁶ Ces défaillances sont assimilées par Bird et Gendron 2007 à un « emprunt forcé » supporté par les assujettis à la TVA.

⁷ Les exonérations se sont empilées au fil du temps ainsi que le démontre la lecture de l'art. 355 du CGI de Côte d'Ivoire (pas moins de huit pages d'exonérations diverses de TVA).

la CDEAO, le non-remboursement des crédits de TVA a rendu légitime la demande d'exonérations de TVA des opérateurs miniers puis de leurs fournisseurs. L'extension rapide des exonérations a concouru au déclin des recettes de TVA.

2 REMBOURSEMENT DES CRÉDITS DE TVA : QUELLE SITUATION DANS LES PAYS MEMBRES DE L'UEMOA ?

2.1 Les dispositions de la Directive TVA et de certains pays membres de l'UEMOA relatives au remboursement des crédits de TVA

La Directive TVA 02/98/CM/UEMOA (art. 42) prévoit un régime de remboursement minimal : chacun des pays membres de l'UEMOA peut mettre en œuvre des dispositions plus favorables et donc se rapprocher des meilleures pratiques internationales décrites plus loin. La Directive TVA prévoit (art. 39) que les assujettis « peuvent obtenir, sur leur demande, remboursement des crédits de TVA dont ils disposent à l'issue d'un semestre civil » et aussi que les « assujettis qui réalisent, pour plus de la moitié de leur chiffre d'affaires annuel, des opérations n'ouvrant pas droit à déduction peuvent obtenir, sur leur demande, le remboursement des crédits de TVA dont ils disposent à l'issue d'un bimestre civil ; une faculté similaire est ouverte aux assujettis acquérant des biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à 40 millions de FCFA TTC au cours du bimestre concerné.

Afin de réduire les coûts du traitement administratif des demandes de remboursement, la Directive (art. 40) dispose aussi que les Etats membres peuvent subordonner le remboursement à un montant minimal de crédit qu'ils déterminent. Ce montant ne doit toutefois pas excéder un million de FCFA.

La Directive TVA de 1998 (art. 41) n'encadre pas « les modalités pratiques de présentation et d'instruction des demandes, celles liées aux opérations de contrôles préalables nécessaires, ainsi que celles relatives à l'exécution des remboursements ». Cependant, elle limite le délai d'instruction à trois mois pour les demandes formulées à l'issue d'un semestre civil, et à deux mois s'agissant des demandes formulées à l'issue d'un bimestre et prévoit que « l'exécution du remboursement s'effectue dans les quinze jours suivant celle de la décision ».

La législation actuelle du Sénégal. En prévoyant un délai d'instruction de deux mois, délai ramené à un mois pour les demandeurs habituels n'ayant pas été l'objet de redressement fiscal au cours des six derniers exercices et un délai de règlement par chèque ou virement de 15 jours, les dispositions du dernier Codes des Impôts (CGI) du Sénégal (décembre 2013), bien qu'allant au-delà de la Directive TVA et en net progrès par rapport aux dispositions antérieures, notamment quant au mode de restitution, sont encore éloignées des bonnes pratiques internationales (cf. infra § 3.1). De plus, dans les faits, les dispositions légales relatives au remboursement ne sont pas respectées : les délais de remboursements effectifs sont souvent supérieurs aux délais légaux tandis que les formalités exigées et les contrôles effectués (cf. infra) semblent⁸ dissuader de nombreux opérateurs, notamment les entreprises moyennes, de présenter des demandes de restitution.

La législation actuelle de la Côte d'Ivoire (art. 382 CGI) prévoit une liste limitative des cas où les déductions de TVA peuvent donner lieu à restitution. Elle requiert de fournir une

⁸ L'abstention des contribuables s'explique aussi par le caractère fictif de certains crédits de TVA.

demande spécifique accompagnée de diverses pièces (copies des déclarations de TVA et états des sommes déductibles, caution bancaire à hauteur de 25 % des sommes demandées en remboursement, attestation de sincérité des sommes demandées en remboursement, pour les biens importés ou les exportations attestations délivrées par la DGD et enfin un droit de recherche).

A côté de la procédure normale de remboursement, une procédure accélérée est incluse dans la législation ivoirienne. Le délai d'instruction de la demande de remboursement est fixé à un maximum de deux mois pour la procédure normale et au plus de 15 jours pour la procédure accélérée. Dans les deux cas, l'ordre de paiement doit intervenir sous un délai maximal de 15 jours.

Une Régie de remboursement a été créée pour rembourser les crédits de TVA. A partir de 2012, cette Régie est parvenue à satisfaire les demandes de remboursement courantes et à apurer la quasi-totalité du stock de demandes en souffrance⁹. Cette évolution favorable a été fortement facilitée par l'octroi de nombreuses exonérations et suspensions de TVA qui ont prévenu la formation de crédits de TVA (cf. infra § 2.2) mais sont difficiles à contrôler.

Au-delà des dispositions légales signalées ci-dessus, la présentation d'une demande de remboursement des crédits de TVA déclenche des contrôles souvent lourds et dissuasifs pour les assujettis TVA mais pas forcément efficaces pour lutter contre la fraude. Ces contrôles pourraient être allégés en différenciant les modalités de contrôle en fonction d'une analyse-risque (cf. infra) et en effectuant des recoupements sur pièce qui, pour être efficaces, requièrent une gestion efficace des informations fiscales ordonnées autour de l'identifiant unique des contribuables et supposant un accès automatique aux informations fiscales détenues par les autres administrations financières (Direction des douanes, Direction du budget). A cet égard, afin de contribuer à pallier les difficultés récurrentes rencontrées dans les différents pays pour un échange automatique d'informations, la Commission de l'UEMOA est intervenue de manière opportune (Directive 02/2012/CM portant modernisation et harmonisation des systèmes d'échanges d'informations entre les administrations douanières et fiscales) pour promouvoir la mise en place de plateformes d'échanges électroniques.

2.2 La prévention de formation des crédits de TVA à travers des dispositifs dérogatoires

Exonérations ou suspensions de TVA relatives aux intrants et consommations intermédiaires, procédures dérogatoires, permettent de prévenir la formation de crédits de TVA. Ainsi, le CGI du Sénégal (art. 373.1) prévoit que, pendant la période d'investissement, les fournitures des entreprises agréées bénéficient d'une suspension de TVA. Le matériel agricole utilisé conformément à son objet bénéficie d'une exonération définitive de TVA. L'inconvénient de ces procédures dérogatoires au droit commun est de susciter un risque de fraude.

Comme le met en évidence le cas ivoirien, de ces procédures résulte une forte diminution des demandes de remboursements des crédits de TVA : en 2009, avant la réactivation de la

⁹ Les demandes de remboursement de crédits de TVA en attente, de 32,4 milliards de FCFA début 2012 ont été ramenées à 15,8 milliards de FCFA au 5 novembre 2013, principalement à travers les paiements de la Régie de remboursement des crédits TVA et aussi à travers des procédures de compensation. Quant au stock antérieur de 32 milliards de FCFA d'arriérés de remboursements de crédits de TVA non remboursés (comptabilisé à fin 2011), il est en voie d'apurement : fin octobre 2013, le solde encore non remboursé avait été ramené à 3 milliards de FCFA.

suspension de TVA en faveur des activités exportatrices et la mise en œuvre de nouvelles exonérations, le montant des demandes de remboursements de crédits de TVA s'élevait à 72,9 milliards de FCFA ; il a été ramené à 25,8 milliards de FCFA en 2012 alors qu'une vive reprise économique post-crise intervenait.

2.3 Précomptes et second taux de TVA, facteurs de formation de crédits de TVA

Les précomptes de TVA ont été introduits dans plusieurs pays (Côte d'Ivoire, Mali, Sénégal, ...) en raison de leur effet supposé favorable sur le volume des recettes de TVA. La procédure de précompte a pour effet de déplacer, de manière dérogatoire par rapport au mécanisme usuel de TVA, une partie des TVA dues des entreprises privées vers les entités publiques, clientes des entreprises privées. Il en résulte le développement de situations créditrices nettes de TVA au niveau des entreprises privées¹⁰. A noter que le précompte TVA a été supprimé au Mali à compter de janvier 2012 tandis qu'il est en cours de suppression au Sénégal.

L'introduction dans un objectif d'équité¹¹ d'un second taux de TVA désormais autorisée par la Directive TVA de 2009 est également à l'origine de situation de crédits nets de TVA accumulés par des entreprises, dont les activités sont soumises à un taux réduit.

En raison des difficultés rencontrées pour rembourser les crédits de TVA, l'application des précomptes de TVA affecte la neutralité économique de la TVA au détriment des fournisseurs des entités publiques¹² ; pour les TVA à deux taux (cas du Sénégal pour le tourisme ; cas de la Côte d'Ivoire pour les pâtes alimentaires, le lait, les matériels de production de l'énergie solaire et les produits pétroliers), paradoxalement, en l'absence d'un remboursement fluide des crédits de TVA, ce sont les activités assujetties au taux réduit qui sont pénalisées par une surcharge fiscale sous forme de crédits de TVA mal remboursés¹³.

La difficulté spécifique introduite par ces deux catégories de dispositions (précompte, second taux) est de multiplier les situations de crédits de TVA, d'alourdir la gestion de la TVA à la fois pour les entreprises et l'administration fiscale, et ainsi d'augmenter la probabilité de non-remboursement des crédits de TVA ou de charges anormales liées aux procédures de remboursement des crédits de TVA.

2.4 Rembourser les crédits de TVA comme une dépense budgétaire

Les remboursements des crédits de TVA sont toujours traités dans différents pays de l'UEMOA (Côte d'Ivoire, Sénégal) comme une dépense budgétaire et, à ce titre, leur paiement est soumis aux procédures de la dépense publique. Ce choix, à l'origine de délais supplémentaires et de lourdeurs dans la procédure, accroît fortement les délais et la

¹⁰ L'expérience du Sénégal a mis en évidence le risque avéré d'une rétention des recettes de TVA par des entités publiques d'autant plus incitées à cette rétention que l'Etat tarde à régler les subventions prévues en faveur de ces organismes.

¹¹ Généralement, en raison de leur fréquente régressivité en raison de la part élevée des ménages aisés dans les consommations concernées (Cnossen, 2009), les taux réduits de TVA ne permettent pas d'atteindre des objectifs d'équité ; du point de vue redistributif, ils sont beaucoup moins efficaces qu'une dépense budgétaire ciblée (Keen, 2013).

¹² Cette charge fiscale induite incite probablement ces fournisseurs à solliciter des compensations, à adopter des comportements fiscaux moins civiques, ou à majorer le tarif de leurs fournitures aux entités publiques.

¹³ Au Sénégal, en 2013, le délai d'instruction des demandes de remboursement des crédits de TVA pouvait encore atteindre 9 mois.

vulnérabilité du système : lorsque les montants de crédits à rembourser deviennent importants (hypothèse d'une application systématique de la TVA), en cas de tensions sur la trésorerie de l'Etat, il est peu probable que la priorité initiale accordée en faveur des remboursements des crédits de TVA soit préservée. Dans le cas de la Régie¹⁴ mise en place en Côte d'Ivoire, il est aussi probable que le mode d'alimentation financière de la Régie ne permettrait pas de faire face à un fort accroissement des besoins de financement.

2.5 La recherche infructueuse d'alternatives efficaces à un paiement « cash »

Dans certains pays de la zone UEMOA, des solutions alternatives à un paiement « cash » ont été recherchées. Ainsi, jusqu'en janvier 2013, au Sénégal, les remboursements étaient acquittés à travers de certificats de détaxes imputables sur certaines catégories d'impôts (TVA et TOB) et endossables¹⁵. Cette expérience a démontré les inconvénients de ces certificats de détaxes soumis à des procédures lourdes et complexes. Contrairement au principe de neutralité économique de la TVA, l'opérateur créancier de TVA subissait de longs délais de remboursement, des contrôles lourds et d'importants coûts de transaction : le placement auprès des banques ou des transitaires des certificats de détaxes était à l'origine d'un coût élevé pour certains contribuables (commissions). Dans certains cas, découragé par l'ensemble des coûts à supporter, l'opérateur renonçait à demander le remboursement des crédits de TVA. Le contrôle des certificats de détaxes est aussi une tâche difficile pour les administrations financières et des fraudes ne sont pas exclues.

3. ORIENTATIONS POUR UN REMBOURSEMENT FLUIDE DES CRÉDITS DE TVA DANS LES PAYS DE L'UEMOA

En raison de la grande ouverture extérieure des pays de l'UEMOA et de la poursuite des politiques de libéralisation commerciale, il est essentiel que ces pays veillent à préserver leur compétitivité économique : en matière de remboursement des crédits de TVA, facteur important de compétitivité, il s'agit donc de rejoindre les meilleures pratiques internationales. A défaut, le niveau relativement important des recettes de TVA constaté dans la plupart des pays de l'UEMOA aurait pour corollaire d'importantes distorsions contraires à la compétitivité.

La progression des recettes de TVA, qui atteignent dans certains pays de l'UEMOA des niveaux remarquables¹⁶ sans que pour autant les crédits de TVA soient restitués de manière satisfaisante, rend urgente l'adoption de mesures conduisant à une fluidité satisfaisante des remboursements de crédits de TVA mais aussi évitant des pertes de recettes de TVA.

3.1 Dispositifs envisageables pour sécuriser le remboursement des crédits de TVA

La référence des pratiques internationales pour rembourser les crédits de TVA

Se hisser au niveau des meilleures pratiques internationales tout en maîtrisant les risques de rembourser des crédits fictifs de TVA implique d'opter pour un remboursement « cash » dont les délais doivent être réduits de manière drastique : à cette fin, il s'agit de faire appel à une

¹⁴ La Régie de remboursement des crédits de TVA, créée par l'ordonnance 2006-234 du 2 août 2006, est alimentée par affectation d'une partie des recettes de TVA perçues en douanes et au niveau de la DGI fixé par arrêté du Ministre des Finances (10% actuellement) et du produit de la taxe sur les opérations bancaires.

¹⁵ Au Ghana, un système analogue est en vigueur.

¹⁶ Ainsi, au Sénégal, les recettes de TVA de ces dernières années dépassent 7% du PIB.

analyse-risque débouchant sur un traitement différencié des demandes de remboursements ; les méthodes modernes de transmission et de gestion de l'information (télé-procédures), en cours d'introduction depuis fin 2013 au Sénégal, constituent aussi un facteur essentiel pour raccourcir les délais de traitement des demandes de restitution des crédits de TVA.

L'introduction d'une analyse-risque dans les procédures de remboursements des crédits de TVA a pour objectif d'alléger les coûts supportés à l'occasion des contrôles à la fois par les administrations fiscales et par les opérateurs ; elle a aussi pour objectif de permettre une accélération des contrôles tout en maîtrisant le risque de pertes de recettes consécutif à des demandes frauduleuses.

Dans les pays de l'UEMOA, l'analyse-risque introduite encore de manière très partielle dans divers pays, dont la Côte d'Ivoire, pourrait reposer sur trois catégories d'assujettis TVA, distinguées selon le niveau de risque pour lesquelles les modalités de contrôle et les délais de remboursements¹⁷ seraient spécifiques.

- *Catégorie A (risque faible) : pour les opérateurs classés A, les demandes de remboursements doivent être très allégées, aucun justificatif préalable exigé et aucun contrôle a priori diligenté. Un contrôle a posteriori peut être réalisé sur la période non prescrite. Le remboursement devrait porter sur l'ensemble des crédits présentés en remboursement et intervenir sous un délai maximal de 8 jours.*
- *Catégorie B (risque moyen) : un relevé des factures d'achats et documents douaniers est exigé à l'appui de la demande. Les entreprises catégorisées B peuvent recevoir immédiatement 50% du montant de la demande—le solde devrait être payé après un contrôle ponctuel de la demande de remboursement. Le remboursement des crédits de TVA des opérateurs classés "catégorie B" devrait être effectif sous un délai maximal de 20 jours.*
- *Catégorie C (risque élevé) : outre la demande des pièces réclamées pour la catégorie B, il est prévu un contrôle systématique des demandes tandis qu'une caution bancaire doit être exigée pour ces entreprises. Le délai de remboursement ne devrait pas excéder 30 jours.*

D'un point de vue opérationnel, un classement rapide des assujettis TVA présentant des demandes de remboursement de crédits de TVA suppose de tenir à jour des fichiers relatifs au profil de risque des assujettis. Cependant, la qualité de ce classement dépend fortement de celle des données disponibles dans le système de traitement des informations des administrations fiscales. A cet égard, à l'intérieur de la zone UEMOA, une grande diversité de situation peut être observée : fréquemment, la qualité des données fiscales contenues dans les dossiers fiscaux informatisés est amoindrie par des erreurs, doublons dans les immatriculations, ...

L'introduction des télé-procédures et les remboursements des crédits de TVA. Les télé-procédures, en évitant de ressaisir les données à partir des déclarations, améliorent la fiabilité des données de TVA contenues dans les fichiers fiscaux, permettent de réduire les coûts

¹⁷ Les délais indiqués sont déterminés de manière empirique en fonction des pratiques internationales. Avec une amélioration des analyses-risques, une gestion plus efficace des informations fiscales et une simplification des circuits administratifs, ces délais ont vocation à être raccourcis.

administratifs à la fois pour l'administration et les assujettis des demandes de remboursement des crédits de TVA. Comme cela est déjà pratiqué en Côte d'Ivoire, afin d'assurer un meilleur service au contribuable, il serait judicieux que l'assujetti TVA puisse suivre en ligne la progression du traitement de sa demande de remboursement des crédits de TVA. En permettant aux administrations fiscales de disposer plus rapidement des données nécessaires à l'instruction et au contrôle des demandes de remboursement des crédits de TVA, les téléprocédures réduiront les délais nécessaires pour effectuer le contrôle.

Défaillances dans le remboursement des crédits de TVA : le paiement d'intérêts moratoires. Toute défaillance des assujettis TVA vis-à-vis de leurs obligations déclaratives ou de paiement est susceptible de sanctions. Compte-tenu du statut de collecteur bénévole des assujettis TVA, il est justifié que ces collecteurs reçoivent un dédommagement de l'Etat en cas de retard dans le remboursement des crédits de TVA : la possibilité de réclamer à l'Etat le paiement d'un intérêt moratoire devrait être ouverte aux entreprises, qui n'auraient pas perçu le remboursement de la TVA dans le délai légal—sauf si le retard de traitement des demandes de remboursement leur est imputable. L'octroi d'intérêts moratoires présenterait aussi l'avantage de fournir à l'intérieur des administrations financières un signal fort relatif à la défaillance administrative intervenue.

Quelles mesures de législation pour un remboursement fluide des crédits de TVA ?

Préserver l'unicité du taux de TVA afin de prévenir la formation des crédits de TVA. En dépit de la possibilité offerte par la Directive UEMOA de 2009, la majorité des pays de l'UEMOA n'ont pas introduit de second taux de TVA. De plus, les pays ayant introduit un second taux comme la Côte d'Ivoire et le Sénégal ont été relativement restrictifs quant aux champs d'application de ce second taux.

Les législations de TVA à taux unique suppriment une cause de formation des crédits de TVA tandis que les évaluations disponibles montrent que l'introduction de TVA à taux réduit ne constitue pas un instrument efficace pour atteindre des objectifs sociaux ou de redistribution.

Renoncer à l'application de précomptes à l'origine de crédits de TVA. Une telle orientation évite la formation de crédits de TVA grevant la compétitivité des entreprises fournissant l'Etat. De plus, l'expérience de divers pays, membres de l'UEMOA (Mali, Sénégal) ou non membres (Cameroun), montre que l'effet favorable sur les recettes est un effet de court terme tandis que l'effet négatif sur la neutralité de la TVA se pérennise.

Appliquer systématiquement le mécanisme de TVA pour éviter la formation de crédits fictifs. L'application systématique de la TVA empêche des fraudes par détournement de destination favorable à la formation de crédits fictifs de TVA¹⁸.

¹⁸ L'application systématique du mécanisme de TVA est aussi susceptible de conduire des fournisseurs locaux inconnus de l'administration fiscale à émettre, à la demande des assujettis clients des factures mentionnant la TVA afin d'en permettre la déductibilité. Cela permet à l'administration fiscale de dégager des recettes d'impôts directs supplémentaires (impôts sur le bénéfice, impôts sur les salaires).

Sécuriser les remboursements des crédits de TVA à travers un compte séquestre : une étape nécessaire

La création d'un compte séquestre auprès de la Banque centrale, désormais en place dans de nombreux pays d'Afrique au Sud du Sahara constitue la solution la plus fiable pour sécuriser le financement des remboursements des crédits de TVA. Cette mesure adoptée par le Mali est complémentaire des dispositions (cf. supra) visant à réduire les délais d'instruction du dossier. Dans le schéma administratif en vigueur dans les pays de l'UEMOA, les mouvements sur le compte séquestre doivent être assurés par le Directeur général des impôts, gestionnaire de la TVA sous le contrôle de la Direction générale du Trésor.

Assurer le financement du compte séquestre. Le mécanisme de financement du compte séquestre doit permettre d'affecter à ce compte les sommes nécessaires en évitant des surplus de financement. Ce mécanisme peut varier selon les caractéristiques économiques du pays concerné. Ainsi, par exemple, en RDC, lors de l'introduction de la TVA en 2011 un tel mécanisme a été institué pour rembourser les crédits de TVA des activités minières en RDC : en raison de l'orientation vers l'exportation du secteur minier, la TVA supportée par les achats des activités minières (achats à l'importation et achats locaux) était intégralement affectée au financement du compte séquestre ; cet apport est complétée par un prélèvement de 10% de la TVA interne.

Le mécanisme mis en place en RDC, qui consiste à identifier les TVA supportées par des secteurs d'activités spécifiques et par certaines entités, est transposable aux pays membres de l'UEMOA qui, pour certains d'entre eux, disposent d'une bonne capacité de traitement des informations fiscales. Par exemple, dans le cas des projets d'infrastructures publiques donnant lieu à des remboursements de TVA, il est possible à travers les déclarations TVA des structures gestionnaires de connaître le montant de TVA supportée et de l'affecter au compte séquestre. Ce mécanisme d'affectation des TVA supportées par des activités bénéficiant d'exonération doit être automatique. Les excédents éventuels ont vocation à être reversé au profit du compte du Trésor Public.

Dans des cas où l'origine des crédits de TVA est plus diffuse, on peut exploiter l'historique des demandes de remboursement de TVA pour déterminer la part du produit de TVA à affecter au compte séquestre.

Rembourser les crédits de TVA à travers un compte DGI : une étape à franchir

Le compte séquestre constitue une étape intermédiaire vers la sécurisation des remboursements des crédits de TVA. Cependant, le mécanisme du compte séquestre est relativement contraignant. Aussi, lorsque des pays de l'UEMOA seront parvenus à un remboursement régulier des crédits de TVA, il pourra être envisagé de procéder aux aménagements nécessaires, notamment quant au statut comptable des administrations fiscales, pour que les crédits de TVA soient considérés comme une recette négative gérée par l'administration fiscale et venant en déduction des recettes brutes de TVA sur le compte de la DGI. Cette dernière reverserait alors au Trésor Public les recettes nettes de TVA après déductions des remboursements de crédits.

3.2 Compenser les pertes de recettes de TVA consécutive à un remboursement fluide des crédits de TVA

Dans les différents pays de l'UEMOA, il est difficile¹⁹ d'apprécier de manière précise les crédits de TVA non remboursés dans le cadre des législations actuelles : certains crédits de TVA figurant dans les déclarations sont fictifs et correspondent à des fraudes²⁰ tandis que d'autres, fondés, ne font pas l'objet d'une demande de remboursement en raison de la lourdeur des procédures et contrôles. Il est évidemment encore plus malaisé d'évaluer le montant des crédits de TVA qui seraient éligibles au remboursement si les orientations suggérées plus haut étaient mise en œuvre.

En dépit de ces incertitudes, mettre en place un système de remboursement fluide des crédits de TVA exercerait un impact négatif sur les recettes de TVA difficile à supporter par des Etats subissant depuis de nombreuses années de fortes tensions de trésorerie. Dégager un supplément de recettes de TVA pour compenser cet impact négatif est certainement nécessaire pour éviter un rejet par les autorités gouvernementales des mesures visant à un remboursement fluide des crédits de TVA. Cet objectif de renforcement des recettes brutes de TVA pour parvenir *a minima* à stabiliser les recettes nettes pourrait être atteint à travers une réforme de la législation de la TVA mais aussi à travers un renforcement de l'administration de la TVA.

Réforme de la législation de TVA : un nécessaire élargissement de l'assiette

A l'exception du Niger, qui met en œuvre un taux de TVA de 19%, le taux de 18% est appliqué dans les autres pays membres de l'UEMOA. Ce taux, relativement élevé, compte tenu de l'importance de l'incidence de la pauvreté parmi les consommateurs dans la zone UEMOA, est appliqué sur des assiettes légales fortement réduites par des exonérations importantes (cf. supra).

Les exonérations sont donc à l'origine de pertes de recettes considérables et aussi de handicaps pour les productions domestiques exonérées ; enfin, paradoxalement, la plupart des exonérations entraînent des effets sociaux négatifs (Chambas, 2013). Parallèlement, des niveaux élevés de taux de TVA présentent l'inconvénient d'entraîner une forte hausse du prix à la consommation des biens et services dans le champ de la TVA : ils incitent aussi fortement à la fraude (Brun, Chambas, 2010).

A l'évidence, dans la zone UEMOA, il convient d'éviter d'augmenter les taux de la TVA. Il est préférable d'élargir de l'assiette de la TVA en assujettissant des biens et services jusqu'ici exonérés. L'importance de l'assiette non exploitée est importante (proche de 50% selon des données recueillies dans les pays de l'UEMOA). Cet élargissement de l'assiette de la TVA pourrait permettre une baisse importante du taux de TVA tout en préservant l'objectif de recettes.

¹⁹ On retrouve une difficulté analogue au Ghana où on ne dispose pas d'une évaluation précise de l'ensemble du stock des demandes de remboursement de crédits de TVA.

²⁰ Déclarer des crédits fictifs permet à des contribuables fraudeurs de collecter à leur profit la TVA qu'ils devraient légalement reverser à l'Etat.

Afin de ne plus subir les effets néfastes des exonérations appliquées sur environ la moitié de l'assiette potentielle de la TVA (pertes de recettes, distorsions, effets sociaux indésirables), il pourrait être envisagé, comme suggéré par Chambas, 2013, d'élargir de manière drastique l'assiette légale de la TVA et corrélativement de mettre à profit cet élargissement de la TVA pour en abaisser le taux²¹. Dans le cas du Sénégal, une évaluation globale effectuée²² à partir d'un modèle Equilibre général calculable (EGC), a montré qu'il serait possible de maintenir les recettes de TVA en appliquant une TVA au taux de 13% sur une assiette légale élargie de 50% tout en remboursant les crédits de TVA. Un des avantages non cité plus haut de l'extension de l'assiette de la TVA serait de réduire la prime à l'informalisation.

Une administration plus efficace de la TVA : des perspectives de progrès

En dépit des progrès réalisés ces dernières années pour mieux administrer les impôts et tout particulièrement la TVA, de graves lacunes persistent dans l'administration de la TVA dans les pays de l'UEMOA. Ainsi, les recoupements indispensables à un contrôle efficace de la TVA sont encore entravés par des lacunes dans l'identification des contribuables à travers un identifiant fiscal unique, des insuffisances dans la maîtrise des obligations déclaratives, des retards dans les méthodes de contrôle (analyse-risque encore peu développée, accent excessif sur les contrôles exhaustifs), des faiblesses dans le traitement des informations fiscales et leurs recoupements et enfin des insuffisances dans l'action en recouvrement et le traitement contentieux. De plus, facteur aggravant dans certains pays de l'UEMOA, l'administration de la TVA ne bénéficie pas toujours d'une priorité claire en rapport avec le rôle de cet impôt dans la transition fiscale ce qui conduit à une dilution peu efficace des efforts des administrations fiscales concernées. Enfin, le pilotage des administrations fiscales est encore susceptibles d'importantes améliorations.

L'expérience du Maroc montre (Chambas, 2013) qu'un effort cohérent de renforcement d'administration de la TVA sur une période de moyen terme peut apporter des progrès remarquables : entre 2005 et 2011, alors que l'élargissement de l'assiette légale demeurerait fortement entravée par les groupes de pression et en dépit d'une législation de TVA demeurée complexe, les recettes de TVA du Maroc ont progressé de 3,8 points de PIB, progression imputable pour l'essentiel à une réduction de la fraude consécutive à une plus grande efficacité de l'administration de la TVA.

CONCLUSION

Assurer la fluidité des remboursements de crédits de TVA devrait, avec un même degré de priorité que l'objectif de recettes, constituer un objectif de premier rang pour les pays de membre de l'UEMOA. La promotion d'un prélèvement fiscal économiquement plus neutre constitue désormais une urgence ; l'enjeu de la réussite de la transition fiscale est d'une telle importance pour chacun des pays de la zone UEMOA qu'une impulsion régionale serait certainement utile. L'expérience acquise lors de la réforme de la TVA de 1998 a montré que l'échelon régional était, en matière fiscale, le niveau le plus approprié pour promouvoir des changements qui, au niveau national, suscitent en dépit de leur intérêt majeur des résistances particulièrement difficiles à surmonter. De surcroît, il est essentiel de conserver les acquis

²¹ Cette orientation correspond au choix effectué par la Nouvelle Zélande en 1986 avec une TVA à taux unique de 12,5%. Comme souligné par Grancollas (2004), le modèle de TVA de la Nouvelle Zélande a inspiré un grand nombre de pays de la zone Pacifique dont de nombreux pays en développement. Bien qu'ayant accordé une place plus importante aux exonérations, l'Afrique du Sud et le Ghana se sont inspirés des TVA à faible taux.

²² Cf. S. Calipel, C. de Quatrebarbe in Geourjon *et al.*, 2013

remarquables de l'harmonisation fiscale de la zone UEMOA (Mansour et Rota Graziosi, 2012).

L'impulsion régionale apparaît d'autant plus nécessaire que l'objectif de fluidité des remboursements de crédits de TVA pourrait offrir l'occasion, plus d'un demi-siècle après l'introduction de la TVA dans un pays d'Afrique de l'Ouest²³ et 14 ans après la Directive TVA de l'UEMOA, de franchir une nouvelle étape marquante, celle d'un élargissement drastique de l'assiette de la TVA combiné avec un taux unique fortement réduit (cf. supra). Afin de tirer tous les bénéfices d'une telle orientation, il serait nécessaire aussi de porter un accent tout particulier sur la modernisation de l'administration de la TVA.

Seule, l'UEMOA semble en mesure de promouvoir avec de bonnes chances de succès une TVA à taux modéré sur une large assiette, dont la pérennité resterait subordonnée à un remboursement fluide des crédits de TVA. Pour que les recettes de fiscalité interne soient à la hauteur des défis actuels de la transition fiscale des pays membres de l'UEMOA, un accent particulier serait aussi à accorder à la modernisation des droits d'accises (Geourjon, 2014).

²³ Pays pionnier en la matière, la Côte d'Ivoire a introduit la première TVA du continent africain en 1960.

RÉFÉRENCES

- Attila G., G. Chambas, J-L. Combes, 2009 « Official Development Assistance and Tax Transition », *Etudes et Documents, CERDI, 1*.
- Brun J-F., G. Chambas –2010 “Regressive nature of VAT exemptions for commodities in Africa” Box 2 in African Economic Outlook “The State of Public Resources Mobilization” ABD-OECD-UNDP.
- Baunsgaard, M. Keen, 2010, ‘Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization’, *Journal of Public Economics*, Vol. 94, N° 9610, pp. 563-577.
- Bird, R.M. et P-P. Gendron, 2007. *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge Books, Cambridge University Press.
- Chambas G., 2013. « Les performances récentes de la TVA au Maroc : impact de la lutte contre la fraude » *Assises Nationales sur la Fiscalité*, Ministère de l’Economie et des Finances, Skirat, 23-30 avril.
- Crossen S., 2009. « A VAT Primer for Lawyers, Economists and Accountants”, *Tax Note International*, July.
- Ebrill L., M. Keen, J-P Bodin, V. Summers, 2001. *The Modern VAT*. IMF.
- Geourjon A-M, Guerineau S., Guillaumont P., Guillaumont S., 2013. *Intégration régionale pour le développement en Zone franc*, Economica.
- Grandcolas C. 2004 “VAT in the Pacific Islands” *Asia-Pacific Tax Bulletin* January/February 2004.
- Harrisson G., Krelove R., 2005 “VAT Refunds; a Review of Country Experience, IMF Working Paper, WP/05/218.
- Keen M., 2013. « Targeting, Cascading, and Indirect Tax Design », *IMF Working Paper*, 13/57, February.
- Keen M., J. E. Ligthart, 2001 "Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform". *Journal of International Economics*, Vol. 56, 407-425.
- Keen, M., M. Mansour, 2009: « Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa: Key Challenges from Globalization », *IMF Working Paper*, WP/09/157.
- Mansour M., G. Rota-Graziosi, 2012 « Coordination fiscale dans l’Union Économique et Monétaire Ouest Africaine » *Revue d’Economie du Développement*, Vol. 26, N° 3, pp. 9-34.
- Mansour M., G. Rota-Graziosi, 2013 : « Tax Coordination, Tax Competition, and Revenue Mobilization in West African Economic and Monetary Union», *IMF Working Paper*, WP/13/163.