

POUR USAGE OFFICIEL

UNION EUROPEENNE



REPUBLIQUE DU TCHAD

**ORIENTATIONS APRES L'ATELIER NATIONAL SUR
L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES ET LA
REFORME DE L'IRPP¹ ?**

Jean-François Brun* et Gérard Chambas**

Mai 2017

¹Le présent document, rédigé à la demande de l'Union Européenne, relève de la seule responsabilité des auteurs ; il ne saurait engager la responsabilité des institutions auxquelles ils appartiennent.

*Maître de conférences HDR, Ecole d'Economie, CERDI/CNRS, Université Clermont Auvergne, 63000 Clermont-Ferrand, France

**Senior Fellow, FERDI, 63000 Clermont-Ferrand, France.

Table des Matières

Principaux acronymes.....	4
Préface	5
Introduction	6
I Vers une évaluation des dépenses fiscales	7
I.1 Evaluation partielle des manques à gagner à partir d'un échantillon de conventions fiscales d'établissement.....	8
I.2 Evaluation partielle des manques à gagner à partir de données douanières	9
I.3 Evaluation des effets sociaux des exonérations	9
II Réforme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP).....	10
II.1 Quelles orientations pour réformer l'IRPP ?	11
II.2 Modalités de la réforme de l'IRPP	11
II.3 Principaux résultats des simulations.....	12
III Perspectives opérationnelles	14
III.1 Perspectives ouvertes par l'évaluation des dépenses fiscales	14
III.2 Enjeux de la réforme de l'IRPP.....	15
III.3 Objectif de recettes supplémentaires à travers un renforcement de la TVA	16
Annexe I Note technique relative à l'évaluation des dépenses fiscales	20
Annexe II Note technique relative à la réforme de l'IRPP.....	24

Tableaux

1. Effet des différents scénarios sur les recettes totales	13
2. Effet sur la répartition de la charge fiscale selon le scénario 4	13

Graphiques

1. Nouveau barème de l'impôt sur les salaires.....	11
--	----

PRINCIPAUX ACRONYMES

CGI	Code général des impôts
DGDDI	Direction générale des douanes et des droits indirects
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
FCFA	Franc CFA
FMI	Fonds monétaire international
HT	Hors taxes
IGR	Impôt général sur le revenu
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
M	Millions
Mds	Milliards
MEF	Ministère de l'économie et des finances
ONG	Organisations non gouvernementales
PED	Pays en développement
PIB	Produit intérieur brut
TEC	Tarif extérieur commun
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

PREFACE

Un Atelier National sur la *Dépense Fiscale et la Réforme de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques* s'est tenu à N'Djamena les 22 et 23 mars 2017, sous le haut patronage de son Excellence M. Albert Pahimi Padacké, Premier Ministre de la République du Tchad. M. Christian-Georges Diguimbaye, Ministre des Finances et du Budget et Mme Banata Tchale Sow, Secrétaire d'Etat du Ministère des Finances et du Budget ont apporté leur expérience et apporté une précieuse contribution à l'ensemble des travaux de l'Atelier.

L'animation de M. Abouna Oumar, Président de la Chambre des Affaires Budgétaires et Financières de la Cour des Comptes a été décisive pour la qualité des échanges de l'Atelier.

La mission et les équipes-projets ont bénéficié de l'appui diligent de M. Djasrah Ngartigal Sanngar, Directeur Général des Impôts et de ses services. Mr Ali Sougui, Directeur Général des Douanes et des Droits Indirects, et M. Ousman Abdoulaye Haggar, Directeur Général de l'INSEED ainsi que leurs services ont apporté des contributions remarquables aux travaux de l'Atelier.

M. Abderahim Mezroui, de la Direction Générale des Impôts du Maroc et M. Elime Bitoungui de la Direction Générale des Impôts du Cameroun ont enrichi les débats en faisant part de l'expérience du Maroc et du Cameroun.

Le Dr Denisa-Elena Ionete, Ambassadeur, Chef de Délégation de l'Union Européenne et ses collaborateurs ont apporté un appui précieux lors de la préparation et de la tenue de l'Atelier National dans le cadre du Programme Bonne Gouvernance. Cet appui a été conforté par la Communauté des Partenaires Techniques et Financiers du Tchad sous la Présidence de Jean Claude Nachega, Représentant-Résident du FMI.

A travers leurs interventions, les nombreux participants ont enrichi les orientations et les conclusions de l'Atelier National.

À chacun, la mission exprime ses vifs remerciements pour l'excellent accueil qui lui a été réservé et la grande qualité de la collaboration dont elle a bénéficié.

.

INTRODUCTION

En raison d'une forte dépendance vis-à-vis des ressources pétrolières et de la baisse des prix des produits pétroliers, le Tchad est affecté par une chute particulièrement sévère de ses recettes publiques : entre 2011 et 2015, les recettes publiques globales sont passées de 23,0% à 7,6% du PIB ; ce dernier niveau de recettes est insuffisant pour couvrir les dépenses essentielles de l'Etat, notamment la masse salariale.

La baisse des recettes publiques a été aggravée par la faible contribution relative des recettes fiscales non pétrolières aux recettes publiques, dont la vulnérabilité est moindre que les recettes publiques directement tirées de l'exploitation du pétrole : les recettes publiques non pétrolières évaluées par rapport au PIB stagnent depuis 2011 à moins de six points de PIB ce qui constitue une valeur anormalement faible par rapport aux autres pays d'Afrique au sud du Sahara.

Le rapport Chambas - Brun (2016), rédigé à la demande des autorités dans le cadre d'une mission effectuée pour le Département des Finances Publiques du FMI,² avait identifié deux causes structurelles de la faiblesse des recettes fiscales. 1) L'octroi, à travers des procédures diverses, d'exonérations ou d'avantages fiscaux dérogatoires sont à l'origine d'importants manques à gagner de recettes fiscales (« dépenses fiscales »). 2) La complexité et l'inadaptation de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) constituent un obstacle majeur pour élargir l'assiette de cet impôt au-delà des revenus salariaux.

Pallier ces deux causes de faiblesse des recettes publiques permettrait une moindre vulnérabilité des ressources publiques en renforçant de manière durable les recettes publiques non pétrolières : il s'agit donc de réduire les pertes de recettes fiscales occasionnées par les exonérations et de mettre en place une législation de l'IRPP favorable à un élargissement de son assiette.

Un redressement durable des recettes publiques repose sur une réorientation profonde de la politique fiscale du Tchad.

Réformer la politique d'octroi d'exonérations nécessite de remettre en cause une politique traditionnelle d'incitation économique largement fondée sur des dispositifs fiscaux dérogatoires ; une telle remise en cause requiert au préalable d'évaluer de manière détaillée les dépenses fiscales entraînées par les diverses mesures fiscales d'incitation.

Réformer l'IRPP sera également à l'origine d'une rupture profonde puisqu'il sera nécessaire de substituer un système moderne dual de taxation des revenus au système particulièrement complexe d'imposition actuel ; cette substitution, qui sera à l'origine de changements importants dans la distribution de l'incidence de l'IRPP, implique de renoncer à appliquer un Impôt général sur le revenu (IGR).

² Chambas G., J-F. Brun, 2016, *Réforme de la fiscalité intérieure dans un contexte de chocs*, FMI, Département des Finances Publiques, Avril.

Compte tenu de la portée et de la nature des changements nécessaires, et afin de susciter une large adhésion, un Atelier National sur l'évaluation de la dépense fiscale et la réforme de l'IRPP s'est tenu à N'Djamena les 22 et 23 mars 2017 sous le haut patronage de son Excellence Monsieur Albert Pahimi Padacké, Premier Ministre de la République du Tchad.

Deux équipes-projets, une dédiée à l'évaluation des manques à gagner et l'autre à la réforme de l'IRPP ont pu bénéficier de l'appui d'une assistance technique mise à disposition par l'Union Européenne du 28 août 2016 au 24 avril 2017. Les travaux de l'Atelier National ont également été appuyés par des interventions de praticiens appartenant aux administrations fiscales du Maroc et du Cameroun : Maroc pour la dépense fiscale, Cameroun pour l'IRPP.

Le présent rapport³ offre une vue synthétique des travaux présentés lors de l'Atelier National et dégage les principaux résultats à la fois en matière d'évaluation des manques à gagner et en matière de réforme de l'IRPP. Il propose également des perspectives opérationnelles afin de renforcer la mobilisation interne de ressources.

I VERS UNE EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

Les exonérations fiscales octroyées à travers des dispositions légales, des conventions internationales (convention de Vienne, des accords institutionnels (ONG, partenaires au développement multilatéraux ou bilatéraux) ou des dispositions conventionnelles, (essentiellement des conventions d'établissement) sont à l'origine de manques-à-gagner de recettes fiscale désignés comme « dépenses fiscales » ; l'Etat consent à ces manques-à-gagner afin d'atteindre, en contrepartie, des objectifs d'incitation économique ou de justice sociale. D'un point de vue budgétaire, les dépenses fiscales ont un effet équivalent à des subventions. Cependant, alors que le montant des subventions est connu avec précision et les bénéficiaires bien identifiés, au contraire, ni le montant des dépenses fiscales, ni leurs bénéficiaires ne sont connus avec précision.

Jusqu'à présent, contrairement à de nombreux pays africains et en dépit de l'importance des montants des dépenses fiscales (cf. infra), le Tchad ne s'est pas engagé dans une évaluation des dépenses fiscales. Par conséquent, contrairement aux autres dépenses budgétaires, aucune information systématique et cohérente n'est disponible sur les dépenses fiscales. En raison de cette lacune, une optimisation budgétaire portant sur l'ensemble des ressources et dépenses publiques est impossible.

L'Atelier national sur « L'évaluation des dépenses fiscales et la réforme de l'IRPP » (N'Djamena, 22-23 mars 2017) a permis des évaluations partielles de manques-à-gagner effectuées de manière complémentaire par des équipes⁴ appartenant respectivement à la DGI,

³ Les divers documents et notes techniques rédigés durant la période où les équipes-projets ont pu bénéficier de l'Assistance Technique financée par l'Union Européenne seront joints en annexe au présent rapport.

⁴ Ces équipes ont bénéficié de l'appui des deux experts mis à disposition par l'Union Européenne.

à la DGDDI et enfin à l'INSEED. Ces évaluations partielles de manques-à-gagner, effectuées en dépit de fortes contraintes dans l'accès aux informations statistiques, constituent une première étape avant une évaluation des dépenses fiscales conforme aux bonnes pratiques internationales. Le constat de l'importance des montants des manques-à-gagner et aussi les premières analyses des effets de certaines mesures présentées dans le cadre de l'Atelier national des 22-23 mars 2017 marquent clairement la nécessité d'engager une évaluation des dépenses fiscales.

I.1 Evaluation partielle des manques à gagner à partir d'un échantillon de conventions fiscales d'établissement

Absence de suivi des conventions d'établissement. Aucun des Ministères ou entités ayant octroyé les exonérations ou clauses dérogatoires contenues dans les Conventions d'établissement n'a organisé une centralisation des Conventions, prévu un suivi, procédé à une évaluation des manques-à-gagner ou enfin évalué le respect des engagements contractés par les opérateurs économiques. De même, les administrations en charge de l'application de la fiscalité (DGI et DGDDI) ne détiennent pas systématiquement une copie des Conventions.

Constitution d'un échantillon de conventions d'établissement. Pour les besoins de l'Atelier national, l'équipe projet de la DGI a procédé un recensement des Conventions d'établissement ; ce recensement a été limité pour des raisons pratiques (disponibilité de moyens d'investigation) aux Conventions détenues par les services fiscaux et à celles dont il a été possible d'obtenir facilement la communication. L'équipe-projet DGI a pu rassembler 39 Conventions alors que l'effectif total serait compris dans une fourchette de 150 à 250 Conventions dispersées entre les Ministères du Commerce, des Mines, des Finances ou d'autres entités.

Constats à partir de l'échantillon de conventions constitué par la DGI : des manques-à-gagner importants. L'échantillon de 39 Conventions réuni par la DGI est probablement statistiquement biaisé et donc statistiquement non représentatif. Il fournit cependant une indication de la grande importance des manques-à-gagner entraînés par les Conventions fiscales d'établissement : sur un effectif restreint de 39 Conventions, la dépense fiscale, y compris la dépense fiscale⁵ relative à la fiscalité perçue au niveau du cordon, douanier (tarifs, fiscalité interne dont TVA), a pu être évaluée en 2015 à 45,2 milliards de FCFA, soit 13,3% des recettes fiscales totales.

Sans qu'il soit possible d'extrapoler des montants précis de manques-à-gagner globaux, le manque-à-gagner entraîné par les conventions d'établissement est particulièrement important.

⁵ A la demande de la DGI, la DGDDI a évalué les dépenses fiscales relatives aux droits et taxes perçus au niveau du cordon douanier en raison des exonérations octroyées en faveur des entreprises bénéficiant des 39 Conventions d'établissement.

I.2 Evaluation partielle des manques à gagner à partir de données douanières

Spécificité des manques-à-gagner de TVA en douane. Une partie importante des manques-à-gagner de TVA constatés en douane ne correspondent pas à un manque-à-gagner définitif, puisqu'une partie de ces manques à gagner font l'objet d'imputations comptables et donc de déduction sur les montants nets de TVA. Pour évaluer ultérieurement les dépenses fiscales, il conviendra de ne retenir comme dépenses fiscales les seuls manques-à-gagner définitifs.

Obstacle d'une informatisation partielle de la DGDDI. Bien que la DGDDI ait mis en œuvre Sydonia World, l'informatisation partielle des postes de douane (seulement, 75% des importations et 41,7% du manque-à-gagner en douane sont saisis par le système Sydonia) constitue un obstacle pour analyser les manques-à-gagner constatés au niveau du cordon douanier, car les manques-à-gagner des postes à procédures manuelles ne font pas l'objet d'une classification selon la nomenclature particulièrement détaillée et adoptée par l'ensemble des pays de la CEMAC. Une évaluation globale est cependant disponible pour les postes à procédure manuelle.

Constat à partir des données douanières de manques-à-gagner en douane importants. En 2016, le manque-à-gagner global comptabilisé par la DGDDI, soit à travers Sydonia, soit à travers des procédures manuelles s'élève à 140 milliards de FCFA, soit un montant supérieur aux recettes en douane du même exercice (123,5 milliards de FCFA).

Origine principale des manques-à-gagner : secteur minier ; ONG et bailleurs de fonds. L'application de la nomenclature CEMAC aux transactions gérées sur Sydonia montre qu'en 2016, 41,7 % des manques-à-gagner proviennent du secteur minier et 36,2% des ONG et bailleurs de fonds.

I.3 Evaluation des effets sociaux des exonérations

Evaluation nécessaire des effets sociaux des exonérations. Compte tenu de la place occupée par l'objectif de justice sociale dans la stratégie de développement du Tchad et du coût en dépenses fiscales des mesures d'exonération, les autorités doivent disposer d'une évaluation des conséquences sociales des exonérations. Aussi, pour l'Atelier national, l'INSEED a sélectionné un petit nombre de produits de large consommation bénéficiant d'une exonération de TVA ; bien évidemment, il serait nécessaire dans le cadre d'une évaluation des dépenses fiscales d'étendre le champ de l'analyse à la fois à d'autres consommations et à d'autres catégories d'impôts.

L'INSEED, à partir de l'enquête budget-consommation de 2011, a estimé la répartition des bénéfices d'exonérations de TVA portant sur un échantillon restreint de produits de consommation ; l'effet éventuel sur les producteurs, qu'il serait nécessaire de prendre en compte surtout dans le cas des productions alimentaires n'est pas évalué.

Groupes favorisés, principaux bénéficiaires des exonérations de TVA. L'exonération de TVA sur l'électricité bénéficie à hauteur de 62,9% aux deux déciles supérieurs et à seulement 0,4%

aux deux déciles les plus pauvres⁶. Pour les médicaments, ces pourcentages sont similaires (59% pour les deux déciles supérieurs et seulement 1% pour les deux déciles les plus pauvres). Les ratios pour les consommations alimentaires sont sensiblement différents (46,2 et 7,2%) en raison de la nature de ces consommations mais l'avantage de l'exonération de TVA va encore largement aux consommateurs favorisés.

Les constats effectués par l'équipe-projet INSEED montrent la nécessité d'inclure dans les évaluations des dépenses fiscales des analyses relatives à la distribution des bénéfices entre les différentes catégories de la population. Ils peuvent aussi inciter les autorités à considérer d'autres instruments (subventions, offre ciblée de biens publics comme les soins de santé) pour promouvoir un objectif de justice sociale.

II REFORME DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP)

Principes et pratique différent fortement. Du point de vue des principes, l'impôt sur le revenu juxtapose une fiscalité cédulaire et un impôt sur le revenu global net (IGR). Ce dernier est obtenu en agréant, après déduction de charges, l'ensemble des revenus catégoriels ; il constitue l'assiette de l'IRPP. Cependant, en pratique, l'IRPP se réduit à l'application d'une fiscalité cédulaire assise quasi-exclusivement sur les salaires à travers une retenue à la source. Cette caractéristique est commune à la plupart des pays d'Afrique au sud du Sahara n'ayant pas réformé leur IRPP. Cependant, le Tchad se singularise par l'application de barèmes différents pour le secteur privé et pour le secteur public.

- Les salaires du secteur privé sont taxés selon un barème progressif après application d'un abattement de 40% et le montant de l'IRPP dépend du quotient familial.
- Les traitements des fonctionnaires sont taxés à un taux proportionnel de 10,5% ; ils ne bénéficient, ni de l'abattement de 40%, ni du quotient familial. En revanche, les indemnités ne sont pas taxées.

Législation complexe favorable aux foyers aisés.

- Pour les salariés du privé, l'abattement de 40% et le quotient familial avantagent les contribuables disposant de hauts salaires, plus particulièrement ceux comprenant de nombreuses personnes à charge⁷.
- Pour les fonctionnaires, l'exclusion des indemnités du montant imposable favorise les agents dont le traitement élevé s'accompagne fréquemment des indemnités les plus conséquentes.

⁶ Les plus pauvres n'ont généralement pas accès à l'électricité

⁷ Un couple avec des personnes à charge et où les deux parents travaillent bénéficie en fait deux fois du quotient familial sur les revenus salariaux en raison de l'application de l'impôt au niveau individuel et non du foyer fiscal.

IRPP, impôt inéquitable. Les règles différenciées de calcul de l'assiette de l'impôt et l'application d'un barème proportionnel aux fonctionnaires et d'un barème progressif aux salariés du privé entraînent un traitement fortement différent et donc inéquitable pour deux contribuables dont le revenu serait identique. Ainsi, les traitements modestes de la fonction publique sont plus taxés que ceux équivalents du privé tandis que pour les rémunérations élevées la pression fiscale est bien moindre pour les agents de la fonction publique.

II.1 Quelles orientations pour réformer l'IRPP ?

Réforme de l'IRPP : potentiel limité de recettes. L'impôt sur le revenu des personnes physiques repose essentiellement sur les salariés/fonctionnaires, il ne faut donc pas attendre de la réforme un gisement important de recette, du moins à court et moyen terme.

L'intégration dans l'IRPP des revenus autres que les salaires, notamment ceux des professions libérales qui échappent largement à l'impôt, représente un objectif de long terme, dont une condition préalable est la mise en place d'instruments de contrôle efficaces s'appuyant de plus en plus sur des systèmes numérisés de paiements, facteurs d'une meilleure traçabilité des revenus non salariaux.

Apports de la réforme de l'IRPP. La simplification de l'IRPP devrait améliorer sa lisibilité, faciliter sa gestion et pérenniser son rendement. Il n'est pas équitable de conserver l'abattement proportionnel, le quotient familial et l'application d'un taux proportionnel pour les fonctionnaires au côté d'un barème progressif pour les salariés du privé. Pour la même raison, les indemnités devraient être incluses dans le revenu imposable des fonctionnaires.

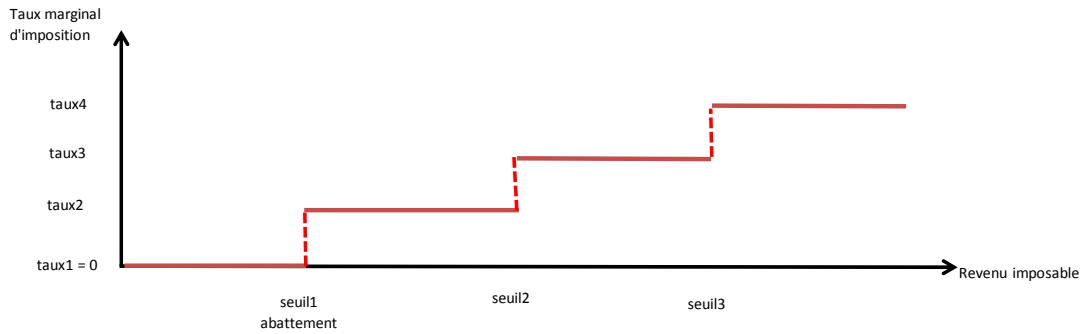
II.2 Modalités de la réforme de l'IRPP

Harmonisation du mode de calcul du revenu imposable. Le calcul du revenu imposable devrait être harmonisé entre la fonction publique et les salariés du privé. Les avantages en nature et les indemnités diverses devraient entrer dans le calcul du revenu imposable et l'abattement progressif de 40% supprimé.

Barème unique, progressif et simplifié. Plutôt qu'un abattement proportionnel, il serait préférable que le barème comporte un seuil, légèrement supérieur au salaire minimum, en deçà duquel les revenus sont taxés à taux nul. Les salaires modestes échapperaient ainsi à l'impôt grâce à cet abattement.

Au-delà de ce seuil, un barème progressif simplifié s'appliquerait à l'ensemble des salariés/fonctionnaires. Le nombre de tranches du barème progressif pourrait ainsi être réduit à quatre tranches, dont une tranche à taux nul (cf. Graphique 1). De plus, le quotient familial devrait être abandonné. Ces simplifications seraient réalisées avec l'objectif a minima de maintenir le niveau de recettes de l'Etat.

Graphique 1 : Nouveau barème de l'impôt sur les salaires



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

Taux marginal supérieur fortement abaissé et nombre réduit de taux. Les hypothèses retenues pour déterminer les seuils et les taux ont tenu compte à la fois de la structure des salaires et de leurs poids dans les recettes d'IRPP et des meilleures pratiques observées dans les pays du continent africain.

Ainsi, il a été proposé de contenir le taux marginal maximal à 30% ou 35% et de fixer le seuil de l'abattement légèrement au-dessus du salaire minimum, soit 800 000 FCFA ce qui correspond aux deux premières tranches du barème actuel.

Les seuils suivants ont été construits sur la base du barème actuel (800 000 FCFA à 3 millions de FCFA puis 6 millions de FCFA) ou comme des multiples arrondis du taux d'abattement (800 000 FCFA, 2,5 millions de FCFA, 7,5 millions de FCFA).

Enfin, deux ensembles de taux ont été retenus : d'une part, 0%, 15%, 25%, 35% et, d'autre part, 0%, 10%, 20%, 30%.

Effets sur la recette totale et la répartition de la charge fiscale. Les différentes simulations ont permis d'évaluer l'impact de la réforme de l'IRPP sur les recettes globales et d'évaluer comment la charge fiscale se répartit entre les salariés/fonctionnaires.

II.3 Principaux résultats des simulations.

Echantillon couvrant les secteurs de l'économie tchadienne et la fonction publique. Une équipe projet de la DGI a eu pour tâche de collecter les données afin de constituer l'échantillon et de réaliser les simulations permettant de définir un nouveau barème progressif simplifié.

L'échantillon comprend 23 entreprises privées employant 5034 salariés ; il couvre l'ensemble des secteurs économiques. Il comprend également 89747 agents de la fonction publique. Dans les deux cas, la collecte des données s'est avérée difficile et a nécessité un travail important de l'équipe projet.

L'échantillon couvre 74,2% des recettes de l'IRPP ; concernant le secteur privé, 92,6% des recettes de l'IRPP proviennent des salaires supérieurs à 6 M FCFA, concernant le secteur public, 60,2% des recettes proviennent de la tranche comprise entre 3 M FCFA et 6 M FCFA,

les salaires et traitements inférieurs à 1 M FCFA rapportent moins de 3% du montant de l'IRPP.

Les tableaux 1 et 2 présentent de manière synthétique les résultats des simulations.

Tableau 1 : Effet des différents scénarios sur les recettes totales

Scénario	seuils	taux	perte/gain (% recettes d'IRPP)
1	0 - 800 000 - 3 MCFA - 6 MCFA	0% - 15% - 25% - 35%	21,3
2	0 - 800 000 - 3 MCFA - 6 MCFA	0% - 10% - 20% - 30%	-1,05
3	0 - 800 000 - 2,5 MCFA - 7,5 MCFA	0% - 15% - 25% - 35%	24,6
4	0 - 800 000 - 2,5 MCFA - 7,5 MCFA	0% - 10% - 20% - 30%	2,2

Source : calculs de l'équipe-projet

Résultat des scénarios. L'effet des différents scénarios sur les recettes de l'IRPP est présenté dans le tableau 1.

- Les scénarios 1 et 3 débouchent sur un fort accroissement des recettes ; ils conduisent à une charge fiscale accrue pour de nombreux contribuables. Un tel résultat est défavorable à la mise en œuvre de la réforme dans le contexte d'une situation économique tendue.
- Le scénario 2 conduit à une baisse des recettes que l'Etat peut difficilement accepter compte tenu du faible niveau de ses recettes.
- Le scénario 4 apparaît comme un compromis attractif car il permet aux recettes de l'Etat d'augmenter légèrement sans accroître de manière importante la charge pesant sur les contribuables.

Tableau 2 : Effet sur la répartition de la charge fiscale selon le scénario 4

Tranches de revenu	Fonction Publique			Secteur privé		
	gain	perte	%gain	gain	perte	%gain
0 à 800 000	7 273	-	100,0	768	-	100,0
800 000 à 2 500 000	23 840	588	97,6	1 161	-	100,0
2 500 000 à 7 500 000	31 137	24 525	55,9	995	505	66,3
plus de 7 500 000	114	2 270	4,8	248	1 357	15,5
Ensemble	62 364	27 383	69,5	3 172	1 862	63

Source : calculs de l'équipe-projet

Scénario 4 favorable à l'application de la réforme. Selon le scénario 4 (tableau 2), les contribuables dont le salaire ou le traitement est inférieur à 2,5 M FCFA gagnent à la réforme de l'IRPP. Il existe également plus de gagnants à la réforme pour les contribuables dont les revenus sont compris entre 2,5 M FCFA et 7,5 M FCFA. Il y a clairement une redistribution de la charge fiscale en direction des revenus les plus élevés.

III PERSPECTIVES OPERATIONNELLES

III.1 Perspectives ouvertes par l'évaluation des dépenses fiscales

Recherche d'un optimum budgétaire. Le Tchad ne peut admettre plus longtemps d'effectuer des arbitrages budgétaires biaisés : les dépenses fiscales consécutives à l'octroi d'exonérations et de mesures dérogatoires s'élevant à plusieurs points de PIB échappent jusqu'ici à toute évaluation et, donc, aux arbitrages budgétaires usuels.

L'évaluation des dépenses fiscales constitue le dernier maillon à intégrer dans la chaîne de l'analyse budgétaire pour que les autorités du Tchad puissent rechercher un optimum budgétaire tenant compte de l'ensemble des ressources et dépenses budgétaires. Tenir compte des dépenses fiscales conduira les autorités à arbitrer entre 1) subventions ou exonérations et encore 2) entre des mesures d'incitation de droit commun comme le remboursement des crédits de TVA (cf. infra §III.3) et des mesures dérogatoires telles que les mesures d'incitations incluses dans les Conventions d'établissement.

Modalités d'une évaluation des dépenses fiscales. Il s'agit dans le prolongement de l'Atelier national de passer d'une évaluation partielle de manques à gagner à une évaluation des dépenses fiscales conformes aux bonnes pratiques, dont les principes sont exposés dans le rapport Brun, Chambas de septembre 2016 : la note technique de ce rapport figure pour rappel en annexe I.

D'un point de vue administratif, l'évaluation des dépenses fiscales serait à confier à une Cellule légère qui pourrait être positionnée au sein de la DGI. Cette Cellule doit effectuer sa mission en collaboration transverse avec d'autres services de l'Etat, notamment avec la DGDDI et l'INSEED.

Vers une maîtrise des dépenses fiscales consécutives aux exonérations. L'expérience du Maroc exposée de manière détaillée au cours de l'Atelier national par le Directeur des Etudes et Prévisions des recettes fiscales de la DGI du Maroc a montré que, seule une évaluation des dépenses fiscales conforme aux meilleures pratiques peut déboucher sur une maîtrise des exonérations. Cependant, cette maîtrise des exonérations consécutive à l'évaluation des dépenses fiscales constitue une mesure d'assainissement mais non un instrument porteur à court terme de recettes fiscales supplémentaires.

Les échanges approfondis intervenus dans le cadre de l'Atelier national ont montré que la démarche empruntée par le Maroc depuis 2005 est transposable au cas du Tchad sous réserve d'adapter la démarche au niveau existant des capacités administratives : les besoins en moyens administratifs d'une évaluation des dépenses fiscales peuvent être ajustés à une équipe restreinte sans compromettre la qualité de l'évaluation.

Rationalisation des incitations. Les leçons tirées de l'évaluation des dépenses fiscales devraient conduire les autorités à réviser les conditions d'octroi des exonérations et avantages dérogatoires. 1) Les analyses à partir de l'évaluation des dépenses fiscales pourraient inciter à recourir plus souvent à des subventions budgétaires, budgétairement moins coûteuses, et dont le bénéfice est plus facile à cibler. Corrélativement, l'évaluation des dépenses fiscales devrait conduire à remettre en question une partie des exonérations. 2) Les constats à partir de l'évaluation des dépenses fiscales pourraient inciter à renoncer à certaines exonérations peu efficaces, voire contreproductives ; ils pourraient aussi inciter à mettre en place un suivi des engagements contractés par les investisseurs bénéficiaires des Conventions d'établissement. 3) Certaines exonérations néfastes et coûteuses mais rendues nécessaires en raison des dysfonctionnements du système fiscal de droit commun (absence de remboursement des crédits de TVA) pourraient être supprimées dans la mesure où serait rétabli un fonctionnement normal du droit commun : *une orientation importante et structurante exposé plus loin serait de réunir les conditions d'un remboursement efficace des crédits de TVA et ainsi de rejoindre l'amélioration des pratiques déjà observable en Côte d'Ivoire, au Burkina Faso et aussi au Cameroun.*

Réexamen des conventions fiscales ; les risques encourus. A contrario, compte-tenu de la conjoncture défavorable et d'un comportement des administrations parfois arbitraire, la voie d'un réexamen des conventions fiscales avec un objectif de recettes à court terme apparaît peu prometteuse et porte le risque de réduire l'attractivité déjà faible du Tchad.

Perspectives ouvertes par l'évaluation des dépenses fiscales. L'évaluation des dépenses fiscales introduit des conditions favorables à de meilleurs choix dans les instruments d'incitation et, de ce fait, combinée avec une transparence sur les conséquences des exonérations et mesures dérogatoires ouvre la voie à une maîtrise des exonérations. L'expérience déjà ancienne du Maroc mais aussi de pays au sud du Sahara comme le Sénégal montre que l'effet obtenu peut consister en une stabilisation des dépenses fiscales mais qu'en elle-même, l'évaluation des dépenses fiscales ne peut pas être directement porteuse à court terme de recettes fiscales supplémentaires.

III.2 Enjeux de la réforme de l'IRPP

Réforme stratégique dans un contexte économique difficile. Le contexte économique difficile peut sembler peu propice pour engager une réforme en profondeur touchant à la fiscalité directe. Toutefois, les caractéristiques de la réforme de l'IRPP et les conséquences qui en découlent, présentent un grand intérêt dans un tel contexte.

Une réforme sans perte de recettes pour l'Etat. Certes, à court terme la réforme ne peut pas permettre d'accroître significativement les recettes. La montée des recettes d'IRPP dépend de la capacité à recouper de l'information sur des revenus qui échappent largement à l'impôt (revenus fonciers, revenus des professions libérales par exemple).

Accroissement mesuré de la charge fiscale. Selon le scénario 4, la réforme engendre un accroissement de pression fiscale qui demeure soutenable pour les contribuables : il ne serait pas pertinent d'alourdir de manière trop importante la charge fiscale, notamment pour les

salariés du secteur privé alors que les entreprises auraient des difficultés pour compenser la hausse de l'impôt pour leurs salariés.

Répartition plus équitable de la charge fiscale. Le nouveau barème et la révision du mode de calcul du revenu imposable, répartirait plus équitablement la charge de l'impôt. De nombreux contribuables, notamment ceux avec des revenus modestes et moyens, voient leur charge fiscale s'alléger. Cet allègement concerne aussi bien les salariés du privé que les fonctionnaires. La redistribution de pouvoir d'achat aurait un impact social fort auprès des salariés dont le revenu est inférieur à 2,5 millions de FCFA.

Baisse importante du taux marginal maximal de 65% à 30%. L'abandon du quotient familial ainsi que de l'abattement de 40% pour les salariés du privé et l'intégration des indemnités dans le revenu imposable des fonctionnaires offrent l'occasion d'une baisse drastique du taux d'imposition marginal le plus élevé. Cette baisse devrait avoir un effet positif pour le calcul de certains indicateurs de « doing business » qui agrègent les taux marginaux maximum de divers impôts.

Signal envoyé aux investisseurs et aux partenaires techniques et financiers. La mise en œuvre d'un IRPP profondément remanié afficherait la volonté des autorités de s'engager dans la voie des réformes. Toutefois, la réforme de l'IRPP ne constitue qu'une étape d'un processus devant déboucher sur une fiscalité directe moderne et à la neutralité améliorée. Les étapes suivantes devraient porter sur la révision du taux de l'impôt sur les sociétés, l'harmonisation des taux appliqués aux revenus du capital et la refonte de l'impôt général libératoire.

III.3 Objectif de recettes supplémentaires à travers un renforcement de la TVA

L'Atelier national des 22-23 mars 2017 a suscité un engagement remarquable de la DGI, de la DGDDI et de l'INSEED pour lever deux blocages structurels majeurs constitués par un usage mal maîtrisé des exonérations et par l'inadaptation de l'IRPP. Compte-tenu du bas niveau des recettes fiscales, il est crucial de dégager un axe supplémentaire de réforme, porteur de recettes fiscales additionnelles à court et moyen terme. Cet axe stratégique devrait aussi bénéficier à l'ensemble des recettes fiscales en favorisant à la fois une meilleure administration de l'impôt et une plus grande cohérence de la législation fiscale.

En raison d'un important potentiel de recettes TVA inexploité (voir rapport FAD-FMI de 2016), il serait indiqué d'engager l'effort sur la promotion d'une TVA à la fois plus efficace budgétairement et plus neutre économiquement.

Programme court terme de renforcement de l'administration de la TVA. La législation de TVA présente des anomalies signalées par le rapport de la mission FAD-FMI de 2016 (cité supra) qu'il convient de corriger. Cependant, le niveau actuel des recettes de TVA (recettes par rapport au PIB voisines de un point du PIB), l'un des plus bas comptabilisé dans le monde, provient avant tout des défaillances affectant l'administration de la TVA aussi bien au niveau de la DGDDI que de la DGI.

Il est certainement possible de réaliser, dans un délai de deux ans, une progression des recettes de TVA d'au minimum de deux points de PIB: il s'agirait de parvenir à mobiliser des recettes de TVA globale d'environ 3 points de PIB ce qui est encore un bas niveau de recettes de TVA.

Programme moyen terme de renforcement des recettes de TVA. Une réforme de la législation de la TVA combinée avec la poursuite du renforcement de l'administration de la TVA devrait permettre de rejoindre le niveau du potentiel de recettes de TVA compris dans une fourchette de 4 à 4,5 points de TVA (voir estimation in rapport FAD-FMI, 2016).

Concentration des efforts sur les principaux enjeux. Pour atteindre les objectifs précités de recettes de TVA, il s'agirait dans une première étape de concentrer les efforts d'administration de la TVA, d'une part sur la mobilisation de la TVA à la frontière et, d'autre part, au niveau de la Direction des Grandes Entreprises (DGE). Cette dernière priorité aux efforts sur la DGE se justifie par la forte concentration du potentiel de recettes TVA au niveau des grandes entreprises et par la relative modicité des moyens administratifs à mobiliser au niveau de la DGE.

Traitement des informations fiscales. Les progrès d'administration de la TVA sont largement subordonnés à une gestion plus efficace des informations relatives à cet impôt. Il est essentiel de mettre en œuvre des recoupements d'informations DGDDI-DGI reposant sur un identifiant fiscal unique et aussi des recoupements internes à la DGI. Aussi, un renforcement drastique du traitement des informations fiscales est-il nécessaire.

Concentration des efforts sur la TVA, stratégie structurante. Une stratégie de concentration des efforts sur la TVA au niveau de la DGE aurait pour effet d'améliorer la gestion de l'ensemble des impôts gérés par la DGE. A cet égard, la mise en œuvre de la réforme IRPP serait favorable à une collecte plus efficace des retenues à la source salariales au titre de l'IRPP. Les premiers résultats étant acquis au niveau de la DGE, il conviendrait d'étendre les efforts de renforcement de l'administration de la TVA aux moyennes entreprises.

Activation du mécanisme de remboursement des crédits nets de TVA pour promouvoir une TVA économiquement neutre. L'absence depuis 2000, date de l'introduction de la TVA, de remboursement de crédits de TVA constitue un facteur de faiblesse des recettes de TVA et du dévoiement du système d'incitation. A défaut, d'un remboursement des crédits nets de TVA, la TVA perd tout sens économique : elle devient un impôt à fortes distorsions, dommageable pour la compétitivité économique et à l'origine de charges fiscales concentrées sur les exportateurs et les investisseurs. Quand leurs coûts sont alourdis par les dysfonctionnements du remboursement des crédits de TVA, les opérateurs considèrent la TVA comme une composante du prix de revient et majorent donc en conséquence leurs prix de vente ; la TVA est alors ramenée au rang des anciennes taxes à la consommation en cascade.

Remboursement fluides des crédits de TVA : clef de voûte de la pérennité de la TVA. Les crédits de TVA non remboursés incitent les contribuables à solliciter des exonérations : les

pressions en faveur d'une extension des exonérations ou des procédures dérogatoires se nourrissent des dysfonctionnements du système de remboursement des crédits de TVA. Or, les exonérations offrent plus d'occasions de fraude que les procédures de droit commun ; de plus, les exonérations de TVA sont à l'origine de dépenses fiscales considérables et manquent d'efficacité pour atteindre leurs objectifs (cf. supra 2017).

Surtout dans un contexte de tensions extrêmes de trésorerie publique, rembourser les crédits de TVA peut apparaître antinomique de l'objectif de recettes. Cependant, la généralisation des exonérations entraînée par l'absence de remboursement des crédits nets de TVA sape la cohérence du système de TVA et entraîne une chute des recettes.

Un remboursement efficient des crédits de TVA constitue donc une condition à satisfaire pour une mobilisation pérenne des recettes de TVA et aussi un facteur essentiel de la compétitivité économique des activités nationales.

IV. RECOMMANDATIONS

Instruments	Echéance	Objectifs
Réforme de la législation		
1. Réunir des Assises nationales sur la fiscalité	Action à engager sans délai	Nouvelle impulsion à la réforme après l'Atelier national de mars 2017
2. Evaluer la dépense fiscale, y compris celle provenant des conventions ; annexer l'évaluation à la Loi de finances	Action à engager sans délai	Effectuer des choix rationnels entre droit fiscal commun et exonérations encadrées
3 Retour dans le droit commun des entreprises sous conventions ; exclure toute convention nouvelle.	Action à engager sans délai	Stopper la dérive entraînée par l'octroi d'exonérations non encadrées
4. Contrôle des conventions. Dans le respect des engagements de l'Etat, sanctionner les infractions et ramener les opérateurs vers le droit commun ou vers une charte des investissements révisée.	Action à engager sans délai	Eviter les distorsions économiques et réduire les manques à gagner Mesure centrale pour promouvoir une règle fiscale homogène et transparente
5. Appliquer la réforme de l'IRPP telle que ressortie des conclusions de l'Atelier National	Réforme effective en 2018	Réduire les distorsions ; simplifier l'IRPP ; introduire les conditions à un élargissement de l'assiette
6. Remboursement fluide des crédits de TVA (compte séquestre réactivé; droit au remboursement généralisé, analyse-risque, procédure de TVA différée)	Réforme effective en 2018	Mesure prioritaire pour assurer la pérennité de la TVA et permettre une progression pérenne des recettes de TVA
7. Dès remboursement fluide des crédits de TVA, supprimer les exonérations de TVA incluses dans les conventions fiscales	Réforme effective en 2019	Améliorer les recettes de TVA et réduire les distorsions fiscales Eviter d'affaiblir la TVA
Réforme de l'administration		
1 Renforcer en priorité l'administration de la TVA à la fois au niveau de la DGDDI et de la DGI. Pour cette dernière, accorder une priorité à l'accent sur la DGE	Action à engager sans délai	Réaliser, dans un délai de deux ans, une progression des recettes de TVA d'au minimum de deux points de PIB
2 Promouvoir une gestion efficace des informations fiscales au niveau de différentes régions financières	Action à engager sans délai	Traitement intégré des informations fiscales au niveau de la DGI ; interconnexion des régions financières

ANNEXE I NOTE TECHNIQUE RELATIVE A L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES ⁸

1 Définition d'un régime fiscal de référence

1. ***Le régime de référence doit être stable, clairement identifié et connu de l'ensemble des parties impliquées.*** Le régime fiscal de référence peut correspondre à la législation fiscale de droit commun applicable lors d'un exercice retenu comme référence, au régime fiscal de droit commun de l'année en cours (cas du Sénégal) ou enfin à un régime fiscal correspondant aux objectifs des réformes (cas du Maroc). Ce choix correspond à une option majeure de l'évaluation des dépenses fiscales.

2. ***Le choix du régime de référence est crucial :*** par exemple, pour les exonérations de TVA relatives aux produits de base, retenir comme régime de référence le régime de droit commun conduit à conclure à l'absence de dépenses fiscales et donc à ne pas s'interroger sur la pertinence des exonérations consenties.

3. ***Trois critères principaux permettent de définir la norme de référence : l'ancienneté de la mesure, son caractère général et la doctrine fiscale.*** Dans la pratique, on rencontre des difficultés pour dégager le régime de référence alors que cela affecte fortement les résultats des évaluations. Par exemple, comment considérer les exonérations de TVA relatives aux produits de base? Quel taux de TVA (taux ordinaire ou taux réduit) doit-on retenir comme référence pour les biens de base ? Des choix clairs et transparents fondés sur une réflexion approfondie et un large consensus sont nécessaires.

4. ***Un choix de nature politique*** Le choix du régime fiscal de référence est largement de nature politique, puisque, de manière implicite, le régime de référence correspond à un objectif des autorités : par exemple, inclure dans le régime de référence des exonérations de TVA figurant dans le CGI sur certaines consommations de base revient à une validation implicite ; au contraire, en évaluer la dépense fiscale introduit un débat quant à la suppression éventuelle de ces exonérations.

5. Les dispositions fiscales dérogatoires concernent l'assiette imposable : exonérations totales ou partielles, déductions, abattements, provisions en franchise d'impôts; les taux d'imposition : taux préférentiels, réduction du taux ; et certaines dérogations qui affectent la trésorerie de l'entreprise : impositions différées, reports d'imposition, déductions immédiates, amortissements dégressifs, etc.

2 Recensement des exonérations; détermination du périmètre d'analyse

6. ***Recensement des exonérations.*** Une tâche importante consiste à recenser l'ensemble des exonérations et mesures fiscales dérogatoires par rapport au régime fiscal de référence retenu. Selon le choix arrêté pour le régime fiscal de référence, les exonérations sont à rechercher dans les dispositifs dérogatoires mais aussi dans le régime fiscal de droit commun.

⁸Cette note est extraite du rapport Brun, Chambas de septembre 2006.

7. ***Quel périmètre retenir ?*** Différents choix de périmètres sont envisageables. Dans un premier temps, la fiscalité locale et les prélèvements sociaux sont généralement exclus du périmètre d'évaluation des dépenses fiscales et le champ des dépenses fiscales est limité aux seuls impôts centraux majeurs (TVA, impôts sur le bénéfice, tarifs).

8. ***Une démarche progressive.*** Les premières années, il est préférable de concentrer les efforts sur les mesures dérogatoires les plus faciles à évaluer puis d'étendre peu à peu le champ de l'évaluation. Plutôt que de compromettre le respect du calendrier budgétaire, il est préférable, au moins dans les premières années, de renoncer à évaluer les dépenses fiscales soulevant le plus de difficultés. Les choix retenus sont à expliciter dans le rapport d'évaluation des dépenses fiscales.

9. Lorsque la démarche d'évaluation est bien consolidée sur les impôts centraux majeurs, l'évaluation peut être étendue à d'autres impôts notamment les impôts locaux. De même, l'évaluation peut aussi concerner les cotisations sociales.

3 Evaluation des dépenses fiscales entraînées par les différentes mesures d'exonérations

10. ***Composantes de l'évaluation des dépenses fiscales.*** Pour chaque mesure d'exonération, il convient d'évaluer : 1) Le manque à gagner budgétaire (impact budgétaire), 2) l'impact budgétaire ventilé selon des catégories de bénéficiaires (impact social) ainsi que l'impact sur les pauvres, et enfin, 3) le coût et l'efficacité des dépenses fiscales par rapport aux objectifs initiaux (efficacité économique et sociale de la « dépense »).

11. ***Hypothèse « toutes choses étant égales par ailleurs ».*** Généralement, les estimations sont effectuées « toutes choses étant égales par ailleurs » sans tenir compte, ni des interactions entre les différentes mesures ou dispositifs d'exonération, ni du comportement des agents.

12. Trois raisons principales justifient le choix en faveur d'une évaluation « toutes choses étant égales par ailleurs ». 1) En l'absence de cette hypothèse simplificatrice, des moyens d'évaluation plus importants seraient nécessaires pour tenir compte des changements de comportements sans qu'une plus grande précision soit certaine, compte tenu des hypothèses qu'il serait nécessaire d'adopter. 2) Le recours à des hypothèses moins simplificatrices accroîtrait le risque de délais d'évaluation excédant le cycle de la loi de Finances ou inciterait à un renforcement excessif des effectifs des équipes en charge de l'évaluation. 3) Enfin, une évaluation « toutes choses étant égales par ailleurs » présente le triple avantage de la lisibilité, de transparence et donc de la crédibilité pour les décideurs et l'opinion. L'application de méthodes d'évaluation complexes et donc peu lisibles est à exclure.

Méthodes d'évaluation des dépenses fiscales

1) La méthode de la simulation consiste à estimer les dépenses fiscales à partir des déclarations fiscales et/ou douanières en utilisant, soit un échantillon représentatif, soit en travaillant sur l'exhaustif. Dans le cas du Tchad, un obstacle est le manque d'informatisation des données fiscales.

2) La méthode de la reconstitution de la base : si les données nécessaires ne sont pas disponibles dans les déclarations ou dans les bases de données des administrations fiscales ou douanières, la base imposable soustraite à l'impôt peut être reconstituée à partir de données non fiscales (notamment à travers une approche macroéconomique qui requiert le concours des services statistiques).

Les dépenses fiscales ne correspondent pas exactement aux pertes effectives de recettes fiscales. En effet, le calcul des dépenses fiscales suppose un comportement inchangé des investisseurs, consommateurs ou épargnants, c'est-à-dire un comportement non affecté par l'avantage fiscal (cf. supra sur l'hypothèse « toutes choses étant égales par ailleurs »).

13. ***Caractère non additionnel des composantes de dépenses fiscales évaluées.*** Sur le plan des principes, les dépenses fiscales ne peuvent être additionnées car on ne tient alors pas compte des interrelations entre les différentes mesures (exonération TVA et recettes de l'impôt sur le résultat). Toutefois, divers travaux, notamment en France, mettent en évidence une marge d'erreur relativement faible et donc acceptable.

14. Aussi, la plupart des pays additionnent-ils les dépenses fiscales des mesures spécifiques sans corriger les résultats obtenus des interrelations. Ce choix n'a pas affecté la crédibilité de l'évaluation mais, au contraire, en raison de sa lisibilité, a renforcé l'impact de l'estimation notamment en direction des décideurs politiques (Parlement) et de la société civile : à l'expérience, le chiffre global correspondant à la somme de dépenses fiscales est facile à mémoriser et est démonstratif.

15. ***Conditions pour rendre l'évaluation opérationnelle.*** Pour une évaluation des dépenses fiscales pleinement opérationnelle, il convient de : 1) mettre en œuvre administrativement leur évaluation ; 2) les intégrer dans le cadre budgétaire pour déboucher sur un processus d'optimisation ; et 3) de publier les principaux résultats.

16. L'évaluation doit s'effectuer dans un délai respectant le cycle de la Loi de Finances et être lisible par les autorités gouvernementales, les membres du Parlement mais aussi par les médias, les opérateurs économiques, les citoyens et les investisseurs. Une modalité pertinente retenue divers pays a été d'annexer l'évaluation des dépenses fiscales à la Loi de Finances.

4 Informations nécessaires et mise en œuvre de l'évaluation des dépenses fiscales

17. Dans le cas le plus favorable, les données exhaustives sont disponibles dans les systèmes d'information de la DGI et de la DGDDI. Il est aussi possible de recourir à des évaluations à partir de données partielles mais considérées comme représentatives (par exemple, l'exploitation d'échantillons de dossiers contribuables de la DGE). Pour certains impôts majeurs, les données de la DGE permettront de se rapprocher d'une quasi-exhaustivité.

18. A défaut de données exhaustives ou partielles de la DGDDI ou de la DGI, il convient de faire appel à l'INSEE pour reconstituer les bases fiscales. Dans aucun pays, il n'est

possible d'établir un chiffrage exhaustif de toutes les dépenses fiscales : il convient de couvrir les enjeux essentiels.

19. Généralement, on prend en compte seulement les pertes de recettes définitives mais non les effets transitoires de trésorerie (exonérations de TVA relative à des biens d'équipement ou à des consommations intermédiaires).

20. L'évaluation des dépenses fiscales implique plusieurs administrations, pour l'essentiel du Ministère des Finances (Impôts, Douane, Trésor, Budget, INSEED. Une coordination (rôle de la Cellule de politique fiscale à créer) est nécessaire pour réduire les risques de blocage imputable pour l'essentiel, moins à la difficulté de la tâche, qu'aux entraves liées aux cloisonnements administratifs.

5 Démarche progressive, adoption de priorités et périodicité de l'évaluation

21. Il est souhaitable de retenir une démarche progressive et de procéder aux premières évaluations sur un périmètre restreint mais permettant des évaluations relativement fiables. Après mise au point des méthodes d'évaluation et amélioration de l'accès à l'information, il est possible d'élargir progressivement le périmètre d'évaluation des dépenses fiscales.

22. Compte tenu des contraintes des moyens qu'il sera possible d'affecter à l'évaluation des dépenses fiscales, il conviendra de retenir un objectif de mesure partielle en privilégiant l'évaluation des dépenses fiscales les plus significatives et aussi celles dont l'évaluation est la plus facile surtout la première année. Un tel choix n'affecte pas la crédibilité de l'évaluation : aucun pays développé n'est parvenu à une exhaustivité de son évaluation des dépenses fiscales.

23. Pour que l'évaluation des dépenses fiscales exerce un impact opérationnel important, notamment facilite le choix des instruments budgétaires, il est essentiel qu'elle soit produite chaque année en respectant le cycle de la Loi de Finances. La solution adoptée au Maroc est d'annexer cette évaluation à la Loi de Finances.

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

24. Les résultats de l'évaluation des dépenses fiscales doivent déboucher sur un débat et sur la définition d'objectifs à atteindre pour corriger les anomalies qui auront été mises en évidence. Apparaît le plus souvent la nécessité d'une stratégie et d'un plan d'action relatif à la politique d'exonérations fiscales.

25. Afin d'approfondir le travail mené sur les dépenses fiscales, il convient aussi d'évaluer l'impact et l'efficacité des avantages fiscaux et douaniers dans une approche par secteur afin de mieux éclairer les décideurs sur leurs choix.

26. La stratégie de communication autour des résultats constitue une dimension cruciale des actions à engager pour que l'évaluation des dépenses fiscales soit retenue comme une information essentielle pour la définition des politiques d'exonérations et d'incitation.

ANNEXE II NOTE TECHNIQUE RELATIVE A LA REFORME DE L'IRPP⁹

1 Architecture du système actuel et stratégie de réforme

1.1 Situation actuelle

27. *Au Tchad, l'impôt sur le revenu (IR) juxtapose une fiscalité cédulaire et un impôt général sur le revenu (IGR).* Dans les faits, les recettes de l'impôt sur le revenu reposent essentiellement sur la fiscalité cédulaire, l'IGR n'est appliqué que sur les salaires et, de ce fait, ne peut être qualifié d'impôt « général » sur le revenu. De plus, comme dans de nombreux pays en développement, la plupart des revenus non salariaux (revenus des professions libérales et entrepreneurs individuels, revenus immobiliers), sont mal appréhendés.

28. *Certains impôts cédulaires sont prélevés par une retenue à la source libératoire* (l'individu n'est pas tenu de déclarer ce revenu), comme l'impôt sur les traitements et salaires ou l'impôt sur les revenus fonciers. Ce mode de collecte, observé dans de nombreux pays, est à privilégier et à renforcer dans la mesure où il libère des ressources administratives et a fait preuve de son efficacité.

29. Comme souligné dans le rapport Chambas et Brun (2016), l'impôt sur les salaires et l'impôt sur les sociétés ont représentés 59,1% de l'ensemble des impôts directs en 2014. A l'inverse les impôts BIC et BNC ont des rendements quasi-anecdotiques. L'impôt sur les revenus fonciers et l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers, bien que prélevés à la source, ont également des rendements limités.

1.2 Stratégie de réforme

30. *Impôt dual sur le revenu.* De nombreux pays de niveau de développement forts différents, se sont inspirés des réformes initiées en Scandinavie en matière d'impôt dit « dual » (la dualité réfère à l'imposition cédulaire séparée de la rémunération du travail et de celle du capital).

31. *L'impôt dual est en fait un impôt cédulaire.* La réforme vise à rendre l'impôt sur le revenu plus neutre et plus simple tout en maintenant une forme de progressivité. Une caractéristique essentielle de l'impôt dual est de tenir compte de la mobilité internationale d'une partie de l'assiette qui est susceptible d'échapper à l'impôt : la mondialisation augmente l'intensité de la compétition fiscale qui rend délicate la taxation élevée du capital.

32. *Abandon de l'impôt général sur le revenu.* Le renouveau de l'impôt cédulaire à travers l'impôt dual sur le revenu conduit à l'abandon de l'IGR, et à la mise en place d'un impôt rénové, inspiré de l'impôt dual. Ce dernier combine une taxation à taux proportionnel relativement faible des revenus du capital, sur la base la plus large possible, permettant d'atteindre un niveau de neutralité aussi élevé que possible et une taxation à taux progressifs de l'ensemble des autres catégories de revenus. Comme une large portion des revenus des personnes physiques provient de salaires payés par un seul employeur, le nombre de contribuables soumis à déclaration est limité. Une grande partie de l'impôt sur le revenu peut ainsi être prélevée à la source, facilitant l'administration de cet impôt tout en réduisant le coût de collecte.

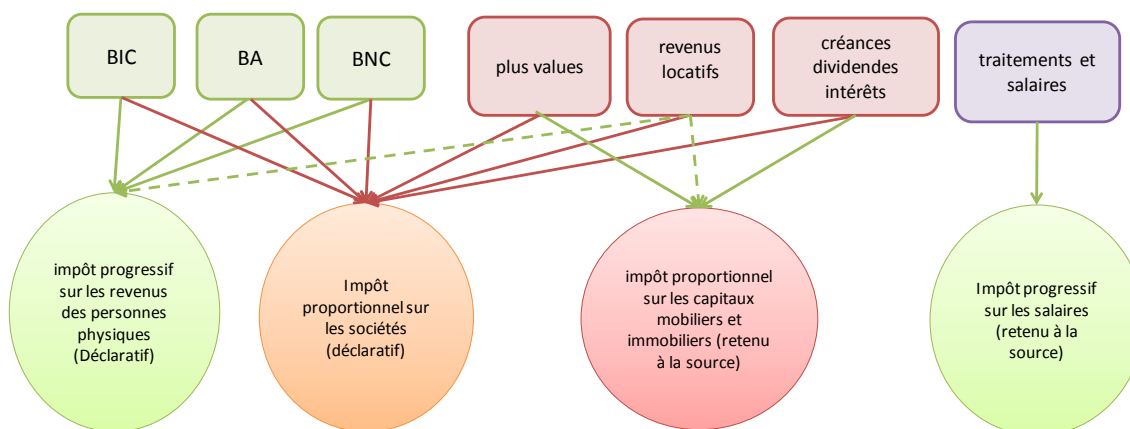
⁹ Cette note est extraite du rapport Brun, Chambas de septembre 2006.

33. **Diagnostic relatif à l'Impôt Général sur le Revenu.** L'IGR du Tchad, inutilement complexe, est difficile à appliquer. En dehors de son application aux salaires, l'IGR rapporte des recettes anecdotiques. L'IGR perd ainsi son caractère général et, de fait, est un impôt cédulaire appliqué aux seuls salaires. Il n'est pas pertinent de maintenir un impôt aussi complexe au rendement faible.

34. **Réforme de l'Impôt Général sur le Revenu.** La réforme proposée par la mission la mission BAD (2013) et la mission FMI (2016) est présentée dans le graphique 1.

35. Le premier rang du schéma présente les différentes catégories de revenus (cédules) et le second le système cédulaire simplifié. Dans chacune des composantes du système proposé, un seul taux ou barème de taux doit en principe être appliqué quelle que soit la source du revenu ; néanmoins, vu la flexibilité du système cédulaire, le nouveau système prend en compte les contraintes imposées par le cadre fiscal régional.

Graphique 1. Modernisation de l'impôt cédulaire



Source : schéma établi par la mission

36. La nouvelle structure proposée reste cédulaire, mais elle est simplifiée, sa neutralité est améliorée, et la structure des taux est déterminée en fonction de la mobilité du capital.

37. La fiscalité du revenu réformée pourrait s'appuyer sur quatre cédules : (1) les revenus des personnes morales, (2) les revenus des capitaux mobiliers et immobiliers, (3) les revenus des personnes physiques, et (4) les traitements et salaires.

38. La catégorie 1 (revenus des personnes morales), qui est essentiellement un impôt cédulaire sur les sociétés, devrait être imposée à un taux unique et les divergences avec les taux actuels de la catégorie 2 (capitaux immobiliers et mobiliers) devraient être réduites.

39. La catégorie 3 concerne les personnes physiques titulaires de revenus non-salariaux (équivalent au BNC, BIC, revenu agricole, etc. sous le régime actuel). Les revenus de ces contribuables seront agrégés et taxés au même barème que les salaires (application du barème progressif).

40. Du point de vue de l'administration de l'impôt, il est souhaitable pour des raisons d'efficacité de pratiquer le plus possible les procédures de retenue à la source libératoire – sauf pour l'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt sur les revenus des personnes physique (IRPP), qui resteront déclaratifs.

41. La création d'un impôt cédulaire sur les sociétés garantit que, quelle que soit la nature du bénéfice, celui-ci est taxé au taux unique de 25%. Cependant, pour les secteurs générateurs de rente (pétrole, banque, télécoms,...), le taux de l'IS pourrait être majoré. Pour cela, la Directive CEMAC devrait éliminer toute référence à un taux maximum. Par ailleurs, tout revenu, à l'exception des dividendes perçus d'une autre société, est taxé comme un bénéfice.

42. ***Portée de la réforme proposée.*** La rénovation de l'impôt cédulaire sur les salaires entérine une situation de fait. En effet, l'IGR, composé de huit tranches, porte quasi exclusivement sur les salaires et son rendement, hors salaires, est faible.

43. La suppression de l'IGR, qui ne sera pas à l'origine d'une perte de recettes, permettra de simplifier la taxation des salaires : un barème progressif à deux ou trois taux produira les mêmes performances du point de vue du montant des recettes recouvrées que le barème actuel.

44. En éliminant les abattements et le système de quotient familial qui profitent aux salariés les plus aisés, il est possible de renforcer l'équité de l'impôt sur les salaires. Dans le nouveau barème, les salaires les plus modestes sont taxés à taux zéro et les taux marginaux sont moins élevés que ceux du barème actuel.

45. La réduction du nombre de tranches faciliterait la gestion de l'impôt à la fois par la DGI et pour les collecteurs (entreprises). De telles simplifications pourraient être réalisées tout en maintenant le niveau des ressources pour l'Etat. Les objectifs d'équité horizontale (avoir le même traitement pour les personnes dont le revenu est identique) et d'équité verticale (traiter de façon différente les personnes avec des revenus différents), pourraient être maintenus, voire renforcés par un choix judicieux des tranches et des taux d'imposition. L'adoption d'un seuil à partir duquel le premier taux marginal non nul s'applique, permettrait d'éviter de taxer les salaires modestes.

46. Le travail consistant à supprimer le taux proportionnel pour la fonction publique, à déterminer de nouvelles tranches et à choisir de nouveaux taux marginaux nécessite d'étudier plusieurs scénarios et de réaliser des simulations sur la base de données microéconomiques (au niveau du contribuable). Ces simulations reposent sur la construction d'un échantillon représentatif de la population des salariés tant publics que privés (entreprises grandes, moyennes, ONG,...). Ces simulations permettent à la fois d'évaluer l'impact du nouvel impôt sur les recettes globales et d'estimer comment la charge fiscale se répartit entre les salariés.

2 Simulations pour un nouveau barème d'impôt sur les salaires

2.1 Création d'une base de données sur les salaires et l'IRPP

47. En vue d'évaluer de façon rigoureuse les effets du nouveau barème progressif de l'impôt sur les salaires, une collecte de données micro-économiques (au niveau des contribuables acquittant l'impôt sur les salaires) est indispensable du côté des entreprises du secteur privé (ONG comprises), et du secteur public (Direction de la solde). La base de

données doit être, dans la mesure des données disponibles, représentative de la population de salariés de la fonction publique et du secteur privé. La constitution d'une base cohérente de données consolidées est fréquemment plus difficile qu'initialement prévu.

48. Concernant le secteur privé, les versements correspondant aux retenues à la source sur les traitements et salaires sont récapitulés dans des documents transmis sous format papier à la DGI. Une première étape est de vérifier que les documents papiers contiennent bien les renseignements nécessaires à la réalisation des simulations. Cependant, il serait difficile de travailler à partir de ces documents compte tenu du travail important de saisie qui en découlerait.

49. Un échantillon exhaustif n'est pas nécessaire. Dans une seconde étape, il conviendra donc de constituer un échantillon d'une cinquantaine d'entreprises le plus représentatif possible du tissu économique tchadien (taille mesurée par le chiffre d'affaires, secteurs économiques, localisation géographique,...). La troisième étape consistera à demander aux entreprises de l'échantillon de fournir leurs déclarations sous format numérique. Il conviendra alors d'une part, de vérifier que les déclarations numériques correspondent aux déclarations papiers et d'autre part, qu'il n'y a pas d'erreur dans le calcul de l'impôt dû. Sinon, les déclarations devront être rectifiées et rendues conformes au texte du CGI.

50. Concernant la solde, il conviendrait d'avoir la couverture la plus large possible et notamment la haute fonction publique¹⁰. L'équipe en charge de l'étude IRPP doit s'assurer que la direction de solde est à même de fournir les informations sous un format Excel. Les ONG devraient également, dans la mesure du possible être couvertes par l'étude.

2.2 Hypothèses et méthodologie

51. Les simulations seront effectuées à partir d'un simulateur élaboré sous Excel. Elles portent sur l'ensemble de l'échantillon et sur les composantes de celle-ci (secteur public et secteur privé). Le barème actuellement utilisé comporte 8 tranches et des taux marginaux compris entre 20 % et 60 %. Le taux proportionnel de 10,5% concerne les salaires de la fonction publique.

52. L'équipe en charge des simulations du nouveau barème sur les salaires devrait considérer des barèmes simples à deux ou trois taux positifs, en plus d'un taux nul, et retenir un taux marginal maximum de 30% ou 35%. Les seuils doivent tenir compte de la structure des salaires. Cette structure sera déterminée une fois la base de données constituée.

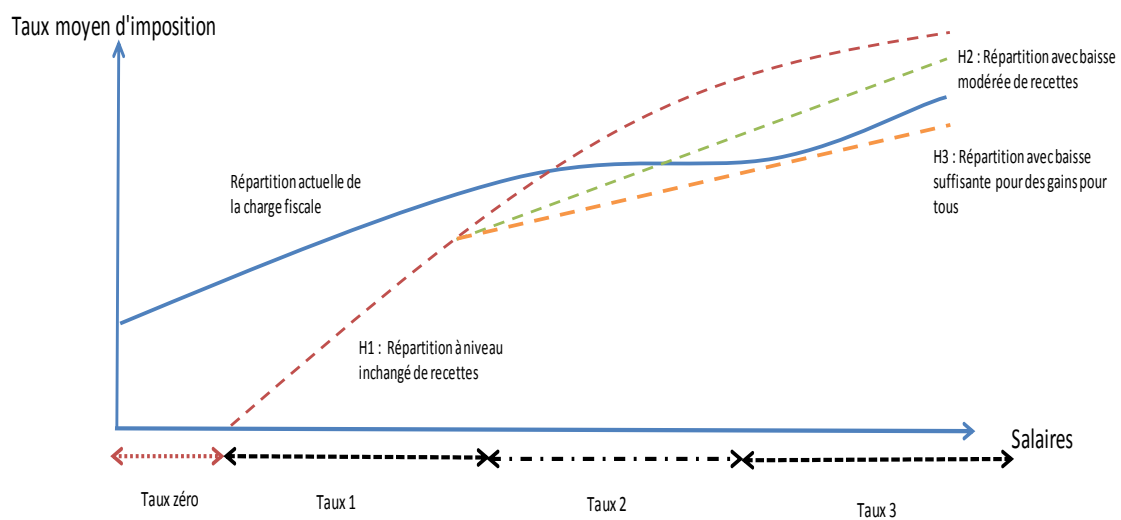
53. La réforme induit que les divers abattements ainsi que le quotient familial sont supprimés. Les salariés seront ainsi taxés de façon individuelle¹¹. Le nouveau barème se substitue au barème progressif actuel et au taux proportionnel de la fonction publique. Par rapport au barème actuel, le taux marginal maximal sera abaissé.

54. Le graphique 2 représente les scénarios potentiels. Le scénario H1 maintient le niveau de la recette et allège la charge fiscale sur les salaires modestes. Les scénarios H2 et H3 tendent à faire baisser les recettes totales mais contiennent la charge sur les hauts salaires.

¹⁰ Les données sur les forces de sécurité ne sont souvent pas disponibles.

¹¹ Compte tenu de l'application marginale de l'IGR, la réforme entérinerait une individualisation de fait de l'impôt sur le revenu.

Graphique 2. Les scénarios possibles pour une réforme de l'impôt sur les salaires



Graphique réalisé par la mission

3 Description statistique des données : étape nécessaire

55. La base de données permettra de calculer des statistiques descriptives comme dans le tableau 1 ci-dessous. Ces statistiques mettront en évidence la distribution des salaires dans la fonction publique et dans le secteur privé.

Tableau 1. Statistiques descriptives de l'impôt sur les salaires

	Secteur public (FCFA)		Secteur privé (FCFA)	
	salaires	impôts	salaires	impôts
Moyenne				
Médiane				
écart-type				

Tableau élaboré par la mission

56. Les tableaux 2 et 3 montrent, respectivement pour le secteur privé et la fonction publique, comment l'impôt est réparti en fonction des tranches du barème actuel. Il montre qu'en général les petites tranches représentent des montants faibles. Les tranches élevées représentent la grande masse de la recette. En dépit d'effectifs modestes les tranches très élevées sont fréquemment à l'origine de recettes substantielles.

Tableau 2. Répartition de l'impôt sur les salaires du secteur privé

Tranche (FCFA)	Impôts sur salaires (FCFA)	part dans impôt sur salaires (%)	nombre de contribuables	rendement moyen par contribuable (FCFA)
0 / 300 000				
300 000 / 800 000				
800 000 / 1 M				
1 M / 1,5 M				
1,5 M / 2 M				
2 M / 3 M				
3 M / 6 M				
sup 6 M				

Tableau élaboré par la mission

57. Compte tenu d'une structure des salaires différente dans la fonction publique et de l'application d'un taux proportionnel, il convient d'étudier la répartition de l'impôt de manière séparée. Il serait aussi judicieux de calculer l'impôt qui serait dû par les fonctionnaires si le barème progressif était appliqué.

Tableau 3. Répartition de l'impôt sur les salaires de la fonction publique

Tranche (FCFA)	Impôts sur salaires (FCFA)	part dans impôt sur salaires (%)	nombre de contribuables	rendement moyen par contribuable (FCFA)	impôt dû avec barème progressif (FCFA)
0 / 300 000					
300 000 / 800 000					
800 000 / 1 M					
1 M / 1,5 M					
1,5 M / 2 M					
2 M / 3 M					
3 M / 6 M					
sup 6 M					

Tableau élaboré par la mission

58. Ces tableaux fourniront aussi des indications pour le futur barème notamment en ce qui concerne la recette totale et la répartition de la charge fiscale entre salariés du public et du privé.

4 Principaux résultats attendus des simulations

4.1 Recette globale

59. Les hypothèses (taux marginaux, seuils) doivent permettre de construire trois scénarios : maintien de la recette, légère baisse de la recette (pour faciliter l'application de la réforme), légère hausse de la recette (pour améliorer l'équité du système).

60. Compte tenu du fait que les simulations seront basées sur un échantillon, il conviendra d'extrapoler avec prudence les résultats pour la population totale.

4.2 Répartition de la charge fiscale

61. La structure du barème actuel est très favorable aux familles nombreuses et à revenu élevé. Il est vraisemblable que les taux moyens diminuent avec le nombre de parts. Ainsi, on s'attend à ce que les taux moyens soient sensiblement plus faibles pour les ménages bénéficiant de quatre parts que pour ceux ne bénéficiant que de deux parts.

62. Avec la suppression du quotient familial dans le nouveau barème, la répartition de la charge fiscale issue du nouveau barème sera plus équitable. Le nouveau barème réduira la charge fiscale des salariés les plus modestes quel que soit leur nombre de parts dans le barème actuel. La charge fiscale s'alourdira sensiblement pour les hauts niveaux de salaires. Ce second effet est dépendant du taux marginal maximal retenu. Afin de contourner les résistances possibles, une solution consisterait à tester l'effet de plusieurs taux marginal maximal : 35 % et 30 % par exemple. Un taux de 30% pourrait correspondre aux hypothèses H2 ou H3 du graphique 2 alors qu'un taux de 35% correspondrait à l'hypothèse H1.