

MINISTÈRE DES FINANCES

RAPPORT SUR LES DEPENSES FISCALES DE L'EXERCICE 2017

SUPERVISION GENERALE : MINISTRE DES FINANCES,

Monsieur **LOUIS PAUL MOTAZE.**

COORDINATION :

Messieurs : - **Modeste FATOING MOPA**, Directeur Général des Impôts ;
- **Edwin FONGOD NUVAGA**, Directeur Général des Douanes.

CHEF DE PROJET : Mme Benoite KO ANANGA.

ASSISTANTS :

- **Salomon Ferry HEYA, Nasher CHIOFO (DGI);**
- **Marcelin MBALA, Patrick TCHAMI, Raphaël HAMADJAM (DGD).**

SOMMAIRE

LISTE DES TABLEAUX	4
LISTE DES GRAPHIQUES	5
ABREVIATIONS	5
RESUME ANALYTIQUE	7
INTRODUCTION	9
CHAPITRE I : CADRE CONCEPTUEL ET METHODOLOGIQUE	11
I. DEFINITION DES CONCEPTS	11
A. Dépense fiscale.....	11
B. Norme de référence	11
C. Système fiscal de référence	11
D. Détermination du système de référence	11
II. LA METHODOLOGIE	13
A. Périmètre méthodologique	13
B. Période de référence	14
C. Sources des données, échantillonnage et exploitation des données	14
D. Méthode d'estimation retenue	14
E. Formule d'estimation des dépenses fiscales.....	15
CHAPITRE II : PRESENTATION DE LA DEPENSE FISCALE	19
I. PRESENTATION DES MESURES CONSTITUTIVES DE LA DEPENSE FISCALE	19
A. Régimes de droit commun.....	19
B. Régimes dérogatoires	20
II. PRESENTATION GENERALE DE LA DEPENSE FISCALE	22
A. Présentation des dépenses fiscales par type d'impôt.....	22
B. Présentation des dépenses fiscales résultant des régimes dérogatoires	23
C. Présentation des dépenses fiscales par bénéficiaires	23
D. Répartition des mesures dérogatoires selon les types de dérogation.....	24
E. Répartition des mesures dérogatoires par secteur d'activité	24
F. Répartition des mesures dérogatoires selon leur vocation économique, sociale ou culturelle	Erreur ! Signet non
G. Répartition des mesures dérogatoires selon leur objectif	26
CHAPITRE III : EVALUATION DES DEPENSES FISCALES	27
I. PRESENTATION DE LA DEPENSE FISCALE EVALUEE	27
A. Dépenses fiscales par type d'impôt	27
B. Dépenses Fiscales par secteur d'activité	29
1) Secteur de l'agriculture, l'élevage et la pêche	30
2) Secteur des logements sociaux	30

3)	Secteur banques et assurances	30
4)	Secteur des produits Alimentaires	30
5)	Secteur électricité, gaz, pétrole et mines	30
6)	Secteur de la santé et action sociale	30
C.	Dépenses fiscales par objectif	30
D.	Dépenses fiscales par bénéficiaire.....	32
E.	Dépenses fiscales par régime fiscal.....	33
II.	RESULTATS	33
CHAPITRE IV : ANALYSE DE L'EQUITE, DE L'IMPACT ET DE LA PERTINENCE DES		
DEPENSES FISCALES.....		
		37
I.	METHODOLOGIE D'EVALUATION	37
A.	Dépense fiscale issue de la consommation des ménages	37
B.	La dépense fiscale relative aux incitations à l'investissement	38
II.	RESULTATS DE L'ANALYSE.....	38
A.	Sous l'angle de l'équité des mesures sur la consommation des ménages	38
1)	Structure de la consommation des ménages et leur contribution aux recettes de TVA selon leur Revenu	39
2)	Distribution du coût de la dépense fiscale par quintile de revenu	44
3)	Distribution du gain relatif aux exonérations de TVA selon le revenu des ménages.....	46
4)	Impact d'une suppression des exonérations de TVA sur le bien être des ménages	47
B.	Cas particulier de la loi du 18 avril 2013	48
1)	Impact sur la création des entreprises et le développement de celles existantes	48
2)	Analyse coût/bénéfice	49
3)	Impact sur la création d'emploi	49
III.	PERTINENCE DES MESURES FISCALES DEROGATOIRES CONSTITUTIVES DE	
DEPENSE FISCALE		
		51
Annexe 1 : Système de référence		
Annexe 2 : Liste des mesures constitutives de la dépense fiscale		
Annexe 3 : Détail chiffré des dépenses fiscales par mesure et propositions de suppression des mesures		
Annexe 4 : Dépenses fiscales par ordre d'importance		
Annexe 5 : Chronogramme de suppression des dépenses fiscales pour les exercices 2019 et 2020		

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : répartition des mesures recensées par régime d'imposition et par nature d'impôt.....	19
Tableau 2 : répartition des mesures recensées par nature d'impôt en pourcentage.....	23
Tableau 3 : répartition des mesures dérogatoires au droit commun par régime et par nature d'impôt	23
Tableau 4 : répartition des mesures recensées par bénéficiaires	24
Tableau 5 : répartition des mesures dérogatoires (dépenses fiscales) selon les types de dérogation	24
Tableau 6 : répartition des mesures dérogatoires par secteur d'activité.....	25
Tableau 7 : répartition des mesures dérogatoires selon leur vocation économique, sociale ou culturelle .	25
Tableau 8 : répartition des mesures dérogatoires selon leur objectif	26
Tableau 9 : répartition des mesures recensées et évaluées par nature d'impôt	27
Tableau 10 : dépenses fiscales évaluées par impôt et par année	27
Tableau 11 : répartition des dépenses fiscales par Structure (en milliard)	28
Tableau 12 : évaluation des dépenses fiscales par rapport aux recettes (en milliard)	28
Tableau 13 : dépenses fiscales par secteur d'activité et par type impôt (en milliard).....	29
Tableau 14 : dépenses fiscales évaluées par objectif (en milliards)	31
Tableau 15 : dépenses fiscales par type de mesure et par impôt (en milliards).....	32
Tableau 16 : montant des dépenses fiscales évaluées selon la nature des bénéficiaires.....	32
Tableau 17 : montant des dépenses fiscales évaluées selon les régimes fiscaux.....	33
Tableau 18 : dépenses fiscales par base légale en 2017	34
Tableau 19 : dépenses fiscales par catégorie de biens en 2017	35
Tableau 20 : dépenses fiscales par ordre d'importance	36
Tableau 21 : structure de la consommation finale marchande des ménages et recettes de TVA	40
Tableau 22 : structure des dépenses de consommation par poste et quintile de revenu	41
Tableau 23 : structure des achats des ménages selon le taux de TVA appliqué.....	42
Tableau 24 : indice de progressivité de la TVA au Cameroun.....	44
Tableau 25 : structure des dépenses fiscales par strate suivant les groupes de produits	44
Tableau 26 : structure de la dépense fiscale par postes de dépense et par strate	45
Tableau 27 : dépense fiscale rapportée aux dépenses marchandes des ménages par produit et par strate .	47
Tableau 29 : état de mise en œuvre de la loi de 2013 par secteur d'activité	50

LISTE DES GRAPHIQUES

Graphique 1 : Part des dépenses du ménage affectée aux produits exonérés suivant le niveau de revenu	42
Graphique 2 : Contribution des ménages aux recettes de TVA	42
Graphique 3 : Effort fiscal selon le quintile de revenu des ménages	43
Graphique 4 : structure de la dépense fiscale par quintile de revenu	45
Graphique 4 : Gain des dépenses fiscales du point de vue du budget des ménages par quintile	46

ABREVIATIONS

CA	Chiffre d'Affaires
CEMAC	Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale
CGI	Code Général des Impôts
CDC	Code des Douanes de la CEMAC
CIME	Centre des Impôts des Moyennes Entreprises
CREDAF	Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations fiscales
CTD	Collectivités Territoriales Décentralisées
DA	Droits d'accises
DE	Droits d'Enregistrement
DDI	Droits de douanes à l'importation
DF	Dépense fiscale
DGD	Direction Générale des Douanes
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGI	Direction Générale des Impôts
DSF	Déclaration Statistique et Fiscale
ECAM 4	4 ^{ème} Enquête sur la Consommation des Ménages
FCFA	Franc de la Coopération Financière Africaine
FERDI	Fondation Pour l'Etude et la Recherche sur le Développement International
INS	Institut National des Statistiques
IRPP	Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques
IS	Impôt sur les Sociétés
IPC	Indice des Prix à la Consommation
MINFI	Ministère des Finances
Mlds	Milliards
NIU	Numéro d'Identifiant Unique

OCDE	Organisation pour la Coopération et de Développement Economique
PIB	Produit Intérieur Brut
SFR	Système Fiscal de Référence
TEC	Tarif Extérieur Commun
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
VI	Valeur Imposable
SYDONIA	Système Douanier Automatisé

RESUME ANALYTIQUE

La présente étude a pour objectif principal de procéder à une évaluation de la dépense fiscale dans une optique d'amélioration du rendement fiscal et d'une meilleure gouvernance des régimes fiscaux et douaniers aussi bien de droit commun (code général de impôts et code des douanes) que dérogatoires (régime des projets structurants, les incitations à l'investissement privé, les zones franches, zones économiques etc.).

Elle est financée par le budget du Ministère des Finances et est conduite par les Directions Générales des Impôts et des Douanes avec l'appui de l'Institut National des Statistiques et du MINEPAT.

C'est la troisième fois que le Ministère des Finances produit un rapport sur la dépense fiscale, le premier ayant été élaboré en 2016 avec le concours de la FERDI, ce au titre de l'exercice 2015. Le présent rapport porte sur l'exercice 2017. Il s'appuie sur l'expérience des années précédentes, et a vocation à poursuivre et à améliorer le processus d'évaluation de la dépense fiscale, en visant l'exhaustivité et la fiabilité maximale de l'opération.

L'étude concerne l'ensemble des impôts directs et indirects et fait une analyse de l'équité de la dépense fiscale de TVA et de DA sur la base des données de la 4^{ème} enquête Camerounaise auprès des ménages **ECAM4**. Elle analyse également l'incidence des exonérations accordées en matières d'impôts directs sur la création des entreprises, des emplois, bref sur la croissance économique avec pour cadre de référence la loi du 18 avril 2013 sur les incitations à l'investissement privé. Elle a permis de recenser quatre cent cinq (**405**) **mesures dérogatoires** constitutives de dépenses fiscales, soit trois cent sept (**307**) **en matière de TVA**, dix-huit (**18**) **pour les droits de douanes**, quatre (**04**) **pour les droits d'accises**, trente-deux (**32**) **en IS**, vingt-six (**26**) **en IRPP** et dix-huit (**18**) **en droit d'enregistrement**. Les mesures recensées se présentent sous forme d'exonérations totales ou partielles, temporaires ou définitives, d'abattements, de déductions et de franchises. Elles se retrouvent aussi bien dans le régime de droit commun que dans celui des régimes dérogatoires.

Il convient de préciser que toutes les mesures constitutives de la dépense fiscale recensées n'ont pas fait l'objet d'une évaluation. Seules les plus significatives l'ont été, et parmi ces dernières, certaines l'ont été partiellement du fait de l'indisponibilité de l'information dans les Déclarations Statistiques et Fiscales (DSF) ou de l'absence d'importation.

Sur les **405** mesures identifiées, **363** ont été évaluées, soit un pourcentage en valeur relative de **89,6%**. Sur cette base, le montant global de la dépense fiscale évaluée s'élève à **605 561 742 576** de **FCFA**. De l'étude menée, se dégagent les conclusions adossées sur des recommandations en vue de rationaliser la dépense fiscale et d'en assurer un suivi strict. Dans le cadre de l'option de rationalisation, il est suggéré de :

- évaluer l'impact des régimes dérogatoires et des codes spécifiques pour les rendre compatibles avec les politiques de mobilisation des recettes ;
- Arrimer toutes les conventions et autres cahiers de charges à la loi du 18 avril 2013 pour un meilleur suivi et pour plus d'équité entre les différents opérateurs économiques ;

- réformer le régime fiscal des marchés publics sur financement extérieur en systématisant la conclusion toutes taxes comprises (TTC) qui mettra un terme à l'indisponibilité des fonds de contrepartie et associer le Ministère des Finances aux négociations des conventions pour leur arrimage aux textes en vigueur.
- effectuer un meilleur ciblage de la dépense fiscale destinée aux ménages les plus défavorisés étant entendu que le poste « alimentation, boisson non alcoolisées » qui bénéficie de 46% de la dépense fiscale en matière de TVA profite à hauteur de 5,8% seulement aux ménages défavorisés contre 40,8% pour les ménages les plus riches ; les dépenses de consommation des ménages étant fonction du niveau de consommation.
- Evaluer l'impact de la loi du 18 avril 2013 par rapport aux objectifs fixés en vue de son maintien intégral ou de sa révision.

En terme de suivi de la dépense fiscale, il conviendrait de :

- poursuivre la synergie d'actions entre les administrations douanière et fiscale ;
- renforcer les moyens légaux, financiers et matériels des services gestionnaires en termes d'organisation et d'informatisation ;
- affiner la collecte des statistiques selon les régimes dérogatoires ou de droit commun de la dépense fiscale ;
- Proposer un chronogramme de suppression des mesures dérogatoires sans impact certain par rapport aux objectifs fixés pour le compte de l'année 2019.

INTRODUCTION

De nombreuses dérogations continuent à marquer le système fiscal camerounais sous forme d'exonérations, de régimes suspensifs, de réductions, d'abattements ou de taux préférentiels. Ces dérogations représentent un enjeu budgétaire important. Elles sont appelées dépenses fiscales parce que leur impact sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses réelles.

Maîtriser le coût de la dépense fiscale devient un impératif pour une meilleure transparence financière du budget de l'Etat et pour une plus grande rationalisation en matière d'allocation des ressources. C'est la raison pour laquelle le rapport annuel sur la dépense fiscale constitue une annexe au projet de loi de finances de l'exercice.

L'objectif de la présente étude est de procéder à l'évaluation de la dépense fiscale pour l'année 2017. Elle a été réalisée par les Directions générales des Impôts et des Douanes en collaboration avec l'INS. Les contributions de tous les membres de l'équipe projet ont été pertinentes et très utiles.

Il est important de préciser que la dépense fiscale peut prendre diverses formes. Il peut s'agir :

- ✓ des déductions : montants déduits du revenu de référence pour obtenir une base d'imposition ;
- ✓ des exonérations : montants exclus des bases d'imposition ;
- ✓ des réductions de taux : taux d'imposition réduit appliqué à une catégorie de contribuables ou de transactions imposables ;
- ✓ des franchises, des régimes suspensifs, et autres abattements de taux.

Cependant, toute mesure impliquant une perte pour le budget de l'Etat n'est pas obligatoirement une dépense fiscale. Qualifier une mesure de dépense fiscale suppose de se référer à une législation de base à laquelle elle dérogerait, raison pour laquelle la détermination préalable du régime fiscal de référence constitue la clé d'identification de la dépense fiscale. Ainsi, seules les dispositions fiscales (les mesures dérogatoires) qui s'écartent d'un système de référence préalablement défini constituent la dépense fiscale.

L'analyse de la dépense fiscale en particulier en matière de TVA intérieure et de porte, des droits de douanes et de droits d'accises, de l'impôt sur le revenu et des droits d'enregistrement vise à améliorer la mobilisation des recettes fiscales directes et indirectes. Elle contribue à la rationalisation desdits impôts en estimant le coût financier pour l'Etat camerounais, des mesures dérogatoires accordées. Cette analyse permet également d'apprécier la pertinence des dépenses fiscales quant à leurs objectifs, en particulier ceux d'ordre social et économique qui visent à encourager l'investissement, à créer des emplois, à apporter un soutien au pouvoir d'achat, à promouvoir l'agriculture, à alléger le coût de la santé, à faciliter l'accès au logement en recherchant une réduction du prix de certains biens et services consommés ainsi que les équipements pour les investissements.

Le présent rapport propose une évaluation de la dépense fiscale relative à la TVA intérieure et de porte camerounaise, des droits de douanes, des droits d'accises, de l'IS, (Impôt sur le revenu des sociétés), de

l'IRPP (Impôt sur le revenu des personnes physiques), des droits d'enregistrement, et apprécie leur équité et leur impact à partir de la dernière enquête de ménages disponibles et de l'étude d'impact de la loi de 2013. Il s'articule autour d'une présentation du cadre conceptuel et méthodologique (chapitre 1) et fait une analyse détaillée des dépenses fiscales suivant tous les critères envisageables (chapitre 2), avant de procéder à leur évaluation effective (chapitre 3), l'objectif étant de mesurer leur impact et leur pertinence en vue de suggérer leur maintien ou de leur suppression (chapitre 4).

CHAPITRE I : CADRE CONCEPTUEL ET METHODOLOGIQUE

I. DEFINITION DES CONCEPTS

A. Dépense fiscale

Les dépenses fiscales sont des mesures particulières dérogeant au système fiscal de référence (SFR) qui occasionnent des pertes de recettes pour l'Etat, dans le but de susciter un comportement économique particulier de la part des contribuables, ou de subventionner certains groupes sociaux¹. Les dépenses fiscales entraînent par conséquent chez les contribuables, un allègement de leur charge fiscale, par rapport à celle qui aurait résulté de l'application de la norme, c'est à dire des dispositions fiscales communes applicables au Cameroun.

Le concept de dépenses fiscales renvoie donc à des dérogations à la norme fiscale qui entraîneraient un effet équivalent à celui des dépenses budgétaires, l'Etat en fait généralement usage pour promouvoir une opération, une activité ou un comportement, en un mot à des fins d'incitation.

B. Norme de référence

Parler de mesures dérogatoires ou faire référence à une norme et à des principes généraux du droit fiscal, pose la question de l'existence d'une telle norme. Or, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, les régimes applicables en matière fiscale, tant pour les principes généraux que pour les éventuelles mesures dérogatoires, sont en règle générale définis par la loi.

Les écarts par rapport à cette définition constituent par conséquent la dépense fiscale.

C. Système fiscal de référence

La dépense fiscale a été identifiée aussi bien dans le Code Général des Impôts (CGI) que dans le Code des Douanes de la CEMAC (CD) qui constituent le socle de droit commun, qu'au sein des régimes dérogatoires à celui-ci, constitués des textes législatifs, communautaires ou internationaux comportant des dispositions à incidence fiscale ou douanière.

Pour apprécier les écarts par rapport à la norme, il est important de déterminer un système d'imposition général (les taux et les bases) qui constitue le référentiel pour chaque impôt. L'application de tous autres taux ou bases d'imposition donne ainsi lieu à une dépense fiscale qu'il est important d'appréhender.

D. Détermination du système de référence

La détermination du système de référence qui permet d'apprécier les écarts par rapport à la norme passe par le choix des taux et des bases imposables de référence en vigueur pour chaque catégorie d'impôts (voir annexe 1).

¹ Extrait du processus de définition des dépenses fiscales donné par l'OCDE. Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, 2010 P 12

Le sous-groupe législation a ainsi défini le SFR pour chaque impôt. Il a proposé le SFR Camerounais en matière de TVA à partir de son fonctionnement tel que décrit dans le Code Général des Impôts (CGI) en tenant compte de son assiette, c'est-à-dire la consommation finale intérieure, de son taux (19,25% taux général et 0% pour les exportations), et de son seuil d'assujettissement. Il intègre également dans le SFR les engagements internationaux du Cameroun qui impactent sur la TVA. Les dispositions supranationales intégrées dans le SFR sont celles contenues dans les conventions internationales, essentiellement détaillées en matière de TVA dans le Code des Douanes (CDD), auquel le CGI se réfère, et les directives de la CEMAC relatives à la TVA.

En ce qui concerne les droits de douane (TEC), le SFR retenu prend en compte le caractère communautaire du code des douanes qui encadre sa mise en œuvre pour la collecte des droits de porte, les conventions, accords, les règlements, les actes et autres engagements internationaux du code des douanes qui y sont intégrés et dont le Cameroun est membre signataire ou adhérent. Au sens de la douane, tous les régimes dérogatoires ne constituent pas des dépenses fiscales. En effet, le régime d'admission de marchandises en franchise des droits de douane n'est pas considéré comme source de dépenses fiscales. Il s'agit dans ce cas en particulier du régime de franchise applicable aux immunités diplomatiques, aux envois humanitaires, aux matériels et documents pédagogiques dans le cadre de la convention de Florence aux équipements liés à l'aviation civile etc. Il convient de préciser que les taux oscillent entre 5 et 20% en fonction de la nature du bien importé.

S'agissant des droits d'accises, il a été noté que le législateur de manière expresse n'a pas prévu d'exonérations, mais l'on a identifié trois mesures dérogatoires constitutives de dépenses fiscales dans le CGI et une mesure dans le CDD. Il s'agit de l'abattement de 25% de la base d'imposition pour les boissons gazeuses, l'exclusion de la base des D.A dans la limite de 3% de la production globale des distributions gratuites dans le cadre de la publicité et promotions ainsi que l'exclusion de la base du DA dans la limite de 1% du volume global de la production des casses. S'agissant des DA, l'article 142 du CGI prévoit trois taux : un taux général de 25%, un taux réduit de 12,5% et un taux super réduit de 2%. Le taux général s'applique aux biens et services figurant à l'annexe II du Titre I du présent CGI, autres que les véhicules et les communications téléphoniques mobile et services Internet. Le taux réduit du DA s'applique aux véhicules de tourisme à moteur à explosion âgés de plus de 10 ans ainsi que les véhicules utilitaires et tracteurs routiers âgés de plus de 15 ans. Quant au taux super réduit, il s'applique aux CA hors taxes des entreprises de communication téléphonique mobile et de service internet. Voir liste jointe en annexe.

Relativement à l'Impôt sur les Sociétés (IS), le SFR Camerounais a été proposé à partir du fonctionnement de l'IS tel que décliné dans le Code Général des Impôts dans ses articles 5 à 13, en tenant compte de son assiette, c'est-à-dire l'ensemble des bénéfices obtenus dans les entreprises exploitées ou sur les opérations réalisées au Cameroun, de son taux, de l'ensemble des personnes assujetties, ainsi que les charges déductibles pour la détermination du résultat. Il intègre également les engagements conventionnels du Cameroun qui impactent sur les dispositions du CGI, notamment ceux contenus dans les codes spécifiques ainsi que l'ensemble des régimes dérogatoires, des mesures incitatives, et les conventions internationales auxquelles se réfère le CGI en matière d'impôt sur le revenu. Le taux en matière d'IS majoré de CAC est de 33% sauf pour les entreprises bénéficiant d'un régime fiscal incitatif particulier pour lesquelles le taux reste de 38,5%.

Quant à l'Impôt sur le revenu des Personnes physiques, la définition du SFR s'est basée sur les dispositions du CGI relatives à l'assiette des différents impôts visés (à savoir les traitements, salaires pensions et rentes viagères, les revenus des capitaux mobiliers, les bénéfices industriels et commerciaux, les revenus fonciers, les bénéfices agricoles et les bénéfices non commerciaux). Il s'agit en général du revenu acquis c'est-à-dire celui sur lequel le bénéficiaire peut se prévaloir d'un droit certain même si le fait le rendant disponible ne s'est pas encore produit, les seuils d'imposition, les différents taux d'imposition ainsi que les abattements forfaitaires pour frais et charges. Le SFR a également pris en compte les mesures contenues dans les codes spécifiques et les régimes fiscaux dérogatoires et spéciaux, ainsi que les conventions internationales. Relativement à l'IRPP, le barème en matière, d'IRPP applicable aux salariés est calculé par application du barème ci-après sur le revenu net c'est-à-dire déduction faite des frais professionnels de 30%, de 2,8% représentant les cotisations sociales et d'une somme de 500 000 FCFA sur la base nette comme suit : de 0 à 2 000 000 10%, de 2 000 000 à 3 000 000.....15%, de 3 000 000 à 5 000 000.....25%, plus de 5 000 000.....35%.

Pour ce qui est des BIC et des BNC, le taux est de 30%, tandis que celui de l'IRCM s'élève à 15%.

Enfin en matière de droits d'enregistrement, le SFR intègre les personnes assujetties, les actes concernés ainsi que les taux applicables. Il prend également en compte les engagements conventionnels du Cameroun qui impactent sur les dispositions du CGI, notamment ceux contenus dans les codes spécifiques ainsi l'ensemble des régimes dérogatoires, des mesures incitatives, et la législation harmonisée au niveau de la CEMAC à laquelle se réfère le CGI en matière de droits d'enregistrement.

II. LA METHODOLOGIE

A. Périmètre méthodologique

Suivant les termes de références validés par le MINFI, le périmètre de l'étude de cette année s'étend aux impôts directs (IS, IRPP, DE), en sus à trois impôts indirects évalués l'année dernière : la TVA, les DD et les DA. Le reste des impôts et taxes n'y est pas pris en compte, eu égard au principe de progressivité retenu dans l'étude. Toutefois, l'évaluation des dépenses fiscales étant désormais un exercice annuel, l'étude s'étendra aux autres droits pour les prochaines années. Il s'agit dans le cadre de cette dernière de préciser les différents types de mesures dérogatoires qui peuvent donner lieu à une estimation chiffrée. Certaines mesures sont liées aux produits et d'autres aux opérateurs. Elles sont de nature législative, réglementaire, conventionnelle ou de fait, et ont été regroupées en cinq (5) grands groupes :

- Les mesures relevant du Code général des Impôts (listes générales des biens de premières nécessité, produits et matériels agricoles, produits pharmaceutiques, matériels et équipement d'exploitation des énergies solaires et éoliennes, droits d'accises, impôt sur le revenu des personnes physiques et des sociétés) ;

- Les dispositions sectorielles (incitation à l'investissement privé, zones économiques, code pétrolier, code gazier, marchés public à financement conjoint, partenariat public/privé), conventions et cahiers de charge ;
- Les dispositions douanières communautaires (importations en franchise de droits et taxes de l'article 241 du code des douanes de la CEMAC ;
- Les dispositions douanières nationales (exonération totale ou partielle des droits de douanes à l'importation, exonération ad hoc/express, abattement de la base imposable à l'importation) ;
- Conventions internationales (convention de Vienne, convention de Chicago, les accords de Florence) et conventions bilatérales de non double imposition;

Sur les 568 mesures dérogatoires recensées, **405** ont été identifiées comme DF. Parmi ces mesures dérogatoires identifiées comme DF, **42** mesures n'ont pas fait l'objet d'évaluation, du fait soit de l'absence d'information dans les DSF, absence de consommation du produit soit de l'impossibilité à rattacher les données existantes à une mesure ou produit précis.

B. Période de référence

La période retenue pour faire une évaluation des dépenses fiscales dans la présente étude est l'année 2017.

C. Sources des données, échantillonnage et exploitation des données

Les données utilisées dans le cadre de la présente étude proviennent des DSF des contribuables de la DGI et de l'application SYDONIA de la DGD.

En principe, un bien échangé à l'intérieur du pays est soit produit localement soit importé. Dans le cas d'une production locale, l'évaluation de la DF est faite à l'aide des données de la DGI tandis que celles de la DGD sont utilisées en cas d'importation.

Afin d'éviter une double comptabilisation de la DF qui surestimerait les valeurs de cette dernière, les activités de commercialisation ont été exclues de la base d'étude dans la mesure où lesdites activités sont à faible valeur ajoutée et ne génèrent que peu de recettes de TVA additionnelle.

Les dépenses fiscales ont été calculées par régime fiscal et pour les besoins d'analyse économique, par bénéficiaire, par taille des entreprises bénéficiaires, par objectif, et même par secteur d'activité.

D. Méthode d'estimation retenue

Il existe trois méthodes pour l'évaluation de la DF² :

- ✓ La méthode de la perte de recettes : on évalue la dépense fiscale en faisant la différence entre l'impôt théorique et l'impôt effectivement payé sous l'hypothèse que cela se fait toutes choses

² CREDAF, Guide méthodologique, Evaluation des dépenses fiscales, 2015.

étant égales par ailleurs, c'est-à-dire que les exonérations n'induisent aucun changement des comportements économiques des contribuables ;

- ✓ La méthode du gain final de recettes : on mesure le gain de recettes fiscales qu'entraînerait la suppression d'une dépense fiscale en tenant compte du changement de comportement des contribuables ;
- ✓ La méthode de l'équivalent en dépense : on évalue le montant de la dépense directe qui serait nécessaire pour donner un avantage au contribuable équivalent à celui de la dépense fiscale.

Dans le cadre de la présente étude, La méthode retenue pour l'estimation des dépenses fiscales est celle de la « perte de recettes » compte tenu de sa simplicité. Elle est d'ailleurs celle qui avait été retenue dans le cadre des précédentes évaluations au titre des exercices 2015 et 2016.

Toutefois, la méthode des pertes de recettes résultant d'un dispositif fiscal dérogatoire ne donne qu'une vue limitée des effets économiques et budgétaires de la mesure, puisque l'estimation ne prend pas en compte les changements de comportement qu'elle induit (effets incitatifs), encore moins l'impact de la mesure sur les autres recettes ou sur le niveau de l'activité.

E. Formule d'estimation des dépenses fiscales

Il s'agit de calculer la différence entre les recettes fiscales qui auraient dû être collectées par l'État si le produit ou le service vendu localement ne faisait pas l'objet d'une mesure dérogatoire, et les recettes fiscales effectivement collectées par l'État.

Concrètement, $DF = \text{Impôts, droits et taxes théoriquement dus} - \text{Impôts droits et taxes effectivement collectés}$.

Mathématiquement, $DF = DF^{TVA} + DF^{DD} + DF^{DA} + DF^{DE} + DF^{IS} + DF^{IRPP}$

Où : DF est la dépense fiscale ;

DF^{TVA} , DF^{DD} , DF^{DA} , DF^{DE} , DF^{IS} et DF^{IRPP} sont les dépenses fiscales relatives à la TVA, aux droits de douanes, aux droits d'accises, aux droits d'enregistrement, à l'IS et à l'IRPP respectivement.

➤ Formule d'estimation sur les données de la DGI

- Cas de la TVA

La dépense fiscale de TVA est la différence entre la TVA qui aurait dû être collectée s'il y'avait pas d'exonérations et la TVA effectivement collectée, le taux de TVA en vigueur étant de 19,25%.

$DF^{TVA} = (\text{TVA qui aurait dû être collectée s'il y'avait pas d'exonérations}) - (\text{TVA effectivement collectée})$

Or, TVA qui aurait dû être collectée s'il y'avait pas d'exonérations = (CA hors exportation)*19,25% = (CA taxable + CA exonéré)*19,25%

De même, TVA effectivement collectée = (CA taxable)*19,25%

In fine, on obtient : $DF^{TVA} = CA \text{ exonéré} * 19,25\%$

- Cas des droits d'accises

$DF^{DA} = (\text{Montant des abattements de 25\% de la base d'imposition pour les boissons gazeuses}) * 25\% + (\text{montant des abattements sur les distributions gratuites de biens effectuées dans le cadre de la publicité ou des promotions de ventes}) * \text{taux}_{DA}(3\%)$

Où : DF^{DA} est la dépense fiscale sur les droits d'accises.

- Cas des droits d'enregistrement

$DF^{DE} = DE_{théorique} - DE(effic) = \text{BASE} * \text{taux}_{DE}$, car l'exonération des droits d'enregistrement est totale.

Où $DE(effic)$ est le droit d'enregistrement effectivement payé, sur la base d'imposition de l'acte à enregistrer, et le taux_{DE} est le taux appliqué pouvant prendre les valeurs 15% (taux élevé), 10% (taux intermédiaire), 5% (Taux moyen), 2% (taux réduit) ou 1% (taux super réduit).

- Cas de l'Impôt Sur les Sociétés (IS)

$DF = IS_{théorique} - IS(effic) \text{ avec } IS_{théorique} = BF * T_{is}$

Où T_{is} est le taux d'IS théorique qui est de 33%, BF= bénéfice fiscal définitif et $IS(effic)$ est l'IS effectivement payé par l'entreprise.

La dépense fiscale de l'IS résulte de l'abattement de base issu du régime du réinvestissement. Il en est de même pour l'IRPP ;

- Cas de l'Impôt Sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)

$DF^{IRPP} = IRPP_{théorique} - IRPP(effic)$, avec $IRPP_{théorique} = BF * T_{is}$

Où BF= bénéfice fiscal définitif et T_{is} est le taux d'imposition des bénéfices artisanaux, BIC ou BNC théoriques. Ce taux est de 33% pour les BIC, BNC, 11% pour les bénéfices artisanaux, 16,5% pour les bénéfices agricoles, les revenus des capitaux mobiliers et la TSR.

Compte tenu des subtilités liées à la liquidation des droits d'enregistrement, de l'IS et de l'IRPP, les détails de calcul des dépenses fiscales y relatives par mesure dérogatoire sont joints en annexe.

➤ **Formule d'estimation sur les données de la DGD**

A titre de rappel, l'évaluation de la dépense fiscale concerne les droits et taxes suivants : le Droit de Douane à l'Importation (DDI), le Droit d'Accise (DA) et la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). Il s'agira de calculer la différence entre la valeur de chaque taxe qui aurait dû être liquidée si l'importation ne faisait pas l'objet d'une mesure dérogatoire, et celle qui a été effectivement liquidée.

Le mode de calcul des droits et taxes qui auraient dû être liquidés se décline ainsi qu'il suit :

▪ **Cas du Droits de Douane à l'importation**

$$DF^{DU} = MDD - DD = \text{taux}_{DD} * VI - DD$$

Où : DF^{DU} est la dépense fiscale sur les droits de douane à l'importation ;

MDD est le montant des droits de douane à l'importation qui aurait dû être liquidé ;

DD est le montant des droits de douanes effectivement liquidé ;

VI est la valeur imposable ;

taux_{DD} est le taux des droits de douane pouvant prendre les valeurs 0%, 5%, 10%, 20% ou 30%.

▪ **Cas du Droit d'accises**

$$DF^{DA} = MDA - DA = \text{taux}_{DA} * (VI+MDD) - DA$$

Où : DF^{DA} est la dépense fiscale sur les droits d'accises ;

MDA est le montant du Droit d'Accises qui aurait dû être liquidé ;

DA est le montant des droits d'accises effectivement liquidé ;

taux_{DA} est le taux des droits d'accises pouvant prendre les valeurs 0%, 12,5% ou 25% ;

▪ **Cas de la TVA**

$$DF^{TVA} = MTVA - TVA = \text{taux}_{TVA} * (VI+MDD+MDA) - TVA$$

Où : MTVA est le montant de la TVA qui aurait dû être liquidé ;

taux_{TVA} est le taux de la TVA qui est de 19,25%

DF^{TVA} est la dépense fiscale sur la TVA ;

TVA est le montant de la TVA effectivement liquidé.

Le chiffrage de la dépense fiscale est effectué conformément au périmètre validé par le sous-groupe législation et à la méthode d'évaluation proposée ci-haut. Elle se fait à partir du fichier SYDONIA.

CHAPITRE II : PRESENTATION DE LA DEPENSE FISCALE

Le présent rapport recense **405 mesures fiscales** dérogatoires à la norme qui a été retenue comme référence. Ces mesures sont ainsi considérées comme étant des dépenses fiscales.

I. PRESENTATION DES MESURES CONSTITUTIVES DE LA DEPENSE FISCALE

La dépense fiscale est subdivisée en deux régimes. Le premier dit de droit commun est construit à partir des dispositions dérogatoires du CGI ou du CD. Le deuxième régime dit dérogatoire est le recueil de l'ensemble des dispositions dérogatoires contenues dans les textes les consacrant. Ainsi seront rangés dans ce dernier et de façon non exhaustive : les codes spécifiques (pétrolier, gazier et minier), la loi portant zone franche et point franc, la loi portant incitations à l'investissement privé, les contrats de partenariat public privé, la loi portant zones économiques, les conventions et cahiers de charges, les marchés à financement extérieur (FINEX).

Sur un ensemble de **405** mesures, **328** résultent du droit commun et la majeure partie de ces dernières est issue du CGI, le CD ne fournissant que **13 mesures**.

La liste des mesures constitutives des dépenses fiscales est reprise en annexe 2.

Tableau 1 : répartition des mesures recensées par régime d'imposition et par nature d'impôt

Impôts	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	TOTAL
Régimes de droit commun	300	12	3	0	9	4	328
Régimes dérogatoires	7	6	1	32	17	14	77
Total des mesures	307	18	4	32	26	18	405

A. Régimes de droit commun

Le droit commun regroupe les mesures qui sont contenues à la fois dans le CGI et le CD de la CEMAC. Relativement au CGI, les mesures concernées sont celles liées aux exonérations totales, aux abattements et aux exclusions de base. L'Acte 2/98 du Code des Douanes prévoit le bénéfice de la franchise des droits et taxes de douane sur les consommables et pièces de rechange destinées aux activités d'exploration et de recherche minière ou pétrolière. Ces dérogations sont accordées aux sociétés minières et pétrolières titulaires d'un permis d'exploration et/ou de recherche en la matière. On intègre également dans cette liste, les exonérations totales ou partielles, les abattements de taux.

B. Régimes dérogatoires

- La loi du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé

A la faveur de la loi du 18 avril 2013 dont certaines dispositions ont été modifiées à travers la loi du 12 juillet 2017, le Cameroun s'est résolu à encourager davantage l'investissement privé en conformité avec les options de politique économique et sociale retenues par le document de stratégie pour la croissance et l'emploi le DSCE. Pour mémoire, l'ordonnance n° 90/007 du 08 novembre 1990 portant Code des Investissements du Cameroun dont la loi de 2013 tire sa source, indiquait déjà la voie à suivre à travers la promotion des investissements productifs orientés vers la valorisation des ressources naturelles nationales et l'accroissement des exportations des produits manufacturés.

Ce régime fiscal accorde aux promoteurs des entreprises nouvelles et existantes des facilités qui leur permettent de créer ou d'étendre leurs investissements existants dans les douze (12) sous-secteurs prioritaires fixés par la loi du 18 avril 2013.

- Conventions et cahiers des charges

Ce sont les engagements pris par le Gouvernement à travers des textes particuliers destinés aux secteurs qui nécessitent des expertises techniques et des moyens financiers importants. Les incitations contenues dans ces textes sont désormais encadrées par la législation en vigueur.

- Les régimes des codes sectoriels

Sont rangés dans les régimes des codes sectoriels : le code pétrolier, le code gazier et le code minier. Les incitations liées à ces secteurs sont destinées à promouvoir la recherche, l'exploration ainsi que l'exploitation des ressources du sol et du sous-sol. Ces secteurs sont caractérisés par les études, travaux de recherche et l'importation des équipements et matériels lourds qui bénéficient des facilités.

- La prise en charge de la TVA et des droits et taxes de douanes sur les marchés à financement extérieur ou conjoint

Les droits et taxes liés aux marchés à financement extérieur ou conjoint sont à la charge des adjudicataires. Toutefois, lorsque pour un marché public à financement extérieur ou conjoint, la convention de financement ne prévoit pas la prise en charge de la TVA, celle-ci est supportée par les fonds de contrepartie prévus par le budget du maître d'ouvrage ou du ministère bénéficiaire ; seulement, l'insuffisance des ressources prévues au titre des fonds de contrepartie associée aux facilités exceptionnelles accordées par les hautes autorités dans le cadre de l'exécution urgente de certains projets poussent parfois les administrations fiscale et douanière à accorder des facilités qui ne seront pas recouvrées; par ailleurs, la consommation à d'autres fins (dépenses réelles) des ressources réservées aux droits et taxes pour des budgets conclus toutes taxes comprises (TTC) est source de déperdition des recettes ; dans ces cas la prise en charge se transforme en une dépense fiscale.

- **Régime des projets structurants**

Ce régime fiscal particulier avait été institué au profit des projets structurants, effectués par les grandes entreprises et les PME en 2008. Quoique supprimé depuis 2015, des régularisations sources de dépenses fiscales se sont poursuivies jusqu'en juin 2017.

- **Régime des zones économiques**

La loi N° 2013/011 du 16 décembre 2013 régissant les zones économiques en République du Cameroun, fixe le cadre général de la création, de l'aménagement et de gestion des zones économiques, et constitue un outil d'incitation et/ou de promotion de l'investissement, des exportations, de la compétitivité, de l'emploi, de la croissance économique et de l'aménagement du territoire. Les incitations prévues dans le cadre de ce régime correspondent à celles de la loi de 2013.

- **Régime des contrats de partenariat public-privé**

Le régime fiscal des contrats de partenariat consacre la prise en charge par le budget de la personne publique contractante de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) relative aux importations et aux achats locaux de matériels. Par ailleurs, le cocontractant bénéficie de l'enregistrement gratuit des conventions et actes passés tant dans la phase de la réalisation du projet d'investissement que celle de son exploitation. La dépense fiscale dans ce cadre naît dès lors que les incitations sont accordées sans la confirmation de la disponibilité des fonds de contrepartie supposés les couvrir. Par ailleurs, comme dans le cadre des FINEXT ci-dessus, l'affectation à d'autres fins des fonds consacrés pour la couverture de la TVA et des droits de douanes, donne naissance à la dépense fiscale.

- **Le régime des Centres de Gestion Agréés (CGA)**

Institué par la loi de finances pour l'exercice 1996/1997, les CGA ont été organisés par deux décrets du Premier Ministre ; tous fixant les avantages fiscaux accordés aux adhérents desdits centres. A la faveur de la loi de finances pour 2016, les avantages ont été élargis aux promoteurs. Le CGA est un organisme privé agréé par le Ministre des finances dont le but est d'apporter une assistance en matière de gestion, d'encadrement et d'exécution des obligations fiscales et comptables aux contribuables personnes physiques ou morales dont le C.A est inférieur ou égal à F CFA 100 000 000. La promotion des PME est l'objectif principal des CGA et se traduit par les mesures d'allègement de la charge fiscale, dès sa création, jusqu'à sa maturité. Les facilités ainsi accordées tant aux promoteurs des CGA qu'à leurs adhérents constituent de la dépense fiscale du moment où elles dérogent aux principes généraux des Impôts concernés par les dites facilités.

Les incitations à l'investissement et la promotion des secteurs régis par les codes spécifiques ainsi présentés ont été rangés dans les dépenses fiscales pour des raisons ci-après :

- ✓ Elles sont contraires aux dispositions de l'article 7 de la Directive TVA de la CEMAC n° 07/11-UEAC-028-CM-22 du 19 décembre 2011 qui stipule qu' « aucune exonération ou exemption n'est accordée par les Etats membres dans le cadre des mesures d'incitation à la

création d'entreprise et à l'investissement, dans le cadre de mesures ou dispositions visant les secteurs particuliers, ou dans le cadre des conventions particulières » ;

- ✓ Elles créent des pertes de recettes au moment de la souscription de la déclaration de mise à la consommation, car aucune collecte de recettes n'est opérée, il en est de même en phase d'exploitation, les impôts droits et taxes dus n'étant acquittés que sur une portion des revenus ;
- ✓ Elle relève d'un accompagnement conjoncturel et ponctuel de l'Etat.

- **Les dérogations spéciales**

Les dérogations spéciales procèdent d'exonérations diverses de porte édictées par des lois de finances, ainsi que des mesures discrétionnaires concédées par le Gouvernement. Elles peuvent être totales ou partielles, temporaires ou permanentes. Au titre desdites dérogations spéciales, l'on peut énoncer entre autres :

-Les mesures d'abattement des droits et taxes de douane relatives au rajeunissement du parc automobile national et à la promotion de la pêche maritime (abattement de 30% sur la valeur imposable des moteurs hors-bords importés, abattement de 20% sur la valeur imposable des pneus neufs importés, abattement des droits d'accise sur la valeur imposable des véhicules importés d'au plus 7 ans d'âge, loi de finances pour 2011 ;

-Le taux réduit du droit de douane de 5% à l'importation de biens d'équipements destinés à l'investissement, loi de finances 2007 ;

-L'exonération totale des droits et taxes de douane en faveur des médicaments importés, loi de finances 1994-1995 ;

-Les mesures de lutte contre la vie chère : exonération totale des droits et taxes de douane sur certains produits de première nécessité (poisson, riz et blé) ; Ordonnance de 2008, loi de finances de 2009 ; taux réduits progressifs du droit de douane sur lesdits produits (loi de finances 2016).

-L'application de taux réduits du droit de douane respectifs de 10% sur les ciments et de 5% sur le clinker, en lieu et place de 20% et 10%.

-L'application d'un taux réduit de 5% du droit de douane sur le pétrole brut importé ;

-Les mesures expresses discrétionnaires du Gouvernement (mise en œuvre de Programmes spéciaux d'importation, exonérations totale et partielle diverses.

II. PRESENTATION GENERALE DE LA DEPENSE FISCALE

La dépense fiscale retenue peut être classée selon plusieurs critères : le type d'impôt, le régime fiscal, le bénéficiaire, le secteur d'activité, l'objectif ou le but visé et la taille de l'entreprise.

A. Présentation des dépenses fiscales par type d'impôt

Toutes les mesures de dépenses fiscales recensées relèvent aussi bien des impôts directs qu'indirects.

Tableau 2 : répartition des mesures recensées par nature d'impôt en pourcentage

Impôts	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	TOTAL
Mesures recensées	307	18	4	32	26	18	405
Pourcentage	75,8%	4,4%	0,98%	7,9%	6,4%	4,4%	100%

B. Présentation des dépenses fiscales résultant des régimes dérogatoires

Sur un total de **405** mesures, **77** résultent des régimes dérogatoires au droit commun. Ces régimes se rapportent à des codes, lois ou règlements qui contiennent des dispositions à incidence fiscale, de nature à induire l'application d'un taux ou d'une base d'imposition plus favorable que celui ou celle qui est dans le droit commun.

L'essentiel des mesures issues des régimes dérogatoires vient des codes spécifiques, des incitations à l'investissement privé, des zones franches, des conventions et cahiers de charges, des projets structurants, du régime de la TVA sur FINEX et d'autres textes particuliers.

Tableau 3 : répartition des mesures dérogatoires au droit commun par régime et par nature d'impôt

Régimes dérogatoires	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	TOTAL
Incitations à l'investissement privé	3	0	1	12	8	9	33
Code pétrolier	1	3	0	1	0	0	5
Code gazier	1	1	0	3	1	3	9
Code minier	1	1	0	2	2	0	6
Zones franches	0	0	0	5	3	1	9
CGA	1	0	0	2	2	0	4
Zones économiques	0	0	0	1	1	1	3
Projets structurants	0	0	0	0	0	0	0
Marchés FINEX	0	0	0	0	0	0	0
Secteur boursier	0	0	0	6	1	0	7
Conventions et cahiers de charges	0	1	0	0	0	0	1
Contrat partenariat public privé	0	0	0	0	0	0	0
Total	7	6	1	32	17	14	77

C. Présentation des dépenses fiscales par bénéficiaires

Les mesures recensées bénéficient pour l'essentiel aux entreprises à hauteur de **62,7%**, suivi des ménages pour **36,8%**. Certaines parmi elles profitent à chaque catégorie prise isolément, les autres profitent simultanément aux ménages et aux entreprises.

Tableau 4 : répartition des mesures recensées par bénéficiaires

Bénéficiaires	2016		2017	
	Nombre	Part	Nombre	Part
Entreprises	153	55%	254	62,7%
Ménages	118	42%	149	36,8%
Organismes internationaux	8	3%	2	0,5%
Total	279	100%	405	100%

D. Répartition des mesures dérogatoires selon les types de dérogation

Le présent rapport recense 405 mesures fiscales dérogatoires récapitulées au tableau 7, et les présente également sous la forme d'exonérations totales, partielles ou temporaires, de réductions, d'abattements, de déductions, de taxation forfaitaire et de facilités diverses.

En 2017, les exonérations totales recensées sont au nombre de **344** et représentent **85%** de l'ensemble des dérogations constitutives de la dépense fiscale, suivi des exonérations partielles qui se chiffrent à **46** soit **11,3%**. Les franchises diplomatiques et mesures exceptionnelles douanières représentent **1,5%** et les abattements ou réductions de base à hauteur représentent **2,2%**.

Tableau 5 : répartition des mesures dérogatoires (dépenses fiscales) selon les types de dérogation

Désignation	2015		2016		2017	
	Nombre	Part	Nombre	Part	Nombre	Part
Exonérations totales ou partielles (TVA/DD) + IS, IRPP et DE	223	98,24%	251	89,96%	390	96,3%
Abattements de la base d'imposition	3	1,32%	7	2,51%	9	2,2%
Franchises des DDI	0	0%	15	5,38%	5	1,2%
Mesures exceptionnelles	1	0,44%	6	2,15%	1	0,3
Total	227	100%	279	100%	405	100%

NB : l'évaluation 2016 porte sur les seuls impôts indirects tandis que celle de 2017 porte aussi bien sur les impôts indirects que sur les impôts directs.

E. Répartition des mesures dérogatoires par secteur d'activités

Les mesures incitatives concernent pratiquement tous les secteurs d'activités. Le secteur agricole (agriculture, pêche et élevage) arrive en première position avec 167 mesures dérogatoires recensées soit **41,2%** de l'ensemble des mesures. Les activités liées à la consommation des ménages bénéficient de **10,8%** du nombre de dérogations. Quant à la santé et l'action sociale, elle bénéficie de 53 mesures dérogatoires, soit **13%** du nombre de dérogations.

Tableau 6 : répartition des mesures dérogatoires par secteur d'activité

Secteurs d'activité	2016	Exercice 2017		
	Mesures recensées	Mesures recensées	Mesures évaluées	Part /Mesures recensées
Santé et action sociale	28	53	52	98,1%
Agriculture, pêche, Elevage	108	167	164	98,2%
Alimentation des ménages	89	44	44	100%
Electricité, Gaz, Pétrole, Mines	39	49	22	44,9%
Education	11	7	7	100%
Autres sous-secteurs	4	85	74	87%
Total	279	405	363	89,6%

NB : l'évaluation 2016 porte sur les seuls impôts indirects tandis que celle de 2017 porte aussi bien sur les impôts indirects que sur les impôts directs.

F.Répartition des mesures dérogatoires selon leur vocation économique, sociale ou culturelle

En 2017, le nombre de mesures incitatives porte pour **62,2%** sur les activités économiques, contre **37,8%** pour les activités socioculturelles. Les activités économiques comprennent les mesures liées à l'acquisition des matériels et équipements destinés à la relance du secteur agricole, de la pêche, d'élevage la transformation que l'on retrouve tant dans la circulaire TVA 2012 que dans les dispositions douanières. Elles englobent également les mesures incitatives contenues dans les différents régimes fiscaux dérogatoires et spéciaux contenus dans le CGI et ses annexes. Les activités socioculturelles comprennent les mesures visant à faciliter l'accès aux ménages aux biens de première nécessité, à la santé, à l'éducation, aux logements sociaux et au développement de l'économie verte

Tableau 7 : répartition des mesures dérogatoires selon leur vocation économique, sociale ou culturelle

Type d'activité	2016	Part	2017	Part
Activités Economiques	108	38,70%	252	62,2%
Activités Socioculturelles	171	61,29%	153	37,8%
Total	279	100%	405	100%

NB : l'évaluation 2016 porte sur les seuls impôts indirects tandis que celle de 2017 porte aussi bien sur les impôts indirects que sur les impôts directs.

F. Répartition des mesures dérogatoires selon leur objectif

On remarque que les mesures dérogatoires recensées concernent principalement le développement du secteur agricole (agriculture, élevage, pêche) avec environ **167** mesures correspondant à **41,2%**, ensuite vient le soutien du pouvoir d'achat des ménages y compris le volet santé avec **97** mesures soit **24%**, la promotion des investissements à travers les incitations à l'investissement privé et la promotion des secteurs relevant des codes sectoriels avec **87** mesures dérogatoires représentant **21,5%**. Le nombre de mesure visant à promouvoir l'éducation, l'emploi jeune et le logement social reste faible.

Tableau 8 : répartition des mesures dérogatoires selon leur objectif

Objectif	2015	2016	2017		
	Mesures recensées	Mesures recensées	Mesures recensées	Part	Mesures évaluées
Faciliter l'accès au logement	0	2	4	1,0%	4
Développer l'énergie verte (solaire)	27	27	28	6,9%	0
Mobiliser l'Épargne Intérieure	0	2	2	0,5%	1
Développer le secteur Agricole (agriculture, pêche et élevage)	108	108	167	41,2%	164
Alléger le coût de la santé	21	23	53	13,1%	52
Soutenir le pouvoir d'achat	52	56	44	10,9%	44
Encourager l'investissement	0	17	71	17,5%	67
Promouvoir la culture et les loisirs	0	2	0	0,0%	0
Promouvoir l'éducation	5	11	7	1,7%	7
Promouvoir l'emploi jeune	1	4	1	0,2%	1
Développer le secteur minier gazier et pétrolier	0	13	16	3,9%	16
Promouvoir les PME (CGA)	1	1	5	1,2%	5
Autres objectifs	12	13	7	1,7%	2
Total	227	279	405	100%	363

NB : l'évaluation 2016 porte sur les seuls impôts indirects tandis que celle de 2017 porte aussi bien sur les impôts indirects que sur les impôts directs ;

CHAPITRE III : EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

I. PRESENTATION DE LA DEPENSE FISCALE EVALUEE

Toutes les mesures constitutives de dépenses fiscales qui ont été recensées n'ont pas fait l'objet d'une évaluation, les données n'étant pas disponibles pour certaines d'entre elles. Sur un total de **405** mesures recensées, **363** ont été effectivement évaluées, soit un taux d'évaluation de **89,6%**.

Tableau 9 : répartition des mesures recensées et évaluées par nature d'impôt

Impôts	2015		2016				2017						
	TVA	Total	TVA	DDI	DA	Total	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	Total
Mesures recensées	227	227	243	33	03	279	307	18	04	32	26	18	405
Mesures évaluées	137	137	203	24	03	230	276	18	03	29	24	13	363
Pourcentage	60%	60%	83,5%	72,7	100%	82,5%	89,9%	100%	66,7%	90,6%	92,3%	72,2%	89,6%

La présentation de la dépense fiscale par type d'impôt, par secteur et par objectif, permet d'adosser l'évaluation des dépenses fiscales à la politique fiscale et aux orientations économiques du Gouvernement.

A. Dépenses fiscales par type d'impôt

La ventilation de la dépense fiscale évaluée par type d'impôt permet de préciser la part des dépenses afférentes à chaque impôt et sa part dans les recettes propres de l'impôt considéré. Par impôt, ces dépenses se présentent comme suit.

Tableau 10 : Dépenses fiscales évaluées par impôt et par année

Impôt	2015		2016		2017	
	Evaluation	Part	Evaluation	Part	Evaluation	Part
TVA	155 800 893 670	100%	335 124 241 192	74,2%	277 588 934 201	45,8%
DDI	NE		107 447 817 464	23,8%	107 160 651 952	17,7%
DA	NE		9 059 808 175	2,0%	12 356 102 597	2,0%
IS	NE		NE		84 278 877 812	13,9%
IRPP	NE		NE		53 611 886 438	8,9%
DE	NE		NE		70 565 289 575	11,7%
Total	155 800 893 670	100%	451 631 866 830	100%	605 561 742 576	100%

Légende : NE : Non Evalué

Les dépenses fiscales les plus importantes concernent la TVA avec **276** mesures dérogatoires évaluées pour un montant de **277 588 934 201 FCFA** en 2017. Elles sont suivies par l'impôt sur le revenu avec **53** mesures pour des pertes de recettes évaluées à **137 890 764 250 FCFA** soit **84 278 877 812 FCFA** pour l'IS (**13,9%**) et **53 611 886 438 FCFA** pour l'IRPP (**8,9%**). La dépense fiscale des droits d'enregistrement se chiffre à **70 565 289 575 de CFA** pour **13** mesures évaluées.

Avec un montant de **107 160 651 952 FCFA** les droits de douanes interviennent pour **11,7%** dans l'ensemble des dépenses fiscales et concernent les produits alimentaires ainsi que les biens d'équipement au titre des projets. La DF liée aux droits d'accises quant à elle s'élève à **12 356 102 597 FCFA** et représente **2,2%** de la DF totale.

Tableau 11 : Répartition des dépenses fiscales par Structure (en milliard)

Structure	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part
DGD	163,7	107,2	5,8	-	-	-	276,7	45,7%
DGI	113,8	-	6,6	84,3	53,6	70,6	328,9	54,3%
Total	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%

Tableau 12 : Evaluation des dépenses fiscales par rapport aux recettes (en milliard)

Désignation	2016			2017		
	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Dépenses /recettes	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Dépenses /recettes
TVA :	879,4	335,1	38,1%	1048,5	277,6	26,5%
- TVA interne	557,0	120,21	21,6%	732,5	113,8	15,5%
- TVA à l'import	322,4	214,89	66,7%	316,0	163,7	51,8%
DD	322,7	107,45	33,3%	281,2	107,2	38,1%
DA :	211,0	9,1	4,3%	204,4	12,4	6,0%
- DA interne	198,3	8,2	4,1%	186,5	6,6	3,5%
- DA à l'import	12,7	0,86	6,7%	17,9	5,8	32,4%
IS non pétrolier	NE			319,5	84,3	26,4%
IRPP	NE			192,6	53,6	27,8%
DE	NE			51,9	70,6	136 %
TOTAL (TVA+ DDI + DA + IS + IRPP +DE)	1 412,7	451,6	31,9%	2098,1	605,6	28,9%

Légende : NE : Non Evalué

Les dépenses fiscales liées à la TVA totale rapportées aux recettes fiscales générées par cette même taxe représentent une proportion de **26,5%**.

Les dépenses fiscales relatives aux droits de douanes représentent **38,1%** des recettes générées.

Relativement à l'IS, la dépense fiscale s'élève à **26,4%** des recettes engrangées contre **27,8%** pour l'IRPP. Les pertes de recettes du fait des exonérations accordées en matière de droit d'enregistrement sont évaluées à **136%** des recettes collectées sur cet impôt.

B. Dépenses Fiscales par secteur d'activité

L'évaluation des dépenses par secteur d'activité permet de mesurer l'importance du dispositif incitatif et d'effectuer des comparaisons entre les différents secteurs.

Tableau 13 : dépenses fiscales par secteur d'activité et par type impôt (en milliard)

Désignation	TVA	DD	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part /DF
Administration publique	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0%
Agriculture, élevage et pêche	36,2	17,7	0,0	0,1	0,0	0,0	54,1	8,9%
Autres industries	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0%
Banques et assurances	22,4	0,0	0,0	0,0	1,7	0,0	24,1	4,0%
BTP	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0%
Cimenterie	0,1	0,5	0,0	5,2	0,0	0,1	5,8	1,0%
Electricité, gaz, pétrole et mine	63,4	12,0	0,0	16,7	51,3	68,0	211,4	34,9%
Education	0,3	0,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	0,1%
Energie verte	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0%
Imprimerie	0,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,9	0,1%
Industrie agro-alimentaire	109,3	50,2	7,9	41,8	0,6	1,1	210,9	34,8%
Industrie Chimique	0,4	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0	0,7	0,1%
Industrie de textile	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0%
Industrie du bois	1,5	0,4	0,0	1,0	0,0	0,2	3,2	0,5%
Industrie électronique	0,3	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5	0,1%
Industrie textile	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0%
Logements sociaux	0,0	0,0	0,0	1,3	0,0	0,6	1,9	0,3%
Industrie métallurgique	18,6	12,2	0,0	0,5	0,0	0,0	31,4	5,2%
Santé et action sociale	2,6	2,4	0,0	0,0	0,0	0,0	5,0	0,8%
Télécommunication	0,5	0,0	0,0	16,7	0,0	0,0	17,3	2,9%
Transport	1,3	1,0	3,5	0,1	0,0	0,0	5,9	1,0%
Autres secteurs	19,4	9,8	0,8	0,7	0,0	0,6	31,3	5,2%
Total général	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%

1) Secteur de l'agriculture, l'élevage et la pêche

La dépense fiscale relative à l'agriculture, à l'élevage et à la pêche est estimée à **F CFA 54,1 milliards** soit **8,9%** de la dépense fiscale globale. L'essentiel concerne la TVA dont le montant est de **F CFA 36,2 milliards** soit **67 %** du total des dépenses fiscales relatives à ce secteur. Elle est suivie par la dépense relative aux droits de douanes avec **F CFA 17,7 milliards** soit **32,7%**. L'impôt sur le revenu représente **0,1%**.

2) Secteur des logements sociaux

Le secteur des logements sociaux a bénéficié au cours de l'exercice 2017 des dépenses fiscales à hauteur **1,9 milliards de F CFA** correspondant à **0,3%** des dépenses fiscales évaluées au titre de l'année 2017.

3) Secteur banques et assurances

La dépense fiscale afférente au secteur banque et assurance est estimée à **F CFA 24,1 milliards**, soit **4 %** des dépenses fiscales globales évaluées au titre de l'exercice 2017. La grande partie de cette dépense fiscale est inhérente à l'exonération de la TVA sur les contrats et commission d'assurance vie et maladie évaluée à **F CFA 15,9 milliards**.

4) Secteur des produits Alimentaires

Les dépenses de ce secteur concernent tous les impôts et sont évaluées à **F CFA 210,9 milliards**. La TVA représente l'impôt dont la dépense fiscale est la plus importante avec **52%** du total de la dépense attribuée à ce sous-secteur. Les droits de douane quant à eux représentent **24%** de la dépense totale du sous-secteur.

5) Secteur électricité, gaz, pétrole et mines

La dépense fiscale concédée par l'Etat à ce secteur au titre de l'exercice 2017 est estimée à **F CFA 211,9 milliards** dont **F CFA 21,4 milliards** pour le gaz domestique et **F CFA 11,6 milliards** pour la tranche sociale de la consommation d'électricité.

6) Secteur de la santé et action sociale

Le secteur de la santé et action sociale bénéficie de **F CFA 5 milliards** de dépense fiscale, soit **0,8%** de la dépense fiscale évaluée au titre de l'année 2017. Ces dépenses portent essentiellement sur la TVA (**F CFA 2,6 milliards**) et les droits de douane (**F CFA 2,4 milliards**).

C. Dépenses fiscales par objectif

L'estimation de la dépense fiscale par objectif permet d'apprécier le sens pris par les régimes dérogatoires et leur adéquation avec les orientations du Gouvernement en matière de politique économique, financière et sociale.

Tableau 14 : dépenses fiscales évaluées par objectif (en milliards)

Objectifs	TVA	DD	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part / DF
Faciliter l'accès aux produits de première nécessité	125,3	64,6	2,2	-	-	-	192,1	31,7%
Promouvoir les investissements	57,1	23,4	1,2	65,2	2,7	2,9	152,5	25,2%
Développer le secteur pétrolier, gazier et minier	50,9	11,6	0,0	16,3	50,3	67,7	196,8	32,5%
Faciliter l'accès aux soins de santé	18,6	1,4	0,0	-	0,6	-	20,7	3,4%
Soutenir la production agropastorale	7,0	0,8	0,0	0,0	-	0,0	7,9	1,3%
Encourager la transformation locale du bois	1,0	0,2	-	0,8	0,0	-	1,9	0,3%
Faciliter l'accès à l'électricité	11,6	-	-	0,0	-	-	11,6	1,9%
Faciliter l'accès à l'eau potable	0,2	-	-	0,0	-	-	0,2	0,0
Garantir la sécurité nationale	0,0	0,0	-	-	-	-	0,0	0,0
Promouvoir le développement de l'énergie verte	0,0	0,0	0,0	-	-	-	0,0	0,0
Promouvoir le secteur boursier	0,0	-	-	0,0	0,5	-	0,5	0,1%
respecter les conventions internationales	1,1	0,6	0,0	-	-	-	1,7	0,3%
Soutenir la consommation des ménages	0,3	2,5	-	-	-	-	2,8	0,5%
Soutenir l'acquisition des véhicules	0,6	0,4	0,2	-	-	-	1,2	0,2
Soutenir l'acquisition des véhicules neufs	1,4	0,9	3,4	-	-	-	5,7	0,9
Soutenir le développement des logements sociaux	0,3	0,2	-	-	-	-	0,5	0,1%
développement de la poste et de la communication	0,5	-	-	0,0	-	-	0,5	0,1%
Faciliter l'accès à l'éducation	0,3	0,3	-	-	-	-	0,6	0,1%
Soutien à l'industrie du livre et à l'édition	0,9	-	-	0,0	0,0	-	0,9	0,1%
soutenir le développement des PME	0,0	-	-	-	0,4	-	0,4	0,1%
Autres	0,5	0,2	5,2	1,9	-	-	7,8	1,3%
Total général	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%

35,3% des dépenses fiscales bénéficient aux ménages en matière d'accès aux biens de premières nécessités et aux soins de santé. Ce poste est suivi par le secteur pétrolier, gazier et minier qui bénéficie de **32,5%** des dépenses fiscales, ensuite viennent les incitations à l'investissement qui bénéficie de **25%** des dépenses fiscales. Les autres secteurs bénéficient de **8,2%** des dépenses fiscales de l'exercice 2017.

Tableau 15 : dépenses fiscales par type de mesure et par impôt (en milliards)

Type de mesure	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part
Mesure économique	114,4	62,6	-	84,3	51,9	70,6	383,8	63,4%
Mesure sociale	156,3	44,0	12,4	-	0,7	-	220,3	36,4%
Conventions internationales	1,0	0,5	-	-	-	-	1,5	0,2%
Autres	0,0	0,0	-	-	-	-	0,0	0,0%
Total général	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%

Il ressort de la répartition de la dépense fiscale suivant leur but social ou économique que **63,4%** de la dépense fiscale concerne les objectifs économiques, contre **36,4%** pour les objectifs sociaux.

La dépense fiscale de TVA à but économique représente **18,9%** de la dépense fiscale contre **25,8%** pour les objectifs sociaux.

Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu (IS et IRPP), sa dépense fiscale profite dans sa quasi-totalité aux préoccupations économiques soit **98,8%**. Seulement **0,5%** de la dépense fiscale de l'impôt sur le revenu concourt aux objectifs sociaux. Quant aux droits d'enregistrement, toute la dépense fiscale consentie concourt aux objectifs économiques. Relativement aux droits de douane, elle profite à hauteur de **58,4%** aux objectifs économiques contre **41%** aux objectifs sociaux. Concernant les droits d'accises, la totalité de la dépense fiscale y relative concerne des objectifs sociaux.

D. Dépenses fiscales par bénéficiaire

Tableau 16 : Montant des dépenses fiscales évaluées selon la nature des bénéficiaires

Bénéficiaires	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part
Grandes Entreprises	114,4	38,6	0,7	80,0	52,5	68,8	354,9	58,6%
Moyennes Entreprises	12,2	6,1	0,5	4,3	0,0	1,7	24,9	4,1%
Petites entreprises	1,2	0,6	0,5	-	0,4	-	2,7	0,4%
Ménages	148,3	61,0	10,6	-	0,7	-	220,7	36,4%
Diplomatie et organismes internationaux	1,1	0,5	0,0	-	-	-	1,6	0,3%
Administration Publique	0,4	0,3	0,1	-	-	-	0,7	0,1%
Autres	0,0	0,0	0,0	-	-	-	0,0	0,0%
Total général	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%

La dépense fiscale profite aux ménages à hauteur de **37,9%** et **61,7%** aux entreprises. A peine **0,5%** de la dépense fiscale totale profite aux organisations internationales et autres.

E. Dépenses fiscales par régime fiscal

Tableau 17 : Montant des dépenses fiscales évaluées selon les régimes fiscaux

Régime fiscal	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part
Droit commun	175,7	72,9	11,6	2,8	1,5	1,0	265,5	43,8%
Incitations aux investissements	28,6	5,4	0,2	63,8	1,6	1,7	101,2	16,7%
Conventions et cahiers de charges	14,4	14,1	0,5	-	-	-	29	4,8%
Zone Franche	6,3	3,7	0,0	1,3	-	0,2	11,5	1,9%
Code pétrolier	33,0	7,5	0,0	12,8	47,6	5,7	106,6	17,6%
Code gazier	17,3	4,1	-	3,5	2,7	62,0	89,5	14,8%
Code minier	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0%
Mesures exceptionnelles	2,1	0,8	0,0	-	-	-	2,9	0,5%
Régime Boursier	0,0	-	-	0,0	0,5	-	0,5	0,0%
CGA	-	0,0	0,3	-	0,0	-	0,3	0,0%
Total général	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%

II. RESULTATS

Le tableau 17 ci-dessus présente la dépense fiscale par base légale. La dépense fiscale globale s'élève à **F CFA 605,6 milliards** et représente **24%** de recettes fiscales non pétrolières de l'exercice 2017 chiffrée à **2 523,0 milliards de FCFA**. Pour mémoire, la dépense fiscale pour l'année 2016 portait sur la TVA, les droits d'accises et les droits de douanes à l'importation ; et s'élevait à **F CFA 451,6 milliards**, soit **19,6 %** de recettes fiscales non pétrolières de l'exercice 2016 (pour des recettes fiscales budgétaires non pétrolières de **F CFA 2 299,4 milliards** en 2016).

Par rapport au PIB de 2017 projeté à **19 589 milliards de FCFA**, la dépense fiscale globale représente **3,1%** contre **0,9%** en 2016 soit une hausse **2,2 points**.

L'analyse comparée des deux exercices relativement à la TVA, aux droits d'accises et aux droits de douanes laisse entrevoir que la dépense fiscale relative à ces trois impôts est de **F CFA 397,2 milliards en 2017 représentant 15,7%** des recettes fiscales non pétrolières, soit une baisse de **3,9 points** par rapport à l'année 2016.

L'essentiel des mesures donnant lieu à une dépense fiscale sont dans le CGI. Les dépenses fiscales du CGI représentent **32,6%** de l'ensemble des dépenses évaluées. Il convient de noter que la plupart des

produits dont les droits et taxes de douane ont été suspendus dans l'ordonnance de 2008, étaient déjà exonérés de TVA dans le CGI. Les dépenses fiscales des Codes pétrolier, gazier et minier représentent **32,8 %** de l'ensemble des dépenses évaluées. La catégorie « autres » regroupe les exonérations de produits de consommation finale non reliées à une base légale, en particulier celles accordées exceptionnellement par voie administrative, et celles incluses dans les conventions particulières (hors intrants et biens d'équipement).

Tableau 18 : Dépenses fiscales par base légale en 2017

Textes	TVA	DDI	DA	IS	IRPP	DE	Total	Part	%PIB	%recettes fiscales
CGI	105,1	2,5	11,6	67,9	3,9	2,9	197,8	32,6%	1,01%	7,8%
Disposition douanière nationale	3,4	4,0	0,1	-	-	-	7,5	1,2%	0,04%	0,3%
Dispositions communautaires douanières	0,2	0,8	0,1	-	-	-	1,1	0,2%	0,00%	0,04%
Code pétrolier, gazier, minier	52,2	12,4	0,0	16,3	50,3	67,7	198,9	32,8%	1,01%	7,9%
conventions et cahiers de charges	35,2	36,0	0,5	-	-	-	71,7	11,8%	0,37%	2,8%
Ordonnance TVA 2008	65,6	45,7	0,0	-	-	-	111,4	18,4%	0,57%	4,4%
Circulaire TVA 2012	3,2	1,2	0,0	-	-	-	4,4	0,7%	0,02%	0,2%
Zone franche	6,3	3,7	0,0	-	-	-	10,0	1,6%	0,05	0,4%
Autres	2,2	0,8	0,0	-	-	-	3,1	0,5%	0,01%	0,1%
Total général	277,6	107,2	12,4	84,3	53,6	70,6	605,6	100%	3,09%	24%

Le tableau 19 présente les dépenses fiscales par catégorie de biens exonérées. Les dépenses fiscales concernant les produits alimentaires et la santé représentent plus de **34%** du montant des dépenses fiscales évaluées (**206,4 Mlds FCFA**). Le coût des dépenses fiscales de soutien au secteur agricole est estimé à **22,4 Mlds FCFA**, soit **0,9%** des recettes fiscales.

Tableau 19 : dépenses fiscales par catégorie de biens en 2017

Dépenses fiscales	TVA	DDI	DA	TVA + DDI + DA	% recettes fiscales
Biens de première nécessité	137 830 000 000	64 600 000 000	2 200 000 000	204 630 000 000	8,1%
Riz	42 928 794 710	27 960 219 291	0	70 889 014 001	2,8%
Farine	18 740 778 119	28 760	0	18 740 806 879	0,7%
Lait et préparations pour enfants	4 878 933 517	581 833 569	0	5 460 767 086	0,21%
Poissons	25 824 330 775	16 749 849 236	2 179 872	42 574 180 011	1,7%
Œufs	300 309 398			300 309 398	0,01%
Poulets	1 856 386 267			1 856 386 267	0,07%
Sucre	1 976 552			1 976 552	0,00%
Autres produits alimentaires	43 298 490 662	19 308 069 144	2 197 820 128	64 806 559 806	2,6%
Electricité (tranche sociale)	11 580 712 093			11 580 712 093	0,4%
Eau (tranche sociale)	239 767 998			217 970 907	0,01%
Santé	3 271 398 604	1 428 561 679	0	4 699 960 283	0,2%
Produits pharmaceutiques, matériels médicaux et consommables de laboratoire	3 271 398 604	1 428 561 679	0	4 699 960 283	0,2%
Agriculture	6 459 543 055	2 623 031 612		9 082 574 667	0,4%
Engrais	1 905 874 142	13 843 969		1 919 718 111	0,07%
Autres intrants et matériels agricoles	4 553 668 913	2 609 187 643	0	7 162 856 556	0,3 %
Energie	20 548 851 392	5 576 014 937	0	26 124 866 329	1,03%
Gaz domestique	17 342 764 732	4 061 924 424	0	21 404 689 156	0,8%
Autres produits énergétiques	3 206 086 661	1 514 090 513		4 720 177 173	0,2%
Transport					
Véhicules	770 362 686	1 320 359 922	3 678 094 137	5 768 816 745	0,23%
Divers					0,00%
Livres et journaux	863 581 661			863 581 661	0,03%
Contrats et commissions d'assurance vie ou maladie	15 963 649 394			15 963 649 394	0,6%
Ciment et clinker	56 319 214	459 235 897	0	515 555 112	0,02%
Total général	277 588 934 353	107 160 651 952	12 356 102 597	397 105 688 902	15,7%

Tableau 20 : dépenses fiscales par ordre d'importance

Dépenses fiscales	TVA	DDI	DA	Total DF	% recettes fiscales
Riz	42 928 794 710	27 960 219 291	0	70 889 014 001	2,8%
Poissons	25 824 330 775	16 749 849 236	2 179 872	42 574 180 011	1,7%
Gaz domestique	17 342 764 732	4 061 924 424	0	21 404 689 156	0,8%
Farine	18 740 778 119	28 760	0	18 740 806 879	0,7%
Contrats et commissions d'assurance vie ou maladie	15 963 649 394			15 963 649 394	0,6%
Electricité (tranche sociale)	11 580 712 093			11 580 712 093	0,4%
Autres intrants et matériels agricoles	4 553 668 913	2 609 187 643	0	6 748 886 655	0,3%
Véhicules	770 362 686	1 320 359 922	3 678 094 137	5 768 816 745	0,2%
Lait et préparations pour enfants	4 878 933 517	581 833 569	0	5 460 767 086	0,2%
Autres produits énergétiques	3 206 086 661	1 514 090 513		4 720 177 173	0,2%
Produits pharmaceutiques, matériels médicaux et consommables de laboratoire	3 271 398 604	1 428 561 679	0	4 699 960 283	0,2%
Engrais	1 905 874 142	13 843 969		1 919 718 111	0,07%
Poulets	1 856 386 267			1 856 386 267	0,07%
Livres et journaux	863 581 661			863 581 661	0,03%
Ciment et clinker	56 319 214	459 235 897	0	515 555 112	0,02%
Œufs	300309398,4			300 309 398	0,01%
Eau (tranche sociale)	239 767 998			217 970 907	0,01%
Sucre	1 976 552			1 976 552	0,0%

L'évaluation des dépenses fiscales selon le périmètre retenu et en fonction des données disponibles, doit être considérée comme un outil d'aide à la décision en matière de la politique économique. Cet exercice fait ainsi ressortir l'impact budgétaire très important de certaines mesures. Le tableau 20 ci-dessus présente par ordre décroissant, les mesures pour lesquelles les dépenses fiscales sont les plus significatives.

L'exonération de TVA et des droits de douane sur le riz est la mesure la plus coûteuse. Elle est suivie par le poisson, le gaz domestique, la farine et les contrats et commissions d'assurance vie ou maladie. La justification du bien-fondé ou non du maintien de ces mesures, ainsi que d'ailleurs des autres exonérations, reste cependant un choix politique et relève de la responsabilité des autorités.

CHAPITRE IV : ANALYSE DE L'EQUITE, DE L'IMPACT ET DE LA PERTINENCE DES DEPENSES FISCALES

La fiscalité dérogatoire représente un manque à gagner chaque année plus important pour le Budget de l'Etat. La question, qui se pose désormais avec insistance, est de savoir si ces dérogations ont atteint totalement ou partiellement, les objectifs pour lesquels elles ont été mises en place entre autres l'amélioration du pouvoir d'achat des ménages défavorisés, la contribution à la croissance à travers les incitations à l'investissement et la promotion des secteurs spécifiques, la création d'emplois, l'augmentation des recettes fiscales, etc. L'analyse est d'autant nécessaire que le poids des dépenses fiscales s'alourdit chaque année. Elles représentent aujourd'hui **33,8%** des recettes fiscales non pétrolières.

Dans l'optique de répondre à ces interrogations, l'équipe projet s'est appuyée sur les conclusions de l'enquête des ménages (ECAM4) réalisée par l'INS sur l'année 2014 et sur les données de la DGI relatives au régime d'incitation à l'investissement privé au Cameroun.

I. METHODOLOGIE D'EVALUATION

A. Dépense fiscale issue de la consommation des ménages

L'évaluation de l'équité des dépenses fiscales de TVA vise à déterminer le profil du consommateur qui en bénéficie le plus. Elle vise plus précisément à déterminer si les ménages les plus pauvres profitent davantage des dépenses fiscales de TVA. Cette analyse exploite les données sur les dépenses de consommation finale des ménages issus de la quatrième enquête camerounaise auprès des ménages (ECAM4).

Dans un premier temps, il a été question de projeter la matrice de consommation finale marchande et non marchande à prix courant de 2014 issu de ECAM4, pour estimer la matrice de consommation finale marchande et non marchande à prix courant de 2017. Cette projection est basée sur l'hypothèse que les habitudes de consommation des ménages ne changent pas significativement d'une année à l'autre, surtout dans un contexte de stabilité des revenus au Cameroun (2014-2017). Ainsi, la variation de la consommation finale (CF) serait attribuable au niveau général des prix (Indice des prix à la consommation finale des ménages) et au volume (taux d'accroissement de la population qui est estimé à 2,7% en moyenne entre 2014 et 2017). La démarche consiste pour chaque produit, à multiplier la valeur courante de la CF de 2014 par l'indice de volume (2,7%) pour obtenir la CF constante de 2015, cette valeur est à son tour est inflaté, c'est-à-dire multipliée par l'IPC de 2015 du produit correspondant pour avoir la valeur courante de la CF de 2015. Cette procédure est réitéré jusqu'à obtenir la CF courante de 2017.

Par la suite il a été question de confronter la liste des biens et services de consommation finale des ménages et celle des mesures dérogatoires, en vue de déterminer, le panier de consommation finale des ménages exonéré de TVA.

Enfin, les dépenses de consommation finale des ménages pour ce panier exonéré de TVA ont été agrégées suivant les postes de dépense ou groupes de produits, le quintile de revenu du ménage, etc.

L'analyse de la dépense fiscale sera faite selon une approche en « équilibre partiel » : le volume de la consommation des ménages et les prix hors taxes des biens et services sont supposés constants. La seule composante qui varie est le montant de TVA payé ou non sur les biens et services consommés, en supposant « toutes choses égale par ailleurs ».

L'évaluation de l'équité de la dépense fiscale de TVA a été réalisée en 3 étapes :

- ✓ l'évaluation de la contribution des ménages camerounais aux recettes de TVA, selon leur quintile de revenu et leur structure de consommation ;
- ✓ l'évaluation du gain financier de la dépense fiscale pour les ménages selon leur revenu ;
- ✓ la déduction de l'impact d'une suppression des exonérations de TVA sur le bien être des ménages.

B. La dépense fiscale relative aux incitations à l'investissement

La démarche a consisté à recenser toutes les mesures dérogatoires issues des régimes d'incitation. La dépense fiscale a ainsi été calculée en appliquant aux montants des opérations les taux des impôts concédés.

II. RESULTATS DE L'ANALYSE

A. Sous l'angle de l'équité des mesures sur la consommation des ménages

L'analyse de l'équité de la dépense fiscale de TVA est basée sur les données de la quatrième enquête camerounaise auprès des ménages (ECAM4). Parmi les 941 biens et services qui constituent le panier de consommation finale des ménages, 169 sont exonérés de TVA selon le CGI en vigueur en 2017. Ces produits exonérés de TVA représentent en moyenne 32,5% des dépenses de consommation marchande des ménages. Bien que constituée essentiellement des biens « prioritaires », il apparaît que, la part des dépenses des ménages affectée à ces produits exonérés est relativement plus élevée dans les ménages pauvres (38,7%) que dans les ménages au revenu élevé (29,7%). Les ménages les plus riches qui contribuent le plus (à hauteur de 53,5% des recettes de TVA), bénéficient de 47,0% des dépenses fiscales liés à cet impôt. S'agissant des ménages les plus pauvres, ces derniers contribuent à hauteur de 3,5% aux recettes de TVA et bénéficient 4,6% des dépenses fiscales de cet impôt. Le niveau de dépense fiscale bénéficiant aux ménages augmente avec le revenu du ménage ; cette progression est la même pour chaque poste de dépense. Concernant par exemple le poste « alimentation et boissons non alcoolisées » qui bénéficie de plus de 46% de la dépense fiscale, il apparaît que : 20% des ménages les plus pauvres (1er quintile) bénéficient de 5,8% de la dépense fiscale accordée à ce poste de dépense, contre 40,8% pour les 20% des ménages les plus riches. Si cette tendance peut s'expliquer par le fait que les dépenses de consommation des ménages augmentent avec leur niveau de revenu, cette évolution traduit également un ciblage insuffisant de la dépense fiscale sur la composition des dépenses spécifiques destinées aux ménages les plus démunis.

Analysé sous l'angle du gain financier que représentent les dépenses fiscales dans le budget des ménages, il apparaît que, l'ensemble des ménages camerounais réalisent un gain de 6,3% de leurs

dépenses marchandes du fait des exonérations de TVA. Ce gain relatif, qui décroît avec le niveau de revenu des ménages, passant de 7,5% pour les ménages les plus pauvres (1er quintile) à 5,7% pour les plus aisés, traduit une légère progressivité des exonérations de TVA.

Une évaluation de l'impact de la suppression des exonérations de TVA sur le bien être des ménages conclue cette analyse. Cet impact mesuré par le calcul du manque à gagner ou variation compensatoire de revenu est équivalente à la perte du gain relatif dont bénéficient les ménages du fait des exonérations de TVA. Ainsi, en cas de suppression des exonérations de TVA, pour maintenir son panier de consommation et donc son niveau de bien être, les ménages devront augmenter leur budget de consommation marchande d'une valeur au moins égale au gain relatif dont bénéficiait le ménage du fait des exonération de TVA. Cet ajustement étant difficile, voire impossible pour les ménages les plus pauvres, leur niveau de bien être se détériorerait davantage.

Cette analyse traduit une faible équité des dépenses de TVA résultant d'un ciblage insuffisant de la dépense fiscale sur la structure des dépenses de consommations spécifiques aux ménages les plus démunis. Cependant, une suppression des exonérations de TVA détériorait le niveau de vie des ménages et davantage ceux des ménages les plus pauvres. Par contre, un meilleur ciblage des dépenses fiscales, plus focalisé sur la structure de consommation des ménages les plus pauvres, s'avère nécessaire.

1) Structure de la consommation des ménages et leur contribution aux recettes de TVA selon leur Revenu

La distribution des dépenses de consommation finale des ménages suivant les postes de dépense, permet d'apprécier la part de chaque groupe de produit dans les dépenses des ménages camerounais, et l'importance relative des recettes de TVA par poste de dépense.

L'exploitation des données de la quatrième enquête camerounaise auprès des ménages (ECAM4), a permis d'identifier le panier de consommation finale des ménages. Parmi les **941** biens et services qui constituent ce panier, **169** sont exonérés de TVA selon le CGI en vigueur en 2016. L'estimation des recettes de TVA attendues est faite sur la valeur des dépenses de consommations marchandes hors TVA et agrégée par groupe de produit afin d'évaluer le poids de chaque poste de dépense dans les recettes de TVA totales.

a) Structure de la consommation finale marchande des ménages et recette de TVA suivant les postes de dépenses

Représentant plus de **32%** des dépenses marchandes totales, le poste alimentation et boissons non alcoolisées est le poste de dépenses le plus important. Il est suivi du poste transport (**12,9%**) et des dépenses liées aux logements du ménage (**11,2%**).

Concernant la structure des recettes de TVA par groupe de produit, le poste alimentation et boissons non alcoolisées représente plus de **25%** des recettes de TVA, suivi du poste transport (**18,3%**) et habillements et chaussures (**13,9%**). Les dépenses de santé et d'éducation, qui sont des biens et

services largement exonérés de TVA ne contribuent que faiblement aux recettes de TVA à hauteur de **0,4%** et **0,6%** respectivement.

L'estimation du taux effectif de TVA qui est le rapport entre la recette de TVA et la dépense de consommation marchande, met en exergue l'écart avec le taux nominal de TVA qui est de 19,25%. Suivant les postes de dépense, cet écart est d'autant plus important que les exonérations de TVA portant sur les biens et services du poste de dépenses considéré sont importantes. Les postes éducation et santé qui bénéficient le plus des exonérations de TVA, ont les taux effectifs les plus faibles.

Tableau 21 : Structure de la consommation finale marchande des ménages et recettes de TVA

Poste de dépense	% dépense dans la dépense marchande totale	% TVA dans la TVA total	Taux effectif de TVA
Alimentation et Boissons non alcoolisées	31,8%	25,5%	9,58%
Boissons alcoolisées, tabacs et stupéfiants	2,7%	3,9%	19,25%
Habillement et chaussure	9,4%	13,9%	19,25%
Logement, eau, électricité, gaz et autres	11,2%	5,6%	5,77%
Equipement de maison	3,5%	5,1%	18,79%
Santé	5,5%	0,4%	0,81%
Transport	12,9%	18,3%	18,42%
Communication	4,8%	7,0%	19,23%
Loisirs et spectacles	2,2%	1,8%	10,12%
Education	4,0%	0,6%	1,53%
Hôtel et restauration	6,9%	10,2%	19,25%
Autres biens et services	5,2%	7,7%	19,17%
Total	100,0%	100%	12,26%

Source : Nos calculs, INS-ECAM4

b) Structure de la consommation totale des ménages

La répartition des dépenses de consommation marchande et non marchande par quintile permet de savoir si la structure de la consommation varie selon les strates de la population et par conséquent évaluer si les exonérations de TVA peuvent permettre de cibler relativement les couches les plus pauvres.

Tableau 22 : Structure des dépenses de consommation par poste et quintile de revenu

Poste de dépense	Quintile1	Quintile2	Quintile3	Quintile4	Quintile5	Total
Consommation non marchande	36,5%	29,4%	23,1%	18,4%	17,2%	20,4%
Autoconsommation	33,1%	25,4%	18,8%	14,2%	12%	15,7%
Transferts en nature	3,4%	4,0%	4,3%	4,2%	5,3%	4,7%
Consommation marchande	63,5%	70,6%	76,9%	81,6%	82,8%	79,6%
Alimentation et Boissons non alcoolisées	27,0%	29,5%	29,5%	28,2%	21,9%	25,3%
Boissons alcoolisées, tabacs et stupéfiants	1,0%	1,6%	1,8%	2,2%	2,4%	2,1%
Habillement et chaussure	8,3%	7,7%	7,3%	7,1%	7,6%	7,5%
Logement, eau, électricité, gaz et autres	4,6%	6,2%	7,6%	9,4%	10,0%	8,9%
Équipement de maison	3,8%	3,4%	2,9%	2,7%	2,6%	2,8%
Santé	4,3%	3,8%	3,6%	4,3%	4,7%	4,4%
Transport	4,2%	6,2%	8,0%	9,4%	12,6%	10,3%
Communication	1,3%	2,0%	2,8%	3,5%	4,8%	3,8%
Loisirs et spectacles	1,8%	1,7%	1,8%	1,7%	1,7%	1,7%
Éducation	2,1%	2,6%	3,6%	3,6%	3,1%	3,2%
Hôtel et restauration	1,7%	2,5%	4,2%	5,5%	6,8%	5,5%
Autres biens et services	3,4%	3,4%	3,8%	4,1%	4,5%	4,1%
Dépense de consommation Totale	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Source : Nos calculs, INS-ECAM4

D'après le tableau précédent, la structure des dépenses de consommation suivant les postes de dépenses varie selon le quintile de revenu des ménages. Le niveau de consommation non marchande (autoconsommation et transfert en nature) est plus élevé pour les ménages les plus pauvres (quintile 1, quintile 2), et il décroît au fur et à mesure que le niveau du revenu des ménages augmente. Concernant les dépenses de consommation marchande, le comportement des ménages est presque identique pour les biens dit « prioritaires » : alimentation et boissons non alcoolisées, habillement et chaussure, santé, éducation. Cependant les différences sont observées lorsqu'il s'agit des biens dit « non prioritaires », notamment : boissons alcoolisées tabacs et stupéfiants, communication, transport, hôtels et restaurations. Leur part relative dans les dépenses de consommation est plus élevée dans les ménages les plus riches, appartenant au cinquième quintile. Cette part diminue progressivement lorsque le niveau de revenu des ménages diminue.

c) Composition de la consommation marchande selon le taux de TVA

La structure de la consommation par taux de TVA et suivant les quintiles de revenu, fournit un aperçu sur la part des dépenses exonérées de TVA de chaque quintile.

Dans l'ensemble, les produits exonérés de TVA représente en moyenne **32,4%** des dépenses de consommations marchandes. Quoique ces produits exonérés concernent essentiellement les biens « prioritaires », il ressort que, la part des dépenses des ménages affectée à ces produits est

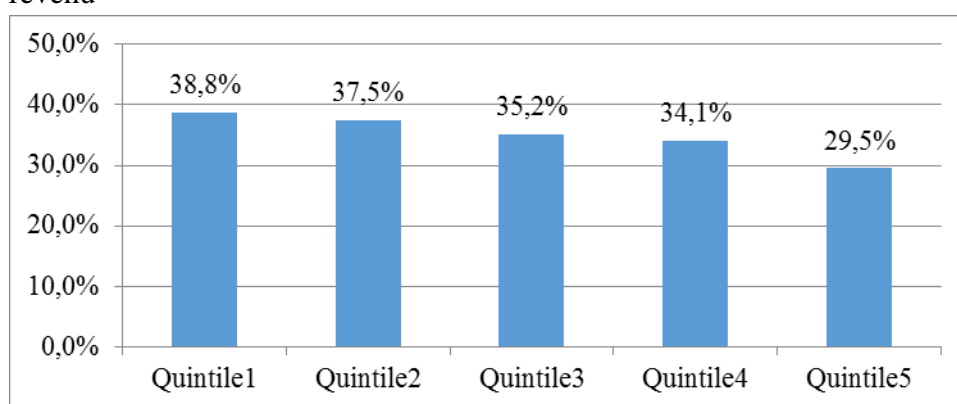
relativement plus élevée dans les ménages pauvres (**38,8%**). Cette part diminue au fur et à mesure que le revenu du ménage augmente.

Tableau 23 : Structure des achats des ménages selon le taux de TVA appliqué

	Quintile1	Quintile2	Quintile3	Quintile4	Quintile5	Total
Produit à taux plein (19,25%)	61,2%	62,5%	64,8%	65,9%	70,5%	67,6%
Produit Exonéré de TVA (taux zéro)	38,8%	37,5%	35,2%	34,1%	29,5%	32,4%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Source : Nos calculs, projection ECAM4

Graphique 1 : Part des dépenses du ménage affectée aux produits exonérés suivant le niveau de revenu

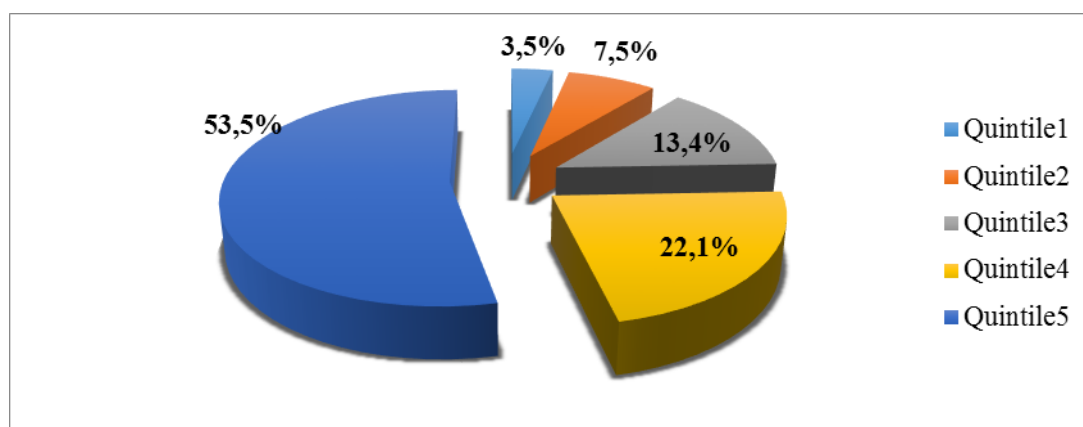


Source : Nos calculs, projection ECAM4

d) Contribution des ménages aux recettes de TVA

Les recettes de TVA étant payées sur chaque bien par chaque ménage, il est utile de connaître leur répartition suivant les différentes strates de la population (quintile de revenu).

Graphique 2 : Contribution des ménages aux recettes de TVA



Source : Nos calculs, projection ECAM4

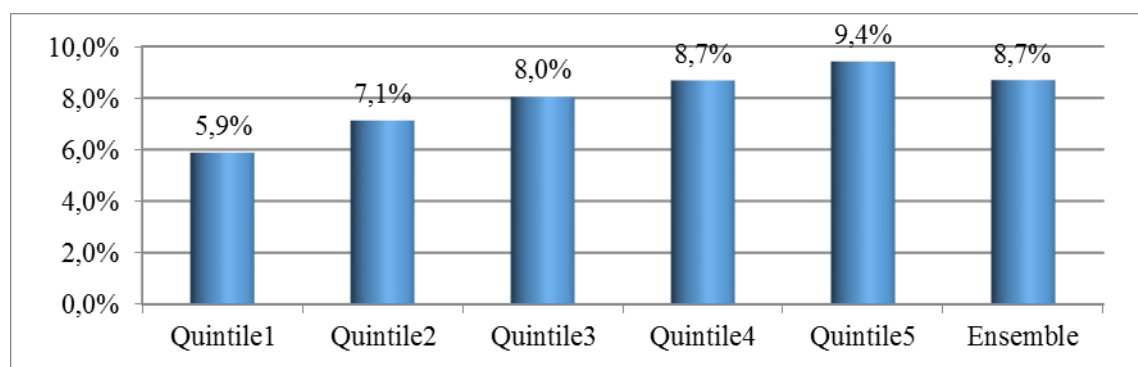
La contribution des ménages aux recettes de TVA est plus élevée pour les ménages les plus aisés appartenant au cinquième quintile. Ces derniers contribuent à hauteur de **53,5%** aux recettes de TVA contre **3,5%** pour les ménages les moins aisés du premier quintile. Cette situation pourrait se justifier par deux phénomènes : (i) d'une part, comme l'illustre le tableau 22, la consommation marchande des ménages les plus riches (**82,9%**) est beaucoup plus importante que celle des plus pauvres (**63,5%**) ; (ii) d'autre part, les ménages pauvres consomment relativement plus de produits exonérés (**38,8%**) que les ménages riches (**29,5%**) (Voir tableau 23).

e) Effort fiscal selon le quintile de revenu des ménages

L'effort fiscal est défini par les auteurs comme étant le rapport entre les recettes de TVA payées et la dépense de consommation marchande totale. Il correspond au taux effectif moyen d'imposition présenté au tableau 1 par poste de dépense.

Selon plusieurs auteurs, une politique de TVA « équitable » se traduit par un effort fiscal qui croît avec le revenu des ménages et tend à se rapprocher du taux normal de TVA (19,25%) pour les ménages les plus aisés.

Graphique 3 : Effort fiscal selon le quintile de revenu des ménages



Source : Nos calculs, INS-ECAM4

Comme l'illustre le graphique 2 ci-dessus, l'effort fiscal croît avec le niveau de revenu des ménages, passant de **5,9%** pour les ménages les plus pauvres à **9,4%** pour les plus aisés. Cependant, cette croissance reste plutôt faible et le taux de **9,4%** observé pour les ménages les plus riches est suffisamment inférieur au taux normal escompté de 19,25% qui traduit l'équité d'une politique de TVA.

f) Indice de progressivité de la TVA

L'indice de progressivité de la TVA est le rapport entre la part relative de chaque quintile dans la dépense totale et sa contribution aux recettes de TVA. Comme son nom l'indique, il permet d'apprécier le degré de progressivité de la TVA. Si l'indice est égal à 1, la taxe est répartie proportionnellement au revenu. Si l'indice est supérieur à 1 pour les quintiles inférieurs, la taxe est régressive car la part des taxes payées par les quintiles aux revenus les plus faibles est plus élevée que leur part du revenu.

Il ressort que, cet indice est une fonction croissante du revenu des ménages (**voir tableau 24**). Il est inférieur à 1 pour les ménages appartenant aux trois premiers quintiles et est égal à 1 pour les ménages du quatrième quintile, sa valeur est de **1,08** soit légèrement supérieur à 1 pour les 20% des ménages les plus aisés. Ainsi, au Cameroun la TVA est progressive, cependant cette progressivité reste assez modérée.

Tableau 24 : Indice de progressivité de la TVA au Cameroun

	Quintile1	Quintile2	Quintile3	Quintile4	Quintile5
Structure des recettes de TVA	3,5%	7,5%	13,4%	22,1%	53,5%
Structure des dépenses marchandes	4,9%	9,1%	14,5%	22,1%	49,4%
Indice de progressivité de la TVA	0,73	0,82	0,93	1,00	1,08

Source : Nos calculs, projection ECAM4

2) Distribution du coût de la dépense fiscale par quintile de revenu

Les dépenses fiscales ici, représentent les exonérations de TVA. Elles peuvent être perçues comme une subvention indirecte de la consommation des ménages. Le coût de cette subvention dépend de la qualité et du niveau de consommation des ménages, il est d'autant plus élevé que le volume de consommation des ménages pour les produits exonérés est important. Connaître la répartition de cette dépense fiscale par quintile de revenu permet d'apprécier l'équité et la qualité d'une telle politique fiscale.

Suivant les postes de dépenses on note que, les postes « boissons alcoolisées, tabacs et stupéfiants », « habillement et chaussure », « hôtel et restauration » ne bénéficient d'aucune dépense fiscale. Par contre près de la moitié (**45,1%**) des dépenses fiscales est alloué au poste « alimentation et boissons non alcoolisées », il est suivi des postes de consommations « logement, eau, électricité, gaz et autres combustibles » (**23,0%**) ; « santé » (**16,2%**) ; « éducation » (**11,2%**) (**Voir tableau 25**).

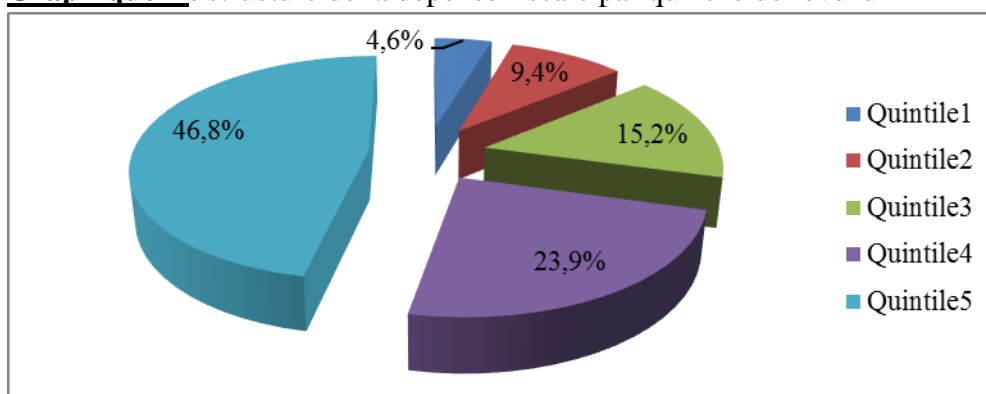
Tableau 25 : Structure des dépenses fiscales par strate suivant les groupes de produits

Groupes de produits	Quintile1	Quintile2	Quintile3	Quintile4	Quintile5	Ensemble
Alimentation et Boissons non alcoolisées	56,6%	55,8%	51,0%	46,3%	39,2%	45,1%
Boissons alcoolisées, tabacs et stupéfiants	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Habillement et chaussure	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Logement, eau, électricité, gaz et autres	14,8%	16,7%	19,4%	22,2%	26,6%	23,0%
Equipement de maison	0,6%	0,4%	0,3%	0,2%	0,1%	0,2%
Santé	16,1%	13,5%	12,8%	14,7%	18,6%	16,2%
Transport	0,3%	1,1%	1,1%	2,0%	1,5%	1,5%
Communication	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Loisirs et spectacles	3,8%	3,5%	3,2%	2,8%	2,6%	2,9%
Education	7,8%	8,9%	12,2%	11,9%	11,2%	11,2%
Hôtel et restauration	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Autres biens et services	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100%

Source : Nos calculs, projection ECAM4

En outre, la ventilation des dépenses fiscale suivant le quintile de revenu fait ressortir que, le niveau de dépense fiscale bénéficiant aux ménages augmente avec le revenu du ménage. Ainsi **4,6%** des dépenses fiscales bénéficient aux plus pauvres (1er quintile) contre **46,8%** aux plus riches (5ème quintile) (voir **graphique 4**). Si cette évolution peut s'expliquer par le fait que les dépenses de consommation des ménages augmentent avec leur niveau de revenu, cette structure traduit également un ciblage insuffisant de la dépense fiscale sur la composition des dépenses spécifiques aux ménages les plus démunis.

Graphique 4 : structure de la dépense fiscale par quintile de revenu



Source : Nos calculs, INS-ECAM4

Cette structure est la même pour chaque poste de dépense (voir tableau 6). Concernant le poste « alimentation et boissons non alcoolisées » qui bénéficie de plus de **45%** de la dépense fiscale, il apparaît que : 20% des ménages les plus pauvres (1er quintile) bénéficient de **5,8%** de la dépense fiscale accordée à ce poste de dépense, contre **40,7%** pour les **20%** des ménages les plus riches. Ce résultat pourrait s'expliquer par les différences observées dans la structure de consommation des ménages suivant les quintiles de revenus (voir **Tableau 26**). En effet, le volume de consommation marchande et donc des produits bénéficiant d'une exonération de TVA est plus important dans les ménages riches que dans les ménages pauvres. Ces derniers complètent cet écart par l'autoconsommation qui est une production non marchande et ne saurait bénéficier des exonérations de TVA.

Tableau 26 : Structure de la dépense fiscale par postes de dépense et par strate

Postes de dépense	Quintile1	Quintile2	Quintile3	Quintile4	Quintile5	Total
Alimentation et Boissons non alcoolisées	5,8%	11,6%	17,2%	24,6%	40,7%	100%
Logement, eau, électricité, gaz et autres	3,0%	6,9%	12,9%	23,1%	54,2%	100%
Equipement de maison	13,1%	17,6%	21,8%	21,5%	26,1%	100%
Santé	4,6%	7,9%	12,0%	21,7%	53,8%	100%
Transport	0,9%	6,8%	11,2%	32,2%	48,9%	100%
Communication	0,3%	1,0%	10,4%	11,6%	76,7%	100%
Loisirs et spectacles	6,2%	11,4%	17,1%	23,0%	42,3%	100%
Education	3,3%	7,5%	16,6%	25,4%	47,1%	100%
Autres biens et services	0,0%	0,6%	0,3%	2,9%	96,2%	100%
Ensemble	4,6%	9,4%	15,2%	23,9%	46,8%	100%

Source : Nos calculs, INS-ECAM4

Pour l'exhaustivité de l'analyse, il s'avère intéressant d'évaluer la dépense fiscale du point de vue du gain financier qu'elle représente dans le budget des ménages en fonction de leur niveau de revenu.

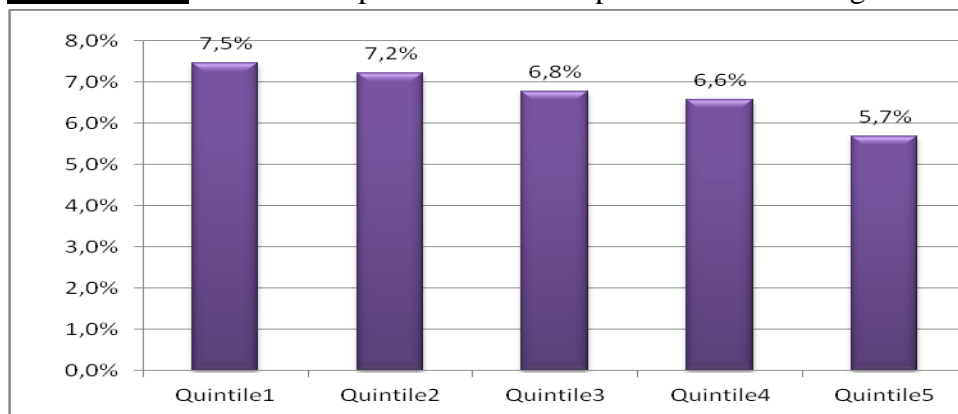
3) Distribution du gain relatif aux exonérations de TVA selon le revenu des ménages

Le gain relatif ici, désigne le ratio entre la dépense fiscale et la dépense de consommation marchande des ménages. Il permet d'apprécier l'importance des gains financiers des ménages du fait des exonérations de TVA. Dans le cadre d'une TVA progressive, le gain financier des ménages généré par la dépense fiscale doit diminuer au fur et à mesure que le niveau de revenu des ménages augmente.

a) Gain relatif des dépenses fiscales par quintiles

Comme l'illustre le **graphique 4** ci-dessous, dans l'ensemble, les ménages camerounais réalisent un gain de **6,4%** de leurs dépenses marchandes du fait des exonérations de TVA. Suivant le niveau de revenu, le gain réalisé par les ménages les plus pauvres (1er quintile) représente **8,1%** de leurs dépenses marchandes contre **5,7%** pour les ménages les plus aisés (quintile 5). Cette diminution progressive du gain avec le revenu des ménages, bien que très légère, traduit une progressivité des exonérations de TVA. Les différences de ratio entre les quintiles montrent une disparité de gain financier entre les différentes strates de la population.

Graphique 5 : Gain des dépenses fiscales du point de vue du budget des ménages par quintile



Source : Nos calculs, INS-ECAM4

b) Gain relatif des dépenses fiscales par postes de dépenses et par quintiles

Le calcul du gain relatif par groupe de produit et par strate permet de faire une analyse plus fine du ciblage de la dépense fiscale. L'objectif étant de savoir si la mesure dérogatoire assure un gain financier plus élevé pour les ménages les plus pauvres.

Suivant les postes de dépenses, il apparaît que les dépenses fiscales des postes « communication » et « autres biens et services » sont relativement insignifiantes par rapport aux dépenses effectuées par les ménages pour ces postes. Par contre, pour les postes « santé » et « éducation » les ménages bénéficient respectivement d'un gain à hauteur de **18,3%** et **17,4%** de leurs dépenses marchandes pour ces postes. Il ressort également que, pour ces deux postes, les gains sont uniformément répartis entre les

différents quintiles. En s'intéressant au poste « alimentation et boissons non alcoolisées » il apparaît clairement que, le gain relatif des dépenses fiscales est une fonction décroissante du niveau de revenu des ménages, quoique les écarts entre les quintiles restent faibles (voir tableau 27).

Tableau 27 : dépense fiscale rapportée aux dépenses marchande des ménages par produit et par strate

Produits	Quintile1	Quintile2	Quintile3	Quintile4	Quintile5	Ensemble
Alimentation et Boissons non alcoolisées	9,9%	9,7%	9,0%	8,8%	8,4%	8,8%
Boissons alcoolisées, tabacs et stupéfiants	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Habillement et chaussure	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Logement, eau, électricité, gaz et autres	15,4%	13,7%	13,2%	12,7%	12,4%	12,7%
Equipement de maison	0,8%	0,6%	0,6%	0,4%	0,2%	0,4%
Santé	17,5%	18,1%	18,4%	18,1%	18,4%	18,3%
Transport	0,3%	0,9%	0,7%	1,1%	0,6%	0,7%
Communication	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Loisirs et spectacles	10,2%	10,7%	9,4%	8,7%	7,2%	8,3%
Education	17,5%	17,5%	17,7%	17,5%	17,3%	17,4%
Hôtel et restauration	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Autres biens et services	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
Ensemble	7,5%	7,2%	6,8%	6,6%	5,7%	6,2%

Source : Nos calculs, INS-ECAM4

4) Impact d'une suppression des exonérations de TVA sur le bien être des ménages

Une évaluation de l'impact de la suppression des exonérations de TVA sur le bien être des ménages termine cette analyse sur l'équité de la dépense fiscale de TVA. Cet impact va se mesurer par le calcul du manque à gagner ou variation compensatoire de revenu. En effet, la suppression des mesures dérogatoires induit une augmentation du prix Toutes Taxes Comprises (TTC) des produits concernés et par conséquent, du niveau de dépense de consommation marchande si le ménage veut maintenir son panier de consommation. Le calcul du revenu compensatoire permet de connaître le niveau de revenu supplémentaire que le ménage doit mobiliser suite à la modification du prix TTC pour maintenir son panier de consommation et donc son niveau d'utilité/bien-être. Une variation compensatoire positive signifie qu'il y a une perte de bien être pour le ménage.

Cette variation compensatoire est équivalente à la perte du gain relatif dont bénéficient les ménages du fait des exonérations de TVA. Ainsi, en cas de suppression des exonérations de TVA, pour maintenir son panier de consommation et donc son niveau de bien être, les ménages devront augmenter leur budget de consommation marchande d'une valeur égale en moyenne à **6,2%** des dépenses de consommation marchande initiale. Ce ratio en terme relatif est plus élevé dans les ménages les plus

pauvres (7,5%) que dans les ménages les plus aisés (5,7%) (Voir tableau 27). D'après les résultats d'ECAM4, les ménages pauvres sur le plan monétaire sont les ménages dont le revenu ou les dépenses de consommation totales (marchandes et non marchandes) est inférieur au seuil de pauvreté qui est de **339 715 FCFA** par équivalent-adulte et par an. Ce sont des personnes qui ne sont pas capables de disposer de **931 FCFA** par jour et par équivalent-adulte pour satisfaire leurs besoins essentiels, à savoir se nourrir et subvenir aux besoins non alimentaires.

Ces derniers vivent d'un jour le jour, dans la limite de leurs moyens ; ils ne possèdent aucune épargne. Les mettre dans des conditions qui nécessiteraient qu'ils augmentent leur revenu à hauteur de 7,5% de leurs dépenses de consommation marchande, réduirait significativement leur niveau de bien-être.

Ainsi, une suppression des exonérations de TVA détériorerait le niveau de vie des ménages et d'avantage ceux des ménages les plus pauvres. Par contre, un meilleur ciblage des dépenses fiscales, plus focalisé sur la structure de consommation des ménages les plus pauvres, s'avère nécessaire.

B. Cas particulier de la loi du 18 avril 2013

En mettant en vigueur la loi du 18 Avril 2013 sur les incitations à l'investissement privé, le Cameroun s'était fixé comme objectif de favoriser, promouvoir et attirer les investissements productifs en vue de développer les activités orientées vers la promotion d'une croissance économique forte, durable et partagée, ainsi que des emplois productifs. Il s'agissait en d'autres termes de promouvoir la création des entreprises nouvelles et l'extension de celles existantes, gage de l'augmentation des recettes, de création des emplois et par ricochet de celle de la croissance.

Pour ce faire, des exonérations constitutives de dépenses fiscales ont été octroyées aussi bien en matière de fiscalité interne que de porte, sources de pertes énormes de recettes fiscales.

Il s'agit dans le cadre de ce rapport d'apporter une ébauche de réponse sur l'efficacité de ladite loi par rapport aux objectifs sus visés, sur la base des éléments internes à la DGI, et des résultats de la mission conjointe DGI/DGD/INS/API/APME effectuée à la fin de l'année 2017, sources réelles de véritables indicateurs sur l'impact de la loi du 18 Avril 2013.

1) Impact sur la création des entreprises et le développement de celles existantes

D'après les statistiques tenues par le comité d'instruction des demandes d'agrément, 80 entreprises ont été créées et 48 ont bénéficié de l'extension de leurs activités, ou du renouvellement de leurs équipements, pour un montant global théorique d'investissement de **F CFA 3018 milliards** et **35 542 emplois projetés**.

La question qui se pose est celle de savoir si l'octroi d'un agrément entraîne automatiquement la création d'une nouvelle entreprise ou le développement d'une ancienne. Au terme de l'enquête

³ Elle permet de comparer la consommation de deux ménages composés différemment. C'est le montant total des dépenses nominales au titre de tous les biens et services y compris la valeur de l'autoconsommation pris à une échelle d'équivalence pour prendre en compte les différences de taille des ménages et d'âge des membres.

conjointe susvisée, il se dégage que sur **80** entreprises auditées (sur 128 détentrices d'agrément), pour des investissements projetés de **3081,2** milliards et **35 542** emplois à créer, les réalisations effectives se chiffrent à **166,1** milliards en terme d'investissements pour **5 667** emplois générés soit respectivement un taux de **11 et 24%**.

2) Analyse coût/bénéfice

Le modèle utilisé se fonde sur le principe qu'un investissement privé génère un revenu à terme, lequel revenu sera imposé. Mais avant la réalisation de ce revenu, il est constant que l'Etat enregistre des manques à gagner du fait des facilités accordées au moment de l'installation de l'investisseur. L'analyse coût-bénéfice consiste à calculer le profit tiré du fait de la loi, sur la mobilisation des ressources, et son impact sur la croissance, en faisant la soustraction entre les gains ou les éléments de recettes et les éléments de la dépense fiscale.

Les gains représentent les recettes qui sont versées auprès des centres gestionnaires de la DGI (DGE, CIME) et des secteurs de la DGD. Le manque à gagner quant à lui est obtenu en appliquant un taux de TVA ou de droit de douane sur le montant des investissements. L'impôt ainsi obtenu intègre la variable temps. Aussi, en admettant toute chose étant égale par ailleurs, que pour un taux d'imposition (T_i) appliqué sur des investissements (I), l'administration dégage le manque à gagner : ($Mag = I \times T_i$).

En appliquant ce modèle d'analyse simple dans les deux administrations fiscale et douanière, on obtient les résultats résumés dans le tableau ci-dessous et qui indiquent une perte sèche de **F CFA 100,6 milliards** soit **94,865** milliards pour la DGD et **5,6** milliards pour la DGI représentant environ **26%** des dépenses fiscales théoriques qui s'élèvent à 1264 milliards.

3) Impact sur la création d'emploi

Il est recommandé que les investisseurs créent un emploi par tranche de F CFA 20 000 000 investis. Concrètement avec des investissements théoriques de FCFA 3018 milliards, les emplois attendus s'élèvent à 35 542. Il ya lieu de s'interroger sur leur effectivité et surtout la qualité de ces derniers, au profit des emplois qualifiés de précaires et mal rémunérés, compte tenu de la divergence d'intérêts entre les objectifs de politique économique mis en avant par le gouvernement pour encourager la création des emplois, et les contraintes prioritaires de rentabilité que l'investisseur souhaite atteindre. Les données de cette enquête sont toutefois à relativiser, les investissements actuellement en cours devant être productifs au cours des futures années, nul doute que les effets recherchés par la mise en vigueur de la loi sus évoquée seront palpables et bénéfiques pour la Cameroun.

Tableau 28 : Etat de mise en œuvre de la loi de 2013 par secteur d'activités

SECTEUR	Agro-industrie	Industrie	Energie	Logements sociaux	Hôtellerie	Transformation du bois	NTIC	Hydraulique	Autres	Total
Entreprises nouvelles	21	40	3	3	5	3	1	1	3	80
entreprises anciennes	15	18	0	2	4	2	1	1	5	48
Nombre total	36	58	3	5	9	5	2	2	8	128
Investissements envisagés en Mlds F CFA	470,64	765,91	1 549	21	61	29,3	67,35	13,863	40,104	3018,2
Dépenses fiscales théoriques (TVA) en Mlds F CFA	91,459	171,29	342,91	3,8	10,73	6,48	15,04	3,068	7,855	652,63
Dépenses fiscales théoriques (DD) en Mlds F CFA au 30 juin 2017	97,728	157,182	309,8	4,2	13,2	5,86	13,59	2,7726	8,0208	612,35
Emplois projetés en nombre	10 342	18 615	2 819	408	1 890	552	30	675	211	35 542

III. PERTINENCE DES MESURES FISCALES DEROGATOIRES CONSTITUTIVES DE DEPENSE FISCALE

Les dépenses fiscales relatives aux six impôts évalués en 2017 s'élèvent à CFA **605,6 milliards**. Le MINFI mettra à jour progressivement de nouvelles dépenses fiscales, et en évaluera l'impact financier sur le budget, ce qui veut dire que le manque à gagner pour le Trésor public, est certainement beaucoup plus important.

Avec les difficultés financières qui s'accroissent, en particulier le déficit budgétaire, la question de la réduction de la fiscalité dérogatoire s'impose plus que jamais. Le problème est néanmoins de savoir dans quels secteurs ou branches d'activité faudra-t-il éventuellement supprimer ou réduire les dépenses et quels impôts seront concernés (TVA, DD, droits d'enregistrement, Impôt sur le revenu...) ? Sur la base des résultats de l'évaluation faite de l'impact de la fiscalité dérogatoire sur les bénéficiaires, et des difficultés rencontrées dans la conduite de ladite étude, il est suggéré ce qui suit :

Au plan purement fiscal :

Relativement aux ménages, la suppression progressive des exonérations de TVA, DD sur la consommation des ménages évaluées à **FCFA 304 milliards** soit **67%** des dépenses fiscales évaluées, dans la mesure où ces dernières profitent aux ménages pauvres à hauteur de **4,6%** seulement, quand bien même ils en sont les principaux destinataires, contre **47%** pour les ménages les plus aisés. Le bénéfice des dépenses fiscales est en réalité fonction du niveau de consommation et non de la taille du revenu. L'Etat gagnerait à collecter ces recettes et à procéder à une redistribution équitable au profit des ménages pauvres, par exemple par le biais d'une subvention destinée à compenser les pertes subies, du fait de la mévente des produits de base (cacao café, coton...) sur le marché international. Une telle subvention serait plus significative, 64% de la population camerounaise vivant en milieu rural de l'autoconsommation et essentiellement des cultures de rente comme principal source de revenu.

En ce qui concerne les entreprises, les analyses effectuées notamment sur la loi du 18 avril 2013 démontrent que l'Etat a trop exonéré, les investissements escomptés ne pouvant devenir productifs qu'à long terme. Pour y remédier, il est suggéré l'octroi progressif des avantages en fonction du niveau d'évolution de l'investissement. Le détail des propositions de suppression des dépenses fiscales par nature de mesures et par année est repris dans le tableau ci-dessous.

Il est par ailleurs proposé de :

- ✓ suivre les consommations de matériels et équipements par les structures compétentes ;
- ✓ retirer les avantages fiscaux accordés en cas de non-respect des conditions ;
- ✓ contrôler à posteriori l'effectivité des investissements envisagés en relation avec les incitations octroyées.
- ✓ Le lancement effectif du comité de suivi de l'effectivité des investissements prévus par la loi du 18 avril 2013.

Au plan organisationnel :

- ✓ l'amélioration de la synergie d'actions entre les administrations douanières et fiscales à travers l'outil FUSION ;
- ✓ Le renforcement des moyens légaux, financiers et matériels des services gestionnaires en termes d'organisation et d'informatisation ;
- ✓ Automatisation de l'évaluation de la dépense fiscale à travers un outil dédié.

Ont également participé à la rédaction de ce rapport :

Pour le sous-groupe évaluation

- DONGMO TEJIOGNI Eric, Ingénieur Statisticien Economiste, CEA à la DGE ;
- BOUBAKARI Blakwe Ibrahim, Technicien Principal de la Statistique, CEA à la DSSI ;
- DANWE DERINGOU Alphonse, Technicien Principal de la Statistique, CEA à la DEPRF ;
- KAMGANG KAMMOE Simplicie, Technicien Principal de la Statistique, CEA à la DSSI.

Pour le sous-groupe législation

- VICHE NDIKAWA Alain