



RAPPORT SUR LES DEPENSES FISCALES 2013



FEVRIER 2013

DIRECTION DE LA PLANIFICATION, DES ETUDES ET DES STATISTIQUES FISCALES

SOMMAIRE

SOMMAIRE	1
INTRODUCTION	2
I- SYSTEME FISCAL DE REFERENCE ET DEPENSE FISCALE	4
A- Principe de la légalité et typologie des impôts et taxes	4
1- Principe de la légalité	4
2- Impôts et taxes de droit commun	4
B- Dépenses fiscales.....	6
1- Notion de dépense fiscale.....	6
2- Sources des exonérations et des régimes dérogatoires	6
3- Typologie des dépenses fiscales.....	7
C- Bénéficiaires et modalités de mise en œuvre.....	12
1- Bénéficiaires des exonérations	12
2- Modalités de mise en œuvre des exonérations	12
D- Impacts économiques des dépenses fiscales	13
1- Contribution à la relance économique et à la mise en œuvre de la politique sociale	13
2- Effets induits sur les recettes fiscales	13
II- EVALUATION ET ANALYSE DES COÛTS FISCAUX 2013	13
A- Méthodologie	13
B- Coûts fiscaux réels au titre de la gestion 2013	14
1- Coûts fiscaux de la Direction Générale des Impôts.....	14
2- Coûts fiscaux de la Direction Générale des Douanes.....	18
III- INSUFFISANCES DE L’EVALUATION ET PERSPECTIVES	19
A- Difficultés	19
1- Difficultés à cerner les périmètres des opérations évaluées	19
2- Fiabilité de la méthode d’évaluation et fiabilité des données.....	20
B- Perspectives	20
1- Accorder plus d’importance aux dépenses fiscales	20
2- Définir clairement le système fiscal de référence.....	20
3- Réactiver le Comité sur l’évaluation des dépenses fiscales	20
4- Effectuer des missions d’études à l’étranger	21
CONCLUSION	21

INTRODUCTION

La fiscalité constitue un instrument important de politique économique et sociale. Elle joue en effet deux principaux rôles : un rôle budgétaire et un rôle économique.

Dans son rôle budgétaire, les Etats ont recours à la fiscalité pour financer les dépenses publiques.

Dans son rôle économique, la fiscalité permet à l'Etat de réguler l'activité économique à travers un certain nombre de mécanismes notamment:

- la modulation des niveaux des différents impôts et taxes ;
- la mise œuvre de mesures d'incitations fiscales ;
- l'octroi de privilèges fiscaux en fonction des orientations de la politique économique ou sociale.

En ce qui concerne particulièrement les privilèges fiscaux, ce sont des avantages accordés par l'Etat à travers divers allègements fiscaux dérogatoires au régime de droit commun.

Par ce mécanisme, l'Etat renonce volontairement à une partie de ses recettes fiscales pour soutenir les contribuables exerçant des activités déterminées ou opérant dans des secteurs d'activités bien définis.

Les pertes de recettes occasionnées par ces exonérations d'impôts et taxes, sont généralement désignées sous le vocable de dépense fiscale ou encore de coûts fiscaux.

Toutefois, le caractère extrêmement diversifié de ces exonérations, constitue un handicap pour bien les cerner.

En effet, même si elles relèvent toutes du domaine de la loi, elles sont issues de divers textes qui cohabitent. Par ailleurs, leur impact en termes d'efficacité économique et social est très controversé.

Le présent rapport vise à faire une évaluation de l'ensemble de ces mesures constitutives de dépenses fiscales au titre de l'année 2013.

Dans cette optique, il est articulé en trois (3) grands axes :

- la présentation du système fiscal de référence et la définition de la dépense fiscale ;
- l'évaluation de la dépense fiscale;
- les difficultés dans l'appréhension exhaustive de la dépense fiscale ;
- les recommandations.

I- SYSTEME FISCAL DE REFERENCE ET DEPENSE FISCALE

La Côte d'Ivoire s'est dotée d'un système fiscal moderne fondé sur le principe de la légalité qui régit les règles d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de gestion du contentieux de l'ensemble des impôts et taxes en vigueur.

Ce principe est consacré par l'article 71 de la loi n° 2000-503 du 1^{er} août 2000 portant Constitution de la République de Côte d'Ivoire qui précise que l'impôt relève du domaine de la loi.

A- PRINCIPE DE LA LEGALITE ET TYPOLOGIE DES IMPOTS ET TAXES

1- Principe de la légalité

L'impôt relève du domaine de la loi. Ainsi, aucune imposition ne peut être établie, aucun impôt ne peut être perçu ou aucune exonération ne peut être accordée s'ils ne sont prévus ou autorisés par la loi.

Les dispositions légales relatives aux impôts et taxes sont contenues dans le Code général des Impôts, le Livre de Procédures fiscales et les autres textes fiscaux régulièrement publiés et mis à jour par la Direction générale des Impôts.

On distingue de ce fait les impôts et taxes de droit commun, et l'ensemble des régimes dérogatoires à ce droit commun et qui constitue le fondement de la dépense fiscale.

2- Impôts et taxes de droit commun

Le système fiscal ivoirien comprend différents impôts qui peuvent être classés en impôts directs et en impôts indirects.

a- Impôts directs

Les impôts directs se composent entre autres de:

- l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;
- l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;
- l'impôt sur le revenu des créances ;
- l'impôt général sur le revenu.

- L'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est un prélèvement effectué sur les bénéfices de l'activité provenant soit d'une activité commerciale, industrielle, minière, artisanale ou agricole.

- **L'Impôt sur les bénéfices non commerciaux**

L'impôt sur les bénéfices non commerciaux concerne les bénéfices réalisés par les professions non commerciales exercées par les titulaires de charges et offices et les professions libérales.

- **La Contribution des patentes et des licences**

La contribution des patentes s'applique à toute entreprise qui exerce un commerce ou une industrie. Elle se compose d'un droit sur le chiffre d'affaires et d'un droit sur la valeur locative. La patente est due par établissement.

- **Les Impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères**

L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères regroupe l'ensemble des prélèvements assis sur les revenus, indemnités, émoluments, salaires, pensions, rentes viagères et autres avantages versés aux salariés.

- **L'Impôt sur le revenu des valeurs mobilières**

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est perçu sur les sommes mises en paiement ou distribuées par les sociétés à leurs actionnaires ou associés.

- **L'Impôt sur le revenu des créances**

L'impôt sur le revenu des créances concerne les intérêts versés par les banques et autres prêteurs.

- **L'Impôt général sur le revenu**

L'impôt général sur le revenu est un impôt annuel qui frappe le revenu net global des personnes physiques ayant en Côte d'Ivoire une résidence habituelle ou des revenus de source ivoirienne.

b- Impôts indirects

Les impôts indirects comprennent entre autres:

-  la taxe sur la valeur ajoutée ;
-  la taxe sur les opérations bancaires ;
-  la taxe sur les contrats d'assurance.

- **La Taxe sur la valeur ajoutée**

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect à paiement fractionné assis sur la dépense ou la consommation finale des biens et services.

- **La Taxe sur les opérations bancaires**

Sont soumises à la taxe sur les opérations bancaires, les opérations qui se rattachent aux activités bancaires, financières et d'une manière générale, au commerce des valeurs et de l'argent, à l'exception des opérations de crédit-bail.

- **La Taxe sur les contrats d'assurance**

La taxe sur les contrats d'assurance porte sur les conventions d'assurance ou rente viagère concluent avec une société ou compagnie d'assurance ou avec tout assureur ivoirien ou étranger quels que soient le lieu et la date auxquels elles sont ou ont été conclues.

Il ressort de ce qui précède que le système fiscal de référence est constitué de divers impôts et taxes auxquels les contribuables sont assujettis. Ce système de droit commun est tempéré par des exceptions qui constituent la dépense fiscale.

B- DEPENSES FISCALES

La fiscalité étant un moyen privilégié utilisé par l'Etat pour orienter les activités et les choix des agents économiques, les exonérations fiscales et les régimes dérogatoires constituent un instrument d'incitation économique majeure pour le Côte d'Ivoire.

Ainsi, la politique fiscale repose à la fois sur la consolidation du système de référence, mais également sur l'aménagement de dispositions dérogatoires aboutissant à la dépense fiscale.

1- Notion de dépense fiscale

Les incitations fiscales ou privilèges fiscaux sont l'ensemble des dispositions fiscales dérogatoires qui visent à d'alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations. Ces régimes fiscaux dérogatoires représentent donc des charges pour le budget de l'Etat, au même titre que les dépenses budgétaires.

Toutefois, ces dispositions fiscales dérogatoires ne sont pas contingentées contrairement aux dépenses budgétaires. Cependant, certaines dépenses peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'un agrément délivré par l'administration fiscale.

Les dépenses fiscales s'analysent comme *“des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal”*.

Toute mesure impliquant une perte de recettes pour le budget de l'Etat n'est donc pas nécessairement une dépense fiscale ; qualifier une mesure de “dépense fiscale” suppose de se référer à une législation de base à laquelle elle dérogerait.

Dans le système fiscal ivoirien, la législation de référence est le Code général des impôts. Il consacre le principe de la légalité et établit une typologie des impôts.

Cependant des codes spécifiques existent, qui constituent pour la plus part la source des dérogations aux règles de droit commun établies par le Code général des Impôts.

2- Sources des exonérations et des régimes dérogatoires

En principe, les exonérations relèvent du domaine de la loi. Cependant il convient de relever qu'elles sont issues de divers textes qui cohabitent, notamment :

- ✓ le code général des impôts ;
- ✓ le code des investissements ;
- ✓ le code minier ;
- ✓ le code pétrolier ;
- ✓ les accords de siège ;
- ✓ les conventions particulières dans lesquelles L'Etat est partie ;
- ✓ la loi relative à la Zone Franche Biotechnologique et des Technologies de l'Information et de la Communication ;
- ✓ la loi relative au régime d'entreprise franche de transformation de produits halieutiques.
- ✓ divers autres textes contenus dans les annexes fiscales aux lois de finances.

3- Typologie des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales revêtent au plan général des formes très variées. Il s'agit de toutes les exonérations accordées par l'Etat.

Toutefois, il ne sera tenu compte que des dépenses fiscales qui peuvent faire l'objet d'évaluation en vue de disposer de statistiques approximative sur le niveau des pertes de recettes pour l'Etat.

a- Exonérations d'impôts

L'exonération d'impôt est la forme de dérogation fiscale la plus utilisée pour attirer l'investissement étranger. Elle peut être temporaire ou permanente.

➤ Exonérations temporaires

En Côte d'Ivoire, les exonérations temporaires sont diverses. Ainsi, par exemple, le principal outil d'attraction des investissements par les exonérations fiscales et douanières qu'est le Code des Investissements, prévoit des exonérations temporaires d'impôts en faveur des personnes physiques ou morales éligibles au régime de la déclaration ou de l'agrément à l'investissement. La durée de ces exonérations varie en fonction du lieu de réalisation de l'investissement.

Le Code général des Impôts prévoit également des exonérations temporaires, notamment en matière d'impôt sur les bénéfices, d'impôt foncier, de contribution des patentes, de taxe sur la valeur ajoutée, etc.

De même, les Centres de Gestion Agréés (CGA) dont l'objet est d'apporter une assistance aux petites et moyennes entreprises, sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la contribution des patentes, au titre de l'année de leur création et les deux années suivantes.

En matière de contribution des patentes, le Code général des Impôts prévoit pour l'année de leur création, une exonération en faveur des entreprises relevant d'un régime réel d'imposition et réalisant un chiffre d'affaires inférieur à un milliard de francs.

En ce qui concerne la TVA, on peut citer l'exonération prévue pour l'acquisition des véhicules de transport neufs au cours des exercices 2012 et 2013.

Sont aussi exonérés de TVA, jusqu'en 2020, les acquisitions de matériels, de biens d'équipement et les pièces de rechange, tant à l'importation qu'en régime intérieur, effectuées au profit de la Société Ivoirienne de Raffinage et de la Société Multinationale de Bitumes, directement liés aux opérations de raffinage et de fabrication à titre principal ou accessoire des produits du pétrole ou des produits assimilés.

A côté des exonérations temporaires, le législateur ivoirien a également prévu quelques exonérations permanentes.

➤ **Exonérations permanentes**

Les plus importantes exonérations permanentes sont celles contenues dans les deux régimes francs, à savoir le régime de la zone franche de la Biotechnologie et des Technologies de l'Information et de la Communication (Z.B.T.I.C.) et le régime des Entreprises franches de Transformation des Produits halieutiques (EFTPH).

L'entreprise soumise à l'un de ces régimes, bénéficie notamment de l'exonération de tous impôts et taxes durant son activité.

En outre, des exonérations permanentes sont contenues dans le Code général des Impôts. Ainsi, les grands investissements dans le secteur de l'Habitat bénéficient durant toute la durée du projet, de divers avantages fiscaux.

Les entreprises agréées au régime fiscal en faveur des grands investissements à usage commercial disposent également de divers avantages fiscaux, tant en période de réalisation des investissements qu'en phase d'exploitation.

Les matériels agricoles et leurs pièces détachées dont la liste est fixée par arrêté conjoint du Ministre des Finances et du Ministre de l'Agriculture, sont exonérés de TVA.

Il est également prévu en matière de TVA, l'exonération des achats locaux directs de biens spécifiques aux opérations de recherche et d'exploitation pétrolières en eaux profondes des compagnies pétrolières sous réserve de l'agrément du Ministre en charge des Finances.

Les Missions diplomatiques et les organisations internationales installées en Côte d'Ivoire sont également exonérées de TVA pour leurs achats de biens et services.

➤ **Exonérations liées à la conjoncture socio- politique**

Il s'agit d'une vague de mesures exceptionnelles prises par les autorités publiques, très abondantes entre 2001 et 2012, pour aider les entreprises à faire face aux effets des différentes crises. Il y en a de caractère général et spécifique.

b- Réductions du montant de l'impôt

Cette réduction du montant de l'impôt se manifeste sous diverses formes, notamment :

- l'allègement du taux ou du tarif de l'impôt ;
- le crédit d'impôts.

➤ Allègement du taux ou du tarif de l'impôt

Cette incitation consiste à appliquer des taux préférentiels par rapport aux taux en vigueur pour encourager et attirer l'investissement vers des secteurs ou des régions spécifiques.

Dans ce sens, sont exonérées de la contribution des patentes, les petites et moyennes entreprises constituées sous la forme de personnes morales exerçant dans le domaine de la transformation industrielle et des nouvelles technologies de l'information et de la communication pour l'année de création et à hauteur de 50 %, l'année suivante.

Les adhérents des CGA bénéficient d'une réduction de 50 % de l'impôt BIC, l'année de leur adhésion et les deux années suivantes. Cette réduction est ramenée à 20 % à partir de la quatrième année et pendant toute la période d'adhésion à un centre de gestion agréé. La cotisation d'impôt synthétique pour les contribuables relevant de ce régime est réduite de 50 % durant toute la période d'adhésion à un centre de gestion agréé.

En outre, le Code général des Impôts prévoit pour les personnes physiques, redevables de l'impôt foncier, une réduction de 25% au moment du règlement du montant de ces impôts, lorsque le paiement intervient au plus tard le 31 décembre de l'année d'imposition.

➤ Crédit d'impôts

Le Code général des Impôts prévoit un crédit d'impôt pour investissement et un crédit d'impôt pour création d'emplois.

○ *Crédit d'impôt pour investissement*

Il consiste en une réduction directe du montant des taxes qu'une entreprise doit payer en raison de l'investissement réalisé.

Ainsi, dans le but d'encourager les entreprises à augmenter le volume de leurs investissements en Côte d'Ivoire, le Code général des Impôts accorde, en son article 110, une réduction d'impôt sur les bénéfices (35 à 40 % suivant les régions) au profit des personnes physiques ou morales qui, dans le cadre d'un programme agréé par l'Administration, décident d'investir tout ou partie de leurs bénéfices en Côte d'Ivoire.

○ *Crédit d'impôt pour création d'emplois*

Dans le but de favoriser la création d'emplois en Côte d'Ivoire, l'article 111 du Code général des Impôts institue un crédit d'impôt, par emploi créé, en faveur des entreprises passibles de l'impôt sur les bénéfices, suite à la conclusion d'un contrat à durée indéterminée avec une personne de nationalité ivoirienne.

Le montant du crédit d'impôt est imputable sur la cotisation d'impôt sur les bénéfices exigible en fin d'exercice.

Le dispositif fiscal prévoit également en faveur des entreprises passibles de l'impôt sur les bénéfices, un crédit d'impôt par contrat d'apprentissage.

Le tableau ci-dessous fournit des informations sur certaines exonérations.

Tableau 1: exonérations : sources, impôts et taxes concernés

N°	INTITULE DE L'AGREMENT	SOURCES JURIDIQUES OU DISPOSITIONS LEGALES	IMPOTS EXONERES OU REDUITS
1	Réduction d'impôts cédulaires en cas d'investissement de bénéfices en Côte d'Ivoire	Art. 110 du Code général des impôts	Réduction d'impôt BIC
2	Exonération temporaire d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux en faveur des entreprises qui reprennent une société en difficulté	Art. 8 du Code général des impôts	Impôt BIC
3	Réduction d'impôts en cas d'investissement de revenu en Côte d'Ivoire	Art. 263 du Code général des impôts	Réduction IGR
4	Exonération des plus-values sous condition de réemploi	Art. 28 du Code général des impôts	Non-imposition des plus-values dans la base de l'impôt BIC
5	Agrément pour la construction de logements à caractère économique et social	Loi n°71-683 du 28/12/1971	- Réduction de 50% de la base de l'IBIC - Exonération de la patente commerce et de la TVA.
6	Régime fiscal des coopératives	Loi n° 97-721 du 23/12/1997	- BIC - Patente
7	Régime fiscal des centres de gestions agréées	Décret n° 2002-146 du 11/3/2002 Art 280-26	- BIC/BNC - Patente exo 3 ans/ et 50%
8	Régime fiscal des adhérents des centres de gestions agréées	Décret n° 2002-146 du 11/3/2002 Art 67 ; Art 80 ; Art 280-26 Art 280-27 du Code général des impôts	- BIC/BNC 50%/3ans et 20% - Patente exo 3 ans/ et 50% - Impôt synthétique (50%)
9	Acquisition de véhicules de transport neufs	Art. 7 de l'an. Fisc. A l'ord n° 2011-480 du 28/12/2011 pour la gestion 2012	-TVA
10	Acquisition de matériel agricole	loi n° 2004-271 du 15 avril 2004 an. Fiscale ; arrêté n° 360 du 30 septembre 2004 (Texte 21 des divers textes fiscaux).	-TVA
11	Entreprises sinistrées de catégorie 1 et 2	article 1 de l'An. fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 pour la gestion 2011 et l'article 23 de l'Annexe fiscale 2012	-TVA
12	Crédit d'impôts pour créations	art 17 de l'Annexe fisc 2011 et	- avoir + 1 an d'activités

N°	INTITULE DE L'AGREMENT	SOURCES JURIDIQUES OU DISPOSITIONS LEGALES	IMPOTS EXONERES OU REDUITS
	d'emplois	art 111 du Code général des impôts;	- 500 000 F CFA/BIC par emploi - dépôt de la déclaration avant le 28/02
13	Zone Franche de la Biotechnologie et des Technologies de l'Information et de la Communication (ZBTIC)	texte 37 des Divers Textes Fiscaux	- Impôt libérateur dû sur le CA et une redevance (entreprises utilisatrices) * 0% sur 5 ans * 1% la 6 ^{ème} année * 2,5% du CA brut annuel dès le début de l'exploitation * réduction de 20% de la base libératoire en cas d'utilisation de 75% des nationaux (4ans) - I EPE (l'entreprise de promotion et d'exploitation) n'est pas assujettie à la redevance
14	Entreprises exportatrices	Art. 357-14 du Code général des impôts	TVA
15	Agrément à l'investissement (code des investissements)	Code des investissements Loi n° 95-620 du 3/8/1995	- Zone ¹ A (2 + 5) - Zone B (2 + 6) - BIC - Patente - Foncier (si Invest >2 milliards) - TVA
16	Déclaration à l'investissement (code des investissements)	Code des investissements Loi n° 95-620 du 3/8/1995	- Zone A (2 + 5) - Zone B (2 + 6) - BIC/BNC - Patente - TVA
17	Régime fiscal des entreprises minières	Code minier	- TVA (en phase de recherche) - Exo quinquennale de BIC - Exo patente - Contribution employeur
18	Régime fiscal des contrats de partage de production pétrolière	Code pétrolier	- IBIC - IRVM - Patente - IRC - Foncier - TVA } La part Etat issue des contrats de partage est considérée comme de l'impôt BIC et de la taxe
19	Régime fiscal simplifié des prestataires de services pétroliers	Art. 1070 du Code général des impôts	Modalité particulière de calcul des impôts et taxes dont le contribuable est assujetti (10% du CA HT) - BIC 10% du CA HT - IRVM au taux du droit commun - ITS 10% du CA HT

¹Le nouveau code des investissements prévoit trois zones A, B et C

N°	INTITULE DE L'AGREMENT	SOURCES JURIDIQUES OU DISPOSITIONS LEGALES	IMPOTS EXONERES OU REDUITS
20	Missions diplomatiques & Consulaires	Conventions de VIENNE (1961 et 1963) et accords de réciprocité	- Contribution foncière - Droits d'actes - ITS sur certaines catégories de salaires - TVA - AIRSI
21	Organismes internationaux BAD- FMI- ONG...	Conventions	- Contribution foncière - Droits d'actes - ITS sur certaines catégories de salaires - TVA - AIRSI
22	Grands chantiers de l'Etat	Convention ETAT-ENTREPRISES	-TVA (Entreprises y compris les sous-traitants)

C- BENEFICIAIRES ET MODALITES DE MISE EN ŒUVRE

1- Bénéficiaires des exonérations

L'analyse des exposés des motifs des diverses dispositions, constitutives d'exonérations fiscales, révèle que ces mesures sont prises en faveur de divers secteurs d'activité (éducation, santé, habitat...), de divers organismes et institutions (Ambassades, ONG, ONUCI...) et surtout de diverses couches sociales (populations vulnérables).

2- Modalités de mise en œuvre des exonérations

La mise en œuvre de la dépense fiscale est régie par 3 types de modalités pratiques :

a- La procédure d'office

La renonciation par l'Etat à la recette fiscale est appliquée d'office ; c'est-à-dire sans aucune formalité particulière :

Exemple : en matière d'impôt foncier, le particulier qui paie son impôt foncier au plus tard le 31 décembre de l'année d'imposition, bénéficie d'un abattement de 25 %.

b- La procédure d'attestation

La renonciation par l'Etat à la recette fiscale est subordonnée à l'obtention par le bénéficiaire d'une attestation auprès de l'Administration fiscale.

Exemple : en matière de TVA, les achats en franchise de TVA par l'ONUCCI, les Ambassades, etc.

c- La procédure de remboursement

La dépense fiscale se traduit par la perception effective de l'impôt ou de la taxe par l'Etat, qui procède dans une deuxième phase à son remboursement bénéficiaire légal qui en fait la demande.

D- IMPACTS ECONOMIQUES DES DEPENSES FISCALES

L'impact des dépenses fiscales peut s'apprécier à divers niveaux notamment sur le plan économique, social et financier.

1- Contribution à la relance économique et à la mise en œuvre de la politique sociale

La dépense fiscale poursuit un objectif économique et constitue de ce fait un outil dont dispose les gouvernements pour l'exécution des politiques publiques.

C'est un moyen pour l'État de soutenir, sans décaisser de fonds, certains secteurs d'activité émergents ou ayant subi des dommages ou des sinistres (cas des mesures prises en faveur des entreprises en 2003, 2004 et 2011).

2- Effets induits sur les recettes fiscales

Les dépenses fiscales devraient pourvoir entraîner, à terme, une augmentation de l'ensemble des recettes fiscales, grâce à la redistribution des richesses dans les secteurs bénéficiaires. L'objectif espéré est de parvenir à un retour sur investissement.

A titre d'exemples, les performances réalisées en 2012 par certaines natures d'impôt tels que l'impôt BIC et l'impôt sur les traitements et salaires sont les conséquences des mesures de soutien que l'État a prises en faveur des entreprises, en procédant depuis 2002, à des allègements fiscaux pour leur permettre non seulement de se restructurer, mais aussi de disposer de fonds de roulement pour assurer la continuité de leur exploitation.

II- EVALUATION ET ANALYSE DES COÛTS FISCAUX 2013

A- METHODOLOGIE

L'évaluation des coûts fiscaux s'appuie sur la méthode du manque à gagner qui mesure l'impôt ou la taxe qui aurait été dû si l'avantage fiscal était supprimé sans modification du comportement des opérateurs ou agents économiques.

Les données présentées proviennent de la DOA et de la DGE et se rapportent aux déclarations des contribuables ou bénéficiaires des avantages fiscaux.

B- COUTS FISCAUX REELS AU TITRE DE LA GESTION 2013

1- Coûts fiscaux de la Direction Générale des Impôts

Tableau 2 : Coûts fiscaux réels de l'année 2013

Montants en millions Fcfa

REGIME	NOMBRE DE BENEFICIAIRES	MONTANTS PAR NATURE D'IMPOT					TOTAL
		Patente	BIC/ BNC	TVA	FONCIER	IS	
Code minier	2 440	0	0	17 817	0	0	17 817
Régime de l'agrément à l'investissement	858	3 303	28 593	3 147	273	0	35 316
Contrat de partage de production	2 180	15	69	3 592	0	0	3 676
Conventions et dispositions particulières	6 402	0	0	26 101	0	0	26 101
Adhérent CGA	377	69	15	0	0	41	125
Ministères, Ambassades et Assimilés	2308	0	0	6 098	0	0	6 098
Autres dispositions réglementaires	898	1 871	3 292	6 772	3	0	11 939
TOTAL	15 463	5 257	31 969	63 527	276	41	101 071

Sources: DOA/DGE/Services de base

a- Etat comparatif année 2013/2012

La consolidation des informations de la DOA et de la DGE a permis de confectionner le tableau 1 ci-après retraçant le nombre de bénéficiaires et les montants accordés par régime dérogatoire en 2012 et 2013.

Le tableau comparatif suivant met en relief les écarts et les taux de progression par régime.

Tableau 3 : Montants des coûts fiscaux 2012 et 2013

REGIMES	2013		2012		ECARTS 2013/2012		TAUX DE CROISSANCE	
	NBRE DE BENEFICIAIRES	MONTANT	NBRE DE BENEFICIAIRES	MONTANT	NBRE DE BENEFICIAIRES	MONTANT	NBRE DE BENEFICIAIRES	MONTANT
Code minier	2 440	17 817	1 920	8 540	520	9 277	27%	109%
Régime de l'agrément à l'investissement	858	35 316	687	8 490	171	26 826	25%	316%
Contrat de partage de production	2 180	3 676	2 595	9 232	-415	-5 555	-16%	-60%
Conventions et dispositions particulières	6 402	26 101	4 520	14 470	1 882	11 631	42%	80%
Adhérent CGA	377	125	835	142	-458	-17	-55%	-12%
Ministères, Ambassades et Assimilés	2308	6 098	2544	6 985	-236	-887	-9%	-13%
Autres dispositions réglementaires	898	11 939	991	4 029	-93	7 910	-9%	196%
TOTAL	15 463	101 071	14 092	51 887	1 371	49 184	10%	95%

• Une augmentation globale très importante

L'analyse du tableau et des données détaillées disponibles appelle les observations suivantes :

Par rapport à 2012 où les coûts fiscaux se chiffraient à 51,887 milliards, il se dégage un accroissement annuel de 49,184 milliards, soit un taux de progression de 95%.

Le montant global des coûts fiscaux est passé de 57,995 milliards en juin 2013 à 101,071 milliards au 31 décembre 2013, soit un taux de progression de 74,28%.

Les coûts fiscaux de certains régimes ont connu des baisses significatives sur la période. Il s'agit notamment du régime des contrats de partage de production et du régime des ministères, des ambassades et assimilés.

• Une augmentation très importante des montants par régimes spéciaux

Tous les postes de régimes spéciaux ont connu une nette augmentation. Le taux global de progression de 2012 à 2013 est de 95%. Toutefois, certains régimes se sont avérés moins onéreux, notamment les avantages fiscaux liés aux contrats de partage de production, les ministères, ambassades et assimilés.

b- Facteurs explicatifs d'une hausse fulgurante

•Tendance générale

La Cote d'Ivoire a amorcé la relance de son économie depuis la fin de la crise post-électorale de 2011. La normalisation de la situation sociopolitique et la pleine reprise des activités économiques marquées par un taux de croissance de 9% en 2013, ont eu des effets importants sur le niveau des investissements et de la consommation.

D'une façon générale, les grands chantiers d'infrastructures publiques (construction du pont Henri Konan Bédié, échangeur de la Riviera, achèvement de l'autoroute du Nord), de même que les secteurs des mines et de l'énergie (centrales thermiques AZITO et SIPEL) ont bénéficié d'importants financements.

En 2013, le dynamisme économique s'est poursuivi, tiré par les investissements qui demeurent les piliers de cette croissance et les gros investisseurs dans ces domaines clefs de l'économie, exercent leurs activités sous des régimes fiscaux de préférence. Il en résulte une hausse fulgurante des coûts fiscaux, qui cumulent à **101,071milliards à fin décembre 2013**.

•Les régimes les plus onéreux

Les régimes d'exonération aux coûts fiscaux les plus élevés sont hiérarchisés, comme suit :

- Régime de l'agrément à l'investissement : **35,316 milliards**
- Conventions et dispositions particulières : **26,101 milliards**
- Code minier : **17,817milliards ;**
- Autres dispositions particulières : **11,939 milliards**

Il apparait clairement que les coûts fiscaux liés au régime de l'agrément à l'investissement sont les plus élevés. La raison principale de l'importance des coûts fiscaux liés à ce régime est qu'en sus de gros investissements réalisés notamment dans le secteur de la communication, de l'habitat, un nouveau code des investissements plus attractif a été adopté.

Quant au code minier, les nouveaux investissements réalisés de 2012 à 2013 pour accroître la production d'énergie, ont entraîné une hausse des exonérations. Par ailleurs, les nombreux permis de recherche pour l'exploration de nouveaux gisements ont participé, dans une large mesure, à renchérir les coûts fiscaux.

Enfin, les autres dispositions réglementaires, les conventions et dispositions particulières, en faveur de certaines entreprises ainsi que les ministères, ambassades et assimilés ont des coûts tout aussi importants. En effet, les dérogations que l'Etat accorde à certains partenaires dans le cadre de la coopération ou de l'exercice de certaines missions engendrent des coûts fiscaux importants.

A titre d'exemple, la normalisation de la situation politique a favorisé le retour en Côte d'Ivoire des représentations diplomatiques, des organisations internationales qui avaient délocalisé, notamment la Banque Africaine de Développement (BAD).

A ce phénomène s'ajoute une floraison d'Organisation Non Gouvernementale (ONG) intervenant dans divers domaines tels que la santé, l'humanitaire, l'éducation ... ayant signé des accords du siège avec l'Etat. Par ailleurs les privilèges fiscaux accordés à l'ONUCI, à la Force Licorne, à l'Economat des Armées génèrent des coûts très importants.

• *Situation par nature d'impôt*

L'analyse de deux natures d'impôt s'impose en raison de leurs montants très significatifs. Il s'agit de l'impôt BIC et de la TVA.

- **L'impôt BIC**

Les coûts fiscaux en matière de l'impôt BIC ont progressé de 4,151 milliards en décembre 2012 à 31,969 milliards en décembre 2013. Cette forte augmentation est en lien direct avec les résultats d'exploitation des entreprises bénéficiaires des dispositions du code des investissements.

- **La TVA**

Les pertes de recettes liées aux exonérations en matière de TVA ont considérablement pesé sur les efforts de mobilisation de recettes, avec un montant de 63,527 milliards en décembre 2013, contre 44,609 milliards en décembre 2012.

Ce coût fiscal très important est à mettre en relation avec les gros investissements publics et privés, l'abondance des conventions particulières, les consommations des ministères, des ambassades et des autres organisations bénéficiant de privilèges fiscaux.

NIVEAU DE LA DEPENSE FISCALE PAR RAPPORT AUX RECETTES RECOUVREES

En milliards

ANNEE	NATURE	MONTANT	RECETTES FISCALES BUDGETAIRES	en % DES RECETTES FISCALES	en % DES RECETTES BRUTES
2011	Coûts fiscaux	88.3	898.3	9,8 %	8,8 %
2012	Coûts fiscaux	51,8	1 089	4,7 %	3,7 %
2013	Coûts fiscaux	101	1 170	8,6 %	7 %

2- Coûts fiscaux de la Direction Générale des Douanes

Les dépenses fiscales au titre de 2013 comprennent les exonérations douanières conventionnelles et l'application du taux réduit de la TVA de 9% sur les produits pétroliers. Les exonérations conventionnelles sont consacrées par les codes, lois, accords et conventions.

L'extension du champ d'application réduit de la TVA aux produits pétroliers est consacrée par la loi n°1179 du 27/12/12 portant budget de l'Etat pour la gestion 2013. Cette mesure vise à soutenir les prix à la pompe des produits pétroliers et limiter leur répercussion sur le coût de la vie.

Le coût des dépenses fiscales de l'année 2013 s'élève à **217,7 milliards** de FCFA. Ce coût se répartit comme suit :

- **182,01 milliards** au titre des exonérations douanières, soit **16,1%** des recettes totales recouvrées ;
- **35,7 milliards** au titre de l'application du taux réduit de **9%** de la TVA sur les produits pétroliers.

Les exonérations douanières de 2013 se répartissent par grande masse comme suit:

- 172,37 milliards sur les marchandises générales à l'import, soit 25,72% des recettes recouvrées sur les marchandises générales;
- 8,92 milliards sur les produits pétroliers, soit 6,11% des recettes sur ces produits ;
- 0,71 milliard sur l'exportation, soit 0,24% des recettes à l'exportation.

Les exonérations sur les marchandises générales représentent près de 95% du coût total des exonérations douanières de 2013.

Tableau 1: Coût des exonérations douanières 2013 par grande masse

En milliards FCFA

	Recettes 2013	Coût Exo 2013	Coût Exo/Recettes
Produits pétroliers	145,92	8,92	6,11%
Marchandises Générales	670,212	172,37	25,72%
Exportation	299,15	0,71	0,24%
Taxe de sureté	14,273	-	-
ENSEMBLE	1 129,56	182,01	16,11%

La répartition par catégorie de bénéficiaires indique que les exonérations douanières de 2013 sont tirées par :

- la « recherche et l'exploitation pétrolière » avec **39,77 milliards** d'exonérations, soit **21,9%** du total du coût total des exonérations ;
- les « Conventions d'Etat » contribuent à hauteur de **36,55 milliards** de FCFA, soit **20,1%** du total des exonérations ;
- la « recherche et exploitation minière » totalise **25,87 milliards** d'exonérations, soit **14,2%** du coût total des exonérations.

Ces trois catégories d'exonération représentent plus de la moitié (**56%**) du coût total des exonérations douanières.

Tableau 2 : Coût des exonérations en 2013 par catégorie

(En Milliards FCFA)

	Catégorie d'exonération	Coût	%
01	PRIVILEGES DIPLOMATIQUES ET ASSIMILES	18,12	10,0%
02	PRIVILEGES DE LA COOPERATION MILITAIRE	9,26	5,1%
03	RECHERCHE ET EXPLOITATION MINIERE	25,87	14,2%
04	RECHERCHE ET EXPLOITATION PETROLIERE	39,77	21,9%
05	AVITAILLEMENT EN PRODUITS PETROLIERS	2,27	1,2%
06	CONVENTION D'ETAT	36,55	20,1%
07	INCITATION A L'INVESTISSEMENT	15,43	8,5%
08	DONS A L'ADM PUBLIQUE-OEUVRE DE BIENFAISANCE	16,53	9,1%
09	DONS ET IMPORTS DESTINES AUX COMMUNES	0,17	0,1%
10	MATERIELS ET PRODUITS DE L'AGRICULTURE	0,45	0,2%
11	MATERIELS ET PRODUITS DESTINES A L'ELEVAGE	0,94	0,5%
12	ECHANGES PREFERENTIELS UEMOA ET CEDEAO	0,07	0,0%
13	AVANTAGES A CERTAINS MEMBRES DES INSTITUT	1,13	0,6%
14	AVANTAGES LIES AU REGIME D'USINE EXERCEE	2,92	1,6%
15	APPUI GOUVERNEMENTAL AUX ENTREPRISES	6,54	3,6%
16	PROJET FINANCE PAR DES APPUIS EXTERIEURS	5,99	3,3%

III- INSUFFISANCES DE L'EVALUATION ET PERSPECTIVES

L'évaluation des dépenses fiscales est devenue un exercice courant à la DGI. Ses résultats servent d'indicateurs pour apprécier la sincérité, l'exhaustivité et la transparence dans la gestion des Finances publiques.

En raison de son importance dans l'exécution budgétaire, le rapport sur les dépenses fiscales constitue un document clé devant être nécessairement annexé au projet de Loi des Finances.

Cependant, cet exercice bien que régulièrement effectué, souffre de certaines insuffisances.

A- DIFFICULTES

Celles-ci découlent notamment :

- des difficultés à cerner clairement le périmètre du système fiscal de référence,
- de la fiabilité de la méthode utilisée et de l'insuffisance de données.

1- Difficultés à cerner les périmètres des opérations évaluées

La nomenclature utilisée pour classifier les coûts fiscaux est fondé sur les régimes spécifiques et non toujours sur les dispositions législatives précises. En outre, cette nomenclature est très générique et parfois imprécise. En effet, les rubriques telles que « **conventions et dispositions particulières, autres dispositions réglementaires** » peuvent regrouper indifféremment différentes exonérations.

En outre, la question de la norme fiscale de référence reste posée. En effet, si la norme reste le Code général des impôts, les exonérations et exemptions légalement prévues par le législateur doivent-ils être regardées comme des dépenses fiscales ?

2- Fiabilité de la méthode d'évaluation et fiabilité des données

Les couts fiscaux mentionnés dans le présent rapport résultent des déclarations reçues par les services, notamment la Direction des Opérations d'Assiette (DOA) et la Direction des Grandes Entreprises(DGE).Certes,

Le chiffrage des couts fiscaux est surtout effectué par la reconstitution à partir des déclarations, mais il convient de souligner que les informations reçues ne sont pas exhaustives. En effet, les couts fiscaux des dossiers gérés dans les directions régionales n'ont pas été pris en compte.

Par ailleurs, le logiciel de gestion des exonérations censée retracer toutes les données n'est pas opérationnel.

B- PERSPECTIVES

1- Accorder plus d'importance aux dépenses fiscales

Une bonne évaluation des dépenses fiscales découle de la satisfaction d'un certain nombre de préalables. Il convient d'abord de donner aux dépenses fiscales leur pleine importance en tant qu'une composante essentielle de la gestion des finances publiques, au même titre que les dépenses budgétaires. C'est d'ailleurs ce qui vaut au rapport sur les dépenses fiscales d'être recommandé en annexe du projet de Loi des Finances.

2- Définir clairement le système fiscal de référence

La définition du cadre ou système fiscal de référence est une préoccupation. C'est dans ce cadre qu'un document a été produit par la Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation (DLCD) en 2013. Il convient de l'améliorer et de le valider aux fins de large diffusion auprès des différents gestionnaires des dossiers, en occurrence la Direction des Opérations d'Assiette(DOA), la Direction des Grandes Entreprises(DGE) et les directions régionales.

Il serait donc intéressant que la Direction Générale des Impôts inscrive dans ses priorités une définition du système fiscal de référence, compte tenu de la multitude d'exonérations, des exemptions et des dispositions dérogatoires.

3- Réactiver le Comité sur l'évaluation des dépenses fiscales

La reprise des activités du Comité chargé de rédiger le rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales est nécessaire afin de permettre à la DGI d'avoir des informations exhaustives sur l'ensemble des coûts fiscaux.

A ce sujet, il est important de bien redéfinir les attributions du Comité par rapport à celles du service de l'évaluation des coûts fiscaux créé à la Direction des Opérations d'Assiette, par Décision n° 2761/MPMEF/DGI DU 18 septembre 2013.

Par ailleurs une étude approfondie des dépenses fiscales devrait inclure, outre la Direction Générale des Impôts, la Direction Générale des Douanes et la Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor, toutes intéressées par les questions des couts fiscaux.

4- Effectuer des missions d'études à l'étranger

Les pratiques de certains pays, ayant acquis des expériences dans l'établissement des rapports sur les dépenses fiscales pourraient servir à améliorer la qualité de nos rapports, surtout au niveau de la méthodologie.

D'ailleurs, des correspondances avaient été envoyées au Maroc et au Sénégal en 2013. Ces missions avaient reçu une suite favorable, mais elles n'ont pu être effectuées. Il serait judicieux de les réinscrire au programme de 2014.

CONCLUSION

Sans occulter l'importance des dépenses fiscales en tant qu'instrument de promotion économique, l'impact de leur coût sur la mobilisation des recettes fiscales devrait conduire les autorités publiques et les administrations fiscales à leur rationalisation.

Pour pallier les insuffisances soulignées, une étude approfondie sur l'évaluation des dépenses fiscales, incluant les questions fondamentales de la définition du système fiscal de référence et l'impact économique et social des privilèges fiscaux devrait être initiée par la DGI.

En définitive, l'embellie économique observée par un fort taux de croissance a des répercussions conséquentes sur les impôts et taxes exonérés. En effet, de 2012 à 2013, les coûts fiscaux ont progressé de 95%, passant de 51,887 milliards à 101,071 milliards.

Leur impact sur les efforts de mobilisation des recettes est réel, dans un contexte où des difficultés de recouvrement apparaissent au niveau de certaines natures d'impôts. C'est pourquoi, pour amoindrir les coûts, une revue des régimes dérogatoires et du dispositif des exonérations devraient être engagée dans l'optique de leur rationalisation.

COULIBALY Arsène Emile

ANNEXES

Tableau 2: Tableau récapitulatif des bénéficiaires des attestations d'exonération (TVA) traitées de 2009 au 1^{er} semestre 2012

REGIMES DES EXONERATIONS	2009		2010		2011		1er SEM. 2012	
	Nbre d'attest.	Montant TVA exonérée						
AMBASSADES & ASSIMILES	3 708	9 764 182 840	2 527	2 605 073 749	1 537	1 512 834 012	1 209	593 890 512
CONVENTIONS ET TEXTES PARTICULIERS	2 848	2 350 826 063	1 215	3 871 742 440	944	1 655 138 556	2 459	3 268 672 001
MINISTERES	318	1 792 887 000	275	1 599 230 989	335	2 741 255 325	318	2 353 749 678
SOCIETES PETROLIERES	1 802	6 256 170 912	1905	13.082.865.248	1716	2.403.444.972	1042	3.750.671.573
SOCIETES MINIERES	607	2 188 917 443	677	1 264 444 688	271	2 247 579 934	838	5.202.061.965
ARTICLE 355-24°	389	1 423 713 727	382	1 150 551 488	277	774 699 520	342	1 222 186 802
AUTRES (Matériels médical & agricole, véhicules de transport.....)	121	447 670 556	202	3 114 923 427	74	858 728 339	14	56 737 990
Entreprises sinistrées de catégorie 1 (ART. 1 Annexe fiscale 2011)					7	82 302 780	42	340 442 722
Entreprises sinistrées de catégorie 2 (ART. 1 Annexe fiscale 2011)					35	1 191 825 085	72	458 573 712
Entreprises Zone CNO (ART.2 Annexe fiscale 2011) & Art. 355-52° du CGI							20	321 178 822
Véhicules de transport (Art. 7 Annexe fiscale 2012)							23	806 526 953
TOTAL	9 793	24 224 368 541	7193	26.688.832.029	5196	13.467.808.523	6379	18.374.692.730

Tableau 3: Tableau récapitulatif des bénéficiaires du régime de logements économiques 2009 à 2012.

PERIODES	DOSSIERS RECUS	DOSSIERS TRAITES	TVA EXONEREE	TOB EXONERE	DROIT ENREGIST.	TOTAL
2 009						0
2 010	5	5	2 672 095 173	1 743 541 758	2 110 422 500	6 526 059 441
2 011	4	4	722 407 890	607 664 285	562 750 000	1 892 822 183
1er SEM.2012	10	6	718 220 153	532 916 268	566 274 000	1 817 410 421
TOTAL	19	15	4 112 723 216	2 884 122 311	3 239 446 500	10.236.292.045

Tableau 4: Tableau récapitulatif des coûts réels des bénéficiaires du régime de l'agrément à l'investissement

PERIODES	NOMBRE	BIC	PATENTE COMMERCE	FONCIER	TOTAL
2 010	81	633 783 923	132 735 734	41 530 379	808 050 070
2011	118	2 864 797 914	1 394 073 252	14 287 500	4 273 158 697
TOTAL	199	3 498 581 837	1 526 808 986	55 817 879	5 081 208 767

Tableau 5: Coûts fiscaux réels des mesures d'allègements contenues dans l'annexe fiscale 2011 en faveur des entreprises*Valeurs en millions FCFA*

N°	SUBSTANCE DES MESURES FISCALES	PERTES FISCALES
1	Suspension au titre de l'année 2011 de certains impôts et taxes (vignettes, droits d'enregistrement, patente)	8 500
2	Réduction d'impôt (patente, Impôt Synthétique, impôt foncier)	23 000
3	Annulation des arriérés d'impôts des entreprises entièrement détruites.	9 600
4	Exonération d'impôts dus sur les intérêts des prêts consentis pendant la période du 1er avril au 31 déc. 2011.	26 200
5	Annulation de l'impôt foncier, pour les contribuables dont les immeubles ont subi des dommages ou des destructions.	1 000
6	Annulation des cotisations d'impôts (impôt synthétique) dus au titre des mois de mai et juin 2011.	400
TOTAL		68 700

Tableau 6: Coûts fiscaux estimés des mesures d'allégements contenues dans l'annexe fiscale 2012

en millions FCFA

N°	SUBSTANCE DES MESURES FISCALES	PERTES FISCALES
1	Exonération de la TVA portant sur les prestations d'hospitalisation et la restauration fournies par les structures hospitalières	5 700
2	Exonération de la TVA sur les véhicules de transport	14 000
3	Extension du champ du taux réduit de la taxe sur les opérations bancaires au profit des PME	7 000
4	Exonération des pensions versées aux personnes retraitées	3 600
6	Mesures en faveur des personnes redevables de l'impôt foncier	3 674
7	Prorogation des mesures en faveur des entreprises sinistrées lors de la crise postélectorale	28 000
8	Mesure de soutien aux entreprises de presse et de l'audiovisuel	800
9	Suppression de la taxe sur les encours bancaires	4 200
TOTAL		66 974

Tableau 7 Coûts fiscaux Provisoires des mesures d'allégements contenues dans l'annexe fiscale 2013

Valeurs en millions FCFA

N°	MESURES FISCALES PROPOSEES	PERTES FISCALES
1	Aménagement du taux de la TVA applicable aux produits pétroliers	43 050
2	Extension du champ d'application de la TOB aux structures de microfinance constituées sous la forme de sociétés de capitaux	2 000
3	Aménagement du minimum de perception de l'IMF des distributeurs agréés de gaz butane	1 000
4	Exonération d'impôt sur les traitements et salaires sur les sommes versées par les employeurs dans le cadre des contrats d'assurances maladie au profit de leurs salariés	2 000
5	Réduction de moitié le tarif de l'impôt foncier applicable aux exploitations agricoles	325
6	Dispositions de l'article 193 du code général des impôts relatives au taux de l'impôt sur le revenu des créances	1 730
7	Aménagement des dispositions relatives à l'impôt général sur le revenu	2 000
8	Réduction du taux du droit d'enregistrement sur les actes de formation de sociétés	1 200
9	Prorogation de la mesure de suspension du droit d'enregistrement à l'exportation sur les actes sur les actes vente de coton, d'anacarde, de karité et de cola	4 000
10	Prorogation des mesures fiscales de soutien aux entreprises de presse et de l'audiovisuel	800
11	Réduction du taux de la taxe pour le développement touristique	1 100
TOTAL		59 205