

FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL

**Mobilisation des recettes dans les pays en développement**

Préparé par le Département des finances publiques

Approuvé par Carlo Cottarelli

8 mars 2011

Table des matières		Page
Sigles et abréviations .....		3
Résumé analytique .....		4
I. Introduction.....		7
II. Objectifs, tendances et possibilités.....		8
A. Objectifs et contexte.....		8
B. Analogies, différences et stratégies de réforme .....		9
C. Tendances et expérience récente.....		14
D. Possibilités de mobiliser davantage de recettes : évaluation.....		19
III. Questions et enseignements.....		21
A. Réforme fondamentale de l'administration.....		23
B. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....		28
C. Libéralisation des échanges et administrations des douanes.....		34
D. Impôt sur le revenu des particuliers .....		38
E. Imposer les sociétés.....		41
F. Droit d'accise .....		45
G. Imposition des petites entreprises .....		48
H. Taxation de l'immobilier .....		51
IV. Institutions et transparence .....		53
V. Questions à débattre.....		56
Tableau		
1. Caractéristiques de la TVA par groupe de revenus .....		30
Graphiques		
1. Repères structurels, notamment ceux liés aux recettes, 2002–10.....		14
2. Tendances des recettes totales et des recettes fiscales, 1980-2009.....		15
3. Recettes tirées des ressources naturelles, moyennes 2000–07.....		16
4. Pays dotés ou non de ressources naturelles : évolution des recettes fiscales, 1980-2009		17

5.	Évolution des recettes fiscales par région, 1980–2009 .....	18
6.	Pays en développement : ventilation du coefficient fiscal, 1990-95 et 2003-08 .....	18
7.	Composition des recettes : tendances, 1980-2009 .....	19
8.	Généralisation de la TVA, 1980–2009 .....	29
9.	Mexique : avantages du taux zéro par rapport aux parts de revenus .....	32
10.	Évolution des recettes des taxes sur le commerce et des taux tarifaires recouverts, 1980–2009.....	35
11.	Évolution des recettes fiscales et des recettes des taxes sur le commerce, 1980–2009 .....	37
12.	Évolution des taux et des recettes de l'impôt sur les sociétés, 1980-2009 .....	42
13.	Évolution des recettes des droits d'accise, 1980–2008.....	46

#### Encadrés

1.	Stratégies de réforme : éléments communs .....	12
2.	Perspectives régionales .....	18
3.	Aide, richesse en ressources naturelles et mobilisation des recettes .....	20
4.	Principaux enjeux des réformes fiscales .....	22
5.	Exonérations et taux réduits : effets de redistribution .....	32

#### Appendices

I.	Assistance technique sur les questions fiscales .....	57
II.	Réforme fiscale dans les États post-conflit et les États successeurs.....	59
III.	Données.....	61
IV.	Comprendre les recouvrements et l'effort fiscaux.....	68
V.	Estimation de l'effort fiscal .....	71
IV.	Pays très performants — Trois exemples .....	75
VII.	Imposition des ressources naturelles — Questions et principes .....	78
VIII	Estimation des gains de recettes résultant d'une plus grande efficacité de la TVA .....	80
IX.	Zambie : mise en place et maintien d'une TVA .....	82
X.	Dangers des trêves fiscales .....	84
XI.	Accord régional sur l'imposition des sociétés — Principes possibles.....	86
XII.	Expérience de l'élimination unilatérale des incitations fiscales .....	88

#### Tableaux des appendices

Tableau 2 de l'appendice. Statistiques résumées.....	65
Tableau 3 de l'appendice. Groupes fixes de pays.....	67
Tableau 4 de l'appendice. Effort fiscal estimé.....	72
Tableau 5 de l'appendice. Efficacité de la TVA par groupe de revenu.....	80

#### Graphique de l'appendice.

14.	Intensité des missions sur l'administration des recettes et la politique fiscale, exercices 2008–10.....	57
-----	---	----

Bibliographie.....	89
--------------------	----

**SIGLES ET ABRÉVIATIONS**

CAS	Cotisations d'assurance sociale
CEA	Communauté est africaine
CEDEAO	Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest
CEMAC	Communauté économique des États d'Afrique centrale
CGC	Cellule des gros contribuables
CPF	Code de procédure fiscale
EP	Entreprise publique
FAD	Département des finances publiques
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
OMC	Organisation mondiale du commerce
OMD	Organisation mondiale des douanes
PFR	Pays à faible revenu
PRE	Pays à revenu élevé
PRITI	Pays à revenu intermédiaire (tranche inférieure)
PRITS	Pays à revenu intermédiaire (tranche supérieure)
RH	Ressources humaines
SACU	Southern African Customs Union
SR	Service des recettes
TI	Technologie de l'information
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UEMOA	Union économique et monétaire ouest-africaine

## RÉSUMÉ ANALYTIQUE

**Le FMI apporte depuis longtemps un soutien primordial aux efforts que déploient les pays en développement pour mieux mobiliser leurs recettes.** La présente étude s'inspire de l'expérience qu'il a alors acquise pour examiner les questions que soulève la mobilisation des recettes, ainsi que les bonnes pratiques à suivre en la matière, et pour évaluer les perspectives dans ce domaine capital<sup>1</sup>.

**Une meilleure mobilisation des recettes est importante notamment parce que de nombreux pays en développement ont nettement besoin de recettes supplémentaires.** Les conditions requises pour alléger la pauvreté et améliorer les infrastructures sont exigeantes : par exemple, les pays à faible revenu devront relever de quatre points peut-être leur ratio impôts/PIB s'ils veulent atteindre les objectifs du Millénaire pour le développement (Nations Unies, 2005). La qualité des mesures est aussi importante : une hausse des recettes obtenue en imposant davantage les contribuables qui exécutent facilement leurs obligations risque d'aggraver les distorsions et les injustices réelles ou imaginaires; à l'inverse, un allègement de la fiscalité commerciale peut générer des gains structurels réels qui compensent les problèmes de recettes à court terme. Plus fondamentalement, le rôle central que joue le pouvoir d'imposition dans les compétences des États a pour conséquence que des systèmes fiscaux plus efficaces, plus équitables et moins corrompus peuvent améliorer les relations en matière de gouvernance au sens large.

**L'expérience montre que des progrès peuvent être accomplis s'il existe une forte volonté politique.** Des déceptions sont survenues, à la suite de certains conseils (comme l'adoption rapide de l'impôt mondial sur les bénéfiques) et des pratiques suivies par les pays (recours à des solutions informatiques perfectionnées, par exemple). Cependant, plusieurs pays ont nettement amélioré leurs résultats fiscaux dans des délais assez brefs et il semble ressortir d'une analyse économétrique comparant les performances de différents pays que, dans beaucoup de pays à faible revenu, le coefficient fiscal pourrait augmenter de 2 à 4 % du PIB. Un engagement politique persistant au plus haut niveau est dans tous les cas un facteur de succès; cependant, même des réformes administratives peuvent susciter une forte opposition, et il faut que la pérennité des réformes soit assurée pour éviter des dérapages ultérieurs.

**Nombre de pays en développement peuvent mobiliser des recettes supplémentaires élevées en mettant au point des méthodes adaptées — sur le double plan des priorités et de l'enchaînement — à leur propre situation.** Il existe d'importants points communs dans les stratégies de réforme recommandées notamment par le FMI et dans les enjeux et chances qui restent à saisir :

---

<sup>1</sup> La fiscalité des ressources naturelles n'est pas abordée dans la présente étude : l'appendice VII fait un tour d'horizon des problèmes et conseils la concernant, qui sont approfondis dans un récent ouvrage du FMI (Daniel, Keen, and McPherson, 2010).

- Mettre en place des administrations qui limitent efficacement les incitations et les occasions en matière de rentes de situation et de comportements déraisonnables et qui soient en mesure de mobiliser le civisme fiscal nécessaire pour élargir les bases d'imposition, y compris par la gestion des risques (allouer des ressources lorsque les risques pour les recettes sont les plus graves) et la segmentation des contribuables (adapter les interventions et les services aux problèmes distincts que posent les différents groupes, en commençant par une cellule des gros contribuables) — beaucoup reste à faire dans ces domaines, mais des résultats ont déjà été observés.
- Adopter et faire appliquer promptement une législation claire protégeant fortement les contribuables — le problème de l'application est souvent capital.
- Éliminer les exonérations peu utiles — elles restent importantes et peuvent représenter plusieurs points de PIB.
- Mettre en place une TVA dotée d'une assiette large et d'un seuil d'application (chiffre d'affaires auquel l'inscription au registre de taxe est obligatoire) assez élevé — dans les pays à faible revenu les moins performants sur le plan de la TVA, les recettes pourraient augmenter de 2 % environ du PIB si l'assiette était plus large et les textes mieux appliqués.
- Établir un impôt sur les sociétés doté d'une assiette large et de taux compétitifs eu égard aux normes internationales — davantage de progrès ont été constatés sur ce dernier point, ce qui montre que l'assiette pourrait être considérablement élargie dans de nombreux pays à faible revenu.
- Élargir l'assiette de l'IRPP et assurer un traitement cohérent des différentes formes de revenus du capital — ces actions représentent toujours un défi majeur à relever.
- Percevoir sur quelques produits clés des droits d'accise répondant aux besoins de recettes et à de vastes préoccupations sociales — le potentiel de ces droits est aussi plus important dans certains pays.
- Mettre en place des régimes d'imposition simples, mais cohérents, pour les petites entreprises — de plus en plus d'attention est portée à cette initiative à l'heure actuelle.
- Accroître les impôts fonciers — ils sont très faibles dans de nombreux pays, mais pourraient transformer les finances publiques locales à long terme.
- Renforcer les capacités en matière de dépenses fiscales et approfondir l'analyse de l'action des autorités — si des progrès impressionnants ont été constatés dans certains pays, beaucoup reste à faire dans d'autres.

**La protection des plus pauvres, y compris par des dépenses publiques de base, revêt la priorité la plus élevée.** Il est difficile d'évaluer effectivement l'équité d'un système fiscal indépendamment des dépenses qu'il finance : un impôt régressif est peut-être le seul moyen de financer des dépenses très progressives. Il est donc important non seulement d'examiner les effets de redistribution des réformes fiscales, mais aussi d'identifier des mesures de dépenses spécifiques pour s'attaquer aux problèmes qu'elles peuvent soulever. Une meilleure sensibilisation des contribuables à l'utilité des dépenses publiques financées par leurs impôts, y compris en améliorant la gestion et la qualité de ces dépenses, peut renforcer la confiance dans le système fiscal et inciter à s'y conformer.

**De nouveaux problèmes nécessitent davantage d'attention.** Les difficultés soulevées par la fiscalité internationale et l'intégration régionale s'aggravent et nécessitent une coopération fiscale plus étroite, y compris avec les économies avancées, en matière de stratégie et d'administration, ainsi que davantage d'aide pour renforcer les capacités. La libéralisation ininterrompue des échanges exerce des pressions sur les recettes de nombre de pays à faible revenu. Comme il est de moins en moins possible d'y faire face, ainsi qu'aux autres besoins de recettes, en relevant purement et simplement le taux normal de la TVA, la solution consiste essentiellement à renforcer le civisme fiscal et à limiter les régimes préférentiels. Dernier point, mais non le moindre, et qui est important pour la légitimité au sens large des systèmes fiscaux, davantage d'efforts peuvent être déployés pour imposer les élites et ceux qui disposent d'un patrimoine ou de revenus élevés — ce qui nécessite autant une volonté politique que des moyens techniques.

## I. INTRODUCTION

1. **Le renforcement de la mobilisation des recettes dans les pays en développement est depuis longtemps un sujet de préoccupation majeur pour le FMI dont les conseils sont très suivis.** Dans son programme, sa surveillance et (ce qui est le plus important en l'occurrence) son assistance technique, le FMI soutient depuis de nombreuses années les efforts que déploient les pays en développement pour mettre en place des systèmes fiscaux plus efficaces et équitables. Bien qu'il soit loin d'être le seul à accorder une telle aide, il joue un rôle de premier plan dans la prestation de conseils fiscaux à ces pays (appendice I). Ses États membres apprécient fortement ses conseils, qui sont en outre examinés de près par les milieux universitaires et les OSC et font parfois l'objet de controverses.

2. **L'intérêt porté au renforcement de la mobilisation des recettes dans les pays en développement ne cesse de croître.** La plupart de ces pays sortent de la crise avec des perspectives budgétaires dans l'ensemble intactes (IMF, 2010a), mais nombre d'entre eux sont toujours aux prises avec le besoin fondamental de mobiliser davantage de recettes à partir de leurs propres bases d'imposition. La réalisation des objectifs du Millénaire pour le développement nécessitera, semble-t-il, d'accroître les recettes intérieures des pays à faible revenu (PFR) d'environ 4 % du PIB (Nations Unies, 2005). Les besoins en infrastructures sont également importants (IMF, 2010a) et il faut s'attaquer aux problèmes climatiques. Les économies avancées s'emploient de plus en plus à augmenter leur aide à ces efforts de mobilisation des recettes. Dans ce contexte, les dirigeants des pays du G-20 ont demandé en novembre 2010 à diverses institutions, dont le FMI, de faire rapport sur les principales questions que soulève le renforcement de la mobilisation des recettes<sup>2</sup>.

3. **Le présent document passe en revue le bilan du renforcement des systèmes fiscaux dans les pays en développement, et plus particulièrement dans ceux à faible revenu<sup>3</sup>.** Il tire les leçons, sur un double plan stratégique et administratif, de travaux analytiques et d'assistance technique<sup>4</sup>, examine les principaux volets des conseils du

---

<sup>2</sup> Comme autres signes du vif intérêt manifesté par les donateurs, il est possible de citer la création de deux fonds fiduciaires pour soutenir l'assistance technique fiscale du FMI, l'importance accordée à la question par la Commission européenne (2010), la création d'un groupe de travail sur la fiscalité et le développement par le Comité d'aide au développement et du DfID/NORAD — parrainé par l'International Centre for Tax and Development.

<sup>3</sup> Dans un sens très large, les pays à faible revenu et ceux à revenu intermédiaire (tranche inférieure) (revenu par habitant inférieur à 995 dollars et compris entre 996 et 3.945 dollars, selon la classification de la Banque mondiale); on trouvera parfois, à titre de comparaison, les indicateurs pour les pays à revenu intermédiaire (tranche supérieure) (3.946-12.195 dollars) et les pays avancés.

<sup>4</sup> Plusieurs études récentes portent sur ces questions : Banque africaine de développement et OCDE (2010), Bird (2008), ECORYS (2010; préparée pour le Ministère des finances des Pays-Bas), Gordon (2010), Keen and Simone (2004) et Chambas (2005), ainsi que Keen and Mansour (2010a, b) sur l'Afrique subsaharienne.

FMI et évalue les perspectives de renforcement de la mobilisation des recettes face aux problèmes apparus récemment<sup>5</sup>.

## II. OBJECTIFS, TENDANCES ET POSSIBILITES

4. **La présente section aborde les questions éminemment prioritaires** : l'objectif de mobilisation des recettes, les analogies et les différences dans les problèmes auxquels font face les pays en développement (et les conséquences à en tirer pour les stratégies de réforme), les tendances récentes et la possibilité que se posent de nouvelles questions.

### A. Objectifs et contexte

5. **Si elle est l'objectif fondamental de tout système fiscal, la mobilisation des recettes n'est pas le seul sujet de préoccupation.** Les besoins de dépenses des pays en développement sont considérables et à la fois plus élevés et, en fin de compte, plus persistants que ceux auxquels peut répondre l'aide extérieure<sup>6</sup>. Dans les pays à faible revenu (PFR), la question des recettes revêt une grande urgence, le coefficient fiscal (recettes fiscales/PIB)<sup>7</sup> étant inférieur à 15 % dans plus de 20 d'entre eux. Cependant, il faut aussi prendre en considération d'autres éléments :

- Les effets que, comme le suggère la théorie, le niveau et la composition des impôts peuvent avoir sur *l'efficience et la croissance à long terme* par le jeu de l'investissement, de l'acquisition de capital humain et de l'innovation se sont révélées difficiles à identifier fermement. Pour les pays de l'OCDE, Arnold (2008) conclut que, comme le laisse entendre la théorie, les impôts fonciers sont ceux qui pénalisent le moins la croissance, suivis par les taxes sur la consommation, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et l'impôt sur les sociétés (IS), l'imposition des revenus du capital ayant un impact potentiellement fort sur l'investissement. Par contre, les travaux consacrés aux pays en développement sont beaucoup moins nombreux et constatent en général que le niveau global d'imposition ou le dosage impôts directs/indirects n'a guère d'effet (Adams and Bevan, 2005, et Martinez-Vasquez, Vulovic, and Liu, 2009). Selon Lee and Gordon (2005), la croissance est d'autant plus rapide, y compris dans les pays non membres de l'OCDE, que les taux de l'IS sont faibles, encore que les autres variables fiscales jouent un rôle négligeable. La constatation que la libéralisation

---

<sup>5</sup> La présente étude sera à la base de la contribution du FMI aux travaux demandés par le G-20.

<sup>6</sup> L'aide versée pour s'adapter aux variations climatiques et les atténuer peut représenter une exception dans la mesure où elle est considérée comme l'indemnisation d'émissions antérieures dans les économies avancées.

<sup>7</sup> Ce repère courant, mais arbitraire, semble remonter à Kaldor (1963).



du commerce stimule la croissance (Wacziarg and Welch, 2008) permet de penser à l'impact potentiel d'une réduction de la fiscalité commerciale. D'autres effets proviennent sans doute de la forte instabilité des recettes fiscales dans de nombreux pays en développement (certains signes semblant indiquer qu'elle déprime l'investissement public : Ebeke and Ehrhart, 2010), ce qui montre combien il est important de diversifier les sources de recettes.

- **Les effets de redistribution** sont importants à la fois pour eux-mêmes (l'allègement de la pauvreté est au premier chef l'une des principales raisons avancées pour mobiliser des recettes) et pour le civisme fiscal (qui est vraisemblablement mis à mal lorsque les contribuables estiment que d'autres, y compris trop souvent une certaine élite, paient trop peu d'impôts). Deux points sont cruciaux pour évaluer ces effets. Premièrement, ce qui est important en fin de compte ce n'est pas l'impact d'un instrument fiscal pris séparément, mais l'effet conjugué de l'ensemble des mesures de cette nature — et des dépenses qu'elles financent. Un impôt régressif peut être le seul moyen de financer des dépenses publiques fortement progressives; à l'inverse, lorsque la capacité de cibler les dépenses est relativement faible, la progressivité des impôts est davantage un sujet de préoccupation. En second lieu, il se peut que ceux qui supportent la charge réelle d'un impôt ne soient pas ceux qui devraient le verser à l'État. Par exemple, dans la mesure où le capital est internationalement mobile, un petit pays ne peut infléchir le rendement après impôt exigé par les investisseurs étrangers : s'il essaie de le faire, il réduit purement et simplement le revenu de facteurs immobiliers (très vraisemblablement la main-d'œuvre locale). Déterminer l'incidence réelle de l'impôt est difficile dans les économies avancées et n'est guère plus facile dans le contexte des pays à faible revenu.
- Le pouvoir d'imposition fait partie des compétences fondamentales de l'État, de sorte que son renforcement est essentiel pour *l'édification de l'État*. Cette observation, qui montre bien que la réforme fiscale est un investissement crucial pour le développement des institutions, a joué un rôle prédominant dans les récentes initiatives des pays<sup>8</sup>. On ignore toujours l'importance que revêt pour les conseils et la politique fiscales le fait qu'elle soit de plus en plus prise en considération.

## B. Analogies, différences et stratégies de réforme

6. **Les pays en développement font face à de nombreux problèmes fiscaux communs.** La plupart sont qualitativement les mêmes (mais beaucoup plus graves) que

---

<sup>8</sup> Voir, par exemple, OCDE (2008) et Everest-Philips (2008).

dans les économies avancées<sup>9</sup>. Ces problèmes sont entre autres les suivants :

- Comment résoudre le problème des secteurs qui sont partout « *difficiles à imposer* » (petites entreprises, notamment agricoles, libérales et, parfois, publiques), mais surtout lorsque les capacités administratives et le civisme fiscal sont faibles? Le secteur informel est vaste dans les pays en développement (peut-être 40 % du PIB en moyenne et jusqu'à 60 % dans beaucoup d'entre eux<sup>10</sup>). Cependant, on peut difficilement soutenir que ce soit la cause du problème: par exemple, les petits commerçants peuvent appartenir au secteur informel, mais leurs revenus et leurs ventes sont sans doute très en deçà de tout seuil acceptable d'imposition et les cas les plus flagrants de fraude sont le fait de professionnels qualifiés. Il est préférable de parler d'*incivisme fiscal*<sup>11</sup> qui est rarement évalué, mais l'«écart» de TVA<sup>12</sup> se situe à 50-60 % en Indonésie et au Mozambique, par exemple, contre 13 % au Royaume-Uni.
- *Des administrations fiscales faibles, des contribuables démoralisés et une gouvernance médiocre*, c'est-à-dire autant de facteurs étroitement liés, qui ne sont pas propres aux pays en développement, mais qui sont particulièrement structurels dans ces pays. Il existe une relation étroite entre le bas niveau des recettes et les indicateurs de gouvernance (faiblesse de l'État de droit, instabilité politique) et notamment de corruption (Attila, Chambas, and Combes, 2008) — en fait, la corruption fonctionne comme un impôt, sans doute très régressif. La relation de cause à effet peut aller dans les deux sens et les problèmes de gouvernance ne sont pas propres aux administrations des recettes, ni ne peuvent être réglés indépendamment, par exemple, d'une réforme judiciaire. Néanmoins, le rôle crucial du recouvrement des recettes dans l'exercice des pouvoirs de l'État donne une importance particulière aux questions de gouvernance dans ce recouvrement.
- Une forte dépendance à l'égard des recettes des *entreprises multinationales*, dont la dextérité en matière de planification fiscale pose de plus en plus de problèmes et, souvent, des difficultés dans les relations avec les *entreprises publiques* qui ont la réputation d'abuser du système fiscal ou de l'ignorer purement et simplement.

---

<sup>9</sup> Gordon and Li (2009), Heady (2002) et Keen and Simone (2004) examinent les spécificités fiscales des pays en développement.

<sup>10</sup> Voir Schneider, Buehn, and Montenegro (2010).

<sup>11</sup> L'expression est utilisée de façon vague et en fait (l'une des raisons pour lesquelles il est suggéré de parler d'incivisme dans la présente étude) est rarement bien définie (Kanbur, 2009); Keen (2011) développe ce point.

<sup>12</sup> Différence entre les recettes de TVA qui auraient dû être mobilisées et les résultats effectifs; les chiffres sont repris de Silvani et al. (2008) et de Castro et al. (2009).

- *Un faible recours aux institutions financières*, qui sont une source utile d'informations fiscales.
- Les pressions exercées sur les recettes par la *libéralisation du commerce*, y compris *l'intégration régionale*, et l'intensification de la *concurrence fiscale* internationale.
- Comment aborder le problème des *services internationaux*, dont l'importance est de plus en plus grande, mais qui, étant donné qu'ils ne peuvent être interceptés à la frontière, sont difficiles à imposer, surtout lorsque les administrations se contentent de s'appuyer fortement sur des contrôles matériels.

7. **Il existe cependant de grandes différences entre les pays en développement.** La richesse en ressources naturelles est sans doute la plus importante. La géographie joue aussi un rôle. Les petites îles ont moins de difficulté que les pays enclavés à imposer des taxes aux frontières; cela explique peut-être pourquoi elles hésitent davantage à se doter d'une TVA<sup>13</sup> et que, lorsqu'elles adoptent cette taxe, ses résultats sont en général bons<sup>14</sup>. Les pays sortant d'un conflit, qui n'ont plus d'administration ni de bases d'imposition font face à des problèmes particuliers, de même que les états successeurs qui souhaitent se doter d'une réputation favorable aux investisseurs (on trouvera des études de cas à l'appendice II). L'histoire a aussi son importance : les contraintes constitutionnelles qu'impose la Government of India Act de 1935 limite fortement la mise en place d'une TVA en Inde et au Pakistan, par exemple, et on a des raisons de penser que des traditions juridiques différentes, héritées du passé colonial, vont de pair avec des résultats différents en matière de recettes.

8. **Les conseils fiscaux du FMI reflètent ces analogies et différences.** On leur reproche fréquemment leur uniformité<sup>15</sup>. Certaines pratiques fiscales sont presque universelles comme, par exemple, contrôler fermement les gros contribuables. En outre, il existe certains éléments communs dans les grandes stratégies de réforme (encadré 1), qui reflètent le caractère général des principes économiques et organisationnels sous-jacents. Cependant, le calendrier, l'importance relative et le contenu précis des réformes

---

<sup>13</sup> Keen and Lockwood (2010).

<sup>14</sup> Ebrill et al. (2001), chapitre 4, et Aizenman and Jinjark (2008).

<sup>15</sup> Voir, par exemple, Stewart and Jogarajan (2004) et Marshall (2009).

### **Encadré 1. Stratégies de réforme : éléments communs**

Dans ses conseils aux pays en développement, le FMI insiste en général sur les points suivants :

- Établir une administration des recettes efficace<sup>16</sup> utilisant adéquatement les mécanismes de prélèvement et les informations en provenance de tiers et capable, sur ces bases, d'assurer le respect volontaire des obligations fiscales et de faire appliquer l'autoliquidation (les contribuables calculent et acquittent eux-mêmes les impôts sous réserve de contrôles et de sanctions); ces deux conditions sont indispensables pour élargir les bases d'imposition et lutter contre la corruption.
- Assurer un contrôle rigoureux des gros contribuables dans le cadre d'une fonction dédiée (et avec des cellules spécialisées pour les secteurs les plus cruciaux); cette mesure est capitale pour pouvoir évaluer les risques et segmenter complètement les contribuables.
- Appliquer des politiques et procédures qui limitent les occasions de rente de situation et identifier et punir les comportements déraisonnables dans l'administration des recettes.
- Concevoir et appliquer des stratégies dynamiques et efficaces pour lutter contre l'incivisme fiscal.
- Veiller à ce que les lois et règlements soient suffisamment simples et faciles à consulter, assurent la cohérence entre les différents impôts et protègent bien les contribuables (en prévoyant notamment des recours efficaces).
- Remplacer par une TVA simple les taxes inefficaces sur la production ou les ventes (après une préparation suffisante de l'administration et des contribuables); cette mesure pourrait aussi servir de catalyseur aux réformes administratives.
- Prélever la TVA à partir d'une assiette large et d'un seuil élevé (chiffre d'affaires auquel l'inscription au registre de la taxe est obligatoire) et éviter les taux multiples afin de réaliser le potentiel de la taxe comme source raisonnablement efficace de finances publiques.
- Coordonner les pertes prévisibles de recettes au titre de la fiscalité commerciale avec des mesures visant à les combler à partir de sources intérieures.
- Éviter les exonérations (pour tous les impôts) qui compromettent les recettes et la bonne gouvernance, sont difficiles à supprimer et ne génèrent aucun avantage social manifeste.
- Éliminer les taxes et droits mineurs excessivement coûteux à appliquer et à administrer.

### **Encadré 1. Stratégies de réforme : éléments communs (fin)**

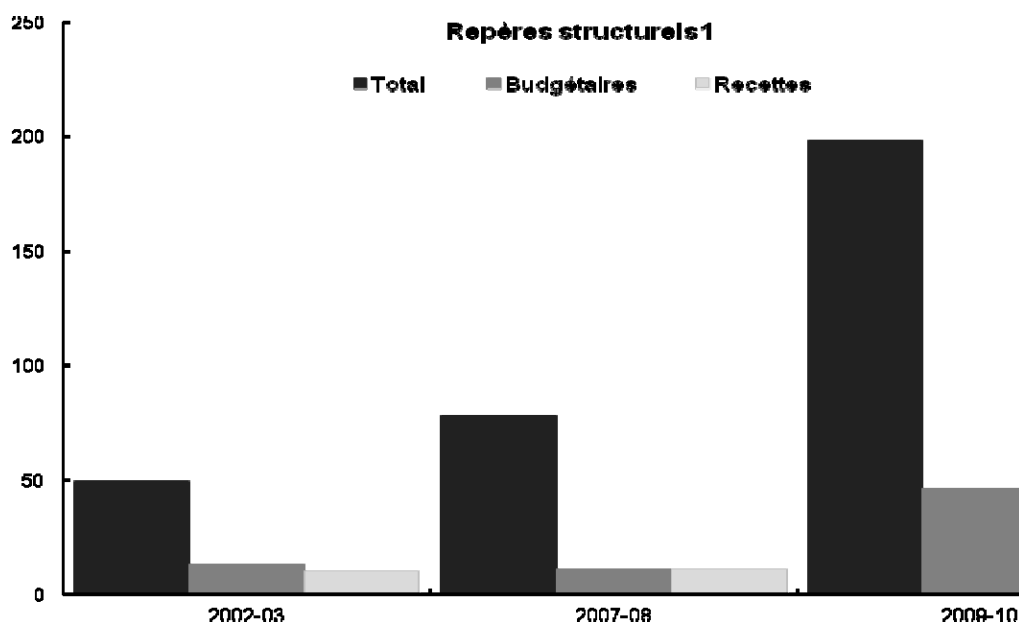
<sup>16</sup> Cette expression couvre l'administration à la fois des impôts et des douanes.

- Mettre au point des IS simples (au niveau des dispositions en matière d'amortissement et de report, par exemple) dotés d'une assiette suffisamment large pour permettre d'appliquer des taux réglementaires compétitifs eu égard aux normes internationales et de taux effectifs suffisamment bas et uniformes pour tous les investissements.
- Renforcer les moyens permettant de régler la question des transferts de bénéfices par les multinationales, tout en reconnaissant son extrême difficulté.
- Élargir la couverture de l'IRPP (notamment en l'étendant aux petites entreprises et cabinets libéraux) et en établissant une imposition cohérente des revenus du capital assortie d'un barème efficace compatible avec les préférences des autorités en matière de redistribution.
- Exploiter le potentiel qu'offre la coopération régionale en termes de stratégie et d'administration (en particulier pour l'imposition des entreprises et les droits d'accises) afin de limiter une concurrence mutuellement dommageable.
- Concilier les frais liés aux redevances, soumissions et bénéfices dans l'imposition des ressources naturelles.

fiscales varient considérablement. Dans ses conseils, le FMI insiste sans cesse, par exemple, sur la nécessité de procéder à une vaste réforme administrative avant d'adopter la TVA. Parfois, la première des priorités est de s'attaquer à une absence grave de civisme fiscal, ce qui nécessite de renforcer les mesures d'application des textes avant de passer à des réformes à moyen terme. En outre, les idiosyncrasies des pays ont un impact sur le fond des conseils. En Gambie par exemple, les réexportations considérables ont amené à marquer une pause avant de recommander l'adoption de la TVA (étant donné la difficulté de rembourser les exportateurs, voire infra); en outre, les contraintes constitutionnelles ont eu un impact sur la conception et l'application d'une TVA efficace. Les opinions politiques et sociales sur le degré adéquat de progressivité varient fortement, le rôle classique de l'expert externe étant alors de décrire et d'évaluer les diverses solutions possibles.

9. **Les programmes appuyés par le FMI incluent de plus en plus des mesures de recettes structurelles dans les stratégies internalisées visant à favoriser la croissance et à réduire la pauvreté** (graphique 1). Ces mesures s'inspirent souvent de conseils donnés en matière d'AT et peuvent prévoir, par exemple, la mise en place d'une CGC ou l'élimination d'exonérations. On a des raisons de penser que ces programmes peuvent améliorer les résultats fiscaux en encourageant des réformes qui nécessitent une forte volonté politique (Brun et al., 2010).

## Graphique 1. Repères structurels, notamment ceux liés aux recettes, 2002-10



Source : base de données du MONA.

<sup>1</sup> Les repères structurels peuvent être légaux ou institutionnels ou résulter de mesures prises par les autorités en vue d'atteindre les objectifs macroéconomiques du programme (par exemple, adoption de l'identifiant fiscal unique, relèvement du seuil de la TVA, établissement d'une cellule des gros contribuables, réduction/élimination d'exonérations fiscales).

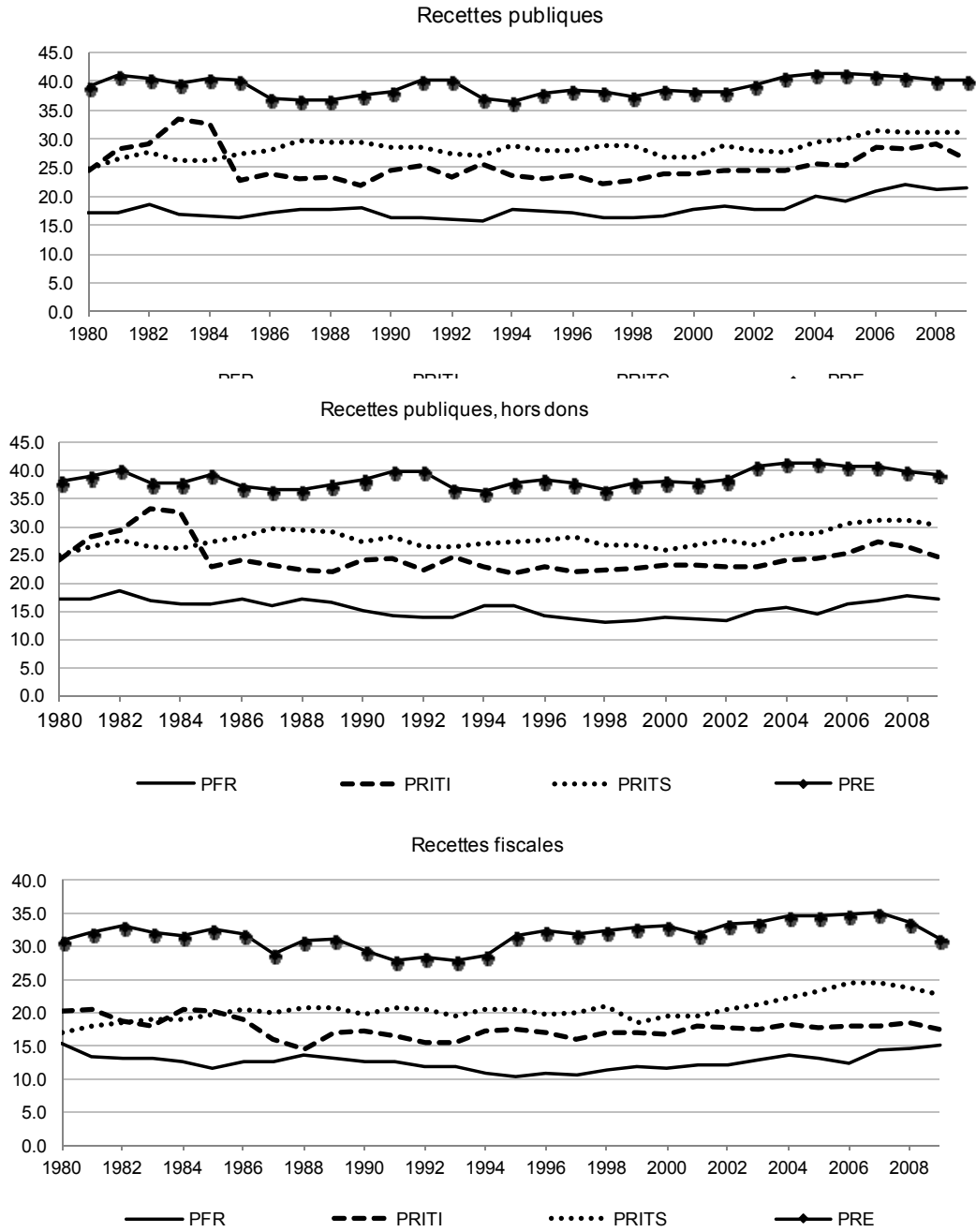
### C. Tendances et expérience récente<sup>17</sup>

10. **Les recettes dans les pays dont les revenus sont les moins élevés (surtout les PFC) ont bien résisté à la crise.** Le graphique 2<sup>18</sup> montre l'évolution depuis 1982 de trois indicateurs des recettes publiques : recettes totales, recettes hors dons extérieurs et (le thème de la majeure partie de la présente étude) recettes fiscales (cotisations de sécurité sociale incluses). Naturellement, les explications données sont différentes, mais le dynamisme des recettes des PFR en particulier est manifeste.

<sup>17</sup> L'analyse dans la présente étude repose sur un dosage des données provenant notamment des statistiques de finances publiques et des perspectives de l'économie mondiale (depuis 1980) — cet éclectisme tient aux limites des données sur les recettes disponibles dans les pays en développement. On trouvera des précisions à l'appendice III.

<sup>18</sup> Les graphiques indiquent des données médianes (et non moyennes) afin de limiter l'impact des valeurs aberrantes et des lacunes statistiques. Des groupes par revenu « dynamiques » sont établis en classant pour chaque date les pays dans quatre groupes égaux en fonction de leur revenu par habitant : cela évite les distorsions que provoquerait le classement par revenu à une date unique (l'utilisation du revenu définitif par habitant, par exemple, risquerait de faire passer les pays performants en matière de recettes dans le groupe des PRITI, ce qui donnerait une vue injustement pessimiste de celui des PFR). Avec des moyennes ou un classement des pays par groupes en fonction de leurs revenus définitifs, on parvient toutefois sensiblement aux mêmes conclusions que celles données dans la suite de l'étude.

**Graphique 2. Tendances des recettes totales et des recettes fiscales, 1980-2009**  
(En pourcentage du PIB)

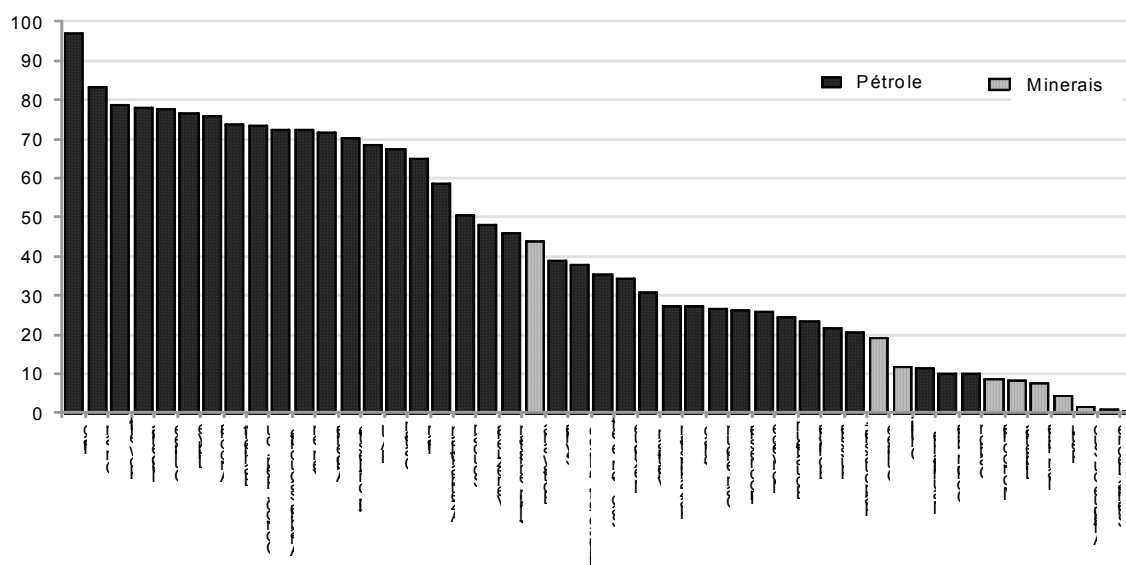


Source : estimations des services du FMI.

Note : résultats médians des groupes et groupes par revenu dynamiques.

11. **Les recettes tirées des ressources naturelles ont fortement contribué aux résultats relativement bons de ces dernières années.** Les données sur les recettes liées aux ressources sont insuffisantes, mais elles semblent occuper une place très importante dans la situation budgétaire de nombre de pays (graphique 3). Keen and Mansour (2010) constatent qu'en Afrique subsaharienne, les résultats des recettes sont meilleurs dans les pays riches en ressources naturelles. Toutefois, le graphique 4, où les expériences de pays dotés ou non de ressources naturelles sont comparées de façon plus poussée, montre que non seulement les recettes des pays riches en ressources naturelles ont été très instables, mais aussi que le coefficient fiscal a également augmenté ces dernières années dans les pays qui en sont dépourvus.

**Graphique 3. Recettes tirées des ressources naturelles, moyennes 2000-07**  
(Pays représentatifs, pourcentage des recettes publiques)

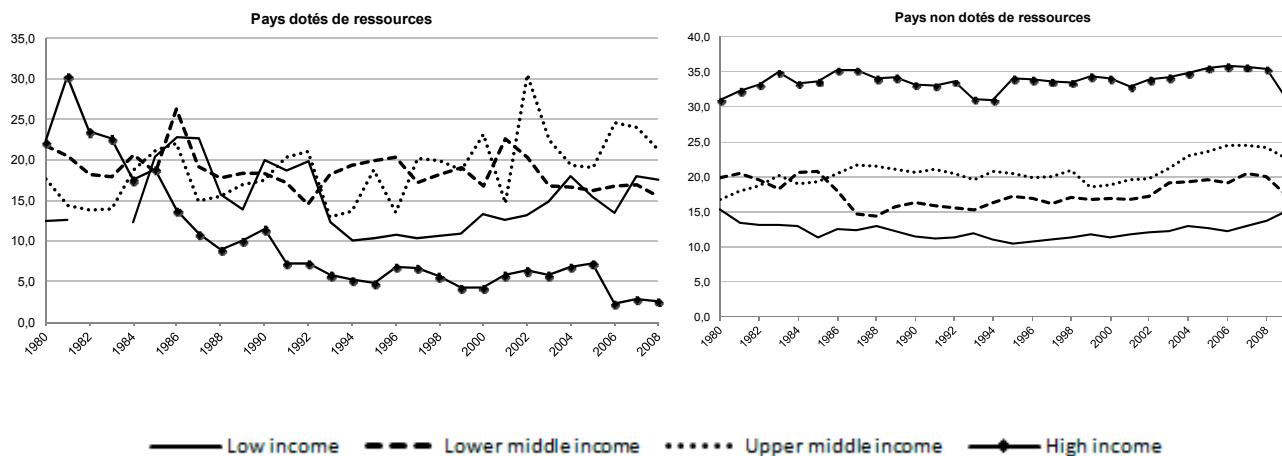


Source : calculs des services du FMI.



### Graphique 4. Pays dotés ou non de ressources naturelles : évolution des recettes fiscales, 1980-2009

(En pourcentage du PIB)



Source : estimations des services du FMI.

Note : moyenne des groupes et groupes par revenu dynamiques; les pays « dotés de ressources naturelles » à chaque date sont ceux dont la rente tirée de leurs ressources dépasse 10 % du PIB.

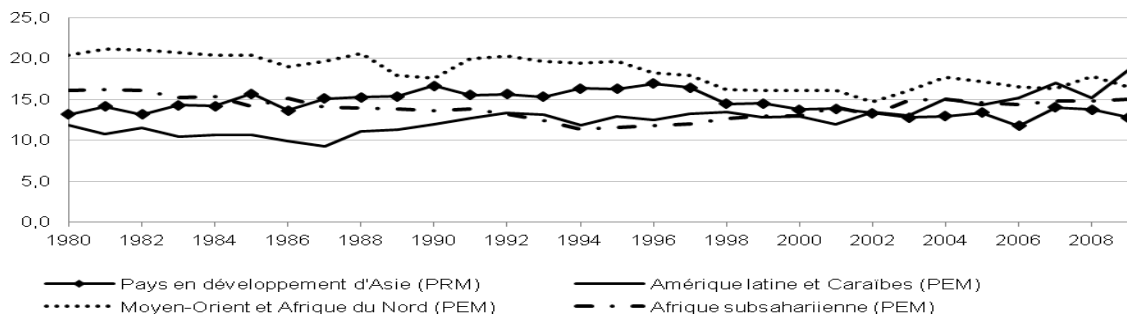
12. **Les recettes fiscales des pays à faible revenu enregistrent une certaine augmentation depuis le milieu des années 90.** Les expériences régionales sont différentes (encadré 2), mais après une stagnation, voire un recul, le graphique 2 montre une progression des résultats médians. Comparant les PFR et les PRITI sur les périodes 1990-95 et 2003-08, le graphique 6 fait ressortir, de façon plus générale, une hausse sensible des coefficients fiscaux. Sur la période, le coefficient fiscal de cinq pays environ est passé à plus de 15 %.

13. **Cette évolution des résultats fiscaux reflète une augmentation des recettes de la TVA, une bonne performance de l'IS et un recul des recettes au titre de la fiscalité du commerce international** (graphique 7), tendances qui sont observées depuis le début des années 80.

## Encadré 2. Perspectives régionales

La présente étude est certes axée sur le groupe des pays à faible revenu, mais les expériences ont été différentes selon les régions. Si la taille de l'échantillon devient d'autant plus un sujet de préoccupation que la désagrégation est poussée, le graphique 5 semble indiquer, par exemple, que les résultats des recettes fiscales se sont améliorés en Afrique subsaharienne depuis le milieu des années 90, mais ont fléchi dans les pays en développement d'Asie.

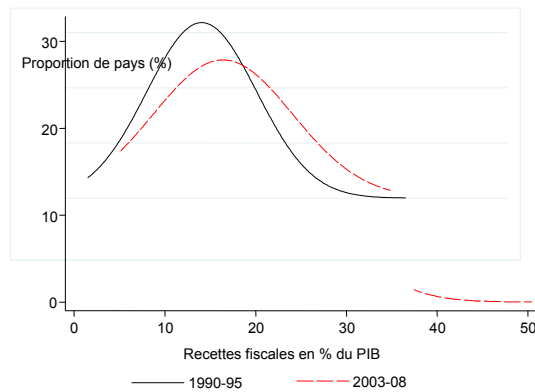
**Graphique 5. Évolution des recettes fiscales par région, 1980-2009**



Source : calculs des services du FMI.

Note : résultats médians par groupe et (pour s'assurer que l'échantillon d'une région n'est pas modifié par les changements dans la classification des pays par revenu dans les autres régions) groupes par revenu fixe.

**Graphique 6. Pays en développement : ventilation du coefficient fiscal, 1990-95 et 2003-08**

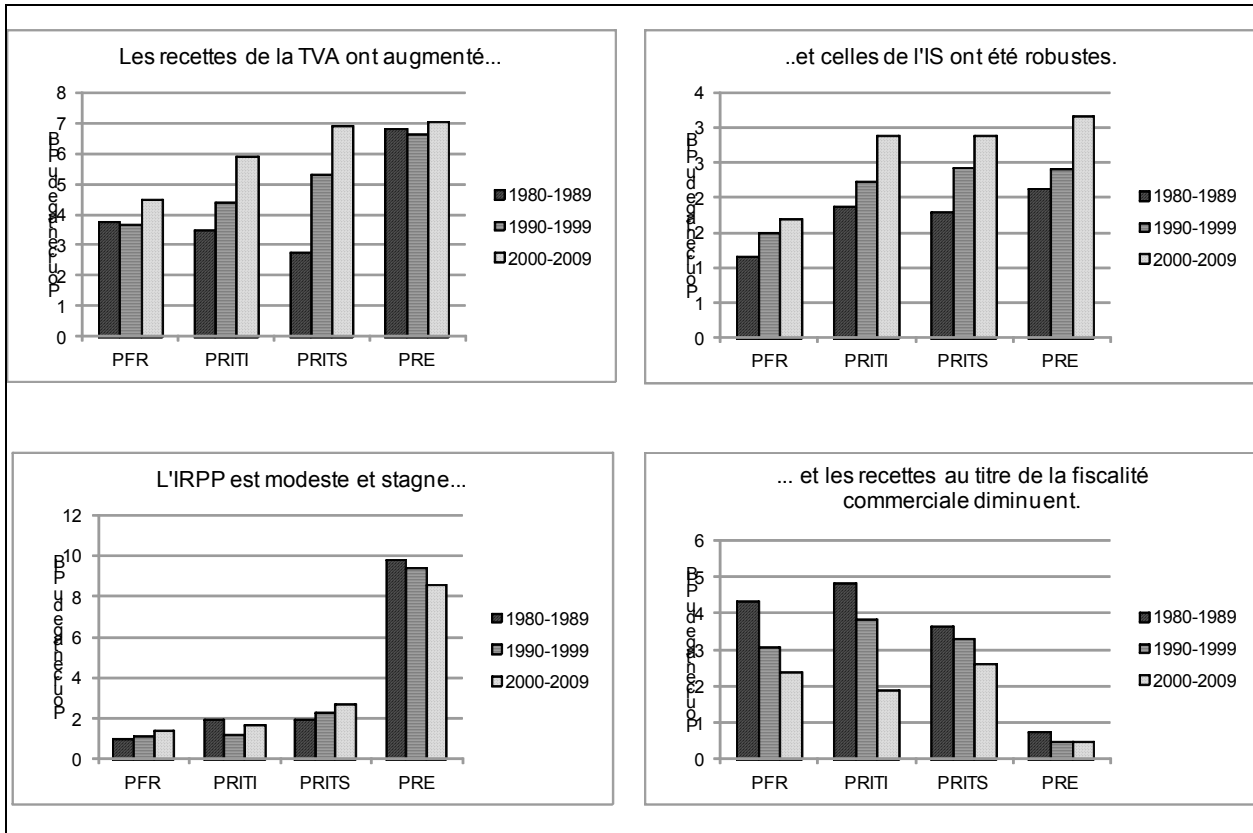


Source : calculs des services du FMI.

Note : échantillon composé de pays à faible revenu ou à revenu intermédiaire (tranche inférieure) en utilisant des groupes par revenu dynamiques.

## Graphique 7. Composition des recettes : tendances, 1980-2009

(En pourcentage du PIB)



Source : calculs des services du FMI.

Note : résultats médians par groupe et groupes par revenu dynamiques.

### D. Possibilités de mobiliser davantage de recettes : évaluation

14. **Les travaux économétriques ont établi une relation entre les résultats des recettes (ratio recettes effectives/PIB) et une série de facteurs structurels, temporaires et institutionnels** (appendice IV). Nombre de ces facteurs (comme la part de l'agriculture, l'instabilité politique antérieure) sont nettement exogènes aux décisions fiscales, surtout à très court terme. L'impact des ressources naturelles et de l'aide sur les résultats des recettes dans ce contexte mérite une attention particulière (encadré 3).

### **Encadré 3. Aide, richesse en ressources naturelles et mobilisation des recettes**

**Les données empiriques sur la question de savoir si certaines formes d'aide pourraient remplacer des recettes sont contrastées.** Sur la période 2001-06, l'aide a représenté en moyenne 4,4 % du PIB environ des pays bénéficiaires, dépassant la moitié des recettes fiscales dans 25 pays. Cette aide pouvait remplacer les recettes intérieures en réduisant les besoins immédiats et en incitant à ne pas renforcer la performance par crainte de réduire les apports ultérieurs. En pratique, les conclusions empiriques varient. Gupta et al. (2004), par exemple, constatent que les dons remplacent des recettes intérieures (presque intégralement lorsque la corruption est importante), alors que les prêts vont de pair avec une augmentation de ces recettes. Approfondissant les informations disponibles, Moss, Petterson et van de Walle (2006) insistent sur la diversité des expériences des pays et des résultats empiriques. Grâce à une meilleure compréhension des liens entre l'aide extérieure et les recettes intérieures, on pourrait veiller à ce que l'aide soit apportée sous les formes les plus propices à soutenir les efforts de réforme fiscale des pays en développement.

**Il existe des signes manifestes que les impôts sont remplacés par les recettes pétrolières et, selon certains indices, par celles tirées de sources non pétrolières.**

Bornhorst et al. (2009) constatent qu'une augmentation de un dollar des recettes provenant des hydrocarbures remplace environ 20 % de recettes tirées d'autres sources. Les résultats pour l'Afrique subsaharienne<sup>19</sup> laissent supposer un effet analogue pour toutes les formes de richesses en ressources naturelles.

15. **Des estimations empiriques permettent de penser que l'«effort» (ratio recettes effectives/recettes potentielles<sup>20</sup>) n'est pas faible dans tous les pays en développement, mais que des recettes supplémentaires élevées pourraient être mobilisées dans ceux qui sont les moins performants.** L'appendice V expose la méthodologie à suivre et donne (à titre d'exemples de conséquences générales et non de façon dogmatique) des estimations de l'« effort » par pays (voir à cet égard Pessino and Fenochietto, 2010). En moyenne, l'effort n'est pas plus faible dans les PFR<sup>21</sup>. Toutefois, il est en général le plus faible dans ceux où le coefficient fiscal est le plus bas. Sur les 15 PFR et PRITI de l'échantillon dont le coefficient fiscal est inférieur à 15 %, par exemple, l'effort est, selon les estimations, en deçà des résultats médians du groupe dans 13 d'entre eux; s'ils

<sup>19</sup> Non repris dans la présente étude; les séries de données utilisées proviennent de Keen and Mansour (2010).

<sup>20</sup> Les termes « résultats » et « effort » sont souvent utilisés l'un pour l'autre, mais la distinction faite en l'occurrence, dont la paternité revient à Lotz and Morss (1967), s'avère utile.

<sup>21</sup> Gupta (2007) parvient à une conclusion analogue.

portaient l'effort à ce taux, ils pourraient accroître leurs recettes d'environ 3 % du PIB en moyenne. Cela laisse ouverte, naturellement, la question de savoir comment précisément y parvenir. Bien que, dans les détails, elle doive être nettement adaptée à la situation des pays, l'analyse exposée dans la prochaine section donne une idée des possibilités à exploiter.

16. **Plusieurs pays ont montré qu'il est possible d'améliorer sensiblement la mobilisation des recettes intérieures.** Si, pendant longtemps, le coefficient fiscal a peu varié dans certains d'entre eux (Égypte ou Pakistan, par exemple), des progrès impressionnants ont été réalisés dans d'autres. Au Pérou par exemple, le coefficient fiscal est passé de 6 à 13 % dans les années 90 et atteint environ 17 % aujourd'hui. Plusieurs pays ont enregistré des augmentations de recettes durables de 4 à 5 % du PIB en seulement quelques années. L'appendice VI expose en détail trois cas de progrès substantiels : le Salvador, la Tanzanie et le Vietnam.

### III. QUESTIONS ET ENSEIGNEMENTS

17. **On examine dans la présente section des questions de principe cruciales et les principaux enseignements à tirer de l'expérience en matière d'impôts ne provenant pas des ressources naturelles.** L'imposition des ressources naturelles soulève des problèmes plus spécifiques et complexes que ceux qui peuvent être abordés dans la présente étude (pour un aperçu de cette question<sup>22</sup>, voir l'appendice VII).

18. **Il est préférable, sur le plan de l'exposé, de se concentrer sur les aspects distincts de la conception des impôts l'un après l'autre (les principaux enseignements sont donnés dans l'encadré 4), mais une perspective globale est également nécessaire.** Les questions fondamentales concernant la réforme administrative revêtent une priorité absolue (aussi sont-elles abordées les premières); les problèmes administratifs plus spécifiques sont examinés en fonction des instruments particuliers en jeu. En outre, il existe des relations importantes sur le plan de la conception entre ces instruments. Plus fondamentalement peut-être, l'un des thèmes qui sous-tendent la majeure partie de la discussion ci-après est que les pressions exercées sur les recettes par la libéralisation des échanges, l'intégration régionale et la concurrence fiscale ont pour conséquence que, faute d'une coordination internationale plus poussée, les bases relativement immobiles (le travail, la consommation et l'immobilier tout naturellement) seront sans doute visées en priorité lorsqu'il s'agira de trouver de nouvelles recettes.

---

<sup>22</sup> Elle est approfondie dans Daniel, Keen and McPherson (2010).

#### **Encadré 4. Principaux enjeux des réformes fiscales**

**Les priorités varient selon la situation des pays, mais plusieurs enseignements peuvent être tirés.** Eu égard aux principaux éléments des stratégies de réforme exposés à l'encadré 1, dans de nombreux cas :

- Des progrès ont été accomplis dans les réformes administratives, mais ils sont plus sensibles au niveau des organigrammes de base que dans la mise au point et l'application de la gestion des risques, et les problèmes de gouvernance restent importants.
- La TVA continue de présenter un potentiel de recettes plus manifeste que les autres instruments, mais pour l'exploiter, il faut en élargir l'assiette (par des mesures à cet effet ou un renforcement du civisme fiscal) et non en relever les taux.
- Il convient de prêter une attention plus systématique au remplacement des recettes perdues par la libéralisation du commerce.
- Les incitations accordées, notamment dans les zones franches, pénalisent toujours les recettes de l'IS sur lesquels la mondialisation continuera sans doute d'exercer de toute façon des pressions au cours des années à venir.
- Les transferts de bénéfices par les multinationales sont de plus en plus un sujet de préoccupation; il est important de renforcer les capacités et le cadre législatif, mais, faute de changements fondamentaux dans les politiques fiscales internationales, il n'y a guère de solution facile.
- L'IRPP restera sans doute sous-exploité pendant quelque temps, mais le passage à des barèmes cellulaires explicites et cohérents pourrait en améliorer l'efficacité et l'équité.
- Il est possible d'imposer plus efficacement les hauts revenus en supprimant les possibilités de fraude et en renforçant les opérations de détection et l'application des textes.
- La simplification des régimes fiscaux destinés aux petites entreprises et l'utilisation à leur égard des méthodes de segmentation des contribuables sont des mesures qui n'augmenteront sans doute pas sensiblement les recettes à court terme, mais qui sont importantes pour le développement à long terme du système fiscal et sa légitimité telle qu'elle est perçue
- Beaucoup reste à faire pour rendre systématique l'analyse des dépenses fiscales.
- Les moyens disponibles pour l'analyse de la politique fiscale sont souvent très faibles, ce qui est un obstacle important à son amélioration et son internalisation.
- Davantage de transparence et de coopération dans le domaine fiscal (et surtout une meilleure efficacité et lisibilité des dépenses publiques) peut renforcer la confiance sur laquelle repose le civisme fiscal.
- Une volonté politique sans faille au plus haut niveau est essentielle pour procéder à des réformes profondes, dont il faut assurer la pérennité pour éviter tout dérapage.

## A. Réforme fondamentale de l'administration<sup>23</sup>

19. **Il est capital d'améliorer l'administration des recettes pour en renforcer la mobilisation et la rendre plus équitable et pour parvenir à une meilleure gouvernance au sens large, encore que le succès en la matière soit difficile à évaluer.** Il est peut-être excessif d'affirmer que : «dans les pays en développement, l'administration de l'impôt *constitue* la politique fiscale» (Casanegra de Jantscher, 1990) : la politique fiscale établit le cadre dans lequel l'administration des recettes doit fonctionner. En pratique, la distinction entre l'administration et la politique est souvent difficile à établir (et sans intérêt). Toutefois, il ne fait aucun doute qu'une administration des recettes faibles et souvent corrompue demeure un obstacle fondamental à une imposition efficace et équitable et au renforcement de la confiance des citoyens dans l'État. Les indicateurs clés (écart fiscal, taux de recouvrement après contrôle et niveau et profil des arriérés) peuvent donner beaucoup d'informations sur la performance des administrations fiscales : l'un des objectifs cruciaux des réformes est de renforcer les moyens permettant de les suivre et de les analyser. Cependant, il peut être particulièrement difficile d'évaluer l'impact des réformes administratives sur les recettes, car il faut du temps pour les exécuter et elles sont complexes et se prêtent rarement à des évaluations expérimentales. À cet égard, les évaluations sont dans une certaine mesure subjectives.

### Réalisations et tendances

20. **Les pays en développement ont profondément réformé leur administration fiscale (de façon plus intensive depuis le début des années 90), mais avec un succès mitigé.** Certains ont enregistré des progrès impressionnants (Mozambique, Pérou, Rwanda, Tanzanie et Vietnam, par exemple); dans d'autres, les résultats ont été très faibles, à cause de conflits ou de problèmes de gouvernance (RDC, Haïti, Nicaragua, Sierra Leone). Les progrès ont parfois été suivis par une interruption, un recul (Guatemala, Honduras, Zambie) ou une reprise (Bolivie, Ghana, Ouganda) des réformes. Il n'y a pas de solution unique pour améliorer profondément l'administration, mais l'expérience fait ressortir certains éléments-clés.

21. **De nombreuses réformes organisationnelles importantes se sont révélées positives, encore que des erreurs aient été commises.** Les améliorations clés ont consisté à abandonner les approches impôt par impôt sources de doubles emplois et très sélectives et à adopter des organigrammes fonctionnels, créer des services centraux pour les superviser et intégrer la gestion des impôts directs et indirects intérieurs. Les initiatives lancées pour fusionner les processus opérationnels (par opposition à ceux de direction) des administrations des impôts et des douanes (Zimbabwe) ont été moins fructueuses — parce que moins utiles étant donné les différentes missions en jeu.

---

<sup>23</sup> On trouvera des évaluations régionales détaillées dans Crandall and Bodin (2005), Kloeden (à publier) et Zake (à publier).

22. **Les administrations des recettes (AR) n'ont pas toujours été à la hauteur des attentes ambitieuses que certains nourrissaient; cependant, s'il existe une volonté politique, elles peuvent servir de cadre à des progrès durables.** La création des AR a été une innovation qu'on a largement constatée au cours des 10-15 dernières années (on les trouve désormais presque dans tous les pays d'Afrique anglophone, par exemple) et le FMI a apporté son soutien aux pays qui se sont engagés dans cette voie. Les AR sont très différentes les unes des autres, mais l'essentiel réside dans leur statut de semi-autonomie qui vise à les protéger contre les ingérences politiques, à assurer l'indépendance de leurs opérations et de la gestion de leurs RH et à leur laisser une certaine souplesse en matière de budgétisation et de fonctionnement. Les grands espoirs qu'elles ont parfois soulevés ne se sont pas toujours concrétisés totalement (Kidd and Crandall, 2006; Kloeden, à paraître). On a pu constater (le plus souvent de façon anecdotique) que la pratique et les capacités au niveau de la direction et des services se sont souvent améliorées (il existe à cet égard de nombreux exemples en Amérique latine, en Afrique orientale et australe, au Ghana et en Gambie). Toutefois, l'institution d'une AR a parfois différé la réforme des fonctions fondamentales de l'administration des impôts : l'administration des impôts directs et indirects n'est en voie d'être intégrée que maintenant seulement en Afrique anglophone par exemple. En outre, même après des hausses substantielles, les traitements continuent d'être ridiculement bas par rapport aux gains que peut procurer la corruption. Avec la généralisation actuelle des AR, y compris l'intérêt accru qu'elles rencontrent en Afrique francophone, il est important de reconnaître que l'objectif de la réforme est d'améliorer les fonctions fondamentales de l'administration des recettes et non leur seule exécution.

23. **La segmentation des contribuables permet de mieux allouer les ressources administratives et facilite les approches fondées sur la gestion des risques en matière de civisme fiscal.** Il existe de grandes différences entre les contribuables (gros, moyens, petits et très petits) en ce qui concerne les possibilités de recettes qu'ils offrent et les problèmes de civisme fiscal qu'ils soulèvent. La nécessité d'accorder la priorité aux gros contribuables est maintenant acceptée presque universellement (voir supra) : étant donné que la ventilation des entreprises en fonction de leur taille est très asymétrique, les contrôles des plus grandes entreprises (quelques centaines de milliers en général) peuvent procurer 60 à 80 % des impôts intérieurs (davantage encore dans les économies insulaires). Pour mobiliser efficacement les recettes, il est indispensable que les entreprises exploitant les ressources naturelles, les établissements financiers et les opérateurs de télécommunications paient rapidement les impôts requis. La CGC est désormais la norme, même si, sur ce plan, l'Afrique a pris du retard sur l'Amérique latine (Argentine, Pérou et Uruguay) et si l'absence d'une administration intégrée a parfois rendu inefficaces les premiers efforts déployés dans ce domaine (Egypte, Kenya et Ouganda), encore que des disparités demeurent comme dans la SACU (sauf en Afrique du Sud). Les CGC ont permis de réaliser de grandes avancées (Baer, 2002) et peuvent sans doute être davantage exploitées : dans l'imposition des ressources naturelles par exemple (comme le Ghana, l'Ouganda et la Mongolie commencent à le faire) et en mettant en place des unités dédiées aux contribuables très riches. Leur grande efficacité peut toutefois créer des difficultés : la facilité avec laquelle les impôts des grandes entreprises sont collectés peut



amener les gouvernements à désavantager les petites sociétés (Auriol and Warlters, 2005), ce qui peut fausser la concurrence et être jugé inéquitable (facteurs qui ont contribué au démantèlement de la première CGC en Ouganda). L'étape suivante, naturellement, est de faire respecter les textes par les contribuables moins importants et de leur assurer la prestation de services d'une qualité aussi élevée, grâce aux nouvelles cellules destinées aux contribuables intermédiaires (en Indonésie et en Afrique francophones) et à certaines approches novatrices pour les petits contribuables (Tanzanie et cellules pour les petits contribuables en Algérie et dans certains pays francophones d'Afrique).

**24. De meilleurs processus de fonctionnement, établis à partir de systèmes informatiques efficaces, sont cruciaux — mais les échecs sont trop courants.** Ils peuvent réduire le coût de l'application des textes et faciliter l'autoliquidation en simplifiant l'inscription des contribuables, ainsi que leurs déclarations et paiements, les contrôles, l'exécution des recouvrements et les recours. L'automatisation des tâches répétitives et, depuis le milieu des années 2000, l'interconnexion des applications informatiques des impôts et des douanes ont également permis de réaliser des gains d'efficacité. Les progrès ont été moins importants en ce qui concerne les contrôles ex post (audits, exécution, recours). Les systèmes informatiques des pays en développement, qu'il s'agisse de solutions nationales ou de progiciels, sont souvent mal adaptés, les exemples décevants étant nombreux et les cas de succès relatif beaucoup moins fréquents (comme en Colombie, au Pérou, au Rwanda et en Tanzanie). La médiocrité des résultats peut tenir à un lien inadéquat avec une stratégie de réforme plus vaste (peut-être conçue avec un seul objectif (gérer la TVA par exemple) ou en prêtant une attention insuffisante au processus élémentaire de restructuration) ou, au contraire, à un excès d'ambition. Les coûts et les taux d'échec élevés d'une informatisation nationale pourraient être atténués par une coopération régionale (des possibilités en ce sens apparaissent en Afrique de l'Est et dans le cadre des efforts d'harmonisation des douanes en Amérique centrale).

**25. La simplification des législations fiscales, des principales dispositions administratives et l'adoption de codes de procédure fiscale (CPF), de même que l'harmonisation des impôts, peuvent faciliter à la fois l'administration des recettes et le respect des obligations fiscales.** Les CPF ne sont pas toujours efficaces, soit faute de mesures d'accompagnement (Paraguay), soit parce que les autorités hésitent à imposer les sanctions les plus rigoureuses. Lorsqu'ils existent, ils ont toutefois renforcé les pouvoirs administratifs d'enquête et de recouvrement des arriérés tout en protégeant les droits des contribuables.

### **Défis à relever**

**26. Le respect des obligations fiscales demeure coûteux dans de nombreux pays en développement.** Pour l'entreprise classique prise en compte dans *Doing Business*, le temps passé à préparer et à payer les impôts dépasse 300 heures dans les pays en développement, contre moins de 210 dans les pays à revenu élevé. Dans le couloir

Mombasa-Kigali en Afrique de l'Est, le coût de gestion des douanes par container importé par route est de 0,13 dollar le kilomètre, alors qu'il est de 0,05 dollar dans le couloir Danang-Tak en Asie (CPCS Transcom, 2010).

27. **Les administrations des recettes souffrent souvent d'une insuffisance et d'une mauvaise allocation des ressources, ainsi que d'une faiblesse des compétences de niveau intermédiaire.** Elles ont besoin d'être assurées de disposer de ressources suffisantes, encore qu'un financement rigide et déterminé par la loi en fonction d'un pourcentage fixe de recouvrements (3 % au Ghana par exemple) n'a pas, contrairement à ce qui était envisagé, stimulé les performances. Par ailleurs, les ressources dont elles disposent doivent être soigneusement déployées, en évitant tout effet de mode (particulièrement technologique) et toute mauvaise allocation (importance excessive donnée à des recettes non fiscales mineures). Les compétences techniques et de gestion au niveau intermédiaire (bien qu'elles se soient notablement améliorées en Amérique latine) sont souvent faibles. Les études complètes sur les compétences, visant à identifier les écarts fiscaux, les tendances en matière de civisme fiscal et les améliorations nécessaires, sont rares, ce qui aboutit à la prestation de services médiocres aux contribuables et à des interventions inadéquates ou inappropriées (harcèlement inclus).

28. **La coordination entre les administrations fiscales et douanières intérieures est en général médiocre.** Ces administrations doivent être étroitement coordonnées, de même que leurs réformes. Elles ont un impact sur l'activité et les douanes ont un rôle crucial à jouer dans la gestion de la TVA appliquée au commerce international : elles collectent la moitié au moins des recettes brutes de TVA dans les pays en développement<sup>24</sup>. La coordination, qui permet éventuellement d'avoir une vision plus complète de chaque contribuable, est souvent médiocre : les douanes doivent envoyer les données sur la TVA collectée sur les importations et à taux zéro sur les exportations à l'administration fiscale aux fins de les rapprocher systématiquement des déclarations de TVA et d'identifier les anomalies et les cas à risque élevé en vue d'un éventuel contrôle. Les données douanières et fiscales de nature transactionnelle donnent aux gestionnaires des douanes et des impôts l'occasion d'analyser les tendances en vue de mettre au point conjointement (en particulier dans le cadre des AR) des modèles de respect des textes et des stratégies de riposte. Trop souvent, ces possibilités demeurent sous-exploitées.

29. **Pour s'attaquer à ces problèmes et renforcer la légitimité du système fiscal, il faut mieux gérer la façon dont les textes sont appliqués (et aborder la question des secteurs difficiles à imposer), parallèlement à une consolidation des fondamentaux d'une bonne administration fiscale.** Au delà des fondamentaux (organisations structurées fonctionnellement, priorité donnée aux contribuables, autoliquidation, systèmes informatique simples, cadres et employés intègres et compétents), il est nécessaire d'établir des stratégies claires pour s'attaquer aux personnes physiques ou

---

<sup>24</sup> Tableau 4.3 de Ebrill et al. (2001).

morales qui respectent le moins leurs obligations fiscales. Les principaux éléments de ces stratégies sont notamment les suivants : comprendre la nature des contribuables/commerçants, identifier les principaux risques d'incivisme fiscal et comment ils se posent (législation médiocre ou administration incapable, par exemple?), définir clairement les responsabilités des services chargés de faire appliquer les textes, et les doter de ressources suffisantes, et prévoir des indicateurs de performance et des mesures correctives éventuelles.

30. **Pour s'attaquer à l'incivisme fiscal, il faut passer par le travail pénible d'une administration routinière.** Les procédures abrégées sont souvent illusoires. Les amnisties qui s'accompagnent d'une renonciation à l'impôt, aux intérêts et aux sanctions et souvent d'aucune demande d'informations peuvent compromettre le civisme fiscal en créant l'espoir d'une solution plus favorable dans l'avenir et un vif sentiment d'injustice chez ceux qui honorent leurs obligations (Baer and Le Borgne, 2008). En revanche, les programmes limités d'amnistie visant à renforcer le civisme fiscal par une renonciation partielle aux sanctions et s'accompagnant de vigoureuses mesures d'exécution peuvent se révéler utiles. D'autres stratagèmes qui se sont révélés hasardeux consistent notamment à exiger la production d'un certificat fiscal pour pouvoir participer aux marchés publics ou ouvrir des comptes bancaires, ce qui est purement et simplement une invitation à la falsification, à organiser des loteries pour récompenser les détenteurs de factures de TVA ou à autoriser certaines déductions à l'IRPP (avec factures à l'appui afin d'en prouver l'existence), qui peuvent se traduire par l'envoi aux administrations fiscales de sacs de factures à éplucher et à vérifier. Certaines mesures simples peuvent être utiles : exiger que les paiements élevés soient effectués par voie bancaire, par exemple, peut fournir de précieux renseignements. Cependant, ce qui est capital, c'est un programme de routine prévoyant des interventions ciblées et réfléchies : Russell (2010), par exemple, énonce une série de mesures pratiques pour s'attaquer à l'incivisme fiscal des petites entreprises. Des programmes d'inscription (augmentation du nombre de visites non annoncées sur les marchés) et le suivi de ceux qui cessent de faire des déclarations sont cruciaux pour repérer les « fantômes » — ceux qui (apparemment) sont inconnus de l'administration fiscale —, alors que des services de sensibilisation et d'accueil des contribuables, accompagnés d'opérations plus vastes de renseignement, sont cruciaux pour tous les volets du processus d'application des textes.

31. **Des progrès peuvent être réalisés dans la lutte contre la corruption.** Cela nécessite de l'autorité (au niveau politique et de la direction), des mesures institutionnelles — des fonctions d'investigation pour le personnel et des contrôles internes vigoureux et volontaristes, l'application visible d'un code de déontologie (accompagnée de poursuites) — et des processus limitant les occasions de rente de situation (réduire au minimum les contacts entre les contribuables et les fonctionnaires des impôts). L'administration des recettes ougandaise est un exemple de la façon (grâce, entre autres, à des mesures coercitives visant à purger les services puis à recruter avec une tolérance zéro pour la

corruption) dont une institution qui, à un moment, était jugée médiocre est maintenant considérée comme un modèle.

32. **Le succès d'une réforme administrative nécessite d'importants moyens autant politiques que techniques.** Une bonne stratégie de réforme, des connaissances techniques et des ressources humaines suffisantes sont essentielles, cela va de soi, de même que la volonté politique (aux plus hauts niveaux et sur une longue période) de surmonter les résistances (celles de l'administration des recettes elle-même n'étant pas des moindres), d'appliquer efficacement les textes, de mobiliser les financements nécessaires et de procéder aux modifications complémentaires indispensables du cadre juridique et de la politique fiscale. Selon que ces conditions sont réunies ou non, les progrès peuvent être notables (comme au Pérou, en Équateur, au Guatemala et au Rwanda) ou réduits au minimum. Une approche globale est aussi nécessaire : les approches partielles sont souvent décevantes, car les gains potentiels de recettes tirées de l'investissement réalisé dans les améliorations administratives peuvent être neutralisés par des exonérations réduisant l'assiette fiscale (comme peut-être en Ouganda).

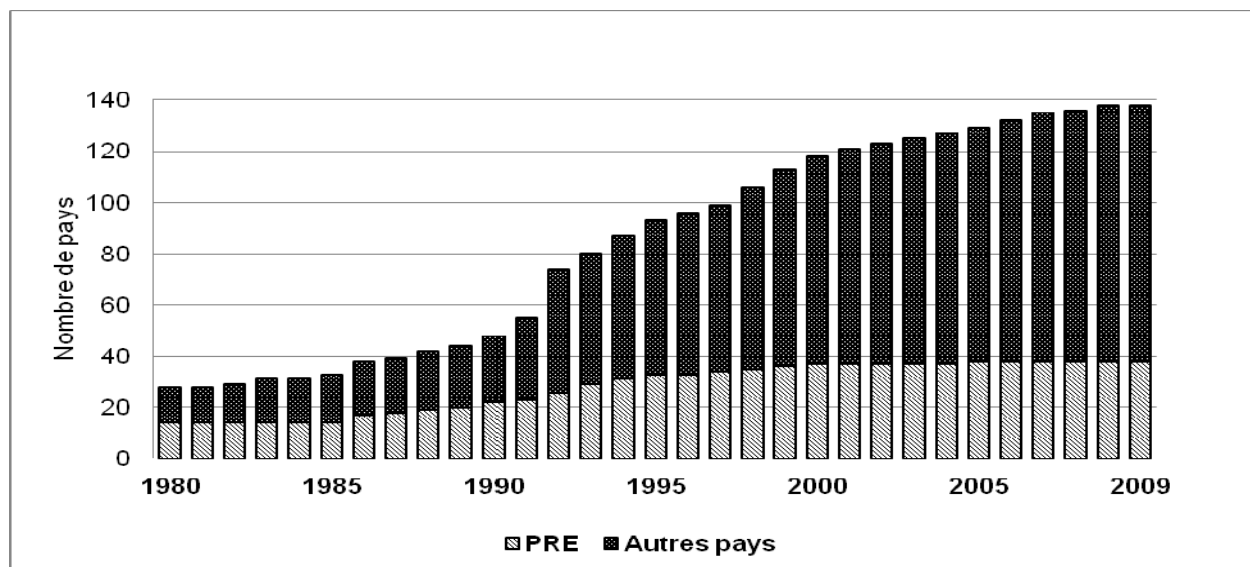
## **B. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)**

33. **La plupart des pays en développement ont maintenant mis au point une TVA.** Depuis le début des années 90, cette taxe s'est répandue rapidement au delà des économies avancées (graphique 8). Bien qu'elle n'existe pas dans tous les pays, elle est devenue la norme et continue de progresser (la Gambie et la Syrie, par exemple, prévoient de l'adopter et le Conseil de coopération du Golfe en examine la possibilité). Le FMI contribue fortement à sa généralisation<sup>25</sup> et l'adoption et l'application de la TVA continuent d'occuper une place importante dans ses missions d'AT.

---

<sup>25</sup> La probabilité de son adoption est nettement liée à la participation à un programme soutenu par le FMI (Keen and Lockwood, 2010).

### Graphique 8. Généralisation de la TVA, 1980–2009



Source : données du FMI.

Note : le graphique indique, pour chaque date, le nombre de pays appliquant la TVA.

34. **Dans ses conseils, qui sont très suivies, le FMI préconise une assiette large, un taux unique et un seuil assez élevé<sup>26</sup>.** Ces recommandations, que partagent largement les experts dans ce domaine<sup>27</sup>, vise à concrétiser les avantages fondamentaux potentiels de la TVA : mobiliser des recettes élevées d'une manière qui ne pénalise pas plus l'activité que les autres solutions possibles, qui favorisent les objectifs d'équité et qui soit relativement simple à appliquer et à faire respecter. Cela ne signifie pas qu'il n'y ait pas d'exonérations<sup>28</sup> : certaines (pour les services financiers rémunérés sous forme de marges, les services de l'État, les soins de santé de base et l'éducation) sont communes à la plupart des TVA, souvent pour des raisons techniques (encore qu'elles soient de plus en plus contestées). D'autres (pour les denrées alimentaires de première nécessité) obéissent à des sensibilités politiques ou de répartition. Le seuil relativement élevé exclut les commerçants bénéficiant d'un potentiel de recettes faible par rapport aux frais qu'entraînent

<sup>26</sup> Ebrill et al. (2001).

<sup>27</sup> Comme Bird and Gendron (2007). La théorie [récemment passée en revue par Crawford, Keen, and Smith (2010)] laisse entendre que la différenciation des taux peut aider à assouplir les distorsions dans la participation au marché et (surtout lorsque les instruments mieux ciblés sont faibles) à poursuivre des objectifs de redistribution. En pratique toutefois, il est difficile d'identifier les formes souhaitables de différenciation (en dehors de celles relevant des accises), alors qu'elle est coûteuse à administrer et à faire respecter et ouvre la porte à des prétentions particulières.

<sup>28</sup> Le terme « exonération » s'entend des ventes qui ne sont pas taxées, mais (à la différence du taux zéro), la taxe sur les intrants n'est pas remboursée. Dans ses conseils, le FMI résiste en général à l'adoption d'un taux zéro, sauf pour les exportations, en raison de la difficulté de contrôler les remboursements.

l'administration et le paiement de la taxe. Le FMI (2000) a constaté que ces recommandations sont largement suivies, sauf peut-être en ce qui concerne le seuil : un taux unique est beaucoup plus courant dans les PFR, par exemple, que dans les pays à revenu élevé (tableau 1<sup>29</sup>), encore qu'on constate certains signes de tension : la directive sur la TVA de l'UEMOA, par exemple, a été modifiée afin d'autoriser l'application d'un second taux.

**Tableau 1. Caractéristiques de la TVA par groupe de revenus**

Catégories de pays par revenu	Taux moyen de TVA	Nombre de taux de TVA strictement positifs	Efficience consommation
PFR	16	1,28	38,0
PRITI	13	1,94	46,6
TRITS	15	1,90	51,6
PRE	20	2,52	55,6

Source : calculs des services du FMI.

Note : taux à la fin de 2010; efficience consommation (ratio recettes de la TVA/produit du taux normal de TVA par la consommation), voir infra, en 2005 (pour des raisons tenant à la taille de l'échantillon).

35. **La TVA s'est installée comme une source robuste de recettes, apparaissant comme un instrument relativement efficace.** Elle représente le plus souvent un quart environ des recettes fiscales et aucun pays ne l'a jamais supprimée sans la rétablir par la suite. Selon Keen and Lockwood (2010), les pays dotés d'une TVA mobilisent en général davantage de recettes, toutes choses égales par ailleurs, encore que le gain éventuel varie selon l'ouverture et les niveaux de revenus des pays (il est inférieur, par exemple, dans les petits pays sans doute parce que les droits de douane sont une source facile de recettes et peut-être plus faible encore en Afrique subsaharienne).

36. **Les analyses approfondies parviennent en général à des conclusions assez modérées sur les effets de redistribution de la TVA, mais davantage peut être fait pour définir des mesures spécifiques de dépenses permettant d'atténuer les problèmes que cette taxe peut soulever.** Une taxe proportionnelle sur l'ensemble de la consommation est régressive par rapport au revenu annuel, mais cet effet est atténué par l'exonération fréquemment accordée aux denrées alimentaires sensibles et à d'autres biens et (ce qui est moins souligné) par le jeu du seuil : cette dernière solution offre un avantage compétitif aux petits détaillants et prestataires de services relativement moins aisés ou permet à leurs clients, qui sont vraisemblablement pauvres, une exonération de fait (Jenkins, Jenkins, and Kuo, 2006). En outre, la taxe s'applique moins dans les régions

<sup>29</sup> Cela s'explique en partie par le fait que la TVA est adoptée depuis longtemps dans les pays à revenu élevé : la plupart des TVA récemment adoptées sont à taux unique.

rurales pauvres que dans les centres urbains. Après un examen des informations disponibles, Bird and Gendron (2007) ont constaté que la TVA est en général légèrement progressive ou régressive. Pour évaluer les effets de redistribution d'une taxe, il faut toutefois la comparer à d'autres solutions éventuellement applicables. L'une des possibilités est qu'elle remplace d'autres sources de recettes : Zolt and Bird (2005) concluent : «On observe ... que la TVA est sans doute dans l'ensemble moins régressive que les taxes sur le commerce et les droits d'accise qu'elle remplace. En outre, dans certains pays en développement du moins, elle peut être aussi progressive que l'impôt sur le revenu». Par contre, si la TVA finance une augmentation des dépenses, ses effets de redistribution peuvent en fin de compte être progressifs même si elle est dotée d'une assiette large et d'un taux unique : l'avantage que représentent les taux préférentiels/exonérations revient surtout aux classes aisées (puisqu'elles dépensent plus pour tous les produits), de sorte que les pauvres peuvent tirer parti de leur élimination et de l'utilisation des recettes fiscales supplémentaires pour financer des mesures de dépenses ciblées (encadré 5). L'efficacité des instruments de ciblage existants est cruciale, mais même les instruments relativement rudimentaires disponibles dans les pays en développement peuvent donner d'importants résultats : par exemple, en utilisant des données microéconomiques pour examiner le ratio recettes fiscales/dépenses d'une TVA en Éthiopie, Munoz and Cho (2004) constatent que les dépenses élémentaires de santé ont un impact particulièrement sensible. Il n'en reste pas moins que, souvent, les mesures précises qui permettraient de s'attaquer aux problèmes d'équité soulevés par les projets de réforme (réduire la pauvreté est, cela va de soi, la principale raison d'imposer ces taxes) demeurent vagues.

**37. Toute taxe encourage certes le développement du secteur informel, mais la TVA est peut-être moins nocive que les autres.** Un taux élevé de TVA tend à accroître le secteur informel, de sorte que le taux devrait être plus faible lorsque ce secteur est un grave sujet de préoccupation. Cependant, d'autres instruments fiscaux, comme l'impôt sur le revenu, favorise aussi le secteur informel et la TVA offre certains avantages : si le client d'un commerçant est inscrit au registre de la TVA, il est intéressant pour ce dernier de s'y inscrire aussi<sup>30</sup>. Cependant, de «mauvaises» cascades de TVA peuvent aussi se former : si le client n'est pas inscrit, il est préférable pour le commerçant de ne pas s'inscrire non plus (de Paula and Scheinkman, 2006). D'aucuns ont soutenu que les droits de douane s'attaquent peut-être plus efficacement à la question du secteur informel que la TVA, car les commerçants non inscrits paient au moins des droits de douane sur leurs importations (Emran and Stiglitz, 2005). Il se peut que cette observation soit exagérée : les opérateurs non inscrits supportent la TVA sur les intrants importés (qu'ils ne peuvent récupérer) tout comme les droits de douane<sup>31</sup> et,

<sup>30</sup> En s'inscrivant au registre de la TVA, un commerçant peut recouvrer la taxe acquittée sur ses propres intrants tandis que son client reçoit un crédit pour la taxe qu'il a alors acquittée.

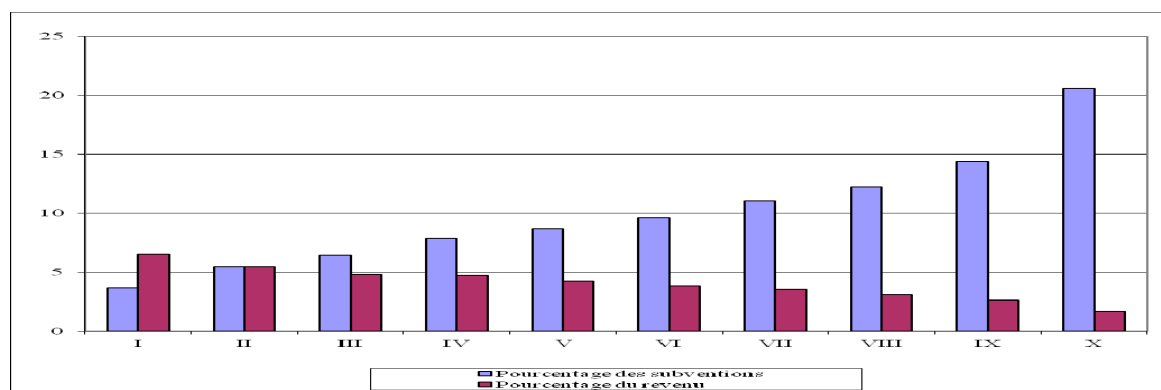
<sup>31</sup> La TVA à l'importation n'est assujettie à aucun seuil.

### Encadré 5. Exonérations et taux réduits : effets de redistribution

Les taux réduits (ou les exonérations) dont bénéficient certains produits particulièrement importants pour les pauvres ont par nature un effet de redistribution limité : même si les pauvres consacrent une *proportion* plus forte de leur revenu à certains produits, les classes aisées peuvent dépenser davantage *en termes absolus* (Sah, 1983; and Ebrill et al., 2001). L'importance pratique de ce qui précède revient fréquemment dans les travaux notamment d'AT sur la question. Le graphique 9 montre comment la majeure partie des subventions qui découlent implicitement de l'application d'un taux zéro au Mexique profite aux classes aisées.

La question qui se pose alors est de savoir si les pauvres peuvent être mieux protégés par des instruments de dépenses. L'étude de cas sur l'Éthiopie semble indiquer que, lorsque ces instruments sont très faibles, la différenciation des taux peut être une politique de second choix; des résultats analogues ont été constatés, par exemple, aux Philippines (Newhouse and Zakharova, 2007). Il n'en reste pas moins que l'argument de l'équité dans le cas de la différenciation des taux est en général plus fort dans les pays en développement que dans les économies avancées. La question de savoir si cette différenciation est souhaitable dans un contexte donné dépend des objectifs de l'État en matière d'équité et des instruments précis dont il dispose pour protéger les pauvres.

**Graphique 9. Mexique : avantages du taux zéro par rapport aux parts de revenus**  
(par déciles de revenus)



Source : OCDE 2007.



à la différence de ceux-ci, la TVA frappe aussi les opérateurs informels sur les achats qu'ils effectuent auprès d'entreprises intérieures qui respectent leurs obligations fiscales<sup>32</sup>.

38. **La TVA peut servir de catalyseur pour améliorer l'administration fiscale**, en segmentant les redevables sur la base de son seuil (voir section G), en instituant l'autoliquidation et en favorisant une organisation fonctionnelle de l'administration fiscale, ainsi qu'une réforme du système informatique.

39. **L'efficacité de la TVA est compromise dans nombre de pays en développement où elle est mal conçue et appliquée, les remboursements constituant par ailleurs un problème particulier.** Les difficultés les plus courantes sont notamment les suivantes : des seuils bas, parfois égaux à zéro comme au Nigéria (ils exercent des pressions sur les administrations fiscales et détournent leur attention des contribuables hauts de gamme et présentant le plus de risques), d'importantes exonérations et des taux zéro (ils créent des litiges en matière de classement et augmentent les frais d'application des textes), des travaux préparatoires insuffisants et une sensibilisation médiocre du public (ce qui l'incite vraisemblablement à résister à la taxe) et une application au coup par coup (comme précédemment au Yémen, par exemple). Le remboursement des exportateurs nécessite de concilier le risque de fraude et celui de transformer la TVA en une taxe à l'exportation de fait. Toutes les administrations fiscales doivent affronter ces problèmes, mais des retards importants et parfois malhonnêtes dans le remboursement de réclamations légitimes sont courants dans les pays en développement et font l'objet de plaintes majeures de la part des entreprises. La mise au point de procédures de remboursement efficaces est une opération difficile, mais cruciale, qui prend du temps : ITD (2005) et Harrison (2008) ont étudié la façon d'y parvenir.

40. **Ces difficultés se traduisent par une productivité relativement faible des recettes de la TVA dans les pays en développement, ce qui fait ressortir les gains potentiellement importants à tirer d'un élargissement de l'assiette.** Tout relèvement du taux normal de TVA, qui est déjà très élevé dans nombre de pays en développement (tableau 1)<sup>33</sup>, risque d'aggraver très fortement l'incivisme fiscal. Toutefois, ce n'est pas la seule option disponible pour accroître les recettes, comme le fait ressortir l'efficacité consommation (ratio recettes/produit obtenu en appliquant le taux normal à la consommation), l'un des indicateurs de l'efficacité de la TVA. On aurait une valeur de 100 avec un taux unique et une assiette large, mais elle serait inférieure si des taux réduits étaient utilisés et l'application des textes imparfaite<sup>34</sup>. Dans les PFR, par exemple,

---

<sup>32</sup> Keen (2009) examine la controverse droits de douane/TVA; Stiglitz (2010) formule d'autres critiques sur la TVA.

<sup>33</sup> Dans certains cas toutefois, l'adoption d'une TVA à un taux très bas (en deçà de 5 %, par exemple) présente un risque (ce qui est sujet à caution si l'effort en vaut la peine).

<sup>34</sup> La prudence s'impose toutefois, car certaines pratiques médiocres en matière de TVA (défaut de remboursement des exportateurs ou exonération des produits intermédiaires, par exemple) peuvent faire

l'efficience consommation médiane n'est que d'environ 36 % (tableau 1 supra). Dans les pays où elle est inférieure, la porter à ce niveau, sans modifier le taux normal, mais par le jeu d'un élargissement de l'assiette et d'une meilleure application des textes, pourrait la faire augmenter de près de 2 % du PIB (appendice VIII). En fait, un objectif à long terme, avec un élargissement suffisant de l'assiette et une amélioration de l'application des textes, pourrait même être d'abaisser le taux normal de TVA.

41. **La TVA est un chantier qui progresse.** Son adoption suscite naturellement l'attention et les résultats des recettes sont en général bons immédiatement. Toutefois beaucoup (et plus qu'on ne le pense souvent) reste à faire pour renforcer les capacités, notamment de contrôle, indispensables pour que la TVA soit efficace : l'appendice IX expose l'expérience de la Zambie, illustrant ainsi la nécessité de poursuivre le développement de la TVA.

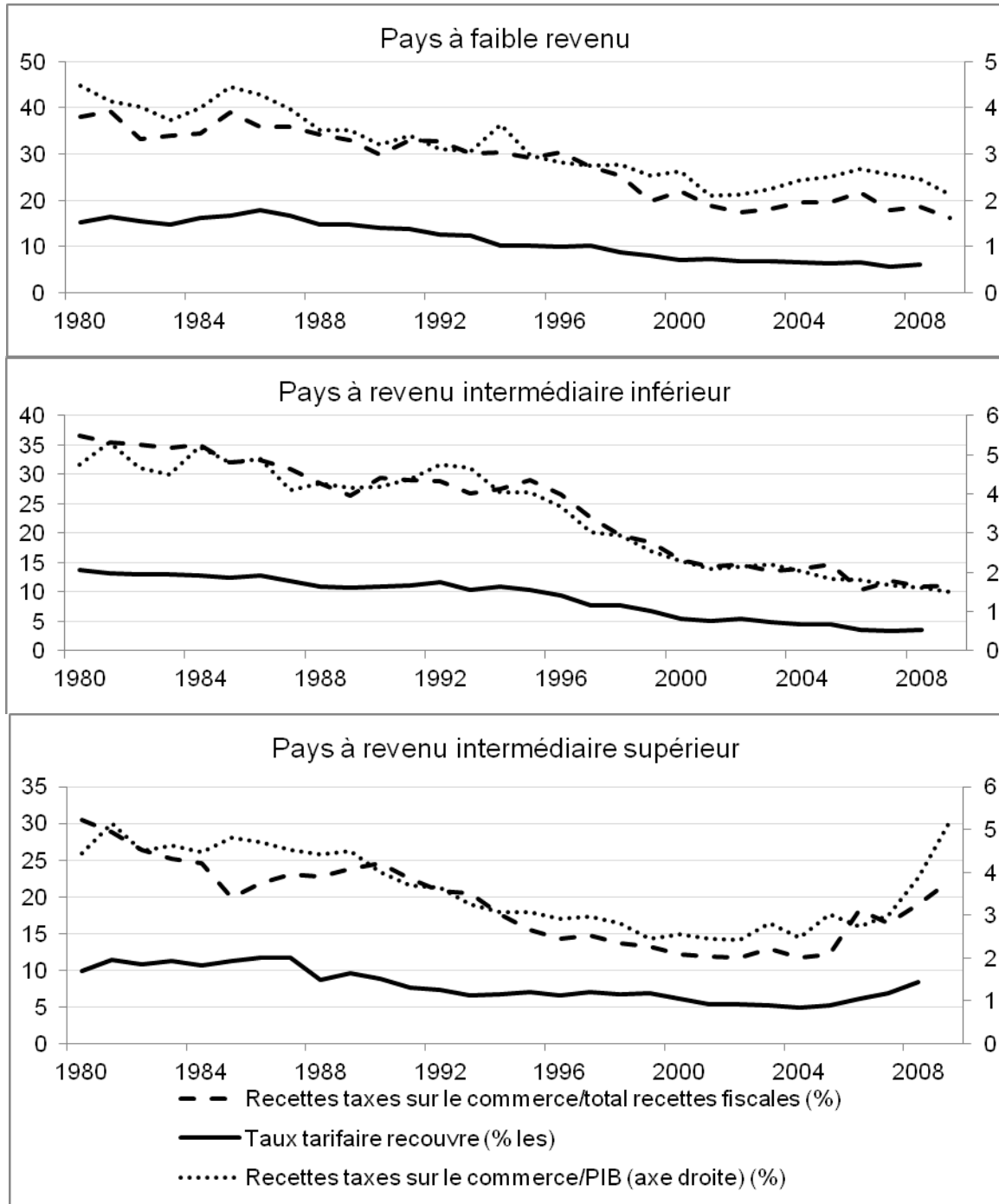
### C. Libéralisation des échanges et administrations des douanes

42. **Les recettes des taxes sur le commerce, encore importantes dans nombre de pays en développement, devraient continuer à diminuer.** Parallèlement à la baisse des taux tarifaires recouverts (recettes par rapport aux importations), les taxes sur le commerce suivent depuis 30 ans une tendance à la baisse non seulement par rapport au PIB mais aussi au total des recettes : graphique 10. Une nouvelle libéralisation, y compris par le biais d'accords régionaux et d'accords bilatéraux avec l'Union européenne et d'autres (dont une partie est déjà prévue dans le cadre d'accords déjà en vigueur), ne peut que confirmer cette tendance à la baisse. On ne peut que se féliciter des conséquences pour l'efficacité et la croissance, mais les déficits budgétaires peuvent être importants : dans les pays subsahariens, par exemple, les taxes sur le commerce représentent encore un quart de la totalité des recettes fiscales.

---

grimper l'efficience/C; Ebrill et al. (2001) examine diverses limitations, dont celles qui viennent d'être évoquées.

**Graphique 10. Évolution des recettes des taxes sur le commerce et des taux tarifaires recouvrés, 1980–2009**



Source: Calculs des services du FMI.

Note: Médianes de groupe et groupes dynamiques de recettes; l'échelle de gauche n'est pas la même dans tous les graphiques.

43. **Certains pays à faible revenu ont eu du mal à remplacer les recettes des taxes sur le commerce recouvrées dans le pays.** La plupart des pays à revenu intermédiaire ont aisément recouvré des recettes de sources intérieures (graphique 11, et Baunsgaard et Keen, 2010). Il n'en a pas été de même pour les pays à faible revenu pendant la période étudiée [quoique l'Afrique subsaharienne ait obtenu à cet égard de meilleurs résultats que d'autres régions (Keen et Mansour, 2010)]. La baisse prononcée des recettes des taxes sur le commerce signifie que les lents progrès des taux de la pression fiscale dans leur ensemble pourraient bien cacher un rééquilibrage constructif.

44. **La libéralisation des échanges ne fera pas disparaître les défis au niveau des recettes.** Le graphique 10 semble indiquer que depuis le milieu des années 90, le remplacement des recettes a été plus complet; pour autant, certains défis vont devenir plus pressants. Pour assurer le rattrapage, il est habituellement recommandé de combiner la réduction tarifaire à une augmentation des taxes sur la consommation (c'est-à-dire relever les droits d'accise du montant correspondant exactement aux réductions tarifaires sur les produits soumis aux droits d'accise);<sup>35</sup> toutefois, l'analyse qui précède suggère que la marge de manœuvre reste importante sans qu'il soit nécessaire d'augmenter les taux standard de la TVA — qui sont déjà élevés dans nombre de pays en développement (Tableau 1) — ce qui peut présenter des risques particulièrement élevés de non-respect. Cependant, les pays qui ont une TVA ont parfois eu du mal à remplacer les recettes perdues des taxes sur le commerce (Baunsgaard et Keen, 2010) et les études de cas du FMI (2005) montrent que ceux qui ont réussi ont souvent fait appel à tout un éventail d'instruments, y compris l'impôt sur le revenu. Même s'il n'existe pas de panacée, les difficultés ont dans certains cas été aggravées lorsque l'impact des réformes commerciales sur les recettes n'a été ni quantifié ni préparé. Au Liban et au Mozambique en revanche l'introduction d'une TVA effective a été soigneusement coordonnée avec la réforme du commerce.

45. **Dans la plupart des pays à faible revenu, la capacité institutionnelle de l'administration des douanes reste particulièrement défaillante.** Nombre de pays à revenu intermédiaire se sont lancés dans des programmes de réforme exhaustifs pour faire progresser la modernisation,<sup>36</sup> notamment avec les mesures suivantes : mise en œuvre de codes douaniers modernisés alignés sur la convention de Kyoto;<sup>37</sup>

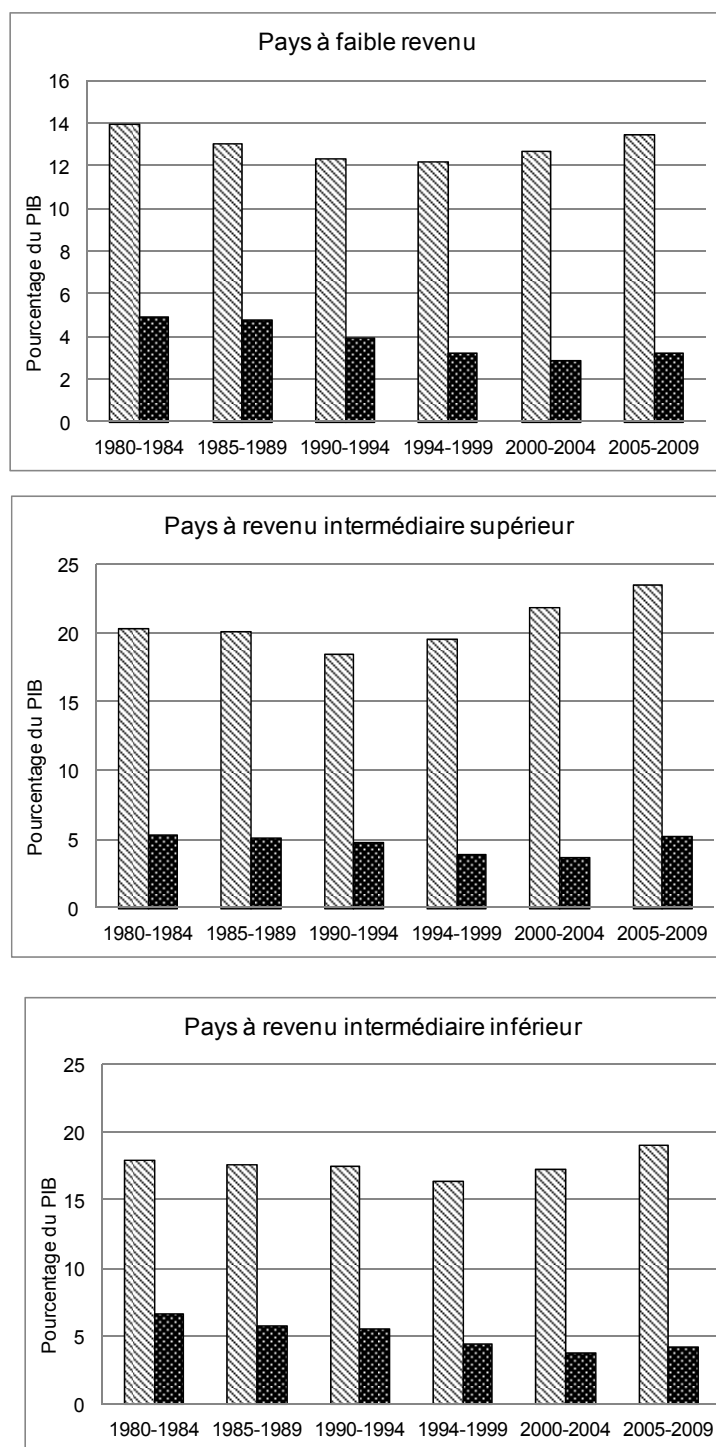
---

<sup>35</sup> Cela préserve les gains d'efficacité de la réforme, élargit la base imposable (en incluant la production intérieure avec les importations) et peut permettre de maintenir les prix à la consommation à un niveau inférieur (Keen et Lighthart, 2002). Emran et Stiglitz (2005) soulignent que cet argument n'est peut-être pas valable en cas d'informalité (car la totalité de la consommation intérieure ne peut être taxée), bien que l'on puisse obtenir ce résultat si on applique aux importations une retenue à la source adéquate (Keen, 2008).

<sup>36</sup> Décrit en détail dans Keen (2003).

<sup>37</sup> Voir [http://www.wcoomd.org/home\\_pfoverviewboxes\\_tools\\_and\\_instruments\\_pfrevisedkyotoconv.htm](http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_tools_and_instruments_pfrevisedkyotoconv.htm)

**Graphique 11. Évolution des recettes fiscales et des recettes des taxes sur le commerce, 1980-2009**



Source: Calculs des services du FMI.

Note: Médianes de groupe et groupes à revenu fixe.

remplacement de l'inspection universelle avant dédouanement par des audits sélectifs et basés sur le risque après le dédouanement; réformes des ressources humaines axées sur l'introduction d'un système de carrière et d'un code de déontologie du personnel; recours à des techniques de vérification discrètes; mise en œuvre de systèmes à guichet unique pour le commerce et application du Cadre de normes SAFE de l'OMD<sup>38</sup> (pour remédier aux inquiétudes relatives à la sécurité tout en continuant à faciliter le commerce). Toutefois, dans nombre de pays à faible revenu, les progrès ont été beaucoup plus ardues et les progrès limités, par exemple s'agissant de la convention de Kyoto. Des stratégies de réformes pluriannuelles appuyées par une assistance technique soigneusement planifiée (Mozambique, Népal) ont porté des fruits, mais dans la plupart des cas les résultats de la réforme de l'administration des douanes ont été décevants. Les ressources limitées, l'absence d'engagement à long terme et les contraintes générales pesant sur la capacité institutionnelle de la fonction publique dans la plupart des pays à faible revenu sont les principales gageures.

**46. Nombre d'administrations douanières ont encore les difficultés à maîtriser la recherche de rentes et l'intégration régionale peut présenter de nouveaux défis.** Les progrès de la mise en œuvre de mesures destinées à renforcer l'intégrité (telles que des salaires et des conditions de travail adéquats, des systèmes de contrôle de la gestion, des systèmes informatiques pour simplifier les procédures et minimiser les contacts personnels ainsi que l'agrément des courtiers en douanes et des importateurs) restent inégaux. L'intégration régionale pose aussi des problèmes qui lui sont propres. Si le contrôle fiscal est déterminé par les frontières régionales plutôt que nationales, il convient de trouver de nouveaux moyens pour recouvrer la TVA sur les importations et certifier les demandes de remboursements liées aux exportations; il faut aussi mettre en place des cadres nouveaux pour traiter les transactions intra-régionales — questions qui n'ont pas encore été résolues par l'Union européenne et qui peuvent être encore plus difficiles à résoudre pour les pays en développement.

#### **D. Impôt sur le revenu des particuliers**

**47. Les recettes de ce type d'impôt sont peu élevées et stagnent dans les pays en développement; elles proviennent presque uniquement des retenues à la source sur les salaires des grandes entreprises et des employés du secteur public.** Depuis le début des années 80, l'IRPP a augmenté de 1-3% du PIB dans les pays en développement, comparé à 9-11% dans les pays développés (Peter, Buttrick et Duncan 2010). Près de 95 % provient de la retenue à la source sur les salaires du secteur public et des grandes entreprises, comparé à environ 80 % dans les pays développés. Moins de 5 % de la population s'acquittent de l'impôt sur le revenu (comparé à près de 50 % dans les pays développés) et seulement 15 % environ des revenus sont concernés (comparé à 57 %) (Modi et al. (1987)).

<sup>38</sup> [http://www.wcoomd.org/home\\_cboverviewboxes\\_valearningoncustomsvaluation\\_epsafeframework.htm](http://www.wcoomd.org/home_cboverviewboxes_valearningoncustomsvaluation_epsafeframework.htm)

48. **Les taux statutaires les plus élevés de l'impôt sur le revenu ont été réduits et les structures fiscales simplifiées, sans modification perceptible des comportements.** Il est probable que ces réductions ont suivi dans une certaine mesure les réductions des taux de l'impôt sur les sociétés : en l'absence de réductions des taux les plus élevés de l'IRPP, il est possible d'échapper à ces derniers en se constituant en société. Ces taux concernent encore moins de contribuables dans les pays en développement que dans les pays avancés.<sup>39</sup> Les seuils sont très disparates; s'ils étaient relevés, il serait plus facile de cibler les particuliers à hauts revenus, bien que la perte de revenus soit non négligeable.

49. **L'obligation pour tous les contribuables de faire une déclaration d'impôts sur le revenu des particuliers** pour que le système fiscal soit mieux compris et dans l'espoir d'accroître le montant des revenus déclarés commence à susciter des préoccupations. Au Kenya, par exemple, le traitement des déclarations supplémentaires a nettement accru la charge de travail mais les résultats du recouvrement et du respect ont été décevants. En réalité, l'impact sur les contribuables n'a pas été celui qui était recherché puisque ceux-ci considèrent que le fait de ne pas déclarer ou de sous-déclarer leurs revenus passera inaperçu.

50. **La fraude et l'évasion fiscales de la part des particuliers à hauts revenus, qui peuvent aller du recours légal à des avantages fiscaux à l'utilisation illégale de juridictions fiscales plus favorables, pourraient être réglées avec davantage de fermeté.** Ces activités prennent diverses formes soit à l'échelle uniquement nationale (dissimulation des revenus, exploitation des traitements préférentiels) soit à l'échelle internationale (non-déclaration des revenus de l'étranger). Inévitablement, ces activités sont difficiles à quantifier : pour les dernières, on estime que tous les ans dans les pays en développement 50 milliards de dollars EU de recettes fiscales sont escamotés (Tax Justice Network, 2005). Quel que soit le montant exact, les sommes en jeu sont sans aucun doute élevées — qui plus est, le soutien au système fiscal dans son ensemble ne peut être que compromis par le fait que les élites ne s'acquittent pas de leur juste part d'impôts. Il est très ardu de percevoir davantage auprès de ces groupes qui sont souvent influents et intimidants. Au minimum, il faudrait des dispositions juridiques appropriées; les exonérations du revenu agricole par exemple sont susceptibles d'amadouer ceux qui sont puissants et dans certains pays le revenu personnel à l'étranger est purement et simplement exonéré. Les taxes foncières peuvent être un outil très efficace pour toucher les plus nantis. Des unités spécialisées au sein de l'administration fiscale qui s'occupent uniquement des particuliers riches ou à haut revenu permettent de cadrer les efforts d'application de la loi et les peines d'emprisonnement encourues par des personnes connues peuvent envoyer un message salutaire. Un solide pouvoir d'audit, y compris le

---

<sup>39</sup> La tranche la plus élevée de l'impôt sur le revenu des particuliers est à peu près 18 fois le revenu par habitant des pays à revenu intermédiaire supérieur et 83 fois celui des pays à faible revenu (Peter, Buttrick, et Duncan, 2010). Lee et Gordon (2005) ne relèvent aucun impact du taux le plus élevé de l'impôt sur le revenu des particuliers sur la croissance.

recours à des méthodes indirectes pour évaluer les obligations fiscales, sont des outils très utiles pour accroître l'efficacité des opérations d'audit : ils permettent aux offices des recettes d'utiliser les renseignements fournis par des tiers, notamment ceux qui ont trait aux actifs et aux flux d'investissements, pour estimer le revenu d'un contribuable (Biber, 2010). Des mesures collectives contre les abus des paradis fiscaux, comme dans le cadre des travaux du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, peuvent être intéressants pour les pays en développement.

**51. Un impôt « global » sur le revenu des particuliers s'est révélé particulièrement difficile à mettre en œuvre dans les pays à faible revenu — des systèmes explicitement cédulaires avec un traitement cohérent du revenu du capital pourraient constituer une amélioration.** Sur le papier, la plupart des pays en développement ont un impôt « global » sur le revenu — une imposition progressive du total des revenus toutes sources confondues<sup>40</sup> — et la mise en place de ce type d'impôt sur le revenu a fait l'objet de nombreux avis pendant les années 70.<sup>41</sup> Pour autant, le faible rendement, la base réduite et l'accumulation d'incohérences structurelles de ces impôts témoignent de l'échec de cette démarche : «... dans la plupart des pays en développement, l'impôt global progressif sur le revenu des particuliers préconisé depuis longtemps par les experts n'est... ni global, ni progressif et ne concerne parfois ni les particuliers ni le revenu» (Zolt et Bird, 2005). Dans la pratique, nombre de pays à faible revenu ont des systèmes cédulaires — c'est-à-dire que les différents types de revenus sont imposés séparément. Le bien-fondé théorique de cette approche globale a été fréquemment remis en question ces dernières années (il peut être parfois tout simplement irréaliste, compte tenu de la mobilité différente au niveau international, d'appliquer le même taux marginal le plus élevé aux revenus du capital et du travail). Plusieurs pays avancés préfèrent un type particulier d'imposition cédulaire, « l'impôt dual » : le revenu du travail est imposé de manière progressive mais un taux inférieur (et ce qui est crucial, uniforme) s'applique aux revenus du capital. Quel que soit l'opinion que l'on puisse avoir de ce système en tant qu'objectif à long terme pour l'imposition du revenu des particuliers, l'option qui consiste à tendre à une imposition cédulaire explicite et plus cohérente — qui ne fait qu'une distinction limitée entre les différents types de revenus du capital — peut-être une solution pratique pour accroître l'efficacité.<sup>42</sup> Cette option peut limiter les occasions d'évasion fiscale qui se présentent lorsqu'on modifie l'étiquette des revenus du capital,<sup>43</sup> faciliter l'administration et renforcer le civisme fiscal, en particulier lorsque les revenus du capital sont imposés de manière forfaitaire (l'impôt étant alors recouvré essentiellement par le

---

<sup>40</sup> Ou, dans certains pays francophones, un impôt « complémentaire » sur le revenu : un impôt progressif sur le total des revenus nets provenant de sources auxquelles s'appliquent des impôts cédulaires distincts.

<sup>41</sup> Voir par exemple Goode (1993).

<sup>42</sup> D'autres sont arrivés à une conclusion similaire : Alm et Wallace (2002), Zolt et Bird (2005).

<sup>43</sup> Par exemple comme les plus-values qui bénéficient d'avantages fiscaux.



biais d'une retenue finale). Ce qui est important, c'est que le « talon d'Achille » de l'impôt dual dans les économies avancées — la possibilité pour les plus petites sociétés de reclasser le revenu du travail en tant que revenu du capital (ou vice versa) — est moins gênant dans les pays en développement puisqu'il est si difficile d'assujettir ces sociétés à un impôt ne serait-ce que raisonnable.

## E. Imposer les sociétés

52. **Les recettes de l'impôt sur le revenu des sociétés — plus cruciales pour les pays en développement que pour les économies avancées — subissent les pressions de la mondialisation mais restent néanmoins à ce jour raisonnablement robustes.** Le graphique 12 montre l'évolution des taux et des recettes de l'impôt sur les sociétés par catégorie de revenus. Les taux statutaires se sont effondrés dans le monde entier, bien qu'ils demeurent quelque peu plus élevés dans les pays à plus faible revenu.<sup>44</sup> Les défis que pourraient présenter ces pressions à la baisse qui s'exercent sur les recettes sont plus préoccupants pour les pays en développement que pour les économies avancées : dans les premiers, l'impôt sur les sociétés représente environ 17 % du total des impôts, comparé à 10 % (avant la crise) dans les pays de l'OCDE. Dans la pratique, les recettes de l'impôt sur les sociétés dans tous les groupes de revenus se sont bien comportées en dépit de la réduction des taux (en tout cas jusqu'à la crise dans les pays à revenu élevé).<sup>45</sup>

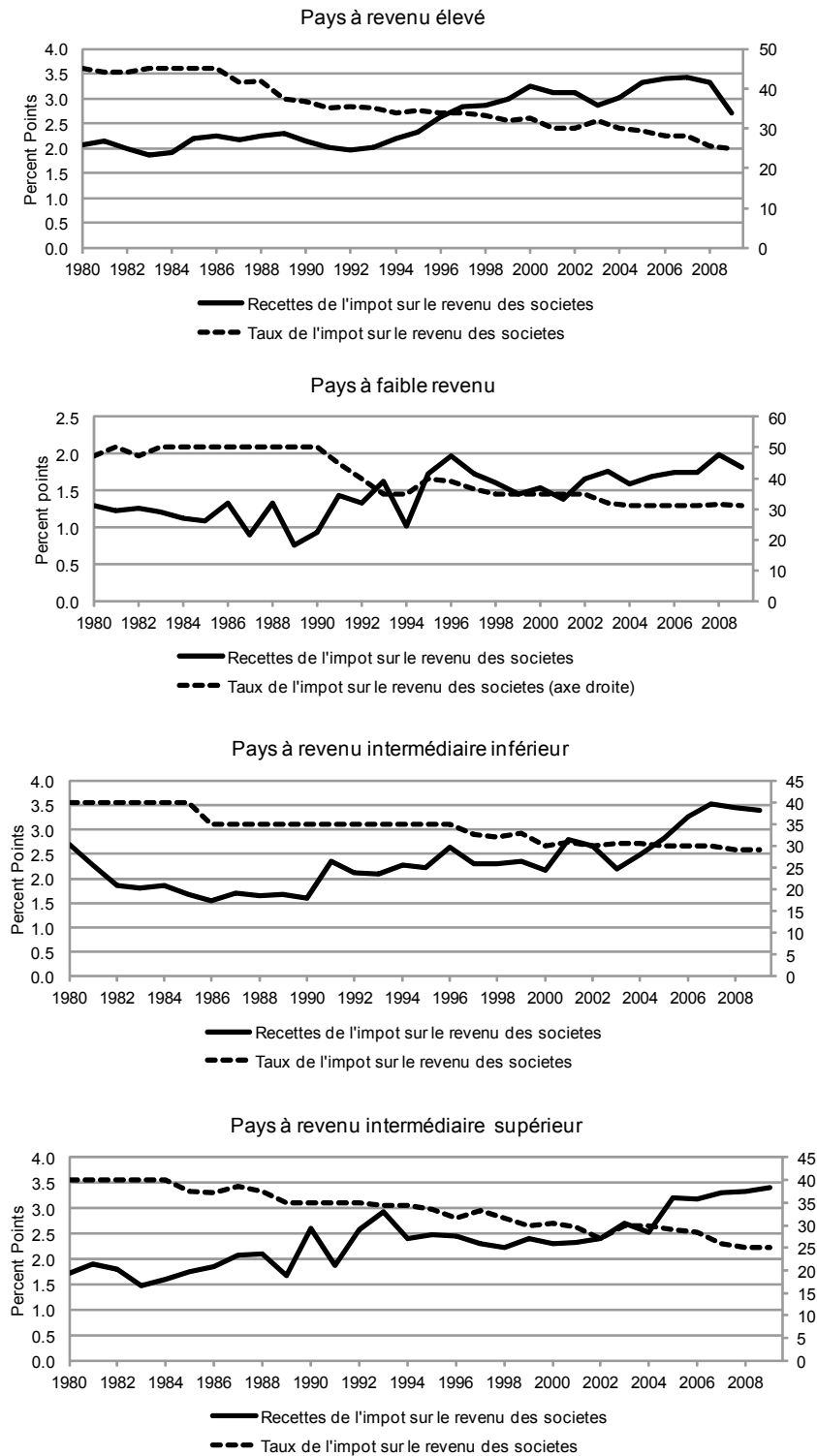
53. **Les incitations — le traitement préférentiel de types spécifiques d'investissement — se généralisent de plus en plus en Afrique subsaharienne, bien qu'elles soient inégalement réparties.** En 1980, environ 40 % des pays à faible revenu d'Afrique subsaharienne offraient des trêves fiscales, alors qu'en 2005 le pourcentage était de 80 %; on a relevé une nette augmentation des taux préférentiels consentis dans les zones franches : de zéro à 50 % (Keen et Mansour, 2010). Les recettes se sont néanmoins maintenues, même sans prendre en compte les recettes des ressources naturelles, ce qui devrait témoigner d'une augmentation de la part des bénéfices dont on

---

<sup>44</sup> Dans certains cas, cela témoigne que faute d'instruments mieux ciblés, l'impôt sur les sociétés peut être utilisé pour extraire des rentes des ressources naturelles.

<sup>45</sup> Cela n'implique pas de relation de cause à effet.

**Graphique 12. Évolution des taux et des recettes de l'impôt sur les sociétés, 1980-2009**



Source: Calculs des services du FMI.

Note: Médianes de groupe et groupe dynamique de revenus; les échelles varient.

ne saurait supposer qu'elle se perpétuera.<sup>46</sup> Par ailleurs, en Amérique latine et dans les Caraïbes, la longueur moyenne des trêves fiscales a diminué (Klemm et van Parys, 2009).

**54. Des taux d'imposition réduits et les incitations peuvent attirer les investissements étrangers, mais uniquement si le reste du climat des affaires est bon.**

Les enquêtes auprès des entreprises indiquent à maintes reprises que même si l'imposition est une question importante pour les investisseurs étrangers, d'autres considérations — infrastructures, état de droit, droit du travail — pèsent encore plus lourd (par exemple, McKinsey, 2003), comme le confirment les premières preuves économétriques (van Parys et James, 2009 et Dharmapala et Hines, 2009).

**55. Les incitations soulèvent des préoccupations relatives à l'efficacité, aux fuites, à la gouvernance et aux retombées.** Certains types d'incitations sont plus susceptibles d'attirer des investissements qui engendrent de plus grands avantages sociaux que d'autres : c'est la raison pour laquelle un crédit d'impôt aux investissements, par exemple, est peut-être préférable à une exonération pure et simple des bénéficiaires. Les incitations peuvent être difficiles à maîtriser : les zones franches, par exemple, ne sont pas toujours des zones hermétiques bien contrôlées,<sup>47</sup> et les bénéficiaires peuvent être transférés de sociétés qui ne bénéficient pas de trêves fiscales à des sociétés qui en bénéficient. Si la possibilité d'un traitement préférentiel existe, c'est une invitation aux requêtes et à la corruption. De plus, la demande d'incitations, notamment de trêves fiscales — généralement reconnues comme étant la pire forme d'incitations (Appendice X) — est souvent une réaction à la corruption de l'administration fiscale et ne peut donc que l'aggraver. Il est difficile d'évaluer dans quelle mesure les recettes peuvent être accrues en limitant ce type d'incitations — et plus difficile encore lorsque les sociétés qui bénéficient de trêves fiscales ne sont même pas obligées de faire des déclarations de revenus — mais il semble que dans de nombreux cas, le potentiel peut être considérable. Cubeddu et al. (2008) calculent que les incitations relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés coûtent en moyenne en revenus l'équivalent d'environ 5½% du PIB dans 15 pays des Caraïbes. Les estimations pour l'Amérique latine, moins spectaculaires mais néanmoins de taille, arrêtent le coût du traitement préférentiel de l'impôt sur le revenu à 0,5-6% du PIB (Villela, Lemgruber et Jorratt, 2010).<sup>48</sup> Ces chiffres doivent néanmoins être examinés avec la plus grande prudence car si les pays à

---

<sup>46</sup> La convergence des taux statutaires de l'impôt sur le revenu des sociétés sur la période de l'échantillon peut aussi avoir réduit les pertes à cause du prix de transfert entre sociétés.

<sup>47</sup> Elles soulèvent aussi des questions de cohérence avec l'OMC.

<sup>48</sup> Il convient d'interpréter les chiffres avec prudence : les méthodologies sont différentes et la nécessité d'honorer des engagements existants peut signifier que les gains au niveau des recettes tardent à se concrétiser.

faible revenu dont la «productivité de l'impôt sur le revenu des sociétés»<sup>49</sup> est inférieure à la moyenne pour ce groupe de revenus relevaient cette productivité à cette moyenne, que ce soit en élargissant la base de l'impôt ou en améliorant le civisme fiscal, les recettes auraient augmenté en 2002 d'environ 0,7 % du PIB.

**56. La coopération régionale peut aider à combattre les incitations excessives — mais les actions unilatérales ont aussi porté leurs fruits.** Lorsqu'ils entrent en concurrence pour attirer les investissements, les pays peuvent collectivement se faire du tort. Les accords régionaux destinés à limiter les incitations (on en trouvera un modèle dans l'Appendice XI) peuvent bloquer la concurrence et empêcher certains pays d'offrir des taux plus bas. Cela peut être particulièrement utile lorsque la création d'une union douanière accroît la mobilité des entreprises et peut donner naissance à des pressions pour obtenir d'autres mesures de protection; l'une des principales leçons que l'on peut tirer de ces difficultés encore rencontrées par nombre de zones d'échanges pour conclure ces accords est qu'il est préférable de les associer à d'autres mesures d'intégration avant que les pressions ne s'intensifient. Même si les parties à ces accords restent vulnérables à la concurrence de pays tiers, les gains nets — y compris le recul des problèmes de gouvernance associés aux traitements préférentiels — pourraient être substantiels. La conclusion de ces accords engendre des difficultés davantage politiques que techniques, comme on le constate en Amérique centrale et dans la Communauté de l'Afrique orientale (CAE). Pour autant, les actions unilatérales se sont aussi révélées fructueuses : Appendice XII.

**57. Les considérations fiscales internationales revêtent une importance croissante pour les pays en développement qui peuvent subir les effets prononcés des actions des pays avancés.** Les sociétés multinationales ont la possibilité de déplacer les bénéfices par le biais de transactions au sein d'un groupe, de dispositifs financiers et de structuration des sociétés. Même les administrations fiscales les plus avancées sont aux prises avec ces difficultés et — bien que l'impact sur les recettes reste imprécis<sup>50</sup> — la situation est d'autant plus difficile lorsque les capacités sont insuffisantes. Toutefois, certains avancent que les normes actuelles handicapent les pays en développement; par exemple, les faibles retenues à la source, courantes dans le cadre des conventions de double imposition, peuvent affaiblir la dernière ligne de protection des administrations faibles. Les coûts

---

<sup>49</sup> Les recettes de l'impôt sur le revenu des sociétés en pourcentage du PIB divisé par le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés. Il faut faire preuve de prudence parce que (contrairement à l'efficacité C de la TVA) ce n'est pas une évaluation de la performance des recettes par rapport à une base repère cohérente.

<sup>50</sup> Baker (2005), largement cité, estime que ces flux sont équivalents à 700–1.000 milliards de dollars EU par an, 320-520 milliards venant des pays en développement (auxquels s'ajoutent 350-500 milliards de dollars EU de flux criminels et issus de la corruption); les sources sous-jacentes ne sont toutefois pas disponibles. Même s'il est largement prouvé que le transfert des bénéfices est courant, Fuest et Reidl (2010) avancent que les méthodologies qui sous-tendent les estimations disponibles relatives à son ampleur et à son coût en recettes posent problème.

mêmes des transactions pour négocier les conventions de double imposition peuvent entraîner une grave hémorragie financière qui pourrait éventuellement être endiguée par la mise au point de traités multilatéraux (Thuronyi, 2001). La convergence des taux statutaires d'imposition réduit les incitations à l'évasion mais développer (et entretenir) les capacités pour y faire face constituent encore un défi majeur. Il convient d'établir un équilibre réaliste entre les avantages de recettes additionnelles qui peuvent être recouvrées dans ce domaine — par exemple en redoublant les efforts administratifs s'agissant des prix de transfert entre sociétés — et ceux du renforcement des aspects plus prosaïques des administrations. Les décisions des pays avancés peuvent alléger les difficultés des pays en développement (par exemple les nouvelles mesures prises par le G-20 sur les paradis fiscaux)<sup>51</sup> mais risquent aussi de les aggraver : la diminution des taux dans les pays avancés peut engendrer des réductions ailleurs par exemple, et l'exonération des bénéficiaires à l'étranger, comme cela est souvent proposé aux États-Unis et en cours d'application au Royaume-Uni, peut intensifier la concurrence fiscale mondiale.<sup>52</sup>

**58. Les entreprises publiques présentent d'importants problèmes d'application de la taxe dans certains pays.** Il n'a pas toujours été aisé de les assujettir à l'impôt selon les mêmes règles et méthodes appliquées aux entreprises privées, et dans certains cas la transition est inachevée — surtout s'agissant de certaines sociétés de ressources naturelles;<sup>53</sup> il en est de même dans certains secteurs tels que la production et la transmission d'énergie, les télécommunications et les transports. Même si l'imposition des bénéficiaires des entreprises publiques n'engendre globalement aucunes recettes nettes pour l'État, les recettes de la TVA et la retenue à la source des salaires peuvent être compromises et l'incivisme fiscal est préjudiciable pour les bonnes pratiques commerciales et le moral général du contribuable; avec les accumulations importantes d'arriérés fiscaux, les rares ressources peuvent être détournées des activités productives dans les administrations. Les capacités de l'administration fiscale sont rarement une solution à elles seules, bien que des efforts puissent être déployés pour identifier les arriérés et les mettre en quarantaine ce qui sera suivi d'une répression.

## F. Droit d'accise

**59. Les droits d'accise — des taxes sur quelques produits clés — sont une importante source de recettes, mais leur tendance est à la baisse** (graphique 13) — principalement semble-t-il à cause de la baisse des taux réels. Leur importance varie aussi

---

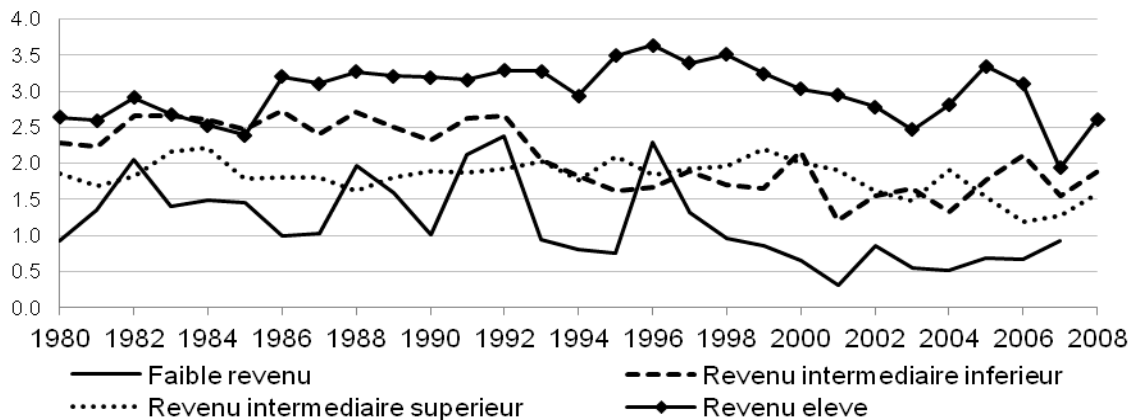
<sup>51</sup> Torvik (2009) avance que leur impact sur la gouvernance signifie que les paradis fiscaux peuvent être particulièrement néfastes pour les pays en développement.

<sup>52</sup> Avec l'autre démarche « basée sur la résidence », les impôts payés à l'étranger peuvent être crédités contre ceux qui sont exigibles dans le pays, si bien que ces impôts étrangers ne constituent pas un passif supplémentaire pour l'investisseur; Mullins (2006) donne davantage de détails.

<sup>53</sup> Les défis propres à ces sociétés sont abordés par McPherson (2010).

considérablement entre les régions et ils sont par exemple beaucoup moins élevés en Afrique subsaharienne et au Moyen-Orient et dans les pays d'Asie centrale qu'en Asie<sup>54</sup> et en Amérique du Sud; les pays francophones d'Afrique comptent moins sur cette source que les pays anglophones.

**Graphique 13. Évolution des recettes des droits d'accise, 1980–2008**



Source: Calculs des services du FMI.

Note: Groupes dynamiques de revenus. Les échantillons sont parfois de petite taille (deux parfois pour les PFR pour 2005–07).

60. **Perçus sur quelques articles clés, les droits d'accise sont source de recettes et, dans certains cas, ont des objectifs sociaux.** Des taxes spéciales sont parfois perçues sur les articles de luxe tels que les bijoux ou les parfums, mais elles ne produisent en général que peu de recettes et donc leur impact sur l'équité n'est que symbolique. La quasi-totalité des recettes des droits d'accise provient des combustibles, du tabac, de l'alcool et d'autres boissons, des voitures et, de plus en plus, des téléphones portables,<sup>55</sup> la raison d'être de ces taxes étant non seulement d'exploiter le potentiel de recettes d'une base relativement inélastique et facilement identifiable mais à différents degrés de modifier les comportements :

- **Produits pétroliers.** Les taxes sur les combustibles s'inscrivent souvent dans des cadres plus larges destinés à stabiliser et modérer les prix de détail intérieurs. Les

<sup>54</sup> Le tabac à lui seul représente environ 8 % des recettes de l'administration centrale de la République populaire de Chine et de l'Indonésie : Barber et al. (2008) et Hu et al. (2008).

<sup>55</sup> En 2009, les droits d'accise sur le tabac et les boissons ont représenté près de 80 % des recettes de ces droits hors combustibles en République Centrafricaine et au Sénégal et 90 % en Égypte et aux Philippines.

subventions directes dans les pays en développement représentaient au milieu de 2009 environ 54 milliards de dollars EU et les recettes nettes non perçues correspondant à une taxe de 0,3 dollar EU le litre s'établissaient à environ 110 milliards de dollars EU (Arze del Granado et al., 2010). Une détermination plus efficace des prix des combustibles aurait des avantages au niveau de la distribution — les études empiriques concluent presque toujours qu'il existe de meilleurs moyens d'aider les pauvres (del Granado et al., 2010) — et permettrait d'alléger certaines préoccupations environnementales (non seulement les changements climatiques mais aussi la pollution et les embouteillages locaux);

- **Cigarettes:** Les considérations d'externalité et de maîtrise de soi font intervenir des taxes plus élevées que la normale (il existe des preuves substantielles que ces taxes sont susceptibles de dissuader les nouveaux fumeurs; Ross et Chaloupka, 2000), et plusieurs études indiquent que les augmentations dans nombre de pays en développement peuvent se concrétiser à la fois sous la forme de l'amélioration des recettes mais aussi de la santé<sup>56</sup> de l'ordre de 0,3-0,4% du PIB en Inde et au Vietnam, par exemple;<sup>57</sup>
- **Boissons alcoolisées et autres :** Les coutumes locales, les préférences sociales et les habitudes de consommation entraînent d'importantes différences de potentiel de recettes. Dans les pays à faible revenu, on accorde un intérêt croissant à la taxation des boissons non alcoolisées en bouteille;
- **Véhicules motorisés :** Outre le fait qu'ils engendrent des recettes substantielles — 0,1 à 0,15 % du PIB au Botswana et au Liban — principalement auprès des plus riches, les taxes sur les véhicules peuvent aussi remédier à certaines externalités et
- **Télécommunications :** La mise aux enchères des licences est en principe la meilleure façon de taxer les rentes potentiellement considérables de ce secteur dont l'importance va croissant. Sinon, les droits d'accise peuvent lever des recettes substantielles sans décourager inutilement l'utilisation (les externalités positives semblent être importantes : Jensen, 2007). Le Libéria, par exemple, lève environ 6 % de ses recettes à partir de cette source. Les montants sont bien inférieurs ailleurs, mais le potentiel est clairement intéressant.

61. **Les droits d'accise sont parmi les taxes les plus simples à appliquer, mais elles présentent des difficultés — dont certaines peuvent être résolues par la coopération régionale.** La concentration de la production et la part élevée des importations rendent l'administration (aujourd'hui généralement située dans le service chargé des gros contribuables) relativement aisée. Le choix entre des droits d'accise spécifiques ou ad valorem (c'est-à-dire spécifiés en montants monétaires ou en proportion du prix,

<sup>56</sup> Voir par exemple, OMS (2010), Sunley (2010) et Petit (à venir).

<sup>57</sup> Union internationale contre la tuberculose et les maladies respiratoires, études de pays disponibles à : <http://www.tobaccofreeunion.org/content/en/217> (4 janvier 2011).

respectivement) est une question qui se pose depuis longtemps : la première forme est la mieux adaptée pour faire face aux externalités (qui dépendent généralement des quantités et non des prix) et a souvent été considérée comme plus simple à administrer, quoique tout avantage d'une imposition spécifique diminue alors que la mise en œuvre compte moins sur le contrôle physique.<sup>58</sup> Néanmoins d'autres préoccupations apparaissent. Les télécommunications, par exemple, soulèvent des questions de mise en œuvre moins familières, y compris la taxation du temps de télécommunication prépayé et l'audit des opérateurs sans le logiciel ni l'expertise technique requis. Nombre de pays sont davantage préoccupés par les problèmes potentiels de la contrebande — alors qu'elle est pour certains une source de recettes. La production illicite et de petite échelle peut aussi compromettre les recettes des droits d'accise (et dans certains cas soulever des problèmes de santé publique). Craignant de causer des pertes de revenus provenant de ces sources, nombre de pays ont hésité à relever les taux. Les mesures administratives, notamment la surveillance étroite des entrepôts sous douane et des expéditions en transit, sont importantes, notamment au sein des unions douanières; toutefois, un certain niveau de coopération politique peut être nécessaire — éventuellement un accord pour relever les taux maximum convenus au niveau régional au sein de la CEMAC et de l'UEMOA.

**62. Dans nombre de pays, il est possible de lever d'importantes ressources supplémentaires à partir des droits d'accise sans causer d'effets adverses au niveau de la répartition.** La part décroissante des droits d'accise dans les recettes fiscales signifie que les possibilités d'augmentation sont considérables (qui feraient plus que compenser toute réduction tarifaire des droits d'accise); elles pourraient éventuellement être appuyées par un certain degré de coopération politique et administrative. Il va de soi que les consignes doivent être spécifiques aux pays (l'importance universelle de l'indexation automatique de taxes spécifiques étant une exception), mais l'Afrique subsaharienne, le Moyen-Orient et l'Asie centrale pourraient par exemple accroître les recettes des droits accise en moyenne de 0,5 % du PIB et de 1,3 % du PIB respectivement en relevant la part des droits d'accise dans le total des recettes par rapport à la moyenne mondiale.

## G. Imposition des petites entreprises

**63. Les petites entreprises sont extrêmement difficiles à gérer et leur potentiel de recettes est limité.** Il s'agit d'un groupe extrêmement hétérogène, depuis les «micro» entreprises — vendeurs de rue, paysans pratiquant une agriculture de subsistance — dont les capacités à payer sont réduites (que ce soit en termes d'équité ou en termes pratiques) jusqu'aux professionnels et aux entreprises qui comptent de nombreux employés. La répartition très biaisée de la taille des entreprises — dans tous les pays mais surtout dans

---

<sup>58</sup> Les autres considérations qui interviennent dans ce choix incluent la stabilité des recettes (la forme spécifique est privilégiée lorsque l'élasticité de la demande est faible) et le maintien de la disponibilité de produits divers à faible prix (la forme ad valorem est privilégiée).



les pays en développement — signifie que ces entreprises sont nombreuses mais que leur potentiel de recettes est minime. En Égypte, les 4.000 sociétés les plus importantes représentent environ 90% du total du chiffre d'affaires; même un relèvement proportionnel majeur des recettes provenant de 5 millions de petites entreprises n'aurait qu'un impact limité sur le total des recettes. Il arrive souvent que les administrations fiscales des pays en développement consacrent d'importantes ressources à cette catégorie dans l'espoir de débusquer des contribuables importants et moyens en procédant à des opérations générales; mais les résultats ont été décevants et les coûts de la mise en œuvre élevés.

**64. Le traitement fiscal des petites entreprises revêt toutefois une importance qui va au-delà des recettes.** On considère souvent que ces entreprises sont particulièrement importantes pour créer des emplois et innover en matière de productivité, quoique les observations à ce sujet soient mitigées.<sup>59</sup> Ce qui est clair c'est qu'elles détiennent souvent une influence politique. Ces considérations, conjuguées à leur potentiel limité de recettes et aux risques de détourner l'administration fiscale de tâches plus cruciales, peut suggérer que seul un impôt symbolique est nécessaire — comme c'est souvent le cas. Il existe néanmoins des raisons convaincantes d'accorder la plus grande attention aux traitements des petites entreprises car elles peuvent :

- ***Minimiser les distorsions de la concurrence et les inefficacités.*** La taxation — ainsi que les coûts de son application effective et éventuellement les risques de pots-de-vin et de harcèlement — peut être une puissante désincitation pour les petites entreprises à régulariser leurs activités. Dans certains cas, le taux d'imposition effectif des nouveaux investissements des petites entreprises est élevé (FIAS, 2007) et pour éviter d'être détectées par les autorités des recettes, les sociétés peuvent choisir de limiter leur croissance. Dans des cas extrêmes, mais qui ne sont pas rares, les sociétés deviennent des «fantômes». Bien que les enquêtes montrent fréquemment que la taxation est loin d'être la seule raison pour laquelle les sociétés ne régularisent pas leurs activités — le droit du travail, les normes sociales et la corruption sont au moins aussi importants — les distorsions apparaissent clairement. Le non-respect de leurs obligations par les petits contribuables, conjugué au fait que les grosses entreprises sont de plus en plus susceptibles de bénéficier d'exonérations fiscales, peut créer une relation en U inversé entre la taille de l'entreprise et les taux d'imposition effectifs qui est loin d'être optimale.<sup>60</sup> Même un impôt sur les petites entreprises qui génère moins que ce qu'il coûte à recouvrir est souhaitable dans la mesure où il minimise ces distorsions (Keen, 2010);

---

<sup>59</sup> Biggs et Shah (1998) observent que les grandes entreprises sont les principaux créateurs d'emplois manufacturiers en Afrique subsaharienne.

<sup>60</sup> Gauthier et Gersovitz (1997) sur le Cameroun; et Gauthier et Reinikka (2006) sur l'Ouganda. Cela peut aussi expliquer en partie que dans la répartition de la taille des entreprises dans les pays en développement, il manque la « taille moyenne ».

- ***Améliorer le moral des contribuables.*** Le respect de leurs obligations par les plus grosses entreprises peut être compromis si elles considèrent que les plus petites entreprises ne s'acquittent pas de montants raisonnables. Et les petites entreprises elles-mêmes sont plus susceptibles de respecter les règles si ils estiment que les autres le font aussi — la balance penche alors du côté de la conformité;
- ***Contribuer à l'édification de l'État.*** Ramener les petites entreprises dans le filet fiscal peut aider à garantir leur participation au processus politique et à améliorer l'attribution des responsabilités au sein de l'État et
- ***Offrir aux petites entreprises elles-mêmes des avantages non fiscaux.*** Le respect des règles peut accroître les capacités de tenue des registres et de sophistication financière par exemple, et donc améliorer l'accès au marché des capitaux. Si les entreprises ne sont pas en mesure d'apprécier ces avantages ou si les gains de productivité qu'ils entraînent ont des retombées plus larges, les autorités fiscales pourraient intervenir au-delà ce qui est justifié par des considérations de revenus.

65. **Les régimes fiscaux des petites entreprises sont extrêmement variés,<sup>61</sup> mais il est possible de créer une structure cohérente autour d'un seuil de TVA relativement élevé.** Trop souvent, le trop faible niveau du seuil de la TVA et la complexité de l'impôt sur le revenu des particuliers (IRPP) sont des incitations à rester en dehors du système fiscal. Un seuil de la TVA raisonnablement élevé — le FMI recommande en général un niveau de 50 à 100.000 dollars EU dans les pays en développement — constitue un point de référence logique pour séparer les contribuables, car on suppose que les sociétés qui se situent au-dessus de ce point disposent des capacités de base pour tenir des registres. Sous ce seuil, on peut distinguer deux groupes : (1) les micro-entreprises, qui peuvent être assujetties à une simple « patente », similaire à une licence (ce qui est probablement la meilleure solution au niveau local) — le but étant d'assurer leur participation au processus politique et de recueillir des informations utiles pour les reclasser ultérieurement dans le régime fiscal standard; (2) un groupe intermédiaire de contribuables qui peut être imposé sur les flux de trésorerie (c'est-à-dire avec une passation en charge immédiate des investissements sans déduction des coûts financiers) ou sur le chiffre d'affaires, pour copier grosso modo l'IRPP (les taux progressifs, y compris les exonérations standard, s'appliqueraient aux entreprises non constituées en sociétés).<sup>62</sup> La difficulté n'est pas tant

---

<sup>61</sup> Bodin (2010) et Bodin et Koukpaizan (2008) se sont penchés sur l'évolution récente et les options d'imposition des petites entreprises dans les pays dont le revenu est inférieur, y compris sur les dispositifs de retenue à la source et de recouvrement anticipé abordés plus loin.

<sup>62</sup> Lorsque les pays sont réticents à relever le seuil de la TVA qui est trop faible, ce traitement pourrait s'appliquer à certains au-dessus de ce seuil.

que les petits commerçants ne sont pas capables de tenir des comptes simples — mais plutôt de les convaincre de les communiquer.<sup>63</sup>

**66. Les dispositifs de retenue de l'impôt à la source et du recouvrement anticipé peuvent contribuer à renforcer le civisme fiscal des petites entreprises, mais il faut y faire appel avec parcimonie.** Les petits contribuables ont des transactions avec les contribuables importants et moyens et ils importent : une retenue à ces stades peut améliorer le respect des règles. Le recouvrement anticipé sur les importations est courant en Afrique et ailleurs, parfois à des taux supérieurs pour les entreprises non inscrites. Dans la plupart des cas, le paiement anticipé ne peut-être imputable que sur l'impôt sur le revenu, bien que certains appliquent certaines formes de retenue de la TVA à la source. Certains pays (le Burkina Faso, le Mali) ont aussi introduit le recouvrement anticipé sur les transactions intérieures. Bien que le principe de ces dispositifs semble attrayant et qu'ils mobilisent souvent des recettes conséquentes,<sup>64</sup> ils sont généralement sources de grandes difficultés lorsqu'ils sont appliqués largement : la grande facilité avec laquelle ils mobilisent des recettes peut décourager les réformes difficiles, aggraver le problème de crédit et de remboursement, inviter la corruption et ils peuvent devenir si omniprésents qu'ils compromettent la cohérence du système fiscal dans son ensemble.<sup>65</sup>

## H. Taxation de l'immobilier

**67. Les taxes foncières peuvent être efficaces et équitables et particulièrement bien adaptées aux administrations locales.** Au plan de l'efficacité, elles sont intéressantes parce que leurs caractéristiques sont spécifiques du lieu; elles portent donc sur une base imposable relativement immobile qui est moins vulnérable que les autres à la concurrence fiscale; du fait que les taux sont actuellement bas, il est vraisemblable que les déficiences imputables à des relèvements marginaux seront modestes. Elles sont progressives car il existe une corrélation positive entre le bien, le revenu et le patrimoine du propriétaire. Les valeurs foncières reflètent largement la fourniture des services locaux

---

<sup>63</sup> Les charges sociales peuvent soulever des difficultés particulières pour la gestion des entreprises plus petites. Même si les prestations de retraite et de santé sont liées aux charges individuelles, de simples dispositifs forfaitaires ne prendront pas en compte toutes les informations requises : il n'existe donc pas de solution évidente autres que la retenue à la source. Cette question sera de plus en plus pressante lorsque les pays élargiront leurs systèmes sociaux et il sera alors plus difficile de justifier les régimes spéciaux des petits contribuables.

<sup>64</sup> Araujo-Bonjean et Chanbas (2003) relèvent que la retenue sur les importations de voitures représente 18 % des recettes de taxes indirectes au Bénin (2001), mais il s'agit là d'un cas extrême.

<sup>65</sup> Plusieurs questions potentielles de cohérence avec l'OMC se posent si le remboursement et le crédit n'éliminent aucune charge additionnelle sur les importations pour le contribuable qui s'acquitte de l'impôt.

et ces taxes sont donc des instruments de taxation locale bien adaptés. (Plimmer et McCluskey, 2010).<sup>66</sup>

68. **En termes absolus, leur potentiel de recettes est modeste, mais il est important pour les administrations locales.** Dans les pays en développement, les taxes foncières ne génèrent souvent que moins de 0,1 % du PIB et rarement plus de 0,5 % (Bolivie, Cap-Vert, Honduras et Kazakhstan). Mais elles peuvent aussi représenter 50 % des recettes de l'administration locale (Arménie, Lesotho et Pérou). Si l'on ne peut compter sur le potentiel des taxes foncières pour renforcer les recettes nationales, elles peuvent tout à fait financer une amélioration des services de l'administration locale — responsabilisation et gouvernance des administrations publiques. Nombre de pays en développement (notamment l'Égypte, la Namibie et le Vietnam) ont donc entrepris des réformes de la taxe foncière.

69. **Si les revenus sont faibles, la faute incombe à la conception et à la mise en œuvre — mais à plus long terme il y a des solutions.** La base est souvent entamée par de multiples exonérations, les taux sont faibles, les droits de propriété ne sont pas toujours clairement définis et la couverture du cadastre est insuffisante, les valeurs des biens ne sont pas actualisées (dans les pays en développement, les variations relatives des prix sont importantes dans les centres urbains qui connaissent une croissance rapide), ce qui est souvent le résultat d'une incitation à la sous-évaluation exacerbée par les taxes forfaitaires et les impôts sur les plus-values; en outre, l'application est hésitante. Il existe néanmoins de nombreuses façons d'évaluer la valeur des biens et de les imposer (Mikesell et Zorn, 2008). Par exemple, les techniques de valorisation vont des simples taxes foncières unitaires (Vietnam Nigéria) aux systèmes basés sur le marché. On peut aussi faire appel à des systèmes d'évaluation en masse assistés par ordinateur pour fixer les prix selon le modèle hédonistique<sup>67</sup> (Eckert, 2008); la technologie satellitaire minimise la nécessité des inspections sur place. Les progrès peuvent toutefois prendre de nombreuses années. Il convient de développer les capacités locales; si ce sont les agences nationales qui assument l'administration des taxes foncières (comme c'est le cas en Tanzanie), cela sape la responsabilisation au niveau local et détourne l'attention de réformes plus essentielles. L'établissement d'un cadastre est une opération de longue haleine. Mais c'est un domaine à même de générer des recettes supplémentaires d'une manière efficace, juste et susceptible de faire progresser la réceptivité des administrations.

---

<sup>66</sup> Chambas (2010) insiste sur les possibilités d'amélioration des finances des administrations locales en Afrique subsaharienne.

<sup>67</sup> À l'aide des données sur les transactions observées pour prédire les valeurs de marché des biens sur la base de leurs caractéristiques.

#### IV. INSTITUTIONS ET TRANSPARENCE

70. **L'engagement politique est indispensable au progrès et ceux qui s'en font les «champions» sont essentiels — mais une réforme durable exige de profonds changements institutionnels.** La quasi-totalité des réformes mentionnées ici qui ont été couronnées de succès sont associées à deux ou trois décideurs ou représentants spécifiques. Trop souvent néanmoins, les progrès cessent ou reculent lorsqu'ils quittent leurs fonctions. Pour pérenniser le changement, surtout en présence de chocs cycliques — à la fois les chocs négatifs qui peuvent durcir la résistance à l'élargissement de la base et les changements positifs qui réduisent les pressions en faveur du changement — exigent que chaque étape soit marquée par des gains inaltérables.

71. **Une mobilisation effective et juste requiert une analyse informée et soignée ainsi que des institutions et des pratiques transparentes.** Les débats reposant sur des faits peuvent être cruciaux pour dégager le consensus politique et social nécessaire à une amélioration durable. Les principaux éléments incluent :

- ***Des lois fiscales simples et transparentes.*** À cet égard, nombre de pays en développement surpassent les économies avancées car ils ont adopté ces dernières années des lois de haute qualité. Leur application peut néanmoins se révéler difficile, par exemple parce que les procédures d'appel sont lentes et pesantes;
- ***La quantification et l'analyse des dépenses fiscales.*** En chiffrant les coûts en recettes des dispositifs fiscaux préférentiels, les analyses des dépenses fiscales informent et stimulent l'analyse et les débats pour juger si ces dispositifs sont compensés par des avantages sociaux. Le calcul et l'interprétation des dépenses fiscales comportent nombre de subtilités (Villela, Lemgruber et Jorratt, 2010), mais les analyses sont simples au plan conceptuel et sont de plus en plus fréquentes dans les pays en développement : elles sont courantes en Amérique latine et le Maroc et le Sénégal, par exemple, les produisent aujourd'hui fréquemment. Elles font souvent ressortir les coûts élevés en recettes — environ 5 % du PIB au Sénégal. Pour autant, dans de nombreux cas les données nécessaires (par exemple, sur les activités des zones franches) ne sont purement et simplement pas recueillies;
- ***Des cellules de politique fiscale compétentes.*** L'analyse des politiques n'est souvent qu'une fonction accessoire et réactive de l'administration fiscale qui n'a souvent ni les compétences spécialisées ni la largeur de vues requises. Fréquemment, les lacunes en matière de capacité à quantifier et comprendre les écarts fiscaux, analyser les recettes et les effets des modifications fiscales au niveau de la répartition et recenser les tendances émergentes et y répondre sont souvent considérables. Sans l'expérience et l'autorité d'une cellule spécialisée de l'analyse de la politique fiscale au sein du Ministère des finances, qui travaille en relation étroite avec l'administration des recettes et est habilitée à recueillir les

informations auprès de tout un éventail d'organes d'État, de nombreux obstacles surgiront pendant la mise au point des changements fiscaux dont l'appropriation sera de manière inhérente limitée; et

- ***Participation d'une plus grande partie de la communauté.*** Une interaction régulière entre les autorités fiscales et les contribuables éduque les deux parties, renforce la confiance et peut se traduire par des mesures qui sont à la fois mieux conçues et plus largement acceptées. Les interactions avec les organisations de la société civile et les universitaires locaux, ainsi qu'une couverture médiatique bien informée peut assurer la communication des priorités des réformes et les orienter.

72. **Il vaut la peine d'examiner de plus près les initiatives destinées à encourager la transparence dans les relations fiscales.** L'une d'entre elles, largement débattue, est le « rapport pays par pays » actuellement à l'étude au sein de la Commission européenne et du groupe de travail du Comité d'aide au développement (CAD) de l'OCDE sur la taxation et le développement. Généralement, les objectifs de ces initiatives, qui cherchent à généraliser dans une certaine mesure l'Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE), sont doubles : accroître la responsabilisation des administrations publiques s'agissant des recettes qu'elles mobilisent et promouvoir la transparence publique des impôts versés par les entreprises, ce qui devrait permettre, éventuellement, de sanctionner les abus en matière de prix de transfert. Globalement, le but est de bien faire comprendre — ce qui n'est pas nécessairement stipulé par les règles fiscales actuelles — la correspondance qui existe entre le lieu où sont enregistrés les bénéfices financiers des sociétés et/ou de leurs activités et le lieu et le montant de l'impôt sur le revenu versé. Pour avancer, il sera probablement nécessaire d'éclaircir à la fois les objectifs et la valeur ajoutée de ce type d'exercice. Les sociétés publiques, par exemple, ont déjà des obligations de déclaration d'informations fiscales dans nombre de pays. Cette question hautement technique mérite une étude plus approfondie ainsi qu'un débat au niveau international. Au minimum, elle peut favoriser une réflexion plus détaillée sur la meilleure façon de promouvoir une transparence accrue dans le cadre de l'architecture fiscale internationale existante.

73. **On reconnaît de plus en plus l'importance de la mobilisation des recettes dans le contexte de la vague historique de développement des États.** Une partie de la littérature souligne que la capacité à recouvrer les recettes fiscales reflète les décisions d'investissement préalables et examine comment celles-ci sont représentatives de considérations telles que la stabilité politique, l'ampleur des intérêts communs — les menaces extérieures étant l'exemple principal — et le degré de consensus (Acemoglu, 2005; et Besley et Persson, 2009 et 2010). Dans les récents documents de stratégie, on retrouve très souvent la « nouvelle sociologie fiscale » qui avance que la taxation peut encourager le renforcement des États à la fois en focalisant les négociations entre l'État et les citoyens et en permettant le développement d'institutions de haute qualité pour le recouvrement des impôts (Bräutigam, 2008).

74. **Pour autant, il est difficile de voir comment ces préoccupations peuvent influencer sur les avis fondamentaux en matière de fiscalité.** Certaines dimensions du renforcement de l'État dépassent le cadre de la fiscalité. Par exemple, on sait que les structures constitutionnelles ont un impact sur la performance fiscale et que l'instabilité politique va de pair avec une faible efficacité C de la TVA (Aizenman et Jinjarak, 2008): mais il s'agit là de questions qui dépassent le cadre des avis en matière de fiscalité. Les recommandations habituelles sur les exonérations, la gestion des ressources naturelles et la décentralisation sont déjà largement induites par des préoccupations plus larges que celles qui sont strictement fiscales. Les récentes contributions ont montré à quel point il était important de renforcer la perception des liens qui existent entre s'acquitter de ses impôts et jouir des avantages des dépenses publiques et ont souligné qu'il était clairement constructif que chacun en prenne davantage conscience (cela concerne aussi les économies avancées). L'amélioration de la gestion des finances publiques peut jouer ici un rôle crucial — et doper la confiance du public — et il en est de même pour la transparence des décisions relatives aux dépenses publiques. Quant à savoir si l'allocation précise des impôts peut être utile, comme certains l'ont avancé, la question reste ouverte : outre la corruption à laquelle cette allocation est souvent associée, si l'allocation constitue une véritable contrainte pour les dépenses de certains articles, elle peut se traduire par une rigidité préjudiciable; dans le cas contraire, elle nuit à la transparence. Nombre des « impôts vexatoires » ciblés par la réforme dans les pays en développement, trouvent leur origine précisément dans une certaine forme d'allocation. Les conséquences du renforcement de l'État pour la taxation des petites entreprises — ce qui plaide en faveur des efforts pour en tenir compte dans le système fiscal afin d'accroître les responsabilités qui doivent être assumées par les administrations publiques — sont assez claires; la question est de savoir quel est leur poids par rapport aux autres considérations examinées plus haut.

75. **Les donateurs ont aussi un rôle à jouer.** Ils se doivent d'honorer leurs engagements d'aide et d'étudier quelle est la structure optimale de l'aide, y compris en ayant recours à des repères contrôlables, afin d'encourager la mobilisation des recettes. On pourrait améliorer la coordination de la teneur et des démarches de l'assistance technique relative à la fiscalité. On peut aussi plaider en faveur d'un relâchement des obligations (comme certains le font actuellement) d'exonérations fiscales pour les projets financés par les donateurs. Il en découle des complexités administratives et cela peut légitimer les exonérations qui deviennent un outil stratégique de routine, alors que leur raison d'être (compte tenu de la volonté croissante d'offrir une assistance budgétaire directe aux pays qui ont des dispositifs de gouvernance adéquats) est de plus en plus floue (International Tax Dialogue, 2006).

## V. QUESTIONS À DÉBATTRE

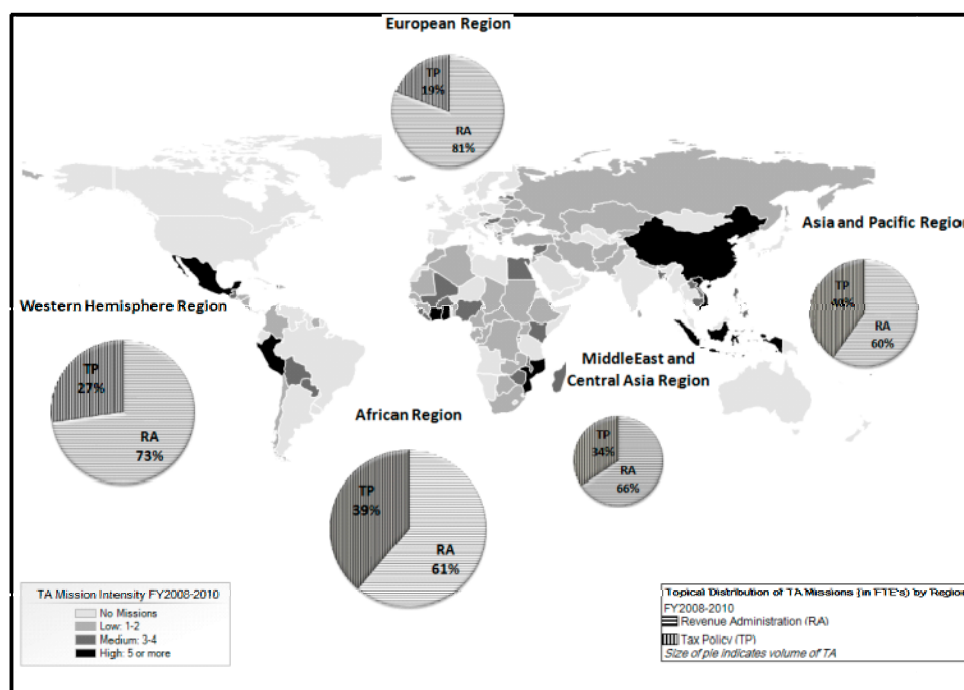
- Les administrateurs sont-ils d'accord qu'il serait possible de mobiliser des ressources supplémentaires considérables pour faire face aux besoins prioritaires élevés de dépenses de nombre de pays à faible revenu ?
- Les administrateurs estiment-ils que les principes de réformes de l'administration et des politiques décrits dans le présent document sont une base solide pour de nouveaux progrès dans la mobilisation des recettes dans les pays à faible revenu ?
- Les administrateurs sont-ils d'accord que la sous-imposition des particuliers et des élites à hauts revenus/avec un patrimoine doit être examinée avec davantage de fermeté?
- Les administrateurs sont-ils d'accord que les efforts de conception et de mise en œuvre de la TVA devraient se poursuivre afin de concrétiser son plein potentiel?
- Les administrateurs sont-ils d'accord que les exonérations et les traitements fiscaux préférentiels sont une entrave importante à la mobilisation des ressources dans nombre de pays en développement et qu'il convient de faire davantage pour les éliminer?
- Les administrateurs sont-ils d'accord qu'il pourrait être très important pour renforcer les États de se pencher sur les problèmes de conformité et de gouvernance en matière de fiscalité?
- Les administrateurs sont-ils d'accord qu'une plus large coopération fiscale internationale, y compris entre les pays avancés et en développement, peut jouer un rôle important pour renforcer la mobilisation des recettes?



## Appendice I. Assistance technique sur les questions fiscales

L'assistance technique que fournit le Département des finances publiques (FAD) aux pays membres du FMI, sur leur demande, est vaste et prend diverses formes. Au cours de l'exercice 2011, il y aura environ 35 missions menées par les services du siège de l'institution sur les questions de politique fiscale et environ 61 missions relatives à l'administration des recettes. Certaines de ces missions se déroulent dans les économies avancées et portent sur la riposte à la crise, mais la majorité continue d'avoir lieu dans les pays en développement (graphique 14 de l'Appendice). Des membres spécialisés des services du FMI se joignent aussi aux missions des départements géographiques (là encore, cela concerne aussi les pays avancés) afin d'examiner des sujets précis. Le soutien à court terme est offert par le biais de sept<sup>68</sup> centres régionaux d'assistance technique qui tous comptent un conseiller spécialiste de l'administration des recettes. Le FAD organise aussi de temps à autre des ateliers sur des thèmes spécifiques (tels que la taxation des petites entreprises et la prévision des recettes) ainsi que des conférences ponctuelles de haut niveau (le plus récemment sur la taxation des ressources naturelles). Ce travail d'assistance technique pourra s'appuyer sur deux fonds fiduciaires spécialisés récemment créés concernant la politique et l'administration fiscales et la gestion de la richesse des ressources naturelles (FMI, 2010b, c).

**Graphique 14 de l'Appendice. Intensité des missions sur l'administration des recettes et la politique fiscale, exercices 2008–10**



Source: Calculs des services du FMI.

<sup>68</sup> De nouveaux centres sont prévus pour l'Asie centrale et l'Afrique australe.

Les enseignements tirés du travail d'assistance technique du FAD apparaissent dans plusieurs ouvrages (ces dernières années, sur la TVA, l'administration des douanes et la taxation des ressources naturelles),<sup>69</sup> qui ont été très demandés ainsi que dans une série de notes techniques sur l'administration des recettes.

Le Département juridique offre une importante assistance dans la rédaction des lois fiscales, en coordination étroite avec les travaux du FAD. Au cours d'une année, il peut y avoir environ 25 missions à court terme du Département juridique consacrées à la rédaction; au cours des deux dernières décennies, le Département juridique a aidé à rédiger environ 200 lois ou réglementations fiscales adoptées dans une soixantaine de pays.

La Banque mondiale, de même que les banques régionales de développement et les donateurs, dans diverses mesures, offrent une assistance technique portant sur la fiscalité : International Tax Compact (2010) et Michielse et Thuronyi (2010) fournissent les analyses initiales et le G-20 a demandé une cartographie précise. Même si le concordat ne dit rien des rôles respectifs du FMI et de la Banque mondiale, dans la pratique le FMI joue depuis plusieurs années un rôle plus proéminent sur les questions de politique fiscale; l'institution a offert des analyses stratégiques sur l'administration des recettes; quant à la Banque mondiale, elle a axé son rôle sur le financement et la gestion des grands projets de réforme administrative.

Le FMI entretient des relations étroites avec les associations d'administrations fiscales, telles que le nouveau Forum sur l'administration fiscale en Afrique et le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT). Le FMI a aussi été un membre fondateur, conjointement à l'OCDE et à la Banque mondiale, du Dialogue fiscal international (DFI). Le DFI se propose d'être une source d'information sur les questions techniques à l'usage des dirigeants par le biais de son site web ([www.itdweb.org](http://www.itdweb.org)) qui est aussi une plate-forme d'échange d'informations sur l'assistance technique et d'autres activités; il encourage le partage des expériences lors d'une grande conférence semestrielle (la prochaine sera intitulée « Impôts et inégalité »); avec le soutien du DfID, il a aussi entrepris des travaux en vue de recueillir des informations comparatives sur l'administration fiscale en Afrique.

---

<sup>69</sup> Respectivement Ebrill et al. (2001), Keen (2003), et Daniel, Keen et McPherson (2010).

## Appendice II. Réforme fiscale dans les États post-conflit et les États successeurs

Les stratégies pour mettre en place une taxation effective dans les États post-conflit, décrites dans Gupta et al. (2005), sont illustrées par les expériences du Libéria et du Mozambique; l'ex- République yougoslave de Macédoine est un exemple de réforme dans un État successeur à revenu intermédiaire supérieur axée sur la création d'un climat propice aux affaires.

**Libéria** : Un conflit civil prolongé a anéanti les administrations fiscale et douanière. Grâce à une vaste assistance technique en matière de stratégie et d'administration, dans laquelle le Département des finances publiques a joué un rôle de premier plan, les recettes ont grimpé de 6,2 % du PIB en 2003 à près de 20 % en 2009. Les premiers efforts se sont concentrés sur une refonte majeure du recouvrement des recettes des douanes et sur un petit nombre de grosses entreprises gérées par un petit bureau spécialisé. Une réforme administrative à plusieurs volets a ensuite porté sur les dispositifs organisationnels, les formulaires et les procédures, les systèmes et les dispositifs de gouvernance ainsi que sur tout un éventail de questions stratégiques, notamment un cadre fiscal pour les ressources naturelles (pétrole, mines, foresterie et exploitation forestière). Les étapes suivantes prévoyaient le passage à un tarif extérieur commun et un remplacement de la taxe sur les ventes par une TVA, comme convenu au sein de la CEDEAO. Les efforts à moyen terme relatifs aux recettes des ressources naturelles ont toutefois été compromis par un certain nombre de concessions spéciales dans le secteur minier et par des problèmes de baux fonciers dans le cadre des contrats de foresterie.

**Mozambique**.<sup>70</sup> La pierre angulaire des gros efforts de réforme depuis la fin de la guerre civile dévastatrice en 1992 a été une réforme ambitieuse avec un soutien technique important du Département des finances publiques du FMI et d'autres en matière de politique et l'administration fiscales. Les efforts initiaux ont été axés sur la simplification des tarifs et sur la refonte de l'administration des douanes. Il a ensuite été procédé à la réforme des impôts indirects intérieurs, qui remplaçaient les taxes en cascade par une TVA et certains droits d'accise puis sur le renforcement de l'administration fiscale intérieure. Au cours de la phase finale, les impôts directs ont été transformés (mise en place d'un impôt unifié sur le revenu des sociétés et passage d'un IRPP cédulaire à un impôt global); un office des recettes a également été créé. Le recouvrement des recettes (à l'exclusion des recettes des ressources naturelles) qui représentait environ 8,5 % du PIB en 1992/93, se situe aujourd'hui à environ 15 %.

---

<sup>70</sup> Cette description s'inspire de Castro et al. (2009).

***Ex-République yougoslave de Macédoine.*** Les efforts administratifs — avec l'assistance du Département des finances publiques financée en partie par l'État néerlandais — ont porté sur le fusionnement du recouvrement des charges sociales avec celui de l'IRPP. Il a fallu pour cela toute une série de réformes juridiques, organisationnelles et stratégiques (harmonisation des bases de l'IRPP et des charges sociales, par exemple, et alignement des procédures administratives et des systèmes de technologie de l'information). Les charges sociales minimum ont aussi été réduites, ce qui a éventuellement eu des effets sur l'emploi et le respect des règles. Le recouvrement intégré a débuté en janvier 2009 et selon les indications, a débouché sur des avantages substantiels (a) pour l'État, avec l'accroissement du recouvrement des charges sociales (en dépit du ralentissement économique, le nombre de travailleurs déclarés a augmenté d'environ 16 % et le total les recettes de l'IRPP et des charges sociales d'environ 8%); (b) pour les employés, du fait d'une réduction des retards de paiement des salaires (la fermeté des mécanismes du versement des charges sociales a aussi assuré la rapidité du paiement des salaires) et (c) pour les employeurs, du fait d'une grande simplification. Parallèlement, dans le but d'attirer des IDE et de stimuler l'emploi, une taxe forfaitaire a été introduite dont la principale caractéristique (compte tenu du fait que la grande majorité des travailleurs bénéficiaient déjà d'un taux marginal unique) est un taux très faible de 10 % (à la fois pour l'IRPP et l'impôt sur le revenu des sociétés). Dans ce domaine, les avis du Département des finances publiques — en vue de sauvegarder les recettes en limitant la multiplicité des concessions et des réductions fiscales — ont peut-être été moins écoutés.

### Appendice III. Données

**L'analyse contenue dans le présent document repose à la fois sur les données de SFP (Statistiques de finances publiques), des Perspectives de l'économie mondiale (PEM) et d'autres sources pour la période commençant en 1980.** Cet éclectisme tient aux limitations des données disponibles sur les recettes des pays en développement. Bien que les statistiques de finances publiques (*Government Financial Statistics*) soient largement utilisées, elles comportent de grosses lacunes, et les chiffres peuvent différer sensiblement de ceux qui sont établis par les économistes chargés des pays en question et qui sont recueillis pour le rapport sur les *Perspectives de l'économie mondiale*. Il manque souvent des détails essentiels sur la composition des recettes, notamment en produit de la TVA et autres impôts indirects, et en recettes (de plus en plus importantes) tirées des ressources naturelles.

**La création d'un ensemble complet de variables de recettes pose plusieurs défis.** Premièrement, les normes d'établissement des données SFP, initialement dictées par le manuel de 1986, ont été profondément remaniées avec l'introduction du nouveau cadre SFP en 2001. Il est ainsi difficile d'établir des statistiques de finances publiques qui soient cohérentes et comparables pour la période antérieure à 1999. Il existe des ruptures de séries chronologiques dues à des différences de terminologie et de composition des séries en question, ainsi que des problèmes d'échelle. Deuxièmement, les données peuvent être enregistrées soit sur la base caisse, soit sur la base des droits constatés. Pour maximiser l'échantillon de pays à faible revenu, les données sur les recettes utilisées ici sont établies sur la base caisse. Troisièmement, des problèmes similaires se posent pour les autres sources de données des administrations publiques. Les données des PEM sont directement tirées des fichiers de finances publiques des pays, mais une grande partie des données chronologiques n'est pas disponible en raison de l'adoption d'un nouveau cadre et seules les données récentes sont présentées conformément à ce dernier. Les données de l'OCDE sur les recettes ont une meilleure couverture temporelle, mais le nombre des pays couverts est limité.

**Total des recettes publiques en pourcentage du PIB.** Les données utilisées au départ sont celles des PEM sur les recettes des administrations publiques. Certaines des lacunes qu'elles comportent pour la période antérieure à 2001 sont comblées à l'aide de chiffres provenant d'un ensemble de données PEM précédemment établi par le Département des finances publiques. Pour le reste, ce sont les données SFP sur les recettes des administrations publiques qui sont utilisées et, lorsqu'elles ne sont pas disponibles, nous avons recours aux données SFP sur l'administration centrale consolidée<sup>71</sup>. Comme dans la plupart des cas les données manquantes sur les recettes des administrations publiques sont celles qui se rapportent aux pays en développement à faible revenu, il semble raisonnable

---

<sup>71</sup> Il s'agit des séries "Total des recettes" du manuel SFP 2001 et "Total des recettes et dons" du manuel SFP de 1986.

d'opter pour cette solution de remplacement puisque la plus grande partie des recouvrements de recettes dans ces pays se situe généralement au niveau de l'administration centrale. Le manuel SFP de 2001 diffère de celui de 1986 en ce que ce dernier n'inclut pas les cotisations sociales des administrations publiques en tant qu'employeur dans la consolidation des données sur ces administrations; autrement dit, il se peut qu'il y ait une erreur systématique à la baisse dans les données des premières années d'échantillonnage, qui sont fondées sur le manuel SFP de 1986.

***Recettes publiques hors dons en pourcentage du PIB*** : nous les calculons en utilisant la méthode décrite ci-dessus, mais en soustrayant les dons des données PEM et SFP sur le total des recettes publiques.

***Recettes fiscales en pourcentage du PIB*** : il s'agit du total des recettes fiscales, y compris les cotisations de sécurité sociale, recouvrées par les administrations publiques, rapporté au PIB aux prix du marché. Les principales composantes en sont : i) les impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital; ii) les impôts sur les salaires et la main-d'œuvre; iii) les impôts sur le patrimoine; iv) les impôts sur les biens et services; et v) les impôts sur le commerce extérieur et les transactions internationales. Pour calculer cette variable, nous utilisons tout d'abord le total des recettes fiscales des administrations publiques tiré des données de l'OCDE, qui ont une couverture temporelle complète, sauf pour la dernière année d'échantillonnage car les données disponibles au moment de ces travaux s'arrêtent à 2009. Les cotisations de sécurité sociale sont une sous-composante du total des recettes fiscales dans les données de l'OCDE mais constituent une catégorie séparée de recettes non fiscales dans celles des PEM/SFP. Pour établir les séries de données complètes de 1980-2010, nous prenons tout d'abord les données fiscales de l'OCDE et comblons ensuite les lacunes en faisant la somme des recettes fiscales et des cotisations sociales tirées des PEM et des SFP 2010.

***Recettes tirées des impôts sur le revenu en pourcentage du PIB*** : il s'agit des impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital perçus généralement sur i) les rémunérations de la main-d'œuvre; ii) les intérêts, dividendes, loyers et royalties; iii) les gains et les pertes en capital; iv) les bénéfices des sociétés de capitaux et de personnes; v) la partie imposable des prestations de sécurité sociale, pensions et capitaux d'assurance vie; et vi) les autres revenus divers. Des données sont recueillies sur le total des recettes tirées de l'impôt sur le revenu et sur les recettes au titre de l'impôt sur le revenu des sociétés et celui des personnes physiques (IRPP). Pour ce qui est du total des recettes fiscales, les données principalement utilisées sont celles de l'OCDE et des PEM et les lacunes qui subsistent sont comblées à l'aide de données SFP.

***Recettes provenant des impôts sur les biens et services en pourcentage du PIB*** : ce sont les impôts prélevés sur la production, l'extraction, la vente, le transfert, la location ou la livraison de biens et la prestation de services, ainsi que sur l'utilisation de ces biens. Les principales composantes en sont : i) les impôts généraux sur les biens et services (taxes sur

la valeur ajoutée, impôts sur la vente et impôts sur le chiffre d'affaire et autres impôts généraux sur les biens et services); ii) les accises; iii) les autres impôts sur les bénéfices des monopoles fiscaux, sur des services déterminés et sur l'utilisation des biens pour exercer des activités. Les données sont établies, par ordre de succession, à l'aide de celles de l'OCDE, des PEM et des SFP.

***Recettes tirées de la taxe sur la valeur ajoutée en pourcentage du PIB*** : calculées à partir des données de l'OCDE et des SFP uniquement, car celles des PEM ne font pas apparaître ce niveau de désagrégation. Lorsque les données SFP ne sont pas disponibles, c'est la base de données de Keen et Mansour (2010) pour les pays d'Afrique subsaharienne, établie à partir des documents nationaux et des fichiers de finances publiques du FMI, qui est utilisée. Dans certains cas, si une taxe sur la valeur ajoutée est en vigueur dans un pays et qu'aucune autre source n'est disponible, nous prenons, à la place des recettes de la TVA, celles provenant des impôts généraux sur les biens et services.

***Recettes tirées des impôts sur le commerce extérieur en pourcentage du PIB*** : comprennent les recettes au titre des droits de douane et autres droits à l'importation, des taxes à l'exportation, les bénéfices des monopoles d'exportation ou d'importation, les bénéfices de change et les recettes tirées des taxes sur les opérations de change. Les sources utilisées sont les séries de l'OCDE (somme des droits à l'importation et des taxes à l'exportation) et des PEM, les lacunes restantes étant comblées à l'aide des données de Baunsgaard et Keen (2010) et des SFP.

***Taux statutaires des impôts sur les sociétés et indirects*** : ils sont tirés de l'Enquête 2010 du cabinet KPMG sur les impôts sur les sociétés et indirects pour la période commençant en 2001, ainsi que de la base de données du Département des finances publiques sur les taux relatifs aux années antérieures à 2001. Cette dernière source s'appuie sur la *World Tax Database* établie par l'Université du Michigan.

***Richesse en ressources***. Cette variable fictive est calculée à l'aide des rentes des ressources tirées de l'indicateur « Épargne nette ajustée » de la Banque mondiale, qui calcule les rentes des hydrocarbures et des minéraux en faisant la différence entre les prix mondiaux et le coût moyen unitaire d'extraction, multiplié par le volume total de production d'une année donnée. Pour rendre compte de la richesse en ressources à l'échelle d'un pays, les rentes sont agrégées de manière à recouvrir le pétrole, le gaz naturel, la bauxite, le cuivre, le plomb, le nickel, les phosphates, l'étain, le zinc, l'or, l'argent et le fer. Les pays riches en ressources à une date donnée sont ceux dont les rentes sont estimées à plus de 10 % du PIB.

## **Groupes de revenu**

***Fixes***. Les pays sont groupés suivant la méthodologie de la Banque mondiale, qui divise les pays selon le revenu national brut pour 2009 (RNB par habitant), calculé à l'aide de la

méthode Atlas de la Banque mondiale<sup>72</sup>. Les groupes sont les suivants : faible revenu, 995 dollars ou moins; revenu intermédiaire inférieur, 996–3.945 dollars; revenu intermédiaire supérieur, 3.946–12.195 dollars; et revenu élevé, 12.196 dollars ou plus. Voir le tableau 3 de l'appendice.

***Dynamiques.*** Les groupes sont définis sur la base du RNB par habitant pour l'année, calculé également à l'aide de la méthode Atlas de la Banque mondiale. Les pays à faible revenu sont ceux qui se situent dans le 25<sup>e</sup> percentile inférieur de la distribution du RNB dans une année donnée. Les pays à revenu intermédiaire inférieur sont ceux qui se classent dans le 25<sup>e</sup> percentile juste au-dessus, suivis des pays à revenu intermédiaire supérieur. Les pays à revenu élevé sont ceux du 25<sup>e</sup> percentile supérieur.

---

<sup>72</sup> Pour réduire l'impact des fluctuations temporaires des taux de change sur les comparaisons de revenu national entre pays, la Banque mondiale convertit en dollars EU le RNB en monnaie nationale à l'aide du facteur de conversion de l'Atlas. Le facteur de conversion est la moyenne sur trois ans des taux de change ajustés en fonction de la différence entre le taux d'inflation dans le pays (égal à la variation du déflateur du PIB du pays) et celui d'un groupe déterminé d'économies avancées (moyenne pondérée des déflateurs du PIB des pays en DTS).



Tableau 2 de l'appendice. Statistiques résumées

Variable	Obs	Moy.	Écart type	Min	Max
<b><i>Ensemble des pays de l'échantillon</i></b>					
Recettes publiques, en % du PIB	4808	28.7	12.4	0.0	72.7
Recettes publiques hors dons, en % du PIB	4783	27.8	12.8	0.0	72.7
Recettes fiscales publiques, en % du PIB	4587	20.5	10.9	0.0	61.4
Impôt sur le revenu, en % du PIB	3361	6.9	5.6	0.1	46.3
Impôt sur le revenu - sociétés, en % du PIB	2642	3.0	2.5	0.0	24.2
Impôt sur le revenu - personnes physiques, en % du PIB	2445	4.7	4.8	0.0	26.5
Impôts sur les biens et services, en % du PIB	3269	7.4	4.2	0.0	32.2
Recettes TVA, en % du PIB	1588	5.9	2.5	0.0	14.5
Impôt sur le commerce extérieur, en % du PIB	4208	3.6	4.2	0.0	41.8
Richesse en ressources : variable fictive	5394	0.2	0.4	0.0	1.0
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	3080	33.5	11.1	0.0	75.0
Taux de la TVA, 2010	4309	15.8	4.6	3.0	25.5
<b><i>Pays à revenu élevé : OCDE [N=30]</i></b>					
Recettes publiques, en % du PIB	885	41.5	9.0	17.8	70.9
Recettes publiques hors dons, en % du PIB	885	41.4	9.0	17.8	70.9
Recettes fiscales publiques, en % du PIB	864	35.4	7.3	8.4	52.2
Impôt sur le revenu, en % du PIB	861	12.9	5.2	4.0	31.2
Impôt sur le revenu - sociétés, en % du PIB	855	3.1	1.8	0.3	13.0
Impôt sur le revenu - personnes physiques, en % du PIB	850	9.7	4.9	0.1	26.5
Impôts sur les biens et services, en % du PIB	859	11.2	3.1	3.7	22.0
Recettes TVA, en % du PIB	691	6.8	2.1	1.0	14.5
Impôt sur le commerce extérieur, en % du PIB	750	0.6	0.8	0.0	4.9
Richesse en ressources : variable fictive	930	0.0	0.1	0.0	1.0
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	835	33.8	9.3	8.5	56.0
Taux de la TVA, 2010	899	18.0	5.7	5.0	25.5
<b><i>Pays à revenu élevé : hors OCDE [N=18]</i></b>					
Recettes publiques, en % du PIB	511	33.8	12.6	13.1	71.6
Recettes publiques hors dons, en % du PIB	511	33.7	12.6	13.1	71.6
Recettes fiscales publiques, en % du PIB	430	15.7	10.8	0.1	49.3
Impôt sur le revenu, en % du PIB	297	5.9	5.6	0.1	39.3
Impôt sur le revenu - sociétés, en % du PIB	241	2.4	3.3	0.0	24.2
Impôt sur le revenu - personnes physiques, en % du PIB	133	2.8	1.8	0.0	6.8
Impôts sur les biens et services, en % du PIB	238	5.1	4.9	0.0	18.5
Recettes TVA, en % du PIB	81	6.2	3.6	0.1	14.3
Impôt sur le commerce extérieur, en % du PIB	387	2.7	3.2	0.0	22.5
Richesse en ressources : variable fictive	558	0.4	0.5	0.0	1.0
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	393	28.9	16.9	0.0	55.0
Taux de la TVA, 2010	279	16.3	4.3	7.0	23.0

Tableau 2 de l'appendice. Statistiques résumées (fin)

Variable	Obs	Moy.	Écart type	Min	Max
<b><i>Pays à faible revenu [N=37]</i></b>					
Recettes publiques, en % du PIB	1023	18.4	8.0	3.1	60.1
Recettes publiques hors dons, en % du PIB	996	15.2	7.0	0.1	52.8
Recettes fiscales publiques, en % du PIB	1008	13.0	5.5	0.0	36.5
Impôt sur le revenu, en % du PIB	619	3.5	2.5	0.4	15.4
Impôt sur le revenu - sociétés, en % du PIB	283	2.2	2.2	0.1	13.9
Impôt sur le revenu - personnes physiques, en % du PIB	304	1.6	1.4	0.1	7.8
Impôts sur les biens et services, en % du PIB	577	5.0	3.0	0.0	32.2
Recettes TVA, en % du PIB	224	4.9	2.1	0.0	11.1
Impôt sur le commerce extérieur, en % du PIB	957	3.7	2.6	0.1	22.0
Richesse en ressources : variable fictive	1147	0.0	0.2	0.0	1.0
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	302	39.0	8.3	20.0	60.0
Taux de la TVA, 2010	837	16.2	2.7	10.0	20.0
<b><i>Pays à revenu moyen inférieur [N=48]</i></b>					
Recettes publiques, en % du PIB	1298	26.4	10.8	5.8	72.7
Recettes publiques hors dons, en % du PIB	1300	25.6	10.5	5.8	72.7
Recettes fiscales publiques, en % du PIB	1223	17.7	7.9	1.1	61.4
Impôt sur le revenu, en % du PIB	780	5.0	4.7	0.2	46.3
Impôt sur le revenu - sociétés, en % du PIB	639	2.9	2.5	0.1	16.5
Impôt sur le revenu - personnes physiques, en % du PIB	558	1.9	1.4	0.0	7.3
Impôts sur les biens et services, en % du PIB	799	6.1	3.1	0.2	18.1
Recettes TVA, en % du PIB	243	5.0	2.4	0.4	14.4
Impôt sur le commerce extérieur, en % du PIB	1162	4.9	5.3	0.0	41.8
Richesse en ressources : variable fictive	1488	0.2	0.4	0.0	1.0
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	786	33.5	10.4	0.0	60.0
Taux de la TVA, 2010	1209	13.8	4.1	5.0	20.0
<b><i>Pays à revenu moyen supérieur [N=41]</i></b>					
Recettes publiques, en % du PIB	1091	28.5	9.5	0.0	70.1
Recettes publiques hors dons, en % du PIB	1091	27.9	9.2	0.0	70.1
Recettes fiscales publiques, en % du PIB	1062	20.7	8.2	2.8	50.6
Impôt sur le revenu, en % du PIB	804	5.4	3.5	0.2	30.8
Impôt sur le revenu - sociétés, en % du PIB	624	3.4	2.8	0.0	18.6
Impôt sur le revenu - personnes physiques, en % du PIB	600	2.3	1.8	0.0	9.4
Impôts sur les biens et services, en % du PIB	796	7.1	4.0	0.1	19.6
Recettes TVA, en % du PIB	349	5.2	2.4	0.6	11.8
Impôt sur le commerce extérieur, en % du PIB	952	4.6	4.7	0.1	37.9
Richesse en ressources : variable fictive	1271	0.2	0.4	0.0	1.0
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	764	33.3	9.7	10.0	75.0
Taux de la TVA, 2010	1085	15.7	4.1	3.0	22.0

Source : Estimations des services du FMI.

### Tableau 3 de l'appendice. Groupes fixes de pays

Les pays surlignés sont ceux qui sont « riches en ressources » dans une période d'échantillonnage au moins.

#### Faible revenu

Bangladesh, Bénin, Burkina Faso, Burundi, Cambodge, Comores, Congo, Rép. dém. du, Érythrée, Éthiopie, Gambie, Ghana, Guinée, Guinée-Bissau, Haïti, Îles Salomon, Kenya, Libéria, Madagascar, Malawi, Mali, Mauritanie, Mozambique, Myanmar, Népal, Niger, Ouganda, République centrafricaine, République démocratique populaire lao, République kirghize, Rwanda, Sierra Leone, Tadjikistan, Tanzanie, Tchad, Togo, Zambie, Zimbabwe.

#### Revenu moyen inférieur

Angola, Arménie, Belize, Bhoutan, Bolivie, Cameroun, Cap-Vert, Chine, R.P.: continentale,

Congo, République du, Côte d'Ivoire, Djibouti, Équateur, Égypte, El Salvador, Géorgie, Guatemala, Guyana, Honduras, Inde, Indonésie, Jordanie, Kiribati, Lesotho, Maldives, Maroc, Moldova, Mongolie, Nicaragua, Nigéria, Ouzbékistan, Pakistan, Papouasie-Nouvelle-Guinée, Paraguay, Philippines, République arabe syrienne, Samoa, Sénégal, Sri Lanka, Soudan, Swaziland, São Tomé-et-Príncipe, Thaïlande, Tonga, Tunisie, Ukraine, Vanuatu, Vietnam, Yémen, République du.

#### Revenu moyen supérieur

Afrique du Sud, Albanie, Algérie, Antigua-et-Barbuda, Argentine, Azerbaïdjan, Rép. d', Bélarus, Bosnie- Herzégovine, Botswana, Brésil, Bulgarie, Chili, Colombie, Costa Rica, Dominique, Fédération de Russie, Fidji, Gabon, Grenade, Iran, R.I. d', Jamaïque, Kazakhstan, Liban, Libye, Lituanie, Macédoine, ex-République yougoslave de, Malaisie, Maurice, Mexique, Namibie, Panama, Pérou, République Dominicaine, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Seychelles, Suriname, Turquie, Uruguay, Venezuela, Rép. Bol. de

#### Revenu élevé : OCDE

Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Corée, République de, Danemark, Espagne, États-Unis, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Islande, Irlande, Israël, Italie, Japon, Luxembourg, Pays-Bas, Nouvelle-Zélande, Norvège, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Slovénie, Suède, Suisse, Royaume-Uni.

#### Revenu élevé : hors OCDE

Arabie Saoudite, Bahamas, Bahreïn, Royaume du, Barbade, Brunéi Darussalam, Chine, R.P., Hong Kong, RAS, Croatie, Chypre, Émirats arabes unis, Guinée équatoriale, Estonie, Koweït, Lettonie, Malte, Oman, Qatar, Singapour, Trinité-et-Tobago.

## Appendice IV. Comprendre les recouvrements et l'effort fiscaux

**Une vaste littérature empirique<sup>73</sup> fait apparaître une corrélation entre les recouvrements de recettes et une vaste gamme d'indicateurs développementaux, structurels et institutionnels.** Il existe de nombreuses analyses de régression d'une mesure des recouvrements de recettes sur une série de caractéristiques des pays. Les résultats varient assez sensiblement d'un ensemble de données à l'autre, selon les méthodes d'estimation et le type de fonction, mais comportent des aspects communs. Ceux-ci sont présentés ci-après, ainsi que les raisons qui en sont généralement données :

- Plus la part de l'*agriculture* dans le PIB est grande, plus les recettes sont faibles, que ce soit parce que ce secteur est difficile à imposer et/ou bénéficie d'un traitement fiscal préférentiel, ou parce que la prestation de services publics a des rendements sociaux particulièrement élevés dans les centres urbains;
- En général, plus l'*ouverture* d'un pays est grande, plus ses recettes sont élevées. Ce résultat est fort naturellement attribué à la facilité d'imposition du commerce extérieur, quoique Rodrik (1998) fasse valoir qu'il tient à une plus forte demande d'assurance sociale associée au risque accru qu'implique une exposition plus grande aux développements extérieurs. Inversement, les pays *enclavés* ont tendance à recouvrer moins de recettes;
- Le *revenu par habitant* est en corrélation positive avec les recouvrements de recettes, que ce soit en tant que variable représentative des capacités administratives et de la discipline fiscale, ou par son impact sur la demande de services publics. Un grand nombre d'études font toutefois apparaître, après neutralisation des autres variables — contrairement à la « Loi de Wagner » (selon laquelle la part des recettes publiques a tendance à s'accroître avec le niveau de revenu) — une élasticité-revenu inférieure à l'unité (voire négative). Une raison possible en est que les effets de distorsion des coûts d'imposition donnent lieu, dans des conditions optimales, à une baisse de la part des recettes lorsque le revenu augmente (Keen et Lockwood, 2010);
- Les facteurs *démographiques* peuvent eux aussi y jouer un rôle. Plus la *population* est importante, plus le ratio des recettes fiscales est faible, en raison d'économies d'échelle dans la fourniture de biens publics (Alesina et Wacziarg, 1998), d'une corrélation négative avec l'ouverture et, peut-être, de la détention d'un avantage dans le jeu fiscal international (attirer la base imposable étrangère en fixant des taux d'imposition à un niveau plus faible est moins coûteux en termes de pertes de recettes provenant de la base intérieure). Plus la *croissance démographique* est

---

<sup>73</sup> Parmi les exemples récents figurent Gupta (2007), Le, Moreno-Dodson, and Rojchaichanthorn (2008), Bird, Martinez-Vazquez and Torgler (2008), Brun, Chambas, and Guerineau (2008) et Pessino and Fenochietto (2010).

rapide, plus les recettes sont faibles, peut-être par suite de la difficulté de suivre et de gérer une population de contribuables en évolution rapide et, tout au moins dans les pays plus développés, le **vieillessement de la population** est associé à un effort fiscal plus intense, dont le but est probablement de financer des dépenses sociales plus élevées;

- Plus l'**inflation** est forte, plus les recettes fiscales sont faibles : c'est un impôt facile à percevoir, sans passer par le canal classique de la législation et de l'administration fiscales — en effet, le seigneurage optimal est appelé à être plus élevé lorsque l'administration est faible<sup>74</sup>; il érode les recettes fiscales lorsque les délais de recouvrement sont importants (Tanzi, 1978)<sup>75</sup>; et la non-indexation de taux spécifiques ainsi que les possibilités d'étendre les déductions (des intérêts nominaux des impôts sur les sociétés et indirects, par exemple) peuvent entrer pour beaucoup dans l'impact positif sur les recettes de la non-indexation de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et autres seuils et tranches d'imposition;
- Le sens de la relation contemporaine avec la **dette publique** est théoriquement ambigu — une dette élevée peut être le signe d'un faible recouvrement d'impôt, ou pousser à recouvrer davantage de recettes fiscales — et les résultats diffèrent. Dans l'ensemble de données utilisé dans la présente étude, c'est ce dernier effet qui semble dominer (non communiqué);
- Plus le **secteur financier est profond**, plus le ratio des recettes fiscales est élevé. Gordon et Li (2009) insistent sur les fonctions de surveillance des institutions financières, la réduction des transactions en numéraire et de la taille du secteur informel. En outre, les banques perçoivent souvent un impôt sur le revenu du capital sous une forme ou une autre;
- Des travaux récents ont souligné l'importance potentielle de la qualité de la **gouvernance** et des **institutions politiques et juridiques**. Des administrations fiscales corrompues devraient normalement percevoir moins de recettes officielles; et un secteur public de qualité médiocre peut accroître la résistance des contribuables à l'impôt, qui s'exprime par l'évasion et la fraude. Il y a en outre lieu de croire que l'instabilité politique est associée à de faibles ratios de recettes fiscales, et que les facteurs juridiques n'y sont pas non plus étrangers, les pays de droit civil mobilisant généralement davantage de recettes (voir, par exemple, Keen,

---

<sup>74</sup> Les pays en développement diffèrent par leur accès à cet instrument et l'utilisation qu'ils en font (par exemple, dans les deux unions monétaires africaines : franc CFA de l'Afrique de l'Ouest et franc CFA de l'Afrique centrale). Aisen et Veiga (2008) constatent qu'un système fiscal non efficient pousse les pays à s'appuyer plus lourdement sur les recettes du seigneurage.

<sup>75</sup> Dixit (1991) montre toutetois que le prélèvement d'intérêts sur la dette fiscale rend la taxe d'inflation optimale indépendante de la durée du délai de recouvrement.

2010). Bird, Martinez-Vazquez et Torgler (2008) constatent que plus la «voix» et la responsabilité politiques sont grandes, plus les recettes sont élevées, tandis que Persson et Tabellini (2003) montrent, preuves à l'appui, que les régimes parlementaires donnent lieu à une mobilisation de recettes plus forte que les régimes présidentiels. Comme un grand nombre de ces variables tendent à faire apparaître une forte corrélation, la détermination de leurs effets précis est encore à l'étude;

- L'impact de la *décentralisation* sur l'effort fiscal n'a pas été clairement établi. L'évaluation des recouvrements d'impôt est souvent centrée sur les recettes fiscales de l'administration centrale, ce qui peut se justifier dans les pays en développement, où les recettes fiscales locales demeurent très faibles (moins de 1 % du PIB); et
- Les liens entre la mobilisation de recettes propres et l'*aide* et les recettes tirées des *ressources naturelles* sont traités dans l'encadré 3 du texte.

**Une grande prudence est toutefois de rigueur lorsqu'il s'agit de tirer des conclusions sur la possibilité pour certains pays de mobiliser davantage de recettes.** Dans la mesure où les variables explicatives sont exogènes — structures juridiques et constitutionnelles, par exemple — elles seront, par définition, difficiles à changer. L'attention se portera alors sur les résidus de ces équations estimées. D'autres difficultés surgissent alors. Si les variables explicatives sont exogènes (ou au moins statistiquement prédéterminées), les coefficients refléteront non seulement les contraintes de faisabilité — en principe les mêmes pour tous les pays — limitant ce qui peut être mobilisé (selon que le pays est enclavé, par exemple, ou a une structure politique particulière) — mais aussi les choix latents (et potentiellement idiosyncratiques) de politique fiscale (taux et base d'imposition) que les pays font alors à la lumière de ces contraintes. Les estimations sont ainsi d'une forme réduite dont les coefficients (comme dans le cas de la part de l'agriculture, par exemple) reflète à la fois les contraintes et les fonctions de la politique. Cela rend ainsi difficile, par exemple, de déterminer l'ampleur des recettes additionnelles qu'un pays pourrait mobiliser simplement en examinant les résidus de ces régressions. Pour cela, il faudrait pouvoir identifier les contraintes de faisabilité séparément.

### Appendice V. Estimation de l'effort fiscal

Les recettes peuvent être conçues comme une fonction  $R(x, p)$  de variables exogènes  $x$  et de choix de politique  $p$ . Considérons une forme multiplicative  $r(x)I(p)$  et normalisons  $\max_p I(p) = 1$ , les recettes maximales sont  $r(x)$  et  $I(p) \in [0, 1]$  est un indice d'«effort». Dans la mesure où les choix de politique fiscale — exonérations, intensité des activités d'audit, etc. — sont latents, l'effort est statistiquement un terme d'erreur borné supérieurement (contrairement à celui des estimations de régression types) par l'unité. Les méthodes de frontière de production stochastique permettent d'estimer l'effort pour un pays et une période spécifiques. Une façon intuitive de procéder est de comparer les recettes mobilisées dans un pays avec celles recouvrées par d'autres pays présentant des caractéristiques similaires.

Le tableau 4 de l'appendice présente les résultats obtenus par application de cette méthodologie (voir Greene, 2008) dans Pessino et Fenochietto (2010). De plus amples détails sur la stratégie d'estimation, les sources de données et l'échantillon — panel non équilibré pour la période 1991–2006, non compris les pays dont les recettes au titre des hydrocarbures dépassent 30 % du total des recettes fiscales — y sont fournis. Les variables traitées comme entrant dans  $r$  sont le revenu par habitant, le degré d'ouverture de l'économie, la valeur ajoutée du secteur agricole en pourcentage du PIB, les dépenses publiques d'éducation et l'inégalité des revenus; la corruption et l'inflation sont considérées comme entrant dans  $I$ . Les deux colonnes montrent les recettes fiscales effectives et l'effort estimé de la dernière année pour laquelle des données sont disponibles. Bien que la méthode actuelle ait clairement des limitations — pour ce qui est du traitement des questions d'endogénéité, par exemple, et, par extension, de la richesse en ressources — les résultats sont suggestifs et, dans la plupart des cas, conformes à ce qui est largement présumé.

**Tableau 4 de l'appendice. Effort fiscal estimé**

Pays	Ratio recettes fiscales/PIB	Effort estimé (en pourcentage)
<b>À faible revenu</b>		
Bangladesh	8.1	41.0
Burkina Faso	11.3	62.0
Éthiopie	13.2	81.0
Gambie	17.1	85.7
Ghana	22.4	86.4
Kenya	18.3	80.6
Madagascar	10.7	52.2
Mali	15.5	74.9
Sierra Leone	11.0	64.8
Togo	14.6	80.3
Ouganda	12.9	67.6
Zambie	17.0	92.4
Médiane	13.9	77.6
<b>À revenu moyen inférieur</b>		
Arménie	17.1	55.4
Bolivie	26.6	67.6
Cameroun	12.4	57.6
Chine, République populaire de	14.9	42.6
Côte d'Ivoire	16.6	96.1
Égypte	14.1	61.8
El Salvador	15.3	53.8
Guatemala	10.7	38.1
Honduras	17.9	64.6
Inde	16.4	52.2
Indonésie	12.8	59.8
Jordanie	26.4	66.3
Moldova	34.7	88.4
Mongolie	27.2	67.2
Nicaragua	21.5	65.2
Pakistan	9.5	46.9
Papouasie-Nouvelle-Guinée	24.7	94.0
Paraguay	15.3	64.5
Philippines	14.3	60.2
Sénégal	16.1	71.6
Sri Lanka	14.8	62.0
République arabe syrienne	17.5	74.8
Thaïlande	19.5	49.0
Ukraine	36.6	87.1
Médiane	16.5	63.2



**Tableau 4. Effort fiscal estimé (suite)**  
(En pourcentage du PIB, sauf indication contraire)

Pays	Ratio recettes fiscales/PIB	Effort estimé (en pourcentage)
<b>À revenu moyen supérieur</b>		
Albanie	21.6	79.3
Argentine	27.4	63.6
Bélarus	45.7	98.4
Botswana	22.5	64.7
Brésil	34.2	98.0
Bulgarie	33.8	82.5
Colombie	19.6	71.6
Costa Rica	22.2	66.7
République Dominicaine	14.2	48.3
Jamaïque	32.4	95.0
Lituanie	30.2	70.7
Malaisie	18.8	50.4
Namibie	26.1	93.8
Panama	14.3	48.3
Pérou	15.3	55.3
Roumanie	27.9	75.1
Russie	32.3	88.0
Afrique du Sud	31.2	81.0
Turquie	32.5	89.6
Uruguay	25.0	87.5
Médiane	26.8	77.2

**Tableau 4. Effort fiscal estimé (fin)**  
(En pourcentage du PIB, sauf indication contraire)

Pays	Ratio recettes fiscales/PIB	Effort estimé (en pourcentage)
<b>À revenu élevé</b>		
Australie	30.9	67.2
Autriche	41.9	89.1
Belgique	45.4	92.3
Canada	28.5	65.8
Chine, RAS de Hong Kong	16.6	28.3
Croatie	40.2	75.3
République tchèque	36.7	81.2
Danemark	49.1	94.7
Estonie	30.8	71.7
Finlande	43.5	95.1
France	44.7	96.0
Allemagne	35.7	78.2
Grèce	27.4	64.3
Hongrie	37.1	92.5
Islande	41.4	71.0
Irlande	30.6	69.1
Italie	42.7	96.6
Japon	27.4	59.0
Corée, République de	26.8	52.8
Lettonie	29.3	68.7
Luxembourg	36.3	72.0
Pays-Bas	39.5	85.3
Nouvelle-Zélande	34.3	80.1
Norvège	43.6	80.3
Pologne	34.3	86.2
Portugal	35.4	78.6
Singapour	12.7	22.3
République slovaque	29.6	75.1
Slovénie	39.4	85.2
Espagne	37.2	79.5
Suède	50.1	98.1
Suisse	30.1	60.3
Royaume-Uni	37.4	79.9
États-Unis	27.3	62.4
Médiane	36.0	78.4

Source : Département des finances publiques, sur la base de Pessimo et Fenochietto (2010), tableau 3, distribution normale tronquée.

## Appendice VI. Pays très performants — Trois exemples

### El Salvador

**Des mesures importantes et bien conçues d'élargissement de la base d'imposition, adoptées ces six dernières années, ont donné lieu à une plus grande efficacité et équité.** Ces réformes ont notamment consisté à (1) limiter l'application de la TVA à taux zéro aux exportations; (2) éliminer les exonérations des intérêts perçus dans les banques agréées à l'étranger et du revenu des intérêts et des plus-values des personnes physiques; (3) instituer une taxe d'immatriculation des véhicules neufs; (4) étendre la base de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu aux non-résidents; (5) établir un système mixte d'accises (taux ad valorem et spécifiques) sur le tabac et les boissons alcoolisées et non alcoolisées à la place du système précédent de taux ad valorem pour assurer le paiement d'une taxe raisonnable, même sur les produits les moins chers; (6) mettre en place des dispositions afférentes aux prix de transfert, précédemment absents, ainsi que des règles relatives à la capitalisation restreinte; (7) éliminer les subventions aux exportations; et (8) porter la taxe sur les prix des loteries de 5 à 15 %, en partie pour lutter contre le blanchiment de capitaux.

**Ces simplifications ont réduit la charge pesant sur une administration fiscale dont la tâche est déjà difficile.** Sous l'effet de ces réformes, le système fiscal est maintenant plus simple et les lois fiscales sont de bonne qualité au regard des normes internationales. Ne comportant que quelques exonérations, standard pour la plupart (services financiers, santé, éducation et biens d'équipement importés), et un seul taux positif (13 %), le régime de TVA salvadorien est bien conçu; à 52 %, l'efficacité C est parmi les plus élevées d'Amérique latine.

**Sous l'effet de ces réformes, les recettes fiscales sont passées de 10,9 % du PIB en 2004 à 13,4 % en 2010.** Au-delà de l'accroissement des recettes, ces nouvelles mesures ont permis au Salvador de se rapprocher sensiblement d'un système fiscal centré sur des droits de douane peu élevés, une TVA assise sur une large base et la sensibilité aux préoccupations d'équité. Cependant, les progrès des réformes administratives ont été moins marqués.

### Tanzanie

**Il a été procédé, ces dix dernières années, à de profondes réformes de la politique et de l'administration fiscales pour remédier à la faiblesse des recouvrements de recettes;** la mise en œuvre de ces réformes a été guidée par les plans quinquennaux de l'Autorité fiscale de Tanzanie (TRA), organisme semi autonome, et soutenue par les partenaires au développement.

**Les autorités ont cherché à mobiliser des recettes sans accroître les taux d'imposition en renforçant les capacités de la TRA** par l'intégration de ses opérations, la segmentation des contribuables et une meilleure utilisation des technologies de l'information. Parmi les principales réformes figurent l'institution d'un numéro d'identification des contribuables commun à tous les impôts, la création du Département des gros contribuables et la consolidation de l'administration de la TVA et de celle de l'impôt sur le revenu en un seul Département des recettes intérieures structuré par fonctions. Le respect de l'obligation d'inscription a été amélioré par des mesures consistant, par exemple, à attribuer des groupes géographiques de contribuables à une équipe spécifique chargée d'atteindre des objectifs clairement définis, et à aider davantage les petits contribuables à comprendre et respecter leurs obligations. Une nouvelle loi concernant l'impôt sur le revenu (2004) a institué l'auto-évaluation et rationalisé l'administration des petits contribuables, et un relèvement du seuil de TVA a centré les opérations de la TRA sur les contribuables à haut rendement. La modernisation de l'administration des douanes a consisté essentiellement à assurer l'interface entre ses opérations et celles du service des recettes intérieures, à améliorer la gestion des risques (accélérer les procédures de dédouanement pour les importateurs ayant de bons antécédents) et à instituer des opérations de dédouanement sur Internet.

**Les réformes ont sensiblement simplifié les opérations.** Le nombre des tranches de l'IRPP a été réduit et le taux marginal supérieur a été abaissé (de 35 à 30 %) et aligné sur le taux des impôts sur les sociétés et indirects. Le montant de l'exonération de l'IRPP a été relevé et un report indéfini des pertes est autorisé. Les taux forfaitaires de l'impôt sur le revenu ont été ajustés de manière à en réduire les inconvénients pour les petites entreprises, l'imposition des plus-values a été remise en vigueur et un impôt minimum de remplacement a été institué pour les sociétés affichant des pertes pendant trois années consécutives. Les allègements spéciaux de TVA en faveur des organismes sans but lucratif ont été réduits et les taux des droits d'accise, indexés sur l'inflation.

**Les recettes fiscales se sont peu à peu accrues**, passant de 9 % du PIB en 2000 à 15,3% en 2009 (elles sont tombées à 14,6 % en 2010 en partie sous l'effet d'une réduction de 2 points du taux de la TVA face à la crise financière). Le pays peut encore faire davantage — notamment en abaissant les exonérations (qui représentaient 3½ % du PIB en 2007/08), en assurant le prélèvement des impôts sur le patrimoine, en mettant en place un département unique pour les recettes intérieures et en revoyant la fiscalité minière — mais il a déjà beaucoup accompli.

## **Vietnam**

**Les cinq dernières années ont été caractérisées par de vastes réformes de la politique et de l'administration fiscales.** Leur application a été guidée par un Plan quinquennal de réforme fiscale (2005–10) visant à créer un système fiscal adapté aux conditions économiques changeantes du Vietnam. L'octroi par le FMI d'un volume élevé d'assistance technique a eu des effets positifs sur leur mise en œuvre.

**Le régime fiscal a été considérablement rationalisé.** Le pays a renforcé les impôts sur les sociétés et indirects en unifiant les barèmes de taux (à 25%, au lieu d'appliquer des taux de 28 et 15 %); en éliminant certaines incitations, en autorisant des déductions de dépenses raisonnables et en soumettant les entreprises non constituées en société à l'IRPP. Le régime de TVA a été amélioré par la limitation du taux zéro aux exportations, l'élimination de la discrimination entre les produits nationaux et importés et la réduction des exonérations. Le régime de l'IRPP a lui aussi été complètement remanié : le revenu du capital est désormais imposé; la surtaxe de 30% a été éliminée; les tranches d'imposition ont été sensiblement élargies; le taux marginal supérieur a été abaissé (de 40 % à 35 %); et les abattements fiscaux pour personnes à charge ont été institués.

**L'administration fiscale a elle aussi subi une profonde transformation et a été sensiblement renforcée.** Une nouvelle Loi sur l'administration fiscale, promulguée en 2006, regroupe dans son champ d'application l'ensemble des procédures administratives communes à tous les textes de droit fiscal positif et élargit considérablement les pouvoirs conférés au Département général de la fiscalité (GDT) pour administrer le système fiscal. Le siège du GDT et son réseau de bureaux fiscaux ont été réorganisés en unités structurées selon leurs fonctions. Le système traditionnel des évaluations administratives — qui a été appliqué à la TVA, à laquelle il est particulièrement mal adapté — a été remplacé par un système d'auto-évaluation moderne, et un ensemble auxiliaire de procédures d'administration de l'impôt a été introduit. Tous les bureaux fiscaux sont maintenant reliés par un réseau informatique, et une large gamme d'applications TI a été mise en place à l'appui des fonctions essentielles d'administration de l'impôt. Des mesures ont en outre été prises pour assurer le perfectionnement des connaissances du personnel, ce qui a été favorisé par la création d'un collège fiscal au sein du GDT.

**Sous l'effet de ces réformes, les recettes fiscales se sont sensiblement accrues, et d'autres avantages importants se sont concrétisés.** En pourcentage du PIB, les recettes fiscales sont passées en moyenne de 19,6 % sur la période 2001–04 à 23,7 % pour la période 2005–08. Au-delà de l'augmentation des recettes, les réformes fiscales ont été une étape positive vers l'établissement d'un système fiscal propice au développement économique et permettant de faire face à une exposition accrue à l'économie mondiale. De même, grâce aux réformes de l'administration des impôts, le GDT est désormais mieux placé pour administrer une économie de plus en plus axée sur le marché.

## Appendice VII. Imposition des ressources naturelles — Questions et principes<sup>76</sup>

**Les caractéristiques du secteur des ressources naturelles posent des défis particuliers à la conception du système fiscal — et les erreurs peuvent être très coûteuses.** Les investissements entraînent généralement des coûts irréversibles élevés, peut-être de l'ordre de milliards de dollars pour un projet qui peut durer des décennies; les rentes peuvent être substantielles; les prix à la production sont très variables; les recettes sont souvent le principal avantage qu'en tire le pays d'origine; les investisseurs sont en général des multinationales capables de procéder à une planification fiscale compliquée; et — dans le cas des hydrocarbures et des minéraux — la ressource elle-même est épuisable. Les questions de crédibilité, le partage des risques et des rendements entre les investisseurs et le gouvernement du pays d'origine, et l'efficacité de l'administration revêtent donc une importance primordiale. Bien que des questions analogues se posent dans d'autres secteurs, leur acuité est particulièrement vive dans le domaine des ressources naturelles. Et elles font que les erreurs sont très dommageables. L'octroi d'exonérations ou de préférences non prévues par la législation générale, par exemple, est une initiative coûteuse et difficile à défaire sans nuire à la crédibilité du gouvernement. Les exemples en abondent, notamment en Afrique subsaharienne, parmi lesquels figurent au premier plan les récents accords d'exploitation minière en Sierra Leone et au Libéria.

**Pour les pays en développement, la combinaison de redevances et d'impôts applicables aux profits est souvent la solution appropriée, et il est en outre nécessaire d'accorder une grande attention aux détails et à la mise en place du système.** Bien que les redevances puissent fausser les décisions d'extraction et d'investissement, elles transfèrent le risque additionnel aux investisseurs — qui sont peut-être mieux placés pour les accepter que les gouvernements de nombreux pays à faible revenu — et garantissent un rendement rapide et visible sous forme de recettes au gouvernement du pays en question. Les impôts applicables aux profits peuvent assurer que le gouvernement reçoit visiblement sa part de toute rente, notamment lorsque les prix sont élevés — ce qui est à la fois juste en soi et propre à favoriser la viabilité et la crédibilité des régimes fiscaux. Des régimes de nature à peu près similaire sont en place, par exemple, en Angola, au Mozambique et en Namibie pour le pétrole, et au Botswana, au Libéria et au Malawi, dans le cadre de la législation générale, pour les produits miniers. Les détails d'autres aspects peuvent être aussi importants, comme les déductions d'amortissement et les abattements pour exploration, ainsi que le cantonnement des projets (en vue de limiter l'utilisation des pertes fiscales pour mettre les projets rentables à l'abri de l'impôt).

---

<sup>76</sup> La présente analyse est expliquée en détail dans les diverses contributions à l'étude de Daniel, Keen et McPherson (2010). Au sujet des défis que pose la richesse en ressources naturelles à la gestion macroéconomique dans son sens plus large, en particulier l'allocation entre investissement productif, consommation courante et accumulation d'actifs financiers, voir Davis, Ossowski, and Fedelino (2003) et Venables (2010).

**Le Département des finances publiques fournit une assistance technique de vaste ampleur en matière d'imposition des ressources — maintenant financée par un Fonds fiduciaire spécialisé — et a mis au point un logiciel spécial.** En permettant la simulation de régimes fiscaux ou contractuels pleinement spécifiés pour chaque projet, le modèle « FARI » (Fiscal Analysis for Resource Industries) vise à mieux éclairer les décisions des gouvernements dans ce domaine.

**Des régimes efficaces d'imposition des ressources naturelles complètent d'autres initiatives visant à assurer une bonne gestion des recettes tirées des ressources naturelles.** Le FMI a publié un *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles*, qui étend les principes de l'Initiative pour la transparence des industries extractives non seulement à la politique fiscale, mais aussi à la gestion des finances publiques. Le Système de certification du processus de Kimberley était à l'origine un effort visant à mettre fin au commerce des diamants des conflits, mais il favorise aussi l'évaluation et le recouvrement des recettes. La Charte des ressources naturelles est une initiative indépendante qui énonce les principes de bonne pratique en matière de gestion des recettes tirées des ressources naturelles, auxquels les services du Département des finances publiques ont aussi contribué. Des régimes fiscaux transparents et bien conçus pour les ressources naturelles sont maintenant largement reconnus comme essentiels à une gouvernance efficace dans les pays riches en ces ressources.

### Appendice VIII. Estimation des gains de recettes résultant d'une plus grande efficacité de la TVA

L'efficacité C est  $E^C \equiv R/\tau C$ , où  $R$  désigne les recettes de la TVA,  $\tau$  le taux standard et  $C$  la consommation. Après réaménagement, la variation des recettes due à la croissance de l'efficacité de la TVA à un taux standard inchangé, présenté au tableau 5 de l'appendice, est :

$$\Delta\left(\frac{R}{Y}\right) = \tau \left(\frac{E^C}{E^F}\right) \Delta E^C$$

où  $E^F \equiv R/\tau Y$ ,  $Y$  représentant le PIB, et  $E^C/E^F$  est considéré constant.

**Tableau 5 de l'appendice. Efficacité de la TVA par groupe de revenu**

Pays	Taux de TVA standard	Recettes TVA (en % du PIB)	Efficacité C (%)	Gains de recettes si l'on porte l'efficacité C à		
				médiane à 100%	médiane à 80%	médiane à 120%
Australie	10	3.9	<b>52.8</b>	0.09	--	0.89
Autriche	20	8.0	<b>54.3</b>	--	--	1.54
Belgique	21	7.1	<b>45.6</b>	1.31	--	2.99
Canada	7	3.3	<b>64.4</b>	--	--	0.02
République tchèque	19	7.2	<b>53.3</b>	0.09	--	1.55
Danemark	25	10.0	<b>54.0</b>	--	--	2.00
Finlande	22	8.7	<b>53.3</b>	0.11	--	1.87
France	19.6	7.3	<b>46.1</b>	1.25	--	2.95
Allemagne	16	6.2	<b>50.2</b>	0.47	--	1.82
Grèce	19	6.9	<b>40.6</b>	2.26	0.44	4.08
Hongrie	20	8.4	<b>54.2</b>	--	--	1.65
Islande	24.5	11.1	<b>53.9</b>	0.01	--	2.23
Irlande	21	7.5	<b>57.8</b>	--	--	0.90
Israël	16.5	8.0	<b>59.4</b>	--	--	0.72
Italie	20	6.0	<b>37.8</b>	2.56	0.85	4.27
Japon	5	2.6	<b>69.6</b>	--	--	--
Corée, République de	10	4.2	<b>61.7</b>	--	--	0.21
Luxembourg	15	6.0	<b>77.2</b>	--	--	--
Pays-Bas	19	7.5	<b>54.6</b>	--	--	1.41
Nouvelle-Zélande	12.5	8.7	<b>90.6</b>	--	--	--
Norvège	25	7.9	<b>50.5</b>	0.54	--	2.23
Portugal	21	8.5	<b>46.9</b>	1.27	--	3.21
Singapour	5	1.8	<b>72.2</b>	--	--	--
République slovaque	19	7.9	<b>54.7</b>	--	--	1.44
Slovénie	20	8.6	<b>59.1</b>	--	--	0.84
Espagne	16	6.2	<b>51.3</b>	0.33	--	1.63
Suède	25	9.0	<b>48.2</b>	1.08	--	3.09
Suisse	7.6	3.9	<b>71.7</b>	--	--	--
Trinité-et-Tobago	15	3.0	<b>36.9</b>	1.37	0.50	2.23
Royaume-Uni	17.5	6.7	<b>44.0</b>	1.50	--	3.13
<i>Moyenne, revenu élevé</i>	<i>17.1</i>	<i>6.7</i>	<i>55.6</i>	<i>0.95</i>	<i>0.60</i>	<i>1.96</i>



**Tableau 5 de l'appendice. Efficience de la TVA par groupe de revenu (fin)**

Pays	Taux de TVA		Efficience C (%)	Gains de recettes si l'on porte l'efficience C à		
	standard	Recettes TVA (en % du PIB)		médiane à 100%	médiane à 80%	médiane à 120%
Bangladesh	15	2.8	<b>23.4</b>	1.70	0.80	2.60
Bénin	18	7.4	<b>44.7</b>	--	--	0.06
Burkina Faso	18	6.3	<b>36.6</b>	0.17	--	1.46
République centrafricaine	18	3.7	<b>20.6</b>	3.00	1.67	4.33
Tchad	18	0.7	<b>5.1</b>	4.27	3.28	5.25
Éthiopie	15	6.1	<b>42.9</b>	--	--	0.31
Ghana	12.5	9.7	<b>80.4</b>	--	--	--
Guinée	18	3.3	<b>22.6</b>	2.20	1.10	3.31
Kenya	16	8.5	<b>57.2</b>	--	--	--
Madagascar	20	6.2	<b>34.5</b>	0.55	--	1.91
Malawi	17.5	8.1	<b>44.1</b>	--	--	0.19
Mali	15	7.3	<b>52.4</b>	--	--	--
Mozambique	17	7.1	<b>44.7</b>	--	--	0.07
Népal	13	3.8	<b>33.7</b>	0.44	--	1.29
Niger	19	4.0	<b>22.9</b>	2.55	1.25	3.86
Nigéria	5	1.5	<b>47.9</b>	--	--	--
Pakistan	15	3.6	<b>27.4</b>	1.34	0.35	2.33
Rwanda	18	5.9	<b>35.7</b>	0.30	--	1.54
Tanzanie	20	6.5	<b>38.6</b>	--	--	1.10
Togo	18	3.2	<b>19.5</b>	2.93	1.71	4.15
Ouganda	18	7.3	<b>45.9</b>	--	--	--
Zambie	17.5	7.4	<b>54.6</b>	--	--	--
<i>Moyenne, faible revenu</i>	<i>16.4</i>	<i>5.5</i>	<i>38.0</i>	<i>1.77</i>	<i>1.45</i>	<i>2.11</i>
Arménie	20	5.9	<b>34.3</b>	2.24	0.61	3.87
Caméroun	19.25	5.0	<b>31.4</b>	2.51	1.02	4.01
Cap-Vert	15	7.0	<b>50.1</b>	--	--	0.93
Chine, R.P. : continentale	17	6.5	<b>71.0</b>	--	--	--
Congo, République du	18.9	2.3	<b>29.3</b>	1.42	0.67	2.16
Côte d'Ivoire	18	5.3	<b>35.3</b>	1.80	0.38	3.21
Géorgie	18	8.5	<b>56.0</b>	--	--	0.12
Lesotho	14	7.8	<b>44.6</b>	0.47	--	2.12
Moldova	20	12.2	<b>55.5</b>	--	--	0.29
Paraguay	10	5.2	<b>63.3</b>	--	--	--
Pérou	19	5.6	<b>38.9</b>	1.23	--	2.60
Ukraine	20	7.7	<b>50.0</b>	--	--	1.04
<i>Moy., revenu moyen inférieur</i>	<i>17.4</i>	<i>6.6</i>	<i>46.6</i>	<i>1.61</i>	<i>0.67</i>	<i>2.03</i>
Bélarus	18	6.34	<b>48.4</b>	0.26	--	1.58
Botswana	10	4.01	<b>70.5</b>	--	--	--
Bulgarie	20	11.21	<b>63.6</b>	--	--	--
Chili	19	8.14	<b>61.9</b>	--	--	--
Croatie	22	12.20	<b>69.1</b>	--	--	--
Guinée équatoriale	15	0.05	<b>2.2</b>	1.18	0.93	1.43
Gabon	18	4.46	<b>58.6</b>	--	--	0.14
Jamaïque	16.5	6.98	<b>48.8</b>	0.22	--	1.67
Kazakhstan	15	4.49	<b>49.0</b>	0.13	--	1.05
Lettonie	18	7.47	<b>51.9</b>	--	--	1.23
Mexique	15	3.45	<b>29.9</b>	2.37	1.21	3.53
Namibie	15	5.29	<b>42.3</b>	1.01	--	2.27
Pologne	22	7.56	<b>42.2</b>	1.47	--	3.28
Fédération de Russie	18	6.77	<b>56.3</b>	--	--	0.50
Afrique du Sud	14	8.58	<b>74.2</b>	--	--	--
Tunisie	18	6.58	<b>46.4</b>	0.56	--	1.99
Turquie	18	5.29	<b>35.2</b>	2.28	0.76	3.79
Uruguay	23	9.31	<b>50.4</b>	--	--	1.86
Venezuela, Rép. bol.	14	6.42	<b>79.3</b>	--	--	--
<i>Moy., revenu moyen supérieur</i>	<i>17.3</i>	<i>6.6</i>	<i>51.6</i>	<i>1.05</i>	<i>0.97</i>	<i>1.87</i>

Source : Estimations des services du FMI.

Notes: Taux standard et efficience C à 2005, calculés à l'aide des dépenses de consommation finale.

## Appendice IX. Zambie : mise en place et maintien d'une TVA

**Taux et assiette.** Lorsqu'elle a été instituée (1995), la TVA était appliquée à un taux unique de 20 %, son assiette était large et le taux zéro était limité aux exportations. Mais les préférences sont devenues plus nombreuses au fil du temps (pour certains produits agricoles, les produits alimentaires, les fournitures médicales et les médicaments), s'étendant notamment, depuis 2002, à un nombre croissant d'activités touristiques. En 2008, le taux standard a été abaissé de 17,5 % à 16 %.

**Recettes et efficience.** Les recettes ont culminé à 6,1 % du PIB en 2001, mais ont constamment baissé depuis 2004 et se situaient à environ 3,8 % du PIB en 2009. Ce résultat n'était pas simplement la conséquence de la réduction du taux : le ratio d'efficience (par rapport au PIB) est tombé d'à peu près 29 % en 2002 à environ 24 % en 2009. Parmi les options offertes pour accroître le rendement figurent la soumission à la TVA des opérations bancaires à la commission et des activités d'assurance dommages et risques divers, l'élimination de l'exonération des services de transport de passagers (recouvrements représentant environ 0,1 % du PIB) et la taxation à plein taux des activités touristiques (0,2 %).

**Réforme organisationnelle.** Initiative typique des pays anglophones, la Zambie a créé une nouvelle division distincte de celle chargée de l'administration de l'impôt sur le revenu, mais relevant d'une autorité fiscale semi-autonome créée une année auparavant pour fournir des services et systèmes communs. En 2009, la consolidation de l'administration de la TVA et de celle de l'impôt sur le revenu a abouti à la création d'un bureau chargé des gros contribuables.

**Seuil et petites entreprises.** Le seuil de la TVA au moment où elle a été instituée était de 30 millions de kwacha (soit 30.000 dollars EU à cette époque-là), mais en 2001, il s'établissait à seulement 8.000 dollars EU. La moitié des 10.000 contribuables alors inscrits à la TVA se situaient au-dessous du seuil et s'étaient inscrits volontairement mais ne faisaient guère preuve de civisme fiscal. Le seuil a été porté en 2002 à 200 millions de kwacha (soit 75.000 dollars EU à cette époque-là et 45.000 dollars maintenant), et l'inscription volontaire a été abandonnée. Étant données les difficultés éprouvées alors par les petites entreprises à effectuer des opérations avec les contribuables inscrits à la TVA, l'inscription volontaire a été réinstituée en 2007. Comme on l'observe généralement dans les autres pays d'Afrique anglophone, tous les contribuables TVA étaient tenus de faire une déclaration et des paiements mensuels jusqu'en 2007, année où un système de déclarations et paiements trimestriels a été mis en place pour les contribuables volontairement inscrits à la TVA.

**Exportations de minéraux.** La dépendance de la Zambie à l'égard des exportations de minéraux a fait du remboursement effectif de la TVA un élément particulièrement important. Après qu'une première tentative de contournement de la difficulté par un report de la TVA sur les importations a abouti à des fuites de recettes et au non-respect des obligations en la matière, un mécanisme de refinancement solide a été mis en place en

2005. Depuis 2005, les remboursements sont financés par des fonds affectés à cet effet et fondés sur les déclarations soumises avant la fin du mois; ils sont faits sur les recouvrements bruts de TVA (intérieure et sur les importations) dans le mois suivant, avant le virement du solde net au Trésor. Le délai de remboursement est depuis lors en moyenne de quelques semaines et, entre 2004 et 2006, la Zambie a remboursé environ 38 % des recouvrements bruts de TVA, pourcentage bien plus élevé que dans nombre de pays africains et correspondant à celui des économies exportatrices plus développées. Étant donné l'importance du secteur et une bonne gestion de ses remboursements pour les recouvrements de recettes, le bureau des gros contribuables (LTO) comprend maintenant une unité d'audit minier spécialisée.

## Appendice X. Dangers des trêves fiscales

Les trêves fiscales sont des exonérations temporaires des impôts sur les sociétés et indirects, qui peuvent être ou non renouvelables. Elles sont considérées par beaucoup comme une forme d'incitation à l'investissement qui est particulièrement mal conçue et expose le système fiscal, dans sa définition plus large, à des dangers considérables :

- À moins qu'elles ne soient offertes pour des périodes si longues que les investisseurs sont susceptibles de douter de leur crédibilité, elles attirent surtout les entreprises les plus mobiles, c'est-à-dire celles qui sont de nature à bénéficier le moins au reste de l'économie (comme les textiles et l'assemblage des produits manufacturés légers).
- Elles prêtent à abus, érodant les recettes fiscales en incitant fortement les entrepreneurs à utiliser les prix de transfert et des dispositifs financiers pour transférer leurs bénéfices imposables aux entreprises sous trêves fiscales : par exemple, en veillant à ce que les entreprises contributives (qui peuvent déduire leurs paiements d'intérêts) empruntent aux entreprises bénéficiant d'une trêve fiscale (non imposables sur les intérêts perçus). De tels mécanismes peuvent fonctionner par delà les frontières nationales, ainsi qu'entre entreprises intérieures. Quel que soit le degré d'ingéniosité que font apparaître les dispositions légales conçues pour faire face à ce risque, l'expérience semble indiquer que les entreprises parviendront à trouver les moyens de les contourner. Même les administrations fiscales les plus développées ont beaucoup de difficulté à lutter contre ces abus.
- Dans le cas des investisseurs étrangers qui sont résidents de pays où un système de crédit d'impôt étranger est en place, les avantages de la trêve fiscale disparaîtront lorsque les bénéfices seront rapatriés. Tout ce que la trêve aura alors accompli (à moins qu'un accord de double imposition avec le pays de résidence ne prévoit l'octroi d'un «crédit d'impôt fictif» — c'est-à-dire que la trêve n'est pas compensée par la réduction du crédit d'impôt étranger disponible — ce qui est à présent rarement le cas), c'est d'assurer un transfert de recettes fiscales au pays de résidence. Il se peut bien, toutefois, que les multinationales aient suffisamment de moyens de différer le rapatriement pour que cela ne soit pas une considération de premier plan dans la pratique.
- À moins que les déductions d'amortissement ne puissent être reportées de la période de trêve fiscale, l'incitation à l'investissement vers la fin de la trêve peut en fait être plus faible qu'elle ne le serait dans le système normal d'imposition des sociétés, car les investisseurs diffèrent leurs investissements pour tirer pleinement profit de ces déductions (Mintz, 1990).
- En offrant des trêves fiscales, un gouvernement émet en fait, dans une certaine mesure, le signal qu'il n'est pas digne de confiance pour ce qui touche à la

fiscalité : autrement, une entreprise qui entend demeurer dans le pays après la période de trêve fiscale (c'est-à-dire le type d'entreprise que la politique est censée attirer) jugerait même plus attrayante la promesse d'un taux d'imposition faible et constant impliquant une valeur actuelle des paiements inférieure à celle résultant de la trêve.

- De nombreuses entreprises sont attirées par les trêves fiscales car elles leur épargnent la nécessité de traiter avec des administrations fiscales corrompues ou inefficaces. En conséquence, l'offre de trêves fiscales peut en soi signaler que l'on a affaire à de telles administrations fiscales et distraire de la nécessité de remédier à ces problèmes sous-jacents.

## Appendice XI. Accord régional sur l'imposition des sociétés — Principes possibles

**Liberté d'investir** : Tous les investisseurs, nationaux et étrangers, peuvent investir dans n'importe quel secteur, sous réserve de l'enregistrement des investissements et aux exceptions ci-après : [Une courte liste négative, différente pour chaque pays, pourrait être insérée ici].

**Traitement national** : Les investisseurs nationaux et étrangers auront le droit d'effectuer des investissements dans les pays participants suivant les même modalités.

**Non-discrimination** : Il n'y aura pas de discrimination entre investisseurs étrangers et investisseurs nationaux.

**Rapatriement** : Chaque pays autorisera le prompt transfert de fonds au titre d'investissements étrangers — tels que les bénéfices, dividendes, redevances, paiements de prêts et produit de liquidations — dans une monnaie librement convertible.

**Expropriation** : les investissements ne seront pas expropriés sauf pour cause d'utilité publique et dans des conditions non discriminatoires. En cas d'expropriation de biens immobiliers, une indemnité adéquate sera promptement versée.

**Transparence** : Le système d'incitations à l'investissement de chaque pays, notamment ses lois, ses réglementations, orientations et procédures administratives, sera transparent et facilement accessible.

### **Incitations à l'investissement** :

- Toutes les incitations doivent être prévues par la loi et offertes à tous les investisseurs aux mêmes conditions, et elles ne doivent pas être soumises à la discrétion administrative.
- Les pays sont convenus de ne pas se faire concurrence en offrant des trêves fiscales ou des taux d'imposition des bénéfices inférieurs au taux standard en vigueur chez eux.
- Toute incitation fiscale à l'investissement doit être directement liée au montant de l'investissement (par exemple amortissement accéléré, abattement pour investissement ou crédits d'impôt) et ne peut favoriser des activités ou secteurs particuliers.

**Taux d'imposition standard** : Chaque pays s'engage à ne pas abaisser le taux d'imposition standard des sociétés au-dessous de [insérer le taux].

**Nouvelles incitations fiscales à l'investissement** : Les pays sont convenus de ne pas instituer de nouvelles incitations fiscales à l'investissement, ou de ne pas élargir la portée

des incitations existantes ni d'accroître ces dernières, si elles ne sont pas conformes aux principes ci-dessus.

***Élimination des incitations fiscales à l'investissement existantes*** : Les pays s'engagent à modifier leurs lois existantes et pratiques établies pour éliminer les incitations fiscales à l'investissement qui ne sont pas conformes à ces principes d'ici à [insérer la date]. Les entreprises qui ont bénéficié d'incitations allant à l'encontre de ces principes avant [date] devraient pouvoir se prévaloir de « droits acquis », c'est-à-dire continuer à tirer profit des incitations pendant la période pour laquelle celles-ci ont été promises, sous réserve qu'ils continuent à respecter les conditions qui y sont liées.

***Dépenses fiscales*** : Chaque pays établira et publiera les dépenses fiscales qui couvriront, au minimum, toutes les incitations fiscales non conformes à ces principes.

***Suivi et application*** : Un comité sera créé pour assurer le suivi du civisme fiscal, notamment pour identifier dans chaque pays les mesures fiscales qui ne sont pas conformes à ces principes. Chaque pays sera autorisé à porter plainte contre la pratique d'un autre pays. Il sera donné à ce dernier la possibilité d'y répondre, et le comité émettra un avis n'ayant pas force exécutoire à la fin du processus.

## Appendice XII. Expérience de l'élimination unilatérale des incitations fiscales

La *Chine* a éliminé en 2008 l'allégement fiscal de cinq ans accordé aux investisseurs étrangers (deux ans à zéro pour cent, puis trois à la moitié du taux standard de 33 %) en faveur d'un taux unique de 25 %. Les taux réduits des impôts sur les sociétés et indirects (de 15 % et 24 %) ont eux aussi été éliminés et remplacés par un taux unique de 25 %.

L'*Égypte* a promulgué à la mi-2005 une nouvelle loi relative à l'impôt sur le revenu qui a abaissé les taux marginaux supérieurs de l'impôt sur les revenus et les bénéficiaires de 32 à 20 % pour les personnes physiques et de 40 à 20 % pour les sociétés de capitaux et de personnes (les taux pour le pétrole, l'autorité du Canal de Suez et la banque centrale ont été laissés à 40 %). Cette réforme a en outre relevé le seuil d'exonération pour les personnes physiques, libéralisé l'amortissement normal (les machines et équipements donnent maintenant droit à une déduction de 30 % pendant leur première année d'utilisation, avec application des taux normaux au solde restant) et assuré l'élimination progressive des trêves fiscales tout en permettant à leurs bénéficiaires actuels de se prévaloir de droits acquis. Fait important, ces changements se sont accompagnés de vastes réformes continues de l'administration fiscale, parmi lesquelles figurent l'institution réussie de l'auto-évaluation et une réforme du traitement fiscal des petites et moyennes entreprises. Entre 2005 et 2006, les investissements directs étrangers en Égypte ont doublé.

*Maurice* a éliminé la plupart des incitations fiscales existantes (trêves fiscales, exonérations et crédits d'impôt pour investissement) aux entreprises, à l'exception de celles déjà fournies. La seule incitation notable qui a été maintenue est une trêve fiscale de quatre ans pour les revenus des petites entreprises ou des entreprises artisanales dans le cadre de la Loi sur l'Autorité pour le développement des petites entreprises et de l'artisanat de 2005, qui vise à encourager la régularisation des activités informelles. En outre, le taux standard de l'impôt sur les sociétés a été abaissé de 25 à 15 % en juillet 2007 et se trouve ainsi harmonisé avec le taux en vigueur de l'impôt sur les entreprises bénéficiant d'incitations fiscales. (Le barème des taux des impôts sur les sociétés et indirects a lui aussi été modifié et fait place à un taux forfaitaire de 15 %). Sous l'effet de ces réformes, les investissements directs étrangers ont été vigoureux; en effet, les entrées nettes, en pourcentage du PIB, ont doublé en 2006 par rapport à 2005, atteignant environ 1 2/3 %, et ont presque triplé en 2007, passant à 4 1/2 % du PIB. La part des entrées nettes de 2008 est du même ordre que celle de 2010, mais un léger repli a été observé en 2009. C'est surtout dans les secteurs du tourisme, de l'immobilier (achats de biens immobiliers par les non-résidents) et, en particulier, des services financiers et des assurances (où un certain nombre de réformes réglementaires ont été opérées) que les IDE ont augmenté. Durant cette période, les recettes tirées des impôts sur les sociétés et indirects ont elles aussi sensiblement augmenté, passant d'environ 2 1/2 % du PIB en 2006/07 et 2007/08 à 3,8 % en 2008/09 et à 3,6 % pour la période de six mois allant de juillet à décembre 2009.



### Bibliographie

- Acemoglu, Daron, 2005, "Politics and Economics in Weak and Strong States," *Journal of Monetary Economics*, Vol. 52, pp. 1199–226.
- Adams, Christopher S., and David L. Bevan, 2005, "Fiscal Deficits and Growth in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 571–97.
- African Development Bank, and Organization for Economic Cooperation and Development, 2010, "Public Resource Mobilization and Aid in Africa," in *African Economic Outlook*, pp. 79–122 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Aisen, Ari, and Francisco Veiga, 2008, "The Political Economy of Seignorage," *Journal of Development Economics*, Vol. 87, pp. 29–50.
- Aizenman, Joshua, and Yothin Jinjarak, 2008, "The Collection Efficiency of the Value-Added Tax: Theory and International Evidence," *Journal of International Trade and Economic Development*, Vol. 17, pp. 391–410.
- Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, "Openness, Country Size and Government," *Journal of Public Economics*, Vol. 69, pp. 305–21.
- Alm, James, and Sally Wallace, 2004, "Can Developing Countries Impose an Individual Income Tax?" mimeo (Atlanta: Georgia State University).
- Araujo-Bonjean, Catherine, and Gerard Chambas, 2003, in *Taxing the Hard to Tax: Lessons from Theory and Practice*, ed. by James Alm, Jorge Martinez-Vasquez, and Sally Wallace, pp. 313–29 (Amsterdam: Elsevier).
- Arnold, Jens, 2008, "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries," OECD Economics Department Working Paper No. 643 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development Publishing).
- Arze del Granado, J., David Coady, and Robert Gillingham, 2010, "The Unequal Benefits of Fuel Subsidies: A Review of Evidence for Developing Countries," IMF Working Paper 10/2020 (Washington: International Monetary Fund).
- Attali, Joseph Gpewopo, Gérard Chambsa and Jean Louis Combes, 2008, "Corruption et Mobilization des recettes Publiques: Une Analyse Économétrique," *Recherche Economique de Louvain*.
- Auriol, Emmanuelle, and Michael Warlters, 2005, "Taxation Base in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 625–46.

- Baer, Katherine, and others, 2002, *Improving Large Taxpayers' Compliance*, Occasional Paper 215 (Washington: International Monetary Fund).
- and Eric Le Borgne, 2008, *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, (Washington: International Monetary Fund).
- Bahl, Roy, 2009, "Property Tax Reform in Developing and Transition Countries," Andrew Young School of Policy Studies (for USAID; Atlanta : Georgia State University).
- Baker, Raymond, 2005, *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System* (John Wiley & Sons).
- Barber, S., S. Ahsan, M. Adioetomo, and D. Seytonaluri, 2008, "Tobacco Economics in Indonesia" (Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease).
- Baunsgaard, Thomas, and Michel Keen, 2010, "Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization," *Journal of Public Economics*, Vol. 94, pp. 563–77.
- Besley, Timothy, and Torsten Persson, 2009, "The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics," *American Economic Review*, Vol. 99, pp. 1218–244.
- , ———, 2010, *Pillars of Prosperity: Peace, Easy Taxes and the Rule of Law*, Manuscript (London: London School of Economics).
- Biber, Edmund, 2010, "Revenue Administration: Taxpayer Audit—Use of Indirect Methods," FAD Technical Notes and Manuals, available at [www.imf.org](http://www.imf.org).
- Biggs, Tyler, and Manju Shah, 1998, "The Determinants of Enterprise Growth in sub-Saharan Africa: Evidence from the Regional Program on Enterprise Development," Regional Program on Enterprise Development Discussion Paper (Washington: World Bank).
- Bird, Richard, 2008, "Tax Challenges Facing Developing Countries," (New Delhi: National Institute of Public Finance and Policy).
- , and Pierre-Pascal Gendron, 2007, *The VAT in Developing and Transitional and Countries* (Cambridge: Cambridge University Press).
- , Jorge Martinez-Vazquez, and Benno Torgler, 2008, "Tax Effort in Developing Countries and High-Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability," *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, pp. 55–71.
- Bodin, Jean-Paul, 2010, "Revenue Administration: Developing a Simplified Tax Regime for Small Businesses," FAD Technical Notes and Manuals (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).

- , and Vincent Koukpaizan, 2008, “Taxation of Small Enterprises: Recent Developments,” *International VAT Monitor*, March/April, pp. 121–31.
- Bornhorst, Fabian, Sanjeev Gupta, and John Thornton, 2009, “Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort,” *European Journal of Political Economy*, Vol. 25, pp. 439–46.
- Bräutigam, Deborah A., 2008, “Introduction: Taxation and State-building in Developing Countries,” in *Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent*, ed. by Deborah Bräutigam, Odd-Helge Fjelstad, and Mick Moore, pp. 1–33 (Cambridge: Cambridge University Press).
- Brun, Jean-François, Gerard Chambas, and Samuel Guérineau, 2008, “Aide et Mobilisation Fiscale dans les Pays en Voie de Développement,” CERDI, Etudes et Documents.
- , and Bertrand Laporte, 2010, “IMF Programs and Tax Effort: What Role for Institutions in Africa?” CERDI, Etudes et Documents (forthcoming).
- Casanegra de Jantscher, Milka, 1990, “Administering the VAT,” in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat (Washington: World Bank).
- Castro, Patricio, Raúl Junquera-Varela, Osvaldo Schenone, and Antonio Teixeira, 2009, “Mozambique: Evaluation of Reforms in Tax Policy and Administration 1994–2007” available online at <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/090109b.pdf>
- Chambas, Gérard, 2005, *Afrique au sud du Sahara: Mobiliser des Ressources Fiscales pour le Développement* (Paris: Economica).
- , 2010, *Mobiliser des Ressources Locales en Afrique Subsaharienne* (Paris: Economica).
- Coady, David, Robert Gillingham, Rolando Ossowski, John Piotrowski, Shamsuddin Tareq, and Justin Tyson, 2010, “Petroleum Product Subsidies: Costly, Inequitable, and Rising,” IMF Staff Position Note 10/05 (Washington: International Monetary Fund).
- Crandall, William, and Jean-Paul Bodin, 2005, “Revenue Administration Reforms in Selected Middle Eastern Countries, 1994–2004,” IMF Working Paper 05/203 (Washington: International Monetary Fund).
- Crawford, Ian, Michael Keen, and Stephen Smith, 2010, “VAT and Excises,” in *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* James Mirrlees, ed. by Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles, and Jim Poterba, pp. 275–362 (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).

- Cubeddu, Luis, Andreas Bauer, Pelin Berkman, Magda Kandil, Koffie Nassar, and Peter Mullins, 2008, "Tax Incentives and Foreign Direct Investment: Policy Implications for the Caribbean," in *The Caribbean: Enlarging Economic Integration*, ed. by Andreas Bauer, Paul Lashin, and Sanjaya Panth, pp. 44–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Daniel, Philip, Michael Keen, and Charles McPherson, 2010, *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems* (Routledge: Abingdon).
- Davis, Jeffrey, Rolando Ossowski and Annalisa Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries* (Washington: International Monetary Fund).
- de Paula, Aureo, and José Scheinkman, 2006, "The Informal Sector," mimeo (Princeton University).
- Dharmapala, Dhammika, and James R. Hines Jr., 2009, "Which Countries Become Tax Havens?" *Journal of Public Economics*, Vol.93, pp. 1058–068.
- Dixit, Avinash, 1991, "The Optimal Mix of Inflationary Finance and Commodity Taxation with Collection Lags," *IMF Staff Papers*, Vol. 38, pp. 643–54.
- Ebe, Christian, and Helene Ehrhart, 2010, "Tax Revenue Instability in sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies," mimeo, CERDI (Auvergne University).
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers, 2001, *The Modern VAT* (Washington: International Monetary Fund).
- Eckert, Joseph, 2008, "Computer-assisted Mass Appraisal Options for Transitional and Developing Countries," in *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, ed. by Roy Bahl, Jorge Martinez-Vasquez, and Joan Youngman (Cambridge MA, Lincoln Institute of Land Policy).
- ECORYS, 2010, "Taxation in Africa" (Netherlands).
- Emran, Shahe, and Joseph Stiglitz, 2005, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 599–623.
- European Commission, 2010, "Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tax and Development," COM, Vol. 163, final.

- Everest-Philips, Max, 2008, "Business Taxation as State-building in Developing Countries: Reflections from the DfID/FIAS Tax Reform Programme," mimeo (United Kingdom: Department for International Development).
- FIAS, 2007, "South Africa: Tax Compliance Burden for Small Businesses: A Survey of Tax Practitioners," available online at [http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/Content/Pubs\\_BusinessTaxation](http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/Content/Pubs_BusinessTaxation)
- Fuest, Clemens, and Nadine Riedel, 2010, "Tax Evasion and Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting," Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 10/12.
- Gauthier, Bernard, and Mark Gersovitz, 1997, "Revenue Erosion and Evasion in Cameroon, 1993," *Journal of Public Economics*, Vol. 64, pp. 407–24.
- , and Ritva Reinikka, 2006, "Shifting Tax Burdens through Exemptions and Evasion: An Empirical Investigation of Uganda," *Journal of African Economies*, Vol. 15, pp. 373–98.
- Ghura, D., 2006, "Tax Revenue in sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption," IMF Working Paper 98/135 (Washington: International Monetary Fund).
- Goode, Richard, 1993, "Tax Advice to Developing Countries: An Historical Survey," *World Development*, Vol. 21, pp. 37–53.
- Gordon, Roger, 2010, *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications* (New York: Columbia University Press).
- , and Wei Li, 2009, "Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation," *Journal of Public Economics*, Vol. 93, pp. 855–66.
- Greene, William, 2008, "The Econometric Approach to Efficiency Analysis," in *The Measurement of Productive Efficiency and Productivity Growth*, ed. by Harold Fried, C.A. Knox Lovell, and Shelton Schmidt, pp. 92–250 (Oxford: Oxford University Press).
- Gupta, Abhijit Sen, 2007, "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries," IMF Working Paper 07/184 (Washington: International Monetary Fund).
- Gupta, Sanjeev, Benedict Clements, Alexander Pivovarsky, and Erwin R. Tingson, 2004, "Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter?" in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabrieilla Inchauste, pp. 385–406 (Washington: International Monetary Fund).

- , Shamsuddin Tareq, Benedict Clements, Alex Sequera-Ubiergo, Rina Bhattacharya, and Todd Matina, 2005, *Rebuilding Fiscal Institutions in Post-Conflict Countries*, IMF Occasional Paper No. 27 (Washington: International Monetary Fund).
- Harrison, Graham, 2008, “VAT Refunds,” in *VAT in Africa*, ed. by Richard Krever (Pretoria: Pretoria University Law Press).
- Heady, Christopher, 2002, “Tax Policy in Developing Countries: What can be Learned from OECD Experience?” mimeo (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Hu, T.-W., Z. Mao, J. Shi, and W. Chen, 2008, “Tobacco Taxation and its Potential Impact in China” (Paris: International Union against Tuberculosis and Lung Disease).
- IFC, 2007, “Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners.”
- International Monetary Fund, 2000, “Recent Experience with the Value-Added Tax—An Overview” (Washington: International Monetary Fund).
- , 2005, “Dealing with the Revenue Consequences of Trade Reform,” IMF Policy Paper SM/05/57, Supplement 2 (Washington: International Monetary Fund).
- , 2010a, “Reaching the MDGs: Macroeconomic Prospects and Challenges in Low-Income Countries,” Background Note for the United Nations MDG Summit.
- , 2010b, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Managing Natural Resource Wealth: Draft Program Document” available at [www.imf.org](http://www.imf.org)
- , 2010c, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration—Securing Revenue for Development: Draft Program Document” available at [www.imf.org](http://www.imf.org)
- International Tax Compact, 2010, *Mapping Survey: Taxation and Development*, available online at <http://taxcompact.net/documents.html>
- International Tax Dialogue, 2005, “The Value-Added Tax—Experiences and Issues,” available online at [www.idweb.org](http://www.idweb.org).
- , 2006, “Tax Treatment of Donor-Financed Projects,” available at <http://www.itdweb.org/pages/Redirect.aspx?id=9276&type=doc&l=3>
- , 2007, “Taxing Small and Medium Enterprises,” available online at [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org).
- Jenkins, Glenn P., Jenkins Hatice P., and Chun-Yan Kuo, 2006, “Is the VAT Naturally Progressive?” mimeo (Queens University).

- Jensen, Robert, 2007, “The Digital Divide: Information (Technology), Market Performance and Welfare in the South Indian Fisheries Sector,” *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 122, pp. 879–924.
- Kaldor, Nicholas, 1963, “Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?” *Foreign Affairs*, Vol. 41, pp. 410–19.
- Kanbur, Ravi, 2009, “Conceptualising Informality: Regulation and Enforcement,” Department of Applied Economics and Management, Cornell University, WP 2009–11.
- Keen, Michael (ed.), 2003, *Changing Customs: Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration* (Washington: International Monetary Fund).
- , 2008, “VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries,” *Journal of Public Economics*, Vol. 92, pp. 1892–906.
- , 2009, “What Do (and Don’t) We Know about the Value-Added Tax? A Review of Richard Bird and Pierre-Pascal Gendron,” *The VAT in Developing and Transitional Countries*, *Journal of Economic Literature*, Vol. 47, pp. 155–66.
- , 2011, “Tax and Development—Again,” forthcoming in *Taxation in Developing Countries*, ed. by George Zodrow and Clemens Fuest.
- , and Jenny Lighthart, 2002, “Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform,” *Journal of International Economics*, Vol. 56, pp. 489–507.
- , and Ben Lockwood, 2010, “The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences,” *Journal of Development Economics*, Vol. 92, pp. 138–51.
- , and Mario Mansour, 2010a, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization I—Trade Reform,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 552–71.
- , and ———, 2010b, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa—Challenges from Globalization II—Corporate Taxation,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 573–96.
- , and Alejandro Simone, 2004, “Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s, and Some Challenges Ahead,” pp. 302–52 in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy* ed. by Sanjeev Gupta, Ben Clements, and Gabriela Inchauste (Washington: International Monetary Fund).
- Kidd, Maureen, and William Crandall, 2006, “Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success,” IMF Working Paper 06/240 (Washington: International Monetary Fund).
- Klemm, Alex, and Stefan van Parys, 2009, “Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives,” IMF Working Paper 09/136 (Washington: International Monetary Fund).

- Kloeden, David, forthcoming, "Revenue Administration Reforms in Anglophone Africa Since the Early-1990s," IMF Working Paper (Washington: International Monetary Fund).
- Le, Tuan Minh, Blanca Moreno-Dodson, and Jeep Rojchaichaninthorn, 2008, "Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis," World Bank Policy Research Working Paper 4559.
- Lee, Young, and Roger H. Gordon, 2005, "Tax Structure and Economic Growth," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 1027–043.
- Lotz, Jorgen, and Elliot Morss, 1967, "Measuring *Tax Effort* in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 14, pp. 478–99.
- Marshall, John, 2009, "One Size Fits All? IMF Tax Policy in sub-Saharan Africa," Occasional Paper No. 2 (London: Christian Aid).
- Martinez-Vasquez, Vulovic, and Yongzheng Liu, 2009, "Direct versus Indirect Taxation: Trends, Theory and Economic Significance," International Studies Program, Working Paper 09–11, updated (Atlanta: Georgia State University).
- McKinsey Global Institute, 2003, *New Horizons: Multinational Company Investment in Developing Countries* (McKinsey and Company: San Francisco).
- McPherson, Charles, 2010, "State Participation in the Natural Resource Sectors: Evolution, Issues and Outlook," in *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems*, ed. by Philip Daniel, Michael Keen, and Charles McPherson, pp. 263–88 (Abingdon: Routledge).
- Michielse, Geerten, and Victor Thuronyi, 2010, "Overview of Cooperation on Capacity Building in Taxation," mimeo (Washington: International Monetary Fund).
- Mikesell, John L., and C. Kurt Zorn, 2008, "Data Challenges in Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine, and the Baltic States," ed. by Bahl et al.
- Mintz, Jack, 1990, "Tax Holidays and Investment," *World Bank Economic Review*, Vol. 4, pp. 81–102.
- Modi, Jitendra, 1987, "Statistical Appendix," in *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*, ed. by Ved P. Gandhi (Washington: International Monetary Fund).
- Moss, Todd, Gunilla Pettersson, and Nicolas van de Walle, 2006, "An Aid-Institutions Paradox? A Review Essay on Aid Dependency and State Building in sub-Saharan Africa," Center for Global Development Working Paper 74.



- Mullins, Peter, 2006, “Moving to Territoriality? Implications for the U.S. and the Rest of the World,” *Tax Notes International*, Vol. 43, September 4, pp. 839–53.
- Muñoz, Sonia, and Stanley Sang-Wook Cho, 2004, “Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia,” in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 353–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Newhouse, David, and Daria Zakharova, 2007, “Distributional Implications of the VAT Reform in the Philippines,” IMF Working Paper 07/153 (Washington: International Monetary Fund).
- Organisation for Economic Cooperation and Development, 2007, “Putting Public Finances on a Firmer Footing,” in *OECD Economic Survey: Mexico 2007*, Chapter 2 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- , 2008, *Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practice*, Development Assistance Committee Guidelines and Reference Series.
- , DAC GOVNET, 2009, *Taxation, State Building and Aid: Factsheet—Update December 2009*, available online at [www.oecd.org/dac/governance](http://www.oecd.org/dac/governance)
- Persson, Torsten, and Guido Tabellini, 2003, *The Economic Effect of Constitutions* (Cambridge: MIT Press).
- Pessino, Carola, and Ricardo Fenochietto, 2010, “Determining Countries’ Tax Efforts,” *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, Vol. 195, pp. 61–83.
- Peter, Klara Sabirianova, Steve Buttrick, and Denvil Duncan, 2010, “Global Reform of Personal Income Taxation, 1981-2005: Evidence from 189 countries”, *National Tax Journal*, Vol. 63, pp. 447–78.
- Petit, Patrick, forthcoming, “Tobacco Excise Taxes,” IMF Staff Position Note (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Plimmer, Francis, and William J. McCluskey, 2010, “The Basis and the Administration of the Property Tax: What Can Be Learned from International Practice?” Presentation to the XXIV International Federation of Surveyors Congress 2010 (Sydney, Australia).
- Rodrik, Dani, 1998, “Why Do More Open Countries Have Bigger Governments?” *Journal of Political Economy*, Vol. 106, pp. 997–1032.
- Ross, Hana, and Frank J. Chaloupka, 2000, “The Effect of Cigarette Prices on Youth Smoking,” *Health Economics*, Vol. 12, pp. 217–230.

- Russell, Barrie, 2010, "Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program," IMF Technical Note 10/17 (Washington: International Monetary Fund).
- Schneider, Friedrich, Andreas Buehn, and Claudio Montenegro, 2010, "Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries," Policy Research Working Paper 5356, World Bank.
- Sah, Raaj K., 1983, "How Much Redistribution is Possible through Commodity Taxes?" *Journal of Public Economics*, Vol. 20, 89–101.
- Silvani, Carlos, John Brondolo, Eric LeBorgne, and Frank Bosch, 2008, "Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001–07)", IMF Working Paper 08/129 (Washington: International Monetary Fund).
- Stewart, Miranda, and Sunita Jogarajan, 2004, "The International Monetary Fund and Tax Reform," *British Tax Review*, pp. 146–75.
- Stiglitz, Joseph E., 2010, "Development-Oriented Tax Policy," in *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*, ed. by Roger Gordon, pp. 11–36 (New York: Columbia University Press).
- Sunley, Emil, 2010, "Taxation of Cigarettes in the Bloomberg Initiative Countries," *Tax Notes International*, April 12, Vol. 58, pp. 161–18.
- Tanzi, Vito, 1978, "Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina," *IMF Staff Papers*, Vol. 23, pp. 417–51.
- Tax Justice Network, 2005, "The Price of Offshore," available online at [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Briefing\\_Paper\\_-\\_The\\_Price\\_of\\_Offshore\\_14\\_MAR\\_2005.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Briefing_Paper_-_The_Price_of_Offshore_14_MAR_2005.pdf)
- Thuronyi, Victor, 2001, "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty," *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. XXVI, pp. 1641–681.
- Torvik, Ragnar, 2009, "Why are Tax Havens More Harmful to Developing Countries than to other Countries?" in *Tax Havens and Development*, Appendix 1, Report on the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, Official Norwegian Reports 2009:19.
- United Nations, 2005, *Investing in Development* (New York: United Nations).
- Van Parys, Stefan, and Sebastian James, 2009, "Why Tax Incentives May Be an Inefficient Tool to Encouraging Investment? The Role of the Investment Climate," mimeo (Washington: World Bank).

- Venables, Anthony J., 2010, "Resource Rents; When to Spend and How to Save," in *International Tax and Public Finance*, Vol. 17, pp. 340–56.
- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber, and Michael Jorratt, 2010, "Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation," Inter-American Development Bank Working Paper No. IDB-WP-179.
- Wacziarg, Romain, and Karen Horn Welch, 2008, "Trade Liberalization and Growth: New Evidence," *World Bank Economic Review*, Vol. 22, pp. 187–231.
- World Health Organization, 2010, *Technical Manual on Tobacco Tax Administration* (Geneva: World Health Organization).
- Zake, Justin, forthcoming, "Customs Administration Reform and Modernization in Anglophone Africa—Early 1990s to Mid-2010," IMF Working Paper (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Zolt, Eric M., and Richard M. Bird, 2005, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries," *UCLA Law Review*, Vol. 52, pp. 1627–95.