

La capacité fiscale de l'Union économique et monétaire ouest-africaine

Une appréciation des efforts et des écarts fiscaux des États membres de l'UEMOA

Alou Adessé DAMA, Anouck DAUBRÉE,
Grégoire ROTA-GRAZIOSI

- ➔ ALOU ADESSÉ DAMA, Chargé de recherche, Ferdi
- ➔ ANOUCK DAUBRÉE, Assistante de recherche, Ferdi
- ➔ GRÉGOIRE ROTA-GRAZIOSI, Professeur des universités, Cerdi (UCA, CNRS, IRD) et Responsable de programme, Ferdi

La quatrième Conférence internationale sur le financement du développement qui se tiendra en Espagne du 30 juin au 3 juillet 2025 discutera et renouvellera la stratégie de mobilisation des ressources nécessaires à l'atteinte des Objectifs du développement durable (ODD). Elle succède à la conférence d'Addis-Abeba de 2015 qui soulignait le rôle essentiel des systèmes fiscaux nationaux pour le financement du développement. La mobilisation des recettes intérieures, en particulier fiscales, est ainsi devenue une priorité de nombreux pays engagés dans de multiples réformes fiscales.



.../... L'objet de cette note est d'apprécier la capacité fiscale des 8 États membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA)¹ en présentant notamment quelques estimations de l'effort fiscal de chaque État et des écarts fiscaux de leur système fiscal et de certains impôts dont la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et l'impôt sur les sociétés (IS)². L'analyse sous-jacente a été réalisée pour tous les pays d'Afrique sub-saharienne.

La Commission de l'UEMOA a produit de nombreuses directives fiscales qui visaient initialement une harmonisation des systèmes fiscaux nationaux³. Les États membres présentent ainsi de très fortes similitudes dans la définition des assiettes et des taux de leurs principaux impôts : TVA, droits d'accise, droit de douane avec un tarif extérieur commun (TEC), IS et impôt sur les revenus des capitaux mobiliers. Une telle harmonisation dépasse ainsi celle de l'Union européenne qui n'a pas établi, par exemple, une base commune à l'IS et encadré ses taux. Les directives communautaires de l'UEMOA participent également au renforcement de la capacité des États membres à mobiliser des recettes fiscales. La Commission a également produit une décision⁴ qui précisait les modalités d'évaluation et de publication annuelle des estimations des dépenses fiscales, entendue comme un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à une norme (le système fiscal de référence).

L'analyse des écarts fiscaux présentée ici s'inscrit dans la continuité de la politique de la Commission visant à renforcer la mobilisation des recettes

intérieures de ses États membres. Cette analyse intègre explicitement l'évaluation des dépenses fiscales réalisée par les États membres. En effet, un écart fiscal correspond à la différence entre les recettes potentielles et celles effectivement collectées. Plusieurs méthodes existent pour évaluer ces recettes potentielles selon les informations disponibles. Les écarts fiscaux intègrent deux dimensions : une dimension politique proche de l'appréciation des dépenses fiscales et une dimension administrative au sens large qui intègre l'application de la loi et les comportements d'évitement ou de fraude fiscale. L'analyse des écarts fiscaux complète donc les efforts de la Commission pour une meilleure mobilisation des recettes fiscales intérieures des États membres. Elle est une étape préliminaire pour identifier certains axes de réformes fiscales possible. Enfin, elle permet d'apprécier le respect et l'application effective des directives fiscales communautaires.

La pression fiscale moyenne en UEMOA était de 13,8 % du produit intérieur brut (PIB) en 2022, un taux inférieur au taux minimum de 20 % qui est un des critères de convergence communautaire. Les écarts fiscaux évalués à partir d'une évaluation économétrique des efforts fiscaux s'élevaient à 6,2 % du PIB, en moyenne, sur la période 2018-2022. Un peu moins de la moitié de ces écarts correspond aux dépenses fiscales (exonérations, taux réduits...), le reste est assimilable à des écarts de conformité résultant de l'informalité, des fraudes fiscales ou de défaillances administratives... Les écarts fiscaux varient de 4,4 % du PIB en Guinée-Bissau à 8,2 % du PIB au Sénégal. Les dépenses fiscales publiées dans les rapports annuels de chaque pays varient de 1 % du PIB en Côte d'Ivoire à 6,2 % au Sénégal. Cette disparité ne résulte pas tant de régimes dérogatoires plus ou moins généreux entre pays, mais d'une couverture et d'une estimation du coût des mesures fiscales dérogatoires plus ou moins large et rigoureuse⁵. Les écarts de

1. L'UEMOA réunit 8 États : Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo.
2. Le détail de l'analyse a été l'objet d'un rapport communiqué par la Ferdi à la Commission de l'UEMOA et disponible à l'adresse suivante : <https://ferdi.fr/programmes/fiscalite-pour-le-developpement>.
3. Il y a notamment la directive N°03/2009/CM/UEMOA sur les droits d'accise, la directive N°01/2017/CM/UEMOA pour les droits d'accises sur les tabacs, la directive n°02/98/CM/UEMOA, modifiée par la directive n°02/2009/CM/UEMOA pour la TVA et les directives n°01/2008/CM/UEMOA et n°08/2008/CM/UEMOA pour l'IS.
4. Décision N° 08/2015/CM/UEMOA du 2 juillet 2015.

5. Geourjon et Rota-Graziosi (2014) soulignait déjà une surestimation des dépenses fiscales en assimilant à une perte de recettes définitives l'exonération de TVA en douane d'entreprises formelles, notamment extractives donc généralement exporta-

conformité se déduisent automatiquement d'une simple différence entre les écarts fiscaux et les dépenses fiscales. Une faible ou une mauvaise évaluation des dépenses fiscales entraîne donc un écart de conformité plus important.

La TVA est une importante, sinon la principale, source de recettes fiscales des États membres⁶. L'évaluation de l'efficacité-C de la TVA consiste à définir les recettes potentielles de TVA en appliquant à la consommation finale des ménages le taux standard de cet impôt. L'écart fiscal varie alors de 7,8 % du PIB au Sénégal à plus de 12 % du PIB au Niger. Cet écart suppose une application parfaite de la TVA et ne considère notamment ni le secteur informel, ni l'autoconsommation des ménages agricoles. Une troisième approche reprend les tableaux ressources-emplois. Elle permet non seulement d'apprécier le degré d'informalité et de taxation et donc d'en déduire les écarts fiscaux politiques et administratifs par branche ou secteur économique. L'écart fiscal de TVA est moindre que celui précédemment calculé variant de 1,7 % du PIB au Burkina Faso à 5,2 % au Bénin.

Le reste de cette note est organisée ainsi : le premier point définit la notion des écarts fiscaux et leur estimation par l'approche de l'effort fiscal ; la section suivante présente des approches alternatives pour apprécier l'écart de TVA ; la dernière section conclut cette note en avançant quelques propositions de réformes fiscales.

► La définition des écarts fiscaux et leur méthodologie d'évaluation

Un écart fiscal est la différence entre les recettes potentielles et les recettes effectivement collectées. Les premières représentent les revenus

correspondant à une parfaite application du système fiscal de référence, donc sans exonération ou autre mesure dérogatoire, ni difficulté administrative ou comportement d'évasion fiscale. L'écart fiscal a donc deux dimensions : une dimension liée aux choix politiques concernant les régimes dérogatoires à l'impôt (dépenses fiscales), c'est-à-dire le *policy gap* et une dimension dite de conformité des contribuables vis-à-vis de l'impôt, ou *compliance gap*.

Il existe deux méthodes principales pour évaluer les recettes potentielles d'un impôt et plus généralement du système fiscal d'un État. L'utilisation de l'une ou l'autre varie selon l'impôt considéré et les informations disponibles. Une première approche est la méthode ascendante. Elle nécessite des données d'enquête des contribuables, des données administratives et les résultats de contrôles fiscaux aléatoires. Elle suppose ensuite d'agréger les données de niveau microéconomique au niveau macroéconomique. La seconde méthode est, à l'inverse, descendante. Elle consiste à utiliser les données macroéconomiques fournies par les instituts nationaux de statistique ou les institutions internationales, et à en déduire les bases taxables après différentes corrections.

Ces deux méthodes sont notamment utilisées par le gouvernement britannique, l'un des plus avancés dans l'évaluation des écarts fiscaux. Les services fiscaux britanniques (HMRC, 2024)⁷ préconisent d'utiliser l'approche descendante pour les impôts relevant de la fiscalité indirecte et l'approche ascendante pour ceux relevant de la fiscalité directe. La mesure des écarts de fiscalité directe s'appuie, en Grande-Bretagne, sur trois types d'instruments : un programme de contrôles fiscaux aléatoires ; une estimation par vérification croisées des informations en utilisant les tierces parties (banques, employeurs...) ; une modélisation *ad hoc* de certains segments de contri-

trices. Ces exonérations sont davantage un moyen de suppléer un mécanisme défaillant des remboursements de crédits de TVA.

6. La Guinée-Bissau n'avait pas encore adoptée de TVA sur la période considérée (2018-2022).

7. Cf. : <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/methodological-annex>.

buables. Pour les impôts indirects, la méthode descendante est utilisée. Elle peut être complétée notamment par le recours à des enquêtes de consommation des ménages.

La méthodologie utilisée pour apprécier les écarts fiscaux en UEMOA est descendante. Elle repose sur une estimation économétrique des efforts fiscaux à l'aide d'un modèle de frontières stochastiques. Cette approche est essentiellement économique⁸. Elle consiste à apprécier les recettes fiscales potentielles à partir de données macroéconomiques disponibles. Les variables explicatives retenues sont celles les plus couramment utilisées dans la littérature académique, à savoir : le PIB par tête, la part de l'agriculture, l'ouverture commerciale et les rentes des ressources naturelles⁹.

La méthode des frontières stochastiques suppose que les agents économiques ne peuvent pas dépasser une frontière idéale, qui représenterait le niveau maximum au regard des dotations limitées de facteurs. Appliqué à la fiscalité, la frontière représente le potentiel de recettes fiscales compte tenu de la taille et des caractéristiques structurelles des économies étudiées. Le modèle utilisé, Generalized True Random-Effects (GTRE)¹⁰, présente plusieurs avantages : il intègre les chocs aléatoires et permet de distinguer les facteurs permanents et temporaires qui affectent l'effort fiscal des pays. Le modèle à frontière stochastique est défini comme suit :

$$RF_{i,t} = \alpha + f(X_{i,t}, \beta) + \mu_i + v_{i,t} - \eta_i - \varphi_{i,t},$$

où $RF_{i,t}$, la variable dépendante, représente le logarithme de la pression fiscale, i.e. le ratio des recettes fiscales sur le PIB, les indices i et t désignent respectivement le pays i et l'année t ,

8. Elle pourrait néanmoins intégrer des dimensions juridiques en réalisant une lecture quantitative avec la construction d'indicateurs, par exemple, des codes d'impôts nationaux.

9. Caldeira *et al.* (2019) ou Benitez *et al.* (2023) ont une approche similaire.

10. Ce modèle a été introduit par Colombi *et al.* (2014), Kumbhakar, Lien et Hardaker (2014) et Tsionas et Kumbhakar (2014)2012.

$X_{i,t}$ est un vecteur de variables de contrôle expliquant la pression fiscale. Ces variables de contrôle sont le PIB par habitant (niveau de revenu), la part de l'agriculture dans le PIB (structure de l'économie), le commerce international (importations et exportations) en pourcentage du PIB qui permet d'appréhender l'ouverture commerciale, et les rentes associées aux ressources naturelles (richesse en ressources naturelles). Les variables $\eta_i > 0$ et $\varphi_{i,t} > 0$ sont respectivement les inefficiences persistantes et variantes alors que μ_i et $v_{i,t}$ représentent respectivement les effets aléatoires et le bruit stochastique. Différentes méthodes ont été proposées dans la littérature pour estimer les paramètres du modèle GTRE : Colombi *et al.* (2014) utilisent un estimateur du maximum de vraisemblance ; Kumbhakar, Lien et Hardaker (2014) proposent une procédure en plusieurs étapes ; Tsionas et Kumbhakar (2014) développent une approche bayésienne ; enfin, Filippini et Greene (2016) utilisent une approche du maximum de vraisemblance simulé. L'approche ici privilégiée est celle du maximum de vraisemblance simulé¹¹ (voir Badunenko et Kumbhakar, 2016).

Le **tableau 1** (ci-après) présente les principaux résultats de la méthodologie décrite précédemment. L'effort fiscal apparaît assez proche entre les États membres. Il varie de 0,47 au Bénin à 0,53 au Niger et au Togo. Cette homogénéité des efforts fiscaux peut être le résultat de systèmes fiscaux très proches et donc d'une certaine efficacité des directives communautaires en matière d'harmonisation fiscale. Elle pourrait aussi être le résultat de caractéristiques économiques très proches selon les quatre variables macroéconomiques retenues (PIB/tête, taille du secteur agricole, ouverture commerciale et rente des ressources naturelles). Cependant, les pays enclavés de l'Union (Burkina Faso, Mali, Niger) sont moins

11. Notre approche se distingue de celle de Caldeira *et al.* (2019) par la méthode d'estimation des paramètres du modèle. Les auteurs utilisent la décomposition en trois étapes de Kumbhakar, Lien et Hardaker (2014). Pour une discussion du processus d'implémentation voir Horncastle, Kumbhakar et Wang (2015).

ouverts et leur revenu par tête est moindre que ceux bénéficiant d'une façade océanique.

En revanche, la disparité de la composition des écarts fiscaux entre dépenses fiscales et écarts de conformité reflètent davantage une hétérogénéité dans la qualité de l'évaluation des dépenses fiscales entre les États membres. En effet, la décision communautaire portant sur les dépenses fiscales (N° 08/2015/CM/UEMOA du 2 juillet 2015) ne précise ni les impôts couverts, ni le détail de la méthodologie à suivre.

L'évaluation des efforts fiscaux a été étendue à tous les pays d'Afrique sub-saharienne (ASS). Cependant, ceux-ci ne produisent pas tous une évaluation annuelle de leurs dépenses fiscales permettant d'en déduire l'écart fiscal politique et celui de conformité. Les États membres de l'UEMOA ont en moyenne un effort fiscal légèrement plus élevé (0,58) que les autres pays de l'ASS (0,56). Malgré cet effort plus soutenu, les

États membres ont en moyenne une pression fiscale plus faible 13,81 % du PIB contre 13,95 % du PIB. L'approche par l'effort fiscal intègre les principaux facteurs structurels déterminant la pression fiscale. Par exemple, un pays pauvre et agricole comme le Burundi aura une pression fiscale plus faible qu'un pays plus riche et plus industrialisé ou plus ouvert au commerce international. Ces facteurs (PIB/tête, taille du secteur agricole, ouverture commerciale et rentes des ressources naturelles) déterminent le potentiel fiscal de chaque pays. Le premier pays aura donc un potentiel fiscal plus faible, mais pourra avoir un effort fiscal plus élevé par une politique et/ou une administration fiscale plus efficace.

L'approche de l'effort fiscal considère les forces et faiblesses structurelles de chaque pays. En d'autres termes, les pays de l'UEMOA sont structurellement légèrement plus défavorisés que les autres pays de l'ASS. Ils sont en moyenne plus pauvres, plus agricoles, moins ouverts ou plus

Tableau 1. Pression fiscale et écarts fiscaux en UEMOA moyen sur la période 2018-2022

Pays	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Recettes fiscales potentielles	Écarts de recettes	Dépenses fiscales (2021)	Écart de conformité
	% PIB		% PIB	% PIB	% PIB	% PIB
Benin	10,91	0,47	16,69	5,78	2,00	3,78
Burkina Faso	15,18	0,52	22,44	7,26	1,20	6,06
Côte d'Ivoire	12,30	0,49	18,63	6,33	1,03	5,30
Guinea-Bissau	8,45	0,48	12,84	4,40		
Mali	14,12	0,52	20,93	6,81	3,00	3,81
Niger	10,37	0,53	15,23	4,86	1,92	2,94
Sénégal	16,99	0,52	25,17	8,17	6,20	1,97
Togo	13,27	0,53	19,57	6,30	2,30	4,00
Moyenne UEMOA	12,70	0,51	18,94	6,24	2,52	3,98
Moyenne Afrique sub-Saharienne	13,74	0,49	20,80	7,06		
Quelques exemples de pays africains						
Afrique du Sud	26,26	0,54	38,44	12,17		
Burundi	17,04	0,61	23,76	6,71		
Gabon	11,14	0,39	17,93	6,78		
Guinée Equatoriale	7,15	0,33	11,90	4,76		
Kenya	15,67	0,55	22,76	7,09		
Nigeria	6,14	0,42	9,69	3,55		
Rwanda	16,52	0,53	24,34	7,82		

riches en ressources naturelles. Ils présentent cependant un effort fiscal légèrement supérieur résultant d'une politique et/ou d'une administration plus efficace. Cet effort plus élevé n'est toutefois pas suffisant pour compenser les faiblesses structurelles des États membres de l'UEMOA et permettre une pression fiscale égale ou supérieure aux autres pays de l'ASS.

Le **tableau 1** illustre aussi une certaine forme de malédiction des ressources naturelles. Les pays exportateurs de pétrole comme le Gabon, la Guinée équatoriale ou le Nigeria ont un effort fiscal bien moindre que les autres pays africains. Leur pression fiscale en est également affectée. Cependant, les systèmes de partage de la rente en particulier pétrolière relèvent généralement de contrat de partage et non d'une fiscalité particulière de type redevance. L'activité pétrolière n'y est donc pas une source de recettes fiscales additionnelles significatives, mais davantage de ressources non fiscales qui ne sont pas appréhendées dans la méthodologie suivie.

L'écart fiscal des principaux impôts d'État peut également être calculé en reprenant la méthodologie de l'effort fiscal et en la complétant par d'autres approches dans la mesure de la disponibilité de données. Le **tableau 2** (ci-dessous) présente l'effort et l'écart fiscal des États membres pour la TVA et l'IS en moyenne sur la période 2018-2022.

La TVA est une source de recettes fiscales variant de 2,79 % du PIB en Côte d'Ivoire à 6,44 % du PIB au Togo. L'écart moyen de TVA est de 2,26 % du PIB : il est de 1,60 % du PIB en Côte d'Ivoire et de 3,03 % du PIB au Sénégal. La moyenne de l'effort et de l'écart de TVA en UEMOA est très proche des autres pays d'ASS. En revanche, en matière d'IS, l'effort fiscal y est sensiblement supérieur malgré des recettes fiscales plus faibles (2,1 % du PIB contre près de 2,8 % en ASS). Les États membres de l'UEMOA sont désavantagés au regard des quatre variables macroéconomiques, mais leur effort fiscal leur permet de compenser, en partie du moins, ce retard.

Tableau 2. Effort et écarts fiscal de TVA et d'IS (2018-2022)¹

Pays	TVA				IS			
	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Recettes fiscales potentielles	Écarts de recettes	Recettes fiscales	Effort fiscal total	Recettes fiscales potentielles	Écarts de recettes
	% PIB		% PIB	% PIB	% PIB		% PIB	% PIB
Burkina Faso	4,71	0,51	7,02	2,31	3,04	0,50	4,58	1,54
Côte d'Ivoire	2,79	0,43	4,38	1,60	1,59	0,36	2,61	1,02
Guinea-Bissau					1,52	0,40	2,42	0,91
Mali	4,85	0,49	7,33	2,48	2,73	0,48	4,13	1,40
Niger	3,62	0,49	5,48	1,86	1,55	0,47	2,36	0,82
Sénégal	5,96	0,49	8,99	3,03	2,37	0,42	3,73	1,37
Togo	6,44	0,54	9,41	2,97	2,05	0,45	3,18	1,13
Moyenne UEMOA	4,73	0,49	7,10	2,37	2,12	0,44	3,29	1,17
Moyenne Afrique sub-Saharienne	4,33	0,46	6,69	2,35	2,79	0,40	4,46	1,67

1. La Guinée-Bissau n'avait pas de TVA sur la période étudiée.
Le détail des recettes fiscales n'était pas disponible pour le Bénin.

Les recettes potentielles d'IS en UEMOA sont en moyenne de 3,3 % du PIB alors qu'elles sont sensiblement plus élevées, proches de 4,5 % du PIB en ASS. L'IS est un impôt important dans les pays en développement dont l'assiette et l'efficacité sont exposées à l'optimisation fiscale agressive des multinationales et à l'existence de traités de non double imposition de type OCDE¹² privilégiant les pays exportateurs de capitaux au détriment des États membres de l'UEMOA (cf. Beer et Loeprick, 2021)¹³. Une analyse détaillée de l'IS en UEMOA et de l'impact sur les recettes des États membres des traités de non-double imposition qu'ils ont ratifiés permettrait d'identifier les risques sur leurs recettes respectives. Il convient de noter que la ratification d'un seul traité de non-double imposition d'un État membre avec un paradis fiscal ou un pays dit à fiscalité privilégiée expose tous les autres membres de l'UEMOA par le traité multilatéral qui les unit.

► Quelques mesures alternatives à l'écart fiscal de TVA : l'efficacité-C et l'approche par les tableaux ressources-emplois

Une limite de la méthode de l'effort fiscal pour l'évaluation des écarts fiscaux est un risque de sous-estimation des recettes potentielles. Les résultats de l'approche des frontières stochastiques varient selon les données macroéconomiques retenues et l'échantillon des pays étudiés, ici des pays en développement. Ainsi, deux autres approches complémentaires de l'effort fiscal permettent d'apprécier notamment l'écart fiscal de certains impôts comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Au-delà de l'effort fiscal, d'autres méthodologies ont été développées avec des données macroéconomiques, en particulier en matière de TVA. La première repose sur la notion d'efficacité-C de la TVA qui utilise la consommation finale des ménages¹⁴ corrigée notamment de l'autoconsommation. L'efficacité-C se déduit en divisant les recettes de TVA collectées par celles potentielles. Ces dernières correspondent à la consommation finale des ménages taxée au taux standard de TVA. L'efficacité-C varie de 0,21 en Côte d'Ivoire à 0,43 au Sénégal ou au Togo. En d'autres termes, la Côte d'Ivoire collecte ainsi 21 % du potentiel de recettes théoriques de TVA. Les écarts de TVA établis par cette méthode sont bien plus importants que ceux précédemment évalués avec la méthode économétrique de l'effort fiscal. Ils varient de 7,8 % du PIB au Sénégal à 12,05 % du PIB au Niger. Ils supposent une TVA parfaitement appliquée sur la consommation finale des ménages et les administrations publiques, et ne considèrent ni les exonérations, taux réduits, ni le secteur informel important dans l'Union.

Une seconde approche alternative à l'effort fiscal pour estimer l'écart de TVA repose sur l'utilisation des tableaux ressources emplois (TRE). Elle n'est ni purement descendante, ni ascendante car elle recourt aux données et à la structure de l'économie décrites par le TRE. Cette approche permet d'apprécier l'application de la TVA au niveau des branches ou des secteurs économiques.

Une première étape est d'estimer la recette théorique de TVA qui est censée être la plus proche possible de celle effectivement collectée. L'appréciation de cette recette nécessite d'intégrer le degré de formalité de chaque branche et le taux d'imposition ou l'exonération des biens et services produits par chaque secteur. Le degré de formalité sectoriel se déduit d'une hypothèse de répartition des entreprises assujetties à la TVA par branche. Le seuil d'assujettissement en

12. Le 22 novembre 2023, le vote aux Nations unies de 125 pays en faveur d'une convention-cadre sur la coopération fiscale internationale a transféré certaines compétences de l'OCDE en matière de traités de non-double imposition aux Nations unies.

13. Analysant les effets des traités de non-double imposition de 41 pays africains sur la période 1985-2015, Beer et Loeprick (2021) estiment que l'existence d'un traité réduit les recettes d'IS de l'ordre de 5 % sans augmenter significativement les investissements directs étrangers. La baisse des recettes s'élève à 15 % si l'une des parties du traité est l'île Maurice. Le 14 juin 2019, le Sénégal a dénoncé la convention fiscale le liant à l'île Maurice.

14. Certaines analyses intègrent également la consommation finale des administrations publiques.

Tableau 3. Efficacité-C de TVA en UEMOA en 2021¹

	Recettes de TVA % PIB	C-efficacité (1)	C-efficacité (2)	Ecart fiscal (1) % PIB	Ecart fiscal (2) % PIB
Burkina Faso	4,95	0,34	0,32	9,60	10,53
Côte d'Ivoire	2,78	0,21	0,20	10,75	11,25
Mali	4,85	0,32	0,30	10,43	11,32
Niger	3,61	0,23	0,22	12,03	12,75
Sénégal	5,96	0,43	0,39	7,80	9,21
Togo	6,43	0,43	0,39	8,55	9,92
Moyenne UEMOA	4,76	0,33	0,30	9,86	10,83

1 : la base taxable (1) est la consommation finale des ménages et des administrations publiques.

2 : la base taxable (2) est la même que précédemment diminuée de la TVA.

1. La Guinée-Bissau n'avait pas de TVA sur la période couverte et les données étaient indisponibles pour le Bénin.

UEMOA correspond à un chiffre d'affaires (CA) minimum de 50 millions FCFA ou plus. Le secteur agricole est ainsi considéré majoritairement informel alors que celui des télécommunications est formel. L'imposition ou non d'une branche à la TVA résulte d'une lecture de la loi TVA dans chaque État. Ainsi, le secteur agricole, celui bancaire¹⁵ ou celui de l'éducation sont considérés exonérés alors que celui des biens manufacturés ou télécommunications est taxés au taux standard. Cette méthode suppose le même traitement fiscal pour toute la production de la branche. Cette hypothèse simplificatrice pourrait être levée en menant une enquête microéconomique de chaque secteur.

La recette théorique de TVA calculée se compose des éléments suivants¹⁶ :

- (1) Les dépenses de consommation finale des ménages auprès d'entreprises formelles, donc assujetties à la TVA qui chargent cette taxe sur leurs ventes. Ces dépenses sont réparties par branche. Les dépenses gouvernementales ou celles d'organisations

non gouvernementales auprès d'entreprises formelles peuvent être également intégrées à la base théorique de la TVA.

- (2) Les importations et les consommations intermédiaires des entreprises informelles auprès des entreprises formelles. En effet, les recettes de TVA en douane ne sont définitives que si elles sont collectées auprès d'importateurs informels, qui ne peuvent pas déduire cette TVA acquittée sur leurs ventes puisqu'ils ne collectent pas de TVA. De même, les entreprises informelles achetant des biens ou des services auprès d'entreprises formelles supportent une TVA sur ces consommations intermédiaires qu'elles ne peuvent pas déduire car de nouveau elles ne collectent aucune TVA.
- (3) La balance commerciale a aussi un impact sur les recettes théoriques de TVA. Les entreprises formelles exportatrices peuvent être en situation de crédits de TVA donnant lieu à un remboursement. Ces remboursements viennent réduire la recette théorique de TVA. Celles informelles n'ont droit à rien puisqu'elles sont de facto hors champ de la TVA, assimilables à des consommateurs finaux.

15. L'activité bancaire est généralement hors de la TVA et assujettie à une taxe particulière.

16. La Ferdi est en train de rédiger une note méthodologique détaillée pour l'évaluation des écarts fiscaux à partir des tableaux ressources emplois.

Cette approche intègre deux éléments importants de la TVA dans les pays en développement. D'une part, la TVA permet de taxer le secteur informel puisque les consommations intermédiaires et les importations des entreprises informelles (non-assujetties) sont un élément de la base taxable. D'autre part, les exonérations d'entreprises ou de secteurs ont pour conséquence d'entraîner un effet cascade puisqu'une entreprise exonérée ne peut pas déduire la TVA payée sur ses intrants. Outre cet effet cascade, ces exonérations favorisent également le secteur informel.

La seconde étape est de déduire l'écart fiscal politique et celui de conformité. Le premier écart est déterminé en comparant les recettes théoriques de TVA avec celles obtenues si toutes les branches étaient taxées au taux standard. Le second écart est la différence entre les recettes théoriques et celles réalisées si toutes les branches étaient formelles. Le premier écart tient compte de l'informalité et le second intègre la politique fiscale et les exonérations ou taux réduits plus ou moins nombreux.

L'écart fiscal ainsi calculé varie de 1,68 % du PIB au Burkina Faso à 5,19 % du PIB au Bénin (cf. **tableau 4**, ci-dessous). L'écart de conformité apparaît négatif pour certains pays, car l'approche considère les recettes de TVA collectées

sur certaines consommations intermédiaires et les importations des entreprises informelles non assujetties à la TVA et assimilables à des consommateurs finaux. Si toutes les entreprises sont formelles et assujetties, ces recettes disparaissent. Cependant, une limite à cette analyse est de supposer inchangée la consommation finale des ménages quel que soit le degré de formalisation des secteurs économiques.

La méthodologie des écarts fiscaux par les TRE permet d'affiner l'analyse des écarts fiscaux au niveau sectoriel (cf. **tableau 5**, ci-après). Les produits alimentaires (agriculture, élevage, pêche...) représentent plus de 50 % des écarts fiscaux au Bénin (66 %), Burkina Faso (67 %), Mali (88 %) et au Sénégal (63 %). Le secteur agricole et les biens alimentaires sont exonérés de TVA. Cette politique vise généralement à maintenir des prix modérés pour ces produits, i.e. accessibles aux plus pauvres. Elle suppose cependant une incidence complète de la TVA sur le prix à la consommation¹⁷. Son ciblage des populations les plus démunies ne paraît guère établi puisque les ménages les plus défavorisés ont généralement une activité agricole dans des zones rurales et leurs achats

17. La théorie de l'incidence fiscale analyse comment l'impôt est partagé entre producteurs et consommateurs indépendamment de la définition légale du contribuable. Par exemple, en concurrence pure et parfaite, l'incidence fiscale est unitaire. Toute variation de la charge fiscale sera supportée par les consommateurs finaux car les entreprises n'ont aucune marge pour absorber une partie de cette taxe.

Tableau 4. Écarts fiscaux de TVA à partir des TRE (% PIB)

		Recettes théoriques de TVA	Recettes sans exonération	Recettes sans informel	Ecart politique	Ecart de conformité	Ecart total
Bénin	2016	3,73	8,71	3,93	4,98	0,20	5,19
Burkina Faso	2019	4,04	7,90	1,86	3,86	- 2,18	1,68
Côte d'Ivoire	2017	7,11	9,55	7,41	2,44	0,30	2,74
Mali	2017	4,19	5,34	3,82	3,51	- 0,38	3,14
Sénégal	2022	5,00	11,16	1,88	6,17	- 3,12	3,05
Togo	2017	8,40	10,01	9,39	1,61	0,99	2,60
Moyenne		5,41	8,78	4,71	3,76	- 0,70	3,07

Tableau 5. Répartition sectorielle des écarts fiscaux de TVA

	Bénin	Burkina Faso (1)	Côte d'Ivoire	Mali (1)	Sénégal (1)	Togo
Production alimentaire (agricole, élevage, pêche...)	66,41%	67,12%	34,09%	88,20%	63,26%	40,97%
Produits manufacturés	3,54%	2,72%	0,13%	1,48%	9,24%	28,38%
Service de transport	14,32%	0,11%	39,47%	-4,88%	8,31%	-1,42%
Service d'hébergement et de restauration	17,63%	0,70%	13,66%	17,59%	0,00%	-0,67%

1: Ecart politique seulement

lorsqu'ils en font sont réalisés auprès de vendeurs informels, i.e. qui ne chargent pas de TVA. Les services d'hébergement et de restauration sont également à l'origine d'écarts fiscaux importants au Bénin et au Mali. Les services de transport en Côte d'Ivoire représente près de 40 % de l'écart fiscal total de TVA résultant principalement d'une informalité importante de ce secteur.

► Conclusion

L'évaluation des écarts fiscaux est une étape préliminaire importante pour une meilleure mobilisation des recettes fiscales. L'approche par l'effort fiscal recourt à une approche empirique pour estimer les recettes fiscales potentielles. Sur la période 2018-2022, il variait de 4,4 % du PIB en Guinée-Bissau à 8,17 % du PIB au Sénégal. Ces écarts sont importants au regard de la pression fiscale des États membres : ils représentaient entre 45 % et 52 % des recettes fiscales collectées. Ces écarts fiscaux se composent d'une dimension politique correspondant aux dépenses fiscales et d'une dimension administrative appelée écart de conformité résultant de fraudes fiscales et d'un secteur informel conséquent. Le poids relatif des dépenses fiscales dans l'appréciation de l'écart fiscal varie sensiblement de 16 % au Burkina Faso et en Côte d'Ivoire à 75 % au Sénégal. *A contrario*, l'écart de conformité est respectivement de 83 % de l'écart fiscal au Burkina Faso et de 24 % au

Sénégal. L'écart fiscal peut également être évalué pour les principaux impôts et taxes comme la TVA ou l'IS. L'écart moyen de TVA est de 2,26 % du PIB variant de 1,60 % du PIB en Côte d'Ivoire à 3,03 % du PIB au Sénégal. L'écart moyen d'IS est de 2,1 % du PIB en UEMOA.

Deux autres approches complémentaires de l'effort fiscal permettent d'apprécier notamment l'écart fiscal de certains impôts comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Avec la notion d'efficacité-C, les écarts de TVA sont plus importants, variant de 7,8 % du PIB au Sénégal à 12,03 % du PIB au Niger. Ils supposent une TVA parfaitement appliquée sur la consommation finale des ménages et des administrations publiques et ne considèrent ni les exonérations, taux réduits, ni le secteur informel important dans l'Union. Une troisième approche d'estimation de l'écart de TVA repose sur l'utilisation des TRE. L'écart de TVA varie de 1,68 % du PIB au Burkina Faso à 5,2 % au Niger. Cet écart est relativement partagé entre la dimension politique et celle administrative.

De l'analyse des écarts fiscaux, quelques recommandations de politique fiscale peuvent être établies : (1) L'appropriation de la notion d'effort fiscal par la Commission contribuera au renforcement de ses capacités et au suivi de la mobilisation des recettes fiscales des États membres ; la Commission de l'UEMOA pourrait produire un guide accompagnant la décision relative aux dépenses fiscales afin d'en homo-

génériser les impôts et taxes couverts et les méthodes d'évaluation retenues ; (2) une revue des traités de non-double imposition ratifiés par les États membres permettrait d'en apprécier les effets sur les investissements directs étrangers et les recettes fiscales notamment d'IS ; (3) un élargissement de la base de la TVA en particulier en taxant certains produits agricoles permettrait de réduire l'écart fiscal de TVA et d'en accroître les recettes.

► Références

- **Badunenko O., Kumbhakar S.C.** (2016) « When, where and how to estimate persistent and transient efficiency in stochastic frontier panel data models », *European Journal of Operational Research*, vol. 255 (issue 1), pp. 272–287. DOI : 10.1016/j.ejor.2016.04.049.
- **Beer S., Loerprick J.** (2021) « Too high a price? Tax treaties with investment hubs in Sub-Saharan Africa », *International Tax and Public Finance*, vol. 28 (issue 1), pp. 113-153.
- **Benites J., Mansour M., Pecho M., Vellutini C.** (2023) « Building Tax Capacity in Developing Countries », IMF Staff Discussion Note 2023/006.
- **Caldeira E., Compaore A., Dama A. A., Mansour M., Rota-Graziosi G.** (2019) « Effort fiscal en Afrique subsaharienne : les résultats d'une nouvelle base de données », *Revue d'économie du développement*, vol. 27 (issue 4), pp. 5-51.
- **Colombi R., Kumbhakar S.C., Martini G., Vittadini G.** (2014) « Closed-skew normality in stochastic frontiers with individual effects and long/short-run efficiency », *Journal of Productivity Analysis*, vol. 42 (issue 2), pp. 123-136. DOI : 10.1007/s11123-014-0386-y.
- **Filippini M., Greene W.** (2016) « Persistent and transient productive inefficiency: a maximum simulated likelihood approach », *Journal of Productivity Analysis*, vol. 45 (issue 2), pp. 187-196. DOI : 10.1007/s11123-015-0446-y.
- **Geourjon A.-M., Rota-Graziosi G.** (2014) « L'illusion des dépenses fiscales en Afrique » *Ferdi Note brève* B96, septembre.
- **Kumbhakar S.C., Lien G., Hardaker J.B.** (2014) « Technical efficiency in competing panel data models: a study of Norwegian grain farming », *Journal of Productivity Analysis*, vol. 41 (issue 2), pp. 321-337. DOI : 10.1007/s11123-012-0303-1.
- **Tsionas E.G., Kumbhakar S.C.** (2014) « Firm Heterogeneity, Persistent and Transient Technical Inefficiency: A Generalized True Random-Effects Model », *Journal of Applied Econometrics*, vol. 29 (issue 1), pp. 110-132. DOI : 10.1002/jae.2300.



Créée en 2003, la **Fondation pour les études et recherches sur le développement international** vise à favoriser la compréhension du développement économique international et des politiques qui l'influencent.



Contact

www.ferdi.fr

contact@ferdi.fr

+33 (0)4 43 97 64 60

n° ISSN : 2275-5055

Directeur de la publication : Patrick Guillaumont

