

L'illusion des dépenses fiscales en Afrique

Anne-Marie GEOURJON
Grégoire ROTA-GRAZIOSI

➔ ANNE-MARIE GEOURJON, senior Fellow, Ferdi.

➔ GRÉGOIRE ROTA-GRAZIOSI, Cerdi, Ferdi,
Département des finances publiques, FMI¹.

Introduction

Une dépense fiscale est un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à une norme, plutôt que d'une dépense directe (OCDE, 2010). Cette définition précise deux conditions qui caractérisent une dépense fiscale : (1) une baisse de recettes pour l'Etat, et (2) un écart par rapport à la norme fiscale (système de référence) qu'il convient de définir. La dépense fiscale est une alternative à la dépense publique. Son évaluation est nécessaire à la transparence budgétaire².



1. Les opinions exprimées dans cette note sont celles de l'auteur et ne peuvent être attribuées au Fonds Monétaire International, à son Conseil d'administration ou à ses directeurs exécutifs.
2. Au-delà de la question de la transparence budgétaire, la publication des dépenses fiscales contribue à améliorer les relations entre gouvernements central et locaux. Cette qualité explique pourquoi les pays fédéraux ont été les premiers à estimer ces dépenses. En effet, certaines exonérations ou réductions de taux accordées par le gouvernement central affectent directement les recettes des gouvernements locaux. Cette perte doit alors être compensée par un transfert équivalent de revenu, qui nécessite une évaluation de la dépense fiscale concernée. Par exemple, la plupart des codes des investissements en Afrique exonèrent les entreprises de la patente, qui est un impôt local perçu au bénéfice des communes.

•••/••• L'évaluation des dépenses fiscales³ a été introduite en République Fédérale d'Allemagne en 1966, puis aux États-Unis en 1968, lorsque le Trésor américain publia le premier budget de dépenses fiscales. Cette pratique s'est ensuite développée avec plus ou moins de rigueur à l'ensemble des pays de l'OCDE, puis au reste du monde. En Afrique, l'estimation des dépenses fiscales est plus récente : le Maroc, l'Afrique du Sud, le Sénégal, le Bénin, les pays de la Communauté de l'Afrique de l'Est, publient des évaluations depuis les années 2000.

L'enjeu des dépenses fiscales en Afrique est particulièrement important, car la mobilisation des recettes fiscales domestiques est devenue une priorité dans un contexte de libéralisation économique et de capacité d'endettement très limitée⁴. Les pays en voie de développement se sont avérés particulièrement exposés à deux types de dépenses fiscales sans que leur efficacité respective n'ait été clairement établie. D'une part, les pays africains se sont livrés à une certaine concurrence pour attirer des investissements directs étrangers en multipliant les régimes fiscaux plus ou moins généreux dérogeant au droit commun⁵. D'autre part, l'évolution des prix mondiaux des denrées alimentaires avec des épisodes de crise ont amené ces pays à exonérer de façon temporaire ou permanente de tout droit et taxe la plupart de ces produits espérant ainsi un prix « raisonnable » de ces produits sur le marché intérieur.

L'objet de cette brève est de rappeler le caractère illusoire du concept même de dépenses fiscales, et de montrer qu'en Afrique, compte tenu du contexte, l'exercice d'évaluation des dépenses fiscales est plus qu'ailleurs créateur d'illusions.

Les dépenses fiscales : un moyen de financement illusoire

Les dépenses fiscales peuvent paraître plus indolores que les dépenses directes, car leur estimation, lorsqu'elle est considérée, s'avère très délicate. Sans une estimation rigoureuse, le risque de prolifération des dépenses fiscales est certain. Plusieurs de ces dépenses résultent directement de la logique de l'action collective (Olson, 1965), où de petits groupes de pression bien organisés obtiennent des faveurs ici fiscales au détriment d'une majorité silencieuse. D'autres dépenses fiscales sont équivalentes à une subvention-prix de certains biens, dont l'équité n'est pas garantie. L'absence d'effort d'évaluation peut être intentionnelle car le manque d'information favorise l'illusion que quelques mesures incitatives ou d'exonération n'ont pas d'impact budgétaire significatif. La publication des dépenses fiscales vise justement à supprimer cette illusion.

Le travail d'estimation des dépenses fiscales demeure néanmoins particulièrement délicat pour plusieurs raisons. D'abord, il nécessite la définition d'un système fiscal de référence propre à chaque pays et qui tienne compte des engagements internationaux de celui-ci. Il demande ensuite de définir une méthodologie d'évaluation rigoureuse ce qui nécessite de pouvoir disposer des données, notamment fiscales, indispensables à cet exercice. Une telle singularité explique la très grande hétérogénéité des estimations des dépenses fiscales entre pays et même d'une année à l'autre, voire d'un gouvernement à l'autre pour le même pays⁶.

3. Le terme « dépenses fiscales » est attribué à Stanley S. Surrey, alors Secrétaire adjoint au Trésor américain. En Allemagne, le terme employé était « aide fiscale ».

4. Avec le désarmement tarifaire, les recettes des droits de douane sont amenées à se contracter. La mobilisation de recettes fiscales dites domestiques est aujourd'hui perçue non seulement comme un moyen évident de financer des dépenses publiques indispensables à tout développement économique, mais également comme la garantie d'une meilleure gouvernance de l'État (cf. Brautigam et al. 2008).

5. Cf. par exemple Mansour et Rota-Graziosi, 2012 pour l'UEMOA.

6. Lors de la dernière tentative de réformer en profondeur le système fiscal américain, la question des dépenses fiscales est perçue très différemment entre démocrates et républicains. Les premiers considéraient les dépenses fiscales au même titre que des dépenses directes, alors que les républicains voyaient dans ces dépenses fiscales un moyen de rendre le système fiscal américain plus efficace.

La surestimation des dépenses fiscales : l'illusion d'une perte de recettes potentiellement recouvrable

Si la publication d'une évaluation des dépenses fiscales semble être aujourd'hui reconnue comme un instrument de bonne gouvernance budgétaire, elle ne doit pas non plus conduire à leur surestimation, une autre illusion. La méthode généralement retenue consiste à calculer le manque à gagner si l'exonération d'impôt ou la réduction de taux n'avait pas eu lieu. Cette méthode qui a l'avantage de la simplicité suppose une réaction nulle de la part du contribuable. En d'autres termes, l'investissement ou la consommation est par hypothèse identique avec ou sans l'avantage fiscal ou douanier. Supprimer cet avantage ne signifie donc pas automatiquement un gain de recettes fiscales égal à la dépense fiscale correspondante. Il conviendrait, pour ne pas surestimer ce gain, d'intégrer la réaction de l'investisseur ou du consommateur en ayant une appréciation de son comportement (par exemple par la prise en compte du coût d'opportunité du capital ou d'une élasticité-prix).

Deux erreurs relativement fréquentes entretiennent l'illusion des dépenses fiscales, dont quelques exemples sont présentés dans le tableau 1 :

a. Une première erreur, qui peut s'avérer significative en termes de PIB, concerne l'exonération de TVA perçue à la frontière sur des biens d'équipements importés par des entreprises bénéficiant par exemple du Code des Investissements⁷. Cette exonération de TVA sur les biens d'équipements ou éventuellement sur les intrants ne signifie pas que les biens produits par ces entreprises soient exonérés de

TVA. L'exonération en douane n'est donc pas une perte de recettes, mais simplement une facilité de trésorerie accordée par l'État. Elle induit certes une dépense fiscale, très faible au regard des montants généralement mentionnés, puisqu'elle concerne l'avance en trésorerie qu'octroie ce type d'exonération.⁸

b. Une seconde erreur consiste à considérer les exonérations concédées aux missions diplomatiques suivant la Convention de Vienne comme une dépense fiscale⁹. Or, ces exonérations relèvent du droit international et doivent à ce titre être intégrées dans le système fiscal de référence.

L'appartenance à une zone d'intégration régionale majore le risque de surestimation des dépenses fiscales. Les pays africains membres d'une union douanière (UEMOA, CEMAC, CEA, par exemples) considèrent en général, à juste titre, le tarif extérieur commun (TEC) comme la norme fiscale. En revanche, les exonérations de fiscalité indirecte (droit de douane ou TVA¹⁰) résultant du droit communautaire, sont parfois considérées, à tort, comme des dépenses fiscales alors qu'elles s'imposent aux États membres.

Dans les pays africains, l'évaluation des dépenses fiscales est la plupart du temps réalisée par les administrations fiscale et douanière, plutôt que par une structure spécifique du ministère des finances, ce qui encourage la surestimation. En effet, ces administrations ont intérêt à surévaluer ces dépenses pour pouvoir imputer la faiblesse de leurs performances de recettes à des décisions de politique fiscale plutôt qu'à un manque d'efficacité de leurs services. C'est également le cas,

7. Ces entreprises appartiennent donc au secteur formel et sont généralement organisées en sociétés (personnes morales). L'une des erreurs les plus flagrantes est de considérer que l'exonération de TVA sur les importations d'équipements d'une société minière et pétrolière est une perte de recettes. La production de ces sociétés est généralement destinée à l'exportation, donc assujettie à un taux nul de TVA. Le paiement de TVA en douane sur les biens d'équipements imposerait donc un remboursement des crédits de TVA, qui risquerait de mettre à mal tout le mécanisme de la TVA.

8. Un exemple illustratif serait de considérer que l'exonération de TVA sur l'importation des biens d'équipement d'une mine serait une dépense fiscale, alors que cette mine exportatrice est soumise au taux zéro de TVA dans un régime fiscal standard et donc doit être remboursé de la TVA acquitté sur ses intrants.

9. L'article 36 de cette convention internationale prévoit l'exonération des droits et taxes pour les objets destinés à l'usage officiel de la mission diplomatique, et les objets destinés à l'usage personnel de l'agent diplomatique ou de sa famille.

10. Par exemple, les exonérations de droit de douane prévues dans la cinquième annexe de la loi sur la gestion des douanes de la CEA.

pour les agences de revenus, comme dans les pays de la CEA. La surestimation des dépenses fiscales est utilisée pour masquer la faiblesse de leurs performances en termes de collecte afin de faire peser sur le ministère des finances la responsabilité des mauvais résultats obtenus et de maintenir le niveau de leur allocation budgétaire. La tendance à la surestimation des dépenses fiscales s'explique également par les habitudes prises dans les administrations douanières qui sont les premières concernées quand l'estimation des dépenses fiscales est lancée en raison des données disponibles dans leur système informatique de dédouanement. Elles ont été sollicitées

depuis des années pour évaluer les manques à gagner relatifs aux exonérations douanières¹¹, en dehors de toute référence au concept de système fiscal de référence et donc de dépense fiscale. L'amalgame entre manques à gagner et dépenses fiscales s'est ainsi fait naturellement et a perduré.

La surestimation des dépenses fiscales entretient l'illusion d'un gain potentiel de recettes. Dans les pays africains, où l'amélioration de la mobilisation des recettes fiscales domestiques est une préoccupation récurrente, cette illusion risque plus qu'ailleurs, de créer des déceptions, voire certaines tensions politiques.

11. Le suivi des manques à gagner, par exemple dus aux privilèges diplomatiques, est indispensable pour éviter les abus, en particulier les détournements de destination. Il permet de mieux orienter les contrôles de l'administration, mais ne peut être assimilé à une démarche visant à estimer les dépenses fiscales.

Tableau 1. Quelques exemples d'évaluation des dépenses fiscales et de leur illusion (% du PIB)

	Année	Dépenses fiscales	Dépenses fiscales liées à la TVA	Exonération de TVA à l'importation (2)	Convention de Vienne	Dépenses fiscales corrigées	Sources publiques
Burundi	2010	7.11	2.68	1.55	0.13	5.43	IFC/WB, 2012, Burundi: Summary Analysis and Proposals for Reforming the Regime for Investment Incentives.
Ghana	2011	6.13	1.07	0.25		5.88	OCDE, 2013, Analysis of Tax Expenditure in Ghana, Février.
	2010	7.48	4.25	3.07	0.00	4.41	
Maroc	2011	3.90	1.61	0.07	0.00	3.83	Ministère de l'Economie et des Finances, 2012, Rapport sur les dépenses fiscales, Royaume du Maroc.
	2010	3.90	1.8	0.00		3.90	
Sénégal (1)	2009	4.99	3.23	1.28	0.08	3.63	Ministère de l'Economie et des Finances, 2011, Rapport de l'étude sur les dépenses fiscales de l'année 2009, République du Sénégal.
Sierra Leone	2012	8.30		4.54	0.07	3.69	Losing out. Sierra Leone's massive revenue losses from tax incentives, Avril 2014.
	2011	13.70		11.85	0.19	1.66	

1: Le rapport de dépenses fiscales du Sénégal corrige de l'illusion liée à la TVA en distinguant la TVA exonérée de celle suspendue. Le montant total des dépenses fiscales est donc réduit de 77 Mds FCFA et estimé à 223 Mds FCFA -soit 3,63% du PIB) au lieu de 300 Mds FCFA.
 2: Les exonérations de TVA à l'importation recensées concernent le secteur formel, en particulier celui de l'industrie extractive.
 3: Les dépenses fiscales corrigées se déduisent des dépenses fiscales (colonne 3) diminuées des exonérations de TVA à l'importation (colonne 5) et de celles liées à la Convention de Vienne (colonne 6). Cependant, étant donnée l'absence de détails des modes de calcul des dépenses fiscales, les auteurs ne valident, ni n'invalident le montant des dépenses fiscales corrigées.

L'élargissement du périmètre d'évaluation : l'illusion d'un accroissement des avantages accordés

Aucun pays, même le plus habitué à l'exercice et à la publication d'un rapport sur les dépenses fiscales, ne réalise une évaluation exhaustive de celles-ci. Seul l'inventaire réalisé et publié des dépenses fiscales peut être exhaustif. Un périmètre d'évaluation est défini à partir de celui-ci qui précise quelles dépenses fiscales feront l'objet d'une estimation au cours d'un exercice donné. Dans les pays qui initient cette démarche, le périmètre pour la première année est bien évidemment restreint. Il est amené à s'élargir au fil du temps. La publication du chiffre global des dépenses fiscales estimées au cours d'un exercice peut être source d'interprétations trompeuses si elle est utilisée pour faire des comparaisons internationales ou, ce qui pourrait s'avérer plus lourd de conséquences en termes de politique fiscale, pour apprécier l'évolution des avantages accordés dans un pays.

Les pays africains sont aujourd'hui plus que les autres exposés aux risques d'une interprétation abusive de l'évolution du chiffre global des dépenses fiscales. Ils sont concernés depuis peu par l'évaluation des dépenses fiscales et l'exercice a démarré avec un périmètre initial très restreint faute de données disponibles et parfois de moyens. A titre d'illustration, les exonérations de TVA prévues dans le code général des impôts pour soutenir les prix des produits de première nécessité, donne lieu à une dépense fiscale qui n'est le plus souvent pas estimée au cours des premiers exercices d'évaluation. Les données sur l'assiette potentielle n'existent pas et les services n'ont pas les moyens de la reconstituer. Les douanes seraient en mesure de chiffrer cette dépense fiscale sur les produits importés, mais ne le font pas : leur système informatique de dédouanement a été paramétré en considérant que les exonérations de TVA relevant du Code général des impôts devaient être considérées comme le droit commun pour l'administration

des douanes. Il est évident, et certains pays en ont fait l'expérience, qu'inclure cette dépense fiscale dans le périmètre d'évaluation se traduit par une forte hausse du chiffre global des dépenses fiscales.

Conclusion

Les différentes illusions, que nous avons brièvement décrites ici sont susceptibles de compromettre gravement l'objectif de transparence budgétaire à l'origine d'une estimation des dépenses publiques. Ce risque est d'autant plus grand lorsque l'évaluation est publiée. Pourtant, l'évaluation des dépenses fiscales est un exercice aujourd'hui indispensable pour lutter efficacement contre la prolifération des régimes dérogatoires.

Introduite en 2005 sur le continent africain avec l'expérience marocaine, l'évaluation des dépenses fiscales a suscité un fort engouement encouragé par les bailleurs de fonds. Certains exercices menés ont souvent été source d'illusions. L'une des principales raisons est certainement la précipitation avec laquelle les pays se sont engagés dans cette démarche. Ils n'ont souvent pas pris le temps d'apporter à cet exercice toute la rigueur requise, en particulier pour définir la norme fiscale de référence, pierre angulaire de la notion de dépense fiscale.

Afin de limiter au mieux les illusions des dépenses fiscales, une standardisation dans leur évaluation est nécessaire. Elle permettrait non seulement de souligner les meilleures pratiques dans le monde (CIAT, 2011), mais également d'attirer l'attention sur les erreurs les plus importantes qui peuvent conduire à une sur- ou sous-estimation significative. De plus, l'évaluation des dépenses fiscales qui constitue un enjeu important en matière de politique fiscale ne devrait pas relever de la responsabilité des régies financières, trop impliquées et donc susceptibles d'accroître les illusions, mais d'une structure transversale, sous l'autorité directe du ministre des finances.

► Bibliographie

- **Brautigam, Deborah, Odd-Helge Fjeldstad** et **Mick Moore**, (ed.), 2008, *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*, Cambridge University Press.
- **CIAT**, 2011, *Handbook of Best Practices on Tax Expenditures, An Iberoamerican Experience*, Inter American Centre of Tax Administrations.
- **Mansour, Mario** et **Grégoire Rota-Graziosi**, 2012, « Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine », *Revue d'économie du développement*, 26(3), 9-34.
- **Olson, Mancur**, 1965, *Logic of Collective Action*, Harvard University Press, et traduction : 1978, *Logique de l'action collective*, Presse Universitaire de France.



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 73 17 75 30

