

## La fiscalisation de l'aide publique au développement : enjeux pour l'efficacité économique des pays receveurs et la crédibilité politique des donateurs.

Emilie Caldeira  
Anne-Marie Geourjon  
Grégoire ROTA-GRAZIOSI

-  Emilie CALDEIRA, Experte à la Ferdi et Maître de conférences à l'Université Clermont Auvergne et au CERDI-CNRS ;
-  Anne-Marie GEOURJON, Responsable de programmes à la Ferdi ;
-  Grégoire ROTA-GRAZIOSI, Responsable de programmes à la Ferdi, Professeur à l'Université Clermont Auvergne et Directeur du CERDI-CNRS.

Dès le milieu des années 2000, les exonérations des projets financés par l'aide extérieure ont été débattues sur la scène internationale. Leur abandon, souvent envisagé, n'a jamais été adopté. Pourtant, cette question est de nouveau d'actualité. D'une part, de nombreux pays en développement ont entrepris des réformes de politique et d'administration fiscales visant à améliorer l'efficacité de leur système fiscal de droit commun. Ces efforts ont rendu les systèmes fiscaux plus « raisonnables » supprimant l'une des principales justifications de l'exonération de l'aide.

LA FERDI EST UNE FONDATION RECONNUE D'UTILITÉ PUBLIQUE. ELLE MET EN ŒUVRE AVEC L'IDDRI L'INITIATIVE POUR LE DÉVELOPPEMENT ET LA GOUVERNANCE MONDIALE (IDGM). ELLE COORDONNE LE LABEX IDGM+ QUI L'ASSOCIE AU CERDI ET À L'IDDRI. CETTE PUBLICATION A BÉNÉFICÉ DU SOUTIEN DU MINISTÈRE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES ET D'UNE AIDE DE L'ÉTAT FRANÇAIS GÉRÉE PAR L'ANR AU TITRE DU PROGRAMME « INVESTISSEMENTS D'AVENIR » PORTANT LA RÉFÉRENCE « ANR-10-LABX-14-01 ».

.../... D'autre part, la Conférence internationale d'Addis Abeba en août 2015 a fait de la mobilisation des recettes fiscales intérieures la principale source de financement du développement. Or, l'élargissement de l'assiette imposable, synonyme d'une pression fiscale mieux répartie, se heurte à la prolifération des régimes dérogatoires, alimentée en partie par l'exonération de l'aide publique au développement. L'exonération de l'aide-projet pourrait représenter jusqu'à 2 à 3 % du Produit intérieur brut (PIB) dans des pays où les recettes fiscales ne dépassent guère 15 % du PIB, voire 10 % ou moins pour les États défaillants. Au-delà des pertes de recettes fiscales, l'exonération de l'aide projet a des effets particulièrement néfastes sur la formalisation de l'économie des pays aidés et l'efficacité de leurs administrations fiscales et douanières. De plus, cette exonération systématique réduit la crédibilité des politiques des pays donateurs et la cohérence de leur politique d'aide qui peut notamment soutenir directement le budget d'un pays en développement tout en exigeant l'exonération fiscale de leur aide projet. Enfin, la fiscalisation de l'aide participe à l'engagement des donateurs lors de la Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide au développement (2005) à utiliser les systèmes nationaux de gestion des finances publiques des pays receveurs.

La conférence sur le financement du développement tenue en juillet 2015 à Addis-Abeba a présenté la mobilisation des recettes fiscales intérieures<sup>1</sup> comme la principale source de financement du développement. Alors que l'effort d'APD stagne dans la plupart des pays du Comité d'aide au développement (CAD)<sup>2</sup>, la mobilisation des recettes fiscales intérieures reste insuffisante (Keen *et al.*, 2010). Les réformes fiscales engagées depuis les années 80 dans les pays en développement ont permis d'assurer une transition fiscale

1. Ces recettes fiscales n'intègrent pas les recettes fiscales extérieures, i.e. les recettes tarifaires et tous prélèvements levés sur le commerce international des pays, qui sont amenés à se réduire.  
2. L'ADP ne représente plus que 23 % des financements provenant des pays développés en 2014 (données de l'OCDE).

de première génération qui consistait à pallier la baisse des recettes extérieures assises sur le commerce international résultant du désarmement tarifaire. Cependant, les objectifs en termes de volume de recettes domestiques mobilisées n'ont pas été atteints (Op de Beke, 2014). Malgré une tendance à la hausse, les pays d'Afrique subsaharienne mobilisent en moyenne à peine 15 % de leur PIB en recettes fiscales (hors ressources naturelles) en 2014 alors que ce ratio est de 33 % en moyenne pour les pays membres de l'OCDE<sup>3</sup>.

Des efforts se poursuivent pour améliorer les systèmes fiscaux des pays en développement, qu'ils portent sur la législation fiscale ou sur le renforcement des capacités des administrations fiscales et douanières. Ces réformes visent généralement à élargir les assiettes imposables, à baisser les taux d'imposition et à réorganiser et moderniser les services des administrations fiscales et douanières. Cependant, la prolifération des régimes fiscaux dérogatoires : exonérations fiscales, réduction de taux, allègement des assiettes imposables... est particulièrement aigüe dans les pays en développement, où faute d'infrastructures ou d'une main d'œuvre qualifiée, les exonérations fiscales sont souvent apparues comme une nécessité pour attirer des investissements directs étrangers<sup>4</sup>. Ces régimes fiscaux dérogatoires, comme le secteur informel, expliquent pourquoi les pays en développement se caractérisent par des taux d'imposition élevés, des assiettes étroites et une pression fiscale finalement faible.

Un effort important entrepris dans de nombreux pays en développement a donc été de mieux connaître et de maîtriser ces régimes dérogatoires parfois accordés en dehors de tout cadre légal<sup>5</sup> (FMI, 2011). L'estimation des dépenses

3. Calcul des auteurs à partir des données de l'ICTD.

4. Mansour et Rota-Graziosi (2012) montrent, par exemple, que les États membres de l'UEMOA se concurrencent essentiellement par les régimes dérogatoires qu'ils accordent aux entreprises, la plupart des impôts et taxes des États membres étant régis par des Directives communautaires généralement suivies.

5. Les sources des dépenses fiscales sont notamment les codes sectoriels (minier, pétrolier), les codes des investissements, ou des décrets ministériels, voire des conventions d'établissement et même des décisions « ad hoc ».

fiscales et leur publication en annexe des lois de finances participent à leur rationalisation et améliorent la transparence budgétaire des États. La suppression de certains régimes dérogatoires concourt explicitement à une meilleure mobilisation des recettes fiscales intérieures (Geourjon et Rota-Graziosi, 2014).

Dans un tel contexte, les exonérations relatives à l'aide projet<sup>6</sup> sont paradoxales car elles affectent directement la capacité des PED à mobiliser leurs recettes fiscales. Ainsi, un flux massif d'aide sous la forme de projets avec financement extérieur dans un État défaillant ou faible participera à une amélioration de la croissance, donc du PIB, sans avoir d'effet positif sur les recettes fiscales de ce pays. La pression fiscale (recettes fiscales/PIB) diminuera donc. Au-delà de ce simple effet comptable, l'exonération fiscale de l'aide publique comme celle des Organisations non gouvernementales (ONG) entretient l'informalité des économies aidées et donc leur incapacité à mobiliser davantage de recettes<sup>7</sup>. En effet, les exonérations fiscales sont particulièrement néfastes en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), car elles brisent la chaîne (collecte/déduction) de cet impôt et favorisent les importations au détriment de la fourniture locale de biens ou de services. Ainsi, le fournisseur local d'un projet exonéré peut complètement échapper à l'administration fiscale puisque son client (le bailleur ou l'ONG) ne reporte pas la TVA déductible sur l'achat de biens ou de services. Enfin, la multiplication des régimes dérogatoires complexifie significativement le travail des administrations fiscales et douanières et augmente sérieusement le risque de fraude et de corruption<sup>8</sup>.

6. De façon synthétique, il existe deux type d'aide : l'aide projet qui consiste à financer certains biens ou services publics en particulier les infrastructures (routes, ponts, ports) et l'aide-budget qui est un transfert au gouvernement du pays en développement. L'aide projet représente environ 70 % du total de l'APD (cf. Graphique 1).

7. Cela entretient même un besoin renouvelé d'aide supplémentaire conduisant ainsi au dilemme du Samaritain décrit par Buchanan (1975).

8. Par exemple, avec la complicité d'un agent des douanes, un commerçant pourrait se prévaloir d'un régime dérogatoire accordé à un donneur et importer des biens en franchise de tout droit et taxe, sans que le bailleur ne le sache.

## ► La justification historique à l'exigence d'exonération de l'aide projet

L'exonération des projets financés par l'APD est une pratique aussi ancienne que la coopération elle-même (1950-1960). Les donateurs, méfiant quant à la qualité des institutions dont celles financières des pays receveurs, préféraient contourner les systèmes nationaux en établissant leurs propres agences ou institutions<sup>9</sup>. L'exonération fiscale et douanière de ces programmes d'aide s'en déduisait naturellement. Les bailleurs justifiaient alors la demande d'exonération par le « caractère déraisonnable du système fiscal » de la plupart des PED (ITD, 2006) autant en matière de politique que d'administration fiscale : taux élevés, multiplicité des taux, loi fiscale peu transparente, interprétation abusive des textes, risques de discrimination et de corruption (Geourjon, 2013). En particulier, avant les réformes engagées avec les programmes d'ajustement structurel, les tarifs douaniers étaient caractérisés par un grand nombre de taxes et des taux différents pour des produits similaires<sup>10</sup>. À cela s'ajoutait aussi l'utilisation massive d'instruments para-tarifaires.

Par ailleurs, l'aide projet – plus visible et avec des objectifs ciblés par les donateurs – était et demeure préférée à l'aide budgétaire globale du fait d'une gestion souvent jugée inefficace des dépenses publiques (cf. Graphique 1). Les pays donateurs cherchaient alors à éviter d'alimenter directement les budgets des États receveurs qu'ils considéraient comme étant mal gouvernés ou corrompus. Enfin, l'APD se substituant aux actions que l'État défaillant aurait dû financer en mobilisant ses propres ressources, les bailleurs considèrent que le paiement des impôts et taxes sur ces opérations se justifie difficilement. Au contraire, l'exonération s'apparente alors im-

9. Knack (2013) analyse la décision de contourner les institutions du pays receveur. L'auteur met en évidence le rôle de la confiance des donateurs dans ces institutions, leur qualité et l'aversion au risque des pays donateurs.

10. Ces taux pouvaient varier de façon très significative selon que le produit importé était produit localement ou non.

plicitement ou explicitement à la contribution des pays receveurs au financement des projets (MAEE, 2010). Cette conception de l'exonération incite certains pays bénéficiaires à enregistrer cette contribution en dépenses allouées aux projets considérés et donc à encaisser simultanément des recettes fiscales fictives (« recettes d'ordre ») égales aux exonérations concédées comme la contrepartie nationale aux programmes d'aide. Ce comportement a un impact macroéconomique sur le ratio recettes fiscales sur PIB et entraîne une surestimation importante et dommageable de la capacité de mobilisation des recettes fiscales intérieures du pays.

### ► Une ouverture vers la fiscalisation de l'aide projet

La Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide de 2005 a engagé les donateurs à s'appuyer sur les systèmes nationaux existants ou à renforcer ceux-ci afin d'assurer une meilleure appropriation de l'aide par les pays receveurs. Malgré ces engagements, l'utilisation du système de gestion des finances publiques des pays receveurs par les donateurs est encore loin d'être systématique (cf. Graphique 2). Le système fiscal et douanier, même s'il n'est pas mentionné explicitement dans cette Déclaration, est une partie importante des systèmes nationaux des donateurs. À cette même période, sous l'impulsion de la Banque Mondiale qui a officiellement déclaré accepter de payer des taxes sous réserve qu'elles soient « raisonnables »<sup>11</sup>, les bailleurs ont décidé de reconsidérer leur position dans le cadre de l'International Tax Dialogue (ITD)<sup>12</sup>.

Les travaux alors réalisés ont abouti à la production de plusieurs documents dont un projet

de directive pour le traitement fiscal des projets financés par l'aide, préparé par les secrétariats des organisations membres (ITD, 2006, 2007). Celui-ci devait donner lieu à une recommandation du Conseil économique et social des Nations Unies (ECOSOC). Pourtant, le projet de directive n'a jamais été validé et aucun autre document issu d'une approche globale et organisée en vue de fiscaliser l'aide projet n'a été rendu public depuis 2007. La question de l'exonération des projets financés par l'aide demeure régulièrement évoquée dans les débats sur le financement de l'aide (par exemple, lors de la réunion annuelle de l'OCDE à Kampala en 2009) sans que cela ne se traduise par des initiatives concrètes (OCDE, 2009)<sup>13</sup>.

Aujourd'hui, les principaux bailleurs se déclarent prêts à renoncer aux exonérations sur l'aide, beaucoup souhaitant que cela se fasse dans le cadre d'une initiative collective, en particulier au sein de l'Union européenne (cf. Carte 1). Ils acceptent officiellement l'idée de financer des projets toutes taxes comprises (TTC), parfois sous certaines conditions, en particulier celle de l'application d'une fiscalité « raisonnable » et/ou « efficace ». On observe globalement que les pays qui respectent le plus les engagements de la Déclaration de Paris en s'appuyant sur les systèmes nationaux de gestion des finances publiques sont généralement ceux qui se déclarent en faveur de la fiscalisation de l'aide projet (cf. Graphique 2)<sup>14</sup>. En dépit de ce changement de discours, des engagements pris et d'un relatif consensus sur les bienfaits d'un mouvement en faveur de la fiscalisation des projets, le statu quo est maintenu et les projets financés par l'aide extérieure restent

11. « To eliminate these inconsistencies and distortions and reduce transaction costs in the administration of Bank-financed projects, Bank policy would be changed to provide that the Bank may finance the reasonable costs of taxes and duties associated with project expenditures » (World Bank, 2004, p.11).

12. L'ITD est une initiative jointe de la Commission européenne, la Banque interaméricaine de développement, le FMI, l'OCDE, la Banque mondiale et le Centre interaméricain des administrations fiscales.

13. En 2010, la France envisageait d'organiser une « task force » de travail sur cette question. Cette équipe de travail aurait dû mesurer l'impact de la fiscalisation de l'aide et échanger avec les différents acteurs impliqués avant de présenter une proposition au CAD pour enclencher une nouvelle dynamique de réflexions.

14. Malgré quelques exceptions – comme la Roumanie défavorable mais utilisant les procédures nationales pour 90 % de son aide ou la Belgique et le Luxembourg, favorables mais respectant peu les engagements de la Déclaration de Paris – l'utilisation des systèmes nationaux est un indicateur de confiance des donateurs dans le système des pays receveurs qui peut expliquer la position des bailleurs vis-à-vis de la fiscalisation de l'aide projet.

largement exonérés de droits et taxes<sup>15</sup>.

En outre, les pays receveurs n'ont jusque-là pas fait preuve d'initiative concertée pour participer aux débats. La concurrence entre PED pour attirer les bailleurs explique en partie cet état. Dans la Zone franc, aucune des deux Commissions (UEMOA et CEMAC) n'a pris l'initiative d'aborder la question.

Si les pays receveurs continuent d'exonérer les projets financés sur l'aide extérieure, la gestion et le suivi des dépenses fiscales se sont largement améliorés soulignant l'importance des enjeux. Le débat est ainsi relancé, comme en témoigne par exemple la note intitulée « Tax exemptions for aid-funded projects: reasons for change » publiée en mars 2013 sur le site de l'ICTD dans la section « Commentary & Debate » (Diallo, 2013).

### ► Le statu quo et les réticences actuelles à la fiscalisation de l'aide

En dépit d'une position de principe majoritairement favorable, des réticences demeurent, certains donateurs restent opposés à la fiscalisation de l'aide et contribuent au statu quo. Au moins quatre raisons sont évoquées. (1) La fiscalisation de l'aide induit la diminution du montant de l'aide affectée directement au projet (de l'ordre de 10 à 20 % du montant total alloué). (2) Elle comporte un risque de mauvaise utilisation des fonds issus du paiement des impôts et taxes sur l'aide voire même d'un impact négatif à long terme sur la gouvernance (MAEE, 2009). Ce deuxième argument est surtout pertinent dans le cas où les pays receveurs affichent des indicateurs de gouvernance tels qu'ils ne reçoivent pas d'aide budgétaire. L'aide projet donne, par ailleurs, une plus grande visibilité aux actions des bailleurs que l'aide budgétaire globale. (3) Les

15. Certains pays commencent à renoncer aux exonérations. La France est engagée dans ce processus à travers les Contrats de désendettement et de développement (C2D) qui financent des projets ou des programmes de développement tous droits et taxes comprises.

sommes versées provenant déjà de l'imposition dans les pays donateurs, certains dénoncent en conséquence une double imposition. (4) Ils considèrent également le risque d'une inégalité de traitement entre les 30 donateurs du CAD et les pays non-membres – la Chine notamment – si la fiscalisation de l'aide était décidée dans ce cadre.

### ► Des effets pervers nombreux de l'exonération de l'aide pour les pays receveurs

#### L'exonération de l'aide engendre une perte de recettes pour les pays receveurs

La prolifération des exonérations fiscales – qui contribue à l'érosion de la base taxable – est largement reconnue comme un handicap à l'amélioration de la mobilisation des ressources intérieures publiques dans les PED. La non-fiscalisation de l'aide est une composante de cette problématique et peut difficilement être traitée séparément.

L'APD représentant une part conséquente du PIB dans la plupart des PED et en particulier dans les États fragiles, l'exonération de celle-ci constitue pour eux une perte significative de recettes fiscales. En effet, bien que la dépendance à l'APD pour les pays à faible revenu a tendance à décroître depuis une vingtaine d'années, l'APD représente encore en moyenne 8,7 % du Revenu national brut (RNB) en 2015 et peut atteindre jusqu'à 30 % du RNB en République Centrafricaine, 21 % en Afghanistan ou 12 % au Burundi et en Gambie<sup>16</sup>. En outre, l'aide projet a cru ces dernières années, passant de 61 à 82 milliards de dollars de 2007 à 2015, soit un taux de croissance annuel moyen de 3,7 % (cf. Graphique 1).

Les exonérations de l'aide projet pourraient représenter un manque à gagner en termes de recettes fiscales de l'ordre de 2 à 3 % du PIB selon les pays (MAEE, 2010). Le groupe de travail de l'OCDE (« Task Team on Taxation and Accountability ») et l'ATAF (OCDE, 2009) estimaient en 2009 qu'au Niger les pertes de recettes représentaient

16. Calcul des auteurs à partir des données de la Banque Mondiale.

18 % des projets financés et 10 % de l'ensemble des recettes fiscales et qu'en Tanzanie, les exonérations en douanes pour les donateurs correspondaient à 17 % de la valeur brute des importations. À Madagascar, la fiscalisation de l'aide est intégrée dans le Système fiscal de référence (SFR) et l'évaluation du coût de l'exonération a été faite (ministère des Finances et du Budget, 2017). Parmi les 243 dépenses fiscales identifiées, les mesures visent en premier lieu l'aide et la coopération internationale – 34 % d'entre elles et 44 % des dépenses fiscales en fiscalité indirecte – avant le secteur minier (11 %) et la santé (5 %) <sup>17</sup>. Au Burkina Faso, les exonérations concernant les projets financés par les bailleurs (hors ONG), entraînent en 2016 une perte de recettes de 13 Mds FCFA, et de janvier à fin octobre 2017, une perte de recettes de 19 Mds FCFA, soit 20 % du total des pertes de recettes douanières (tous droits et taxes) concernant les importations exonérées (toutes catégories), et 4 % du montant total des droits et taxes liquidés sur la même période pour les importations <sup>18</sup>.

La fiscalisation de l'aide projet – élément essentiel de la rationalisation des dépenses fiscales en général – vise à élargir l'assiette imposable. Elle contribuerait ainsi à l'amélioration des indicateurs de pression fiscale dans les pays receveurs. Elle permettrait d'alléger la fiscalité sur le secteur « formel moderne » et participerait même à la formalisation des économies en développement puisque les administrations fiscales auraient une meilleure connaissance des chiffres d'affaires (CA) des fournisseurs locaux des donateurs par le simple jeu de la déductibilité de la TVA notamment.

17. À Madagascar comme dans de nombreux PED, le coût des exonérations douanières accordées à l'aide projet est impossible à évaluer à partir des données douanières pour deux raisons : 1) la codification des exonérations utilisée dans le système informatique ne permet pas de les isoler ; et 2) elles sont parfois considérées comme des importations pleinement taxées si les droits et taxes sont perçus en tant que « recettes d'ordre ».

18. Calcul des auteurs.

## **L'exonération de l'aide alimente une culture de l'exonération**

Au-delà de la perte de recettes induite, la non-fiscalisation de l'aide projet alimente le développement d'une culture de l'exonération qui affecte la gouvernance. Elle incite en effet à un accroissement des demandes d'exonérations, ayant pour conséquences la multiplication des textes légaux, le manque de transparence de la loi fiscale et d'efficacité du contrôle fiscal. Elle est contraire au principal objectif des réformes des systèmes fiscaux encouragées par les bailleurs qui est celui de généraliser l'application du droit commun.

En particulier, les pays émergents – notamment la Chine – exigent de bénéficier du même traitement tandis qu'il s'avère parfois difficile en pratique de distinguer les interventions qui relèvent de l'APD de celles qui n'en relèvent pas. Les ONG, souvent impliquées dans la réalisation des projets financés par l'extérieur, bénéficient des mêmes exonérations. Compte tenu de leur nombre et de leur diversité, les risques de fraude <sup>19</sup> sont très importants. La fiscalisation de l'aide projet permettrait d'assurer une égalité de traitement pour tous les partenaires techniques et financiers et éviterait ces écueils.

## **L'exonération de l'aide engendre des distorsions favorisant notamment les importations au détriment des biens ou services locaux.**

La non-fiscalisation de l'aide modifie mécaniquement la structure des incitations et génère des distorsions. Les produits importés par l'aide n'étant pas soumis au même régime d'imposition que les produits comparables du marché national hors du champ de l'aide, le recours aux achats locaux est moins attractif <sup>20</sup>. En outre,

19. Ainsi, par exemple, en dehors des détournements de destination fréquents et pratiquement immaîtrisables, les exonérations concédées créent des opportunités d'évasion en douane par l'usage frauduleux du numéro d'identifiant fiscal du partenaire technique au développement sans que celui-ci ne puisse le constater.

20. Par exemple, un fournisseur local ne pourra pas collecter la TVA et donc déduire la TVA supportée sur ses intrants. Il sera ainsi

comme évoqué dans le point précédent, certaines entreprises peuvent tenter de profiter de l'exonération accordée aux actions de coopération pour d'autres activités, créant une concurrence déloyale avec les autres entreprises, locales ou étrangères (MAEE, 2010).

### **L'exonération de l'aide accroît les risques de fraude et constitue un fardeau pour les administrations**

La non-fiscalisation de l'aide projet, en offrant une possibilité de dérogation aux règles, favorise la fraude fiscale et la corruption. Comme toute exonération, elle engendre une rupture dans la chaîne de taxation en particulier de la TVA, rendant alors plus complexe le contrôle fiscal. Maintenir le système d'exonération revient à encourager le développement du secteur informel.

Pour les administrations fiscales et douanières des pays receveurs, la gestion, le suivi et le contrôle des exonérations de l'aide projet – dans un contexte où le risque de fraude est important – constituent une surcharge de travail importante (Orlowski, 2007, MAEE, 2011). Au-delà de la perte de recettes, l'exonération de l'aide réduit l'efficacité des administrations aux capacités humaines et financières limitées (ITD, 2005, 2006). Ainsi, la traçabilité des biens exonérés est difficile à assurer. Les administrations doivent s'assurer que les marchandises exonérées sont effectivement destinées aux projets auxquels elles sont dédiées et ne sont pas vendues sur le marché intérieur concurrençant des entreprises assujetties au régime de droit commun. Enfin, dans les PED, la catégorisation des exonérations douanières et leur codification informatique ne permettent ni un suivi rigoureux de celles-ci, ni une évaluation de leur impact budgétaire.

Le paiement des impôts et taxes sur l'APD participerait au renforcement des systèmes fis-

caux: suppression des coûts élevés de gestion, simplification de la logistique de la gestion des exonérations à la collecte des impôts, redéploiement des ressources humaines et amélioration de la transparence des systèmes fiscaux.

### **► Coûts de transaction et crédibilité des donateurs mise à mal par le maintien de l'exonération de l'aide**

#### **L'exonération de l'aide augmente les coûts de transaction pour les bailleurs**

Outre ces arguments d'inefficacité économique pour les pays receveurs largement reconnus, l'exonération de l'aide projet représente un coût de transaction important pour les pays donateurs. La compréhension des textes et procédures constitue une charge administrative conséquente d'autant qu'il peut exister un grand nombre d'accords négociés de manière bilatérale. Les procédures de délivrance des exonérations sont généralement chronophages. Elles nécessitent de nombreuses démarches fastidieuses et répétitives auprès des différentes administrations et allongent les délais de dédouanement. Les mécanismes mis en place par les pays receveurs ces dernières années pour mieux suivre et contrôler les exonérations (chèques Trésor, listes, quotas) rendent les procédures plus contraignantes encore.

#### **L'exonération de l'aide détériore la crédibilité des donateurs et la cohérence entre leurs déclarations et leurs actions...**

L'ensemble des bailleurs de fonds et des partenaires financiers – avec le FMI en première ligne – encourage la lutte contre la prolifération des exonérations. Reconnues comme un frein à la mobilisation des ressources intérieures publiques, leur efficacité économique à attirer les IDE ou à lutter contre les inégalités est également sujette à caution. Dans un souci de cohérence et d'exemplarité, ces mêmes bailleurs ne peuvent

contraint de reporter une partie de cette TVA payée sur le prix de sa prestation et/ou de réduire sa marge bénéficiaire. L'exonération des fournisseurs du fournisseur du donneur peut être également envisagée. Cette solution adoptée dans le secteur agricole, minier ou pétrolier s'avère particulièrement coûteuse en termes de recettes fiscales.

alors que difficilement exiger parallèlement des régimes dérogatoires pour leurs activités de coopération. Il n'y a pas de raisons évidentes justifiant que les arrangements fiscaux concernant les biens et services financés par l'aide ne soient pas débattus comme le reste des dépenses fiscales. Il semble difficile en tant que bailleurs à la fois de faire de la mobilisation des recettes fiscales intérieures dans les PED une priorité et de continuer à bénéficier d'exonérations sur l'aide projet.

Par ailleurs, le maintien de ce système entre en contradiction avec le discours des donateurs sur le renforcement des capacités des administrations fiscales et les engagements pris lors de la Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide (2005) et du Consensus de Monterrey (2002) sur le financement du Développement notamment. En effet, les pays donateurs se sont engagés à une « réduction des coûts des transactions » et à un « alignement de l'aide sur les priorités, systèmes et procédures des pays partenaires et au soutien au renforcement de leurs capacités » (Nation Unies, 2002). Le maintien d'un régime dérogatoire pour l'APD par rapport au droit commun qui alourdit le travail des administrations fiscales et douanières et détourne leurs ressources de leur objectif de collecte de l'impôt apparaît en contradiction avec les engagements pris. En revanche, la fin des exonérations de l'aide projet témoignerait du respect des engagements pris et contribuerait au renforcement de la légitimité des bailleurs et de la crédibilité de leurs discours.

### **...dont les arguments semblent moins robustes dans le contexte actuel**

Si les pays donateurs ont justifié initialement les exonérations par l'inefficacité des systèmes fiscaux et des administrations des pays receveurs, cet argument a aujourd'hui perdu de sa pertinence depuis les nombreuses réformes qui ont amélioré les systèmes fiscaux (baisse des taux, simplification...) et modernisé les administrations de la plupart des pays receveurs.

Certains pays donateurs ont pour un même pays receveur un programme d'aide-projet exo-

nerée et une aide budgétaire. Ce constat peut certes s'expliquer par la diversité des institutions, agences ou ministères intervenant dans la politique d'APD du pays donneur. Cependant, il souligne une certaine incohérence de l'APD au niveau du pays receveur. Dès le début des débats sur la fiscalisation de l'aide, le CAD a assuré que, dans le cas où l'aide projet serait taxée, elle serait comptabilisée toutes taxes comprises (TTC). La taxation des projets financés par l'APD n'a alors aucun impact sur le montant total de l'aide allouée d'un donneur. La perte de ressources sur chaque projet due à la taxation est compensée par le règlement de l'impôt qui s'apparente ipso facto à une aide budgétaire globale. Ainsi, le montant des aides attribué aux projets est réduit du montant des impôts payés mais le volume d'aide totale reste inchangé puisque le pays receveur bénéficie du produit de ces impôts. Si les pays donateurs souhaitent maintenir l'allocation de leur aide projet et aide budgétaire, il suffirait de compenser l'affectation automatique d'une partie de l'aide projet en aide budgétaire par une réallocation des deux types d'instruments : une hausse initiale de la part de l'aide projet dans le volume d'aide total. La question reste néanmoins posée lorsque le pays en question ne pratique pas l'aide budgétaire. C'est le cas dans la plupart des pays du CAD : le soutien budgétaire représente moins de 1% de l'APD totale en 2015, contre 3,23% en 2007 (cf. Graphique 1). Pour la majeure partie des pays qui la pratique, elle a largement tendance à diminuer. Certains pays néanmoins, comme le Portugal qui est opposé à la fiscalisation de l'aide justement sous prétexte qu'elle induirait une baisse des fonds disponibles pour l'aide projet, pratiquent l'aide budgétaire de manière significative : 12,81% pour le Portugal, 9,57% pour la Nouvelle Zélande, 8,5% pour la Russie et 7,54% pour l'Irlande en moyenne entre 2000 et 2015 (cf. Graphique 3). L'Irlande commence déjà néanmoins à renoncer aux exonérations sur l'aide-projet. La Grande-Bretagne, qui ne se positionne pas, a versé quant à elle en moyenne 5,30% de son aide sous forme d'aide

budgétaire entre 2000 et 2015.

La littérature économique s'est attachée à étudier la relation entre l'APD et la mobilisation des recettes intérieures. Plusieurs travaux ont mis en évidence un effet négatif de l'APD sur la mobilisation des ressources intérieures, en particulier dans les pays à faible revenu et aux institutions fragiles (Benedek *et al.*, 2012). Ces travaux ont également souligné l'importance de la composition de l'aide. Gupta *et al.* (2004) déduisent un effet désincitatif de l'aide budgétaire globale sur la mobilisation des ressources propres. À long terme, cela réduit la redevabilité des gouvernements des PED et affecte la gouvernance de ces pays. Néanmoins, ces travaux ont récemment été discutés et de nouvelles études ont montré que la relation négative mise en évidence n'est en réalité pas robuste<sup>21</sup>.

La hausse de l'aide budgétaire globale offrirait les marges de manœuvre budgétaire indispensables aux pays receveurs pour mener leurs propres politiques de développement en accord avec le principe d'appropriation. Les bailleurs devenant des contribuables, elle renforcerait par ailleurs le dialogue politique avec les pays receveurs sur leurs politiques fiscales dans une logique de responsabilité mutuelle et d'appropriation.

### ► Aller plus loin

Aujourd'hui, les bailleurs sont de plus en plus ouverts à la fiscalisation de l'aide projet. Les débats ont contribué à la reconnaissance des changements intervenus dans l'environnement

de l'aide internationale et ont abouti à une ouverture théorique en faveur de la fiscalisation de l'aide. Il en ressort également la recommandation de favoriser les échanges entre bailleurs et pays receveurs pour taxer les projets sur financement extérieur.

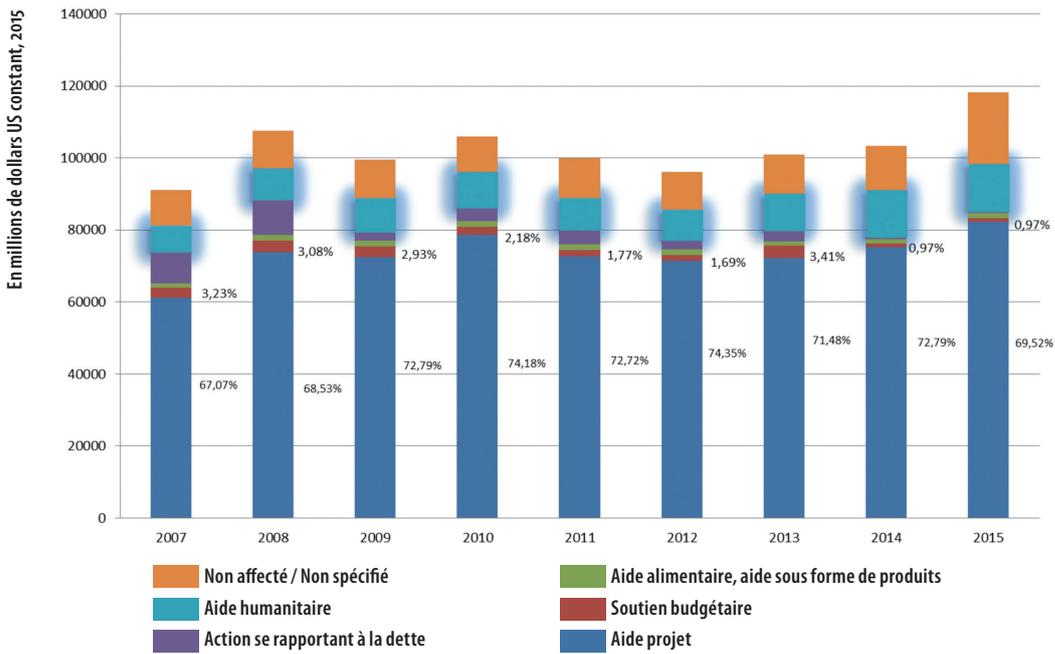
Néanmoins, peu de changements ont été opérés en pratique. Aucune directive internationale relative à la fiscalisation des projets n'a été produite et les discussions entre bailleurs et pays receveurs n'ont pas été engagées de manière structurée. La coordination des politiques fiscales dans le cadre de l'intégration régionale devrait pourtant insister à relancer le dialogue au niveau régional, tant du côté des bailleurs que de celui des receveurs. La condition d'une « fiscalité raisonnable » fréquemment associée à la position favorable des bailleurs doit être définie et associée à des indicateurs précis<sup>22</sup>.

Il existe par ailleurs encore trop peu d'informations sur les exonérations liées à l'APD et sur l'impact que celles-ci pourraient avoir sur les systèmes de taxation en vigueur (Prichard *et al.*, 2012). Un grand nombre de questions restent ouvertes et mériteraient des réflexions et études plus approfondies : Quel serait l'impact en termes de recettes fiscales pour les pays bénéficiaires de la fiscalisation de l'aide projet par les bailleurs ? Quel est le coût administratif (temps et ressources consacrés) du maintien d'un tel système, pour les pays donneurs comme pour les pays receveurs ? Au-delà de l'enjeu financier direct (en termes de recettes) et indirect (coût administratif) de ces exonérations, quels sont les conséquences politiques de celles-ci tant du point de vue des bailleurs que du point de vue des receveurs ? Quelles initiatives les pays bénéficiaires peuvent-ils prendre pour limiter les exonérations accordées ? Comment lever la réticence au paiement des taxes ? Quel est le coût de changement pour les administrations des bailleurs ? Peut-il expliquer le statu quo actuel ?...

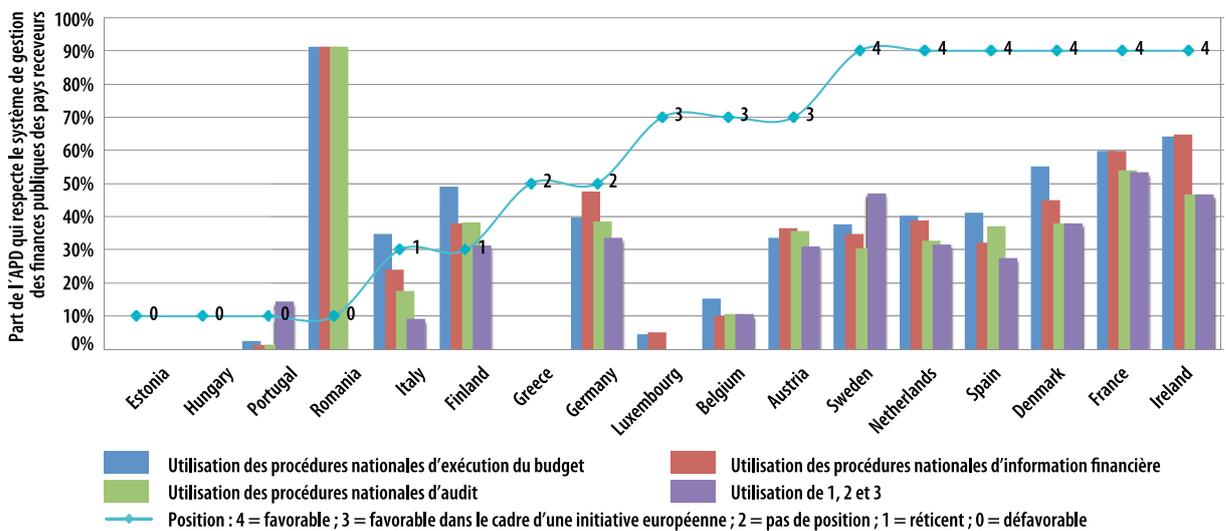
21. Clist et Morrissey (2011) et Carter (2013) ont montré que cette relation n'est en réalité pas robuste à la modification de l'échantillon et à une variation de la spécification et qu'elle est le résultat d'un biais d'endogénéité. Répliquant les travaux de Benedek *et al.* (2012), Clist (2014) conclut également à la non-robustesse de ces études et associe l'effet désincitatif de l'aide à de mauvaises spécifications économétriques et à la non-prise en compte de la présence évidente d'un biais d'endogénéité. Yohou *et al.* (2016) soulignent également que l'hétérogénéité entre pays et l'influence de paramètres tels que la stabilité politique et la qualité des institutions doivent être pris en considération dans ces analyses.

22. Des études devraient être menées pour définir les indicateurs les plus pertinents dans ce cadre.

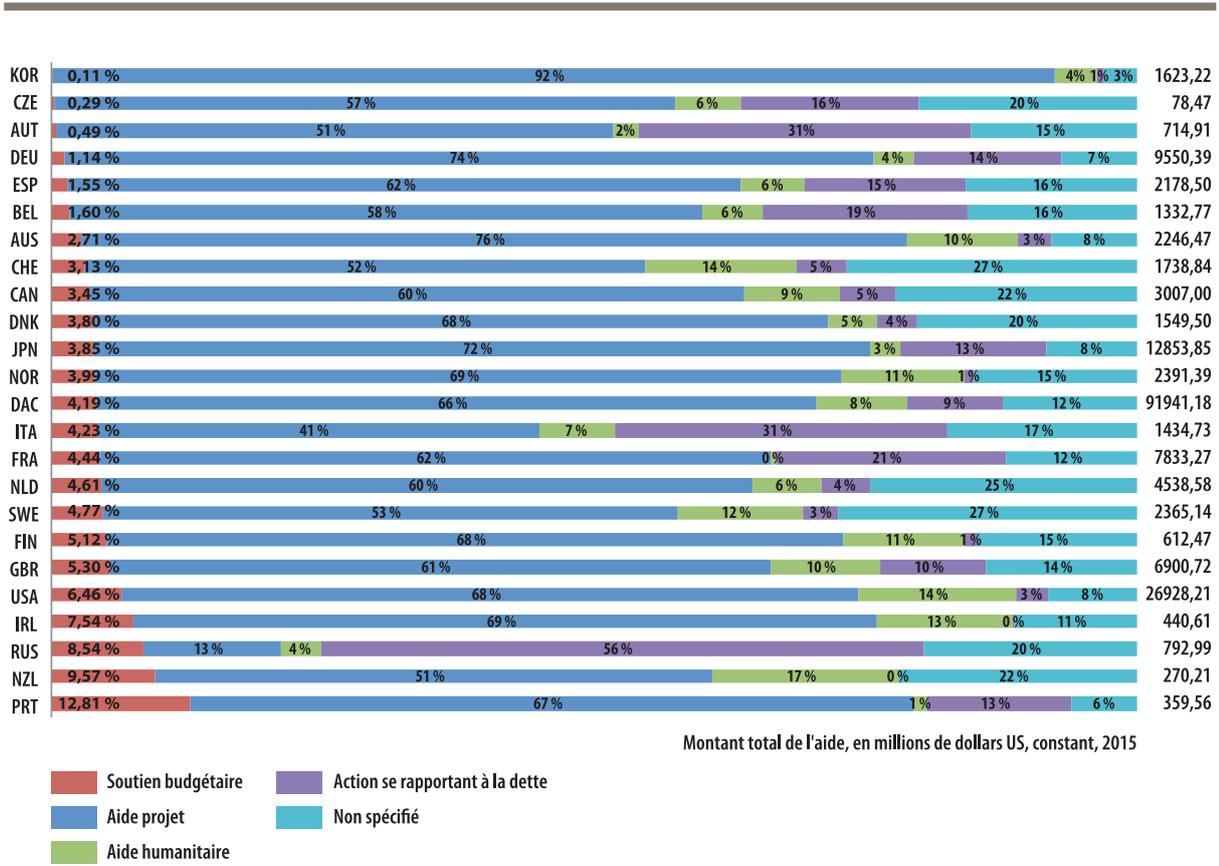
**Graphique 1.** APD par secteur, donneurs du CAD



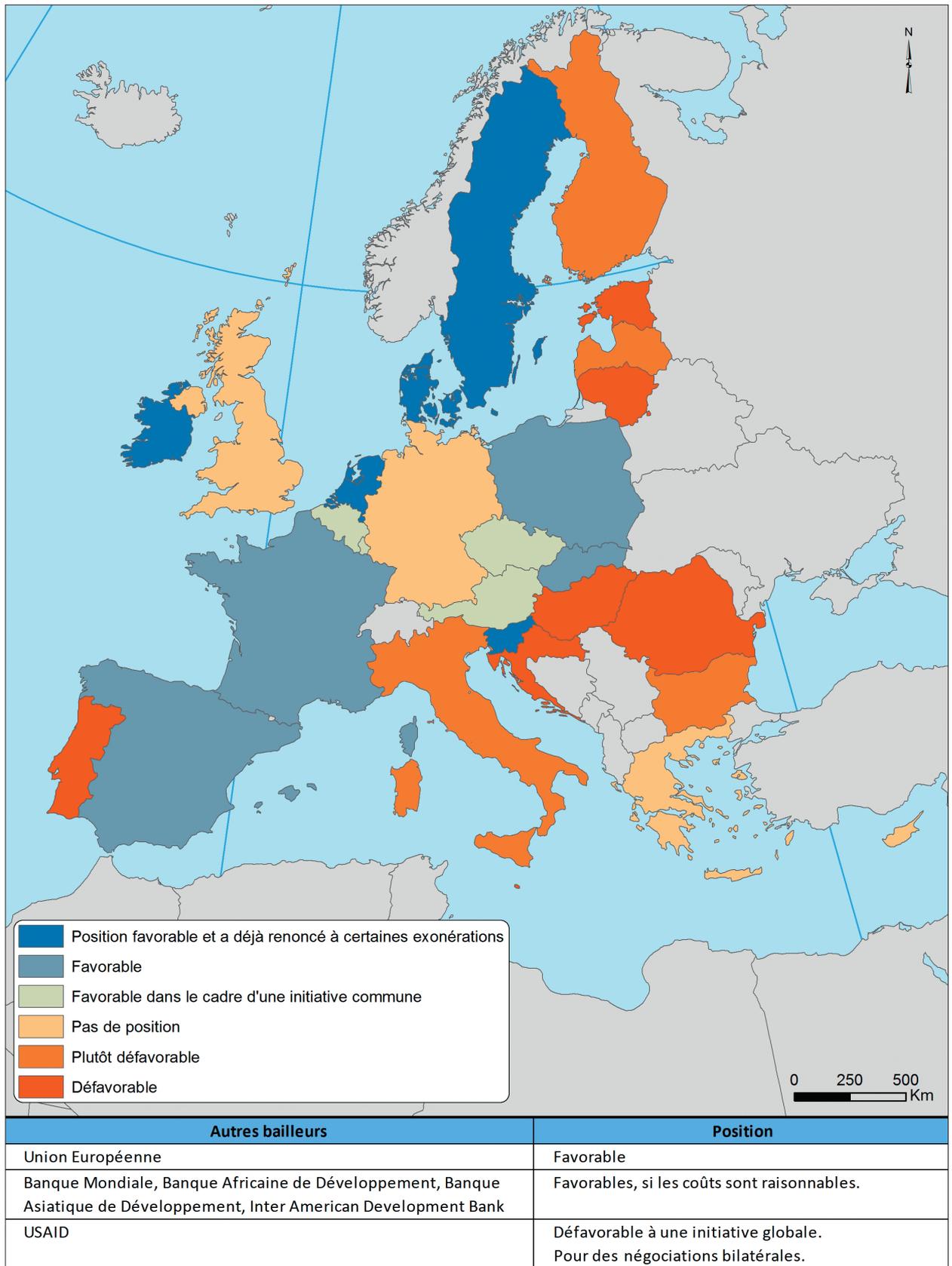
**Graphique 2.** Position des donneurs concernant la taxation de l'aide projet et utilisation par ces derniers du système de gestion des finances publiques (PFM) des receveurs



**Graphique 3.** Part des différents types d'APD, par pays, 2000-2015



**Carte 1.** Position de divers bailleurs de fonds concernant la taxation de l'aide projet



Réalisée à partir du « Tableau résumé de la position de divers bailleurs de fonds concernant la taxation de l'aide », Document de travail, Fondation pour les études et recherches sur le développement international (Ferdi), 2017.

## ► Bibliographie

- **Benedek, D., Crivelli, E., Gupta, S. and Mu-thoora, P.**, 2012. *Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding Out Effect?*, IMF Working Papers WP/12/186, International Monetary Fund.
- **Buchanan, J. M.**, 1975. The Samaritan's dilemma, dans E.S. Phelps (ed.): *Altruism, morality and economic theory*, New York: Russel Sage foundation. 71-85.
- **Carter, P.**, 2013. "Does Foreign Aid Displace Domestic Taxation?", *Journal of Globalization and Development*, 4(1): 1-47
- **Clist, P. and Morrissey, O.**, 2011. "Aid and tax revenue: Signs of a positive effect since the 1980s", *Journal of International Development* 23(2): 165-180
- Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide au développement, 2005, Paris.
- **Diallo, S.**, 2013. *Tax exemptions for aid-funded projects: reasons for change*, International Center for Tax and Development, 14 March, 2013.
- **Fonds monétaire international (FMI)**, 2011. *Revenue Mobilization in Developing Countries*, Fiscal Affairs Department, Fond Monétaire international.
- **Geourjon, A.-M.**, 2013. *Aide et fiscalité: faut-il taxer l'aide internationale?*, Séminaire POLDEV-FERDI, Haïti, avril 2013.
- **Geourjon, A.-M. et G. Rota-Graziosi**, 2014. « L'illusion des dépenses fiscales », *Notes brèves*, FERDI, B96.
- **Gupta, S., Clements, B., Pivovarsky, A.**, and Tiongson, E., 2004. "Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter?", in S. Gupta, B. Clements and G. Inchauste (eds), *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, Washington: International Monetary Fund.
- **International Tax Dialogue (ITD)**, 2005. *First Global International Tax Dialogue (ITD) Conference*, Rome, March 2005
- **International Tax Dialogue (ITD)**, 2006. *Tax treatment of donor-financed projects*.
- **Keen, M., Mansour, M.**, 2010. "Revenue mobilisation in sub-Saharan Africa: challenges from globalisation", *Development Policy Review*, 28 (5).
- **Knack, S.**, 2013, "Aid and donor trust in recipient country systems," *Journal of Development Economics*, 101, 316-329.
- **Mansour, M. et G. Rota-Graziosi**, 2012, "Coordination fiscale dans l'Union économique et monétaire ouest africaine. Tax coordination in the West African Economic and Monetary Union," *Revue d'économie du développement*, 26(3), 9-34.
- **Ministère des Affaires étrangères et européennes (MAEE)**, 2009. *Proposition d'étudier la fin des exonérations fiscales relatives aux projets financés par l'Aide publique au développement (APD)*, Note à l'attention du Cabinet du ministre et du secrétaire d'État à la Coopération et la Francophonie, 23/12/2009.
- **Ministère des Affaires étrangères et européennes (MAEE)**, 2010. *Les exonérations, les conventions d'établissement, les zones franches*. Note de cadrage rédigé en collaboration avec M. Chambas. 12/01/2010.
- **Ministère des Affaires étrangères et européennes (MAEE)**, 2011. *Coopération fiscale au développement: document d'orientation*.
- **Ministère des Finances et du Budget**, 2017. *Rapport sur les dépenses fiscales 2015*. 21 juin 2017.
- **Op de Beke, A.**, 2014. *Réforme des administrations fiscales dans les pays francophones en Afrique subsaharienne*, Fond Monétaire International.

- **Organisation de coopération et de développement économiques** (OCDE), 2009. *Issues note on the tax treatment of aid funded goods and services*, Task team on taxation and governance, The Serena Hotel, Kampala, 18 November 2009.
- **Orlowski, D.**, 2007. *“Donors’ Principles and Resulting Stress: Indirect Taxes and Donor-funded Public Works,”* Fiscal policy and tax incidence, Ministry of Planning and Development of Mozambique.
- **Prichard, W., Brun, J-F. et O. Morrissey**, 2012. *“Donors, Aid and Taxation in Developing Countries: An Overview,”* ICTD Working Paper 6, International Centre for Tax and Development.
- **World Bank**, 2004. *“Eligibility of expenditures in world bank lending: a new policy framework,”* Operations Policy and Country Services, March 26, 2004.





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](http://www.ferdi.fr)

[contact@ferdi.fr](mailto:contact@ferdi.fr)

+33 (0)4 73 17 75 30

n° ISSN: 2275-5055

