



« Quels impacts socio-économiques de la fiscalité indirecte ? »

Note introductive du webinaire organisé dans le cadre de la Plateforme française interministérielle sur la mobilisation des ressources intérieures publiques (MRIP)

A la différence des impôts directs - qui frappent directement les capacités contributives des agents économiques et pour lesquels l'assujetti est aussi celui qui supporte le coût de l'impôt - les impôts indirects reposent sur des transactions économiques et sont alors acquittés par une personne différente de celle qui en supporte effectivement le coût. Ces derniers - considérés comme faciles à collecter parce qu'ils reposent sur un nombre limité d'assujettis et sont relativement indolores pour les contribuables - constituent un enjeu majeur pour la mobilisation des ressources intérieures publiques. Cette note introductive ne couvre pas l'ensemble de la fiscalité indirecte mais se concentre sur les effets socio-économiques de la TVA et des droits d'accises sur l'alcool, le tabac, les boissons sucrées et les produits alimentaires transformés - *sins tax* - qui sont des éléments importants de la transition fiscale.

La montée en puissance de la TVA, sa neutralité et son efficacité en font un pilier de la transition fiscale

Outil performant de mobilisation de recettes fiscales, la fiscalité indirecte en général et la TVA en particulier, constitue le vecteur principal de la transition fiscale « de première génération » (Baunsgaard, Keen, 2010). Cette transition fiscale est largement engagée dans la plupart des pays d'Afrique subsaharienne. Au Burkina par exemple, la part des recettes issues des taxes sur le commerce international et celle des taxes sur les biens et services étaient de 53,89% et 8,45% respectivement en 1980 et 13,09% et 42,32% respectivement en 2019. On observe une **tendance similaire dans bon nombre de pays** de la zone : au Sénégal ces mêmes ratios passent de 45,18% et 31,36% respectivement en 1993 à 14,71% et 38,73% en 2018, au Ghana, de 42,01% et 5,1% en 1986 à 12,6% et 21,73% en 2019 ou encore au Cameroun, de 33,7% et 14,6% en 1993 à 14,8% et 40,5% en 2019¹.

¹ Calculs des auteurs à partir de la base de données « Government Revenue Dataset (GRD), UNU-WIDER ».

Dès lors qu'elle fonctionne correctement, la TVA ne modifie pas la structure des prix et n'affecte donc pas l'efficacité productive des entreprises. En tant que taxe sur la consommation intérieure, la TVA est intégralement supportée par les consommateurs. En effet, la déductibilité de la TVA la rend neutre pour les entreprises et n'affecte pas leurs structures de coûts : elle ne surenchérit pas le coût des intrants des producteurs et n'affecte donc pas la chaîne de production de leurs produits. Elle n'a en théorie aucun effet sur la compétitivité des entreprises que ce soit à l'export ou sur le marché intérieur. La TVA est donc considérée comme une taxe « **neutre** » **pour les entreprises**, limitant ainsi les distorsions économiques².

En outre, la TVA peut être un outil efficace de lutte **contre le secteur informel** puisque les entreprises assujetties ne supportent pas la TVA tandis que les entreprises informelles supportent la TVA de façon définitive sur leurs intrants et biens d'équipement. Au contraire, **les exonérations de TVA peuvent miner la compétitivité des entreprises locales**, en particulier dans les pays en développement où la TVA peut dans certains cas avoir les mêmes effets qu'un droit de douane (Geourjon, et al., 2016). En effet, pour les biens échangeables produits localement, par exemple les produits agricoles, l'exonération de TVA mine la compétitivité en favorisant les biens équivalents importés. L'assujettissement de ces produits conjugué à une amélioration du fonctionnement de la TVA, notamment du remboursement des crédits, serait alors **l'équivalent d'une dévaluation fiscale** (de Mooij, Keen, 2013).

La TVA bien qu'étant considérée comme une taxe régressive, épargne en réalité les consommateurs les plus pauvres en Afrique subsaharienne. De façon générale, les ménages les plus modestes consacrent une plus grande part de leurs revenus à la consommation, notamment de biens alimentaires. La TVA est donc de ce fait une taxe régressive en pesant alors plus sur les revenus des ménages les moins aisés. Ceci constitue l'argument majeur avancé par les autorités pour **soit introduire un taux réduit, soit exonérer certains produits**. Néanmoins, les ménages les plus pauvres des pays en développement **autoconsomment** ou se fournissent essentiellement auprès **du secteur informel**. Ils sont donc exclus du champ de la TVA, ce qui tend à **réduire le caractère régressif de la TVA** dans ces pays. Certains considèrent même que la hausse des taux de TVA dans les pays d'Afrique subsaharienne pourrait contribuer à la rendre progressive en excluant les plus pauvres (Petit et al., 2021).

La TVA est un outil efficace de mobilisation de ressources intérieures si elle est bien administrée. Le caractère déductible de la TVA, ainsi que son **caractère « self-enforcing »** permet à l'Etat de sécuriser ses revenus, collectés à chaque étape de la production. L'application d'un taux unique de TVA **élimine la possibilité de substitution** puisque tous les produits sont alors taxés au même taux. Les incitations à consommer ou produire des biens de substitution sont alors réduites. Cette neutralité, ainsi que son efficacité dans la mobilisation de ressources puisqu'elle repose sur un nombre limité de collecteurs, font de la TVA un outil de premier plan pour la transition fiscale et la mobilisation de ressources intérieures. Le

² La TVA a néanmoins des effets sur la fixation des prix. En créant un écart entre le prix perçu par le producteur et celui payé par le consommateur, elle modifie les prix d'équilibre. L'impact de la TVA sur le prix dépend des élasticités de l'offre et de la demande, des caractéristiques du marché, en particulier de son degré de concurrence.

potentiel de la TVA en termes de ressources générées reste néanmoins **dépendant des performances des administrations fiscales, notamment du bon fonctionnement du système de remboursement de crédits de TVA**. Ce dernier est à la fois le garant de la neutralité économique de la TVA et de sa pérennité en limitant l'incitation à exiger des exonérations de la part des entreprises générant des crédits de TVA. Une mauvaise gestion de ces remboursements **affecte sa neutralité, provoque des distorsions et met en péril l'efficacité et la pérennité des systèmes TVA** dans les pays en développement.

Les droits d'accises constituent un outil efficace de modification des comportements et un potentiel sous-exploité de mobilisation de recettes.

A la différence de la TVA qui repose sur l'ensemble de la consommation finale, les droits d'accises sont un impôt indirect perçu sur la consommation de **certains produits spécifiques générant des externalités négatives**. Les *sins tax* représentent les taxes appliquées à des produits considérés comme **néfastes pour la santé**, à savoir l'alcool, le tabac, les sodas et boissons sucrées ainsi que les produits alimentaires transformés. La principale justification à l'existence de ces taxes est d'**internaliser les externalités** causées par leur consommation (coûts collectifs induits par l'obésité, les risques de cancer des poumons et l'alcoolisme), mais aussi de **compenser le manque d'informations** sur la composition de ses produits (niveaux de sucres ou de transformation, etc).

La nature des droits d'accises joue un rôle important dans l'efficacité de la taxe et dans les effets qu'elle produit. Ils peuvent prendre deux formes : *ad valorem* ou spécifique. Les **taxes *ad valorem*** sont plus efficaces pour mobiliser des recettes. En effet, elles s'appuient sur la valeur du bien et croissent automatiquement avec le prix. Inversement, les **taxes spécifiques** représentent un montant forfaitaire et s'appliquent au prix. Leur poids dans le prix final des biens taxés décroît avec la hausse du prix de ces biens. Les firmes sont donc incitées à améliorer la qualité de leurs produits afin que la taxe spécifique représente une part moins importante du prix final des bien taxés. Ainsi, les taxes spécifiques sont les plus efficaces pour influencer sur le comportement des producteurs et *a fortiori* des consommateurs tandis que les taxes *ad valorem* sont utiles pour la mobilisation de recettes fiscales. La mise en place d'une **taxe *ad valorem* avec un plancher de taxation spécifique** peut être un moyen d'accroître les recettes fiscales. Les produits les moins chers, mais avec une quantité d'alcool ou de tabac plus importante par exemple seront taxés plus que proportionnellement par rapport au prix. Elle permettrait donc de désinciter les producteurs à réduire les prix et la qualité des produits sans toucher à la quantité d'alcool ou de tabac par exemple, présente dans le produit comme cela pourrait être le cas avec une taxe *ad valorem*. La hausse des prix consécutive permet de réduire la consommation de ces produits pour les plus jeunes et les plus modestes dont la sensibilité au prix est plus élevée (De Mooij, 2021 ; Fletcher et al, 2009). Ce système – bien qu'il implique une plus grande complexité pour l'administration fiscale - permet également d'accroître les recettes fiscales en appliquant le droit d'accise le plus élevé sur ces produits.

Le potentiel des taxes sur le tabac et l'alcool reste encore sous-exploité, notamment en Afrique subsaharienne. Plusieurs pays africains³ ont modifié la structure de leurs droits d'accises afin de passer de droits d'accises à plusieurs taux à une taxe spécifique avec un taux uniforme. Malgré ces efforts, le niveau moyen des droits d'accises en Afrique subsaharienne reste **l'un des plus faibles au monde**. Pour le tabac par exemple, il représentait **40,7% des prix de détails**, contre 47,36% en Asie du Sud Est, 71,38% en Europe et 53,86% au niveau mondial, la norme de référence étant de 70% du prix au détail⁴. Une hausse de ces taxes est essentielle pour accroître les recettes et également améliorer la santé publique (Siu et Drop, 2021). En particulier, la hausse des droits d'accises sur le tabac apparaît efficace pour en réduire sa consommation dans les pays en développement. Elles auraient permis de réduire de 46% la consommation des cigarettes par habitant en Afrique du Sud sur la période 1994-2014 (Chelwa et al., 2017).

De nouvelles taxes comportementales sur les produits transformés et les boissons sucrées ont fait leur apparition récemment. Elles sont apparues pour la première fois au Danemark en 2011 et portent sur les produits transformés et sucrés avec pour volonté de **lutter contre l'obésité et ses internalités** (conséquences pour l'individu) **et externalités** (pour la collectivité). Le caractère récent de ces taxes et l'engouement qu'elles provoquent rendent nécessaires des études plus poussées sur leurs effets. Le tableau ci-après dresse un panorama de la mise en place des droits d'accises sur les boissons sucrées en Afrique et dans quelques pays émergents ou en développement.

Dans quelques pays d'Afrique		Dans quelques pays émergents	
Maurice	2016	Chili	2014
Afrique du Sud	2018	Inde	2017
Maroc	2019	Thaïlande	2017
Seychelles	2019	Philippines	2018
Zambie	2019	Malaisie	2019
Nigéria	2022	Pérou	2019

Source: Global Food Research Program 2022

En plus d'être un outil de mobilisation efficace, les *sins tax* peuvent s'avérer progressives et équitables selon la théorie économique. La demande pour ces produits néfastes pour la santé est généralement considérée comme **inélastique** et donc peu sensible au prix, ce qui permet d'assurer une mobilisation efficace des ressources tout en étant relativement simple à administrer contrairement à la TVA. En considérant que la consommation de ces produits induit une dépendance, les taxer permettrait de **dissuader les personnes à faibles revenus** réduisant ainsi leur exposition aux problèmes de santé que cela engendre (De Mooij et al 2020), tout en taxant les plus hauts revenus moins sensibles au nouveau prix.

³ Ces pays sont : le Botswana, l'Eswatini, le Lesotho, le Mozambique, la Namibie et l'Afrique du Sud

⁴ <https://www.ictd.ac/fr/blog/taxation-tabac-affiche-progres-insuffisants-pays-africains/>

Les droits d'accises sur certains produits peuvent conduire les consommateurs à se tourner vers des produits de substitution ou des modes de consommation différents et induire une hausse de la contrebande. Glassman et Smithann (2021) montrent à partir de simulation de la *Task Force on Fiscal Policy for Health* que la mise en place de mesures de fiscalité correctives permettrait d'accroître les recettes fiscales. Cependant, ces effets moyens estimés varient fortement d'un pays à l'autre. En effet, les recettes fiscales collectées dépendent du niveau de la fiscalité *ex ante*, de la consommation des produits concernés et de la réaction des consommateurs face à une hausse de prix. Les taxes sur le tabac par exemple ont conduit les consommateurs thaïlandais à se tourner vers **des cigarettes de contrebande ou avec un niveau de nicotine plus important**, leur permettant de réduire leur consommation de cigarettes en termes de quantité, tout en conservant la même charge de nicotine (White et Ross, 2015 et Ai et Pa, 2006). L'effet de substitution est d'ailleurs plus fort pour les individus à faibles revenus. Ces recours à des produits de contrebande peuvent poser des questions de santé publique du fait de doutes sur leur qualité. Les mêmes mécanismes existent pour les taxes sur les alcools (Ai et Pa, 2006), mais avec des **conséquences plus graves** (Keen, 2021 ; Gutierrez et Rubli, 2018). En effet l'alcool frelaté, ou mal distillé peut conduire à des conséquences dramatiques comme en Inde où l'on dénombre 86 personnes décédées en août 2020 après avoir consommé de l'alcool fabriquée illégalement^[1] dans la région du Punjab. **Les nouvelles taxes comportementales se heurtent aux mêmes questions que celles sur le tabac et l'alcool en termes d'effets de substitution.** Encore relativement inexistantes en Afrique, elles peuvent s'avérer intéressantes pour la mobilisation de recettes, et la lutte contre l'obésité. Néanmoins, de nombreuses études mettent en évidence des effets pervers⁵. Alors que la Zambie a introduit en 2019 une taxe sur les boissons sucrées pour des raisons de santé, celle-ci s'est traduite par une possible réduction dans la consommation des produits taxés, compensée par une hausse de la consommation de produits de substitutions qui seraient moins ou pas du tout taxés (Hangoma et Surgey, 2019). Les effets de ses **ingrédients de substitution** sur la santé ne sont pas encore très connus. C'est le cas par exemple de l'aspartame considéré comme potentiel cancérigène (Landrigan et Straif, 2021).

Les droits d'accises sur les produits et boissons sucrées ont des effets ambigus sur la croissance et l'emploi dans les pays à faible revenus. En effet, en réduisant la consommation et donc la production de sucre, ces taxes peuvent affecter l'emploi dans les **pays producteurs de sucre** comme l'Afrique du Sud où elle représente 85 000 emplois directs et fait vivre 435 000 personnes^[2], elle représente aussi 11% des emplois agricoles dans le pays ^[3] (Hangoma et Surgey, 2019). De telles taxes peuvent donc potentiellement accroître le chômage et la pauvreté en impactant la chaîne de production de ces produits. Ces effets peuvent néanmoins être compensés par la création d'emplois dans d'autres secteurs et par une mobilité accrue des travailleurs de l'industrie sucrière (Powell et al, 2014). Les effets économiques de telles taxes doivent donc être appréhendées de façon globale.

⁵ Fichera et al (2021) ou Stacey et al (2021) montrent que la mise en place d'une taxe sur les boissons sucrées en Catalogne a conduit à une baisse de consommation des produits taxés et une hausse de consommation des boissons de substitutions non taxées et moins sucrées. L'effet global de cette politique serait néanmoins bénéfique pour la santé des habitants en conduisant à une réduction de 2,2% de la consommation de sucre en provenance des boissons sucrées.

Les nouveaux droits d'accises sur les produits alimentaires transformés et les boissons sucrées entraînent des complexités pour l'administration fiscale dans leur gestion et exigent un renforcement des administrations fiscales. Petit et al (2020) et De Mooij et al (2020) mettent en évidence que les comportements de substitution réduisent l'efficacité de ces taxes. Une solution pour régler le problème serait alors d'indexer la taxe non pas sur la valeur du bien, mais sur la quantité de sucre ajoutée ou de nutriments considérés comme néfastes pour la santé. Ce système demanderait à l'administration fiscale de pouvoir **identifier les composants de ces biens**, et faire la différence entre le sucre naturellement présent dans ces produits et le sucre ajouté. De tels gains ne peuvent être obtenus sans un **renforcement des capacités des administrations fiscales et une capacité des décideurs politiques à s'opposer aux lobbies** (De Mooij et al, 2020)

Références

Allais O, Bonnet C, Réquillart V, Spiteri M. (2020) Reformulation and taxes for healthier consumption: Empirical evidence in the French Dessert market.

Baunsgaard, T, Keen M. (2010) Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization. *Journal of Public Economics*
<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2009.11.007>

Brys B, de Mooij R, de Melo; Hebous S, Schatan K, Vellutini C. (2020) "Tax expenditures and corrective taxes in Chile: a joint IMF/OECD assessment".
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/tax-expenditures-and-corrective-taxes-in-chile-a-joint-imf-oecd-assessment.htm>

Chelwa G, Van Walbeek C, Blecher E. (2017) "Evaluating South Africa's tobacco control policy using a synthetic control method". *Tobacco Control*.
<https://tobaccocontrol.bmj.com/content/26/5/509>

De Mooij, R., and M. Keen, 2013. "Fiscal Devaluation and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times," in A. Alesina and F. Giavazzi edited *Fiscal Policy after the Financial Crisis*, University of Chicago Press.

Fletcher J, Frisvold D, Tefft N. (2009) "The effects of soft taxes on child and adolescent consumption and weight outcomes". *Journal of Public Economics*.
<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.09.005>

Gehrsitz M, Saffer H, Grossman M. (2020) "The effect of changes in alcohol tax differentials on alcohol consumption" *NBER Working Paper*

Geourjon, A-M., Laporte B. et C. de Quatrebarbes, 2016. « La TVA dans les pays africains : un nouveau droit de douane ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2, pp.180-186.

Gutierrez E, Rubli A. (2018) "Short term health effects of soda taxes in areas with low access to safe drinking water". *Working Paper*

Hangoma P, Surgery G. (2019) "Contradictions within the SDGs are sin taxes for health improvement at odds with employment and economic growth in Zambia". *Globalization and Health*

Keen M, Ligthart J. (2001) "Coordinating tariff reduction and domestic tax reform" *Journal of International Economics*
[https://doi.org/10.1016/S0022-1996\(01\)00123-4](https://doi.org/10.1016/S0022-1996(01)00123-4)

Keen M, Slemrod J. (2021) "Rebellion, rascals and revenue: Tax follies and wisdom through the ages". *Princeton University Press*

Lane C. (2022) "The IMF and health Taxes progress falter during covid-19 emergency". *Center for Global Development policy paper*, March 2022.
<https://www.cgdev.org/sites/default/files/IMF-health-taxes-progress-falters-covid.pdf>

Lane C, Bhardwaj V. (2021) "Meeting the global health challenge to reduce death and disability from alcohol, tobacco, and sugar-sweetened beverage consumption with corrective taxes" *Center for Global Development policy paper*, November 2021.
<https://www.cgdev.org/sites/default/files/meeting-global-health-challenge-reduce-death-and-disability-alcohol-tobacco-and-sugar.pdf>

Petit P, Mansour M, Wingender P. (2014) "Fiscal fitness". *Finance and development*
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2014/12/pdf/petit.pdf>

Petit P, Mansour M, Wingender P. (2021) "How to apply excise taxes to fight obesity". *Fiscal Affairs Department How to Notes*.
<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/HowToNotes/2021/English/HTNEA2021008.ashx>

Royo-Bordonada M A, Fernandez-Escobar C; Gill-Bellosta C, Ordaz E. (2022) "Effect of excise tax on sugar-sweetened beverages in Catalonia, Spain, three and half years after its introduction". *International Journal of Behavioural Nutrition and physical Activity*

Siu E, Drope J. (2021) "La taxation du tabac affiche des progrès insuffisants dans les pays africains". ICTD Blog, consulté le 15 mai 2022.

<https://www.ictd.ac/fr/blog/taxation-tabac-affiche-progres-insuffisants-pays-africains/>

Stacey N, Edoaka I, Hofman K, Swart EC, Popkin B, Ng SW. (April 2021) "Changes in beverage purchases following the announcement and implementation of South Africa's Health Promotion Levy: an observational study". *Lancet Planet Health*.

doi: 10.1016/S2542-5196(20)30304-1

Stacey N, Summan A, Tugendhaft A, Laxminarayan R, Hofman K. (2018) "Simulating the impact of excise taxation for disease prevention in low-income and middle-income countries: an application to South Africa". *BMJ Global health*

Teng A, Jones A, Mizdrak A, Signal L, Genç M, Wilson N. (2019) "Impact of sugar-sweetened beverage taxes on purchases and dietary intake: Systematic review and meta-analysis" *Public Health*

Waterlander WE, Ni Mhurchu C, Steenhuis IH. Effects of a price increase on purchases of sugar sweetened beverages. Results from a randomized controlled trial (2014) Jul; 78:32-9. doi: 10.1016/j.appet.2014.03.012. Epub 2014 Mar 22. PMID: 24667153

White J, Ross H. (2015) "Smoker's strategic responses to sin taxes: evidence from panel data in Thailand". *Health Econ*