

REVUE DE LA LITTÉRATURE THÉMATIQUE

Mobilisation des ressources intérieures publiques (MRIP) & Développement

Version finale, 31 mars 2017

Responsable du projet :

Anne-Marie Geourjon, Responsable de programmes à la Ferdi

Coordinatrice et chercheure dédiée :

Emilie Caldeira, Maître de conférences à l'Université Clermont Auvergne – Cerci

Autres experts :

Gérard Chambas, Senior Fellow Ferdi

Bertrand Laporte, Maître de conférences à l'Université Clermont Auvergne – Cerci

Céline de Quatrebarbes, Chercheur Ferdi

Grégoire Rota-Graziosi, Responsable de programme à la Ferdi, Professeur à l'Université Clermont Auvergne – Cerci

Plateforme française informelle d'échanges et de coordination interministérielle sur les sujets et projets relatifs à la mobilisation des ressources intérieures publiques et les pays en développement.

SOMMAIRE

I) La fiscalisation des rentes : mines, pétrole, forêt, télécommunication.....	3
II) L'administration fiscale.....	7
III) La fiscalité indirecte : TVA et droit d'accises.....	10
IV) Les dépenses fiscales.....	14
V) La fiscalisation de l'aide projets.....	16
VI) La fiscalité locale et foncière.....	19

I) La fiscalisation des rentes : mines, pétrole, forêt, télécommunication.

Le document d'orientation de la politique fiscale au développement de 2011 du MAEE souligne deux principaux enjeux pour les pays dont l'économie repose sur l'exploitation de ressources naturelles, à savoir 1) accroître le prélèvement sur ces secteurs en renforçant la fiscalité classique à côté de celle spécifique au secteur et, 2) améliorer la transparence. Ce document met aussi l'accent sur la nécessité d'accompagner les pays en développement dans la lutte contre l'optimisation fiscale agressive que pratiquent les multinationales qui exploitent les ressources naturelles.

L'envolée des cours des principaux minerais jusqu'au début de 2013 et du pétrole jusqu'en 2014, puis le retournement de tendance, ont concentré l'attention de la communauté internationale, des gouvernements et des chercheurs sur le partage des rentes minière et pétrolière. Le programme d'action d'Addis-Abeda de 2015 sur le financement du développement aborde aussi la nécessité pour les pays riches en ressources naturelles d'accroître le prélèvement sur les ressources naturelles, essentiellement des industries extractives, et d'améliorer la transparence de ces secteurs¹. Ce programme repose sur les nombreux constats de faible contribution des secteurs minier et pétrolier aux recettes des États et, plus généralement, au développement de l'Afrique (Commission Economique des Nations-Unies pour l'Afrique, 2011, African Progress Panel, 2013). Il ressort de ces rapports « le sentiment que l'Afrique n'a pas reçu une compensation proportionnelle à l'exploitation de ses ressources minières », en raison notamment d'une forte vulnérabilité à l'optimisation fiscale agressive et de régimes fiscaux complexes, peu efficaces².

La question du partage des rentes minière et pétrolière, plus particulièrement des régimes fiscaux, a fait l'objet sur cette même période de nombreuses publications académiques. Elles ont donné corps à des principes de taxation largement discutés dans la littérature (Keen et Mcpherson, 2010, FMI, 2012, Guj, 2012, Lund, 2013). Très peu d'études empiriques ont en revanche été conduites sur le partage de la rente (Smith, 2013, Laporte et de Quatrebarbes, 2015), à l'exception de rapports d'assistance technique, dont seulement quelques-uns ont été rendus public (FMI, 2014 et 2015). Plusieurs initiatives ont récemment permis de mettre en ligne des modèles de partage de rente - notamment le FARI³ du FMI (Luca et Mesa Puyo, 2016) - qui permettent d'évaluer la rente de tout projet minier ou pétrolier (à partir de sa VAN⁴) et son partage entre l'investisseur et l'État. Une

¹ Dans le point 26 du programme d'action d'Addis-Abeda, il est écrit : « nous nous engageons à éliminer progressivement les incitations fiscales excessivement avantageuses s'appliquant à ces investissements en particulier dans les industries extractives » et « nous encourageons les pays à appliquer les mesures propres à assurer la transparence et nous prenons acte des initiatives volontaires telle que l'Initiative pour la transparence des industries extractives ».

² L'efficacité peut se décliner en trois dimensions : la neutralité vis-à-vis de la décision d'investir (décision de production de la rente), le niveau de captation de la rente, et son juste partage entre l'investisseur, l'État et la population.

³ "Fiscal Analysis of Resource Industries".

⁴ Valeur actuelle nette.

initiative récente de la FERDI permet de faciliter la comparaison des régimes fiscaux miniers - pour l'instant seulement de l'or - grâce à la mise en ligne d'une base de données légale et fiscale pour les principaux pays producteurs en Afrique (Laporte et al., 2015).

Les administrations en charge de ces secteurs (ministère de l'économie et des finances et ministères sectoriels) maîtrisant mal les propriétés de chaque impôt et ayant du mal à apprécier les enjeux d'un partage optimal de la rente, l'appropriation de ces principes et de ces outils reste marginale. Avec le retournement des cours, certains pays ont renoncé à leur projet de réforme, par exemple en République Démocratique du Congo, montrant la difficulté que les pays ont à élaborer un régime fiscal optimal suffisamment flexible pour résister à la volatilité des cours. Malgré les nombreuses réformes réalisées depuis 2005, beaucoup de régimes fiscaux demeurent ainsi inefficaces. L'appui aux réformes dans cette période de bas cours est essentiel afin d'éviter des réformes qui pourraient être prises dans la précipitation si un nouveau cycle haussier redémarrait.

Si le document d'orientation de 2011 du MAEE fait référence à l'ensemble des ressources naturelles, dont la forêt, la communauté internationale et le programme d'action d'Addis-Abeba ont plutôt abordé la question des ressources naturelles renouvelables⁵ sous l'angle environnemental et de développement durable, sans véritablement poser la question de l'évaluation de la rente, de son partage et donc du régime fiscal forestier optimal. Une seule publication académique récente traite de la fiscalité forestière (Gong et Löfgren, 2013), mais uniquement sous l'angle des pays développés et de la Chine. Or, dans les pays d'Afrique centrale où la rente pétrolière se tarit, la rente forestière pourrait significativement soutenir la mobilisation de ressources internes. Parce que la forêt fournit des services non marchands qui dépassent les frontières, l'évaluation de la rente et la définition d'un régime fiscal optimal sont plus complexes que pour les industries extractives. Elle demande une forte articulation avec l'ensemble des instruments de gestion de la ressource, qui sont mal maîtrisés dans les pays du bassin du Congo notamment.

Enfin, l'utilisation des spectres électromagnétiques limités pour l'usage de la téléphonie mobile est aussi génératrice de rente. Le secteur des télécommunications est plutôt appréhendé dans la communauté internationale et à travers le plan d'action d'Addis-Abeba comme un secteur à fortes externalités positives, dont le développement doit être encouragé. De nombreux travaux scientifiques récents s'intéressent aux effets des infrastructures de télécommunication sur la croissance, sur le développement des marchés ou du secteur agricole notamment (Ducombe, 2016, Aker et Fafchamps, 2015). D'autres travaux, tout aussi nombreux, étudient les méthodes d'évaluation de la valeur des spectres, les modes d'allocation optimale des licences, les effets de l'organisation oligopolistique du secteur sur l'offre de services, mais jamais pour les pays en développement. L'évaluation de la rente n'est pas abordée et son partage adéquat à travers un régime fiscal approprié pour les pays en développement ne l'est que dans un article à paraître

⁵ Une ressource est renouvelable si elle peut se reconstituer selon des processus naturels. Tant que le taux d'extraction reste dans les limites de la capacité de renouvellement, le rendement peut être assuré indéfiniment.

(Matheson et Petit, 2017). Le caractère particulier du spectre électromagnétique, inépuisable mais limité, et le fort développement du secteur dans tous les pays en développement, sont propices à une mobilisation significative de ressources internes. Pourtant, dans de nombreux pays, les firmes de téléphonie mobile se plaignent d'une fiscalité abusive, message très largement relayé par le GSMA⁶ (2014 et 2015). Les modes d'allocation des licences n'ont pas permis, comme dans la plupart des pays développés (à l'exception de la France), de capter une part significative de la rente par un mécanisme d'enchère. L'élaboration d'un régime fiscal spécifique permettant partager de la rente, devrait être une priorité des gouvernements et de l'assistance technique. La tâche n'est toutefois pas aisée car la rente est difficilement mesurable en raison de la confidentialité des données techniques et financières invoquée par les firmes qui opèrent sur des marchés oligopolistiques⁷.

Bibliographie

- Africa Progress Panel, 2014. *Agriculture, pêche et capitaux*.
- Africa Progress Panel, 2013. *Équité et industrie extractives en Afrique*.
- Aker, J. C. et M. Fafchamps, 2015. "Mobile Phone Coverage and Producer Markets: Evidence from West Africa," *World Bank Economic Review* 29(2), 262-292.
- Andrianaivo, M. et K. Kpodar, 2012. "Mobile Phones, Financial Inclusion and Growth," *Review of Economics and Institutions* 3(2):1-30.
- Banque Mondiale, 2015. *Le secteur des industries extractives*.
- Baunsgaard, T., Villafuerte, M., Poplawski-Ribeiro, M. et C. J. Richmond, 2012. "Fiscal Framework for Resource Rich Developing Countries," *IMF Staff Discussion Note* 12/04.
- Bazelon, C. et G. McHenry, 2013. "Spectrum Value," *Telecommunications Policy* 32:737-747.
- Bird, F., 2014. "The practice of mining and Including Wealth Development in Developing Countries," *Journal of Business Ethics*.
- Boadway, R. et M. Keen, 2014. "Rent Taxes and Royalties in Designing Fiscal Regimes for Non-Renewable Resources," *CESifo Working Paper Series* 4568, CESifo Group Munich.
- Charlet, A., Laporte, B. et G. Rota-Graziosi, 2013. « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », *Revue de Droit Fiscal*, 48, 11-33.
- Commission Economique Des Nations-Unies Pour L'Afrique, 2011. *Les ressources minérales et le développement de l'Afrique*.
- Daniel, P., Keen, N. et C. McPherson (eds), 2010. "The Taxation of petroleum and minerals: Principles, problems and practices," Routledge: Londres.
- Duncombe, R., 2016. "Mobile Phones for Agricultural and Rural Development: A Literature Review and Suggestions for Future Research," *European Journal of Development Research* 28(2), 213-235.

⁶ « GSM Association ».

⁷ Les mécanismes d'enchères ont vocation à révéler ces informations.

- Eccleston, R. et R. Rhortle, 2016. "The Australian mining tax debate: political legacies and comparative perspectives," *Australian Journal of Political Science*.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2012. *Régimes fiscaux des industries extractives: conception et application*, préparé par le Département des finances publiques, approuvé par Carlo Cottarelli.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2014. *Fiscalité minière et pétrolière*, Rapport d'assistance technique, Mali.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2015. *Fiscalité minière : modélisation de cinq exploitations minières et partage de la rente minière*, Rapport d'assistance technique, Mali.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2015. *Fiscal regime for mining and petroleum: opportunities and challenges*, Rapport d'assistance technique.
- Gong, P. et K-G. Löfgren, 2013. "Forest Taxation," In *Encyclopedia of Energy, Natural Resource, and Environmental Economics*, edited by Jason F. Shogren, Elsevier, Waltham, 176-182.
- GSM Association (GSMA), 2012. *Taxation and the growth of mobile services in Sub-Saharan Africa*.
- GSM Association (GSMA), 2014. *Surtaxes on International Incoming Traffic in Africa*.
- GSM Association (GSMA), 2015. *Digital inclusion and mobile sector taxation*.
- GSM Association (GSMA), 2015. *The Mobile Economy, Sub-Saharan Africa*.
- Guj, P., 2012. « Les redevances minières et autres impôts spécifiques à l'industrie minière », International Mining for Development Centre, *Mining for Development: Guide to Australian Practice*, 16p. Australia.
- Kwon, Y. et B. Kim, 2012. "Royalties vs. Upfront Lump-Sum Fees in Data Communication Environments," *Telecommunications Policy*, 36(2): 127-139.
- Laporte, B. et C. de Quatrebarbes, 2015. "What do we know about the mineral resource rent sharing in Africa?," *Resources Policy*, 46, p. 239-49.
- Laporte, B. et G. Rota-Graziosi, 2015. "Principles and dilemmas in mining taxation," in M. Boussichas and P. Guillaumont (eds), *Financing sustainable development. Addressing vulnerabilities*, FERDI.
- Laporte, B., de Quatrebarbes, C. et Y. Bouterige, 2015. « La fiscalité minière en Afrique : un état des lieux sur le secteur de l'or dans 14 pays de 1980 à 2015 », *Revue d'économie du développement*, n°4, Vol. 23.
- Luca, O. et D. Mesa Puyo, 2016. "Fiscal Analysis of Resource Industries (FARI) Methodology," Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Lund, D., 2013. "Taxation of Nonrenewable Resources," In *Encyclopedia of Energy, Natural Resource, and Environmental Economics*, edited by Jason F. Shogren, Elsevier, Waltham, p. 224-231.
- Mansour, M. et C. Nakhle, 2016. "Fiscal Stabilization in oil and gas contracts: Evidence and Implications," The Oxford Institute for Energy Studies, SP 37.
- Matheson, T. et P. Petit, 2017. *Taxing Cell Phone Communications*, IMF, à paraître.
- Smith, J., 2013. "Issues in extractive resource taxation: A review of research methods and models," *Resources Policy*, 38, 320-331.

II) L'administration fiscale.

La recherche académique en matière d'administration fiscale s'est renouvelée récemment avec la prise en compte des imperfections (corruption, compétences limitées...) de cette administration dans la gestion des impôts⁸. En effet, la question de l'efficacité de l'administration fiscale a été délaissée dans le champ de la science économique au regard des travaux relatifs aux questions de politique fiscale⁹. Elle est aujourd'hui une question largement discutée avec par exemple la création en 2015 d'une revue scientifique dédiée - *Journal of Tax Administration* - et l'analyse des systèmes fiscaux qui intègre les dimensions politique et administrative (Slemrod et Gillitzer, 2015).

La recherche d'une plus grande efficacité en matière de collecte de l'impôt a amené plusieurs réformes des administrations fiscale et douanière dans les pays en développement. La première fut une réorganisation des services de l'administration fiscale en segmentant la population des contribuables par leur chiffre d'affaires ou la nature de leur activité¹⁰ (Kloeden, 2009, Fossat et Bua, 2011), avec notamment la création d'une Direction des Grandes Entreprises (DGE). L'efficacité de cette réforme semble mitigée selon Ebeke et al. (2016) et une analyse du cas espagnol (Almunia et Lopez-Rodriguez, 2017) révèle un comportement stratégique des entreprises qui consiste à sous-estimer leur chiffre d'affaires afin d'éviter de relever de la DGE (signifiant un taux d'audit plus élevé).

Une seconde réforme administrative importante est la délégation de la collecte des recettes fiscales à des agences de recettes semi-autonomes. Introduites en Amérique du Sud, elles ont été adoptées par la plupart des pays africains anglophones et quelques pays francophones (Burundi et Togo). Cette réforme, bien que coûteuse, s'est traduite par une amélioration de la mobilisation des recettes intérieures (Ebeke et al., 2016). Les agences de recettes présentent plusieurs avantages : (1) leur autonomie serait un signal d'engagement crédible du gouvernement dans une collecte de l'impôt efficace et juste (Tercelio, 2004) ; (2) la réunion des directions des impôts et des douanes assurerait une meilleure coordination entre ces services et une plus grande maîtrise de l'assiette imposable ; (3) le statut d'agents des inspecteurs des impôts et des officiers en douanes permettrait une politique de gestion des ressources humaines plus flexible par rapport à celle des

⁸ A titre d'illustration, l'analyse de Best et al. (2015) montre théoriquement et empiriquement sur données pakistanaises qu'un impôt sur le chiffre d'affaires au titre du minimum dû comme impôt sur les bénéfices permet de réduire de près de 70% l'évasion fiscale et augmente *in fine* le bien-être collectif. Ce résultat qui suppose une administration fiscale imparfaite contredit l'analyse de Diamond et Mirrlees (1971). L'article de Best et al. (2015) est également exemplaire en matière de coopération en associant le Ministère des finances pakistanais, la Banque Mondiale et l'université d'Harvard.

⁹ La théorie de la taxation optimale développée par Diamond et Mirrlees (1971) supposait implicitement une administration fiscale parfaite ou de façon équivalente l'absence d'évasion fiscale. La formalisation de l'évasion fiscale suivant une approche à la Becker date pourtant de la même période avec l'analyse d'Allingham et Sandmo (1974), mais ignore le risque de corruption des agents collecteurs d'impôt.

¹⁰ Avant ces réformes, les administrations étaient généralement organisées par type d'impôt, amenant le contribuable à avoir une multiplicité d'interlocuteurs pour l'ensemble de ses obligations fiscales.

fonctionnaires (Fjeldstadt et Moore, 2009, Moore, 2014). Cependant, les agences de recettes nécessitent un renforcement institutionnel au niveau du ministère des finances par la création par exemple d'unité de politique fiscale afin de séparer la collecte de l'impôt de la définition de celui-ci par la loi¹¹.

Si la création d'agences de recettes est une réforme importante, la révision des mécanismes incitatifs concernant les agents collecteurs (douanes et impôts) est une voie à privilégier pour mieux appréhender les succès ou les échecs des réformes fiscales et douanières qu'elles soient politiques ou administratives. Plusieurs travaux associant universitaires et administrations fiscales ont été ainsi menés afin de déterminer quels mécanismes¹² assurent une collecte plus efficaces ou une moindre corruption (Kahn et al., 2001, Cantens et al., 2010, Khan et al., 2015).

Bibliographie

- Allingham, M. et A. Sandmo, 1972. "Income tax evasion: A theoretical analysis," *Journal of Public Economics* 1, 323-338.
- Almunia, M. et D. Lopez-Rodriguez, 2017. "Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance," *American Economic Journal: Economic Journal*, à paraître.
- Best, M., Brockmeyer, A., Kleven, H., Spinnewijn et M. Waseem, 2015. "Production versus revenue efficiency with limited tax capacity: Theory and evidence from Pakistan," *Journal of Political Economy*, 123(6), 1311-1355.
- Cantens, T., Raballand, G. et S. Bilangna, 2010. "Reforming Customs by measuring performance: a Cameroon case study," *World Customs Journal*, 4(2), 52-74.
- Diamond, P. A. et J. A. Mirrlees, 1971. "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency," *American Economic Review*, 61(3), 75-82.
- Diamond, P. A. et J. A. Mirrlees, 1971. "Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules," *American Economic Review*, 61 (3), 83-95.
- Ebeke, C., Mansour, M. et G. Rota-Graziosi, 2016. "VATs, LTUs, and SARAs: The Power to Tax in Sub-Saharan Africa," *FERDI Working Paper*, 154.
- Fjeldstad, O-H. et M. Moore, 2009. "Revenue authorities and public authorities in Sub-Saharan Africa," *Journal of Modern African Studies*, 47(1), 1-18.
- Khan, A., Khwaja, A. et B. Olken, 2015, "Tax farming redux: Experimental evidence on performance pay for tax collectors," *The Quarterly Journal of Economics*, 131(1), 219-271.
- Fossat, P. et M. Bua, 2013. "Tax Administration Reform in the Francophone Countries of Sub-Saharan Africa," *IMF Working paper*, WP/13/173.
- Kahn, C., Emilson, S. et P. Ziliak, 2001. "Performance-based wages in tax collection: The Brazilian tax collection reform and its effects," *Economic Journal*, 111, 188-205.

¹¹ Dans certains cas, les coûts de collectes pourraient être plus élevés – estimés à 50% supplémentaire au Burkina Faso – et de résistances pourraient engendrer des coûts transitoires importants.

¹² Les bonus incitatifs peuvent être ainsi calculés selon les recettes collectées, les amendes collectées, les notifications de contrôle fiscal, etc.

- Kloeden, D., 2011. "Revenue Administration Reforms in Anglophone Africa since the Early 1990s," Working Paper 11/162, International Monetary Fund.
- Moore, M., 2014. "Revenue Reform and Statebuilding in Anglophone Africa," *World Development*, 60, 99-112.
- Slemrod, J. et C. Gillitzer, 2015. *Tax Systems*, MIT Press.
- Taliercio, R., 2004. "Administrative reform as credible commitment: The impact of autonomy on Revenue Authority performance in Latin America," *World Development*, 32(2), 212-232.

III) La fiscalité indirecte : TVA et droit d'accises.

La fiscalité indirecte, et notamment la TVA, a été considérée comme le vecteur principal de la transition fiscale « de première génération » dans les pays en développement (Baunsgaard et Keen, 2010, MAAE, 2011).

Plusieurs travaux récents ont mis en évidence l'écart entre les attentes théoriques de la TVA et la réalité de son application dans les pays en développement, opposant ainsi les TVA « réelles » et la « bonne » TVA (Crawford et al., 2010, Martinez-Vasquez, 2010, James, 2015, Gendron, 2016). Après plus de 50 ans d'application, les implications économiques et budgétaires des systèmes de TVA (taux, assiette, seuil) et de leur administration (remboursement effectif ou non des crédits de TVA par exemple) sont mieux appréhendées par les analystes (Keen et Lockwood, 2010, Durner et Sedon, 2010, Bird et Gendron, 2011, Bodin, 2012, Keen, 2012). Les indicateurs d'évaluation de la TVA intègrent ainsi désormais ces deux composantes dans leur mode de calcul. La mesure de l'efficacité de la TVA s'est améliorée en décomposant l'efficacité-C de la TVA en deux : une composante mesurant l'écart par rapport à l'assiette théorique dû à la politique (*policy gap*) et l'autre l'écart dû à un défaut d'administration (*compliance gap*). Les évaluations des écarts de TVA (*VAT gap*), réalisées d'abord dans les pays de l'OCDE, sont maintenant entreprises dans les pays en développement en complément des estimations des dépenses fiscales (Reckon, 2009, Barbone et al., 2012, 2013).

Le développement de ces méthodes d'évaluation des performances permet, d'une part, de mieux cibler les mesures de politique fiscale à prendre (détermination du seuil, par exemple), voire de reconsidérer certains principes, comme l'application d'un taux unique. D'autre part, il met en exergue l'importance du rôle des administrations, en particulier en ce qui concerne le remboursement des crédits (Kanbur et Keen, 2014, Keen, 2014, Boadway et Song, 2016).

La spécificité du contexte des pays en développement où la TVA peut dans certains cas avoir les mêmes effets qu'un droit de douane (Geourjon et al., 2016), doit être prise en compte pour orienter les actions à entreprendre. Ainsi, pour les biens échangeables produits localement - les produits agricoles notamment - 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 et Keen, 2013).

Les accises sont restées en marge de la transition fiscale et demeurent un potentiel inexploité de recettes. Les recettes d'accises ont même eu tendance à diminuer entre 1980 et 2008, et on estime à 0,5% de produit intérieur brut (PIB) le supplément de recettes qui pourrait être réalisé en Afrique Sub-Saharienne pour atteindre la moyenne mondiale (FMI, 2011).

Les accises ont au moins trois objectifs : (1) l'amélioration des recettes fiscales en complément de la TVA ; (2) l'internalisation des externalités négatives pour faire supporter les coûts sociaux (santé,

pollution, congestion) aux consommateurs (tabacs, alcools, carburants); (3) une certaine restauration de la progressivité de la fiscalité indirecte avec par exemple la taxation des biens de luxe. Si la mobilisation de recettes reste un objectif prioritaire, de plus en plus d'importance est accordée à la réduction des externalités. Ce changement de priorité implique d'adapter les systèmes d'accises, en particulier pour le tabac et l'alcool (Bird et Wallace, 2010, Bird, 2015, WHO, 2014, UEMOA/OMS, 2015). En effet, les modalités de taxation - soit *ad valorem*, soit spécifique - doivent s'adapter aux objectifs recherchés, chacune d'entre elles présentant des avantages et des inconvénients (Keen, 1998).

Une taxe *ad valorem* est plus efficace pour mobiliser des recettes fiscales, notamment dans les pays à forte inflation, puisqu'elle repose directement sur la valeur du bien¹³. Au contraire, une taxe spécifique est plus appropriée pour internaliser les externalités négatives, à condition qu'elle taxe directement la quantité consommée de la substance à l'origine de l'externalité, telle que le degré d'alcool ou le taux de nicotine. L'incitation à la réduction de l'externalité due aux quantités consommées varie selon les technologies de production, notamment pour des biens de qualités différentes. Si l'application de la taxe réduit la quantité consommée totale (biens de qualité inférieure et supérieure) en fonction des élasticités prix des biens (effet revenu), elle réduit par ailleurs le prix relatif du bien de qualité supérieure. Ainsi, un effet de substitution conduit à une augmentation de la part du bien de qualité supérieure dans la consommation des ménages. Cet « effet qualité » (Keen, 1998) contribue à réduire l'externalité négative puisque les biens de meilleure qualité génèrent généralement moins d'externalités négatives. Néanmoins, si la taxe spécifique n'est pas indexée sur l'évolution des prix, l'inflation limite largement son efficacité, en réduisant son incidence sur le prix à la consommation et donc la variation du prix relatif (Bird et Wallace, 2010). Les avantages et inconvénients de l'une et l'autre des modalités de taxation ont conduit certains pays à utiliser des systèmes mixtes¹⁴.

Le potentiel de recettes que représentent les accises ainsi que le besoin de mieux maîtriser leurs effets dans le but de réduire certaines externalités, nécessitent de mener des analyses qui demandent de disposer de données fiables et détaillées, en particulier sur les recettes de ces taxes. Pour ces raisons, la collecte de ces données devrait constituer une priorité.

¹³ Plusieurs conditions doivent toutefois être remplies pour que la taxe *ad valorem* contribue à une mobilisation accrue de recettes : (1) l'administration a la capacité d'évaluer correctement la valeur du bien, (2) elle peut contrôler les prix de transfert, et (3) l'élasticité prix de la demande est faible.

¹⁴ Des systèmes mixtes sont notamment en place au Kenya et au Cameroun.

Bibliographie

- Barbone, L., Belkindas, M., Bettendorf, L., Bird, R., Bonch-Osmolovskiy, M. et M. Smart, 2013. "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States," CASE Network Reports 0116, CASE-Center for Social and Economic Research.
- Barbone, L., Bird, R. et J. Vázquez-Caro, 2012. "The Costs of VAT: A Review of the Literature," CASE Network Reports 0106, CASE-Center for Social and Economic Research.
- Baungsgaard, T. et M. Keen, 2010. "Tax revenue and (or?) trade liberalization," *Journal of Public Economics*, 94(9-10): 563-777.
- Bird, R. et P-P. Gendron, 2011. "The VAT in Developing and Transitional Countries," Cambridge University Press, New York, NY.
- Bird, R. et S. Wallace, 2010. "Taxing Alcohol in Africa: Reflections and Updates," International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU paper 1031, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Bird, R., 2015. "Tobacco and alcohol excise taxes for improving public health and revenue outcomes: marrying sin and virtue?," *Policy Research Working Paper Series 7500*, The World Bank.
- Boadway, R. et Z. Song, 2016. "Indirect taxes for redistribution: Should necessity goods be favored?," *Research in Economics*, Elsevier, vol. 70(1), p. 64-88.
- Bodin, J-P., 2012. « Modernisation de l'administration fiscale dans les pays en développement : Impact de la TVA », *Revue d'Economie du Développement*, vol. 26(3), p. 83-103.
- Crawford, I., Keen, M. et S. Smith, 2010. "VAT and Excises," in *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, James Mirrlees, ed. by Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles, and Jim Poterba, pp. 275-362 (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).
- Durner, L. et S. Jon, 2010. "VAT Administration: issues and enforcement," Views on VAT, an article series, *Tax Notes*, KPMG, July, 26.
- Fonds Monétaire International, 2011. *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*.
- Gendron, P-P., 2016. Book Review: "Value Added Tax: A Comparative Approach," Second Edition by Alan Schenk, Victor Thuronyi et Wei Cui (Cambridge University Press, 2015, New York, Ny, 560 Pages), *National Tax Journal*, 69:1, pp. 241-250.
- Gendron, P-P., 2016. "Real VATs vs. the Good VAT: Reflections from a decade of technical assistance," Paper presented at VAT Symposium "VAT in Developing Countries: Policy, Law and Practice," Pretoria, South Africa, October 18.
- 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.
- James, K., 2015. "The rise of the VAT," *Cambridge Tax Law Series*, Cambridge University Press.
- Kanbur, R. et M. Keen, 2014. "Thresholds, informality, and partitions of compliance," *International Tax and Public Finance*, Springer, International Institute of Public Finance, vol. 21(4), p. 536-559, August.
- Keen, M., 1998. "The Balance between Specific and Ad Valorem Taxation," *Fiscal Studies*, 19(1).
- Keen, M., 2012. "Taxation and Development; Again," *IMF Working Paper WP/12/220*, International Monetary Fund.

- Keen, M., 2013. "The Anatomy of the VAT," *IMF Working Papers* WP/13/111, International Monetary Fund.
- Keen, M., 2014. "Targeting, Cascading and Indirect Tax Design," *Indian Growth and Development Review*, Vol. 7 Iss: 2, pp.181-201.
- Keen, M. et B. Lockwood, 2010. "The Value Added Tax: Its Causes and Consequences," *Journal of Development Economics*, Vol. 92 (July), pp. 138-51.
- Martinez-Vazquez, J. et R. Bird, 2010. "Value Added Tax: Onward and Upward?," Chapters, in: *The Elgar Guide to Tax Systems*, chapter 6, Edward Elgar Publishing.
- Ministère des Affaires étrangères et européennes (MAEE), 2011. *Coopération fiscale au développement : document d'orientation*.
- De Mooij, R. et 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.
- Osoro, N., Mpango, P. et H. Mwinyimvua, 2005. "An Analysis of Excise Taxation in Tanzania," *Journal of African Economics*, 15 (1), pp. 1-25.
- Preece, R., 2012. "The effective contribution of excise taxation on non-alcoholic beverages to government revenues and social objectives: a review of the literature," *International Customs Journal*, 7 (1).
- Reckon, 2009. "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States," Taxation Studies 0029, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- Stiglitz, J. E., 2010. "Development-Oriented Tax Policy," in R. Gordon (ed), *Taxation in Developing Countries*, New York: Columbia University Press.
- Union Economique et Monétaire ouest-africaine/ Organisation mondiale de la Santé (UEMOA/OMS), 2015. *Rapport conjoint sur la taxation du tabac*.
- WHO, 2014. *Global Status Report on Alcohol and Health*.

IV) Les dépenses fiscales

Une dépense fiscale¹⁵ 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.

L'évaluation des dépenses fiscales et sa publication en annexe de la loi de finances¹⁶ participent à une plus grande transparence budgétaire (FMI, 2007) et à la rationalisation du système fiscal permettant une amélioration de la mobilisation des recettes intérieures. En effet, d'une part, nombre d'exonérations ou de régimes dérogatoires constituant des dépenses fiscales ne relèvent pas de la loi (Code des impôts, Code des douanes, Code des investissements, ou Codes sectoriels¹⁷), mais de conventions d'établissement particulières, i.e. de décisions discrétionnaires dont les modalités fiscales demeurent inconnues de la population. D'autre part, l'estimation des dépenses fiscales contribue aux efforts d'élargissement de la base imposable. Elle est essentielle à l'étude des écarts fiscaux (*tax gaps*) des grands impôts qui consiste à mesurer la différence entre les recettes effectivement collectées et celles espérées¹⁸.

L'évaluation des dépenses fiscales impose une approche en trois étapes : (1) la définition d'un système fiscal de référence (SFR), (2) la revue de toutes les mesures dérogatoires à ce SFR qui ont cours dans le pays, (3) l'estimation du coût de ces mesures. Pour cette dernière étape, une première option consiste à évaluer les dépenses fiscales en intégrant ou non à l'analyse le comportement des contribuables (entreprises ou consommateurs) concernés par les mesures dérogatoires. Une autre option est d'estimer une dépense publique directe équivalent à la dépense fiscale visée. L'approche dominante est celle la plus simple, consistant à supposer inchangé le comportement des contribuables concernés par les mesures dérogatoires (CIAT, 2011, CREDAF, 2015). Bien qu'en apparence assez simple, cette méthodologie d'évaluation doit être rigoureusement définie afin d'éviter les pièges qui conduisent souvent à une surévaluation de la dépense fiscale (Geourjon et Rota-Graziosi, 2014).

¹⁵ Le terme « dépenses fiscales » est attribué à Stanley S. Surrey, alors Secrétaire adjoint au Trésor Américain. En Allemagne, le terme employé était « aide fiscale ».

¹⁶ Introduite en République Fédérale d'Allemagne en 1966, puis aux Etats-Unis en 1968, l'évaluation des dépenses fiscale a été adoptée par la plupart des pays de l'OCDE. En Afrique, l'estimation des dépenses fiscales est plus récente : le Maroc, l'Afrique du Sud, le Sénégal, le Bénin, et les pays de la Communauté de l'Afrique de l'Est publient des évaluations depuis les années 2000. Suivant une décision de la Commission de l'Union Monétaire Economique de l'Ouest Africain (UEMOA) de 2015, les Etats-membres doivent publier une estimation de leurs dépenses fiscales.

¹⁷ Les Codes sectoriels régissent un secteur économique particulier - comme les Codes pétrolier, minier ou forestier - et peuvent octroyer des exonérations ou des réductions de taux d'impositions aux entreprises concernées.

¹⁸ L'écart fiscal intègre les pertes de recettes liées aux dépenses fiscales (dimension politique) et celles relevant d'un défaut dans l'administration des impôts (dimension administrative). Seule, la Grande-Bretagne établit une analyse systématique de ses écarts fiscaux de ses principaux impôts. L'écart fiscal de TVA a été étudié dans plusieurs pays en développement avec l'assistance du FMI.

Les dépenses fiscales peuvent être classées selon leur objectif : celles visant à favoriser l'investissement et celles soutenant la consommation des ménages. Les premières relèvent des incitations à l'investissement et les travaux les concernant étudient essentiellement leur efficacité en termes de création d'emploi, de promotion des investissements (attractivité du pays) ou des exportations (zones franches) et de croissance plus généralement. Il apparaît que des mesures dérogatoires visant directement les investissements tels que des crédits d'impôt ou des règles d'amortissements accélérés seraient plus efficaces que des exonérations d'impôt sur les bénéfices pourtant largement répandues (James, 2013, Echandi et al., 2015). L'analyse du second type de dépenses fiscales visant à soutenir la consommation est davantage menée en termes d'équité et de redistribution. Ainsi, des taux réduits de TVA restaurent certes une certaine progressivité de cet impôt, mais s'avèreraient défaillants pour cibler correctement les ménages les plus pauvres (OCDE, 2014)¹⁹. De même, les réductions d'impôt sur les revenus des personnes physiques relatives aux personnes à charge, de type coefficient familial, concernent principalement les salariés, qui dans les pays en développement ne sont pas dans la catégorie des ménages les plus pauvres.

Bibliographie

- Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), 2015. *Evaluation des dépenses fiscales, Guide méthodologique*.
- Centre Inter-américain des Administrations Fiscales (CIAT, 2011), *Handbook of Best Practices on Tax Expenditures, An Iberoamerican Experience*, Inter American Centre of Tax Administrations
- Echandi, R., Krajcovicova, J. et C. Z. Qiang, 2015. "The Impact of Investment Policy in a Changing Global Economy, A Review of the Literature," World Bank Group, Washington, D.C.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2007. *Manual on Fiscal Transparency* (esp. pp. 64-5). Washington, D.C.: International Monetary Fund. 2007.
- Geourjon, A.-M. et G. Rota-Graziosi, 2014. « L'illusion des dépenses fiscales », *Notes brèves, FERDI*, B96.
- James, S., 2013. "Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications," World Bank Group, Washington, D.C.
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), 2010. *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris : OCDE.
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), 2014. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, No 22.

¹⁹ Dans les pays de l'OCDE, une politique de transfert monétaire directement aux ménages pauvres financée par une suppression des dépenses fiscales de TVA, i.e. le rétablissement d'un taux unique, serait plus équitable.

V) La fiscalisation de l'aide projets.

La relation entre l'aide publique au développement (APD) et la mobilisation des recettes fait l'objet d'une attention croissante dans la littérature, sans toutefois aboutir à des conclusions univoques. Les flux d'aide pourraient avoir un effet désincitatif à la mobilisation des ressources intérieures voire même, à long terme, des effets pervers sur la gouvernance en réduisant la redevabilité des gouvernements aidés (Deaton, 2013). Certains travaux empiriques mettent en évidence un impact négatif de l'APD sur la mobilisation des ressources domestiques, en particulier dans les pays à faible revenu et aux institutions fragiles (Benedek et al., 2012). L'hétérogénéité entre pays - et notamment l'influence de paramètres tels que la stabilité politique ou la qualité des institutions (Yohou et al., 2016) - ainsi que la composition de l'aide (Gupta et al., 2004), sont à prendre en considération dans l'étude d'une telle relation²⁰.

Par ailleurs, depuis 2005, la question des exonérations - notamment de fiscalité indirecte - dont bénéficient les projets sur financement extérieur, est largement débattue sur la scène internationale. Au-delà de la perte de recettes directe engendrée par ces exonérations, elles auraient un effet inhibiteur sur la performance des systèmes fiscaux en vigueur. En effet, les exonérations en général érodent la base taxable et constituent un fardeau pour des administrations aux capacités encore limitées (Orlowski, 2007, MAEE, 2010). Au contraire, le paiement des taxes sur l'aide reçue pourrait contribuer à renforcer les performances fiscales (ITD, 2006, 2007) de sorte que la fiscalisation des projets financés par l'APD constitue l'une des pistes envisagées pour accompagner la transition fiscale²¹. Néanmoins, à ce jour, peu d'études ont examiné les possibilités de complémentarité entre la fiscalisation de l'APD et les efforts de réformes fiscales d'une part, et les conditions dans lesquelles la fiscalisation de l'APD pourrait contribuer à soutenir les efforts de mobilisation des recettes à travers les réformes engagées, d'autre part (Brun et al., 2008).

Historiquement, le caractère « déraisonnable » du système fiscal dans les pays receveurs et la gestion inefficace des dépenses publiques, voire les risques de détournement, ont constitué les principales justifications des bailleurs pour bénéficier d'exonérations. Dans le milieu des années 2000, après que la Banque mondiale ait initié un changement en déclarant officiellement accepter de payer des taxes sous réserve qu'elles soient « raisonnables et non discriminatoires », les bailleurs ont décidé de reconsidérer leur position dans le cadre de l'International Tax Dialogue (ITD). Ces échanges ont donné lieu à la production de plusieurs documents, dont un projet de directives pour le traitement fiscal des projets financés par l'aide (ITD, 2006, Nations Unies, 2007)²². Ils ont

²⁰ La validité de ces études empiriques est vivement discutée (Clist, 2015).

²¹ Il existe toutefois 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 (IEG, 2008, Prichard et al., 2012).

²² Celui-ci devait donner lieu à une recommandation du Conseil économique et social des Nations unies (ECOSOC).

également abouti à la reconnaissance des changements intervenus dans l'environnement de l'aide internationale et à une ouverture de principe en faveur de la taxation des projets. Certains bailleurs se déclarent prêts à financer des projets toutes taxes comprises tandis que d'autres souhaiteraient une démarche conjointe, en particulier dans l'Union européenne (FERDI, 2017). En revanche, sur le terrain, les bailleurs n'ont toujours pas renoncé aux exonérations, aux risques de surcharger de travail des administrations, d'encourager le développement du secteur informel et la corruption, et ainsi d'aller à l'encontre de leur objectif de renforcement de la mobilisation des recettes internes des pays receveurs.

Bibliographie

- Benedek, D., Crivelli, E., Gupta, S. et P. Muthoora, 2012. "Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding Out Effect?," *IMF Working Papers* WP/12/186, International Monetary Fund.
- Brun, J-F., Chambas, G. et S. Guerineau, 2008. « Aide et Mobilisation Fiscale dans les Pays en Voie de Développement », *Etudes et Documents*, E 2008.12, CERDI.
- Chambas, G., 2005. "Foreign financed projects in developing countries and VAT exemptions," presentation *International Tax Dialogue*.
- Clist, P., 2015. "Foreign Aid and Domestic Taxation: Multiple Sources, One Conclusion," *ICTD Working Paper 20*, International Centre for Tax and Development.
- Crivelli, E., Gupta, S., Muthoora, P. S et D. Benedek, 2012. "Foreign Aid and Revenue; Still a Crowding Out Effect?," *IMF Working Papers* 12/186, International Monetary Fund.
- Deaton, A., 2013. "The Great Escape: Health, Wealth, and the Origins of Inequality," Princeton University Press: Princeton
- Diallo, I., 2013. "Tax Exemptions for Aid-funded Projects: Reasons for Change," 14 mars, International Centre for Tax and Development.
- Fondation pour les Études et Recherches sur le Développement International (FERDI), 2017. *Tableau résumé de la position de divers bailleurs de fonds concernant la taxation de l'aide*, Document de travail.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2011. "Revenue Mobilization in Developing Countries," *Board Paper*, Fiscal Affairs Department.
- Gautier, J-F., 2001. « Taxation optimale et réformes fiscales dans les PED, une revue de littérature tropicalisée », Document de Travail DT/2001/02, Dial.
- Gupta, S., Clements, B., Pivovarsky, A. et E. Tiongson, 2004. "Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter?," *IMF Working Paper* 03/176, International Monetary Funds.
- Independent Evaluation Group, 2008. "Public sector reform: What works and why?," *IEG Study Series*, Banque Mondiale.
- International Tax Dialogue, 2006. *Tax treatment of donor-financed projects*.
- Keen, M. et Mansour, 2010. "Revenue mobilisation in Sub-Saharan Africa: challenges from globalisation," *Development Policy Review*, 28 (5).
- Ministère des Affaires étrangères et européennes (MAEE), 2011. *Coopération fiscale au développement : document d'orientation*.

- Op de Beke, A., 2014. « Réforme des administrations fiscales dans les pays francophones en Afrique subsaharienne », Fond Monétaire International, Réunion CIFAM Bamako, 19 Juin 2014.
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), 2011. "Supporting the Development of More Effective Tax Systems," *A report of the G20 Development Working Group by the IMF, OECD, United Nations and World Bank.*
- Orłowski, 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.
- Rao, S., 2014. "Tax reform: Topic guide," Birmingham, Governance and Social Development Resource Centre (GSDRC), University of Birmingham.
- Rapport annuel de la zone franc (Banque de France), 2011. *La mobilisation fiscale dans les pays de la zone franc : principaux enseignements sur longue période.*
- Thuronyi, V., 2005. "Tax aspects of donor-financed projects," E/C.18/2005/9, UN Economic and Social Council.
- United Nations, ECOSOC, 2007. *Tax Treatment of Donor-Financed Projects, Draft Guidelines*, October 22.
- Yohou, D. H., Goujon, M. et O. Wautabouna, 2016. "Heterogeneous Aid Effects on Tax Revenues: Accounting for Government Stability in WAEMU Countries," *Journal of African Economies*, 25 (2).

VI) La fiscalité locale et foncière

a/ La fiscalité locale

Réforme majeure du secteur public dans un grand nombre de pays en développement depuis le début des années 1990, la décentralisation est présentée comme un vecteur de démocratisation et un remède à bon nombre de maux avant d'être une stratégie fiscale (FMI, 2011). Le rapprochement qu'elle induit entre les décideurs politiques et les citoyens devrait engendrer un cercle vertueux entre la redevabilité des élus locaux et le civisme fiscal des contribuables, favorisant ainsi la mobilisation des ressources (Agrawal, 2012, Faguet, 2014).

Le document d'orientation de la politique fiscale au développement de 2011 du MAEE soulignait qu' « en dépit des difficultés, la décentralisation devrait être encouragée ». Si elle demeure largement plébiscitée²³, la littérature s'accorde toutefois sur le fait que les contraintes spécifiques qui pèsent sur les pays en développement éloignent les effets théoriques attendus de la réalité et doivent être prises en compte (Eaton et al., 2011, Martinez-Vazquez et al., 2011, Smoke, 2013 et 2015).

Tandis que le document d'orientation du MAEE qualifiait en 2011 la fiscalité locale de « très embryonnaire », ce constat d'insuffisance des ressources fiscales locales demeure unanime (OCDE, 2013). Aujourd'hui, les gouvernements locaux n'ont généralement que très peu de pouvoir dans la détermination du taux et de l'assiette de la plupart des impôts locaux (Bahl, 2011)²⁴. Si une marge de manœuvre existe (FMDV, 2014)²⁵, le développement du potentiel fiscal local ne pourra se faire sans volonté politique forte (Fjeldstad, 2014).

Par ailleurs, la fiscalité locale doit être systématiquement questionnée et modernisée. Dans certains pays d'Afrique francophone, elle est restée inchangée depuis l'indépendance et suit encore aujourd'hui les traditions administratives coloniales (Fjeldstad et al., 2014). Cela se traduit par la persistance de taxes nuisibles telles que les « taxes par tête »²⁶ dans certains pays d'Afrique de l'Ouest, tandis que ces taxes ont été supprimées dans la majeure partie des pays d'Afrique de l'Est (Fjeldstad et Heggstad, 2012). En outre, la multiplication des taxes et impôts locaux²⁷ dans certains pays se heurte aux capacités institutionnelles insuffisantes des collectivités locales et se traduit

²³ Le positionnement en faveur de la décentralisation reste dominant (Banque Mondiale, 2014) malgré des expériences de terrain et études empiriques ne permettant pas de trancher sur ses effets (Martinez-Vasquez, 2015, Baskaran et al., 2014). La question de la « recentralisation » (Lewis, 2014, Smoke, 2015) et des effets comparatifs de la dévolution et de la déconcentration (Boex, 2011) émerge dans la littérature.

²⁴ La question de la décentralisation de l'administration est de plus en plus questionnée dans la littérature (Bird, 2015).

²⁵ François Yatta (FMDV, 2014) estime qu'en Afrique, le rapport entre le taux de prélèvement local et le produit local brut est de 1% seulement.

²⁶ Les taxes par tête – fréquemment prélevées par la force lors de barrages routiers par la police ou des milices locales - ont été à l'origine de nombreuses révoltes.

²⁷ Le rapport du MAEE de 2011 encourageait la recherche de nouvelles assiettes de fiscalité locale.

parfois par des coûts de collecte qui dépassent le montant de la collecte elle-même. De plus, certains impôts et taxes génèrent, au moins en pratique, de nombreuses distorsions (Fjeldstad, 2014). Par exemple, du fait de leur complexité, les patentes et licences engendrent des coûts de conformité importants et offrent des opportunités de corruption²⁸. Finalement, la fiscalité foncière, en raison des caractéristiques de son assiette et de son potentiel de croissance, est souvent envisagée comme un outil majeur du développement de la fiscalité locale. Largement débattue dans la littérature, elle fait l'objet d'un traitement particulier à la sous-section suivante.

Les ressources non fiscales locales, en particulier les redevances, constituent une part importante des recettes locales dans les pays d'Afrique de l'Est et sont en pleine expansion en Afrique de l'Ouest. Théoriquement parfait vecteur de redevabilité, elles peuvent néanmoins être considérées comme inéquitables, reposant largement sur des utilisateurs comptant parmi les contribuables les plus modestes. En outre, en pratique, elles sont souvent collectées de manière inefficace et peuvent faire l'objet de résistances compte tenu de la faible qualité des services associés.

La croissance des ressources locales propres – qui constitue théoriquement un indicateur de l'effort de mobilisation et de la relation de redevabilité que les contribuables peuvent établir entre les prélèvements et les biens et services publics fournis – a longtemps été encouragée²⁹. Face à la faiblesse persistante de ces ressources et au risque de fragilisation de la fiscalité centrale associé à leur développement, la fiscalité partagée apparaît de plus en plus comme une alternative pour assurer l'autonomie financière des collectivités locales. En effet, les coûts de collecte associés sont faibles et, contrairement aux transferts, les règles de partage sont généralement transparentes, stables et prévisibles (Fjeldstad et al., 2014). En outre, le partage de la TVA par exemple peut être un moyen de protéger cet impôt des exonérations puisque toute érosion de la base fiscale affecte alors non seulement les recettes de l'État central mais aussi celles des collectivités territoriales (FMI, 2015)³⁰. Enfin, les modalités d'allocation des transferts - indispensables pour réduire les inégalités inter juridictionnelles - doivent faire l'objet d'une attention particulière (Smoke, 2016) de sorte à éviter toute incitation perverse (Weingast, 2014, Lewis et al., 2017) et toute manipulation à des fins politiques.

b/ La fiscalité foncière

Dans les pays africains, en dépit de la faiblesse des recettes recouvrées, la fiscalité foncière urbaine (FFU) est l'objet d'un débat ancien, contradictoire et toujours renouvelé (Norreegaard, 2013, Barlow, 2015). Elle apparaît comme un instrument majeur du financement des collectivités locales.

²⁸ Les études théoriques et empiriques quant à l'effet de la décentralisation sur la corruption n'offrent toujours pas de consensus. Certains articles sont encourageants (Altunbas et Thornton, 2012, Fiorino, 2012) tandis que d'autres sont plus nuancés (Bjedov et al., 2010).

²⁹ Joanis (2014) offre un modèle théorique mettant en exergue les bénéfices et coûts engendrés par la perte de redevabilité d'une décentralisation qui n'est que partielle.

³⁰ Les collectivités locales marocaines, algériennes et sénégalaises bénéficient respectivement de 30%, 20% et 2% des recettes de TVA.

Les arguments en faveur d'une contribution renforcée de la FFU aux collectivités locales sont nombreux. 1) Le potentiel de recettes de la FFU est porté par un développement urbain rapide et est en étroite relation avec la capacité contributive des détenteurs d'actifs fonciers (Fjeldstad et Heggstad, 2012, McCluskey et Franzsen, 2013, Bahl et al., 2010). En outre, face aux chocs subis par la plupart des pays africains, la FFU présente une instabilité moindre que les autres catégories de recettes fiscales (Norreegaard, 2013). 2) La FFU est certainement l'impôt le plus porteur de redevabilité pour les collectivités. La dépendance partielle de la valeur de son assiette de la FFU vis-à-vis des équipements publics desservant les immeubles taxés renforce cette relation de redevabilité (Kelly, 2013). 3) La plupart des travaux théoriques considèrent la FFU comme économiquement neutre³¹. De plus, en dépit des débats quant à son incidence, la FFU, surtout quand elle est appliquée à l'immobilier de grande valeur, est plutôt favorable à l'équité. 4) Les techniques modernes réduisent les coûts et les délais nécessaires pour recenser les droits juridiques fonciers ; la demande de sécurisation des droits fonciers est de plus en plus forte (Mahoney et McLaren, 2010), notamment pour faciliter l'accès au crédit. 5) La FFU apparaît comme un vecteur en faveur de la décentralisation (Slack et Bird, 2015)

Ces fondements favorables ont conduit, ces vingt dernières années, plus de la moitié des pays africains à engager des réformes pour promouvoir une FFU (Fjeldstad et Heggstad, 2012, McCluskey et Franzsen, 2016). Cependant, les résultats obtenus sont souvent décevants relativement aux efforts consentis ; ainsi, la mise en œuvre d'une taxation foncière unique (TFU) au Bénin dans les années 1990 (Chambas, 2010) ou la stratégie fiscale ivoirienne axée sur la promotion de l'impôt foncier urbain jusqu'en 2012 n'ont pas répondu aux attentes.

En effet, la mise en œuvre d'une FFU se heurte à de nombreux obstacles. 1) La FFU suscite souvent de vives oppositions et est à l'origine d'un coût politique important (Norreegaard, 2013). 2) Les coûts de mise en œuvre de la FFU sont encore aggravés dans la mesure où il peut être nécessaire d'inscrire la FFU dans une réforme d'ensemble de la fiscalité (Kelly, 2013, Bird et Slake, 2014). La FFU est susceptible de susciter un effet d'éviction des impôts majeurs, notamment en raison d'une capacité administrative limitée des administrations fiscales (McCluskey et Franzsen, 2016). 3) Dans de nombreux pays africains, la FFU est en majeure partie supportée par les entreprises et non par les ménages, pouvant créer de fortes distorsions, notamment au détriment d'activités économiques requérant des immeubles importants ; de plus, la FFU peut exercer des effets négatifs sur l'offre de logements. 4) L'évaluation de l'assiette de la FFU est coûteuse et complexe (Kelly, 2013, Fjeldstad et al., 2014, Norreegaard, 2013, McCluskey et Franzsen, 2016). 5) Le potentiel de recettes de FFU est à la fois faible et concentré dans les grandes villes : la disparité peut nécessiter une péréquation (Norreegaard, 2013, Ahmad et al., 2014), dont l'expérience montre la difficulté d'application.

En réponse à ces difficultés, une stratégie de rétrocessions d'impôts centraux à fort rendement et

³¹ Elle entraîne moins de distorsions qu'une taxe assise sur les transactions foncières (Franzsen et McCluskey, à paraître).

faible coût de collecte est généralement considérée. L'inconvénient principal d'une telle orientation est le manque de redevabilité de l'ensemble de la fiscalité (y compris centrale), dont la FFU constitue un des seuls vecteurs possibles pour les pays africains (Chambas, 2010). Peu de travaux ont cherché à identifier un équilibre optimal pour financer les collectivités locales à travers une combinaison FFU-rétrocession de recettes fiscales centrales. Les schémas anciens de législation et d'organisation administrative restent vivaces (Fjeldstad et al., 2014) ; un fort accent doit être porté sur la qualité des institutions en charge de la réforme (Bird, 2004). Des réformes visant à optimiser le rôle de la FFU et des autres formes de fiscalité centrales et locales ont été explorées (Chambas et al., 2010, Fjeldstad et al., 2014).

Bibliographie

- Agrawal, A. et J. Ribot, 2012. "Assessing the Effectiveness of Democratic Accountability Mechanisms in Local Governance," Report commissioned for USAID by Management Systems International (MSI), Project No. 380000.12-500-03-11.
- Ahmad, E., Brosio, G. et C. Pöchl, 2014. "Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries - Overcoming political resistance?," Asia Research Centre, Working Paper 65.
- Altunbas, Y. and J. Thornton, 2012. "Fiscal decentralization and governance," *Public Finance Review* 40(1): 66-85.
- Bahl, R., 2011. "Financing Subnational Governments with Decentralized Taxes," Chapters, in: The Elgar Guide to Tax Systems, chapter 9 Edward Elgar Publishing.
- Bahl, R., Martinez-Vasquez, J., et J. Youngman (ed.), 2010. "Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax," Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2010.
- Banque Mondiale, 2014. *Décentralisation fiscale et gouvernance locale : gérer les compromis pour promouvoir des réformes durables*, Rapport : Examen des institutions et de la gouvernance (IGR), N°92914, Burundi, 2014/10/01.
- Barlow, C., 2015. "Meeting the Challenges of Land and Property Administration in Developing Countries," *Fair and Equitable*, August.
- Baskaran, T., Feld, L. and J. Schnellenbach, 2014. "Fiscal Federalism, Decentralization and Economic Growth: Survey and Meta-Analysis," *CESifo Working Paper Series 4985*, CESifo Group Munich.
- Bird, R. M., 2015. "Fiscal Decentralization and Decentralizing Tax Administration: Different Questions, Different Answers," *International Center for Public Policy Working Paper Series*, at AYSPS, GSU paper 1509, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Bird, R. M. et E. Slack, 2014. "Local Taxes and Local Expenditures: Strengthening the Wicksellian Connection," *Public Administration and Development*, 34(4), 359-369.
- Bjedov, T., Madiès, T. and S. Schnyder, 2010. "Corruption and decentralization: What economists have to say about it," *Urban Public Economics Review*, 13: 13-33.
- Boex, J., 2011. "Exploring the measurement and effectiveness of the local public sector," *IDG Working Paper*, No. 2011-05, Urban Institute Center on International Development and Governance, Washington, DC.

- Bordignon, M., Grembi, V. and S. Piazza, 2015. "Who do you blame in local finance? An analysis of municipal financing in Italy," *Working papers Società Italiana di Economia Pubblica*.
- Chambas, G. (eds), 2010. *Mobiliser des ressources locales en Afrique subsaharienne* Economica – Ministère des Affaires Etrangères et Européennes, Paris..
- Dale, P., Mahoney, R. et R. McLaren, 2010. "Land Markets and the modern economy," London UK: RICS Research.
- Eaton, K., Kaisern, K. and P. Smoke, 2011. "The Political-Economy of Decentralization in the Democratic Republic of Congo (DRC)," Chapters, in: *Decentralization in Developing Countries*, chapter 8 Edward Elgar Publishing.
- Faguet, J-P., 2014. "Decentralization and Governance," *World Development*, Elsevier, vol. 53(C), p. 2-13.
- Fiorino, N., Galli, E. and F. Padovano, 2013. "Do fiscal decentralization and government fragmentation affect corruption in different ways? Evidence from a panel data analysis," Chapters, in: *The Challenge of Local Government Size*, chapter 5, p. 121-147, Edward Elgar Publishing.
- Fjeldstad, O-H., 2014. "Fiscal decentralisation in developing countries Lessons for Bangladesh," *CMI Brief*, April 2014, Volume 13, No. 2.
- Fjeldstad, O-H., Chambas, G. et J-F. Brun, 2014. "Local government taxation in Sub-Saharan Africa A review and an agenda for research," *CMI Working paper*, WP 2014: 2, March 2014.
- Fjeldstad, O-H. et K.H. Heggstad, 2012. "Local Government Revenue Mobilization in Anglophone Africa," *ICTD Working Paper*, 7.
- Fonds Mondial pour le Développement des Villes (FMDV), 2014. *Renforcer les recettes fiscales locales pour financer le développement urbain en Afrique. Paroles d'acteurs locaux, Etude de cas des stratégies de 8 villes africaines*, avec le soutien du Ministère des Affaires Etrangères et du Développement International, Octobre 2014.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2011. *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, Département des finances publiques, FMI, Washington D.C, 8 mars 2011.
- Fonds Monétaire International (FMI), 2015. *Local Taxation and Decentralization*, Rapport d'assistance technique, July, Mali.
- Franzsen, R.C.D. et W.J. McCluskey, 2013. "Value-based Approaches to Property Taxation," In McCluskey, W.J., Cornia, G.C. and Walters, L.C. (eds.) *A Primer on Property Tax: Administration and Policy*, West Sussex: Wiley-Blackwell, 41-68.
- Franzsen, R.C.D. et W.J. McCluskey, Forthcoming. "Property Tax in Africa – Status, Challenges and Prospects," Cambridge MA: Lincoln Institute of Land Policy.
- Kelly, R., 2013. "Making the Property Tax Work?," Georgia State University: International Center for *Public Policy Working Paper* 13-11 (April).
- Lewis, J., 2014. "When Decentralization Leads to Recentralization: Subnational State Transformation in Uganda," *Regional & Federal Studies*, 24(5):571-588.
- Lewis, B. D. and P. Smoke, 2017. "Intergovernmental Fiscal Transfers and Local Incentives and Responses: The Case of Indonesia," *Fiscal Studies*, 38: 111–139.
- Marcelin, J., 2014. "Shared accountability and partial decentralization in local public good provision," *Journal of Development Economics*, Elsevier, vol. 107(C), p. 28-37.
- Martinez-Vazquez, J. and F. Vaillancourt (eds.), 2011. "Decentralization in Developing Countries.

Global Perspectives on the Obstacles to Fiscal Devolution," Edward Elgar, Cheltenham.

- Martinez-Vazquez, J., Lago-Peñas, S. and A. Sacchis, 2015. "The Impact of Fiscal Decentralization: A Survey," *International Center for Public Policy Working Paper Series*, at AYSPS, GSU paper 1502, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- McCluskey, W. J. et R. C. D. Franzsen, 2016. "Property Tax reform in Africa: Challenges and Potential," *Scaling up Responsible Land and Governance*, Annual World Bank Conference on Land and Poverty, University of Pretoria, South Africa.
- Norregaard, J., 2013. "Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges," *IMF Working Paper*, WP/13/129.
- Organisation de coopération et de développment économiques (OCDE), 2013. *Fiscal federalism 2014: Making decentralisation work*, Paris, OECD Publishing.
- Slack, E. et R. M. Bird, 2015. "How to Reform the Property Tax: Lessons from around the World," *IMFG Papers*, 21, Institute on Municipal Finance and Governance, University of Toronto.
- Smoke, P., 2013. "Why Theory and Practice are Different: The Gap Between Principles and Reality in Subnational Revenue Systems," *International Center for Public Policy Working Paper Series*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Smoke, P., 2015. "Rethinking Decentralization: Assessing Challenges to a Popular Public Sector Reform," *Public Administration and Development*, Vol. 35, No. 2.
- Smoke, P., 2016. "Looking Beyond Conventional Intergovernmental Fiscal Frameworks: Principles, Realities, and Neglected Issues," *ADB Working Papers* 606, Asian Development Bank Institute.
- Weingast, B. R., 2014. "Second Generation Fiscal Federalism: Political Aspects of Decentralization and Economic Development," *World Development*, Elsevier, vol. 53(C), p. 14-25.

“Sur quoi la fondera-t-il l'économie du monde qu'il veut gouverner? Sera-ce sur le caprice de chaque particulier? Quelle confusion! Sera-ce sur la justice? Il l'ignore.”

Pascal



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