

Renforcer la capacité fiscale dans les pays en développement

Juan Carlos Benitez, Mario Mansour, Miguel Pecho et Charles Vellutini
SDN/2023/006

Les Notes de réflexion des services du FMI présentent les analyses et les études réalisées par des membres des services du FMI et sont publiées pour susciter des commentaires et encourager le débat. Les points de vue exprimés dans ces notes doivent être attribués à leurs auteurs et non au FMI, à son conseil d'administration ou à sa direction.

SEPT
2023



Notes de réflexion des services du FMI

Département des finances publiques

Renforcer la capacité fiscale dans les pays en développement

Préparé par Juan Carlos Benitez, Mario Mansour, Miguel Pecho et Charles Vellutini*

Septembre 2023

Les *Notes de réflexion des services du FMI* présentent les analyses et les études réalisées par des membres des services du FMI et sont publiées pour susciter des commentaires et encourager le débat. Les points de vue exprimés dans ces notes doivent être attribués à leurs auteurs et non au FMI, à son conseil d'administration ou à sa direction.

RÉSUMÉ : La capacité fiscale, c'est-à-dire les capacités politiques, institutionnelles et techniques à lever des impôts, implique le renforcement de l'État et joue un rôle essentiel dans la réalisation des objectifs de développement durable. Cette Note de réflexion des services du FMI montre que les pays en développement ont progressé dans la mobilisation des recettes fiscales durant ces dernières décennies, mais qu'il reste beaucoup à faire. Il est matériellement possible d'augmenter de 9 points de pourcentage, ce qui est considérable, le ratio impôts/PIB en réformant le système fiscal et en renforçant les capacités institutionnelles : pour atteindre cet objectif, il est nécessaire d'adopter une approche holistique et institutionnelle axée sur l'amélioration de la politique, de l'administration et de la mise en œuvre juridique des impôts de base. Cette note offre des enseignements et des orientations pratiques sur la base de l'expérience acquise par le FMI en matière de renforcement des capacités dans ce domaine.

CITATION RECOMMANDÉE : Benitez, Juan Carlos, Mansour, Mario et *al.* (2023). *Renforcer la capacité fiscale dans les pays en développement*. Note de réflexion des services du FMI SDN/2023/006. Fonds monétaire international, Washington, DC.

ISBN :	979-8-40024-609-8
Numéros de classification JEL :	H2, H11, O1
Mots-clés :	Taxation, développement, institutions
Adresse électronique des auteurs :	ibenitez@imf.org , mmansour@imf.org , mpecho@imf.org , cvellutini@imf.org

* Cette note a été préparée sous la haute autorité de Katherine Baer et Ruud de Mooij. L'équipe était composée de Mario Mansour (chef), Charles Vellutini, Juan Carlos Benitez et Miguel Pecho. Doris Akol, Thomas Baunsgaard, Brenan Crowley, Sébastien Leduc, Elizabeth Gavin, Jan Loeprick, Stoyan Markov, Faith Mazani et Diego Mesa Puyo ont apporté leur contribution. La note a bénéficié des observations utiles formulées par les départements du FMI et de l'aide apportée à sa production par la division des publications du département de la communication.

Table des matières

Acronymes/Glossaire	3
Résumé analytique	4
I. Pourquoi améliorer la capacité fiscale ?	5
II. Progrès et potentiel	7
A. Tendances de la mobilisation des recettes	7
B. Potentiel fiscal et effort fiscal	9
III. Politique fiscale : renforcer la base	12
A. Établir une taxe à la consommation	12
B. Imposition du revenu et de la fortune	15
C. Imposition des ressources naturelles	19
IV. Le rôle des organismes d'appui	20
A. Renforcer la capacité d'analyse fiscale : unités de politique fiscale	20
B. Modernisation et passage au numérique des administrations fiscales	22
C. Garantir un cadre juridique solide	26
V. Conclusions	27
Références	Error! Bookmark not defined.
Annexe 1. Estimation du potentiel fiscal et de l'effort fiscal à l'aide de l'analyse de frontière stochastique	32
ENCADRÉS	
Encadré 1. La stratégie de mobilisation des recettes à moyen terme	11
Encadré 2. Réformes fiscales et capacité fiscale au Maroc	12
GRAPHIQUES	
Graphique 1. Besoins de financement annuels supplémentaires pour atteindre les ODD dans certains pays	5
Graphique 2. Recettes fiscales, 1990–20	6
Graphique 3. Dispersion parmi les pays en matière de recettes fiscales, 2020	7
Graphique 4. PDFR : modification des principales taxes	8
Graphique 5. Structure fiscale par groupe de pays	9

Graphique 6. Potentiel fiscal et effort fiscal, 2020.....	9
Graphique 7. Recettes de la TVA et efficience-C, 2005–20	13
Graphique 8. Recettes des impôts indirects 2005–20	13
Graphique 9. Subventions explicites et implicites aux combustibles, Moyenne 2015–20 ...	Error! Bookmark not defined.
Graphique 10. Impôt sur le revenu des personnes physiques : évolution des recettes et principales caractéristiques de conception, 2005–20.....	17
Graphique 11. Recettes de l'impôt foncier, 2005–20	18
Graphique 12. Recettes de l'impôt sur les sociétés, 2005–21	18
Graphique 13. Effet marginal des recettes liées aux ressources naturelles sur les recettes fiscales	Error! Bookmark not defined.
Graphique 14. Ancienneté du personnel dans les administrations fiscales	19
Graphique 15. Répartition du personnel dans les administrations fiscales.....	22
Graphique 16. Scores moyens de l'indice pour différents groupes d'administrations fiscales....	Error! Bookmark not defined.
Graphique 17. Taux de déclarations d'impôt effectuées dans les temps, 2016–20.....	25
Graphique 18. Taux de dépôt dans les délais des déclarations d'impôt, 2016–20.....	25
Graphique 19. Administrations fiscales proposant la soumission des déclarations d'impôt par voie électronique et des déclarations d'impôt préremplies sur le revenu des personnes physiques 2016 par comparaison avec 2020	26
TABLEAU	
Tableau 1. Simulations du potentiel fiscal pour les PDFR	11

Abréviations

AFS	Analyse de frontière stochastique
CIAT	Centre interaméricain des administrations fiscales
FMI	Fonds monétaire international
IOTA	Organisation intra-européenne des administrations fiscales
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
ISORA	Enquête internationale sur l'administration des recettes
SRMT	Stratégie de mobilisation de recettes à moyen terme
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ODD	Objectif de développement durable
PDFR	Pays en développement à faible revenu
PIB	Produit intérieur brut
PPP	Parités en pouvoir d'achat
TADAT	outil d'évaluation de l'administration fiscale
TIC	Technologies de l'information et de la communication
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
WoRLD	Base de données longitudinale du FMI sur les recettes

Résumé analytique

La capacité fiscale, c'est-à-dire les capacités politiques, institutionnelles et techniques à lever des impôts est un aspect fondamental du rôle de l'État dans le développement. La pandémie de COVID-19, la crise énergétique mondiale et la guerre menée par la Russie en Ukraine nous rappellent que la résilience économique repose largement sur les recettes publiques intérieures et la capacité à financer des politiques répondant à ces défis. La capacité fiscale fait également partie intégrante de la réalisation des objectifs de développement durable (ODD), de la lutte contre le changement climatique et de la viabilité de la dette. Il est estimé que les pays en développement à faible revenu (PDFR) ont besoin de recettes annuelles supplémentaires représentant en moyenne près de 16 % de leur PIB pour atteindre les ODD à l'horizon 2030.

Malgré les progrès réalisés, le potentiel fiscal est encore loin d'être pleinement exploité dans les PDFR. Les recettes fiscales ont progressé dans les PDFR, avec une augmentation des ratios impôts/PIB moyens d'environ 3,5 points de pourcentage depuis les débuts des années 90 pour atteindre 13,8 % en 2020. La situation varie selon les pays et le caractère durable de l'augmentation des recettes reste fragile face aux chocs. Les nouvelles données empiriques figurant dans le présent document laissent à penser qu'une nouvelle augmentation notable est possible. Pour atteindre cet objectif, il faudra s'engager fermement à améliorer les institutions qui administrent le système fiscal et gèrent la réforme du système fiscal et à améliorer la conception des impôts de base.

La présente note contient des enseignements et des orientations pratiques sur la manière d'améliorer la capacité fiscale, avec un accent sur les PDFR, en s'appuyant sur l'expérience sur le terrain et les travaux empiriques des services du FMI. Les principales conclusions sont les suivantes :

- Les PDFR peuvent augmenter leur ratio impôts/PIB de 6,7 points de pourcentage en moyenne pour réaliser pleinement leur potentiel, compte tenu des institutions et des structures économiques actuelles. En amenant ces dernières au niveau des pays émergents (PE), la réforme institutionnelle peut leur faire gagner 2,3 points supplémentaires. Le total, à savoir 9 points de pourcentage du PIB, permettrait à l'État de jouer plus pleinement son rôle dans le développement durable, inclusif et résilient.
- Cette augmentation des recettes nécessite de renforcer la conception des impôts de base (TVA et accises, impôts sur le revenu des personnes physiques et impôts sur les sociétés). L'accent doit être mis sur l'élargissement de l'assiette fiscale par la réforme de dépenses fiscales inefficaces, une imposition plus neutre des revenus du capital et une meilleure utilisation de l'impôt foncier, en tenant compte à la fois de l'efficacité et de l'équité.
- L'amélioration des institutions qui administrent le système fiscal et gèrent la réforme est essentielle si l'on veut obtenir des résultats. Il faut pour cela créer des unités de politique fiscale adéquates chargées de prévoir et d'analyser l'incidence des politiques fiscales sur tous les aspects de la politique économique, accroître la professionnalisation des fonctionnaires responsables de la conception et de la mise en œuvre des impôts, mieux utiliser les technologies numériques pour renforcer les administrations fiscales, ainsi que la clarté dans la façon dont la politique et l'administration sont transposées dans la législation.
- La capacité fiscale doit continuer à reposer au premier chef sur l'amélioration de la conception et de l'administration des impôts nationaux de base. La coopération internationale dans l'imposition des bénéfices des entreprises multinationales, bien qu'importante, est insuffisante pour répondre aux besoins

des PDFR en matière de recettes et ne doit pas détourner l'attention de l'objectif plus général de renforcement de la capacité fiscale au service du développement.

I. Pourquoi améliorer la capacité fiscale ?

La réalisation des objectifs de développement durable (ODD), la lutte contre le changement climatique et la stabilisation de la dette dans les pays en développement à faible revenu (PDFR) nécessitent de revoir à la hausse les recettes fiscales de manière notable et durable. La pandémie de COVID-19 a aggravé les difficultés auxquelles les PDFR doivent faire face pour mobiliser les recettes dont ils ont besoin pour financer leurs dépenses. Par exemple, Gaspar *et al.* (2019) estiment que des dépenses supplémentaires dans les PDFR représentant en moyenne près de 16 % du PIB par an sont nécessaires pour atteindre les ODD d'ici 2030¹.

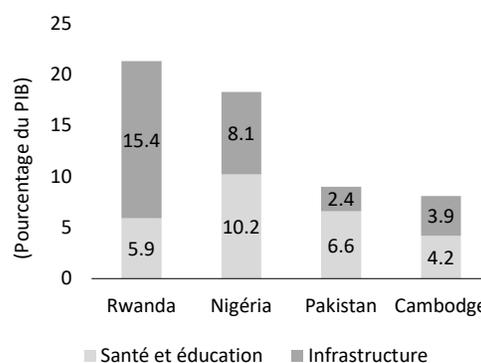
Benedek *et al.* (2021) indiquent que la pandémie de COVID-19 a probablement augmenté ces besoins, qui sont supérieurs à 20 pour cent au Rwanda par exemple (graphique 1). La COVID-19 a également augmenté les niveaux d'endettement dans les PDFR, car ces pays ont engagé des dépenses substantielles pour faire face aux

conséquences sanitaires et économiques de la pandémie. Au début de 2023, 11 PDFR étaient en situation de surendettement et 28 autres présentaient un risque élevé de surendettement (FMI 2023b).

Au-delà de sa fonction budgétaire, la capacité fiscale va de pair avec une accélération de la croissance et l'amélioration des institutions. Gaspar, Jaramillo et Wingender (2016) estiment qu'une fois qu'un pays franchit un niveau de recettes fiscales (sans compter les cotisations de sécurité sociale) atteignant 13 % du PIB, la probabilité d'une accélération de la croissance augmente de manière notable. Une interprétation, suivant Besley et Persson (2013), est que la collecte de recettes permet à l'État de financer les dépenses publiques et d'améliorer la qualité des institutions nécessaires au fonctionnement du marché. En ce sens, la capacité fiscale est la clé de voûte de la capacité de l'État. Il existe en outre des moyens indirects par lesquels la capacité fiscale contribue au renforcement de la capacité de l'État. Par exemple, un système fiscal simple et équitable peut favoriser l'amélioration de la gestion des finances publiques et aider à renforcer la confiance des citoyens dans la fiscalité pour financer des programmes raisonnablement efficaces et transparents que les marchés privés, sans intervention extérieure, ne pourraient pas mettre en œuvre. De plus, une administration fiscale moderne peut stimuler l'innovation au sens large dans d'autres organismes publics et dans d'autres domaines d'action, renforçant ainsi le contrat social entre l'État et les citoyens.

Étendre le champ de la fiscalité nécessite des investissements tournés vers l'avenir dans les institutions, adaptés à la situation de chaque pays. Le graphique 2 montre comment la capacité fiscale

Graphique 1. Besoins de financement annuels supplémentaires pour atteindre les ODD dans certains pays
(En pourcentage du PIB)

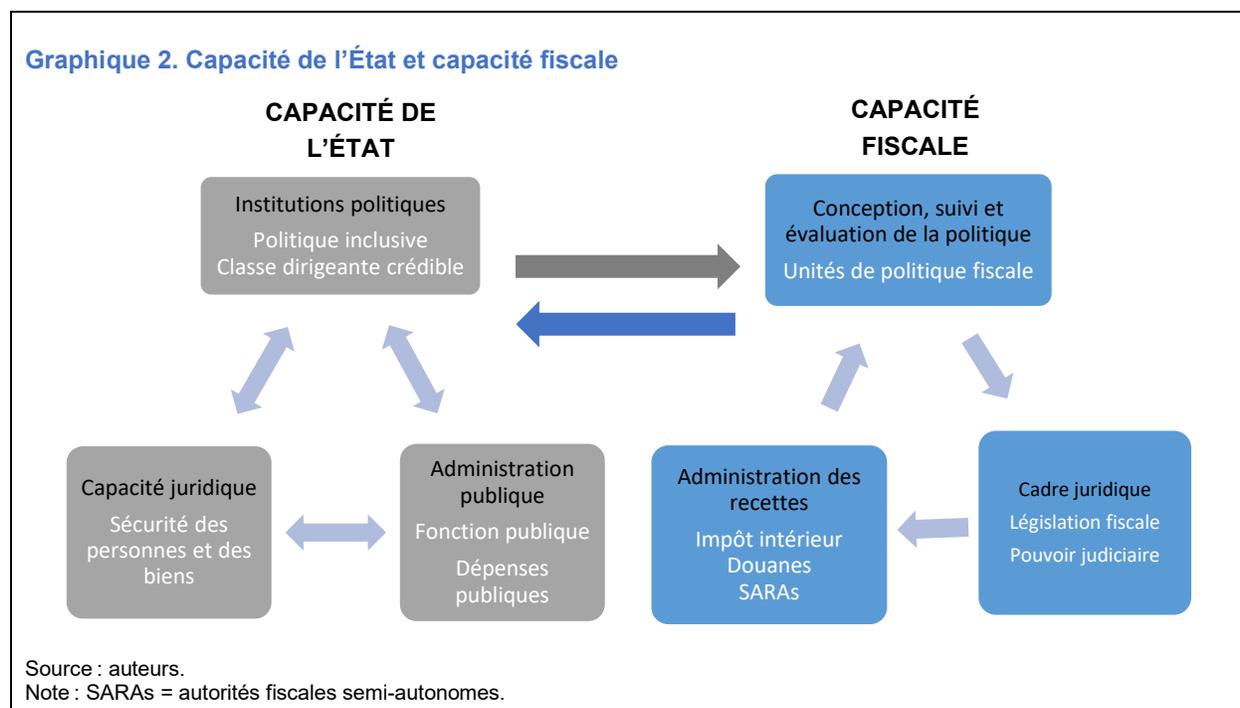


Source : Benedek *et al.* (2021).

¹ Pour plus de détails, voir <https://www.imf.org/en/Topics/SDG/sdg-financing>.

dépend des capacités de l'État et aide à comprendre l'importance de cette corrélation pour les investissements dans les institutions fiscales². Une politique inclusive et une classe dirigeante stable sont des éléments déterminants pour éviter que des groupes d'intérêt ne s'approprient les politiques et surmonter les obstacles à la réforme de l'économie politique. En l'absence de conditions politiques favorables, les réformes fiscales socialement sensibles, par exemple la rationalisation des exonérations inefficaces de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), peuvent être difficiles à mettre en œuvre. La capacité juridique, à savoir le système judiciaire et les droits de propriété, contribue également de façon fondamentale au recouvrement efficace de l'impôt.

Graphique 2. Capacité de l'État et capacité fiscale



La présente note contient des enseignements et des orientations pratiques sur la manière d'améliorer la capacité fiscale, avec un accent sur les PDFR, en s'appuyant sur l'expérience sur le terrain et les travaux empiriques des services du FMI. La section II passe en revue l'évolution des recettes fiscales depuis 1990. La section III contient des suggestions visant à renforcer la conception des impôts de base (TVA et accises et impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés) en mettant l'accent sur la réduction des distorsions résultant des dépenses fiscales, l'imposition effective des revenus du capital et les impôts fonciers et une plus grande attention aux inégalités engendrées par la conception fiscale. La section IV préconise l'adoption d'une approche institutionnelle et holistique de la conception fiscale reposant sur l'intégration de l'analyse de l'incidence des politiques fiscales sous tous les aspects de la politique économique, une plus grande professionnalisation des fonctionnaires chargés de la conception et de la mise en œuvre des impôts, l'utilisation des technologies numériques pour renforcer les administrations fiscales, ainsi que la pleine transparence et certitude dans la façon dont la politique et l'administration sont transposées dans la législation.

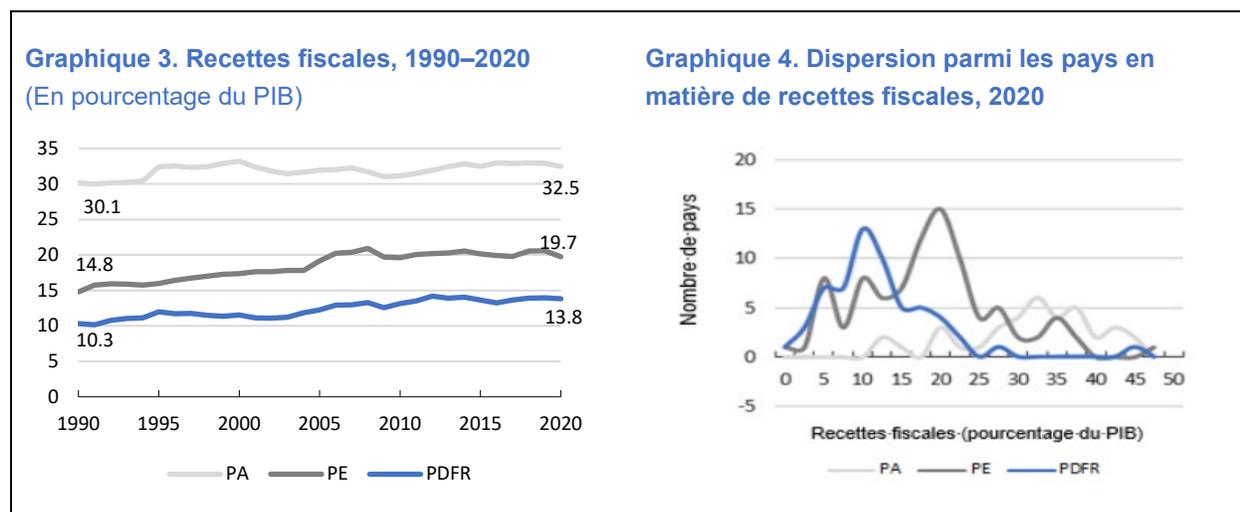
² Voir Akanbi (2019) pour une étude empirique de la manière dont la capacité fiscale et les institutions de l'État se renforcent mutuellement, en particulier dans les pays en développement.

II. Progrès et potentiel

A. Tendances de la mobilisation des recettes

Les recettes fiscales ont augmenté régulièrement dans les PDFR³. Représentant environ 10 % du PIB au début des années 90, les recettes fiscales (y compris les cotisations de sécurité sociale) représentaient 13,8 % du PIB en 2020, mais un fléchissement a été observé depuis 2010, coïncidant approximativement avec la crise financière mondiale de 2008. En comparaison, dans les pays émergents, le ratio impôts/PIB a augmenté de 4,9 points de pourcentage du PIB au cours de la même période et on a observé également un ralentissement depuis 2010 (graphique 3)⁴.

Les ratios impôts/PIB ont augmenté avec l'évolution des niveaux de développement. À quelques exceptions près, les pays où la production économique est plus importante et les institutions plus solides ont été en mesure de mobiliser davantage de recettes fiscales. Pour les PDFR, le ratio impôts/PIB tourne autour de 10 %, avec seulement quelques pays où ce chiffre est supérieur à 15 %. Ceci est cohérent avec le seuil critique de 13 % du ratio impôts/PIB constaté dans Gaspar, Jaramillo et Wingender (2016). Cette constatation laisse supposer que, parce que de nombreux PDFR n'ont pas franchi ce seuil, ils doivent continuer d'évoluer pour que leur PIB (et donc leur ratio impôts/PIB) se rapproche de celui des pays émergents. Le ratio impôts/PIB des pays émergents et des pays avancés se situe autour de 20 à 30 % respectivement (graphique 4). La dispersion parmi ces pays est plus élevée, ce qui pourrait indiquer que certains pays, en particulier les pays émergents disposant d'abondantes recettes non fiscales, choisissent volontairement de maintenir les niveaux de recettes fiscales à un faible niveau, même si certaines caractéristiques donnent à penser que leur potentiel fiscal est plus élevé.



³ Les cotisations de sécurité sociale sont incluses dans l'évolution des recettes fiscales figurant dans la présente section, afin de brosser un tableau exhaustif. En raison des limitations institutionnelles des pays et de l'insuffisance de données, leur couverture dans la base de données longitudinale des recettes mondiales (Département des finances publiques du FMI, 2022, ci-après dénommée WoRLD) pour les PDFR n'est pas aussi étendue que pour les autres groupes.

⁴ Bien que dans la présente note, l'accent soit mis sur les LIDC, certaines des conclusions et certains des enseignements tirés présentent également un intérêt pour les pays émergents.

Source : auteurs, sur la base de WoRLD.

Note : Les recettes fiscales incluent les cotisations de sécurité sociale.

Source : auteurs, sur la base de WoRLD.

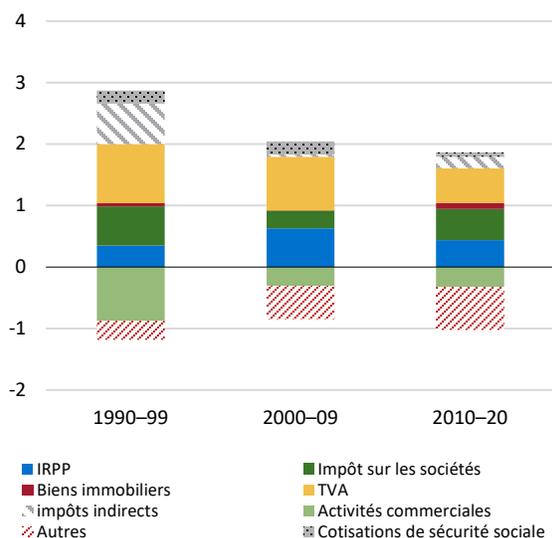
Note : Les données sont pour 2020 et incluent les cotisations de sécurité sociale. Les pays dont le ratio impôts/PIB est inférieur à 5 % sont fragiles et touchés par des conflits ou riches en ressources et disposent d'importantes recettes non fiscales.

Les taxes à la consommation et, plus récemment, l'impôt sur le revenu ont stimulé la croissance des recettes dans les PDFR (graphique 5). La croissance de la TVA au cours des périodes 1990-99 et 2000-09 a contribué à une augmentation des recettes fiscales totales de 1,9 point de pourcentage du PIB, ce qui a plus que compensé les pertes dues aux impôts sur les échanges internationaux et à d'autres impôts (1,2 % et 0,8 % du PIB, respectivement). Ce changement de politique a remis fondamentalement en cause les taxes commerciales sources de distorsions au profit de taxes à la consommation plus efficaces⁵ et a posé un problème administratif nécessitant de taxer un grand nombre d'entreprises nationales, sans oublier de rares grands importateurs à la frontière. La performance de la TVA a continué à s'améliorer au cours de la période 2010-20, contribuant à une augmentation des recettes totales de 0,7 point de pourcentage du PIB, avec un chiffre record en 2012. L'amélioration la plus forte enregistrée au cours des deux dernières décennies (2000-20) a toutefois concerné l'impôt sur le revenu. Les recettes fiscales des PDFR ont été renforcées par une amélioration de l'impôt sur les sociétés (1,0 point de pourcentage du PIB), de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (0,8 point de pourcentage du PIB) et, dans une moindre mesure, de l'impôt foncier et des accises.

Les taxes à la consommation sont la principale source de recettes pour les PDFR, mais l'impôt sur le revenu est en augmentation (graphique 6). Les taxes à la consommation représentaient environ 62 % de toutes les taxes, soit un recul par rapport aux années 1990 (70 %), époque à laquelle elles représentaient 8,0 % du PIB. La dépendance à l'égard des impôts indirects diminue avec le niveau de développement et le développement des PDFR a continué d'aller de pair avec l'évolution de la composition des recettes fiscales. Ceci n'est pas un hasard : étant donné que les impôts indirects sont plus faciles à percevoir, les PDFR s'appuient généralement sur eux pour compenser leurs faibles capacités institutionnelles. L'augmentation de l'impôt sur le revenu dans les PDFR (passant de 24 % des recettes fiscales totales dans les années 90 à 34 % dans les années 2010) contribue à la fois à la mobilisation des recettes et potentiellement à l'amélioration de la progressivité globale de la fiscalité, comme cela a été historiquement le cas dans les pays avancés (Benedek, Benítez et Vellutini 2022).

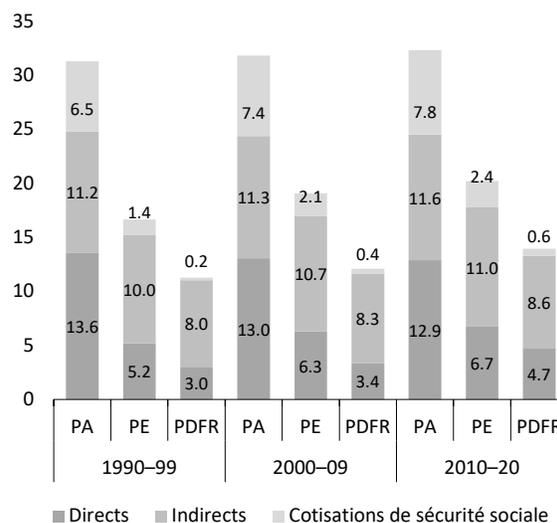
⁵ Les recettes liées aux taxes commerciales, essentiellement le tarif extérieur sur les importations de marchandises, restent importantes dans les PDFR, représentant environ 14 % des recettes fiscales totales en moyenne en 2020. L'abandon des taxes commerciales au profit des impôts nationaux dans les PDFR a connu un ralentissement dans les dernières décennies. Les problèmes découlant de la capacité d'administrer les impôts nationaux comptent parmi les facteurs qui pourraient expliquer ce ralentissement.

Graphique 5. PDFR : modifications apportées aux principales taxes
(En pourcentage du PIB)



Source : auteurs, sur la base de WoRLD.

Graphique 6. Composition des recettes fiscales par groupe de pays
(En pourcentage du PIB)



Source : auteurs, sur la base de WoRLD.

La pandémie de COVID-19 a eu d'importantes répercussions négatives sur les recettes fiscales dans les PDFR, mais elle a été le moteur d'une accélération du passage au numérique des administrations fiscales. La plongée temporaire des recettes fiscales a reflété les restrictions locales et les retombées du ralentissement économique mondial (FMI 2022). On a observé un rebond des recettes en 2021-22, qui sont revenues à leur niveau d'avant la pandémie dans la plupart des pays, témoignant d'un fort dynamisme fiscal (Aslam *et al.* 2022). Néanmoins, la COVID-19 a montré l'importance primordiale de systèmes fiscaux résilients et a accéléré le passage au numérique des administrations fiscales, ce qui a permis d'améliorer les services aux contribuables et d'investir dans les technologies de l'information et des communications (TIC) (Mengistu et Nose 2023).

B. Potentiel fiscal et effort fiscal

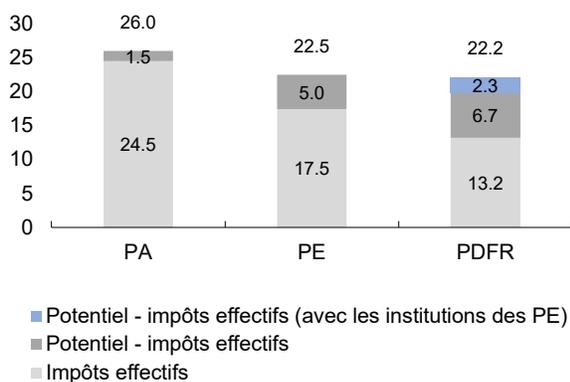
Outre les facteurs institutionnels, les différences dans la mobilisation des recettes d'un pays à l'autre sont également dues aux différentes structures économiques. La question se pose donc de savoir dans quelle mesure les PDFR peuvent mobiliser des recettes supplémentaires de manière crédible compte tenu de leurs capacités économiques et institutionnelles. Les estimations du potentiel fiscal, défini comme le niveau le plus élevé de recettes fiscales (sans compter les cotisations de sécurité sociale)⁶ qu'un pays peut mobiliser sur la base d'un point de référence maximum observé dans des pays comparables, permettent de tirer des enseignements utiles (voir l'annexe 1 pour les détails techniques).

⁶ À la différence de l'analyse comparative des recettes fiscales effectives présentée plus haut, les cotisations de sécurité sociale sont exclues de l'estimation du potentiel fiscal car certains pays les affectent plus que d'autres au financement des retraites et à d'autres transferts sociaux. Cela affaiblit leur interprétation en tant qu'impôt dans l'analyse comparative, puisque le paiement de l'impôt est obligatoire et qu'aucun avantage direct n'est attendu de cette obligation.

Le potentiel fiscal estimé des PDFR s'élève à 19,9 % du PIB et leur effort fiscal moyen est de 0,67. L'effort fiscal est le rapport entre le niveau observé des recettes fiscales et le potentiel fiscal (ou frontière), qui est le niveau le plus élevé observé si l'on prend en compte les caractéristiques du pays, notamment le PIB par habitant, la taille du secteur agricole et, surtout, l'efficacité de l'État et la perception de la corruption dans le secteur public. Les différentes estimations de l'effort fiscal reflètent les variations de la politique fiscale, de l'observance (ou conformité) fiscale et des interactions entre les deux facteurs. Il ressort des estimations que les PDFR pourraient dégager des recettes fiscales supplémentaires de 6,7 points de pourcentage du PIB. En comparaison, dans les pays avancés et les pays émergents, le potentiel fiscal est estimé à 26 et 22,5 % du PIB, ce qui correspond à un effort fiscal de 0,94 et 0,78. Concernant la TVA, qui représente environ un tiers des recettes fiscales, des études établies à partir de micro données ont décomposé l'écart fiscal en un écart d'observance et un écart dû à la politique fiscale, montrant que le premier est nettement plus élevé dans les PDFR que dans d'autres groupes de pays⁷.

L'effort fiscal est différent d'une région géographique à l'autre⁸. Dans les PDFR et les pays émergents, la région du Moyen-Orient et de l'Asie centrale (MECA) reste à la traîne, avec un effort moyen de 0,55, contre une fourchette allant de 0,67 à 0,98 dans les autres groupes régionaux. Cela reflète probablement la dépendance à l'égard des recettes pétrolières et gazières et un choix stratégique de collecter moins de recettes provenant d'autres sources fiscales. L'effort fiscal des PDFR d'Afrique subsaharienne est similaire à celui des autres régions (et supérieur à celui des pays MECA), tandis que les pays émergents d'Afrique subsaharienne s'en sortent mieux que les autres régions. Dans le groupe des pays avancés, c'est en Europe que l'effort est le plus élevé (1,0) et en Asie-Pacifique qu'il est le plus faible (0,8), l'hémisphère occidental se situant au milieu, à 0,9.

Graphique 7. Potentiel fiscal et effort fiscal, 2020
(En pourcentage du PIB)



Source : estimations des auteurs.

Note : les cotisations de sécurité sociale sont exclues des estimations de recettes réelles et potentielles.

⁷ Voir Hutton (2017). L'écart de TVA est estimé par rapport à l'assiette fiscale d'un pays, généralement la consommation privée finale. En revanche, un potentiel fiscal de la TVA serait estimé par rapport à l'assiette et aux choix stratégiques et institutionnels d'autres pays.

⁸ Les régions sont regroupées conformément à classification institutionnelle du FMI : l'Afrique, qui comprend principalement l'Afrique subsaharienne, l'Asie et le Pacifique (à l'exclusion de l'Asie centrale), l'Europe, le Moyen-Orient et l'Asie centrale et l'hémisphère occidental (Amérique du Nord, Amérique centrale et Amérique du Sud).

L'amélioration de la qualité des instances gouvernementales pourrait permettre de dégager des recettes fiscales supplémentaires dans les PDFR (tableau 1). Les résultats

empiriques indiquent que le potentiel fiscal dépend de manière déterminante des indicateurs de capacité de l'État, comme mesuré indirectement par les estimations de l'efficacité des instances gouvernementales. En témoignent des

simulations définissant les scores d'efficacité de l'État, comme objectifs à atteindre, respectivement par rapport à la moyenne des pays émergents et avec une hausse de l'écart-type, toutes choses étant constantes par ailleurs. Dans ce scénario, le potentiel fiscal correspondant augmente de 2,3 points de pourcentage supplémentaires du PIB, atteignant 22,2 % du PIB, ce qui reflète l'importance quantitative que revêt la qualité institutionnelle dans la collecte des recettes dans les données historiques. En conséquence, l'amélioration de l'efficacité de l'État d'un écart-type de la distribution de cette variable augmenterait la frontière fiscale de 2,8 points de pourcentage du PIB (pour atteindre 22,7 % du PIB). Ensemble, ces résultats donnent à penser que l'amélioration des institutions permettrait d'augmenter les recettes fiscales dans les PDFR. Dans le monde réel, la plupart de ces facteurs sont interdépendants et une approche holistique de la réforme gouvernementale augmente les chances de réussite par rapport à une approche au coup par coup.

Une stratégie de mobilisation des recettes à moyen terme (MRTS) est une approche qui peut aider à appréhender cette interdépendance (encadré 1). Cette stratégie sert de ciment entre les différents organismes publics participant à la conception et à la mise en œuvre de la politique fiscale, les contribuables et la société civile qui sont en contact direct avec le système fiscal et les partenaires extérieurs de développement qui appuient les réformes. L'encadré 2 donne un exemple de la façon dont le Maroc a amélioré son effort fiscal et sa capacité fiscale en coordonnant ces différents éléments pendant de longues périodes de réformes soutenues.

Tableau 1. Simulations du potentiel fiscal pour les PDFR

Efficacité des pouvoirs publics dans les PDFR définie à :	Augmentation du potentiel fiscal	Nouveau potentiel fiscal
	Pourcentage du PIB	
Moyenne PE	2,3	22,2
Moyenne PDFR + un ET	2,8	22,7

Source : estimations des auteurs à l'aide des coefficients figurant à la colonne 5 du tableau 2 de l'annexe.

Note : L'écart-type (ET) vaut pour tout l'échantillon.

Encadré 1. La stratégie de mobilisation des recettes à moyen terme

Une stratégie de mobilisation des recettes à moyen terme (SRMT) définit le cadre de la réforme du système fiscal de manière holistique à moyen terme, avec quatre composantes interdépendantes :

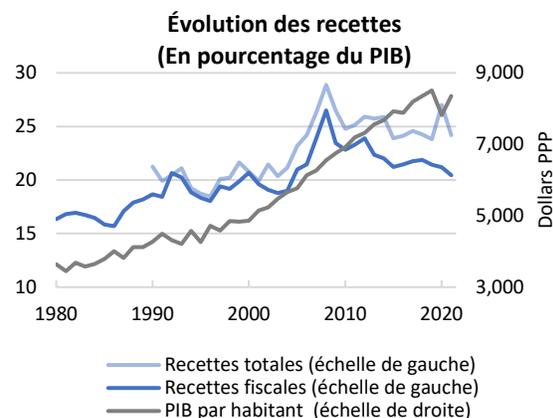
- Un objectif de recettes pour soutenir le développement économique et social.
- Une approche globale tenant compte des liens réciproques entre les politiques, l'administration et le cadre juridique.
- Un engagement politique soutenu, depuis l'élaboration jusqu'à la mise en œuvre.
- Un appui coordonné entre les partenaires de développement des capacités pour mettre en adéquation le rôle moteur et les priorités des pouvoirs publics.

La MTRS a été utilisée dans 24 pays, dont huit PDFR (PCT 2022).

Encadré 2. Réformes fiscales et capacité fiscale au Maroc

Une situation budgétaire difficile a poussé le Maroc à adopter une première vague de réformes fiscales fondamentales au milieu des années 80 (TVA, impôt sur les sociétés et modifications de l'impôt sur le revenu des personnes physiques). L'effet a été immédiat : les recettes fiscales ont fortement augmenté entre le milieu des années 80 et le milieu des années 90, mais ont ensuite stagné pendant une décennie. D'autres réformes ont été adoptées à la fin des années 90 et au début des années 2000 pour réduire les régimes fiscaux préférentiels et un régime de sécurité sociale a été mis en place en 2005. En ce qui concerne les institutions, le Maroc a commencé à la fin des années 90 à organiser des dialogues nationaux sur la fiscalité dans le cadre de ses Assises sur la fiscalité (1999, 2013, 2019) afin de faire le point sur l'effet des réformes sur une période de 5 à 10 ans et de définir de nouvelles stratégies à moyen terme dans le cadre d'une approche inclusive. En 2006, elle a montré la voie en Afrique en publiant ses premiers rapports sur les dépenses fiscales. Un projet audacieux visant à réformer une administration fiscale fragmentée selon des axes fonctionnels a été lancé au début des années 2000 et a duré une dizaine d'années.

Malgré ces succès, d'autres progrès sont possibles. Les Assises sur la fiscalité de 2019 ont débouché sur une loi-cadre (un cadre de réforme qui s'apparente à une SRMT) soulignant l'importance : 1) de réduire le niveau et le nombre de taux d'imposition et d'élargir les bases d'imposition afin de réduire les inefficiences fiscales ; 2) de réduire encore les régimes fiscaux préférentiels ; et 3) de faire converger les taux d'imposition multiples vers un taux unique, notamment pour l'impôt sur les sociétés et la TVA. Ces changements exigent un nouvel engagement politique et une amélioration de l'administration fiscale et de la capacité analytique pour pouvoir communiquer avec efficacité les objectifs de la réforme. Ils soulignent également à quel point il importe de passer de manière plus large et plus approfondie à des institutions fiscales fondées sur l'information.



III. Politique fiscale : renforcer la base

Dans cette section sont passées en revue l'évolution et la performance des principaux impôts dans les PDFR et une marche à suivre est proposée pour renforcer leur conception. De ce fait, il convient d'accorder une attention particulière à la qualité du système fiscal global afin de trouver un compromis entre les objectifs d'efficacité et d'équité, compte tenu d'un ensemble de préférences nationales. Il n'existe pas de formule universelle, car l'élaboration des systèmes fiscaux tient compte des priorités nationales et de leur évolution dans le temps⁹.

A. Établir une taxe à la consommation

Le potentiel de recettes inexploité de la TVA

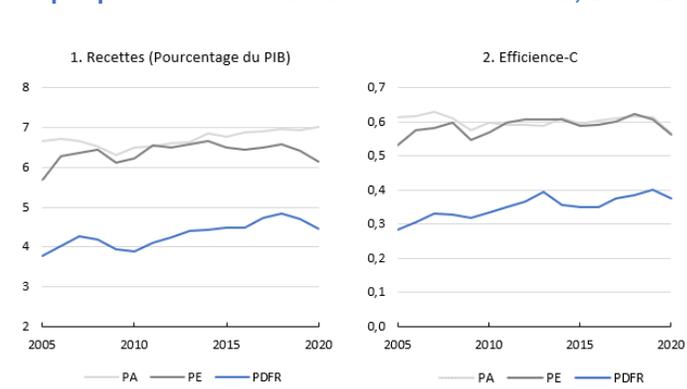
La TVA revêt une importance primordiale pour la mobilisation des recettes dans les PDFR, mais les exonérations et les réductions de taux érodent sa performance (graphique 8). Les recettes de la TVA ont représenté en moyenne 4,7 % du PIB en 2019, chiffre nettement inférieur à la moyenne des pays émergents (6,4 %). Les taux standard de TVA, qui sont en moyenne de 15 % (comme dans les pays émergents, contre 8 % dans les pays avancés), ne sont pas bas et ne suscitent pas d'inquiétude particulière. Toutefois,

⁹ Pour une discussion complémentaire, voir également de Mooij et Abdel-Kader (2020), de Mooij *et al.* (2020) et FMI (2011).

l'efficience-C¹⁰ était de 37 % en moyenne en 2020 en raison d'un ensemble d'exonérations pour les consommateurs finaux, de réductions de taux et de disparités relativement importantes dans l'administration des recettes. Les produits de première nécessité (les aliments de base, les transports, l'électricité, le gaz, par exemple) bénéficient fréquemment d'un taux réduit ou sont exonérés d'impôts. En 2020, les dépenses fiscales liées à la TVA (le coût fiscal lié à l'exonération de TVA et à la réduction des taux de TVA) s'élevaient en moyenne à environ 1,3 % du PIB dans les PDFR (0,8 % dans les pays avancés et 0,6 % dans les pays émergents)¹¹.

L'alignement de la TVA sur l'évolution des modes de consommation due à la dématérialisation permet d'élargir sa base d'imposition dans les PDFR. La perception effective de la TVA sur les importations de services numériques et de colis achetés en ligne sera de plus en plus nécessaire pour protéger la base d'imposition, car les consommateurs ont maintenant recours aux services numériques en ligne et achètent directement des biens auprès de fournisseurs étrangers¹². Cela permet en outre de garantir des conditions de concurrence égales pour les entreprises nationales.

Graphique 8. Recettes de la TVA et efficience-C, 2005–20



Source : auteurs sur la base de WoRLD.

¹⁰ L'efficience-C est le ratio des recettes de TVA observé par rapport à son potentiel théorique, calculé en appliquant le taux standard de TVA à la consommation privée agrégée.

¹¹ Redonda, von Haldenwang et Aliu (2022).

¹² La nouvelle norme internationale consiste à attribuer les droits d'imposition au titre de la TVA à la juridiction de consommation et à mettre en œuvre un modèle d'encaissement par le fournisseur (Brondolo et Konza 2021).

Les droits d'accise peuvent compléter la TVA et lutter contre les effets externes

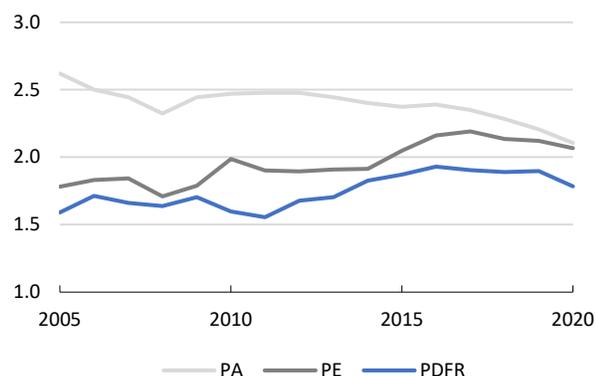
Les droits d'accises peuvent être utilisés dans les PDFR pour augmenter les recettes et réduire l'incidence des effets externes et des effets internes en modifiant le comportement des consommateurs.

Les accises sur les produits pétroliers, les boissons alcoolisées, les produits du tabac et équivalents, les aliments mauvais pour la santé (par exemple, les boissons sucrées)¹³ et les déchets plastiques présentent l'avantage d'être perçues sur des produits largement consommés, mais elles sont relativement faciles à percevoir auprès d'un nombre limité de producteurs, ou sur les importations à la frontière. Les recettes provenant de ces taxes, qui représentent généralement entre 1,5 et 2,5 % du PIB, ont eu tendance à augmenter dans les PDFR et les pays émergents (graphique 9). Il est possible d'augmenter les recettes des droits d'accise en améliorant leur conception et en appliquant ces impôts de façon cohérente à tous les contribuables, en particulier aux importateurs par rapport aux producteurs nationaux et aux entreprises publiques par rapport aux entreprises privées¹⁴.

Les droits d'accise peuvent jouer un rôle important dans l'atténuation des risques liés au climat.

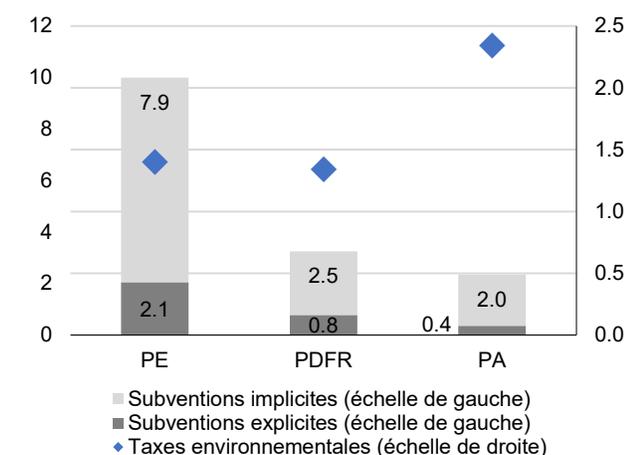
Les PDFR peuvent recourir davantage aux taxes environnementales et en tirer un meilleur parti. La tarification du carbone est nécessaire pour lutter contre les effets externes (FMI 2021). Les accises sur les carburants sont une forme de tarification du carbone et sont utilisées depuis longtemps dans les PDFR, principalement comme instrument de recettes, mais avec des taux relativement bas et une différenciation entre les

Graphique 9. Recettes des droits d'accise 2005-20 (Pourcentage du PIB)



Source : auteurs sur la base de WoRLD.

Graphique 10. Subventions explicites et implicites aux combustibles, Moyenne 2015-20 (Pourcentage du PIB)



Source : sur la base de Parry, Black et Vernon (2021).

Note : Les subventions explicites désignent une sous-facturation par rapport aux coûts de production ; les subventions implicites sont les coûts estimés des effets externes liés à la consommation.

¹³ Pour savoir comment concevoir les taxes sur le tabac, les boissons sucrées et les boissons alcoolisées, voir, respectivement, Petit et Nagy (2016) ; Petit, Mansour et Wingender (2021) ; et Mansour, Petit et Sawadogo (2023).

¹⁴ Une mise en garde s'impose : les recettes des accises finiront par diminuer si ces taxes ont l'effet escompté, à savoir d'un mode de vie plus sain et moins polluant.

types de produits ne tenant pas compte de leur teneur en carbone ou de leurs effets externes sur l'environnement. La réduction des subventions implicites et explicites aux carburants (graphique 10) et la promotion de la décarbonation (avec des taux d'accises spécifiques tenant compte de la teneur en carbone des carburants fossiles) pourraient permettre de dégager des recettes supplémentaires et de contribuer à la réalisation des objectifs climatiques. Dans l'ensemble, les taxes sur le carbone¹⁵ sous forme d'accises sur les carburants et les véhicules à moteur présentent des avantages pratiques, environnementaux et économiques notables, en particulier pour les PDFR, en raison de la facilité d'administration, de la certitude des prix qui encourage l'investissement, de la possibilité de dégager des recettes importantes et de leur application à des sources d'émissions plus vastes. Les taxes sur le carbone peuvent être couplées à des bonus-malus écologiques¹⁶ afin de promouvoir la décarbonation des véhicules et faciliter leur acceptabilité.

Taxes à la consommation et équité

La régressivité de la TVA doit être considérée dans le contexte de l'ensemble du système d'imposition et de dépenses, ainsi que dans celui de l'articulation globale de la politique fiscale. Une TVA bien conçue est un instrument de recettes efficace dans la mesure où elle induit un coût minimal pour l'activité économique par dollar de recettes encaissées. Les exonérations et les taux réduits de TVA, couramment utilisés dans les PDFR (et dans d'autres pays), ne permettent pas de résoudre les problèmes liés à la régressivité de la taxe rapportée aux revenus ; la charge de TVA en tant que pourcentage du revenu individuel diminue au fur et à mesure de l'augmentation du revenu. La perte de recettes résultant de ces politiques est généralement élevée par rapport aux avantages qu'en retirent les personnes à faible revenu. Les personnes à revenu élevé en bénéficient davantage en valeur absolue, simplement parce qu'elles consomment plus. Les transferts directs aux ménages à faible revenu peuvent avoir un impact plus fort sur la réduction de la pauvreté (Warwick *et al.* 2022).

La taxation du carbone est en règle générale modérément régressive dans les pays avancés, mais elle peut être progressive dans les PDFR. En Inde, par exemple, les ménages pauvres consacrent un pourcentage plus faible de leur budget à l'électricité que les ménages plus riches, ce qui rend la taxation du carbone progressive dans ce pays (FMI, 2021). Il en va de même pour les accises sur les combustibles fossiles et les véhicules à moteur, car elles représentent généralement un pourcentage plus important des budgets des ménages à revenu élevé dans les PDFR. En ce sens, les accises correctives perçues sur la consommation de biens polluants peuvent être une opportunité « gagnant-gagnant » pour la redistribution et la réduction des inefficiences fiscales (Bastagli, Coady et Gupta 2015).

B. Imposition du revenu et de la fortune

Les recettes provenant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) ont progressé dans les PDFR. En moyenne, l'IRPP a représenté 2,5 % du PIB en 2021, contre 1,5 % en 2005 (graphique 11, page 1). Il est possible d'améliorer leur structure pour accroître les recettes et la progressivité et renforcer la

¹⁵ Les taxes sur le carbone peuvent être perçues à différents points de la chaîne de production des combustibles fossiles. L'un de ces points est l'extraction (en amont), où la taxe peut être basée sur la teneur en carbone (Parry, Black et Vernon 2021). Un autre point se situe en aval, au point de consommation et la taxe est basée sur les émissions de dioxyde de carbone. De toute évidence, étant donné que tous les pays ne sont pas producteurs de combustibles fossiles et en l'absence de coordination internationale, le panachage de taxes sur le carbone en amont et en aval dépend du pays.

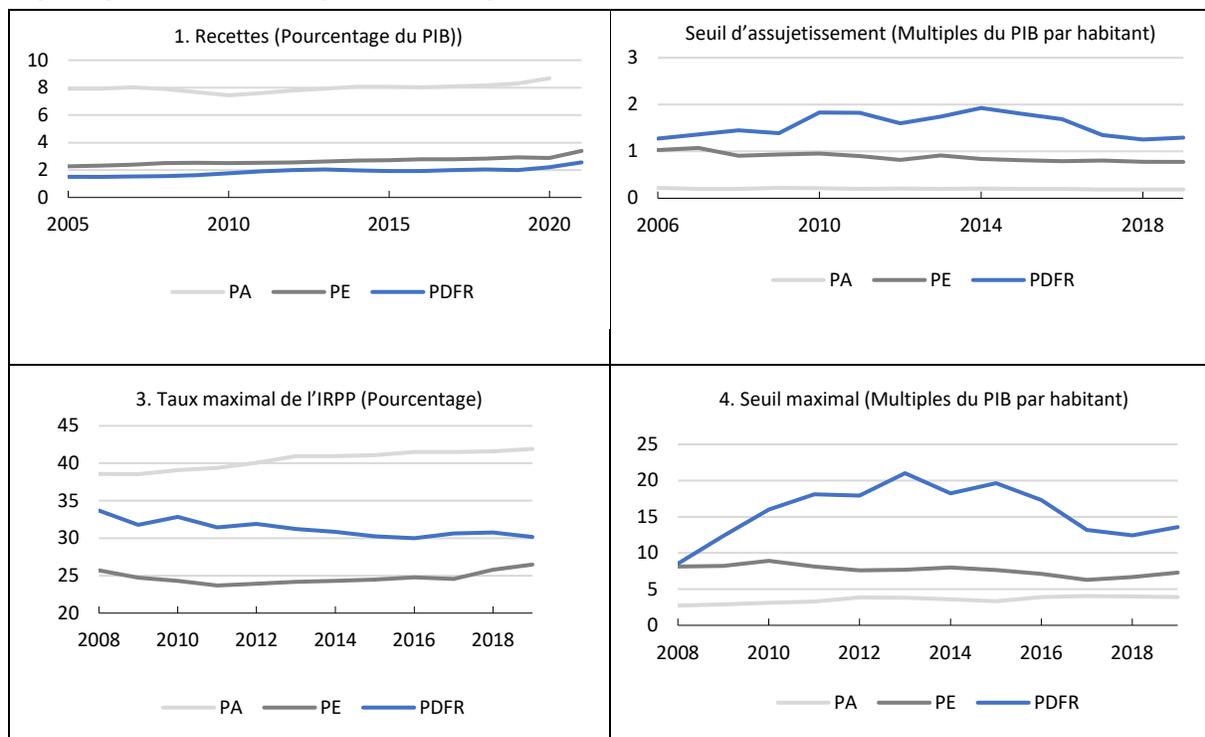
¹⁶ Les bonus-malus écologiques appliquent un barème dégressif, sans effet sur les recettes, aux produits ou activités dont les émissions sont supérieures à la moyenne et un barème dégressif aux produits ou activités dont les émissions sont inférieures à la moyenne. Les bonus-malus écologiques peuvent être couplés à des mécanismes de tarification du carbone et compléter ces mécanismes afin de réduire les émissions par unité de production ou d'activité dans les secteurs à fortes émissions de carbone.

capacité redistributive (Benedek, Benítez et Vellutini 2022). Dans de nombreux PDFR, parmi les points faibles, on citera un seuil d'exonération élevé (page 2), un taux supérieur relativement faible (page 3) et un seuil de revenu supérieur relativement élevé, au-delà duquel le taux supérieur s'applique (page 4). Par ailleurs, l'intégration de la main-d'œuvre dans le secteur formel étant souvent un problème dans les PDFR, des régimes simplifiés à l'intention des travailleurs indépendants et des microentreprises peuvent améliorer l'observance fiscale¹⁷.

L'impôt sur la fortune pourrait générer des recettes supplémentaires et avoir un effet redistributif. La première étape dans de nombreux PDFR consisterait à imposer plus fortement le rendement de la fortune ou les revenus du capital (par exemple, les intérêts, les dividendes, les plus-values), qui ne sont souvent pas imposés ou imposés à des taux nettement inférieurs et qui pourraient être soumis à une retenue à la source finale (Benedek, Benítez et Vellutini 2022, FMI 2017a). Les pays où l'IRPP est bien conçu et mis en œuvre avec efficacité peuvent envisager de mettre en place des droits de succession. Ceux-ci sont relativement plus faciles à mettre en œuvre que les impôts récurrents sur la fortune et présentent un risque plus faible de non-observance. L'imposition de la fortune ou de la fortune nette est la solution la moins réaliste dans les PDFR en raison du manque d'informations et de capacités.

¹⁷ L'abaissement des coûts liés à l'observance est déterminant dans les PDFR étant donné la prédominance de l'économie parallèle (entreprises non enregistrées auprès de l'administration fiscale). Il est en outre possible d'atténuer le caractère informel en concevant une TVA et des impôts forfaitaires à l'intention des petites entreprises et des microentreprises.

Graphique 11. Impôt sur le revenu des personnes physiques : évolution des recettes et principales caractéristiques de conception, 2005–20



Source : Benedek, Benítez et Vellutini (2022).

Les impôts récurrents sur les biens immobiliers¹⁸ peuvent être une solution efficace pour dégager des recettes et renforcer la progressivité. L'impôt foncier, que plusieurs PDFR ont adopté sous une forme ou une autre, permet de dégager des recettes représentant en moyenne 0,25 % du PIB (0,6 % dans les pays émergents, graphique 12). L'impôt foncier est relativement facile à recouvrer dès lors que l'infrastructure administrative appropriée est en place (à savoir un cadastre et des systèmes d'évaluation des biens immobiliers) et qu'il est la plupart du temps redistributif¹⁹ et efficient. À ce titre, il peut être un élément important de la mobilisation équitable des recettes dans les PDFR. L'impôt foncier récurrent peut également être un moyen de renforcer la coordination fiscale entre l'administration centrale et les administrations sous-nationales, car il a été de tout temps affecté aux collectivités locales.

L'impôt sur les sociétés est une source importante de recettes dans les pays à faible revenu. Parce qu'il est prélevé sur les sociétés, qui sont moins nombreuses que les personnes physiques et sont généralement mieux organisées sur le plan de l'information, l'impôt sur les sociétés est relativement efficace en tant qu'instrument de recettes dans des environnements institutionnels faibles. Les recettes de l'impôt sur les sociétés dans les PDFR sont en moyenne plus proches de celles des autres groupes de pays (graphique 13). Cependant, tout comme la TVA, l'assiette de l'impôt sur le revenu des sociétés peut être pénalisée par des

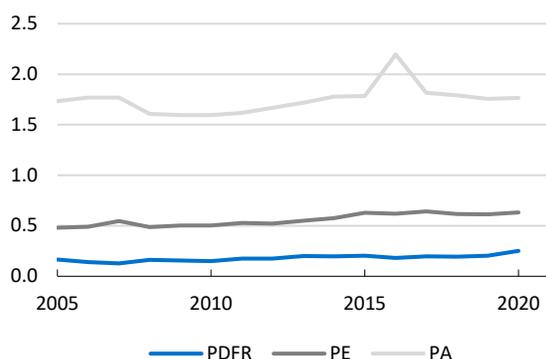
¹⁸ Bien que les biens immobiliers constituent une forme de richesse, les impôts récurrents sur les biens immobiliers ne sont pas, à proprement parler, un impôt sur la fortune nette, car ils ne permettent pas de déduire les dettes contractées pour acquérir des biens immobiliers (par exemple, les hypothèques).

¹⁹ Étant donné que les très riches détiennent une part moins importante de leur fortune dans l'immobilier, un impôt foncier perd de sa progressivité au sommet de la répartition des revenus.

dépenses fiscales coûteuses. Les incitations à l'investissement généralisées visant à attirer l'investissement étranger direct en accordant aux entreprises des exonérations fiscales et des exemptions de taxe temporaires sont généralement coûteuses, en plus d'être inefficaces, inefficaces et sujettes à des pratiques abusives (PCT 2015).

Graphique 12. Recettes de l'impôt foncier, 2005–20

(En pourcentage du PIB)

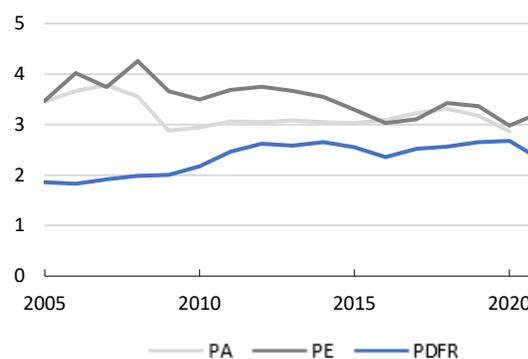


Source : auteurs sur la base de WoRLD.

Note : Inclus les recettes fiscales provenant de la vente ou de la cession de biens immobiliers.

Graphique 13. Recettes de l'impôt sur les sociétés, 2005–21

(En pourcentage du PIB)



Source : auteurs sur la base de WoRLD

La proposition visant à adopter un taux d'imposition minimal à l'échelle mondiale prévu dans le pilier 2 de l'accord conclu en vertu du cadre inclusif donne l'occasion aux PDFR de repenser les incitations fiscales à l'investissement (FMI 2023a).

Le taux d'imposition minimal atténuerait probablement encore l'efficacité des mesures d'incitation fiscale en réduisant l'avantage pour les investisseurs. Ces mesures d'incitation peuvent donc faire l'objet d'une refonte pour amoindrir l'effet de distorsion de l'impôt sur les sociétés, par exemple en comptabilisant intégralement en charges le coût de certains biens d'équipement, en rapprochant l'impôt d'un impôt sur les flux de trésorerie, ou en autorisant un coût pour une prise de participation au capital social afin de neutraliser le biais de la dette et de réduire le transfert de bénéfices (FMI 2016, De Mooij et Hebous 2017). Plus généralement, parce qu'il décourage la concurrence fiscale (Fuest et Zodrow 2013, Klemm et Liu 2019), le pilier 2 devrait conduire à une remise à plat de l'impôt sur les sociétés dans les PDFR, avec moins de pression pour réduire le taux standard (FMI 2023a) et des politiques plus innovantes visant à réduire les distorsions affectant la base d'imposition. L'incidence sur les recettes d'un taux d'imposition minimal à l'échelle mondiale a été estimée à 0,15 % du PIB et elle pourrait atteindre 0,4 % à long terme, une fois pris en compte les effets de second tour dus à la réduction de la concurrence fiscale (FMI 2023a). Les PDFR devraient normalement bénéficier d'une part modeste de cette incidence au niveau mondial.

Des politiques simples peuvent permettre de gérer efficacement le risque que les opérations internationales des entreprises multinationales font peser sur la base d'imposition.

Même le taux d'imposition minimal prévu dans le pilier 2, le transfert de bénéfices et l'optimisation fiscale illicite resteront un risque. Les PDFR doivent faire face aux mêmes difficultés que les pays avancés pour ce qui est des retombées internationales, mais ils peuvent difficilement mettre en œuvre des régimes complexes de détermination des prix de transfert. Il est possible de mettre utilement l'accent sur des dispositions antifraude

simples, mais efficaces et sur l'élargissement des droits d'imposition à la source, y compris en réexaminant les conventions fiscales (Beer, Hearson et Loepnick à paraître, PCT 2021). Par exemple, on pourrait prévoir plus largement d'adopter des marges fixes pour certaines activités des entreprises multinationales dans les domaines de la distribution et de la commercialisation. La limite à ne pas dépasser en ce qui concerne la déductibilité des dépenses contribuant à l'érosion de la base d'imposition et le maintien de retenues à la source judicieuses sur les services peuvent être une solution similaire pour atténuer les risques d'érosion de la base et sont généralement mieux adaptés aux contraintes administratives existantes (FMI 2023a).

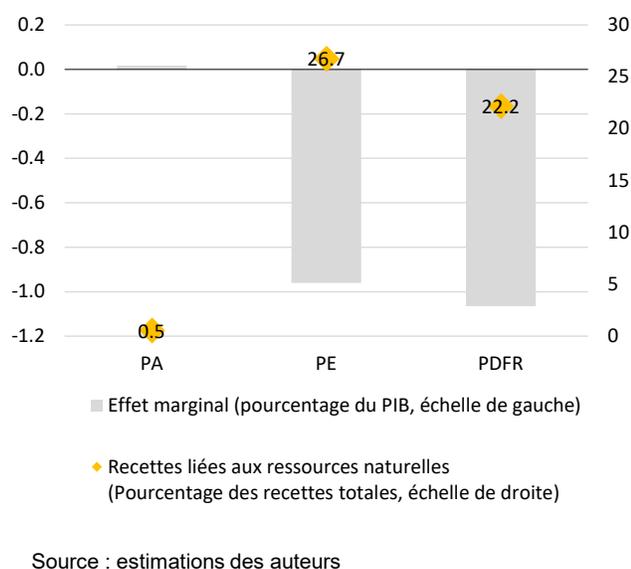
C. Imposition des ressources naturelles

Les ressources naturelles non renouvelables (pétrole, gaz et minerais) sont d'importantes sources de recettes dans les PDFR. Il arrive souvent que les pays mettent en place des taxes dans des secteurs particuliers, en plus ou à la place des impôts non affectés, pour tenir compte des spécificités sectorielles, telles que les rentes économiques localisées qui peuvent être imposées à des taux plus élevés sans réaction forte de l'investissement. Comme le montre le graphique 14, dans les pays en développement, les recettes proviennent en grande partie de ressources naturelles. Au cours des trois dernières décennies, le pourcentage des recettes liées aux ressources naturelles a représenté, en moyenne, 27 et 22 % des recettes totales dans les pays émergents et les PDFR, respectivement.

On observe une corrélation négative entre la dépendance à l'égard des ressources naturelles et l'effort fiscal dans les PDFR.

Une analyse de la corrélation entre les recettes fiscales liées aux ressources naturelles et les autres recettes fiscales montre qu'une augmentation d'un point de pourcentage du PIB dans les premières est due à une réduction statistiquement significative de 1,06 point de pourcentage dans les secondes dans les PDFR et de 0,96 point dans les pays émergents. En revanche, on observe une corrélation positive dans les pays avancés, bien que faible et non significative, d'où l'idée que les pays en développement qui disposent de ressources naturelles ne remplacent pas les recettes fiscales non liées aux ressources par un autre type de recettes fiscales²⁰, ce qui nécessite la mise en place de réformes fiscales équilibrées²¹.

Graphique 14. Effet marginal des recettes liées aux ressources naturelles sur les recettes fiscales
(En pourcentage du PIB)



²⁰ Des études antérieures ont également permis de constater l'existence d'une corrélation statistiquement significative et négative entre les recettes liées aux ressources et les recettes totales non liées aux ressources (Crivelli et Gupta 2014).

²¹ À long terme, les ressources s'épuisent ou deviennent obsolètes en raison de l'évolution des technologies.

La corrélation entre les recettes fiscales liées aux ressources naturelles et les recettes fiscales non liées aux ressources pourrait avoir des conséquences pour les institutions fiscales. Les pays riches en ressources naturelles et dans lesquels les taux d'imposition sont très faibles n'investissent généralement pas dans les institutions fiscales, ce qui constitue un cas extrême de la façon dont les recettes liées aux ressources influent sur les institutions. La situation la plus courante, cependant, est celle où les recettes liées aux ressources naturelles et les recettes fiscales dominent. Dans ce cas, une augmentation des premières pourrait avoir, en plus de l'incidence sur les recettes mentionnée ci-dessus, des conséquences négatives sur les institutions fiscales et la capacité fiscale de l'État, par exemple, en raison d'une application laxiste des dispositions et d'une dévalorisation des connaissances et du capital humain. La collecte des recettes liées aux ressources naturelles ne doit pas se faire aux dépens de la mise en place du système fiscal au sens large, ce qui est particulièrement le cas des États fragiles (Mansour et Schneider 2019, FMI 2017b).

Un régime fiscal pour les ressources naturelles bien conçu combine plusieurs instruments. L'objectif est de s'approprier **une part importante de la rente économique des projets les plus rentables** tout en garantissant des revenus rapides et sûrs dès le début de la production. À ce titre, il est généralement conseillé d'utiliser les impôts sur les bénéfices et les rentes parallèlement aux redevances (moins sensibles à la rentabilité) et de concevoir le régime fiscal global de manière qu'il soit progressif par rapport aux bénéfices tout en garantissant la clarté et la prévisibilité adéquates en présence de la forte volatilité des prix internationaux.

IV. Le rôle des organismes d'appui

A. Renforcer la capacité d'analyse fiscale : unités de politique fiscale

L'efficacité des choix en matière de politique fiscale dans la réalisation de leurs objectifs est une question qui relève de l'analyse *ex ante* et du suivi et de l'évaluation *ex post*. L'institutionnalisation des capacités d'analyse fiscale est utile et existe dans la plupart des pays avancés et (de plus en plus) dans les pays émergents, mais elle fait défaut dans de nombreux PDFR, même si le coût des « mauvaises » politiques dans les PDFR est sans doute plus élevé, en raison de leur ratio impôts/PIB plus faibles.

Dès le début des années 70, la plupart des pays avancés ont mis en place des unités de politique fiscale ou des structures similaires au sein du ministère des Finances, afin de soutenir l'élaboration de politiques fondées sur des preuves et des données (Grote 2017). La fonction première des unités de politique fiscale est de jouer le rôle de conseiller technique auprès de l'État et de ses institutions. Elles ont notamment pour mission :

- D'analyser objectivement les possibilités de réforme fiscale en estimant leur effet sur les recettes, la redistribution et le comportement des agents économiques.
- De produire régulièrement des rapports et des évaluations sur les dépenses fiscales (Heady et Mansour 2019, Beer *et al.* 2022) afin d'assurer la transparence et le suivi des dépenses de l'État dans le cadre du système fiscal, ce qui permet d'améliorer les débats sur la politique à mener et la discussion sur les compromis au cours du processus budgétaire. L'analyse des dépenses fiscales joue un rôle particulièrement important pour l'examen des questions relatives à l'élargissement de l'assiette, la répartition de la charge fiscale et de questions politiques transversales telles que les politiques environnementales, commerciales et industrielles.

- D'établir une base de référence des recettes fiscales pendant le cycle budgétaire pour un ensemble donné de paramètres et d'estimer les écarts par rapport à cette base, imputables sur le plan interne à des changements d'orientation, ou sur le plan externe à des chocs subis par les différentes assiettes fiscales (par exemple, les répercussions de la COVID-19 sur les recettes de la TVA). Ce suivi est effectué dans le cadre de la mise en œuvre du budget ordinaire et est souvent prévu dans les mises à jour de l'exécution du budget, que ce soit sur le plan interne ou externe (par exemple, le suivi budgétaire trimestriel).
- De produire des supports de communication objectifs et crédibles pour expliquer au public la logique économique et la raison d'être des modifications apportées aux politiques fiscales et l'articulation entre ces modifications et d'autres politiques économiques.
- De coordonner les relations et collaborer avec d'autres organismes publics et, sur le plan externe, avec d'autres administrations (par exemple, unions économiques et douanières, accords fiscaux bilatéraux).

Au cours de la dernière décennie, au moins 17 pays émergents et PDFR ont créé des unités de politique fiscale²². D'après des données disponibles du FMI sur le développement des capacités, la mise en place des unités de politique fiscale ne s'est pas faite sans heurts, car les pays en développement sont souvent confrontés à des problèmes d'effectifs (par exemple, compétences quantitatives) et de TIC (par exemple, plateformes intégrées capables de générer des données collectées en temps voulu et facilement utilisables pour la construction de modèles de microsimulation). Dans de nombreux PDFR, des unités de politique fiscale ont été créées après avis technique du FMI et d'autres organisations internationales. La poursuite du renforcement des capacités et de la formation au profit de ces unités aidera à consolider leur durabilité et asseoir leur crédibilité.

L'ancrage institutionnel des unités de politique fiscale relève d'une décision très importante, compte tenu de leur rôle d'intégration. La politique fiscale est de plus en plus un instrument budgétaire transversal, couvrant de nombreux domaines, notamment le commerce, l'investissement, le climat et les politiques sectorielles stratégiques, par exemple, les industries extractives, les télécommunications, l'agriculture, la politique industrielle. Le rattachement idéal des unités de politiques fiscales est donc au sein du ministère des Finances, qui est l'un des éléments essentiels de la politique fiscale. Cela permet d'assurer la coordination nécessaire entre les administrations centrales dans la conception des politiques, y compris, par exemple, la coordination de la politique budgétaire et monétaire et les organismes opérationnels chargés d'encaisser les recettes (impôts, douanes et organismes chargés d'encaisser les recettes non fiscales), le cas échéant. Pour assurer la continuité et la crédibilité, les capacités de l'unité de politique fiscale doivent être renforcées sur le plan interne et le recours à des études et des consultants externes doit être limité.

Les unités de politique fiscale ont eu des répercussions positives sur la gestion budgétaire et la transparence fiscale. Les pays avancés et, de plus en plus, les pays émergents ne conçoivent pas la gestion budgétaire sans unités de politique fiscale ; le cas de plusieurs pays est bien documenté dans Grote (2017). Dans les pays où elles ont été mises en place au cours de la dernière décennie au sein des ministères des Finances, ces unités ont produit des rapports sur les dépenses fiscales, élaboré des prévisions de recettes granulaires, estimé le coût en termes de recettes des possibilités d'action et, dans certains cas, effectué des analyses relatives aux modifications apportées à la politique fiscale sur le plan de la redistribution. En outre, elles ont influencé l'élaboration de la législation fiscale. Les pays qui ne se sont pas dotés d'unités de politique

²² Ce chiffre est basé sur une enquête interne des services du FMI qui gèrent et fournissent des services de renforcement des capacités et de conseil en matière de politique fiscale aux pays membres du FMI.

fiscale ont généralement du mal à analyser en temps voulu les possibilités d'action. L'incidence des unités de politique fiscale sur la mobilisation des recettes ou l'effort fiscal est une question empirique qui mérite d'être étudiée, mais leur effet sur la qualité des analyses dont peuvent disposer les décideurs et le public a été une évolution positive et encourageante.

B. Modernisation et passage au numérique des administrations fiscales

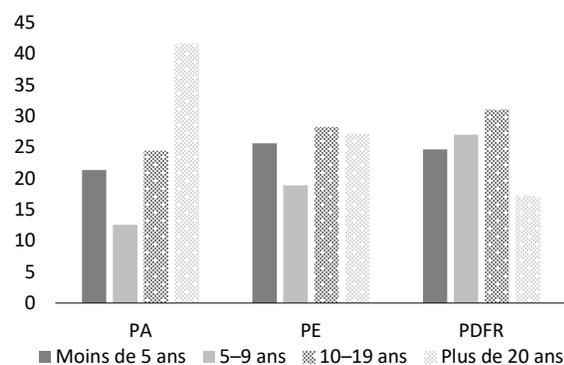
Le renforcement des administrations chargées de recouvrer les recettes est primordial pour la capacité fiscale. Les observations empiriques suggèrent une corrélation entre l'amélioration des pratiques en matière d'administration fiscale, en particulier en ce qui concerne la gestion et l'utilisation des données des tiers, et la croissance des recettes, en tenant compte des variations de la politique fiscale (Chang *et al.*, 2020). En outre, dans le but de mobiliser des recettes supplémentaires, le choix entre l'amélioration des pratiques ou des interventions de l'administration fiscale et les changements de politique fiscale n'est pas sans importance et mérite plus d'attention qu'on n'en lui accorde habituellement, en particulier lorsque les pays sont dotés d'une faible capacité administrative (Keen et Slemrod 2017).

Ressources et gouvernance

Les administrations fiscales doivent disposer de moyens financiers suffisants pour garantir des ressources humaines et informatiques adéquates. On observe une corrélation positive entre l'amélioration des ressources humaines et, d'autre part, les taux de dépôt dans les délais des déclarations fiscales et la baisse des coûts de recouvrement. La priorité d'une administration fiscale efficace est d'attirer et de fidéliser les meilleurs éléments faisant preuve des plus hautes qualités d'intégrité. Les pays avancés bénéficient d'un personnel expérimenté qui correspond au profil de personnes ayant beaucoup d'ancienneté dans des domaines techniques spécialisés (graphique 15). Le pourcentage du personnel expérimenté est plus faible dans les pays émergents et les PDFR, ce qui indique qu'il existe une possibilité d'amélioration (Crandall, Gavin et Masters 2021).

La répartition du personnel par fonction est également importante. Il existe depuis longtemps une différence entre le pourcentage de personnel affecté à l'audit dans les pays avancés et les PDFR (les pays émergents se situant dans un moyen terme). Cette différence est supérieure à 30 % pour les pays avancés et elle est environ de 20 % pour les PDFR (graphique 16). Des systèmes informatiques modernes sont également indispensables pour améliorer la productivité et l'efficacité du personnel, notamment pour gérer les entreprises multinationales qui ont accès aux technologies les plus récentes et encourager le passage au numérique.

Graphique 15. Ancienneté du personnel dans les administrations fiscales, Moyenne 2018–20
(En pourcentage du total des effectifs)



Source : calculs des auteurs sur la base du CIA, du FMI, de l'IOTA et de l'OCDE (2022)

En veillant à ce que les administrations fiscales soient indépendantes de toute ingérence politique, on réduit les comportements de recherche de rente. Par exemple, pour garantir l'autonomie, certains pays ont décidé que le directeur de l'administration fiscale rendra compte au ministère des Finances par l'intermédiaire d'un conseil d'administration indépendant. Pour compenser cette indépendance nécessaire, les États doivent garantir la responsabilité et la transparence, fondement de la confiance du public dans un système fiscal équitable. Les observations indiquent que les administrations fiscales des PDFR sont à la traîne en ce qui concerne la responsabilité (graphique 17, P9). Un contrôle efficace, comprenant des audits internes et externes, joue un rôle déterminant pour la gouvernance des administrations fiscales.

Le renforcement de la coopération entre les administrations fiscales et douanières pourrait tirer parti des données et améliorer l'efficacité et l'efficience de l'encaissement des recettes. Si elles disposent de mécanismes de gouvernance et de gestion (par exemple, des accords de coopération, des passerelles d'échange de données), les différentes administrations fiscales peuvent travailler en coopération. L'intégration des deux administrations est également une voie que certains pays ont suivie. Sur les 166 pays qui ont fourni des données pour l'Enquête internationale sur l'administration des recettes (ISORA) de 2021, 40 % ont une administration intégrée (34 % des PDFR, 44 % des pays avancés), ce qui semble indiquer que la raison d'être de l'intégration dépend fortement de la situation du pays. Par exemple, il existe de fortes tendances régionales : 58 % des administrations fiscales et des administrations douanières d'Afrique subsaharienne travaillent conjointement, contre 26 % dans les Amériques.

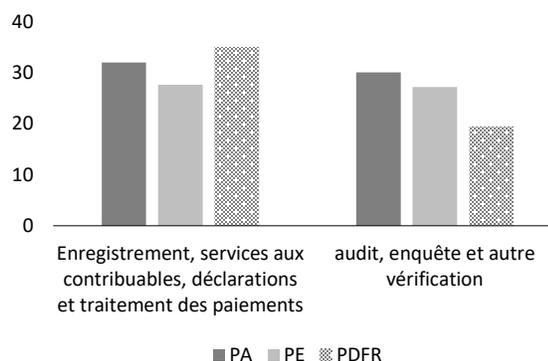
Gestion du risque de non-observance

Le découpage de la population des contribuables en segments présentant des caractéristiques similaires et l'organisation de l'administration fiscale autour de ces segments peuvent contribuer

Graphique 16. Répartition du personnel dans les administrations fiscales

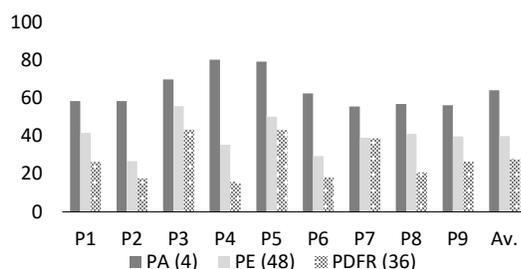
Moyenne 2018–21

(En pourcentage de l'ensemble du personnel)



Source : calculs des auteurs sur la base du CIAT, du FMI, de l'IOTA et de l'OCDE (2022)

Graphique 17. Scores moyens de l'indice pour différents groupes d'administrations fiscales



Source : calculs des auteurs sur la base des données du TADAT.

Note : « Av. » est la moyenne de tous les scores P.

P1 : intégrité de la base des contribuables enregistrés ; P2 : gestion efficace du risque ; P3 appui à l'observance volontaire ; P4 : dépôt dans les délais des déclarations fiscales ; P5 : paiement des impôts dans les délais ; P6 : exactitude des déclarations ; P7 : résolution efficace des litiges fiscaux ; P8 : efficacité de l'administration fiscale ; P9 : responsabilité et transparence.

positivement à la gestion du risque de non-observance. La segmentation par taille, rentabilité, niveau de revenu etc. est un élément fondamental d'une gestion plus large du risque de non-observance qui promeut des services aux contribuables adaptés à un ensemble de caractéristiques communes et des sanctions ciblées visant les contribuables qui ont le plus de risques de ne pas respecter les obligations fiscales. D'après les indicateurs du TADAT relatifs aux domaines de résultats de performance²³, les PDFR accusent un retard considérable par rapport aux pays émergents et aux pays avancés dans la mise en œuvre de la gestion du risque (graphique 17, P2).

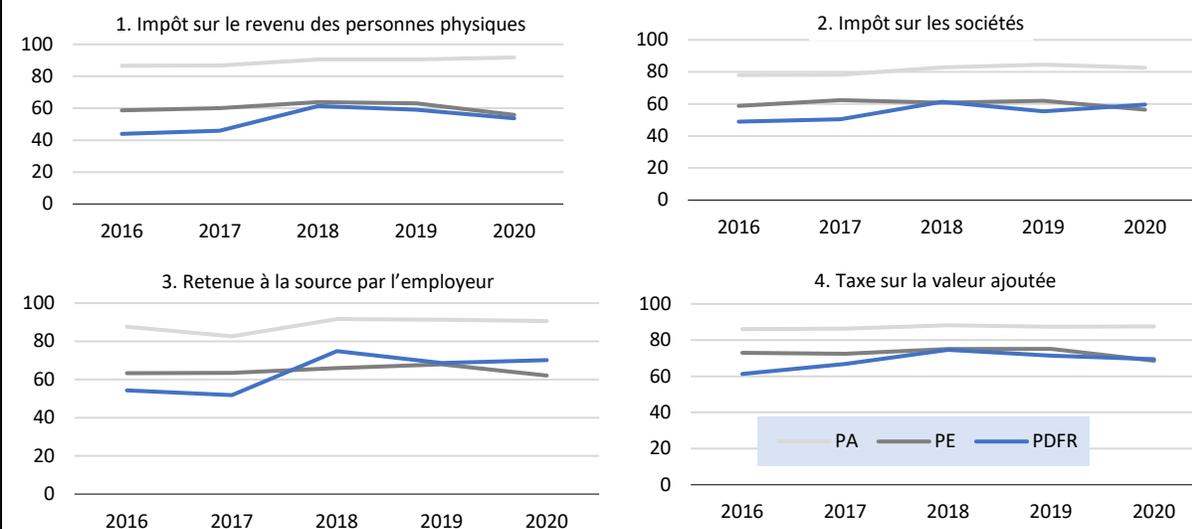
Les administrations fiscales modernes favorisent au maximum l'observance volontaire grâce à une approche intégrée et holistique alliant des mesures de prévention, des mesures de détection et des mesures correctives. Les stratégies relatives aux services aux contribuables, y compris les mesures visant à réduire les coûts d'observance, sont un élément essentiel de cette approche (par exemple, la simplification des procédures de tenue de registres et de déclaration pour les petites entreprises ; les déclarations fiscales préremplies). Là encore, il existe une grande marge d'amélioration dans les PDFR (graphique 17, P3).

Dématérialisation et analyse

Dans les administrations fiscales des PDFR, la dématérialisation des opérations de base, à savoir la notification, la facturation, les formulaires préremplis, la déclaration et le paiement, les évaluations, reste faible. Les taux de dépôts dans les délais restent inférieurs aux taux des pays avancés mais sont proches de ceux des pays émergents, notamment en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques (graphique 18). Cette constatation est également confirmée par les évaluations du TADAT. Les PDFR sont également en retard par rapport aux autres groupes de pays pour ce qui est de la déclaration par voie électronique et de l'utilisation des données des tiers dans les déclarations fiscales préremplies (graphique 19), bien que l'écart se soit réduit. Selon une étude empirique récente, une adoption plus large de la dématérialisation dans les administrations fiscales va de pair avec des recettes plus élevées et une réduction de l'écart d'observance en matière de TVA (Bellon *et al.* 2022, Mengistu et Nose 2023). La dématérialisation n'est donc pas seulement un investissement qui améliore l'efficacité ; elle pourrait aussi accroître les recettes à politique fiscale égale.

²³ L'outil d'évaluation diagnostique de l'administration fiscale TADAT) produit une évaluation objective et normalisée de la performance de l'administration fiscale d'un pays et facilite la conception d'initiatives de réforme de l'administration fiscale (voir <https://www.tadat.org>). Les données ont été rassemblées à partir d'évaluations réalisées entre 2014 et 2022.

Graphique 18. Taux de dépôt dans les délais des déclarations d'impôt, 2016–20
(En pourcentage des déclarations d'impôt attendues)



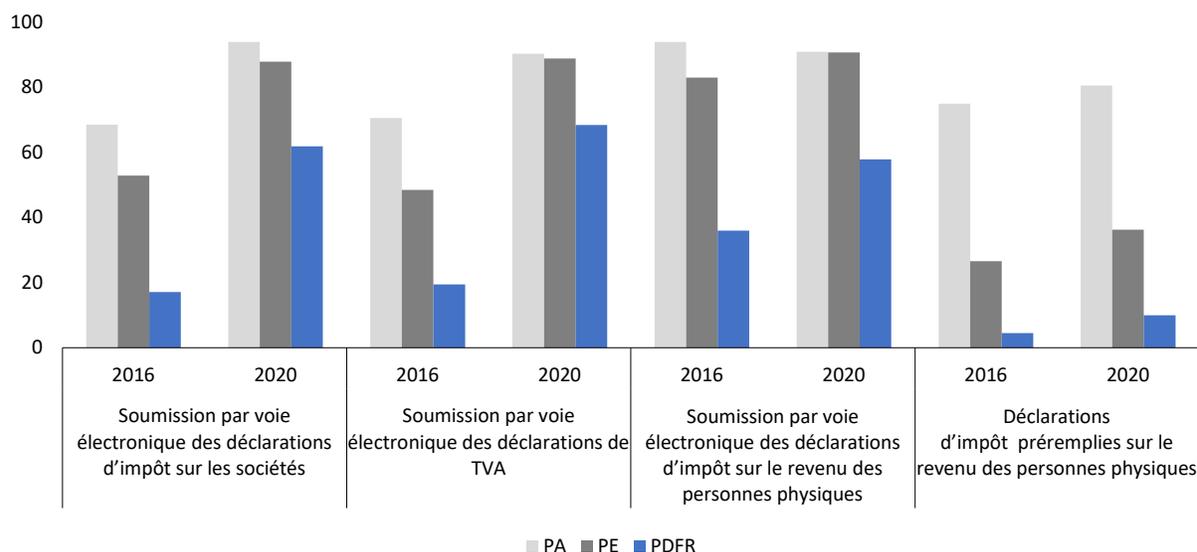
Avec la dématérialisation, les données et l'analyse deviennent la pierre angulaire d'opérations efficaces et efficaces pour les administrations fiscale et douanière. Au-delà des données propres habituelles (données communiquées directement par les particuliers et les entreprises), la dématérialisation et, plus largement, le déploiement des GovTech²⁴ peuvent produire des données issues des transactions, notamment grâce aux dispositifs fiscaux électroniques (par exemple, la facturation électronique en temps réel). L'échange automatique d'informations²⁵ peut aussi avoir son importance pour gérer le risque que les transactions et les investissements internationaux font peser sur la base d'imposition, mais l'expérience montre qu'il est encore difficile de déterminer si les PDFR ont intérêt à y participer (FMI 2023a, OCDE 2022).

²⁴ La dématérialisation désigne généralement l'automatisation des processus existants. Les GovTech englobent de nouveaux processus, y compris la production de nouvelles données (Mengistu et Nose 2023).

²⁵ Les pays ont collaboré à l'élaboration de cadres visant à faciliter et à normaliser les échanges internationaux d'informations à des fins fiscales. Ces cadres multilatéraux, dont la Norme commune de déclaration de l'OCDE/G20 et l'échange de rapports pays par pays, ont pour objectif de permettre aux États d'avoir accès à de nouvelles informations sur les activités à l'étranger de leurs contribuables.

Graphique 19. Administrations fiscales proposant des déclarations d'impôt par voie électronique et des déclarations d'impôt préremplies sur le revenu des personnes physiques, 2016 par comparaison avec 2020

(En pourcentage de toutes les administrations fiscales ayant accès aux données d'ISORA)



Source : calculs des auteurs sur la base d'ISORA 2018 et d'ISORA 2021, <https://data.rafit.org>

C. Garantir un cadre juridique solide

L'élaboration d'une législation fiscale simple et efficace nécessite un cadre juridique clair. Pour les contribuables, la certitude fiscale a une incidence sur les décisions d'investissement et peut avoir des répercussions importantes sur la croissance économique. La législation fiscale est une composante essentielle de la certitude fiscale (FMI/OCDE 2019). Elle revêt une importance toute particulière dans les PDFR, où la certitude et la clarté fiscales, ainsi que le processus inclusif d'élaboration des politiques, doivent être protégées compte tenu de la relative faiblesse des institutions.

La conception de la législation fiscale nécessite de trouver un équilibre entre la simplicité et l'exhaustivité. Le meilleur moyen d'y parvenir est d'exiger que, dans toute disposition, la clause préliminaire énonce son principe fondamental, les écarts par rapport à ce principe étant ensuite expliqués dans les dispositions plus précises qui suivent. D'autres règles visant à permettre une mise en œuvre harmonieuse peuvent être incluses dans les règles et règlements complémentaires.

L'expérience montre qu'un processus législatif crédible doit présenter les caractéristiques suivantes :

- Un modèle tripartite de conception de la législation fiscale comprenant le ministère des Finances (en tant que principal organisme chargé de la politique fiscale et des questions juridiques connexes), les administrations fiscales et les parties prenantes non gouvernementales telles que le secteur privé et les organisations de la société civile.
- Les parties prenantes internes doivent être consultées au stade de la conception initiale et le public doit être consulté au sujet des projets de textes législatifs chaque fois que possible.

- La législation fiscale doit faire l'objet d'un débat, d'un examen ou d'une approbation par un organe législatif représentatif avant d'entrer en vigueur et il convient de surveiller les effets des nouvelles dispositions fiscales substantielles afin de s'assurer que la législation fonctionne comme prévu.
- Toutes les politiques fiscales doivent figurer dans la législation, sans exception. Sont compris les incitations fiscales, les abattements et les autres mesures qui se répercutent sur les recettes fiscales. Il est donc nécessaire de vérifier que le processus budgétaire et la contribution du ministère des Finances à l'élaboration de la législation fiscale ne sont pas compromis.
- La fréquence des modifications apportées à la législation fiscale doit être réduite au minimum et les modifications doivent être communiquées en temps voulu.

Un nombre croissant de pays adoptent des dispositions législatives concernant les procédures fiscales qui se distinguent de la législation fiscale pour gérer les aspects administratifs liés à plusieurs impôts. Cela pourrait simplifier l'observance et la rendre plus efficace, d'autant plus que l'interconnectivité des impôts est importante pour que les contribuables fassent preuve de civisme fiscal. Cela permet également aux décideurs d'assurer la stabilité relative de la législation fiscale dans le temps, mais cette pratique n'est pas encore répandue dans les PDFR.

V. Conclusions

Les PDFR ont besoin de recettes pour mener à bonne fin les ODD et gérer la viabilité de la dette. Selon les estimations, les PDFR ont besoin de recettes annuelles supplémentaires représentant 16 % de leur PIB pour atteindre les ODD à l'horizon 2030. La crise actuelle de la dette dans certains PDFR a renforcé l'urgence de la mobilisation des recettes. La collaboration internationale actuelle sur l'imposition des bénéficiaires des entreprises multinationales a fait naître l'espoir de recettes supplémentaires, mais celles-ci sont estimées modestes pour les PDFR. Les réformes relatives à la mobilisation des recettes doivent être axées sur les politiques fiscales nationales de base.

La marge de manœuvre pour collecter davantage de recettes dans les PDF, mesurée par leur potentiel fiscal, est considérable. Représentant environ 13,2 % du PIB en moyenne, les recettes fiscales des PDFR sont bien inférieures au niveau qu'elles pourraient atteindre (19,9 %), à structure économique et qualité des institutions comparables. Si l'efficacité des administrations publiques s'améliore pour atteindre celle des pays émergents, ce potentiel augmente encore de 2,3 points de pourcentage du PIB. Lorsqu'elles sont soutenues par une adhésion politique adéquate et qu'elles sont coordonnées de manière appropriée entre des politiques et des institutions complémentaires, les réformes peuvent se traduire par des recettes rapides et importantes, une plus grande progressivité de l'impôt et de meilleures incitations fournies aux agents économiques.

Il convient d'axer la création de capacités sur le développement des institutions fiscales.

L'investissement dans des unités de politique fiscale peut aider un pays à définir et à prioriser les réformes en fonction de données propres au pays et à être mieux à même de régler les questions transversales liées à l'élaboration de la politique fiscale, par exemple, le changement climatique, la politique industrielle. Si l'on veut améliorer l'observance, il faut renforcer et dématérialiser les administrations fiscales et par ailleurs veiller à ce que ces administrations ne soient pas soumises à des influences politiques, qu'elles continuent d'être gérées avec efficacité et qu'elles bénéficient d'un financement adéquat. L'utilisation accrue des services et processus numériques, la segmentation des contribuables et la gestion de l'observance fondée sur le risque sont

quelques exemples de réformes qui peuvent avoir un effet durable sur l'encaissement des recettes. Un cadre juridique transparent et solide est nécessaire pour garantir aux contribuables la certitude des résultats fiscaux.

La coordination joue un rôle déterminant pour améliorer la capacité fiscale. Compte tenu de l'importance attachée au contexte institutionnel plus large, il est essentiel d'établir des priorités et de coordonner avec soin les réformes entre les organismes publics participant à l'élaboration des politiques. Par exemple, il se peut que le cadre juridique de l'imposition doive être examiné en premier ; le système fiscal peut devoir être simplifié pour réduire le fardeau que font peser l'observance et la mise en œuvre. C'est pourquoi un cadre intégré comme la SRMT est particulièrement utile. En fin de compte, le succès des réformes de la politique et de l'administration fiscales contribue à la mise en place d'un cercle vertueux où la capacité fiscale et la capacité de l'État se renforcent mutuellement, les recettes additionnelles et l'amélioration des biens d'intérêt général renforçant les politiques et les institutions, ainsi que leur acceptation par le public.

Bibliographie

- Akanbi, O. A. 2019. "State Institutions and Tax Capacity: An Empirical Investigation of Causality." Working Paper 19/177, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Aslam, A., S. Delepiere, R. Gupta, and H. Rawlings. 2022. *Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa during the Pandemic*. Special COVID-19 Series, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Bastagli, F., D. Coady, and S. Gupta. 2005. "Fiscal Redistribution in Developing Countries: Overview of Policy Issues and Options." In *Inequality and Fiscal Policy*, edited by B. Clements, R. de Mooij, S. Gupta, and M. Keen. Washington, DC : International Monetary Fund.
- Bird, R.M., J. Martinez-Vazquez, and B. Torgler. 2006. "Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries." In *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*. New York: Springer Science+ Business Media, Inc. 284–357.
- Beer, S., M. Hearson, and J. Loeprick. Forthcoming. "Risky Treaties." International Monetary Fund, Washington, DC.
- Beer, S. D. Benedek, B. Erard, and J. Loeprick. 2022. "How to Evaluate Tax Expenditures." How-to Note 22/05, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Bellon, M., E. Dabla-Norris, S. Khalid, and F. Lima. 2022. "Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru." *J. Public Econ* 210: 104661.
- Benedek, D., J. C. Benítez, and C. Vellutini. 2022. "Progress of the Personal Income Tax in Emerging and Developing Countries." Working Paper 22/20, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Benedek, D., E. Gemayel, A. Senhadji, and A. Tieman. 2021. "A Post-Pandemic Assessment of the Sustainable Development Goals." Staff Discussion Note 2021/003, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Besley, T., and T. Persson. 2013. "Taxation and Development." In *Handbook of Public Economics*. Amsterdam : Elsevier, 51–110.
- Brondolo, J.D., and M. Konza. 2021. "Administering the Value-Added Tax on Imported Digital Services and Low-Value Imported Goods." Technical Note 2021/04, International Monetary Fund, Washington DC.
- Chang, E. S., E. Gavin, N. Gueorguiev, and J. Honda. 2020. "Raising Tax Revenue : How to Get More from Tax Administrations?" Working Paper 20/142, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Crandall, W., E. Gavin, and A. Masters. 2021. "Understanding Revenue Administration : International Survey on Revenue Administrations 2018." Departmental Paper 25, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Crivelli, E., and S. Gupta. 2014. "Resource Blessing, Revenue Curse ? Domestic Revenue Effort in Resource-Rich Countries." *European Journal of Political Economy* 35: 88–101.
- Cyan, M., J. Martinez-Vazquez, and V. Vulovic. 2013. "Measuring Tax Effort: Does the Estimation Approach Matter and Should Effort Be Linked to Expenditure Goals?" Working Paper 1308, International Center for Public Policy, Atlanta.
- de Mooij, R., and K. Abdel-Kader. 2020. "Tax Policy and Inclusive Growth." Working Paper 20/271, International Monetary Fund, Washington, DC.

- de Mooij, R., R. Fenochietto, S. Hebous, S. Leduc, and C. Osorio-Buitron. 2020. *Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic*, Special COVID-19 Series, International Monetary Fund, Washington, DC.
- de Mooij, R., and S. Hebous. 2017. "Curbing Corporate Debt Bias: Do Limitations to Interest Deductibility Work?" Working Paper 17/22, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Fenochietto, R., and C. Pessino. 2013. "Understanding Countries' Tax Effort." Working Paper 13/244, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Fuest, C., and G. R. Zodrow. 2013. *Critical Issues in Taxation and Development*. Cambridge, MA : MIT Press.
- Gaspar, V., D. Amaglobeli, M. Garcia-Escribano, D. Prady, and M. Soto. 2019. "Fiscal Policy and Development: Human, Social, and Physical Investments for the SDGs." Staff Discussion Note 19/03, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Gaspar, V., L. Jaramillo, and P. Wingender. 2016. "Tax Capacity and Growth: Is There a Tipping Point." Working Paper 16/234, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Greene, W. 2005. "Fixed and Random Effects in Stochastic Frontier Models." *Journal of Productivity Analysis* 23: 7–32.
- Grote, M. 2017. "How to Establish a Tax Policy Unit." How To Note, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Heady, C., and M. Mansour. 2019. "Tax Expenditures Reporting and its Use in Fiscal Management." How-to Note 19/01, International Monetary Fund: Washington, DC.
- Hutton, E. 2017. "The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation." Technical Notes and Manuals 17/04, International Monetary Fund, Washington, DC
- International Monetary Fund (IMF) Fiscal Affairs Department. 2022. World Longitudinal Revenue Database (WoRLD), Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF). 2011. *Revenue Mobilization in Developing Countries*. Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF). 2016. *Tax Policy, Leverage, and Macroeconomic Stability*. Policy Paper, Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF). 2017a. *Fiscal Monitor*. Washington, DC, October.
- International Monetary Fund (IMF). 2017 b. *Building Fiscal Capacity in Fragile States*. Policy Paper, Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF) and Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 2019. "Progress Report on Tax Certainty." Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF). 2021. *Fiscal Monitor*. Washington, DC, October.
- International Monetary Fund (IMF). 2022. *Fiscal Monitor*. Washington, DC, April.
- International Monetary Fund (IMF). 2023a. *International Corporate Tax Reform*. Policy Paper, Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF). 2023 b. *Fiscal Monitor*. Washington, DC, April.
- Keen, M., and S. Slemrod. 2017. "Optimal Tax Administration." *Journal of Public Economics* 152: 133–42.

- Klemm, A., and L. Liu, 2019. "The Impact of Profit Shifting on Economic Activity and Tax Competition." Working Paper 2019/287, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Mansour, M., P. Petit, and F. Sawadogo. 2023. "How to Design Excise Taxes on Alcoholic Beverages?" How To Note 2023/004, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Mansour, M., and J. L. Schneider. 2019. "How to Design Tax Policy in Fragile States." How To Note 19/04, International Monetary Fund, Washington DC.
- Martinez-Vazquez, J., B. Moreno-Dodson, and V. Vulovic. 2012. "The Impact of Tax and Expenditure Policies on Income Distribution: Evidence from a Large Panel of Countries." Working Paper Series, International Center for Public Policy, Atlanta.
- McNabb, K., M. Danquah, and A. M. Tagem. 2021. "Tax Effort Revisited: New Estimates from the Government Revenue Dataset." UN-WIDER Working Paper, United Nations University World Institute for Development Economics Research, Helsinki.
- Mengistu, A., and M. Nose. 2023. "Digitalization and Macro-Fiscal Implications: A Cross-Country Perspective." Technical Note, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 2022. *Roadmap on Developing Countries and International Taxation: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Paris.
- Parry, I., S. Black, and N. Vernon. 2021. "Still Not Getting Prices Right: A Global and Country Update of Fossil Fuel Subsidies." Working Paper 21/236, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Petit, P., M. Mansour, and P. Wingender. 2021. "How to Apply Excise Taxes to Fight Obesity." How-to Note 21/08, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Petit, P., and J. Nagy. 2016. "How to Design and Enforce Tobacco Excises?" How-to Note 16/03, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Platform for Collaboration on Tax (PCT). 2022. *Progress Report 2022*. Washington, DC.
- Platform for Collaboration on Tax (PCT). 2021. *Toolkit on Tax Treaty Negotiations*. Washington, DC.
- Platform for Collaboration on Tax (PCT). 2015. *Options for Low-Income Countries Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment, A Report to the G-20 Development Working Group*. Washington, DC.
- Redonda, A., C. von Haldenwang, and F. Aliu. 2022. *Global Tax Expenditures Database*. German Development Institute, Bonn.
- Warwick, R., T. Harris, D. Phillips, M. Goldman, J. Jellema, G. Inchauste, and K. Goraus-Tańska. 2022. "The Redistributive Power of Cash Transfers vs. VAT Exemptions: A Multi-Country Study." *World Development* 151 : 105742.

Annexe 1. Estimation du potentiel fiscal et de l'effort fiscal à l'aide de l'analyse de frontière stochastique

Les estimations de capacité fiscale et d'effort fiscal sont dérivées de la modélisation de l'analyse stochastique de frontière (AFS). La différence entre les modèles AFS et les approches de régression classiques est que les modèles AFS partent du principe que l'erreur aléatoire est unilatérale alors que les approches de régression classiques supposent l'existence d'une erreur bilatérale d'observation normalement distribuée (Martinez-Vazquez, Moreno-Dodson et Vulovic 2012). Par conséquent, dans un cadre AFS, un pays s'écarte de son plus haut niveau observé d'encaissement de recettes fiscales uniquement en cas de contre-performance, alors qu'une approche de régression classique produit des potentiels de recettes qui réduisent au minimum à la fois les résidus positifs et négatifs par rapport aux valeurs observées, qui ne sont donc pas les maximums observés pour des valeurs données des variables explicatives. L'AFS modélise une fonction de production dans laquelle les intrants sont transformés en recettes fiscales et suppose que les recettes encaissées par les pays sont inférieures à ce qu'elles pourraient être en raison d'inefficiencies (E_i) et de chocs aléatoires v_{it} .

$$TR_{it} = f(X_{it}, \beta) \cdot E_{it} \cdot \exp V_{it}; \quad (1)$$

où TR_{it} désigne les recettes fiscales et les cotisations de sécurité sociale pour le pays i dans l'année t en pourcentage du PIB, X_{it} est un ensemble d'intrants, β est un vecteur de coefficients et E_{it} représente le niveau d'inefficience, qui peut donner des valeurs comprises entre 0 et 1, tandis que V_{it} désigne des chocs aléatoires pour l'encaissement, qui sont normalement distribués et indépendants de l'inefficience. Si E est égal à 1, le pays encaisse le maximum de recettes fiscales qu'il peut encaisser, en utilisant les intrants X_i .

Considérant que le logarithme naturel de l'équation (1) constitue la base du modèle économétrique

$$\ln(TR_{it}) = \ln[f(X_{it}, \beta)] + \ln(E_{it}) + v_{it}; \quad (2)$$

Supposant que la fonction intrants des recettes fiscales $[f(X_{it}, \beta)]$ est linéaire et définissant le facteur d'inefficience comme $u_{it} = -\ln(E_{it})$:

$$\ln(TR_{it}) = \alpha + \sum \beta \ln(X_{it}) + v_{it} - u_{it}. \quad (3)$$

où v_{it} est une erreur d'observation normale et u_{it} est également modélisé comme une erreur d'observation normale (positive)²⁶.

La méthode d'estimation employée dans la présente note utilise un modèle d'inefficience variable dans le temps pour des données de panel qui tient compte de l'hétérogénéité de l'encaissement des impôts en incluant des covariables observées pour expliquer la frontière fiscale. Les paramètres de la frontière stochastique et de l'inefficience sont estimés simultanément afin d'éviter les biais. L'hétérogénéité non observée qui ne varie pas dans le temps est prise en compte dans un modèle d'« effets aléatoires réels ». (Greene 2005)²⁷.

L'hétérogénéité non observée est interprétée comme une absence d'effort fiscal, ce qui donne à penser que

²⁶ Certaines spécifications de l'effort fiscal modélisent le facteur d'inefficience comme expliqué par un ensemble de variables exogènes spécifiques (McNabb, Danquah et Tagem 2021).

²⁷ Il importe de noter que le choix de la modélisation de l'hétérogénéité qui ne varie pas dans le temps, non observée dans l'AFS peut avoir une incidence importante sur l'ampleur estimée de l'inefficience.

l'influence des facteurs non observés pourrait être contrée par des mesures de politique et d'administration fiscales.

Données

L'estimation a recours à un ensemble de données longitudinales pour 157 pays couvrant la période 1990–2021. Les principales sources utilisées sont l'ensemble de données WoRLD pour les recettes fiscales et les cotisations de sécurité sociale, tandis que le reste des intrants employés (X_i) est tiré de l'ensemble de données des Perspectives de l'économie mondiale (WEO), des Indicateurs du développement dans le monde (WDI) de la Banque mondiale et de l'ensemble de données des Indicateurs mondiaux de la gouvernance de la Banque mondiale.

La variable dépendante correspond aux recettes fiscales, sans compter les cotisations de sécurité sociale, étant donné que celles-ci ne sont pas faciles à trouver pour la plupart des PDFR et que leur utilisation en tant que régimes d'assurance varie d'un pays à l'autre. Les principales variables explicatives sont le PIB par habitant en dollars constants, le PIB par habitant au carré, la taille du secteur agricole en pourcentage du PIB, l'ouverture aux échanges (importations plus exportations en pourcentage du PIB), l'efficacité de l'État et le score de perception de la corruption dans le secteur public, le tout sous forme de logarithme naturel. Le terme d'inefficacité est modélisé comme une variable positive aléatoire. Il s'agit d'un ensemble de variables couramment utilisées dans la littérature empirique (Bird, Martinez et Torgler 2006, Cyan, Martinez-Vasquez et Vulovic 2013, Fenchietto et Pessino 2013) pour lesquelles les données ont une couverture plus large, mais toujours imparfaite. On trouvera des statistiques récapitulatives dans le tableau 1 de l'annexe.

Tableau 1 de l'annexe. Statistiques récapitulatives

Variable	Échantillon total					
	Observée	Moyenne	Écart-type	Minimale	Maximale	Source
Recettes fiscales	5 401	16,9	10,8	0,0	53,4	WoRLD
PIB constant par habitant in PPA	5 721	17 595,4	19 987,3	436,7	161 971,5	WEO
Agriculture % du PIB	5 415	13,2	12,4	0,0	79,0	WDI
Commerce en pourcentage du PIB	5 195	85,5	53,1	0,0	442,6	WDI
Indice de perception de la corruption	5 189	0,5	0,3	0,0	1,0	QOG
Efficacité de l'État	4 296	0,0	1,0	-2,5	2,4	WDI
Indice de perception de la possibilité de se faire entendre et de l'obligation de rendre des comptes	4 329	49,1	28,7	0,0	100,0	WDI
	Pays avancés					
Recettes fiscales	1 082	24,6	8,3	9,0	50,3	WoRLD
PIB constant par habitant in PPA	1 137	44 005,6	19 656,6	9 600,9	161 971,5	WEO
Agriculture % du PIB	1 019	2,3	1,6	0,0	10,9	WDI
Commerce en pourcentage du PIB	1 130	111,8	82,5	15,8	442,6	WDI
Indice de perception de la corruption	1 072	0,1	0,1	0,0	0,3	QOG
Efficacité de l'État	851	1,4	0,5	0,1	2,4	WDI
Indice de perception de la possibilité de se faire entendre et de l'obligation de rendre des comptes	874	84,4	13,6	33,3	100,0	WDI
	Pays émergents					

Recettes fiscales	2 715	16,6	8,9	0,0	48,4	WoRLD
PIB constant par habitant in PPA	2 892	15 883,7	15 198,7	996,9	111 454,1	WEO
Agriculture % du PIB	2 758	9,4	7,2	0,1	52,3	WDI
Commerce en pourcentage du PIB	2 579	85,0	38,1	0,0	275,0	WDI
Indice de perception de la corruption	2 363	0,5	0,2	0,0	1,0	QOG
Efficacité de l'État	2 113	-0,1	0,6	-2,1	1,6	WDI
Indice de perception de la possibilité de se faire entendre et de l'obligation de rendre des comptes	2 156	47,3	24,8	0,0	93,7	WDI
Pays en développement à faire revenu						
Recettes fiscales	1 604	12,1	7,3	0,4	53,4	WoRLD
PIB constant par habitant in PPA	1 692	2 773,7	1 739,3	436,7	14 233,9	WEO
Agriculture % du PIB	1 638	26,4	12,1	1,0	79,0	WDI
Commerce en pourcentage du PIB	1 486	66,3	35,7	0,8	348,0	WDI
Indice de perception de la corruption	1 754	0,7	0,2	0,1	1,0	QOG
Efficacité de l'État	1 332	-0,9	0,5	-2,5	0,8	WDI
Indice de perception de la possibilité de se faire entendre et de l'obligation de rendre des comptes	1 299	28,2	17,7	0,0	87,0	WDI

La corrélation attendue avec les recettes fiscales est la suivante : le PIB par habitant est la variable la plus utilisée dans l'estimation du potentiel fiscal. C'est une mesure indirecte du développement économique d'un pays. Une corrélation positive est attendue en raison d'une plus grande capacité de paiement dans une société ayant des revenus plus élevés. Le PIB par habitant au carré tient compte d'une corrélation non linéaire entre les recettes fiscales et le PIB par habitant. Le signe attendu est négatif, ce qui signifie que l'augmentation des recettes fiscales diminue à mesure que le revenu augmente.

L'agriculture, en pourcentage du PIB, est un secteur difficile à imposer, qui est souvent exonéré de TVA ou d'impôts sur le revenu. De plus, ce secteur est caractérisé par de petits producteurs (Fenochietto et Pessino 2013). C'est donc également une mesure indirecte du secteur informel. Une corrélation négative est attendue. L'ouverture aux échanges prend en compte la taille des exportations et des importations dans un pays. Elle a jusqu'ici été considérée comme ambiguë, étant donné qu'une plus grande mobilité des biens et des facteurs de production représente pour une large part une mobilité accrue de l'assiette fiscale, ce qui réduit potentiellement les recettes. Toutefois, l'augmentation des échanges va de pair avec une économie plus dynamique. En outre, il existe peu d'endroits dans un pays où les échanges de marchandises sont taxés et il est de ce fait relativement facile de les encaisser, ce qui permet d'augmenter les recettes. Une corrélation positive est donc attendue, comme on le constate souvent dans la littérature.

Enfin, la corruption est censée avoir une corrélation négative avec l'encaissement des recettes fiscales, compte tenu de son effet préjudiciable sur la moralité et l'observance fiscales.

Résultats empiriques

Les estimations de capacité fiscale et d'effort fiscal sont dérivées de la comparaison de l'expérience observée dans d'autres pays pendant environ trois décennies. L'objectif était d'estimer le niveau le plus élevé de recettes fiscales observé compte tenu de la structure économique d'un pays et d'autres conditions régnant dans le pays.

Les observations du modèle préféré sont cohérentes avec d'autres travaux empiriques (annexe tableau 2, colonne (1)). Le signe et l'amplitude des coefficients résistent bien à l'inclusion d'autres variables comme une variable fictive pour les pays producteurs de pétrole et les subventions. L'inclusion du pétrole a été préjudiciable à la frontière fiscale, comme le montrent les coefficients dans les colonnes (3) et (4). Bien que le coefficient pour les subventions dans la colonne (2) soit positif et statistiquement significatif, son intervalle de confiance s'étend jusqu'à des chiffres négatifs et il n'est donc pas possible d'affirmer catégoriquement qu'il ne réduit pas la frontière fiscale. Le signe et l'amplitude des coefficients résistent bien à l'inclusion du modèle de perception de la corruption.

L'inclusion de variables telles que l'efficacité de l'État, une variable normalisée avec une moyenne de 0 qui tient compte de la perception de la qualité des services publics, de la qualité de la fonction publique et de son degré d'indépendance par rapport aux pressions politiques, de la qualité de l'élaboration et de la mise en œuvre des politiques, a donné des résultats inattendus. Elle a introduit un biais dans le signe et l'amplitude des coefficients dans la spécification préférée (colonne 6). Toutefois, un examen plus approfondi montre un degré élevé de corrélation entre le PIB par habitant et cette variable. Lorsqu'on faisait tourner le modèle sans le PIB par habitant, l'efficacité de l'État présentait les signes attendus (colonne 5).

Annexe tableau 2. Coefficients de l'analyse de frontière stochastique

Variabes	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
In_PIB par habitant	2,418*** (0,0609)	2,625*** (0,0946)	2,497*** (0,0791)	2,754*** (0,133)		2,564*** (0,0755)
In_PIB par habitant au carré	-0,127*** (0,00346)	-0,137*** (0,00527)	-0,131*** (0,00430)	-0,143*** (0,00746)		-0,134*** (0,00414)
In_agriculture	-0,0583*** (0,00822)	-0,0309*** (0,0115)	-0,0563*** (0,00968)	-0,0379*** (0,0106)	-0,1446*** (0,0146)	-0,0633*** (0,0118)
In_commerce_PIB	0,148*** (0,0102)	0,0961*** (0,0131)	0,138*** (0,0109)	0,103*** (0,0119)	0,1290*** (0,01571)	0,0944*** (0,00908)
In_corruption du secteur public	-0,0707*** (0,00530)	-0,0835*** (0,00941)	-0,0197*** (0,00500)	-0,0547*** (0,00845)		
In_subventions		0,00542*** (0,00159)		0,00544*** (0,00155)		
In_effcacité de l'État					0,1340** (0,0646)	-0,151*** (0,0492)
Pétrole			-0,842*** (0,0181)	-0,282*** (0,0219)		
Constant	-9,334*** (0,266)	-10,08*** (0,457)	-9,377*** (0,361)	-10,71*** (0,582)	3,005*** (0,1402)	-9,478*** (0,341)
Usigma	-3,318*** (0,0446)	-3,548*** (0,0539)	-3,323*** (0,0453)	-3,589*** (0,0554)	-3,055*** (0,0456)	-3,698*** (0,0554)
Vsigma	-5,179*** (0,0682)	-5,393*** (0,0823)	-5,166*** (0,0697)	-5,313*** (0,0814)	-5,328*** (0,0811)	-5,159*** (0,0748)
Nombre d'observations	4 146	2 822	4 146	2 822	3 489	3 436
Nombre de pays	157	144	157	144	174	169

Source : calculs des auteurs.

Note : Ajustement à l'aide de la commande spanel de Stata avec l'option True Random Effect. Usigma est la moyenne de u_{it} et Vsigma est la moyenne de v_i dans l'équation 3. Erreurs types entre parenthèses. *** $p < 0,01$ ** $p < 0,05$ * $p < 0,1$.



PUBLICATIONS

Building Tax Capacity in Developing Countries (French)

Staff Discussion Note No. SDN/2023/006