

# Taxation optimale et réformes fiscales dans les PED

*Une revue de littérature tropicalisée.*

*Jean-François GAUTIER*

## **RESUME**

Les pays en développement sont acculés depuis le début des années 80 à une nécessaire réforme de leurs systèmes fiscaux. Ces réformes fiscales doivent atteindre deux objectifs : elles doivent permettre d'accroître la pression fiscale d'une part, et de substituer des impôts prélevés sur le marché domestique aux taxes sur le commerce extérieur (la transition fiscal-douanière) d'autre part. On peut considérer que nous sommes actuellement au cœur de ce processus pour le plus grand nombre des Etats Africains. La réforme de la fiscalité intérieure s'est très vite focalisée sur le développement de la TVA. L'augmentation de la pression fiscale domestique ne peut pas être menée à bien sans se soucier des distorsions que la fiscalité produit sur les équilibres de marché (efficacité), ni sur son impact redistributif (équité). Il est alors nécessaire de recourir à un outil théorique pour guider les réformes fiscales dans un sens optimal, i.e. dans un sens où les réformes provoqueront une distorsion faible (voire positive) sur les équilibres économiques, tout en réduisant les inégalités sociales. La théorie de la « fiscalité optimale » fournit le cadre de référence. Elle permet en effet de définir les taux de taxation « optimaux » qui permettent de maximiser le bien-être collectif pour un niveau de recettes fiscales donné. Ce papier a pour objectif de mettre en regard la théorie de la fiscalité optimale et les réformes appliquées sur le terrain. Il semble que c'est principalement le critère d'efficacité, plutôt que celui de l'équité qui a prévalu dans la mise en œuvre des réformes.

## **ABSTRACT**

Since the beginning of the 80's, the developing countries have been forced to launch a fiscal reform. Most African countries are currently right in the middle of this reform process. This reform has two objectives: first, to increase fiscal pressure; second, to substitute domestic taxes to custom and excise duties. The reform of domestic taxes very quickly focussed on the implementation of VAT. When domestic taxes are increased, the distortive impact on market equilibria (=efficiency effect) as well as the redistributive impact (=equity effect) of the increase has to be taken into account. In order to do so, a theoretical framework is needed to help design fiscal policies based on optimality criteria: that is implementing taxes having a small distortive impact on market equilibria, while reducing social inequalities. The optimal tax theory provides us with a reference framework: it allows the definition of « optimal » tax rates, which lead to the maximisation of collective welfare for a given level of fiscal receipts. This paper tries to evaluate reforms applied in developing countries using criteria based on the optimal tax theory. It seems that it is mainly the efficiency criterion, rather than the equity one, which prevailed when these reforms were implemented.

## Table des matières

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>4</b>
<b>1. FISCALITE INDIRECTE OPTIMALE : LE CONSOMMATEUR</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1. Incidence de la fiscalité indirecte : La règle de Ramsey</b> .....	<b>5</b>
<b>1.2. Fiscalité optimale : relation entre incidence et équité</b> .....	<b>8</b>
<b>1.3. Optimalité d'un taux uniforme des taxes indirectes</b> .....	<b>10</b>
1.3.1. Problème théorique .....	10
1.3.2. Problème d'équité horizontale .....	11
1.3.3. Critiques des résultats théoriques.....	11
<b>1.4. Fiscalité indirecte et redistribution : résultat empiriques</b> .....	<b>11</b>
1.4.1. Estimation empirique d'un système de taxation indirecte optimale. ....	12
1.4.2. Réformes de la fiscalité indirecte dans les PED.....	12
1.4.3. Impact des systèmes de TVA sur l'équité dans les PED.....	13
1.4.4. Equité horizontale versus équité verticale.....	15
<b>1.5. Conclusion sur la fiscalité indirecte optimale du consommateur</b> .....	<b>16</b>
<b>2. FISCALITE INDIRECTE OPTIMALE : LE PRODUCTEUR</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1. Théorie : fiscalité optimale et efficacité de la production</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2. TVA et efficacité des schémas de production</b> .....	<b>17</b>
2.2.1. La taxe sur le chiffre d'affaires et la TVA. ....	18
2.2.2. Droit d'accises et TVA.....	18
<b>2.3. Les réformes des tarifs douaniers</b> .....	<b>19</b>
2.3.1. Fiscalité optimale indirecte en économie ouverte.....	19
2.3.2. Description des réformes fiscalo-douanières dans les PED.....	20
<b>2.4. Les contraintes à la réduction des droits de douanes</b> .....	<b>22</b>
2.4.1. Poids mort et coût de collecte des taxes.....	22
2.4.2. Effets redistributifs de la transition fiscalo-douanière .....	23
2.4.3. La contrainte budgétaire de la transition fiscalo-douanière.....	24
<b>CONCLUSION</b> .....	<b>25</b>
<b>REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES</b> .....	<b>27</b>

## Liste des tableaux

<i>Tableau n° 1-1 : Taux de taxation indirecte en Afrique</i> .....	<i>13</i>
<i>Tableau n° 2-1 : DTI sur importations</i> .....	<i>21</i>
<i>Tableau n° 2-2 : Variation des DTI et des taux de pression</i> .....	<i>22</i>

## INTRODUCTION

Cette étude a pour but de présenter les bases théoriques qui permettent de guider l'analyse des systèmes fiscaux. Il s'agit ici de préciser principalement le concept de fiscalité optimale qui nous permettra ensuite de commenter - de juger - les principales politiques fiscales qui ont été menées récemment dans les PED (abaissement des tarifs douaniers, introduction et élargissement de la TVA).

La revue de littérature effectuée ici nous sert à introduire les principaux concepts «de base ». A ce titre, elle n'a pas la prétention d'être une revue exhaustive des développements de la théorie de la fiscalité optimale ou de la théorie des réformes fiscales (revues qui existent déjà par ailleurs : Atkinson et Stiglitz 1980, Auerbach 1985, Ahmad et Stern 1991, Myles 1995 pour des ouvrages complets).

Nous avons en outre fait le choix de traiter essentiellement les questions portant sur la fiscalité indirecte. Ceci est motivé par deux raisons : Premièrement, les réformes fiscales ont principalement porté sur le système de taxation indirecte. Ensuite, la fiscalité indirecte est prépondérante dans les recettes fiscales des PED (et plus particulièrement celle des pays africains) et donc influence plus particulièrement les équilibres économiques. En moyenne, les taxes indirectes contribuent à hauteur de 70 % des recettes fiscales dans les PED (Burgess et Stern 1993, Abed 1998), tandis que cette part est comprise entre 30 à 35 % dans les pays de l'OCDE (OCDE 1998).

L'introduction d'une taxe dans l'économie entraîne des distorsions aussi bien sur les comportements de consommation, que sur ceux de production. Pour cette raison, nous avons choisi de suivre le plan suivant : La première partie expose la théorie de la fiscalité optimale appliquée au consommateur. Une revue des principes et des effets des réformes fiscales menées dans les économies en développement est aussi présentée. Nous cherchons à montrer de manière concomitante dans quelle mesure ces réformes sont en adéquation avec la théorie. La deuxième partie développe de la même manière l'analyse théorique, puis empirique de la fiscalité optimale, mais sous l'angle, cette fois, du producteur.

### 1. FISCALITE INDIRECTE OPTIMALE : LE CONSOMMATEUR

La théorie de la fiscalité optimale représente la recherche d'un système de taxation qui minimise la perte de bien-être collectif, et permettant de respecter une contrainte budgétaire exogène de l'Etat. Deux critères sont sous-jacents dans l'analyse de la perte de bien-être collectif :

- Le « poids mort » représente la perte nette de bien-être collectif. On rappelle qu'il est mesuré par la différence entre le revenu de l'Etat et la perte de surplus des consommateurs (ou des producteurs) lorsqu'une taxe est introduite dans un marché. Le « *premier théorème de la théorie du bien-être* » montre en effet que tout équilibre concurrentiel est efficace au sens de Pareto. Si l'Etat ne peut pas observer parfaitement toutes les caractéristiques des individus, son intervention sur un marché créera une distorsion qui déplacera l'équilibre économique vers un état sous - optimal au sens de Pareto. Autrement dit, le recours à un impôt «forfaitaire » (lump-sum tax) est a priori impossible, les instruments fiscaux et l'équilibre recherchés sont « de second rang ». On parlera alors de « critère d'efficacité » ou « d'incidence » lorsque l'on cherche à minimiser ce poids mort.

Le « critère d'équité » permet de distribuer «équitablement » le poids mort total entre les individus. La répartition du poids mort entre les individus dépend alors du degré d'aversion aux inégalités choisi (i.e. le poids relatif donné aux individus les plus pauvres).

## 1.1. Incidence de la fiscalité indirecte : La règle de Ramsey

Nous verrons par la suite que la minimisation du poids mort total d'une part et la réduction des inégalités de l'autre sont deux objectifs antagonistes. Le problème de la fiscalité optimale est alors d'arbitrer entre les deux critères efficacité et équité. Pour exposer ce problème, nous présenterons dans un premier temps les caractéristiques d'un système fiscal maximisant l'efficacité, système communément connu sous le nom de «règle de Ramsey». Le cadre multi-agents permettra ensuite de présenter les caractéristiques d'une fiscalité optimale intégrant les deux critères d'efficacité et d'équité.

L'analyse de l'incidence de la fiscalité a été initialement développée par Ramsey (1927). Le cadre d'hypothèses est standard : Les marchés sont concurrentiels et sans externalités. Les préférences des consommateurs et des producteurs sont convexes. Ces hypothèses impliquent que l'équilibre du marché est un optimum de Pareto (premier théorème du bien-être). La solution optimale des taux de taxation des biens obtenue par la résolution du programme de Ramsey (1927), connue sous le nom de «règle de Ramsey», est alors la solution qui minimise «l'incidence» de l'intervention de l'Etat. Par ailleurs, les hypothèses du modèle sont :

- Le cadre d'agent représentatif est retenu pour le consommateur. En revanche, il existe «n» entreprises produisant chacune un seul bien de consommation finale (soit n biens), avec un rendement constant des facteurs.
- Seuls les biens de consommation sont taxés, le travail ne l'est pas.
- La contrainte budgétaire du consommateur est une fonction linéaire des taux de taxation. Ceci suppose d'une part que le consommateur n'a de relations commerciales qu'avec les entreprises, de sorte que ces achats et ventes se font toutes au prix de consommation. D'autre part, le travail et la consommation sont deux arguments séparables de la fonction d'utilité du consommateur.
- Le cadre d'analyse est en équilibre partiel : Le prix au producteur reste inchangé, même lorsque les taux de taxation varient. Autrement dit, le poids de la taxe est entièrement supporté par le consommateur.

Le programme posé est alors le suivant :

$x_i$  et  $t_i$  sont respectivement la demande (volume) du consommateur et le taux de taxation du bien  $i$ . Soit  $R$  le revenu fiscal de l'Etat,  $R$  peut s'écrire :

$$(1) \quad R = \sum_{i=1}^n x_i t_i \quad (p \text{ est normé à } 1)$$

Les préférences du consommateur représentatif sont représentées par une fonction d'utilité indirecte dont les arguments sont : le prix des biens au consommateur ( $q_i$ ), le taux de salaire ( $w$ ) et un revenu forfaitaire ( $I$ ). L'hypothèse de rendements d'échelle constants et de concurrence pure et parfaite fait qu'il n'existe pas de profit qui soit redistribué aux ménages (profit nul). Ainsi, la fonction d'utilité indirecte s'écrit :

$$(2) \quad V = V(q_1, \dots, q_n, w, I) \quad (I \text{ est supposé nul par la suite})$$

Le programme de fiscalité optimale s'écrit mathématiquement :

$$(3) \quad \begin{cases} \max_{t_i} V = V(q_i, w, I) \\ s.c. \quad R = \sum_i t_i x_i \end{cases}$$

La résolution du programme s'obtient en passant par le Lagrangien ( $L$ ), on pose :

$$(4) \quad L = V(q_i, w, I) + I \left[ \sum_i t_i x_i - R \right]$$

La solution de  $t$  (vecteur des taux de taxation des biens) est alors donnée par :

$$(5) \quad \frac{\partial L}{\partial t_k} = 0 \Leftrightarrow \frac{\partial V(q_i, w, I)}{\partial q_k} + I \left[ x_k + \sum_i t_i \frac{\partial x_i}{\partial q_k} \right] = 0$$

(avec  $k, i$  les indices des biens. On note :  $\Delta q_k = \Delta t_k$ , car  $p$  constant)

Les dérivées de la fonction d'utilité indirecte et de la demande par rapport aux prix peuvent être réarrangées en utilisant l'identité de Roy et l'équation de Slutsky. Grâce à l'identité de Roy, on sait que :

$$(6) \quad \frac{\partial V}{\partial q_k} = - \frac{\partial V}{\partial I} x_k, \text{ (Pour simplifier, on notera par la suite } \mu \text{ l'utilité marginale du revenu.)}$$

Tandis que l'équation de Slutsky permet de décomposer la dérivée de la demande par rapport aux prix entre l'effet substitution et l'effet revenu :

$$(7) \quad \frac{\partial x_i}{\partial q_k} = \frac{\partial c_k}{\partial q_i} - x_k \frac{\partial x_i}{\partial I}$$

Où  $\frac{\partial c_k}{\partial q_i}$  est la variation de la demande compensée lorsque le prix varie (effet substitution)

et  $-x_k \frac{\partial x_i}{\partial I}$  la variation de la demande lorsque le revenu varie (effet revenu).

En substituant les équations (6) et (7) dans (5), et en simplifiant, on obtient la forme suivante de l'équation (5) :

$$(8) \quad \sum_i t_i \frac{\partial c_k}{\partial q_i} = x_k \left[ \frac{\mu - I}{I} + \sum_i t_i \frac{\partial x_i}{\partial I} \right]$$

En multipliant par  $t_k$ , puis en sommant pour tous les  $k$ , la solution posée par Ramsey se présente sous la forme suivante :

$$(9) \quad \sum_i t_k t_i \frac{\partial c_k}{\partial q_i} = R \left[ \frac{\mu - I}{I} + \sum_i t_i \frac{\partial x_i}{\partial I} \right]$$

La solution de Ramsey s'interprète alors assez facilement : Le terme entre crochet à droite de l'équation (9) est fixe, il indique la perte d'utilité du consommateur. Il constitue d'après Mirrlees (1976) un « *indice de découragement* ». Puisque le terme de gauche doit aussi être constant pour que l'égalité entre les deux termes soit respectée, la règle de Ramsey peut alors s'énoncer de la manière suivante : *Les biens pour lesquels la demande compensée varie peu en fonction de l'ensemble des prix doivent alors être relativement plus fortement taxés.*

Si cette règle est facilement compréhensible sur le plan théorique, elle s'avère en revanche d'une faible utilité du point de vue pratique. Son emploi est en effet compliqué car elle suppose de connaître la dérivée de la demande compensée d'un bien par rapport aux prix du marché. Baumol et Bradford (1970) ont alors proposé une version simplifiée de la règle de Ramsey. L'idée est de partir de l'équation (5) ci dessus et de n'y substituer que l'expression de l'identité de Roy. On obtient ainsi l'expression suivante :

$$(10) \quad \mu x_k = \mathbf{I} \left[ x_k + \sum_i t_i \frac{\partial x_i}{\partial q_k} \right]$$

Les auteurs apportent une restriction supplémentaire au cadre d'hypothèse de la règle de Ramsey en supposant que les élasticités prix croisées soient nulles. La nature partielle de l'équilibre est encore accrue (Atkinson et Stiglitz 1980). L'équation (10) s'écrit :

$$(11) \quad \mu x_k = \mathbf{I} \left[ x_k + t_k \frac{\partial x_k}{\partial q_k} \right]$$

En réarrangeant, on obtient l'expression de la « loi des élasticités inverses » :

$$(12) \quad \frac{t_k}{q_k} = \frac{\partial q_k}{\partial x_k} \frac{x_k}{q_k} \left[ \frac{\mu - \mathbf{I}}{\mathbf{I}} \right] \Leftrightarrow \frac{t_k}{q_k} = \frac{1}{\mathbf{e}_{q_k}^{x_k}} \left[ \frac{\mu - \mathbf{I}}{\mathbf{I}} \right]$$

Où  $\frac{1}{\mathbf{e}_{q_k}^{x_k}}$  est l'élasticité prix de la demande par rapport au prix.

« *La loi des élasticités inverses* » est donc un cas particulier de la loi de Ramsey, qui permet d'obtenir une relation d'un plus grand intérêt pratique. Elle peut s'énoncer de la manière suivante : *un système fiscal est optimal lorsque les taux de taxation des biens sont inversement proportionnels à l'élasticité prix directe de leur demande.*

La règle de Ramsey et la loi des élasticités inverses présentent l'avantage d'être facilement compréhensibles. Mais le cadre de l'agent représentatif produit un résultat allant à l'encontre du sens commun de justice sociale : Puisque le système fiscal optimal implique des taux de taxation plus élevés pour les biens dont la demande est relativement inélastique aux prix, alors les biens de première nécessité seront normalement les plus fortement taxés. Or, la part de ces biens est plus importante dans le budget des ménages défavorisés. Par conséquent, la loi des élasticités inverses et la règle de Ramsey mènent à accroître la pression fiscale sur le budget des ménages les plus pauvres. Ainsi, si le but de minimisation de l'incidence fiscale est atteint, il se fait à l'encontre de l'équité.

Pour tenir compte de l'équité, l'analyse de la fiscalité optimale doit être alors étendue au cadre d'une économie multi-agents, où les agents diffèrent notamment par leurs niveaux de revenu [Diamond et Mirrlees (1971), Diamond (1975), Mirrlees (1975)].

## 1.2. Fiscalité optimale : relation entre incidence et équité

Diamond et Mirrlees (1971) développent les premiers la théorie de la fiscalité optimale dans un cadre multi-agents. Les hypothèses d'analyse restent par ailleurs sensiblement les mêmes. Seule l'hypothèse de rendements constants des facteurs est levée. Ceci permet d'intégrer l'existence de profits positifs des entreprises qui seraient ensuite redistribués aux ménages. Cette modification ne sera pas présentée ici, car elle ne modifie pas véritablement les résultats théoriques.

Il existe dorénavant H ménages, représentés par l'indice h. La fonction d'utilité sociale W est de type « Bergson – Samuelson ». Elle représente l'agrégation des utilités individuelles  $V^h$ . On pose :

$$(13) \quad V^h = V^h(q_1^h, \dots, q_n^h, w^h, I^h) \quad (\text{la fonction d'utilité individuelle})$$

$$(14) \quad W = W(V^1(\cdot), \dots, V^n(\cdot)) \quad (\text{la fonction d'utilité sociale}).$$

Le programme de maximisation sous contrainte de l'Etat s'écrit alors :

$$(15) \quad \begin{cases} \max_{t_i} W = W(V^1, \dots, V^n) \\ \text{s.c.} \quad R = \sum_{h=1}^H \sum_{i=1}^n t_i x_i^h \end{cases}$$

En passant par la méthode du Lagrangien, la solution du système (15) s'écrit :

$$(16) \quad \sum_h \frac{\partial W}{\partial V^h} \frac{\partial V^h}{\partial q_k} + \mathbf{I} \left[ \sum_h x_k^h + \sum_i \sum_h t_i \frac{\partial x_i^h}{\partial q_k} \right] = 0$$

En utilisant l'identité de Roy, on peut écrire :

$$(17) \quad \sum_h \frac{\partial W}{\partial V^h} \frac{\partial V^h}{\partial q_k} = \sum_h \frac{\partial W}{\partial V^h} \mu^h x_k^h$$

Pour simplifier les écritures, on pose :  $\mathbf{b}^h = \frac{\partial W}{\partial V^h} \mu^h$ ,  $\beta^h$  représente alors l'utilité sociale (collective) marginale procurée par le bien-être de l'individu h. D'après l'équation de Slutsky, on peut aussi écrire que :

$$(18) \quad \frac{\partial x_i^h}{\partial q_k} = S_{ik}^h - x_k^h \frac{\partial x_k^h}{\partial I^h} \quad (S_{ik}^h \text{ la matrice de substitution de Slutsky par individus})$$

On pose également :  $\bar{x}_k = \frac{\sum_h x_k^h}{H}$  : la consommation moyenne du bien k par ménage.

En substituant (17) et (18) dans (16) puis en se servant de la consommation moyenne par ménage, on obtient après simplification la solution suivante :

$$(19) \quad \sum_h \sum_i t_i S_{ik}^h = - \left[ H \bar{x}_k - \frac{\sum_h \mathbf{b}^h x_k^h}{\mathbf{I}} - \sum_i t_i \left[ \sum_h x_k^h \frac{\partial x_k^h}{\partial I} \right] \right]$$



Pour faciliter l'interprétation de cette équation, on utilise une expression proposée par Diamond (1975) :

$$(20) \quad b^h = \frac{\mathbf{b}^h}{I} + \sum_i t_i \frac{\partial x_i^h}{\partial I^h}$$

En substituant  $b^h$  dans (19), on obtient la formulation suivante de la solution optimale des taxes sur les biens :

$$(21) \quad \frac{\sum_i t_i \sum_h \frac{S_{ik}^h}{H}}{\bar{x}_k} = - \left[ 1 - \sum_h \frac{b^h}{H} \left( \frac{x_k^h}{\bar{x}_k} \right) \right]$$

L'équation (21) montre que la solution optimale du taux de taxation ( $t_i$ ) est une fonction décroissante de  $b^h$ . Or, ce terme regroupe les variables liées aux critères d'équité.  $b^h$  représente « l'utilité marginale sociale du revenu ». Il permet d'influencer la solution optimale de  $t_i$  selon des critères d'équité de la manière suivante :

- Le premier terme de gauche  $\left( \frac{\mathbf{b}^h}{I} \right)$  de l'équation (20) représente la variation du bien-être collectif par rapport aux taux de taxation. La valeur de ce terme dépend des choix sociaux de l'Etat, c'est-à-dire des indices d'aversion aux inégalités désirés par la société. En effet  $\beta^h$  est d'autant plus grand que la fonction d'utilité sociale est concave, i.e. que le poids social donné aux plus démunis est important. De plus,  $\beta^h$  est aussi une fonction croissante de l'utilité marginale du revenu de l'individu h. Pour ces raisons,  $\beta^h$  est donc une fonction décroissante du revenu des individus.
- Le deuxième terme de gauche  $\left( \sum_i t_i \frac{\partial x_i^h}{\partial I^h} \right)$  mesure les variations des recettes fiscales entraînées par une variation du revenu du ménage h. Si cette variable représente un critère d'efficacité, sa valeur dépend aussi du niveau initial du revenu du ménage h. La propension marginale à consommer est en effet une fonction décroissante du revenu.  $b^h$  est donc d'autant plus élevé que le bien i est consommé par les individus les plus pauvres de la société.

In fine, le taux de taxation optimal  $t_i$  est une fonction décroissante de  $b^h$ , qui est d'autant plus grand que le produit « i » est consommé par les ménages démunis.

Par ailleurs, la solution des taxes optimales reste influencée par le critère d'efficacité. L'équation (21) montre en effet qu'une élasticité substitution ( $S_{ik}$ ) élevée réduit la solution du taux de taxation du bien i. Or, on rappelle que les biens avec une faible élasticité prix ( $S_{ik}$  faible) sont généralement ceux dont la part dans le budget des ménages est la plus élevée (biens de premières nécessités). Ainsi, le critère d'incidence et le critère d'équité sont clairement antagonistes.

Puisque les critères d'efficacité et d'équité agissent en sens opposé sur le niveau des taxes, la question qui s'est alors posée fut de savoir si ces effets ne venaient pas à se compenser. Ainsi, depuis Diamond et Mirrlees (1971), les débats théoriques sur la fiscalité optimale se sont essentiellement focalisés sur les conditions pour lesquelles un taux de taxation uniforme des biens est optimal. Les implications empiriques de ce débat sont évidemment importantes. Nous en résumons maintenant les principaux arguments.

### 1.3. Optimalité d'un taux uniforme des taxes indirectes

#### 1.3.1. Problème théorique

Le problème est donc de trouver les conditions pour lesquelles les solutions de l'équation 21 soit toutes identiques. Toutefois, le cadre d'hypothèse doit être revu en levant la restriction sur les impôts directs. Il existe dans la réalité des systèmes de transfert direct (non linéaires) de l'Etat vers les ménages. Atkinson et Stiglitz (1976), Deaton (1979), Deaton et Stern (1986) ont été les principaux investigateurs développant les conditions suffisantes d'un taux uniforme de taxation des biens dans une économie multi-agents. En maintenant les hypothèses standards de la théorie de la fiscalité optimale (parfaite concurrence, séparabilité de la consommation et du travail dans la fonction d'utilité), l'existence d'impôts directs progressifs et de préférences homothétiques des consommateurs rendent caduques la taxation indirecte. Le taux de taxation optimal des biens est non seulement uniforme, mais superflue.

Le raisonnement qui a été développé le long de ces articles est en résumé le suivant : Si les préférences sont homothétiques (i.e. les courbes d'Engel sont des droites) et que le travail et la consommation sont séparables, alors la solution optimale des taux de taxation (équation 21) se

résume au cas de l'agent représentatif. En effet, dans ce cas  $\left( \frac{x_k^h}{\bar{x}_k} \right) b^h$  sont identiques pour tous les individus. La solution optimale du taux de taxation ne dépend que des élasticités prix, donc du critère d'efficacité. Or, si les droites d'Engel ont toutes la même pente pour chaque individu, alors les effets substitutions sont les mêmes pour chaque produit. Les taux de taxation des biens sont donc identiques. En fait, la taxe indirecte n'est plus véritablement nécessaire, la taxation directe peut remplir à elle seule les objectifs d'équité et d'efficacité.

Toutefois, Deaton et Stern (1986) précisent que ce résultat n'est vrai que si la fiscalité directe est optimale de premier rang. Autrement dit, cela suppose qu'il est possible d'appliquer un système de transfert forfaitaire. Pour résumé, la théorie montre qu'un taux uniforme de taxation des biens est souhaitable (voir superflu) lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- a) La consommation de biens et le loisir (travail) sont (faiblement) séparables dans la fonction d'utilité du consommateur. Autrement dit, l'offre de travail ne dépend pas des prix des biens de consommation (i.e. la contrainte budgétaire du consommateur est linéaire par rapport aux prix).
- b) Les courbes d'Engel sont linéaires et parallèles. L'écart entre les courbes d'Engel ne dépend que de la composition du ménage, et non du niveau de revenu (Deaton et Stern, 1986). Autrement dit, il est donc nécessaire de supposer que les individus ne diffèrent que par leurs salaires, c'est à dire par leur productivité (Atkinson et Stiglitz, 1980).
- c) Il existe la possibilité d'appliquer un système de taxation directe optimal de premier rang (taxe forfaitaire, taxe par capitation).

### 1.3.2. Problème d'équité horizontale

De plus, Atkinson et Stiglitz (1976, 1980) montrent qu'un taux uniforme de taxes indirectes peut être préférable du point de vue de l'équité horizontale, lorsque des préférences non identiques existent entre des individus de même revenu. Les individus ne diffèrent plus uniquement par leurs besoins relatifs, qui sont fonctions de leur revenu, mais aussi par leurs goûts dont la nature est par définition plus subjective (les courbes d'indifférences se croisent). Dans ce cas, l'application de taux de taxation différenciés pose un problème d'équité horizontale : deux personnes ayant le même revenu supporteront une charge fiscale différente. La discrimination des personnes sur la base de leurs goûts, et non de leurs besoins (fonctions du revenu), pose des problèmes de justification (éthique) des choix sociaux (Cf. Fleurbaey 1995 pour une revue de littérature, Decoster et al. 1997 pour un exemple empirique). Alors, si les préférences individuelles ne peuvent pas être observées pour chaque individu, le problème de l'équité horizontale peut être un argument supplémentaire pour rejeter tout système de taxation des biens non uniforme.

### 1.3.3. Critiques des résultats théoriques

Le respect simultané des trois hypothèses des modèles théoriques semble peu réaliste d'un point de vue empirique. Des développements plus récents de la théorie de la fiscalité optimale ont en outre montré que même si tel était le cas, d'autres hypothèses restrictives devraient être ajoutées pour obtenir un taux de taxation uniforme optimal. Cremer (1999) en fournit la liste, les principales étant qu'il n'existe pas d'hétérogénéité en plusieurs dimensions des agents (i.e. les agents ne diffèrent pas uniquement par leur productivité, mais aussi par leur patrimoine par exemple) ou d'incertitude sur les salaires.

Par ailleurs, il convient de noter que ces règles supposent en fait que chaque individu supporte un même taux de pression sur sa consommation. Outre l'hypothèse de préférences identiques, le modèle suppose aussi implicitement qu'il n'existe pas d'évasion fiscale. Les individus respectent tous de la même manière leurs devoirs fiscaux en ne consommant pas de biens issus de circuits parallèles. Hypothèse qui paraît peu réaliste dans des économies en développement et sur lesquelles nous reviendrons par la suite.

Néanmoins, un système de taxation à taux multiples reste confronté au problème des inégalités horizontales. Le problème peut se poser de la manière suivante : Un système de taux de taxation différenciés peut être optimal si les effets sur la redistribution verticale qu'il entraîne sont supérieurs aux inégalités horizontales qu'il génère.

Présentons maintenant ce que les études empiriques menées sur les effets redistributifs de la TVA nous apprennent à ce sujet.

## **1.4. Fiscalité indirecte et redistribution : résultat empiriques**

La théorie de la fiscalité optimale ne permet pas de déduire directement les taux de taxation optimaux d'une économie. Par ailleurs, l'optimalité d'un taux de taxation uniforme ne peut pas être a priori totalement écartée. Nous montrons dans cette partie que les résultats d'analyses empiriques sur la structure de taxation optimale permettent de trancher pour une différenciation des taux de taxation. Toutefois, les réformes fiscales ont plutôt eu tendance à limiter le nombre de taux de taxation, voir à ne retenir qu'un taux de taxation pour la TVA par exemple. Etant donné le manque d'adéquation entre les résultats empiriques de la fiscalité optimale d'une part et les réformes menées d'autre part, il devient d'autant plus intéressant de présenter aussi les études analysant les effets redistributifs des réformes de la fiscalité indirecte.

#### 1.4.1. Estimation empirique d'un système de taxation indirecte optimale.

A notre connaissance, la taxation indirecte optimale n'a pour l'instant donné lieu qu'à un nombre limité d'estimations empiriques (Myles 1995 et Ray, 1997 pour une présentation de la littérature). Les premières estimations ont été effectuées dans le cas d'un agent représentatif par Atkinson et Stiglitz (1972) pour un échantillon de pays de l'OCDE. Le calcul d'une structure optimale de taxes sur les biens semble surtout avoir été développé avec les travaux de Deaton (1977) et de Ray (1986). Par la suite, on peut aussi citer les travaux de Ebrahimy et Heady (1987) pour le Royaume Uni ou Kaiser et Spahn (1989) pour l'Allemagne, Srinivasan (1989), Murty et Ray (1989) pour l'Inde (cf. Myles, 1995 et Ray, 1997 pour une revue).

Nous ne rentrons pas ici dans les détails techniques d'un tel exercice. Néanmoins, il est intéressant de noter que la majorité des études empiriques a utilisé des fonctions de demande de type Linear Expenditure System (fonction LES dérivée de la fonction d'utilité de Stone et Geary) pour estimer les paramètres de la solution optimale des taux de taxation (cf. équation 16). Or, la fonction d'utilité de Stone et Geary suppose que les préférences des consommateurs sont homothétiques. De même, le travail et les biens sont séparables (les biens ne sont pas substituables dans une LES). Ray (1986, 1997) démontre ainsi que le système de taxes calculé est influencé par la fonction de demande retenue pour estimer les élasticités prix et revenu. Selon la forme de la fonction de demande, la structure fiscale optimale sera plus ou moins progressive (à degré d'aversion pour les inégalités identique). En choisissant une LES, les conditions théoriques pour obtenir un système de taxation uniforme sont donc en bonne partie vérifiées. La cohérence entre l'analyse empirique et son référent théorique est alors discutable.

Malgré ces caractéristiques techniques de l'analyse empirique, toutes les études montrent que les taux différenciés sont optimaux. Ce résultat reste vrai quel que soit le cadre d'hypothèse (agent représentatif ou multi-agents) ou le type d'économie considérée. En outre, le cadre multi-agents tend à accentuer la différenciation des taux de taxation à mesure que le « degré d'aversion pour les inégalités » s'accroît dans la fonction d'utilité sociale (Deaton, 1977). A partir d'estimations réalisées pour l'Inde, Srinivasan (1989) montre que le taux de taxation optimal peut devenir négatif (subvention) pour les produits de première nécessité lorsque le degré d'aversion aux inégalités est élevé.

Puisqu'il semble optimal et notamment équitable d'appliquer des taux différenciés à la taxation des biens, on peut alors s'interroger sur le bien-fondé des réformes dans les PED. Les réformes de la fiscalité indirecte ont en effet généralement consisté à appliquer un taux uniforme de TVA (deux taux au maximum) et à exonérer les biens de première nécessité et les services sociaux (Abel, 1998, Tanzi et Zee, 2000) :

#### 1.4.2. Réformes de la fiscalité indirecte dans les PED

Depuis les années 80, les réformes de la fiscalité indirecte dans les PED ont généralement consisté à introduire ou à développer une TVA, en remplacement des taxes sur le chiffre d'affaires ou de droit d'accises. Abel (1998) notait que sur un échantillon de 36 « pays parmi les moins avancés » et sous programme d'ajustement structurel avec le FMI, 21 disposaient d'un système de TVA en 1996. L'application de la TVA dans ces pays suit généralement le même modèle : Les gouvernements ont le plus souvent choisi d'appliquer une TVA à taux unique (Cf. tableau 1-1), étant donné le coût administratif d'une TVA à plusieurs taux. Les produits de « première nécessité » (i.e. produits alimentaires de base), les services sociaux (éducation, santé) sont en revanche le plus souvent exonérés de sorte à limiter l'impact a priori régressif du taux unique. C'est, par exemple pour l'Afrique, le cas des systèmes actuellement appliqués au Cameroun, Madagascar, Afrique du Sud, Congo (Brazzaville), Gabon, Niger et au Bénin. De plus, toujours pour les pays africains, les réformes en cours tendent à supprimer, là où ils existent, les taux différenciés pour passer à un

système à taux unique (suivant généralement les recommandations du FMI). Ainsi, pour les pays membres de l'UEMOA (Union Economique et MONétaire d'Afrique de l'ouest), l'application d'un Tarif Extérieur Commun (TEC) depuis le premier janvier 2000 devra être aussi accompagnée par une harmonisation des taux de TVA. A partir du premier janvier 2001, les gouvernements devront appliquer une TVA à taux unique qui sera compris dans un intervalle de 15 à 20 %.

L'application d'un taux unique est présentée dans les documents techniques comme une condition à la réussite de l'introduction de la TVA dans les pays à faible capacité administrative. Le but du taux unique est d'améliorer l'efficacité de l'impôt en facilitant sa gestion administrative et en limitant les possibilités d'évasion (Cornély, 1995 ; Shome, 1995 ; Tanzi et Zee, 2000). La multiplication des taux de taxation entraînerait des coûts de gestion et de contrôle qui seraient très importants. Toutefois, il est à noter que cet argument est avancé sans base chiffrée. A notre connaissance, il n'existe pas pour les pays en développement d'études mesurant le surcroît de coût qu'entraîne l'application de plusieurs taux de TVA par rapport à un taux uniforme.

La question est alors de savoir si le choix d'un taux unique de TVA, pour raisons administratives, ne s'est pas fait au détriment de l'équité et de l'incidence de la taxe sur les marchés. L'étude de l'impact redistributif du système fiscal indirect est alors d'autant plus importante que ces taxes sont prépondérantes dans les recettes et que les transferts de l'Etat vers les ménages sont faibles (troisième condition théorique pour qu'un taux uniforme de taxation des biens soit optimal, cf. Supra).

**Tableau n° 1-1 : Taux de taxation indirecte en Afrique**

	Taux normal	Taux réduit		Taux normal	Taux réduit
Afrique du Sud	14		Kenya	16	12
Bénin	18		Mali	15	10
Burkina Faso	15		Niger	17	
Cameroun	18,7		Madagascar	20	
Congo (Brazzaville)	17,85		Sénégal	20	10
Côte d'Ivoire	20	11	Tchad	15	6
Gabon	18		Zambie	17,5	

Sources : Cornély (1995), BCEAO, Abed (1998), Tanzie et Zee (2000), Ernst & Young. (droits des affaires en Afrique 1998).

#### 1.4.3. Impact des systèmes de TVA sur l'équité dans les PED

Malheureusement peu d'études (à notre connaissance) permettent d'analyser l'impact redistributif des réformes de la taxation indirecte, et notamment de la TVA dans le cadre des PED. Toutefois, les résultats de ces études semblent corroborés :

Les premières analyses ont été fournies par les travaux d'Ahmad et Stern (1984, 1987, 1991) pour l'Inde et le Pakistan. Pour ces deux pays, l'étude de l'impact des réformes de la taxation indirecte montre la nécessité d'appliquer des taux différenciés ou du moins l'application d'un taux unique de base de la TVA accompagné de régimes d'exemption pour les biens de premières nécessité (agriculture, services sociaux) et de droits d'accises permettant de surtaxer les biens de luxe. Dans les deux cas, les auteurs concluent qu'une taxe sur la consommation à taux unique serait indésirable du point de vue économique et social.

Les études plus récentes sur les réformes de la TVA confirment les résultats d'Ahmad et Stern :

- Au Chili, la TVA est appliquée avec un taux unique et peu d'exemptions. Engel et al. (1999) montrent que l'imposition indirecte est régressive. Ce résultat semble s'observer aussi dans les pays d'Amérique latine qui ont opté pour la plus part pour une TVA à taux unique (Cf. Banque Interaméricaine de développement 1998).

- Hossain (1995) montre que l'introduction d'une TVA au taux unique de 15 % au Bangladesh en 1991 a pesé plus lourdement sur les classes les plus démunies de la population. Elle a en revanche bénéficié aux classes les plus aisées. Les exonérations sur les produits agricoles et les services sociaux et l'application de droits d'accises sur les biens de luxe ne suffisent pas par ailleurs à rendre le système de taxes indirectes progressif.
- En outre, si les exonérations accordées aux produits de première nécessité exercent bien une redistribution verticale [Alderman et Del Nino (1999), Ahmad et Stern (1984, 1987), Hossain (1995)], celles-ci ne sont pas suffisantes compenser l'impact régressif des taux uniques de la TVA.

Si ces résultats sont a priori intuitifs, ils sont toutefois à prendre avec précaution. En effet, ces études calculent la TVA contenue dans les biens de consommation à partir des taux prévus par les textes de loi. Or, les taux effectifs peuvent être substantiellement différents de ceux prévus par le code des impôts d'un pays, pour au moins deux raisons<sup>1</sup> :

- Premièrement, l'autoconsommation de la production des ménages n'est par définition pas taxée. Or ce phénomène est important dans les pays en développement, surtout lorsqu'il s'agit de ménages agricoles, représentant généralement la partie la plus défavorisée de la population. Ainsi, la charge fiscale des ménages agricoles est réduite par rapport aux urbains.
- Deuxièmement, il existe des circuits de production et commercialisation parallèles de biens. Ces « secteurs informels » échappent en grande partie à la fiscalité indirecte. La consommation de ces biens varie vraisemblablement avec le revenu des ménages de manière décroissante, ce qui peut alors aussi influencer le caractère redistributif de la fiscalité.

A priori, ces phénomènes d'évasion pourraient donc avoir des conséquences positives sur le degré de redistribution des taxes indirectes :

- A notre connaissance, seule l'étude de Sahn et Younger (1999) tient compte de la part des autoconsommations et des biens informels dans le budget des ménages. Sur la base d'enquêtes budget-consommation des ménages menées en Côte d'Ivoire, Guinée, Madagascar et Tanzanie, les auteurs estiment l'impact redistributif des principales taxes appliquées dans ces pays. Il ressort de cette étude que ce ne sont paradoxalement pas les pays où il existe une TVA à plusieurs taux que le système est le plus redistributif. Ce sont en fait les pays où la base d'imposition des taxes indirectes est la plus restreinte. Ainsi, ces études pays laissent à penser que l'évasion (auto consommation et informel) joue un rôle substantiel dans le caractère redistributif des taxes indirectes. Rôle apparemment plus important que les taux différenciés ou les systèmes d'exonérations.
- On peut également supposer que le secteur informel accroît la progressivité du système de taxation indirecte. En effet, la consommation des biens est une fonction décroissante des revenus, ce qui réduit la charge fiscale supportée par les ménages les plus démunis.

---

<sup>1</sup> Pour l'étude de Engel et Al. (1999) sur le Chili, les résultats sur la régressivité de la TVA sont aussi discutables du fait que la charge de la TVA est reportée par rapport au revenu total et non à la consommation. La propension à consommer étant une fonction décroissante du revenu, cette relation renforce l'aspect régressif de toute taxe indirecte.

Par ailleurs, il est intéressant de noter que les résultats des analyses sur le caractère redistributif des taxes indirectes est sensible au fait que la charge fiscale est calculée en équilibre partiel ou en équilibre général (Devarajan et Hossain, 1998). En équilibre général, l'introduction d'une taxe se répercute non seulement sur le prix du bien taxé mais aussi sur les prix des autres biens par les mécanismes de rémanences, ou encore d'effet substitution de la demande. De même, les effets de cascades augmentent les taux effectifs par rapport aux taux nominaux de taxation de certains biens. Devarajan et Hossain (1998) montrent alors que ces effets rendent légèrement progressifs le système de TVA et l'ensemble des taxes indirectes aux Philippines. Le résultat est d'autant plus intéressant que les études précédentes menées en équilibre partiel aux Philippines montraient une forte régressivité du système de taxation indirecte.

Si les études exposées ci-dessus critiquent une TVA à taux unique du point de vue de la redistribution, elles n'étudient pas en contre partie l'impact d'un système alternatif à taux différenciés. Or, les indices d'inégalités peuvent être aussi affectés par des taux différenciés. Ces derniers, s'ils réduisent les inégalités verticales, accroissent en revanche les inégalités horizontales. Nous ne connaissons pas d'études menées dans les PED traitant ce problème. Seules des études menées dans les pays développés, notamment la France, permettent de prendre d'analyser ces deux effets. Plus précisément, elles permettent de savoir si l'inégalité horizontale créée par une taxation indirecte différenciée annihile les effets redistributifs verticaux. Ceci permet alors de savoir lequel des deux systèmes (taux unique ou multiple) est en réalité le plus réducteur d'inégalités.

#### 1.4.4. Équité horizontale versus équité verticale

Pour les pays développés, il est possible que les préférences des consommateurs varient peu entre les classes sociales. Du moins les goûts ne varient pas suffisamment pour permettre à la taxation indirecte de jouer véritablement un rôle redistributif. Les résultats des études empiriques menées en France vont généralement dans ce sens. Baccouche et Laisney (1986, 1988), Bodier et Cogneau (1998), Bourguignon et al. (1993), Bourguignon et Bureau (1999) montrent toutes que la TVA à taux différencié détient un pouvoir redistributif faible, voir négligeable. Une réduction du nombre des taux de taxation peut en revanche avoir un effet redistributif positif :

- En 1982, la France a introduit un quatrième taux de TVA dit «super-réduit » de 5,5 %, pour les biens alimentaires, alors le précédent taux réduit était de 7,6 %. Dans le même temps, le taux intermédiaire passait de 17,6 % à 18,6 %. Laisney et Baccouche (1986) montrent que la réduction des inégalités verticales est compensée par l'accroissement des inégalités horizontales : l'indice global des inégalités reste inchangé.
- Plus récemment, Bodier et Cogneau (1998) ont estimé l'impact des variations relatives de prix entre 1974 et 1995 sur les inégalités entre les ménages en France. Depuis la deuxième moitié des années 80 le nombre de taux de TVA a été réduit, ce qui s'est traduit par l'augmentation du taux sur les biens de première nécessité et la réduction des taux sur les biens de luxe. Malgré le sens de ces réformes, les auteurs montrent paradoxalement que c'est « *seulement entre 1984 et 1995 que les mouvements de prix relatifs ont, dans une certaine mesure, atténué l'augmentation des inégalités de revenu et de dépenses* ». De plus, les auteurs montrent aussi que l'ensemble de la période étudiée « *les modifications importantes de prix relatifs n'ont eu qu'un impact modeste sur la distribution relatif du niveau de niveau entre les ménages* ».
- Le rapport de Bourguignon et Bureau (1999) pour le Conseil d'Analyse Economique et Sociale appuie ces résultats. Il montre que le pouvoir redistributif de la TVA est faible car « *La structure de la consommation des ménages n'est pas suffisamment différenciée pour que des baisses de TVA même ciblées engendrent des effets redistributifs significatifs...* » (voir annexe A : Lamotte et Saint Aubin, p. 113).
- L'étude menée par Decoster et al. (1997) en Belgique apporte un éclairage supplémentaire sur l'incapacité de la fiscalité indirecte à jouer un rôle redistributif. Les auteurs montrent que les

écarts de taux de pression sur la consommation sont plus importants intra-déciles qu'inter-déciles. Le système de taxation indirecte belge, comportant plusieurs taux de TVA et des droits d'accise, n'est alors pas équitable. Decoster et al. (1997) montrent alors qu'un système simplifié avec deux taux de taxation des biens aurait un effet redistributif plus important que le système actuel, car il permettrait de limiter les inégalités horizontales.

En résumé, le « théorème d'Atkinson et Stiglitz » (1976) semble donc vérifié de manière empirique dans le cas des pays développés (du moins en France), car les préférences varient peu en fonction des revenus des consommateurs. Dans le cas français, l'unique redistribution par la fiscalité directe pourrait suffire à assurer l'efficacité et l'équité du système d'imposition (Bourguignon et al., 1993). Cette question n'a pas été en revanche abordée dans le cas de pays en développement.

### **1.5. Conclusion sur la fiscalité indirecte optimale du consommateur**

Empiriquement, un taux de taxation uniforme des biens semble pouvoir être une solution optimale dans les pays développés. La fiscalité directe serait en effet un instrument supérieur à la taxation indirecte pour assurer une redistribution équitable des revenus et une minimisation de la perte d'efficacité de l'économie.

Pour les pays en développement, la taxation indirecte semble être en revanche un instrument fiscal à privilégier. La fraude fiscale et l'incapacité à mettre en œuvre un impôt sur les revenus justifient en effet l'utilisation des taxes indirectes. Marchand et al. (1994) montrent par exemple que, lorsqu'il existe une fraude sur l'impôt sur le revenu, l'introduction d'une taxe indirecte non uniforme correspond à une solution optimale de second rang. Newberry (1997) montre aussi que la TVA est supérieure à une taxe linéaire sur le revenu lorsqu'il existe une fraude sur l'impôt sur le revenu provoquant des inégalités horizontales. Pour ces raisons, nous avons choisi de développer dans notre étude l'interaction entre les réformes fiscales dans les PED et les comportements de fraude. Le chapitre suivant présentera de manière plus approfondie la littérature existante sur ce sujet.

L'incidence de la fiscalité ne se porte pas uniquement sur le consommateur. Les taxes agissent également sur le comportement du producteur. La partie suivante présente alors ce que la théorie de la fiscalité optimale nous enseigne à ce sujet. À la lumière de la théorie, nous exposerons aussi comment les réformes fiscales ont pu affecter les équilibres du côté de l'offre.

## **2. FISCALITE INDIRECTE OPTIMALE : LE PRODUCTEUR**

Dans la partie précédente, la littérature présentée sur la fiscalité optimale ne prenait pas en considération l'offre, seul le bien-être des consommateurs était étudié. Les prix au producteur étaient supposés rester constants et la variation des quantités n'agissait pas sur le résultat du producteur. Ces résultats ne restent vrais que sous les hypothèses bien précises de concurrence pure et parfaite, d'absence de substitution entre les biens et entre les facteurs, de rendement constant des facteurs de production et de mono-production. Ces hypothèses sont bien sûr trop restrictives par rapport à la réalité. L'impact de la fiscalité indirecte sur les comportements de production ne peut pas être omis dans une analyse empirique. Cette partie expose les règles de taxation permettant de placer la production à son optimum (i.e. la production est maximale étant donné les facteurs disponibles au sein de l'économie). Si cet aspect de la fiscalité optimale semble avoir été moins développé par la théorie, nous montrerons qu'elle a en revanche influencé de manière notable les réformes fiscales.



## 2.1. Théorie : fiscalité optimale et efficacité de la production

Rappelons que sous l'hypothèse de concurrence pure et parfaite, l'optimum du producteur permet d'atteindre le niveau de production maximum sous contrainte des dotations en facteurs de production disponibles. A cet équilibre, les conditions du premier ordre de maximisation du profit entraînent une égalité entre les Taux Marginaux de Substitution Technique (TMST) et le prix des facteurs :  $TMST_{x/y} = p_x / p_y$ . Une taxation optimale doit alors laisser inchangé cette égalité entre TMST et prix des facteurs pour assurer un optimum de production. Diamond et Mirrlees (1971) tirent de ce principe le « *lemme de l'efficacité de la production* », c'est à dire les conditions optimales pour l'offre de détermination des taxes. Ces règles peuvent être résumées de la manière suivante :

- Premièrement, l'offre est à son optimum si les taxes sur les facteurs sont identiques pour toutes les entreprises d'une économie.
- Deuxièmement, la taxation des biens de consommation finale doit être préférée à celle des intrants. Elle permet ainsi d'éviter toutes distorsions dans les comportements de production.
- Du deuxième point, il s'ensuit que si toute la consommation finale peut-être taxée, les intrants ne doivent pas l'être. Si cette condition n'est pas vérifiée, Newberry (1986) montre que les intrants peuvent être alors taxés dans un schéma de taxation optimale. La taxation des intrants se substitue alors à celle du bien de consommation finale non taxé.

Montrons à présent dans quelle mesure les réformes fiscales appliquées dans les PED ont été ou non en adéquation avec ces principes de fiscalité optimale appliqués au producteur. Autrement dit, l'application de la TVA et la transition fiscal-douanière sont-elles des mesures qui favorisent l'obtention d'un optimum de production ?

## 2.2. TVA et efficacité des schémas de production

En théorie, le choix de la TVA a été motivé par ses qualités de neutralité. Autrement dit, elle n'entraîne pas, en principe, de distorsions du côté de l'offre. On peut résumer simplement ces qualités de neutralité de la manière suivante<sup>2</sup> :

- Equilibre des marchés domestiques : Quel que soit la place qu'occupe une entreprise dans le processus de production, la proportion de TVA dans son CA reste constante. Contrairement aux taxes sur le chiffre d'affaires, il n'y a pas d'effet en cascade puisque la TVA payée en amont est déductible par l'entreprise. Si ce droit n'est pas biaisé par les exonérations ou les possibilités d'achats en franchise, la TVA ne porte donc que sur la valeur ajoutée créée par l'entreprise.
- Pour les exportateurs : Les exportateurs sont assujettis au « taux zéro » de la TVA, car leurs produits seront taxés lors de leur entrée sur les marchés étrangers. Les exportateurs peuvent en outre déduire la TVA payée en amont de celle collectée sur les ventes locales et se faire rembourser la valeur résiduelle.
- Pour l'investissement et le stockage : La TVA n'a aucun impact sur le coût de l'investissement ou sur le fait de stocker à condition qu'il n'y ait pas de restrictions au remboursement ou à l'imputation des crédits de TVA. Le coût de trésorerie reste faible puisque la charge n'est effective que pendant la période qui s'écoule entre l'apparition de crédits de TVA et le remboursement de la TVA par l'administration fiscale (selon la périodicité des déclarations de TVA et des délais de remboursement fixés par les services administratifs).

---

<sup>2</sup> Cf. Shoup (1988), Tait (1991), Chambas (1994) pour une présentation de la TVA dans les PED, et Beltrame (1998) pour une présentation plus complète des principes généraux de la TVA. D'autres détails sur le mode d'application de la TVA sont aussi fournis au chapitre 5 de la thèse.

- Pour les importations : les importations ne sont ni favorisées, ni défavorisées par la TVA, car celles-ci sont taxées au taux normal de la TVA par les services des douanes lors de leur entrée sur le territoire national.

Les qualités théoriques de la TVA apparaissent plus clairement lorsqu'on la compare aux taxes auxquelles elle s'est substituée. En effet, la TVA a été généralement introduite en remplacement des taxes sur le chiffre d'affaires et des droits d'accises. De même, le renforcement de la TVA a le plus souvent accompagné les réformes douanières, permettant ainsi de substituer une taxation domestique à la taxation des échanges extérieurs (la transition fiscal-douanière).

### 2.2.1. La taxe sur le chiffre d'affaires et la TVA.

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont dites cumulatives dans le sens où elles frappent chaque transaction effectuée dans l'économie. L'avantage est qu'elles sont relativement simples à administrer étant donné le caractère élémentaire de leur calcul. Toutefois, ces taxes peuvent avoir une incidence sur les décisions de production. En effet, la charge des taxes sur le chiffre d'affaires comprise dans un bien diffère selon le nombre d'étapes effectuées dans le processus de production de ce produit. Il existe un « effet de cascade », car à chaque étape de production du produit, celui-ci est à nouveau taxé. Le taux de pression supporté par un produit est donc fonction du nombre d'étapes nécessaires en amont à sa production. Les taxes sur le chiffre d'affaires peuvent alors inciter les entreprises à favoriser des circuits courts de production dans le but de créer un avantage prix. Les taxes sur le chiffre d'affaires vont donc à l'encontre du « lemme de l'efficience productive » de Diamond et Mirrlees (1971). Ces taxes ne sont pas « neutres » (Cf. Zee, 1995 pour un développement sur les effets de cascade).

La TVA doit théoriquement permettre d'éviter tout « effet de cascade » par le biais des « crédits » de TVA. La TVA est supposée être un impôt neutre sur les allocations des facteurs de production, car elle n'entraîne aucune taxation des intrants employés par une entreprise. La méthode du crédit (par opposition à la méthode soustractive) généralement employée dans les PED permet en effet à chaque entreprise de déduire de la TVA payée sur ses ventes, celle payée sur ses achats. Ainsi, la TVA laisse inchangé le prix des intrants, les TMST restent égaux aux rapports des prix des facteurs.

### 2.2.2. Droit d'accises et TVA.

Les droits d'accises sont généralement une « taxe unique » prélevée une seule fois à un stade déterminé de la production ou de la commercialisation d'un produit. Le plus souvent le prélèvement se réalise soit au stade de la consommation finale (ventes de détails ou ventes de gros<sup>3</sup>). L'avantage du système est qu'il n'entraîne pas par définition d'effets de cascade, ni de taxation des intrants si la taxe est levée sur les produits de consommation finale. L'inconvénient de la taxe est qu'elle résiste mal à la fraude : toute défaillance du redevable entraîne la perte de l'intégralité de la taxe.

En revanche, les recettes de TVA sont moins affectées par l'évasion fiscale. Si l'un des redevables n'est pas assujéti au paiement de la taxe, l'ensemble des recettes de TVA n'est pas perdu. En effet, dans ce cas, les taxes payées en amont restent au crédit de l'Etat et ne sont pas reversées à l'agent qui supporte les taxes payées sur ses achats. Dans les PED où les facteurs d'évasion sont multiples (systèmes d'exonération, fraude, informel), cette qualité de la TVA est essentielle pour assurer le rendement des impôts indirects.

---

<sup>3</sup> La multitude des petits commerces de détail a privilégié le prélèvement des taxes au niveau des commerces de gros, réduisant ainsi les coûts de collecte et de contrôle.

En résumé, la TVA cumule les avantages des deux taxes précitées, en évitant leurs défauts. Elle jouit de la neutralité des taxes uniques, et réduit l'impact de la fraude comme les taxes sur le chiffre d'affaires en taxant chaque niveau de production et de commercialisation du produit. Toutefois, nous montrerons dans le chapitre 5 de la thèse que la méthode du crédit de TVA peut entacher la neutralité de l'impôt. A Madagascar, le nombre des entreprises non assujetties à la TVA et leur intégration dans le processus de production et de commercialisation des produits manufacturiers font que la TVA est à l'origine de distorsions importantes au sein du secteur industriel. La neutralité de la TVA est compromise par l'évasion fiscale (faiblesse de l'assiette) et la faible capacité des administrations fiscales des PED.

Montrons à présent en quoi le remplacement des taxes sur les importations par des taxes domestiques (telle que la TVA) peut améliorer l'efficacité de l'offre dans l'économie.

### **2.3. Les réformes des tarifs douaniers**

#### **2.3.1. Fiscalité optimale indirecte en économie ouverte**

Développant le lemme de Diamond et Mirrlees (1971) dans un cadre d'économie ouverte, Dixit (1985) montre que le poids mort provoqué par les tarifs douaniers est supérieur à celui entraîné par une taxe sur la consommation domestique. L'application de tarifs douaniers est donc sous optimale, même dans un cadre d'équilibre de « second rang ».

Rappelons que pour un équilibre concurrentiel, l'optimum de Pareto est défini par l'égalité entre le Taux Marginal de Substitution du consommateur (TMS), avec le Taux Marginal de Substitution Technique du producteur (TMST), et avec le rapport des prix mondiaux ( $p_1, p_2$ ) :  $TMS_{1/2} = TMST_{1/2} = p_1/p_2$ . Le développement apporté par Dixit (1985) est basé sur ce résultat standard de la théorie classique. Il montre que dans ce contexte, les taxes domestiques sont plus efficaces pour la raison suivante :

Si l'application de taxes intérieures et de tarifs douaniers crée une distorsion dans les choix du consommateur, car elles font varier les prix relatifs, ces premières n'agissent pas en revanche sur la production. Les tarifs douaniers sont moins efficaces car ils créent une distorsion supplémentaire des choix du producteur. En effet, les tarifs douaniers modifient les prix relatifs entre les importations et les biens domestiques et permettent ainsi aux producteurs des secteurs protégés d'augmenter leurs prix. Une réallocation des facteurs de productions entre les secteurs s'opère en faveur des secteurs protégés. Les taux de substitutions techniques (TMST) sont alors modifiés par rapport à ceux d'un équilibre sans taxes, entamant ainsi l'efficacité théorique du marché. L'efficacité des plans de production n'est plus assurée, ce qui implique que le schéma optimal du système de taxation à la Diamond–Mirlees (1971) ne prévaut plus.

Prolongeant cette démonstration, les modèles de fiscalité optimale en économie ouverte [Michael et al. (1993, 1994) Keen et Ligthart (1999)] montrent qu'une diminution des droits de douane, qui serait compensée au niveau des recettes fiscales par une augmentation des taxes indirectes domestiques, aurait pour conséquence de diminuer le « poids mort » en éliminant les distorsions sur l'offre. La justification théorique de la « *transition fiscalo-douanière* » est alors trouvée.

Bien sûr, ces résultats ne restent vrais que sous l'hypothèse de concurrence parfaite des marchés et d'absence d'externalités négatives du commerce international. Corden (1984) montre qu'en tenant compte des imperfections des marchés, la taxation du commerce international peut fournir une solution optimale de « troisième rang », dans le cadre notamment de la théorie des « industries

naissantes »<sup>4</sup>. Après avoir décrit les caractéristiques des réformes fiscalo-douanière dans les PED, nous en exposerons les contraintes. Nous montrons ainsi pourquoi les taxes sur les importations gardent encore une place importante dans les systèmes fiscaux de ces pays.

### 2.3.2. Description des réformes fiscalo-douanières dans les PED

Au début des années 1980 s'est engagé un mouvement profond de libéralisation du commerce extérieur des pays en développement. Ces politiques se sont traduites par des réductions importantes des Droits et Taxes sur les Importations (DTI). Dans ces pays où les ressources de l'État sont généralement faibles, le maintien de l'équilibre budgétaire est devenu l'une des contraintes majeures du processus de libéralisation commerciale. Celle-ci a dû être accompagnée par une réforme du système fiscal permettant de compenser les pertes fiscales consécutives à la réduction des tarifs douaniers. La « transition fiscalo-douanière » a eu alors pour but de substituer aux droits et taxes assis sur le commerce extérieur un système fiscal plus amplement basé sur l'économie domestique (Farhadian-Lorie et Katz, 1989 ; Blejer et Cheasty, 1990 ; Mitra, 1992 ; Burgess et Stern, 1993 ; Escolano, 1995 ; Coady, 1997 ; Abed, 1998 ; Cogneau, 1999 ; Ebrill et al., 1999). Comme nous le notions plus haut, le renforcement de la fiscalité intérieure s'est principalement basé sur la consommation domestique, plus particulièrement par la mise en place ou le renforcement de la TVA. L'accroissement des taxes sur les revenus n'a généralement pas été considéré comme une option viable autant du point de vue politique qu'administratif (Tanzi et Zee, 2000).

Les pays africains semblent avoir suivi cette voix de libéralisation de leurs échanges extérieurs. Selon la classification utilisée par le FMI, 75 % des pays africains étaient considérés avoir un régime commercial « restrictif » et aucun pays n'était jugé « ouvert » en 1990. A la fin de 1998, seuls 28 % des pays étaient classés en régime « restrictif » et 40 % en revanche étaient qualifiés « d'ouverts » (FMI 1999). En limitant nos observations aux réformes tarifaires, le tableau 2-1 montre que la libéralisation commerciale a bien eu lieu au début des années 1990 dans les pays africains. Le taux de pression des tarifs prélevés sur les importations a été en moyenne réduit de 26 % entre 1980 et 1995. De fait, la part des taxes sur les importations dans les recettes fiscales a diminué de manière substantielle (-19 %), mais en représente encore environ le tiers (cf. tableau 2-2).

En réalité ces réformes ont été en moyenne plus tardives et moins importantes en Afrique que dans les autres parties du monde. Ebrill et al. (1999) estimaient que le taux de taxation des importations restait en moyenne de l'ordre de 12 % dans les pays hors OCDE et de moins de 2 % dans ceux de l'OCDE.

En outre, si l'abaissement des tarifs douaniers a bien eu lieu, les résultats de la « transition fiscalo-douanière » semblent plus mitigés sur notre échantillon. Le tableau 2-2 montre en effet une diminution moyenne du taux de pression fiscale (recettes fiscales sur PIB). Le taux de pression moyen est en effet passé de 18 à 16 % sur notre échantillon (soit une baisse de 13 %). En général, on observe une diminution concomitante : premièrement de la taxation des importations, deuxièmement de la part des DTI dans les recettes fiscales, et enfin du taux de pression fiscale global. En effet, 16 des 18 pays de notre échantillon ont subi une baisse de leur taux de pression sur les dix ans. Cette réduction a généralement eu lieu après 1985, lors de l'abaissement des tarifs douaniers.

---

<sup>4</sup> Nous n'aborderons pas ce point qui élargirait trop notre cadre d'analyse. Nous nous bornons à présenter les analyses statiques des effets de la transition fiscalo-douanière.

Sur notre échantillon, seuls le Kenya et le Ghana semblent avoir réussi à maintenir ou à accroître leur taux de pression tout en diminuant la part des taxes sur les importations dans leur structure fiscale. Néanmoins, le tableau 1-1 montre que le Kenya n'a pas réduit sa pression sur les importations, la transition fiscal-douanière n'a donc pas véritablement eu lieu dans ce pays.

Ces observations se retrouvent dans d'autres études plus détaillées comme celles de Thomas et Nash (1991) ou d'Ebrill et al. (1999). Ces études ont montré de plus que les pertes fiscales ont été moins importantes pour les pays pour qui la libéralisation a consisté à abolir les protections non tarifaires. En remplaçant les quotas par un système de tarifs douaniers, ces pays ont bien sûr pu accroître plus facilement leurs recettes fiscales.

Par ailleurs, la littérature empirique sur les déterminants de la pression fiscale en Afrique (voir Ghura, 1998 ; Stotsky et al., 1997 pour des travaux récents) a montré que le taux d'ouverture de l'économie expliquait de manière positive la variance du taux de pression entre les pays et dans le temps (économétrie de panel). Pour Ghura (1998), le degré d'ouverture est la variable qui possède la plus forte valeur explicative sur une période comprise entre 1985 et 1996 et sur 39 pays africains. On en déduit alors que les recettes fiscales des Etats africains sont restées très sensibles aux taxes sur le commerce extérieur.

L'ensemble de ces observations mène à conclure que la transition fiscale reste inachevée en Afrique. Notre problème est alors de connaître les raisons qui peuvent expliquer l'échec relatif du processus de transition fiscal-douanier : Quelles sont les contraintes à la mise en œuvre de cette réforme dans les PED ?

**Tableau n° 2-1 : DTI sur importations**

	1980	1985	1990	1995
Bénin	-	-	18.8 %	21.7 %
Botswana	23.2 %	-	15.4 %	19.1 %
Cameroun	22.4 %	25.9 %	19.7 %	19.3 %
Congo	22.1 %	18.2 %	22.9 %	8.7 %
Cote d'Ivoire	28.1 %	32.0 %	22.7 %	11.7 %
Gabon	29.7 %	17.4 %	21.4 %	14.0 %
Gambie	21.5 %	26.8 %	16.0 %	11.2 %
Ghana	14.5 %	18.1 %	16.1 %	11.2 %
Kenya	11.8 %	15.8 %	14.2 %	14.3 %
Malawi	25.2 %	25.2 %	18.7 %	-
Sénégal	15.7 %	15.4 %	24.6 %	19.2 %
Zambie	7.4 %	8.9 %	12.2 %	11.4 %
Zimbabwe	-	22.5 %	23.4 %	15.9 %
Moyenne non pondérée	20.1 %	19.0 %	18.9 %	14.8 %
Variation 1995 / 1980				-26.5 %

Sources : FMI : Government Finance Statistics 1998, Banque Mondiale : World Development Indicators 1998.

**Tableau n° 2-2 : Variation des DTI et des taux de pression**

	Part des DTI dans les recettes fiscales					Taux de pression				
	1980	1985	1990	1995	Var 95 / 80	1980	1985	1990	1995	Var 95 / 80
Botswana	53 %	31 %	25 %	21 %	-61 %	-	30 %	34 %	27 %	-10 %
Burkina Faso	49 %	45 %	-	41 %	-17 %	12 %	10 %	10 %	11 %	-10 %
Cameroun	42 %	17 %	21 %	26 %	-38 %	15 %	23 %	12 %	11 %	-28 %
Congo	17 %	-	-	37 %	117 %	30 %	-	17 %	12 %	-59 %
Cote d'Ivoire	46 %	44 %	32 %	35 %	-24 %	22 %	23 %	18 %	18 %	-20 %
Ethiopie	42 %	27 %	-	21 %	-50 %	16 %	17 %	10 %	12 %	-22 %
Gabon	30 %	24 %	26 %	24 %	-18 %	26 %	29 %	17 %	21 %	-21 %
Gambie	76 %	71 %	46 %	29 %	-62 %	21 %	14 %	18 %	17 %	-17 %
Ghana	48 %	50 %	-	32 %	-33 %	6 %	10 %	11 %	14 %	122 %
Kenya	21 %	22 %	18 %	16 %	-23 %	20 %	18 %	21 %	26 %	31 %
Madagascar	28 %	-	59 %	32 %	13 %	13 %	12 %	10 %	8 %	-38 %
Malawi	25 %	25 %	19 %	48 %	89 %	18 %	20 %	18 %	15 %	-15 %
Niger	43 %	-	-	47 %	10 %	12 %	-	8 %	7 %	-47 %
Rwanda	49 %	-	29 %	42 %	-16 %	11 %	-	10 %	7 %	-40 %
Sénégal	40 %	-	-	47 %	19 %	22 %	-	16 %	14 %	-37 %
Swaziland	72 %	64 %	53 %	55 %	-24 %	33 %	24 %	30 %	33 %	-1 %
Zaire	44 %	44 %	49 %	30 %	-32 %	9 %	11 %	9 %	4 %	-52 %
Zimbabwe	17 %	17 %	20 %	23 %	33 %	-	27 %	29 %	24 %	-9 %
Moyenne non pondérée	41 %	37 %	33 %	34 %	-19 %	18 %	19 %	17 %	16 %	-13 %

Sources : FMI : Government Finance Statistics 1998, Banque Mondiale : World development Indicator 1998.

## 2.4. Les contraintes à la réduction des droits de douanes

De multiples contraintes pratiques et sociales, omises par le caractère trop simplifié de la théorie, viennent compliquer le processus de transition fiscal-douanière. Nous en voyons principalement trois que nous développerons ci-dessous. La faisabilité budgétaire d'une réforme fiscal-douanière est contrainte par deux aspects : premièrement le coût de collecte et de gestion d'une TVA est plus élevé que ceux des tarifs douaniers, deuxièmement la libéralisation du commerce extérieur entraîne une réduction de la base taxable (voir Farhadian-Lorie et Katz, 1989 ; Blejer et Cheasty, 1990 ; Mitra 1992 ; Ebrill et al., 1999 pour des études sur l'impact budgétaire des réformes douanières). La troisième contrainte est liée à l'impact social (i.e. les effets redistributifs) de la réforme.

Les contraintes budgétaires et sociales de la transition fiscal-douanière sont aussi illustrées en annexe de ce chapitre à l'aide d'un modèle analytique simple permettant d'éclairer les mécanismes en jeu sur le marché des biens lors d'une telle réforme.

### 2.4.1. Poids mort et coût de collecte des taxes.

Quelques articles ont intégré dans l'analyse de la transition fiscal-douanière le coût de collecte des impôts (Corden, 1974 ; Mihaljeck, 1992). En effet, le passage obligé des produits importés (ou exportés) par des points géographiques limités rend la fraude plus difficile et diminue les coûts de collecte des droits et taxes sur les importations. Ainsi la charge administrative pour les tarifs douaniers était estimée entre 1 et 3 % des taxes prélevées, contre un ratio de 5 % pour la TVA et 10% pour les impôts sur les revenus (Banque Mondiale, 1988). Pour des pays à faible capacité administrative, l'argument est important.

Corden (1974) montre que dans le cas où le coût associé à la collecte d'un tarif douanier serait inférieur à celui d'un droit d'accise domestique, ce premier peut être une solution optimale de « troisième rang ». Il existe alors un arbitrage entre les impôts qui sont théoriquement plus neutres et ceux qui ont un coût de collecte moins élevé (cf. Alm, 1996 ; Kaplow, 1996). Ainsi, si le surcoût de collecte des taxes à la consommation est supérieur au coût des distorsions supplémentaires créées

par les tarifs (Mihaljek, 1992), ces derniers sont optimaux. Pour un coût de collecte fonction croissante du taux de taxation, il existe alors un « mix optimal » entre les deux types d'impôts. En outre, on peut admettre que l'évasion sur les impôts domestiques est plus importante. Leur application partielle entraîne de nouvelles distorsions sur les marchés, et réduit encore leur « avantage comparatif ».

L'analyse présentée ici n'a porté que sur l'efficacité relative des deux types de taxes, i.e. l'ampleur relative des poids morts. La question qui se pose alors est de savoir comment est distribuée ce poids mort au sein de la population pour l'une et l'autre taxe. Autrement dit, intéressons-nous à présent aux effets redistributifs de la transition fiscalo-douanière.

#### 2.4.2. Effets redistributifs de la transition fiscalo-douanière

Intuitivement, l'effet redistributif de la transition fiscalo-douanière devrait être négatif. La part budgétaire des biens importés est en générale plus importante pour les classes aisées de la population. La transition fiscalo-douanière réduit alors la charge fiscale des classes aisées et accroît relativement celle des autres. Ainsi, Younger et Sahn (1999) montrent sur leur échantillon de pays africains que la répartition des taxes aux importations entre les classes de ménages est plus concentrée que celles des taxes sur la consommation (TVA). De même, Bourguignon et Morrisson (1992) montrent pour le Maroc que les inégalités et la pauvreté augmentent plus en cas de hausse des impôts indirects qu'en cas de hausse des droits de douane. La redistribution par les prix de la transition fiscalo-douanière devrait négative.

Toutefois, la libéralisation devrait en revanche entraîner une réduction des inégalités sur les revenus. En théorie, la libéralisation commerciale influence la rémunération relative des facteurs de production en modifiant la structure de production. Le modèle HOS (Heckcher - Ohlin - Samuelson) prévoit que la rémunération du facteur le plus abondant dans l'économie doit augmenter, et inversement (effet Stolper-Samuelson). Ainsi la libéralisation commerciale des économies en développement devrait accroître la rémunération du travail et plus particulièrement celle du travail le moins qualifié. Le revenu des plus pauvres devrait progresser et les inégalités baisser selon la théorie classique du commerce international.

Les inégalités sont encore réduites si l'analyse tient compte de la dualité du marché du travail. La libéralisation provoque une diminution de la production du secteur moderne exposé et donc de l'emploi dans ce secteur. Celle-ci peut alors se traduire par une baisse du pouvoir d'achat moyen des consommateurs (Shoven et Whalley, 1992). Les emplois détruits dans le secteur moderne, où le salaire est réglementé et supérieur à la moyenne, sont en effet remplacés par des emplois dans les secteurs plus traditionnels (informels) où le taux de salaire est généralement inférieur. Cogneau (1999) montre que la transition fiscalo-douanière menée au Cameroun dans le cadre de la CEMAC devrait provoquer une réduction de l'emploi formel de 2,5 % dans les industries et de 1,6 % dans les services. De même, pour le Maroc, les simulations de Cogneau (1999) montrent une diminution de l'indice de *Theil* (-8,0 %) et une diminution du revenu moyen par actif de -1,9 % (en réel) dans le cas d'un libre échange entre le Maroc et l'Union Européenne sur les produits agricoles. Ainsi, si la libéralisation peut entraîner une réduction par les revenus des inégalités, celle-ci se réalise par le « bas » au prix du bien-être collectif.

Toutefois, les résultats exposés ci-dessus proviennent de modèles construits soit en concurrence parfaite, soit avec des marges exogènes. L'introduction de marges endogènes pour les entreprises formelles et d'effets «*pro-compétitifs* » peut permettre d'obtenir une hausse du bien-être collectif suite à la libéralisation :

Dans le modèle de Devarajan et Rodrik (1991), appliqué au Cameroun le secteur moderne est oligopolistique et verse un taux de salaire plus élevé que le taux moyen. Suite à la libéralisation, « l'effet pro-compétitif » entraîne une hausse de la production du secteur moderne. En résumé le mécanisme est le suivant : les entreprises monopolistiques voyant leur protection tarifaire s'amointrer suite à la libéralisation, sont en effet obligées de diminuer leurs marges et d'accroître leurs volumes de production pour maximiser leurs profits<sup>5</sup> (voir Hertel, 1994 pour une présentation formalisée). Il est alors possible d'observer une augmentation du prix de l'ensemble des facteurs de production, ceci au détriment de la rente de l'oligopole. La hausse de la production du secteur moderne entraîne ainsi une hausse des revenus du secteur formel et du taux de salaire moyen dans l'ensemble de l'économie. De plus, les simulations de Devarajan et Rodrik (1991) prévoient une réduction de la production du secteur traditionnel (la production du secteur agricole diminue de 5 % en concurrence imparfaite, alors qu'elle croît de 14 % en concurrence parfaite). In fine, le gain net social de la libéralisation du commerce extérieure camerounais est compris entre 1,1 % et 2,0 % (respectivement dans le cas de rendements d'échelle constants, et lorsque les rendements d'échelle sont supposés croissants). De la même manière, Cockburn et al. (1998) montrent dans le cas de la Tunisie que les « effets pro-compétitifs » permettent une augmentation du bien-être social (due à la hausse de l'emploi dans le secteur moderne) de 2,3 %.

En conclusion, l'effet total de la transition fiscal-douanière sur les inégalités et sur le bien-être collectif est indéterminé de manière théorique. La redistribution par les prix devrait légèrement augmenter les inégalités, tandis que celle des revenus devrait les réduire, mais dans ce dernier cas au détriment peut-être du bien-être collectif.

#### 2.4.3. La contrainte budgétaire de la transition fiscal-douanière.

Nous avons observé à l'aide du tableau 2-2 ci-dessus, que la transition fiscal-douanière restait inachevée car la contrainte budgétaire de l'Etat n'était pas respectée. Si le surcoût de la collecte des taxes intérieures peut être un facteur à cet échec (cf. supra), la taille de l'assiette fiscale domestique limite aussi la faisabilité budgétaire de la transition fiscal-douanière. Autrement dit, si le degré d'ouverture d'une économie est élevé, une baisse des tarifs douaniers devra être compensée par une forte hausse de la pression domestique. Le respect de la contrainte budgétaire dans le processus de transition n'est que plus incertain. En outre, la théorie du commerce international prévoit une réduction de cette base taxable domestique suite à la libéralisation :

L'analyse classique du commerce international montre en effet que la libéralisation permet d'accroître les importations, et réduit le volume de production destinée à la consommation domestique pour la réorienter vers les exportations (symétrie de Lerner). La baisse des tarifs douaniers a alors un double effet sur les recettes fiscales :

- L'effet direct est bien sûr une réduction des recettes fiscales sur les importations. A priori la hausse des importations en volume devrait être inférieure à la baisse des tarifs douaniers (hypothèse d'élasticité prix de la demande inférieure à 1).

---

<sup>5</sup> Plusieurs études empiriques ont en effet montré une corrélation négative entre le taux de pénétration des importations et la marge des entreprises (voir Schmalensee 1989, Robert et Tybout 1996 pour des revues).



- Le deuxième effet est indirect et provient de la symétrie de Lerner. Si la production se réoriente de la consommation domestique vers les exportations, alors elle se déplace aussi d'une consommation taxée vers une autre «exonérée». La base taxable de la production intérieure diminue.

In fine, l'augmentation des taux de taxation intérieure doit donc non seulement compenser la diminution des recettes sur les droits de douanes, mais également une réduction de la base taxable intérieure. Notons de plus que l'exercice budgétaire est encore plus périlleux si l'on tient compte du secteur informel et des comportements d'évasion en général. L'assiette fiscale domestique est de fait plus réduite, la hausse des taux de taxation sur les biens formels peut devenir insoutenable pour ce secteur. Une présentation formalisée de ce problème est donnée en annexe de ce chapitre.

Notons que L'effet «pro-compétitif» peut là aussi alléger le poids de la contrainte budgétaire. Devarajan et Rodrik (1991) montrent que sous l'hypothèse de concurrence imparfaite, «*l'effet pro-compétitif*» de la libéralisation commerciale accroît la production du secteur manufacturier. Toutefois, Cockburn et al. (1998) ont montré que les résultats de Devarajan et Rodrik (1991) tiennent en grande partie à l'hypothèse de parfaite substituabilité entre la production destinée au marché local et celle exportée, plus qu'à l'existence d'une concurrence imparfaite. De fait, si qualitativement les résultats dégagés par Cockburn et al. (1998) sont de même nature que ceux de Devarajan et Rodrik (1991), l'ampleur des «*effets pro-compétitifs*» sur la production est en revanche beaucoup plus faible (même avec une hypothèse de sur-profit de 50 %). En fait, nous pensons que l'existence même «*d'un effet pro-compétitif*» doit être prise avec précaution.

## CONCLUSION

Nous avons montré ici comment la théorie pouvait fournir un principe directeur aux réformes fiscales. La théorie de la fiscalité optimale procure un cadre analytique simple permettant soit de guider les réformes fiscales, soit d'émettre un jugement sur celles qui ont été mises en œuvre. Ainsi, nous avons montré que les réformes fiscales majeures dans les PED (développement de la TVA et transition fiscal-douanière) suivent en partie les règles édictées par la théorie de la fiscalité optimale :

- Les objectifs de minimisation de l'incidence de la fiscalité sur les marchés ont été privilégiés dans les réformes menées. L'application d'une TVA en remplacement des autres taxes sur le chiffre d'affaires et l'abaissement des droits de douanes permettent en théorie d'améliorer l'efficacité du système fiscal. Tout comme l'application d'un taux unique réduit le coût de collecte, il réduit aussi de cette manière le poids mort.
- En revanche, le choix d'appliquer des taux uniformes et d'augmenter le poids relatif des taxes intérieures doit avoir réduit la progressivité des systèmes de taxation.

Ainsi, on peut conclure qu'à l'intérieur des règles de fiscalité optimale ce sont les objectifs d'efficacité qui ont prédominé sur les critères sociaux.

Par ailleurs, si la théorie exposée ici peut servir de base analytique, elle est par certain égard simpliste. L'existence de phénomènes complexes dans la réalité peut provoquer des modifications importantes de la modélisation théorique. Nous avons vu notamment comment la prise en compte de coûts de collecte différents entre les impôts, ou encore l'évasion pouvait modifier la structure optimale des systèmes de taxation. Les équilibres recherchés par l'analyse théorique ou empirique ne sont plus de premier rang, mais de second, voir de troisième rang. Slemrod (1990, 1999), Burgess et Stern (1993) ou Alm (1996), pour ne citer qu'eux, ont déjà exposé les nombreuses « subtilités » qu'apporte la réalité, et qui modifient les hypothèses de l'analyse théorique. Le « monde réel » peut influencer les règles de la taxation optimale de la façon suivante :

- L'hypothèse que tous les agents d'une économie sont assujettis à l'impôt, autrement dit que l'assiette est universelle, est discutable. L'évasion fiscale ou la faiblesse des capacités administratives agit sur les effets redistributifs ou sur l'efficacité des taxes.
- Il existe en outre des coûts de collecte pour l'Etat et des coûts administratifs pour les individus (la TVA par exemple) qui varient selon les impôts ou les catégories d'agents.
- Enfin, les hypothèses de concurrence pure et parfaite et d'absence d'externalité sur les marchés sont bien sur discutables. Lever ces deux hypothèses peut aussi influencer les résultats de l'analyse sur la fiscalité.
- Le programme des représentants de l'Etat (ses agents) n'est pas forcément de maximiser une fonction d'utilité collective. Des comportements de « recherche de rente de situation » (« rent-seeking »), de corruption, et l'existence de groupes de pression (lobby) peuvent remettre en cause cette hypothèse de base.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Abed G.T. (1998) : « Fiscal reform in Low-Income Countries : Experience under IMF supported programs », IMF Occasional paper n°160, 90p.

Ahmad E. et Stern N. (1984) : « The Theory of reform and Indian indirect taxes », Journal of Public Economics, vol 25, pp. 259-98.

Ahmad E. et Stern N. (1987) : « Alternative sources of government revenue : illustrations from India, 1979-1980 », in The Theory of taxation for developing countries, Ed. Newberry D. et Stern N., Oxford University Press for the World Bank, pp. 281-332.

Ahmad E. et Stern N. (1991) : The theory and practice of tax reform in developing countries, Cambridge University Press.

Alderman H et del Ninno C. (1999) : « Poverty Issues for zero rating VAT in South Africa », Journal of African Economies, vol 8, n°2, pp. 182-208.

Alm J. (1996) : « What is an 'optimal' tax system? », National Tax Journal, vol 49, n°1, pp.117-133.

Atkinson et Stiglitz (1976) : « The design of tax structure : direct versus indirect taxation », Journal of Public Economics, vol 1, pp. 97-119.

Atkinson et Stiglitz (1980) : Lectures on Public Economics, Ed. Mc Graw Hill, 619 p.

Auerbach A.J. (1985) : « The theory of excess burden and optimal taxation », Handbook of Public Economics, éd. A.J Auerbach et M. Feldstein, Elsevier, pp. 61-127.

Baccouche R et Laisney F (1986) : « Analyse microéconomique de la réforme de la TVA de juillet 1982 en France », Annales d'Economie et de Statistique, n°2, p37-74.

Baccouche R et Laisney F (1988) : « Evaluation de six propositions de réforme de la TVA sur données microéconomiques », L'Actualité Economique, vol 64, n°2, pp. 178-

Banque Interaméricaine de Développement (1998) : « Facing up to inequality in Latin America : Economic and social progress in Latin America », Rapport Annuel, Ch. 8, pp. 179 - 208.

Banque Mondiale (1988) : World Development Report, Oxford University Press.

Beltrame P. (1998) : La fiscalité en France, Ed. Hachette supérieur, 192 p.

Blejer M.I., Cheasty A. (1990) : « Fiscal implications of trade liberalization », in Fiscal Policy in Open Developing Economies, éd. Tanzi V., FMI, 229 p.

Bliss C. (1989) : « Trade and development », in Handbook of Development Economics, vol 2, éd. Chenery H. et Srinivasan T.N., pp. 1187-240.

Boadway R., Marchand M., Pestiau P. (1994) : « Toward a theory of the direct-indirect tax mix », Journal of Public Economics, vol 55, pp. 71-88.

- Bodier M et Cogneau A. (1998) : « L'évolution de la structure des prix et des inégalités de niveau de vie en France de 1974 à 1995 », *Economie et Prévision*, n°135, pp. 29-42.
- Bourguignon F. et Morrisson C. (1992) : *Ajustement et équité dans les pays en développement*, OCDE, 115 p.
- Bourguignon F. (1998) : *Fiscalité et redistribution*, Conseil d'Analyse économique, Ed. La Documentation Française.
- Bourguignon F. et Bureau D. (1999) : *L'architecture des prélèvements en France : Etat des lieux et voies de réforme*, Conseil d'Analyse Economique, Ed. La Documentation Française, 141 p.
- Bourguignon F. et Chiappori P.A. (1998) : « Fiscalité et redistribution », *Revue Française d'Economie*, vol 13, n°1, juillet, pp. 3 – 64.
- Bourguignon F., Chiappori P.A, Hugounenq R. (1993) : « Exploring the distribution and incentive effects of tax harmonization, in Empirical approach to fiscal policy modeling, éd. Heimler A. et Meulders D, ch 11, pp. 235-250.
- Burgess R. et Stern N. (1993) : « Taxation and development », *Journal of economic Literature*, vol 31, juin, pp ; 762-830.
- Chambas G. (1994) : *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, Ed. Ministère de la coopération, *Economica*, 152 p.
- Coady D.P. (1997) : « Fiscal reform in developing countries » in *Fiscal reforms in the least developed countries*, éd. Chandra Kant Patel, CNUCED, Edward Elgar.
- Cockburn J., Decalauwé B., Dostie B. (1998) : « Les leçons du mariage entre les modèles d'équilibre général calculable et la nouvelle théorie du commerce international : application à la Tunisie », *L'actualité économique*, vol. 74, n°3, pp. 381-413.
- Cogneau D. (1999) : « Transition fiscal-douanière et répartition dans un pays en développement. Eléments de réflexion et application aux cas du Cameroun et du Maroc », in *Fiscalité, Développement et Mondialisation*, éd. Gastellu J-M., Moisseron J-Y., Pourcet G., ORSTOM-DIAL, 239 p.
- Corden (1984) : « The normative theory of international trade », in *Handbook of International Economics*, vol I, éd. Jones R.W et Kenen P.B.
- Cornély J-P. (1995) : « Conditions pour la réussite d'une TVA en Afrique », Fiche pour les Journées d'étude Coopération Française, Banque Mondiale, FMI, mai 1995.
- Dahl H., Devarajan S., van Wijnbergen S. (1994) : « Revenue Neutral Tariff Reform : theory and practice », in *Getting the model right : the general equilibrium approach to adjustment policy*, éd. Devarajan S., Lewis J.D., Robinson S., mimeo.
- De Melo J. et Grether J-M. (1997) : *Commerce international. Théorie et applications*, De Boeck Université, 844 p.
- Deaton A.S. (1981) : « Optimal taxes and the structure of preferences », *Econometrica*, vol 49, n°5, pp. 1245-60.

- Deaton A.S (1979) : « Optimally uniform commodity taxes », *Economic Letters*, vol 2, n°4, pp. 357-61.
- Deaton A.S et Stern N. (1986) : « Optimally Uniform Commodity Taxes, taste differences and lump-sum grants », *Economics Letters*, vol 20, pp. 263-6.
- Decoster A, Schokkaert E., Van Camp G. (1997) : « Is redistribution through indirect taxes equitable ? », *European Economic Review*, vol 41, pp. 599-608.
- Devarajan S. et Rodrik D. (1991) : « Pro-competitive effects of trade reform: results from a CGE model of Cameroon », *European Economic Review*, n°35, pp. 1157-84.
- Devarajan S. et Hossain S. (1998) : « The combined incidences of taxes and public expenditures in the Philippines », *World Development*, vol 26, n°6, pp. 963-77.
- Diamond (1975) : « A many person Ramsey Tax rule », *Journal of Public Economics*, vol 4, n°4, pp. 335 – 42.
- Diamond P.A. et Mirrlees J.A. (1971) : « Optimal taxation and public production 1 : Production efficiency and 2 : tax rules », *American Economic Review*, vol 61, pp. 8-27 et pp. 261-78.
- Dixit A. (1985) : « Tax policy in open economies », in *Handbook of Public Economics*, vol I, éd. Auerbach A.J et Feldstein M.
- Dostie B., Cockburn J., Decaluwé B. (1996) : « Market structure and trade policy in developing countries: a general equilibrium approach », Université Laval, Ecole PARADI, mimeo, 52 p.
- Ebrill L., Stotsky J., Gropp R (1999) : « Revenue Implication of trade liberalization », IMF Occasional Paper, n°180.
- Engel E.M.R.A, Galetovic A. et Raddatz C.E. (1999) : « Taxes and income redistribution in Chile : some unpleasant redistributive arithmetic », *Journal of Public Economics*, vol 59, pp. 155-92.
- Escolano J. (1995) : « International trade taxes », in *Tax Policy Handbook*, éd. P. Shome, FMI.
- Farahadian-Lorie Z., Katz M. (1989) : « Fiscal Dimensions of trade policy », in *Fiscal policy, stabilisation and growth in developing countries*, éd. Blejer M.I et Chu K-Y., FMI, 387 p.
- Fleurbaey N. (1995) : « Equality and Responsibility », *European Economic Review*, vol 39, pp. 683-689.
- FMI (1999) : *World Economic Outlook*, Octobre 1999.
- Ghura D (1998) : « Tax revenue in Sub-Saharan Africa : Effects of economic policy and corruption », IMF Working Paper n° 98/135, 25 p.
- Hertel T.W. (1994) : « The ‘procompetitive’ effect of trade policy reform in a small, open economy », *Journal of International Economics*, n°36, pp. 391-411.
- Kaiser H. et Spahn P.B (1989) : « On the efficiency and distributive justice of consumption taxes : a study on VAT in West Germany », *Journal of Economics - Zeitschrift für Nationalökonomie*, vol 49, n°2, pp. 199-218.

- Kaplow (1996) : « How tax complexity and enforcement affect the equity of the income tax », *National Tax Journal*, vol 49, n°1,
- Keen M. et Lightart J.E. (1999) : « Coordinating tariff reduction and domestic tax reform », IMF Working Paper, n° WP/99/93, juillet, 20 pages.
- King M.A (1983) : « Welfare analysis of tax reforms using household data », *Journal of Public Economics*, vol 21, pp. 183-214.
- Michael M.S., Hazipanayotou P., Miller S.M. (1993) : « Integrated reform of tariffs and consumption taxes », *Journal of Public Economics*, vol 52, pp. 417-28.
- Michael M.S., Hazipanayotou P., Miller S.M. (1994) : « Win-win indirect tax reform – A modest proposal », *Economics Letters*, vol 44, pp. 147-51.
- Mihaljeck D (1992) : « Tariffs, optimal taxes, and collection costs », IMF Working Paper, 92/28, 30p.
- Mitra P. (1992) : « The coordinated reform of tariffs and indirect taxes », *The world Bank Research Observer*, vol 7, n°2, pp. 195-217.
- Murty M.N et Ray R. (1989) : « A computational procedure for calculating optimal commodity taxes with illustrative evidence from indian budget data », *Scandinavian Journal of Economics*, vol 91, n°4, pp. 655-70.
- Myles G.D (1995) : *Public Economics*, Cambridge University Press, 546 p.
- Newberry D.M. (1986) : « On the desirability of input taxes », *Economic Letters*, vol 20, pp. 267-270.
- Newberry D.M. (1997) : « Optimal tax rates and tax design during systemic reform », *Journal of Public Economics*, 63, pp. 177-206.
- OCDE (1998) : « Profil de la fiscalité de la zone OCDE », *L'observateur de l'OCDE*, n°214, oct-nov .
- Ramsey (1927) : « A contribution to the theory of taxation », *Economic Journal*, vol 37, n°1, pp. 47-61.
- Ray R. (1986) : « Sensitivity of optimal commodity tax rates to alternative demand functional forms », *Journal of public Economics*, vol 31, pp. 253-68.
- Ray R. (1997) : « Issues in the design and reform of commodity taxes : analytical results and empirical evidence », *Journal of Economic Surveys*, vol 11, n°4, pp. 353-88.
- Ray R. (1998) : « The design of commodity taxes in the presence of tax evasion with illustrative evidence from India », *Public Finance Review*, vol 26, n°5, pp. 503-18.
- Roberts M.J et Tybout J.R (1996) : *Industrial evolution in Developing Countries : Micro patterns of turnover, productivity, and market structure*, World bank Book, 345 p.
- Sahn D, Younger S (1999) : « Fiscal incidence in africa : microeconomic evidence », *Cornell University Working Paper* 91, octobre, 21p.

- Scmalensee R. (1989) : « Inter-industry studies of structure and performance », in Handbook of Industrial Organization, Amsterdam, North Holland.
- Shoup C. (1988) : « The Value Added Tax and Developing Countries », World Bank Research Observer, vol 3, n°2, juillet, pp : 139 – 56.
- Shoven J.B et Whalley J. (1984) : « Applied general equilibrium models of taxation and international trade : an introduction and survey », Journal of Economic Literature, n°22, pp. 1007-51.
- Shoven J.B et Whalley J. (1992) : Applying General Equilibrium, Cambridge University Press, 299 p.
- Slemrod J. (1990) : « Optimal taxation and optimal tax systems », *Journal of Economic Perspectives*, vol 4, n°1, pp. 157-78.
- Slemrod J. (1999) : Tax policy in the real world, (édité par) Cambridge University Press, 515 p.
- Srinivasan P.V (1989) : « Redistributive impact of 'optimal' commodity taxes. Evidence from indian data », Economics Letters, vol 30, pp. 385-88.
- Stotsky J.B., Woldemariam A. (1997) : « Tax effort in sub-saharian africa », IMF Working Paper, WP /97/107, septembre, 57 p.
- Tanzi V. et Zee H.H (2000) : « Tax policy for emerging market : developing countries », IMF Working Paper n° WP/00/35, 34 p.
- Thomas V. et Nash J. (1991) : Best practices in trade policy reform, Oxford University Press.
- Zee H. H. (1995) : « General sales Taxes / turnover tax », in Tax policy Handbook, Ed. Shome P., pp. 75-79.