



**HAL**  
open science

## L'évaluation de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA

Emilie Caldeira, Anne-Marie Geourjon, Bertrand Laporte

► **To cite this version:**

Emilie Caldeira, Anne-Marie Geourjon, Bertrand Laporte. L'évaluation de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA. FERDI. 2023, 978-2-9586419-2-4. hal-04220413

**HAL Id: hal-04220413**

**<https://uca.hal.science/hal-04220413v1>**

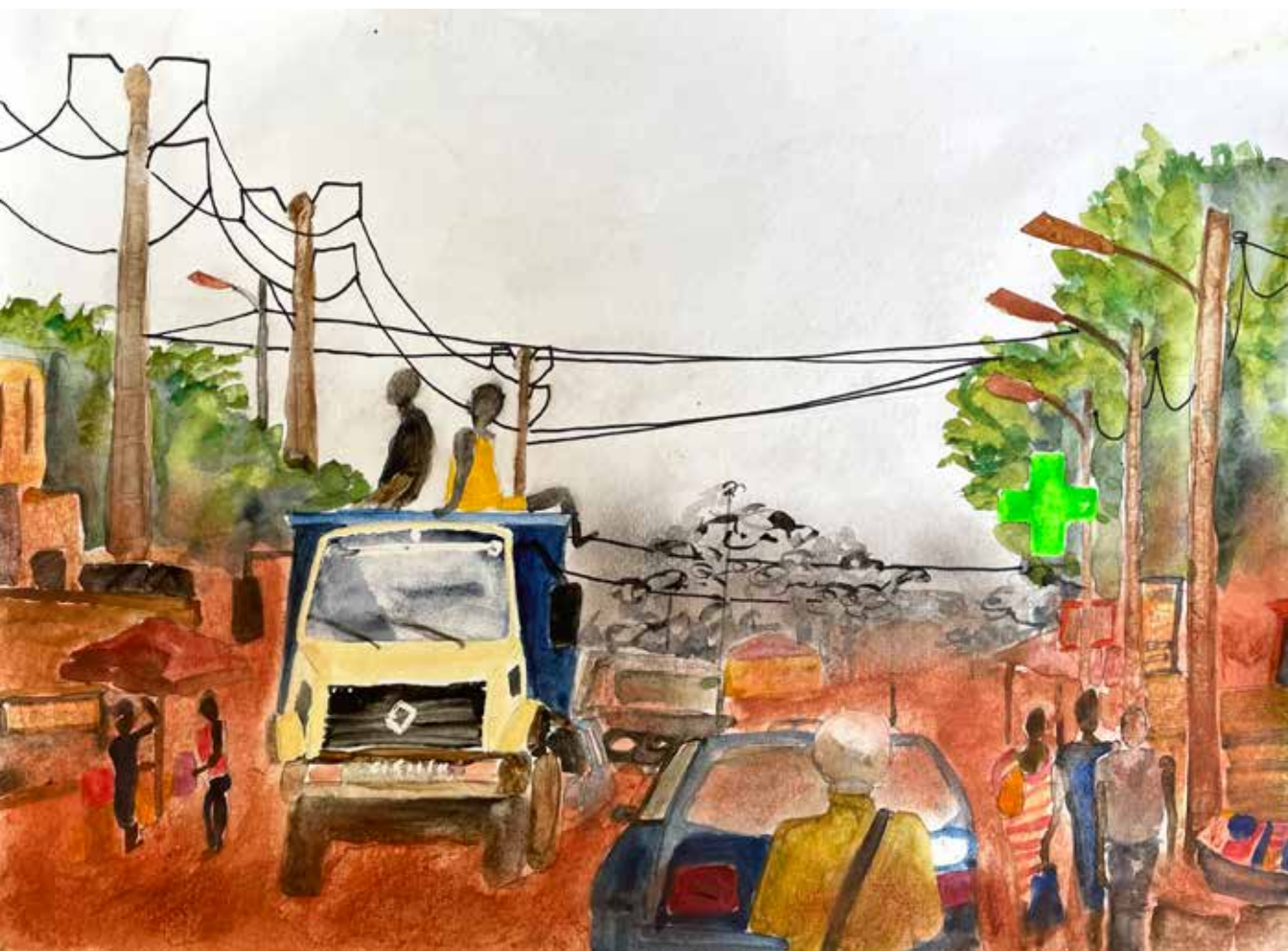
Submitted on 27 Sep 2023

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# L'évaluation de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA

Émilie Caldeira, Anne-Marie Geourjon et Bertrand Laporte



## **L'évaluation de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA**

Auteurs : Émilie Caldeira, Anne-Marie Geourjon et Bertrand Laporte

Ce guide a été réalisé par la Fondation pour les études et recherches sur le développement international.



Illustration de couverture :

Aude Guirauden, *San Pedro*, Aquarelle et encres sur papier, 2021.

Réalisation graphique : Contre-allée, design graphique, Châtel-Guyon.

Impression : All Numéric, Clermont-Ferrand.

© Fondation pour les études et recherches  
sur le développement international (Ferdì), juillet 2023

ISBN : 978-2-9586419-2-4

## L'évaluation de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA





# L'évaluation de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA

Guide méthodologique  
Émilie Caldeira, Anne-Marie Geourjon et Bertrand Laporte

Avril 2023



# Sommaire

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>7</b>
<b>I. Les étapes de l'étude de l'effet distributionnel des exonérations de TVA .....</b>	<b>11</b>
A. Les données nécessaires : des enquêtes détaillées sur la consommation des ménages .....	11
B. Les étapes préalables à l'analyse de l'équité : déterminer le montant des dépenses fiscales théoriques par consommateur.....	12
C. L'analyse de l'équité de la politique d'exonération : à qui profite les dépenses fiscales de TVA ?.....	15
<b>II. Illustration : l'effet distributionnel des dépenses de TVA en Guinée .....</b>	<b>21</b>
<b>III. Au-delà des effets en équilibre partiel des dépenses fiscales de TVA .....</b>	<b>25</b>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>28</b>
<b>RÉFÉRENCES .....</b>	<b>30</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>31</b>
Annexe 1 : Les mesures du niveau de richesse : revenu, consommation et possession d'actifs.....	31





# Introduction

Depuis les années 2000, l'exercice d'évaluation des dépenses fiscales s'est largement développé en Afrique et la plupart des pays du continent publient désormais des rapports d'évaluation chaque année, en annexes de leur Loi de Finances. Cet exercice se limite encore souvent à l'évaluation du coût budgétaire qui n'est pourtant que le point de départ du processus d'évaluation des dépenses fiscales beaucoup plus ambitieux que la seule mesure du coût de ces dernières.

« Une dépense fiscale est un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à une norme, plutôt que d'une dépense directe » (OCDE, 2010). La dépense fiscale est donc une alternative à la dépense publique directe. En ce sens, les administrations de collecte sont redevables de la qualité de ces dépenses vis-à-vis de leur gestion mais aussi de leur évaluation, pour en assurer la transparence et permettre aux décideurs de faire des choix éclairés. De même, les décideurs en charge de la politique fiscale doivent s'assurer de la mesure de l'efficacité des dépenses fiscales consenties pour être en mesure de proposer des arbitrages si nécessaires.

Aussi, outre l'amélioration de la transparence budgétaire, l'analyse des dépenses fiscales a pour principal objectif d'éclairer la politique fiscale afin d'accroître la mobilisation des recettes fiscales intérieures. En effet, l'engagement dans le processus d'évaluation des dépenses fiscales devrait à terme permettre de rationaliser le système d'imposition. Une telle analyse ne peut donc pas se fonder uniquement sur une estimation du coût budgétaire des dépenses fiscales. La démarche d'évaluation comporte deux étapes indispensables et complémentaires : l'estimation du coût budgétaire des mesures fiscales dérogeant à la norme et l'appréciation de leur pertinence quant aux objectifs qui leurs ont été initialement attribués (Caldeira et Geourjon, 2020). Seule l'association de ces deux évaluations peut permettre de comparer l'efficacité de la mesure au regard des objectifs visés à son coût budgétaire préalablement évalué, et de juger de l'efficacité des dépenses fiscales en vigueur. Cette démarche n'entraîne en aucun cas la suppression systématique des avantages accordés. L'analyse des dépenses fiscales n'a d'ailleurs pas non plus pour objectif de récupérer la recette équivalente au coût budgétaire évalué de celles-ci (Geourjon et Rota-Graziosi, 2014). Elle permet d'identifier les mesures dérogatoires dont la persistance devrait être remise en question en vue d'accroître la mobilisation des recettes compte tenu de leur faible efficacité. Au contraire, certaines dépenses fiscales peuvent atteindre leur objectif à un coût jugé raisonnable et donc être considérées comme étant suffisamment efficaces et maintenues. Le processus d'évaluation des dépenses fiscales doit 1) comprendre les deux étapes d'analyse que sont l'estimation du coût et l'étude de ses effets et 2) être mené mesure

par mesure pour permettre l'atteinte de son objectif ultime en toute rigueur : la rationalisation de la politique fiscale fondée sur l'efficacité des dépenses fiscales au regard des objectifs visés.

Pour que cette démarche soit rendue possible, selon les meilleures pratiques internationales, les dispositions visant à soutenir la consommation ou à encourager l'investissement ne doivent pas être incluses dans la norme, définie par le Système Fiscal de Références (SFR). En effet, cela impliquerait de renoncer à chiffrer leur coût, c'est-à-dire à estimer le montant de la dépense directe qu'il aurait fallu consentir pour obtenir le même effet, et *in fine* à évaluer leur efficacité par rapport à l'objectif initialement visé. Pour cette raison, il convient de considérer ce type de mesures comme des dépenses fiscales. Il est important de rappeler qu'une mesure s'écartant de la norme fiscale, c'est-à-dire hors SFR, peut être socialement, économiquement ou politiquement justifiée. En effet, l'estimation d'une dépense fiscale ne préjuge pas de sa justification. Elle assure la transparence de son coût et l'appréciation des effets. Par ailleurs, pour qu'en complément à l'évaluation des manques à gagner des dépenses fiscales, la réalisation d'un exercice d'analyse des effets des dépenses fiscales soit possible, il est nécessaire de définir précisément les objectifs des mesures dérogatoires en amont de la proposition et du vote de chaque mesure, de préciser les objectifs recherchés pour chacune d'entre elles à l'occasion de l'inventaire des dépenses fiscales et d'adapter la collecte des données statistiques en fonction des besoins. Un suivi de la réalisation de ces objectifs devrait ensuite être systématique.

8

Le présent guide a pour objectif de donner les grands principes méthodologiques pour cette seconde partie de la démarche d'évaluation et se concentre sur l'évaluation de l'effet distributionnel des exonérations de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) sur les produits de grande consommation visant à soutenir la consommation des ménages les plus pauvres. Il s'inscrit dans la continuité du guide pratique produit par la Ferdi sur l'évaluation des dépenses fiscales (Geourjon et al., 2018).

La TVA est considérée dans les pays en développement comme l'outil principal de fiscalité intérieure pouvant compenser les pertes de recettes tarifaires consécutives aux politiques d'ouverture commerciale (Baunsgaard, Keen, 2010). Elle est présentée dans les textes communautaires comme un impôt moderne et rentable, taxant uniquement la consommation finale, et donc neutre vis-à-vis des décisions de production pour les entreprises. En outre, la TVA peut être un outil efficace de lutte contre le secteur informel puisque les entreprises assujetties ne supportent pas la TVA tandis que les entreprises informelles supportent la TVA de façon définitive sur leurs intrants et leurs investissements.

Dans la réalité, les systèmes de TVA dans les pays en développement ne sont pas toujours aussi efficaces<sup>1</sup>. Une des raisons invoquées à la perte d'efficacité

1. Voir par exemple les travaux de Keen, Lockwood, 2010, Durner, Jon, 2010, Bird, Gendron, 2011, Bodin, 2012 ou Keen, 2012.

est la recherche d'un objectif additionnel assigné à la TVA : l'équité. La poursuite de cet objectif donne lieu à des exonérations et/ou à l'adoption de taux réduits sur certains biens « sociaux ». Elle conduit alors à s'éloigner d'une application de la TVA sur la consommation finale des ménages à un taux unique modéré avec un champ d'application large (Keen, Lockwood, 2010). L'objectif est de cibler les biens dont la propension à consommer est plus élevée pour les ménages les plus pauvres. Puisque ces dépenses fiscales réduisent la performance de la TVA - sans remettre *a priori* en cause leur bien-fondé - il semble indispensable d'analyser les effets distributionnels de ces mesures pour s'assurer de l'atteinte de l'objectif d'équité visé. La principale justification des exonérations de TVA accordées étant des considérations d'équité, l'évaluation de l'effet des dépenses fiscales de TVA consiste alors à déterminer si les ménages les plus pauvres profitent effectivement davantage des dépenses fiscales accordées. Il s'agit alors de déterminer si - compte tenu de la structure de la consommation des biens et services dans le pays concerné - les dépenses fiscales de TVA sont effectivement ciblées sur les ménages les plus pauvres. L'analyse de l'équité doit nécessairement se faire produit par produit afin d'être en mesure de proposer d'éventuels arbitrages.

Comme indiqué dans la note « How to » de 2022 du FMI, l'évaluation des effets des dépenses de TVA qui visent à réduire la pression fiscale effective sur les personnes pauvres consiste à simuler - sur la base d'enquêtes sur les dépenses de consommation des ménages - l'effet des exonérations sur les variations du revenu disponible sur l'ensemble de la distribution des revenus (Benedek et al., 2022). Il ne s'agit donc pas d'une analyse d'impact à proprement parler mais davantage d'une simulation théorique de l'effet des exonérations sur la répartition de la charge fiscale et des revenus par catégorie de ménage<sup>2</sup>. Une telle approche peut donc être utile pour orienter la politique fiscale à la fois *ex ante* pour éviter la prolifération des exonérations, et *ex post* pour appuyer leur rationalisation. Ce guide s'inscrit dans cette démarche qui permet d'initier le processus d'évaluation des effets distributionnels des dépenses fiscales de TVA sur la base des données généralement disponibles. Pour cette raison pragmatique, l'analyse proposée est simple mais peut être complétée par des analyses plus fines dès lors que des données additionnelles sont disponibles. En particulier, la démarche proposée consiste à considérer implicitement que l'allègement fiscal est entièrement répercuté sur le prix final des biens concernés. L'hypothèse implicite est que le producteur répercute intégralement les exonérations de TVA sur le prix à la consommation. Cette hypothèse n'est pas toujours observée dans les faits et l'incidence économique finale ne correspond pas toujours à l'effet attendu : des exonérations peuvent ne pas être entièrement répercutées sur les prix, mais servir à améliorer les marges des intermédiaires de la chaîne de distribution.

2. L'analyse d'impact vise à déterminer l'effet causal d'une mesure en se basant sur la comparaison entre la situation réelle et une situation contrefactuelle - existante ou construite - qui correspond ce qui aurait été observé si la mesure n'avait pas été mise en place. Cela nécessite de s'assurer que le contrefactuel offre une situation identique en tout point à la seule exception qu'elle n'a pas été affectée par la mesure.

Un exemple largement documenté est la baisse du taux de TVA en France dans la restauration en 2009 qui n'a pas eu l'effet escompté ni en termes de baisse des prix, ni en matière de création d'emplois. L'effet sur les prix est rarement étudié faute de données. Il s'agit pourtant de l'objectif de départ de la mesure dérogatoire et ce dernier devrait faire l'objet d'un suivi systématique.

L'analyse proposée dans ce guide permet de déterminer les effets sur l'équité dans le meilleur des cas, c'est-à-dire, dans le cas où l'exonération consentie a effectivement atteint son objectif de réduction des prix des biens visés. Si l'exonération n'a pas d'effet sur le prix, sa mise en place, comme sa suppression éventuelle, n'auront pas les effets distributionnels attendus sur les consommateurs. Cette analyse peut être affinée dès lors qu'est disponible un relevé des prix avant et après la mise en place des exonérations des différents produits concernés.

Par ailleurs, ce guide se concentre sur l'effet des dépenses fiscales de TVA sur les biens de consommation et ignore la question des subventions directes. Pourtant, d'un point de vue théorique, une dépense fiscale est équivalente à une subvention directe. Le choix de l'instrument peut d'ailleurs affecter son incidence, la subvention ayant l'avantage - en plus de celui de la transparence - de réduire les effets d'aubaine discutés précédemment. En effet, si le producteur peut retenir une partie de la baisse de la TVA sous forme de hausse des marges bénéficiaires, sa capacité à le faire lorsque qu'une partie des consommateurs reçoivent une subvention directe est plus limitée. La subvention directe est donc un instrument alternatif à envisager. Pour être complète, l'analyse des effets des politiques fiscales d'allègement sur l'équité pourrait intégrer l'effet des subventions directes à l'œuvre.

10

L'exercice d'évaluation de l'effet des dépenses fiscales, comme celui de leur coût budgétaire, devrait être réalisé par une structure pérenne (Unité de politique fiscale) dépendant directement du ministre des Finances. Dans son Guide méthodologique pour l'évaluation des dépenses fiscales<sup>3</sup>, la Ferdi précise le cadre institutionnel nécessaire pour le suivi et l'évaluation des dépenses fiscales, et notamment recommande la formation au sein de cette structure, de deux « sous-groupes » de travail : un sous-groupe « législation » chargé du volet juridique de la démarche, et un sous-groupe « évaluation ». L'évaluation et l'analyse d'impact des dépenses fiscales incombent principalement à ce dernier qui devra éventuellement pour ce dernier stade de la démarche, être renforcé d'un économiste en appui des statisticiens et informaticiens. Si l'évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales est un exercice annuel, les analyses de leurs effets ne sont réalisées que périodiquement.

3. <https://ferdi.fr/publications/l-evaluation-des-depenses-fiscales-des-principes-a-la-pratique-guide-methodologique>  
Cf. encadré 1.

# Partie I

## Les étapes de l'étude de l'effet distributionnel des exonérations de TVA

### ► Les données nécessaires : des enquêtes détaillées sur la consommation des ménages

Pour que l'étude de l'effet social des exonérations de TVA soit rendue possible, il est nécessaire de disposer de données d'enquête sur la consommation des ménages offrant à la fois une désagrégation extrêmement fine des biens et services et des indications sur le niveau de richesse des ménages enquêtés<sup>4</sup>. L'enquête doit être la plus récente possible pour refléter au mieux la structure de consommation au moment de l'application de la politique de dépenses fiscales de TVA alors considérée.

En l'absence de données d'enquête disponibles ou suffisamment récentes, l'analyse de l'effet distributionnel des dépenses fiscales de TVA peut être menée grâce aux données détaillées de consommation fournies par la Banque mondiale : *Global Consumption Database*<sup>5</sup>. Ces dernières fournissent les niveaux de consommation par type de biens mais aussi par segments de consommation. Basée sur des enquêtes ménage, la base de données construite offre les niveaux de consommation pour 106 produits et ventilés en quatre segments de la population selon leur niveau de revenu par tête. Les effets distributionnels des choix de politiques fiscales en matière d'exonération peuvent être déduits à partir de cette base de données du fait (1) du degré de désagrégation des niveaux de consommation par types de bien (106 biens) et (2) de la décomposition de ces niveaux de consommation par segment de population.

Il est indispensable de s'assurer que la stratégie d'échantillonnage utilisée dans l'enquête considérée permet d'obtenir des résultats d'enquête qui offrent des informations représentatives de la population dans son ensemble et de disposer de l'ensemble des informations - poids d'échantillonnage notamment - permettant d'exploiter ces données rigoureusement. La base de données *Global Consumption Database* fournit des informations sur le nombre de ménages enquêtés, la taille

4. Les enquêtes de consommation sont généralement effectuées au niveau du ménage. Il est ensuite essentiel de rapporter les indicateurs d'intérêt par tête, selon la taille indiquée du ménage.

5. <https://datatopics.worldbank.org/consumption/>

de la population totale, et par segment. Ainsi, les données d'enquête peuvent être rigoureusement agrégées pour être représentatives de la population nationale. Il reste néanmoins préférable de considérer que les calculs effectués du montant des recettes ou des dépenses fiscales par segment de population ne sont qu'un moyen de connaître leur distribution entre les différentes catégories de ménages et non de chiffrer précisément ces montants au niveau national.

Les données fournies par la Banque mondiale étant basées sur des enquêtes ménage, il est théoriquement possible d'effectuer l'analyse sur les données originelles, plus détaillées. L'idéal reste de baser son analyse sur l'enquête disponible la plus récente. Néanmoins, l'avantage de la base de données *Global Consumption Database* est que les données ont été traitées de sorte à être parfaitement calibrées pour ce genre d'exercice, et simplifie donc sa mise en œuvre. Par exemple, les poids d'échantillonnage ont déjà été pris en compte. Or, réaliser l'étude sur les données d'enquête exige de le faire avec rigueur et, en particulier, de ne pas omettre de considérer les poids d'échantillonnage.

### ► Les étapes préalables à l'analyse de l'équité : déterminer le montant des dépenses fiscales théoriques par consommateur

12

Les données d'enquête utilisées doivent être mises en parallèle avec la liste des biens et services consommés par les ménages et identifiés comme des dépenses fiscales de TVA selon la législation en vigueur. Il s'agit donc d'identifier parmi la liste détaillée des biens et services consommés par les ménages enquêtés, ceux exonérés de TVA et dont la mesure dérogatoire est considérée comme étant hors SFR.

Comme pour l'évaluation budgétaire de la dépense fiscale, l'analyse de l'équité de la dépense fiscale est généralement faite selon une approche « toutes choses égales par ailleurs », c'est-à-dire que le volume de la consommation des ménages et les prix hors taxes des biens et services sont supposés constants (Rapport Madagascar, 2017). On considère alors que la seule composante qui varie est le montant de TVA payé sur les biens et services. Sous cette hypothèse, le travail préparatoire à l'évaluation de l'équité des dépenses fiscales est assez simple.

En combinant les données de l'enquête et la législation en vigueur, il s'agit :

**1/ De déterminer pour chaque bien consommé par les ménages s'il est exonéré de TVA, taxé à taux réduit ou à taux plein** selon la désagrégation la plus fine possible des biens et services.

**2/ De recalculer la consommation hors taxes** pour chaque bien consommé par chaque ménage. Les données de consommation fournies par l'enquête

ménage sont valorisées toutes taxes comprises. Il est donc nécessaire de calculer la valeur hors taxe des biens et services<sup>6</sup>.

**3/ De simuler la contribution théorique des consommateurs aux recettes de TVA si le taux standard national** – celui retenu dans le SFR - **était appliqué à toute la consommation finale**, y compris à celle totalement ou partiellement exonérée de TVA (taux réduit par exemple)<sup>7</sup>, pour chaque type de bien et chaque consommateur. Cela permet de connaître et de comparer la répartition entre les consommateurs de la charge financière - c'est-à-dire simplement à l'écart entre la consommation valorisée toutes taxes comprises et la consommation hors taxe - avec et sans application de la politique d'exonération.

**4/ De déduire le montant théorique des dépenses fiscales** qui correspond à la différence entre le potentiel théorique de recettes en appliquant le taux de TVA fixé par le SFR et le potentiel de recettes en appliquant des taux nuls /taux réduit tels que prévus dans le CGI et autres textes prévoyant des exonérations identifiées comme dépenses fiscales.

Idéalement, l'enquête ménage devrait distinguer les dépenses de consommation marchande, l'**autoconsommation et les transferts en nature** (Rapport Cameroun, 2015). En effet, la TVA s'appliquant uniquement sur la consommation marchande, le calcul des recettes de TVA et de la dépense fiscale devrait se faire uniquement sur cette catégorie de bien. Certaines enquêtes ménages fournissent ces informations - « Questionnaire des Indicateurs de Base du Bien-être » (QUIBB) par exemple - mais ce n'est pas toujours le cas. Aussi, il est nécessaire de considérer et d'inclure dans les calculs un taux d'autoconsommation sur la base des informations annexes dont on peut disposer. Ce dernier varie selon le bien mais aussi selon la catégorie de population considérée. En l'absence de prise en compte de l'autoconsommation, il est probable que l'analyse soit biaisée et indique un effet sur l'équité plus important qu'il ne l'est en réalité. Cela conduit à surestimer la dépense fiscale qui bénéficie aux plus pauvres. En effet, ce sont souvent les catégories les moins aisées qui autoconsommement le plus et ne bénéficient donc pas pleinement des exonérations de TVA accordées. De plus, les biens autoconsommés sont souvent des biens de première nécessité et représentent donc une part importante de la consommation des plus pauvres. L'**encadré 1** formalise les étapes préliminaires pour calculer la dépense fiscale par consommateur, en tenant compte de l'autoconsommation.

6. L'enquête ménage ne précise généralement pas si le bien consommé est vendu par une entreprise assujettie ou non à la TVA. Néanmoins, si les biens sont homogènes et que le marché est concurrentiel, la loi du prix unique implique que les biens concernés sont vendus au même prix que l'entreprise facture ou non la TVA. Ainsi, quel que soit le statut fiscal du vendeur, une exonération de TVA entraîne la même baisse de prix (Rapport Madagascar, 2017).

7. Nous parlons de « potentiel de recettes effectives » et non de recettes effectives car il s'agit de la simulation d'une mise en application parfaite de la politique d'exonération. Nous ne traitons pas ici d'éventuels écarts dus à une mauvaise administration (*administrative gap vs policy gap*).



### Encadré 1 : Méthode de calcul de la dépense fiscale par consommateur et par bien et service avec prise en compte de l'autoconsommation

1. Il est nécessaire de calculer préalablement la **consommation finale hors taxe (HT)** pour chaque bien de consommation  $i$  et pour chaque consommateur  $c$ ,  $CF_{ic}$  :

$$CF_{ic} = \frac{C_{ic}}{(1 + \tau^p) * (1 - autoConso_{ic})}$$

$\tau^p$  étant l'ensemble des taux définis par la législation nationale, taux standard, taux réduit et exonération et  $C_{ic}$  la consommation finale TTC.

2. On estime  $C_{ic}^S$  **la contribution théorique aux recettes de TVA si le taux standard national ( $\tau^S$ ) était appliqué à la consommation finale de chaque bien :**

$$C_{ic}^S = \tau^S * CF_{ic} * (1 - autoConso_{ic})$$

Avec  $CF$  la consommation finale HT. Il est souhaitable de considérer un taux d'autoconsommation ( $autoConso$ ) pour certains biens et services, pouvant varier selon les catégories de population. Les biens alimentaires et les boissons et les segments de population les plus modestes sont généralement les plus concernés par l'autoconsommation.

3. On estime par ailleurs  $C_{ic}^P$  **la contribution de chaque consommateur aux recettes de TVA pour chaque bien si l'on applique la politique d'exonérations et/ou réductions de taux de TVA à certains biens :**

$$C_{ic}^P = \tau^p * CF_{ic} * (1 - autoConso_{ic})$$

Avec  $\tau^p$  l'ensemble des taux définis par la législation nationale, taux standard, taux réduit et exonérations.

4. Les **dépenses fiscales de TVA dû aux mesures dérogatoires dont bénéficient chaque consommateur** sont alors données par :

$$DF_{ic}^P = C_{ic}^S - C_{ic}^P$$

Les dépenses fiscales sont égales à zéro lorsque toute la consommation finale est taxée à un taux unique. Au contraire, elles sont égales à  $C_{ic}^S$  si la consommation est exonérée de TVA.

Il s'agit ensuite d'étudier **la répartition des dépenses fiscales de TVA** entre les différents groupes (segments, quintiles...) de population et ses **répercussions sur la distribution des richesses**.

**Prenons l'exemple fictif d'une réduction de taux de TVA de 18% à 5% sur le riz en Guinée** avec une autoconsommation allant jusqu'à 10% pour le segment de population le plus pauvre en appliquant les 4 étapes présentées ci-dessus.

Segment de population	Consommation de riz par tête	Taux standard	Taux réduit	Taux d'autoconsommation	1- Consommation de riz par tête (HT, y compris autoconsommation)	2- Contribution théorique aux recettes de TVA avec taux standard de 18%	5- Contribution théorique aux recettes de TVA avec taux réduit à 5%	4- Dépense fiscale de TVA par tête
Moyen	900 020	18 %	5 %	0 %	762 729	137 291	38 136	99 155
Faible	802 879	18 %	5 %	5 %	716 217	122 473	34 020	88 453
Très faible	503 962	18 %	5 %	10 %	474 541	76 876	21 354	55 521

On constate que cette réduction de taux bénéficierait davantage aux ménages les plus aisés pour lesquels la consommation par tête est plus importante.

### ► L'analyse de l'équité de la politique d'exonération : à qui profite les dépenses fiscales de TVA ?

Une fois le montant des dépenses fiscales par consommateur connu, il s'agit d'**analyser l'effet sur l'équité** de la politique de dépenses fiscales en matière de TVA en s'appuyant sur les données concernant le niveau de richesse des consommateurs.

En se basant sur ces données, l'analyse de l'effet des politiques d'exonération sur la distribution des richesses se construit généralement sur la base d'un **indicateur relatif défini en fonction de la distribution des richesses entre les ménages. Il est le plus souvent exprimé en quintiles**. Les mesures de la richesse peuvent se baser sur le revenu, la consommation ou la possession d'actifs par les ménages.

Compte tenu de l'importance du secteur informel et de l'autoconsommation dans les pays en développement, baser la mesure du niveau de richesse des ménages sur les revenus ou la consommation marchande n'est pas toujours la démarche la

plus pertinente (Filmer et Pritchett, 2001)<sup>8</sup>. De plus, les données détaillées sur la consommation alimentaire et non alimentaire ou sur le revenu ne sont pas toujours disponibles dans les enquêtes ménage. Au contraire, la disponibilité des informations relatives à la **possession d'actifs par les ménages et aux caractéristiques de leur logement** contenues dans de nombreuses enquêtes, a conduit certains auteurs tels que Filmer et Pritchett (2001) à proposer des mesures alternatives des conditions de vie des ménages (cf. annexe 1).

## 1/ Les indicateurs de richesse : l'analyse de la distribution par quintiles

En se basant sur ces indicateurs de richesse, il s'agit ensuite d'étudier l'effet des politiques d'exonération sur les différentes catégories d'individus, ces derniers ayant le statut de richesse du ménage auquel ils appartiennent. La **distribution par quintiles** - généralement des quintiles - est souvent retenue pour constituer ces groupes de ménages. Il s'agit alors d'ordonner et de diviser la série statistique informant sur le niveau de richesses en plusieurs parties d'effectifs égaux : cinq parties pour les quintiles qui comprennent donc 20% de la population considérée<sup>9</sup>. Si cette analyse repose sur une définition relative de la richesse, il est également possible de retenir des seuils absolus pour créer des groupes de ménages.

La *Global Consumption Database* classe les ménages en quatre segments de richesse, basés sur les niveaux de revenu par tête : « Très faible », « Faible », « Moyen » et « Élevé ». Les segments de la population sont définis à partir de seuils de revenu en valeur absolue. Ces seuils sont les mêmes pour l'ensemble des pays de la base. Ils sont basés sur des données mondiales de distribution de revenu, qui classent la population mondiale selon leur revenu par tête et par jour. Le segment de revenu « Très faible » (segment 1) correspond à la moitié basse de la distribution mondiale, ou au 50<sup>e</sup> percentile et au-dessous ; le segment de revenu « Faible » (segment 2) correspond aux 51<sup>e</sup> et 75<sup>e</sup> percentiles ; le segment de revenu « Moyen » (segment 3) aux 76<sup>e</sup> et 90<sup>e</sup> percentiles ; et le segment « haut » (segment 4) aux 91<sup>e</sup> percentiles et plus. Ces seuils sont utilisés pour établir les quatre segments : « Élevé » : en dessous de 2,97\$ par tête par jour, « Faible » : entre 2,97\$ et 8,44\$ par tête par jour, « Moyen » : entre 8,44\$ et 23,03\$ par tête par jour, « Élevé » : au-dessus de 23,03\$ par tête par jour.<sup>10</sup>

8. Ces indicateurs sont généralement calculés au niveau du ménage et non au niveau individuel. L'individu a alors le statut de richesse du ménage auquel il appartient.

9. Quatre parties pour les quartiles qui comprennent donc 25% de la population considérée, dix pour les déciles etc.

10. Household Consumption 2010 by Country, Product/Service, Area and Consumption Segment in Local Currency (Million). Les données de consommations sont exprimées en monnaie locale courante.

## 2/ Les indicateurs d'équité des dépenses fiscales de TVA

La **contribution théorique des groupes de consommateurs classés par niveau de richesse aux recettes de TVA** - dans le cas où le taux standard national serait appliqué à l'ensemble de la consommation finale et dans le cas où l'on applique les exonérations et/ou réductions de taux de TVA à certains biens - permet de donner une première indication de la progressivité de la politique d'exonération en matière de TVA. Néanmoins, cette charge financière relative que représente la taxe pour les différents groupes d'individus étant une fonction croissante du niveau de consommation, l'analyse tend généralement à montrer que la contribution par tête aux recettes de TVA - avec ou sans les exonérations - est croissante avec la richesse du groupe de consommateurs<sup>11</sup>.

Pour les mêmes raisons, l'**analyse de la distribution des gains engendrés par les dépenses fiscales de TVA pour les différents groupes de consommateurs** au sein de la population montre généralement que ce sont les ménages les plus riches qui bénéficient le plus par tête des exonérations fiscales. Ce résultat est davantage le reflet d'une corrélation positive entre le niveau de richesse, la consommation et les allègements de TVA sur cette même consommation que d'une non-progressivité de la politique de dépenses fiscales en matière de TVA.

À ce stade, l'analyse n'est donc pas suffisante pour conclure sur les effets distributionnels des exonérations de TVA. Il est nécessaire de nuancer et d'affiner ces premiers résultats en **rapportant les allègements fiscaux dont bénéficient les différents groupes de population à leur niveau de consommation (ou de revenu) respectif**. Il est alors possible de s'assurer que - bien qu'en valeur absolue les catégories les plus riches bénéficient par tête le plus des exonérations compte tenu de leur niveau de consommation élevé - le gain que représente les dépenses fiscales constitue une part plus importante de la consommation par tête des pauvres par rapport aux catégories plus aisées. Si ce gain relatif est une fonction décroissante du niveau de richesse, alors la politique d'exonération contribue à réduire les inégalités.

Cette analyse de la **progressivité des dépenses fiscales de TVA doit être réalisée par produit** pour éclairer d'éventuels choix de rationalisation des dépenses fiscales et permettre un meilleur ciblage des biens à exonérer et de ceux pour lesquels le maintien de la mesure dérogatoire devrait être questionné. Les résultats observés de manière agrégée peuvent en effet cacher des situations différentes selon les biens considérés. Selon le pays considéré, la structure de la consommation des différents groupes d'individus peut varier. Une même mesure peut permettre de réduire les inégalités dans un pays et pas dans un autre et naturellement, au sein

11. Si les groupes de consommateurs ne sont pas de taille identique, il est essentiel de prendre en compte la taille de la population dans les différents groupes. C'est le cas si les données de *Global Consumption Database* sont utilisées.

d'un même pays, certaines mesures peuvent effectivement bénéficier aux plus pauvres tandis que d'autres échouent à atteindre leur objectif d'équité.

Finalement, une **étude détaillée de la structure de la consommation des catégories d'individus selon leur niveau de revenu** permet de montrer de manière simple le degré d'équité des différentes catégories de dépenses fiscales à l'œuvre ou envisagées. C'est en effet les différences de structure de consommation entre les différents quintiles qui vont déterminer dans quelle mesure les dépenses fiscales permettent *in fine* de réduire ou non les inégalités. Il est indispensable pour cela d'utiliser le niveau de désagrégation le plus important pour identifier la structure de consommation des biens exonérés. Un simple graphique présentant la structure de consommation par quintile de niveau de vie pour les biens exonérés est facile à lire et éclaire sur le degré d'équité des dépenses fiscales. Deux analyses doivent être menées conjointement. Il s'agit 1) de savoir quels sont les biens qui sont consommés en majorité par les catégories de ménages les plus pauvres et 2) quels sont les biens qui représentent une part importante du budget de ces ménages. En effet, un bien peut être largement consommé par les riches mais représenter une part conséquente du budget des ménages les moins aisés et justifier le maintien ou la mise en place d'une dépense fiscale.

Dans le cas où la rationalisation de mesures dérogatoires de TVA est envisagée - notamment pour les produits alimentaires dont la suppression de l'exonération peut être jugée sensible - il est possible de faire des simulations pour déterminer **l'effet sur la pauvreté** (cf. encadré 2).

18

#### Encadré 2 : Les indicateurs de pauvreté

*Une simulation de l'impact de différents scénarii de rationalisation des dépenses fiscales sur la pauvreté peut être faite en complément des analyses menées sur l'équité. Il s'agit alors **tester l'effet des réformes envisagées sur des indicateurs de pauvreté**. Le taux de pauvreté, la profondeur et la gravité de la pauvreté mesurent différents aspects de la pauvreté monétaire (Foster et al., 1984).*

*Le **taux de pauvreté** mesure la proportion de la population pauvre, c'est-à-dire la proportion de la population pour laquelle la consommation ou le revenu est inférieur au seuil de pauvreté. Le seuil retenu peut être défini en termes relatif - c'est-à-dire qu'une limite est calculée en fonction de la distribution globale des revenus ou de la consommation (60 % du revenu médian par exemple) - ou en termes absolu (1 dollar par personne et par jour*

par exemple). Si  $n$  est la taille de la population et  $p$  le nombre de pauvres, le taux de pauvreté  $H$  est égal à :

$$H = \frac{p}{n}$$

La **profondeur de la pauvreté** mesure l'écart de pauvreté, c'est-à-dire la distance moyenne qui sépare la population du seuil de pauvreté, les non-pauvres se voyant attribuer une distance nulle. Il permet de mesurer le « déficit de pauvreté » et donc les ressources nécessaires pour sortir tous les pauvres de la pauvreté grâce à des politiques parfaitement ciblés (transferts directs, dépenses fiscales etc.).

Si  $y_i$  est le revenu individuel et  $z$  la ligne de pauvreté, l'écart de pauvreté est donné par :

$$PG = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^p \left[ \frac{z - y_i}{z} \right]$$

Alors que l'écart de pauvreté considère la distance qui sépare les pauvres du seuil de pauvreté, la **sévérité de la pauvreté** - indice de Foster-Greer-Thorbecke (FGT) - prend en compte le carré de cette distance. L'écart de pauvreté est pondéré par lui-même de manière à donner plus de poids aux plus pauvres des pauvres. Il tient ainsi compte de l'inégalité entre les pauvres. Si  $y_i$  est le revenu individuel et  $z$  la ligne de pauvreté, le , l'écart de pauvreté au carré est donné par :

$$SP = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^p \left[ \frac{z - y_i}{z} \right]^2$$

Le choix de l'indicateur de pauvreté a des implications importantes sur les résultats de l'évaluation des réformes envisagées. Une étude basée sur le taux de pauvreté considère comme plus efficaces les politiques permettant de sortir les plus riches des pauvres, ceux qui sont proches de la limite de la pauvreté. En revanche, sur la base de la profondeur et la gravité de la pauvreté, l'accent est mis sur la lutte contre la pauvreté pour ceux qui sont plus éloignés du seuil de pauvreté, les plus pauvres parmi les pauvres.



## Partie II

# Illustration : l'effet distributionnel des dépenses de TVA en Guinée

Le rapport d'évaluation des dépenses fiscales pour l'année 2018 produit par la Guinée avec l'appui de la Ferdi illustre la démarche pouvant être adoptée dans le cadre de l'analyse de l'équité des dépenses fiscales de TVA<sup>12</sup>. Cette analyse se base sur les données de consommation fournies par la base de données *Global Consumption Database* présentée précédemment.

En Guinée, aucun des ménages ayant participé à l'enquête consommation n'appartient au segment « élevé ». Le segment « très bas » représente plus de 83% de la population, le segment « bas » 16% et le segment « moyen » moins de 1% de la population. L'analyse n'étant pas basée sur des quintiles séparant la population à parts égales, il est capital de prendre en compte la taille des segments et de réaliser l'analyse par tête.

À partir de ces données et suivant la méthodologie présentée dans l'**encadré 1**, la contribution théorique aux recettes de TVA par segment est calculée (1) si seul le taux standard national de 18% est appliqué à l'ensemble de la consommation finale et (2) si l'ensemble des choix de politique nationale y compris l'application des exonérations de certains biens et services s'appliquent. En Guinée, un peu plus de 10% des 106 produits sont exonérés et cela représente 19,5% de la consommation totale. Les dépenses fiscales de TVA dû aux mesures dérogatoires dont bénéficient chaque segment sont ensuite déduites de sorte à analyser les effets distributionnels des exonérations.

Si l'on s'intéresse à la contribution aux recettes de TVA en valeur absolue de chaque segment, le segment des plus pauvres contribue à plus de 53,32% au potentiel de recettes de TVA si l'on appliquait le taux standard à l'ensemble de la consommation et à 52,35% au potentiel de recettes avec exonérations (**cf. tableau 1**). L'interprétation des résultats en valeur absolue doit être prudente car elle reflète avant tout la répartition de la population. Néanmoins, si c'est sur le premier segment de consommation que repose la plus grande part des recettes du fait de leur surreprésentation numérique, on constate que l'application des mesures dérogatoires permet

12. Ce rapport est disponible en ligne : <https://mbudget.gov.gn/wp-content/uploads/2020/06/Rapport-Evaluation-DF-2018-Version-finale-02-12-2019.pdf>



d'atténuer à la marge cette répartition. Ces résultats apportent donc un premier éclairage sur l'équité potentielle des politiques d'exonération de TVA sur les biens de consommation en Guinée.

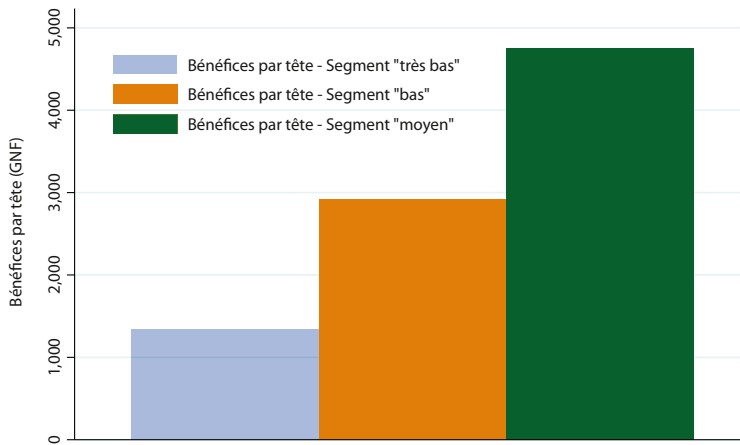
**Tableau 1 :** Part de la contribution aux recettes par segment

	Contribution aux recettes "taux standard"	Contribution aux recettes "politique nationale"
Segment "très bas"	53,32%	52,36%
Segment "bas"	42,78%	43,42%
Segment "moyen"	2,74%	2,91%

Source : Rapport d'évaluation des dépenses fiscales pour l'année 2018 – septembre 2019 – République de Guinée – Ministère du Budget, avec l'assistance technique de la Ferdi.

La contribution respective des différents segments aux recettes en valeur absolue s'explique essentiellement par le poids très hétérogène de ceux-ci dans la population totale (83 % pour le segment « très bas », 16% pour le segment « bas », 1% pour le segment « moyen »). Comme évoqué précédemment, il est indispensable de rapporter les contributions par tête pour chaque segment. Une fois corrigé pour la taille de la population dans les différents segments, la contribution par tête aux recettes de TVA est croissante avec la richesse du ménage de même que les dépenses fiscales par tête (cf. **graphique 1**).

**Graphique 1 :** Bénéfices par tête du fait de la mise en place des exonérations Par segment de consommation



Source : Rapport d'évaluation des dépenses fiscales pour l'année 2018 – septembre 2019 – République de Guinée – Ministère du Budget, avec l'assistance technique de la Ferdi.

Pour affiner l'analyse et être en mesure de conclure sur les effets distributionnels des dépenses fiscales en Guinée, il est nécessaire 1) de nuancer ces résultats en rapportant les dépenses fiscales par tête dont bénéficient les différents segments

à leur niveau de consommation par tête respectif<sup>13</sup> et 2) de réaliser cette analyse par produit. Le **tableau 2** révèle que, si en valeur absolue les segments les plus riches sont ceux qui bénéficient le plus par tête des exonérations, ce bénéfice représente une plus faible part de leur consommation par tête (0,02%) relativement aux ménages les plus pauvres (près de 2%). L'étude de la progressivité par produit est finalement indispensable pour éclairer les choix de rationalisation pouvant améliorer l'équité des dépenses fiscales. Il apparaît qu'en Guinée, un grand nombre d'exonérations bénéficient au segment « très bas » de la population, atteignant donc en priorité les plus pauvres (cf. **graphique 2**). Pour simplifier la lecture du graphique, l'axe des ordonnées correspond à la répartition des bénéfices des dépenses fiscales - considérés comme étant les dépenses fiscales par tête par rapport à la consommation par tête - entre les différents segments. Les exonérations des céréales, du riz, des huiles et du poisson sont particulièrement progressives puisqu'elles bénéficient à plus de 60% aux plus pauvres. Au contraire, les exonérations de l'eau et de l'électricité semblent moins progressives, bénéficiant davantage aux ménages appartenant à la catégorie de revenu « bas » plus qu'à celle de revenu « très bas ». Cette analyse démontre que la progressivité de l'exonération varie selon les produits et permet de révéler des pistes pour réduire davantage les inégalités pourrait être améliorée par un ciblage plus pertinent des produits à exonérer. Notamment, l'effet de l'exonération d'une tranche sociale de l'eau et de l'électricité est régressif pour les deux tranches de population les plus pauvres et devrait de facto être reconsidérée.

**Tableau 2 :** Équité des exonérations : bénéfices par tête rapporté au niveau de consommation par tête

	Niveau de consommation par tête	Bénéfices par tête	Bénéfices par tête/ consommation par tête
Segment "très bas"	67 667,07	1 344,35	1,99%
Segment "bas"	351 492,40	2 924,26	0,83%
Segment "moyen"	19 300 000,00	4 758,49	0,02%

Source : Rapport d'évaluation des dépenses fiscales pour l'année 2018 – septembre 2019 – République de Guinée – Ministère du Budget, avec l'assistance technique de la Ferdi.

13. Dans cette étude, la consommation est utilisée pour estimer le niveau de revenu des différents segments. Le taux d'épargne étant plus grand pour les segments les plus riches, il est probable que la progressivité observée soit sous-estimée.



## Partie III

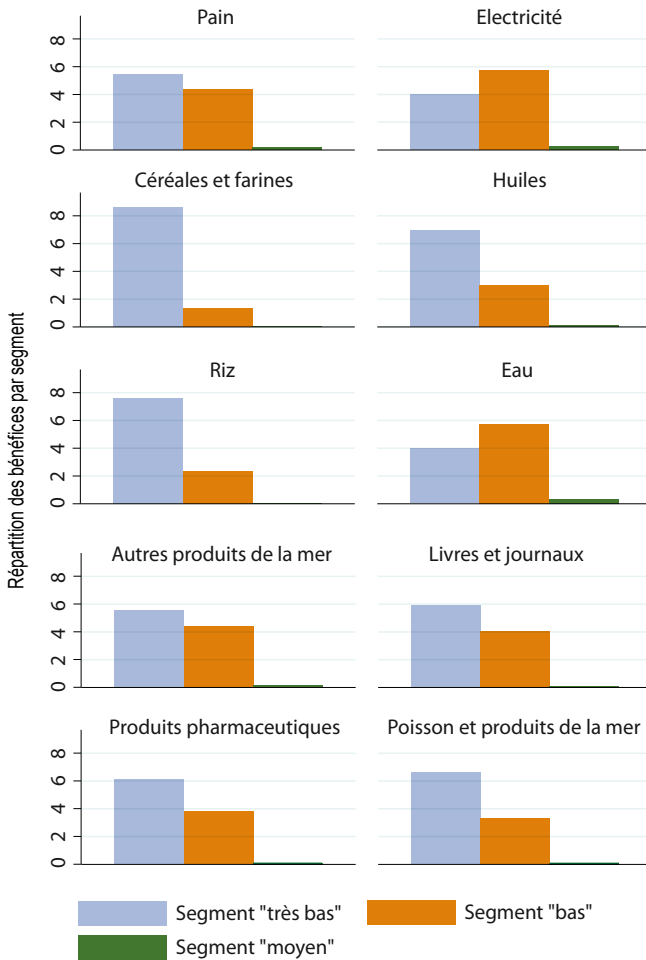
# Au-delà des effets en équilibre partiel des dépenses fiscales de TVA

L'approche en équilibre partiel proposée implique de considérer implicitement que la variation du taux de TVA n'a d'effet que sur les recettes de TVA. Les implications potentielles sur le prix hors taxe, le volume, la structure de la consommation des ménages ou la demande sectorielle ne sont pas étudiées (Rapport Cameroun, 2015). Si cette approche « toutes choses égales par ailleurs » est la méthode la plus simple - et offre l'avantage de **limiter le nombre d'hypothèses qu'il serait nécessaire de faire si l'on raisonnait dans le cadre d'un équilibre général** - il demeure important de souligner que cela peut **surestimer à la marge les effets simulés de la politique de soutien à la consommation**. En effet, on considère que les exonérations de TVA ont pour seul effet la baisse de la charge financière et donc du prix TTC du bien concerné par la mesure dérogatoire. Ainsi, on estime la charge financière en cas de pleine taxation (contrefactuel) sur la base du niveau de consommation et du prix HT observé dans le cas d'un allègement ou d'une exonération de TVA. Or, en réalité, il est probable notamment que l'introduction de cette exonération ait eu un effet positif sur la demande du bien qui bénéficie d'exonération, notamment par un effet de substitution avec d'autres biens substituables compte tenu des variations de prix relatifs induites par une telle exonération. Aussi, l'analyse a tendance à surestimer la charge financière théorique en cas d'absence d'exonération de TVA en se basant sur le montant consommé en présence de l'exonération. Dit autrement, si la dépense fiscale était supprimée, le montant de recettes additionnelles attendu sur la base de la simulation - considérant comme fixe le prix HT et le niveau de consommation - ne serait pas atteint, notamment du fait d'une baisse de la consommation du bien consécutive à l'accroissement de son prix TTC. Par ailleurs, ces variations de prix TTC et de demande ne sont pas systématiques en cas d'octroi d'exonération et ne se réalisent qu'en situation de marché concurrentiel. Dans le cas contraire, si par exemple le marché est dominé par quelques commerçants, l'abandon de la fiscalité par l'État peut être capté par les commerçants à travers l'augmentation de leur marge. Dans ce dernier cas, les effets simulés de la politique de soutien à la consommation sont tout autant surestimés.

Un raisonnement en équilibre partiel suppose donc que l'on considère comme négligeables les effets induits sur le reste de l'économie. En réalité, des effets en cascade pourraient se produire sur la demande tel que nous venons de l'évoquer

mais aussi, sur l'offre. En effet, lorsque l'on construit le contrefactuel d'une situation d'exonération, on peut imaginer qu'en l'absence d'exonération, les coûts de production pourraient se réduire l'entreprise ayant alors accès au remboursement de la TVA payée sur les intrants. Cette réduction de coût pourrait alors se traduire par une baisse du prix de vente. Il est aussi possible de considérer des effets sur l'État *via* une hausse du niveau des recettes et donc potentiellement du niveau d'épargne et d'investissement dans l'économie.

**Graphique 2 :** Progressivité des principales exonérations par produit



Source : Rapport d'évaluation des dépenses fiscales pour l'année 2018 – septembre 2019 – République de Guinée – Ministère du Budget, avec l'assistance technique de la Ferdi  
 Graphs by Product or Service

Enfin, la politique de dépenses fiscales a des effets négatifs sur la **compétitivité des entreprises** dans une économie ouverte. En effet, la spécificité du contexte des pays en développement où la TVA peut dans certains cas avoir les mêmes effets qu'un droit de douane, doit ainsi être prise en compte pour orienter les actions à entreprendre (Geourjon, et al., 2016). Pour les biens échangeables produits localement, par exemple les produits agricoles, l'exonération de TVA mine la compétitivité en favorisant les biens équivalents importés. L'assujettissement de ces produits conjugué à une amélioration du fonctionnement de la TVA, notamment du remboursement des crédits, serait alors l'équivalent d'une dévaluation fiscale (de Mooij, Keen, 2013). La suppression des dépenses fiscales pour les biens produits localement participe au soutien et au développement de la production locale, en renforçant la compétitivité des activités locales de production relativement pénalisées par rapport aux produits importés lorsque les exonérations sont à l'œuvre.

Si la méthode d'évaluation de l'effet des dépenses fiscales de soutien à la consommation gagne en transparence et en lisibilité en se basant sur une approche en équilibre partiel, il n'en demeure pas moins important de noter que les effets positifs de celles-ci risquent d'être surestimés. Parallèlement, la suppression des dépenses fiscales ne permettra donc pas de récupérer en recettes l'équivalent du montant des pertes budgétaires estimées par une approche « toutes choses égales par ailleurs ».

Une approche en « équilibre général » - *via* l'utilisation d'un modèle d'équilibre général calculable (MEGC) - nécessite toutefois de disposer d'une quantité d'informations statistiques importante pour réaliser une étude des interactions économiques rigoureuses et ne reposant pas sur des hypothèses *ad hoc*.

## Conclusion

Tandis que l'exercice d'évaluation des dépenses fiscales se généralise en Afrique, l'utilisation qui en est faite ne permet parfois pas d'en tirer le meilleur dans l'objectif d'améliorer la mobilisation des recettes intérieures publiques.

Concernant l'évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales, cette première phase de l'exercice ne devrait pas se limiter à l'estimation d'un coût global mais à un chiffrage le plus précis possible du coût associé à chaque mesure dérogatoire particulière. L'objectif de l'exercice étant de permettre un arbitrage pour initier la rationalisation des dépenses fiscales, l'évaluation du coût mesure par mesure constitue le point de départ rigoureux du processus d'évaluation. Cette première étape doit nécessairement être complétée par une analyse de l'effet des mesures étudiées. La comparaison du coût et du bénéfice permet alors de savoir si la mesure est suffisamment efficiente et si elle doit être maintenue ou non.

28

L'évaluation de l'impact des dépenses fiscales constitue donc la deuxième étape indispensable à la poursuite du processus d'évaluation des dépenses fiscales. La première difficulté rencontrée pour sa mise en œuvre est l'accès aux données nécessaires. En effet, à ce stade celles-ci ne relèvent pas de la compétence du ministère des finances, comme pour l'évaluation du coût budgétaire qui s'appuie sur des données fiscales et douanières, mais d'autres organismes nationaux (Institut de statistiques, Ministères techniques...) ou internationaux (Banque mondiale, par exemple).

Le présent guide a présenté les grandes lignes méthodologiques à suivre dans le cadre de cet exercice. Il s'est focalisé sur l'effet distributionnel des exonérations de TVA. Dans le cadre de l'étude de l'équité des dépenses fiscales de TVA, la présentation des étapes de l'analyse a mis en évidence les dangers d'une interprétation trop rapide de résultats préliminaires. L'adoption d'une démarche progressive et rigoureuse qui aboutit à l'étude de la progressivité des exonérations de TVA par produit, devrait permettre d'éclairer les choix de rationalisation pour améliorer l'équité des dépenses fiscales au besoin. Elle pourrait aussi être utilisée *ex ante*, c'est-à-dire au moment où une exonération de TVA est envisagée pour soutenir la consommation des ménages les plus pauvres, pour cibler plus efficacement les biens/services à considérer.

La mise en parallèle des coûts et des bénéfices permet à la structure en charge de la politique fiscale - généralement l'Unité de Politique Fiscale - d'apprécier l'efficience

de chaque dépense fiscale et d'élaborer un plan de rationalisation (Caldeira et Geourjon, 2020). En ce qui concerne les dépenses fiscales relatives aux exonérations de TVA des biens de consommation, les éventuelles subventions de leurs prix devront aussi être prises en compte au moment des arbitrages. Le Ministre des finances, sur la base des propositions de rationalisation qui lui sont faites, juge de l'opportunité de les proposer au gouvernement pour un dernier arbitrage politique. L'appropriation des résultats et la communication de ces derniers sont alors des éléments indispensables permettant de mener à terme le processus de rationalisation qui - s'il ne s'arrête pas à l'évaluation du coût budgétaire - ne s'arrête pas non plus à l'évaluation de l'effet social des dépenses fiscales de TVA.



## Références

- **Baunsgaard, Thomas & Keen, Michael** (2010), "Tax revenue and (or?) trade liberalization," *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 94(9-10), pages 563-577, October.
- **Benedek D., Beer S., Loeprick J. and B. Erard**, 2022. "How to Evaluate Tax Expenditures," IMF Fiscal Affairs Department 2022/005, International Monetary Fund.
- **Bird, R., and P-P Gendron**, (2011), "The VAT in Developing and Transitional Countries," Cambridge University Press, New York, NY.
- **Bodin, J-P**, (2012), "Modernisation de l'administration fiscale dans les pays en développement : Impact de la TVA", *Revue d'Economie du Développement*, vol. 26(3), pages 83-103.
- **Caldeira E., Geourjon A-M.** (2020), "De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement", Ferdi Note brève B207.
- **De Mooij, R., and M. Keen** (2013), "Fiscal Devaluation and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times," in A. Alesina and F. Giavazzi edited *Fiscal Policy after the Financial Crisis*, University of Chicago Press.
- **Durner, L. and S. Jon**, (2010), "VAT Administration: issues and enforcement," Views on VAT, an article series, Tax Notes, KPMG, July, 26.
- **Filmer, D., & Pritchett, L.** (2001), "Estimating Wealth Effects without Expenditure Data-or Tears: An Application to Educational Enrollments in States of India", *Demography*, 38(1), 115-132. doi:10.2307/3088292
- **Foster, J., Greer, J., & Thorbecke, E.** (1984), "A Class of Decomposable Poverty Measures", *Econometrica*, 52(3), 761-766. doi:10.2307/1913475
- **Geourjon A-M., Bouterige Y., Caldeira E., Laporte B., de Quatrebarbes C.**, 2018. *L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique- guide méthodologique*, Ferdi, 72 p.
- **Geourjon, A-M., et G. Rota-Graziosi** (2014), "L'illusion des dépenses fiscales en Afrique" Ferdi, note brève B96, juin.
- **Geourjon, A-M., Laporte B. et C. de Quatrebarbes** (2016), « La TVA dans les pays africains : un nouveau droit de douane ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2, pp.180-186.
- **Keen, M.**, (2012), "Taxation and Development; Again," *IMF Working Paper* WP/12/220, International Monetary Fund.
- **Keen, M., and B. Lockwood**, (2010), "The Value Added Tax: Its Causes and Consequences," *Journal of Development Economics*, Vol. 92 (July), pp. 138-51.
- **OCDE** (2010), *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris : OCDE.
- **Rapport Madagascar** (2017), *Rapport sur les dépenses fiscales, Année 2015, Madagascar*, publié en Juin 2017. <http://www.impots.mg/public/wysiwyg/upload/files/Rapport%20sur%20les%20DPF%20-%20%2021%20Juin%20%202017.pdf>
- **Rapport République de Guinée** (2019), *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales, Année 2018, République de Guinée*, publié en Septembre 2019. <https://mbudget.gov.gn/2018/10/rapportdevaluation-des-depenses-fiscales-annee-2017/>

# Annexes

## Annexe 1 : Les mesures du niveau de richesse : revenu, consommation et possession d'actifs

La Banque mondiale a considérablement investi dans des enquêtes sur les ménages - *Living Standards Measurement Study (LSMS)* - pour créer et mettre à jour des profils de pauvreté. L'USAID a également consacré des ressources à la gestion et à la mise à disposition des données recueillies dans plus de 300 enquêtes démographiques et de santé (*Demographic and Health Surveys, DHS*). Ces enquêtes, librement accessibles, contiennent des informations sur la possession de biens durables par le ménage (par exemple, la possession d'un vélo, d'une radio, d'un téléviseur, d'un réfrigérateur mais aussi de poules, d'un bateau, d'un accès à internet, etc.) et les caractéristiques qualitatives et quantitatives relatives au logement dans lequel vit chaque ménage (par exemple, le nombre de pièces, la surface, l'accès à l'eau courante, à des toilettes, les matériaux du toit etc.).

L'intérêt d'utiliser ces données pour construire les indicateurs de richesse est qu'elles reflètent la **richesse à long terme du ménage** (Filmer et Pritchett, 2001, p. 117) - les ménages dont les conditions économiques ont été favorables par le passé ont pu économiser davantage de ressources, qui leur ont permis d'accéder à des biens durables et d'améliorer la qualité du logement - et que le choix des ménages et la structure de leur consommation sont susceptibles d'être déterminé davantage par la richesse de long terme que par d'éventuelles fluctuations conjoncturelles de revenus.

Plusieurs possibilités peuvent être envisagées pour agréger les différentes variables concernant la possession d'actifs et la qualité des logements en un seul indice. Si la création d'un indice linéaire de richesse est retenue, il reste à choisir les pondérations (Filmer et Pritchett, 2001, p. 116). La solution généralement retenue consiste à utiliser une technique statistique - l'**Analyse en Composantes Principales (ACP)** - pour déterminer les poids associés à chaque élément considéré dans l'indice. L'ACP est une méthode de « compression » des données contenues dans une matrice de données. Il s'agit finalement d'une technique permettant d'extraire d'un ensemble de variables colinéaires, les principales combinaisons linéaires orthogonales qui capture l'information commune le plus efficacement.

Dans la méthode ACP, les informations communes contenues dans les *variables d'origine* sont utilisées pour créer de nouvelles variables, appelées *latentes*. Ces *variables latentes* sont également appelées composantes principales. Ce sont des variables composites - fonction linéaire des variables d'origine - calculées pour contenir, par ordre décroissant, la structure de base des informations contenues

dans les données. La première composante est celle qui explique la plus grande variabilité entre les variables d'origine. La deuxième composante est orthogonale à la première et explique une autre partie de la variabilité résiduelle, etc.

Pour construire l'indice de richesse basé sur la possession d'actifs par les ménages, un travail de sélection, de transformation et de normalisation des variables à utiliser dans l'analyse doit être fait. Toutes les variables binaires - dites « muettes » - liées à la propriété des actifs possédés ainsi que les caractéristiques quantitatives liées au logement doivent être incluses. Dans le cas d'une information qualitative - comme par exemple, la source d'accès à l'eau - il est possible de créer une variable binaire - accès considéré comme correct ou non à l'eau - ou d'exploiter plus amplement la précision de l'information en ordonnant les informations et en créant une variable continue.

Une autre étape clé consiste à vérifier la cohérence de l'indice d'actifs. Il s'agit notamment de s'assurer que sa relation avec d'autres mesures - telles que la consommation ou le revenu si disponible - est positive et que les *scoring factors* ont le signe attendu. McKenzie (2005) utilise une ACP pour dériver un indice de possession d'actifs à partir de données mexicaines. Il constate alors que le *scoring factor* associé à la variable binaire « Propriétaire de la maison » est négatif (-0,122). Cela est lié au fait que l'analyse mélange les ménages urbains et ruraux. Or, les ménages ruraux possèdent principalement des maisons - de faible valeur et de mauvaise qualité - tandis que les ménages urbains recourent davantage à la location d'appartements, mais les maisons situées dans des zones urbaines ont une valeur nettement plus élevée. Par ailleurs, les ménages urbains possèdent davantage de tous les autres actifs, il existe une corrélation négative entre la possession d'une maison et la possession de tous les autres biens, ce qui produit un *scoring factor* négatif pour cette variable.

Pour éviter ce résultat paradoxal, l'indice d'actif peut être calculé séparément pour les sous-échantillons urbain et rural, chaque fois que certains actifs clés auront probablement une valeur radicalement différente - et donc une relation différente avec la richesse globale du ménage - selon les zones : urbaines et rurales. Exécuter l'ACP séparément pour les deux sous-échantillons permet de corriger pour les différences systématiques de la valeur de l'actif entre les deux zones.

ISBN : 978-2-9586419-2-4



**F&Di**

63, boulevard François-Mitterrand - CS 50320  
63009 Clermont-Ferrand Cedex (France)

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

+33 (0)4 43 97 64 60