



HAL
open science

Analyse de la performance du système fiscal de TVA des PED

François Maworobi Ouattara

► **To cite this version:**

François Maworobi Ouattara. Analyse de la performance du système fiscal de TVA des PED. 2024.
hal-04931096

HAL Id: hal-04931096

<https://uca.hal.science/hal-04931096v1>

Preprint submitted on 5 Feb 2025

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.

François Maworobi OUATTARA¹

Résumé : Cet article examine la performance du système fiscal de TVA des pays en développement et en transition, en appliquant la méthode des frontières stochastiques, avec une attention particulière portée au système fiscal de la Guinée. Les résultats révèlent que la TVA constitue un potentiel fiscal insuffisamment exploité dans ces économies. En plus, l'analyse des ratios d'efficacité de la TVA montre que la performance du système fiscal de ces économies est influencée non seulement par des facteurs économiques, mais aussi par des variables socio-démographiques et, surtout, institutionnelles. Les faiblesses institutionnelles, la faible capacité de contrôle fiscal et la corruption, contribuent de manière significative à cette inefficacité. En ce qui concerne la Guinée, l'analyse révèle que l'écart fiscal, composé de deux éléments majeurs – l'écart de non-conformité fiscale et l'écart de politique (discrétionnaire) – demeure structurellement élevé. Cette situation s'explique par plusieurs facteurs, notamment la prédominance du secteur informel, la fraude fiscale, ainsi que l'existence de nombreuses mesures dérogatoires incitatives qui génèrent d'importantes pertes de recettes et complexifie le système fiscal de TVA. Enfin, l'article souligne l'importance de réformes structurelles pour améliorer l'efficacité de la TVA, en particulier en renforçant les institutions fiscales et en réformant les politiques incitatives qui, bien qu'elles visent à encourager l'investissement, se traduisent souvent par une réduction des recettes publiques.

Mots clés : Performance fiscale de TVA, efficacité fiscale, écart de TVA, écart de non-conformité, écart de politique, secteur informel et mesures dérogatoires incitatives.

Classification JEL : H20 ; O11 ; O33 ; O55

¹ Université Clermont Auvergne, CNRS, CERDI, F-63000 Clermont-Ferrand, France
Maworobi.Francois.OUATTARA@doctorant.uca.fr

1. INTRODUCTION

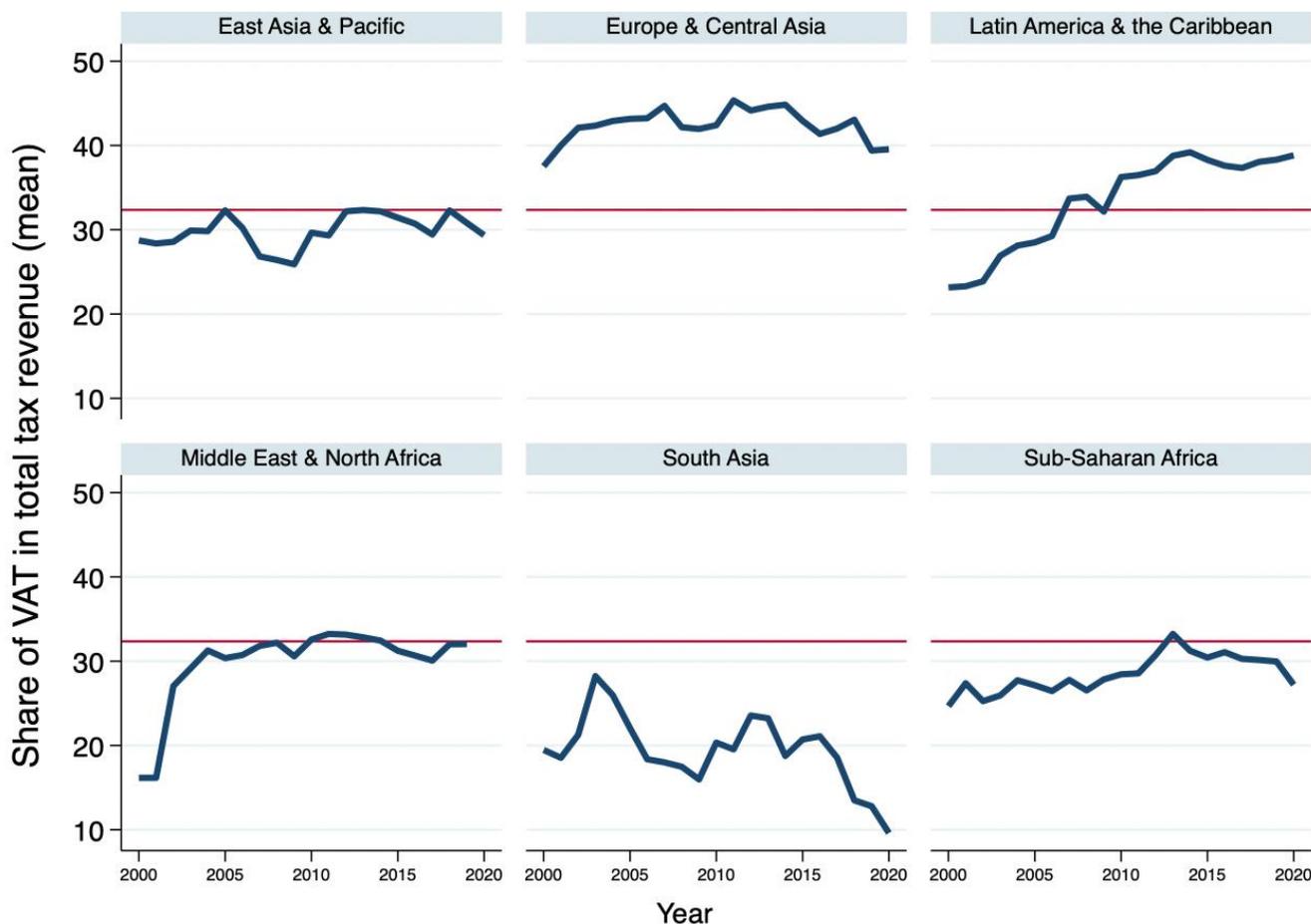
Adoptés par les Nations Unies en septembre 2015 lors du sommet sur le développement durable, les Objectifs de Développement Durable (ODD) sont un ensemble de dix-sept (17) objectifs globaux qui concentrent 169 cibles et 232 indicateurs intégrés dans l'agenda 2030 pour le développement durable. La réalisation de ces objectifs nécessite le déploiement de stratégies permettant d'accroître le rendement fiscal de manière notable et durable, autrement dit, rapprocher les recettes publiques effectives des recettes publiques potentielles. La difficile équation à résoudre pour les pays les moins avancés est le financement de ces objectifs. En effet, l'une des préoccupations qui domine l'actualité économique depuis plus de trois décennies est la lutte acharnée pour mobiliser efficacement les ressources afin de financer le développement économique (Geourjon et al., 2017). Ces dernières années, en Afrique subsaharienne, les défis de mobilisation des recettes fiscales ont été amplifiés par les crises sécuritaires, l'instabilité politique, l'environnement économique peu favorable et diverses crises internationales, d'où la nécessité de mettre en place des politiques fiscales et des modalités d'administration de l'impôt adaptées afin que les pays puissent tirer pleinement parti de leur potentiel fiscal.

Par ailleurs, la communauté internationale est impliquée dans la mobilisation des financements pour faire du développement des nations, une perspective tangible et plausible (Gérardin 1 et al., 2016). Dans ce sens, le Pacte de Convergence, de Stabilité, de Croissance et de Solidarité (PCSCS) de 2015 des États membres de l'UEMOA, établit en son article 8 que les États membres de l'union doivent avoir un taux de pression fiscale supérieur ou égal à 20% pour le financement et l'atteinte des ODD (Lawin, 2020). Cependant, le taux de pression fiscale au sein de l'Union a globalement évolué de 10,4% en 2002 à 11,9% en 2010, puis à 13,2% en 2019. Malgré cette progression, il demeure nettement inférieur à la norme communautaire. De plus, selon le Fonds Monétaire International (FMI 2023), la pandémie de COVID-19, la guerre russo-ukrainienne, le conflit israélo-palestinien, ainsi que la crise sécuritaire ayant pour corolaire l'instabilité politique et sociale ont aggravé les difficultés auxquelles les pays de l'Afrique subsaharienne doivent faire face pour mobiliser les recettes publiques dont ils ont besoin pour financer leur développement (Benitez et al., 2023). Vraisemblablement, ces diverses crises ont, non seulement accru les besoins de financement de ces économies, mais elles ont aussi affecté négativement leur capacité à mobiliser des recettes publiques dont la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). La nécessité de mettre en place des politiques fiscales adéquates s'impose à ces pays.

Dans ce schéma d'ensemble, s'interroger sur la performance du système fiscal de TVA est légitime. En effet, depuis sa création, la TVA est restée une composante essentielle des systèmes fiscaux. Elle peut être définie comme un impôt général unique prélevé selon un système de paiements fractionnés sur la valeur ajoutée par chacun des opérateurs intervenant dans le circuit de production et de distribution. L'adoption de cet impôt est sans aucun doute la réforme fiscale la plus importante qui ait eu lieu dans plus de 140 pays au cours des 50 dernières années et son introduction dans les pays en développement s'est rapidement accélérée depuis les années 1990 (Ebrill et al. 2001). L'importance de la TVA n'est pas

seulement due au fait que les recettes qu'elle génère sont très importantes, mais aussi du fait qu'elle a permis d'importantes réformes de l'administration fiscale et de compenser les pertes de recettes dues aux politiques de libéralisation du commerce (Chambas 2005). En outre, elle est facilement modulable pour servir d'instrument de politique macroéconomique efficace à l'égard du pouvoir d'achat et de la consommation des ménages.

Figure 1 : La part des recettes de TVA dans les recettes fiscales totales dans les PED.



Source : Construction de l'auteur-Données UNU-WIDER (2022)

Nonobstant la contribution de la TVA à la formation de recettes dans les pays en développement (**Figure 1**), sa mobilisation reste un défi majeur pour ces pays. Selon Hutton (2017), la TVA ne semble pas être collectée à son niveau optimal pour des raisons liées à la fois à l'administration fiscale et à la politique fiscales. Pour l'auteur, en général le manque à gagner fiscal des pays en développement est dû à l'évasion et à la fraude fiscales, aux mesures fiscales dérogatoires incitatives et les défaillances de l'administration fiscale. De ce fait, selon Mascagni et al. (2014), les pays en développement subissent des pertes de revenus trois fois supérieures au montant de l'aide extérieure qu'ils reçoivent chaque année. À titre d'exemple, avant 2013 en Côte d'Ivoire, 55% de l'assiette de la TVA était exclue par les exonérations (Chambas 2014). Dans ce pays, les défaillances dans le remboursement des crédits ont été à l'origine de l'établissement de la mesure de suspension de TVA sur les achats des activités exportatrices et la prolifération des exonérations de TVA dans plusieurs secteurs d'activités ce

qui a affaibli le rendement de cet impôt. Face à ces préoccupations, nous pouvons nous interroger sur le niveau de performance du système de TVA dans les pays en développement et en transition. De plus, quels sont les facteurs explicatifs de ces performances ? Pour répondre à cette problématique, il convient d'analyser les scores d'efficacités de TVA dans les pays en développement et en transition entre 2000 et 2020.

2. Les facteurs explicatifs de la performance fiscale dans les PED.

2.1. Les explications théoriques de la performance fiscale

L'analyse de la performance fiscale a suscité un intérêt considérable ces dernières années dans de nombreux domaines tels que les finances publiques, le droit, la sociologie et l'économie. Dans cette logique, une série de modèles et de théories du comportement de conformité ont été déployés afin d'expliquer le degré de respect de la législation fiscale en vigueur tout en situant les insuffisances de l'administration fiscale.

D'abord, la théorie de la dissuasion économique soutient que le comportement des contribuables en matière de respect de la législation fiscale est façonné par plusieurs éléments, notamment le taux d'imposition, qui influe sur les gains potentiels de l'évasion fiscale, les sanctions encourues en cas de fraude, ainsi que la probabilité de détection, qui en détermine les coûts. Selon la version classique de ce modèle, le contribuable est perçu comme un agent économique rationnel, prenant ses décisions en fonction d'une analyse coûts-bénéfices : d'une part, les coûts sont liés à la probabilité d'être détecté et aux sanctions, et d'autre part, les bénéfices résultent du taux d'imposition qui peut encourager l'évasion fiscale. Ainsi, l'individu opte pour la non-conformité lorsque les gains escomptés surpassent les risques encourus (Walsh, 2012). Ce raisonnement suggère que dans un contexte où les contrôles fiscaux sont rares et les pénalités peu dissuasives, la propension à l'évasion fiscale, notamment en ce qui concerne la TVA, est plus forte. En revanche, si la probabilité de détection est élevée et que les sanctions sont strictes, la tentation de se soustraire à l'impôt diminue.

En outre, les modèles de psychologie sociale sont également utilisés pour expliquer la conformité des contribuables. L'une des hypothèses centrales de la théorie de l'action raisonnée est que les intentions comportementales des individus se construisent autour de deux principaux déterminants : les facteurs individuels et les influences sociales (McKerchar et Evans, 2009). Ces deux déterminants sont censés jouer un rôle important dans l'explication de la conformité fiscale. Dans cette perspective, Ronan et al. (2007) ont particulièrement souligné que des variables telles que la stigmatisation, la réputation et les normes sociales exercent une influence significative sur la décision des contribuables de se conformer ou non à leurs obligations fiscales, notamment en ce qui concerne le paiement de la TVA. Cela implique qu'un individu est moins susceptible de se conformer aux exigences fiscales s'il perçoit que les membres de son groupe de référence ne le font pas non plus (Franzoni, 1998 ; Ali et al., 2013).

D'un autre angle, la théorie du transfert fiscal propose que les dépenses publiques peuvent constituer un levier incitatif pour encourager les contribuables à respecter leurs obligations

fiscales, notamment lorsque ces derniers apprécient les biens et services qu'ils associent à l'action gouvernementale (Alm et al., 1992). Dans cette optique, Fjeldstad et al. (2012) ont observé que les contribuables perçoivent l'impôt comme un échange, dans lequel ils cèdent une partie de leur pouvoir d'achat en contrepartie de services publics. Cet échange repose sur une conditionnalité liée à la qualité des prestations gouvernementales : plus les citoyens sont satisfaits de ces services, plus ils sont disposés à s'acquitter de leurs impôts, même en l'absence de sanctions (Torgler, 2003).

Par ailleurs, il est communément admis que les individus se conformeront à la loi s'ils perçoivent le processus menant à la loi comme équitable (Lind et al., 1990 et McKekerrchar et Evans 2009). C'est l'idée développée par la théorie du traitement comparatif, qui repose essentiellement sur la théorie de l'équité (Ali et al, 2013). Elle postule que les contribuables sont plus susceptibles de se conformer à leurs obligations fiscales lorsqu'ils perçoivent le système fiscal global comme équitable (Sour 2001). L'influence de la perception de l'équité du système fiscal sur le respect des obligations fiscales ne se limite pas au traitement du contribuable individuel, mais concerne également la charge fiscale des autres, ainsi que leur comportement observé en matière de respect des obligations fiscales (Sour 2001 ; Walsh 2012). Selon cette théorie, le taux de conformité augmenterait lorsqu'un individu perçoit que sa charge fiscale est du même ordre de grandeur que celle d'autres individus comparables (Frey et Feld 2002).

Enfin, l'écart fiscal lié au non-respect des obligations de paiement par les contribuables peut également s'expliquer par leur perception de l'agent public, la légitimité politique de l'État et la confiance qu'ils accordent au gouvernement, en particulier dans le contexte des pays africains (Fjeldstad et al. 2012 et Ali et al. 2013). Il paraît évident que plus les contribuables ont confiance en leur gouvernement et en ses institutions sociales, plus ils sont enclins à se conformer volontairement aux décisions et aux règlements édictés par ces autorités, ce qui pourrait considérablement réduire l'écart de TVA. Picur et Riahi-Belkaoui (2006), dans une étude portant sur 30 pays, tant développés qu'en développement, démontrent que la conformité fiscale est généralement plus élevée dans les États où la corruption est bien maîtrisée et où la bureaucratie est moins pesante. Richardson (2008) souligne ainsi que les gouvernements devraient s'efforcer d'améliorer leur réputation et leur crédibilité afin de renforcer la confiance des contribuables.

Ce qui ressort de cette littérature théorique, c'est qu'il n'y a pas de solution miracle pour le respect des obligations fiscales. Ce qu'il faut, c'est un plan concerté, coordonné, à long terme et global qui utilise une gamme complémentaire d'instruments politiques, étayés par une base juridique solide. Cela souligne l'importance de la politique fiscale et d'autres aspects de la conception du système fiscal qui fournissent un cadre dans lequel l'administration fiscale doit s'acquitter de ses responsabilités.

2.2. Analyses empiriques de la performance fiscale de TVA.

Dans la littérature économique contemporaine, de nombreuses recherches se sont d'abord concentrées sur les méthodes d'évaluation de la performance des systèmes fiscaux, notamment en ce qui concerne la TVA. Par la suite, certains travaux ont également cherché à identifier et à analyser les différents types de facteurs qui influencent les comportements de non-conformité fiscale. Ces facteurs incluent des éléments économiques, administratifs, sociodémographiques, et comportementaux, ainsi que des variables institutionnelles.

2.2.1. Les techniques d'évaluation de la performance du système fiscal de TVA.

Au cours des deux dernières décennies, de nombreuses études empiriques menées par des universitaires, des institutions et des décideurs politiques ont examiné et évalué les indicateurs de performance du système de TVA (**Tableau 6** Annexe). Dans ce contexte, les travaux d'Aguirre et Shome (1988) ont marqué le point de départ de l'analyse des performances du système fiscal de TVA. Ils ont développé une méthodologie permettant de construire l'assiette de la TVA à partir de données sectorielles, en s'appuyant sur les comptes nationaux mexicains et les tableaux d'entrées-sorties. Serra et Toro (1994) ont ensuite appliqué cette même méthodologie au Chili. Une autre technique d'estimation de la performance fiscale de TVA a été abordée par Lee et McKenzie (1992). En effet, les auteurs ont élaboré des formules visant à déterminer l'assiette de la TVA en utilisant une approche descendante, tout en prenant en considération les exonérations. Pellechio et Hill (1996) ont également adopté cette méthode pour estimer l'assiette potentielle de la TVA en Zambie. Dans la même veine, Reckon, (2009) a quantifié les écarts de TVA des États membres de l'UE pour la période 2000-2006 en utilisant des données nationales.

En outre, Borselli et al., (2012) ont estimé la TVA légale et effective afin de déterminer l'écart de taux et l'écart d'exonération pour les pays de l'UE et ont présenté l'érosion de la TVA par catégorie de consommation. Quant à Trigueros et al., (2012) ils ont estimé les indicateurs de non-respect de la TVA pour les pays d'Amérique latine en utilisant le taux de TVA le plus bas selon une approche ascendante. Ils ont calculé l'écart d'enregistrement, l'écart d'évaluation et l'écart de paiement. Keen, (2013) approfondit l'analyse du ratio d'efficacité (c-efficiency) en proposant une méthode de décomposition de l'efficacité c pour dériver les différentiels de TVA. Il a fourni un exemple illustratif en utilisant les taux de TVA moyens pondérés sur la consommation finale des ménages, les taux d'exonération de la TVA et le taux sur les ventes taxées et exonérées de Borselli et al., (2012) pour estimer l'écart de politique et l'écart de conformité. En Ouganda, le FMI (2014) constate un écart important² dû à une mauvaise

² Environ 60 % des recettes potentielles de TVA

conformité fiscale, ce qui indique qu'il existe une marge d'amélioration en matière de conformité à la TVA. Alexeev et Chibuye, (2016) montrent également que l'écart de TVA en Zambie s'est progressivement détérioré pour atteindre 31,4 % des recettes potentielles (3,3 % du PIB) en 2012, contre 22,7 % (1,9 % du PIB) en 2006. Il attribue cette contre-performance à l'absence d'une politique fiscale appropriée visant à réduire la fraude fiscale. De plus, l'augmentation du taux de TVA sur les biens et services essentiels, y compris les denrées alimentaires et les produits pharmaceutiques, aurait contribué à l'augmentation de la fraude fiscale au cours de cette période. Cette hypothèse a également été confirmée par les travaux de Matthews, (2003) sur la maximisation des recettes de TVA pour les pays de l'UE.

Par ailleurs, Brun et Diakite (2016) ont estimé le potentiel fiscal de la TVA pour un échantillon de 57 pays en développement. Les auteurs ont utilisé le modèle de Battese et Coelli (1995) et le modèle de Kumbhakar et al., (2014). Il s'avère que les pays à faible revenu ont un effort fiscal plus important de 1980 à 2014 que les autres nations, bien que cette performance diminue vers la fin de la période. En outre, les auteurs montrent également que l'inefficacité fiscale est davantage liée aux décisions de politique économique qu'aux performances des administrations fiscales. Quant à Combey, (2020), il a évalué l'écart de TVA au Togo entre 2007 et 2015 en utilisant la méthode descendante ("top-down"). Bien que le pays ait connu une dynamique positive au cours de cette période, les résultats révèlent que, sur le plan mondial, l'écart de TVA au Togo demeure relativement élevé, atteignant 45,9% en 2015 contre 63,2 % en 2007. Malgré cette amélioration, avec une réduction de l'écart passant de 11,4% en 2007 à 8,3% du PIB en 2015, les données indiquent qu'il existe encore un potentiel important d'accroissement des recettes de TVA. Cela pourrait être réalisé par une administration fiscale plus ciblée sur des secteurs spécifiques, tels que les mines, le bois, l'édition et l'imprimerie, les travaux de construction, ainsi que les services d'hébergement et de restauration.

Enfin, les conclusions du rapport sur l'écart de TVA 2021 de la Commission européenne révèlent que l'écart de TVA global dans les États membres de l'UE a suivi une tendance à la baisse ces dernières années. L'écart de TVA a été réduit de 159,5 milliards d'euros, soit 14,1 % des recettes potentielles, en 2014 à 140,9 milliards d'euros, soit 11,5 % du potentiel en 2017 ; puis de 140 milliards d'euros ou 11 % du potentiel en 2018 à 134 milliards d'euros en 2019. Dans cette zone, l'amélioration de l'écart de TVA s'explique essentiellement par l'augmentation de la part de la consommation finale dans le PIB, le taux normal de TVA et la diminution de la part du secteur informel dans l'économie. Cependant, une disparité importante de l'écart de TVA peut être observée entre les États membres de l'UE. Les écarts de TVA les plus faibles sont observés en Suisse (1,2% du potentiel), au Luxembourg (3,8%) et en Finlande (6,9%), tandis que les écarts de TVA les plus élevés sont enregistrés à Malte (35,5%), en Lituanie (36,8%) et en Roumanie (37,9%). En plus, certaines économies émergentes obtiennent également de bons résultats en termes de mobilisation des recettes de TVA. Selon le FMI (2015), bien que l'écart d'administration de la TVA en Afrique du Sud ait atteint 10 % des recettes potentielles en 2009, il s'est progressivement amélioré pour revenir à son niveau de 2007 en 2012, soit 5 % du PIB. L'écart de politique budgétaire du pays est l'un des plus performants au niveau international, puisque l'écart de politique de l'Afrique du Sud a oscillé

entre 27 % et 33 % sur la période 2007-2012, alors que la moyenne de la zone euro est de 41 %. Cette performance est principalement attribuable aux réformes de la composition de l'assiette fiscale.

2.2.2. Les facteurs explicatifs de la performance fiscale : études empiriques.

En complément des études centrées sur l'évaluation des performances des systèmes fiscaux de TVA dans diverses économies, certains chercheurs ont entrepris des analyses plus approfondies en explorant les facteurs qui sous-tendent la non-conformité fiscale, un phénomène qui varie considérablement en fonction du degré de développement des pays ou de leur situation géographique. Ces recherches s'efforcent de décrypter empiriquement les raisons pour lesquelles la conformité fiscale diffère substantiellement d'une région à l'autre, en mettant en lumière des éléments tels que les facteurs fiscaux, administratifs, sociodémographiques et comportementaux, ainsi que les variables institutionnelles qui influencent la tendance des contribuables à se conformer à leurs obligations fiscales.

S'agissant des facteurs fiscaux et administratifs, les travaux pionniers d>Allingham et Sandmo (1972) suggéraient que l'augmentation des taux d'imposition engendre une crainte chez les contribuables, favorisant ainsi la conformité fiscale. Cependant, des recherches ultérieures à celles d>Allingham et Sandmo (1972) ont indiqué que l'augmentation des taux d'imposition peut en réalité augmenter la propension à la fraude fiscale. Des taux d'imposition élevés incitent les contribuables à adopter des comportements non conformes (Varvarigos, 2017 ; Kamasa et al., 2019 ; Altaf et al., 2019 ; Athanasios et al., 2021 ; Abdul-Aziz et al., 2022). De plus, Gemmell et Ratto (2012) ont constaté que les comportements de conformité de la plupart des contribuables contrôlés ont considérablement diminué. Dans cette même logique, Snow, et Warren (2005) parviennent à la même conclusion en montrant que l'augmentation des contrôles fiscaux et des pénalités fiscales peut paradoxalement entraîner une augmentation de la fraude fiscale. En revanche, Durovic et al., (2018) remettent en question ces conclusions en révélant qu'une augmentation de contrôles fiscaux tend à réduire la fraude fiscale si ces contrôles sont accompagnés de pénalités fiscales ou d'autres formes de sanction appropriées.

En ce qui concerne les facteurs économiques, il est généralement admis qu'un niveau de revenu plus élevé entraîne une plus grande conformité fiscale. (Allingham et Sandmo, 1972). En revanche, les contribuables à faible revenu montrent une conformité plus faible, car ils peuvent percevoir la charge fiscale comme disproportionnée par rapport à leurs revenus. Athanasios et al. (2021) ont constaté que le niveau de revenu exerce une influence significative sur l'ampleur de la fraude fiscale. Les personnes à hauts revenus tendent à se conformer aux obligations fiscales, alors que celles à faibles revenus dissimulent souvent leurs revenus réels aux agents du fisc. Cependant, l'étude de Feinstein, (1991) n'a pas trouvé de relation statistiquement significative entre la fraude fiscale et le revenu.

Par ailleurs, les facteurs institutionnels peuvent renforcer la confiance des contribuables envers les autorités et, par conséquent, dissuader les comportements déviants (Kaulu, 2022).

Ainsi, Kamasa et al. (2019) constatent que l'environnement des affaires influence le comportement de fraude des entreprises. Athanasios et al. (2021) montrent que la corruption contribue à la fraude fiscale, contrairement à l'efficacité du gouvernement. La corruption érode la confiance des contribuables dans le système fiscal, les incitant à frauder en cas de mal-gouvernance tandis qu'une gestion efficace des ressources publiques renforce la conformité fiscale, car les contribuables voient un retour sur leurs contributions. De plus, l'état de droit a un effet dissuasif sur la fraude fiscale (Altaf et al., 2019), car dans les pays où l'état de droit est fort, les lois fiscales sont appliquées de manière juste et cohérente. En ce qui concerne la bureaucratie, l'étude de Riahi-Belkaoui (2008) conclut que la bureaucratie favorise la fraude fiscale en raison des complications administratives et du manque de transparence qui découragent la conformité volontaire.

Au cours des trente dernières années, une littérature considérable s'est développée dans le domaine du respect des règles par les contribuables ou redevables de l'impôt, d'où ressortent deux conclusions importantes largement acceptées. Premièrement, le non-respect des obligations fiscales par les contribuables ou les redevables est un problème mondial permanent et en constante aggravation. Ce phénomène ne se limite pas à une région ou à un type d'économie, mais touche aussi bien les pays développés que ceux en développement. Ce caractère mondial du problème s'explique par la diversité des facteurs qui influencent le comportement des contribuables ou des redevables. Deuxièmement, malgré un grand nombre de recherches menées dans un large éventail de disciplines telles que l'économie, le droit, la sociologie, et la psychologie, il n'existe toujours pas de consensus sur les raisons exactes pour lesquelles les contribuables ou les redevables respectent ou non leurs obligations fiscales. Ce manque de consensus s'explique par la nature multidimensionnelle et contextuelle de la non-conformité fiscale. Les facteurs économiques et institutionnels, comme le niveau de revenu et l'efficacité des services publics, jouent un rôle important dans le comportement fiscal, mais ne suffisent pas à l'expliquer entièrement. Des éléments socioculturels, tels que les normes sociales et la confiance envers les institutions, ainsi que des facteurs comportementaux et psychologiques, comme l'aversion au risque et la moralité individuelle, complexifient encore davantage la compréhension de la conformité fiscale. Cette diversité de facteurs rend difficile l'élaboration d'un modèle universel de comportement fiscal, nécessitant des approches spécifiques adaptées à chaque contexte national ou régional. (McKerchar et al., 2009 ; Varvarigos, 2017 ; Kamasa et al., 2019 ; Altaf et al., 2019 ; Athanasios et al., 2021 ; Abdul-Aziz et al., 2022 et Pelei, 2023). Toutefois, les facteurs évoqués dans ces études sont généralement reconnus comme les principaux déterminants de la non-conformité fiscale dans la littérature économique. Pour mettre en œuvre des réformes fiscales adéquates et cohérentes visant à améliorer la performance fiscale des économies, il est impératif d'adopter une stratégie rigoureuse et pertinente pour estimer les écarts fiscaux, car une compréhension précise de ces écarts est essentielle pour cibler les interventions et renforcer l'efficacité des politiques fiscales.

3. Méthodes d'évaluation de la performance du système fiscal de TVA.

La performance du système fiscal de la TVA est traditionnellement évaluée à travers trois principaux indicateurs de ratio d'efficacité. Le premier de ces indicateurs est la productivité de la TVA, un ratio d'efficacité calculé par rapport à la production (PIB), qui permet de mesurer la productivité du système de TVA (Tanzi et Davoodi, 2001). Le deuxième indicateur est le ratio d'efficacité de la consommation, également connu sous le nom de C-Efficiency ou VAT Efficiency Ratio. Cet indicateur repose sur l'hypothèse d'une taxe uniforme appliquée à l'ensemble de la consommation finale (Ebrill et al., 2001). Le troisième et dernier indicateur est l'écart de TVA issue du Programme d'analyse de l'écart fiscal (Hutton, 2017). Ce dernier se décompose en deux éléments : l'écart discrétionnaire ou de politique, et l'écart de conformité (Hutton, 2017 et Keen, 2013). Au-delà de ces ratios d'efficacité, les méthodes de frontière stochastique (SFA) sont implémentées pour estimer le potentiel fiscal et l'effort fiscal des pays. À ce titre, Brun et Diakite (2016) ont appliqué la méthode de Kumbhakar et al. (2014) pour évaluer l'efficacité des systèmes fiscaux des pays en développement. Le modèle de Kumbhakar et al. (2014) permet de décomposer l'effort fiscal total en un effort persistant (lié aux décisions politiques) et un effort variable dans le temps (lié à l'efficacité de l'administration fiscale). Cela offre une vision plus nuancée de la performance fiscale des pays. Dans le cadre de cette étude, nous analysons la performance du système fiscal de TVA par la méthode des frontières stochastiques de 72 pays en développement d'une part et d'autres parts nous faisons un zoom sur le système fiscal de TVA de la Guinée en utilisant le Programme d'analyse de l'écart fiscal.

3.1. Stratégie d'estimation économétrique

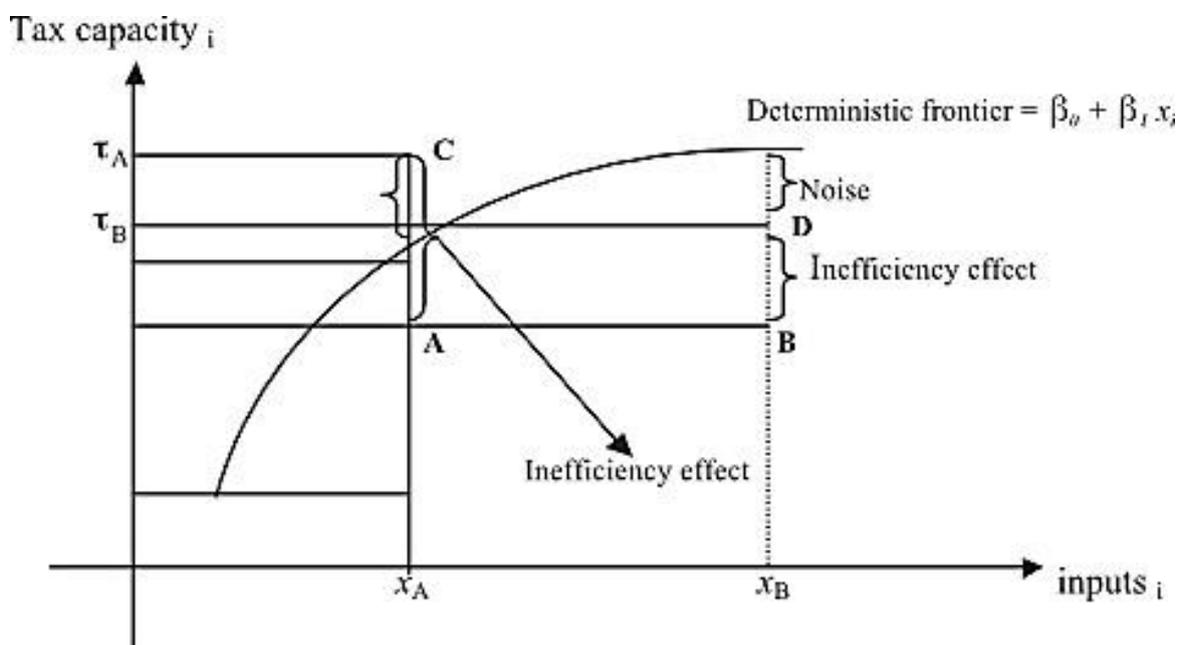
3.1.1. Analyse stochastique des frontières (SFA)

L'analyse des ratios d'inefficacité comprend des modèles paramétriques et non paramétriques. Les deux méthodes non paramétriques les plus populaires sont l'analyse de l'enveloppement des données (Charnes et al. 1997) et la méthode de Free Disposal Hull (Deprins et al. 2006). Ces méthodes utilisent la programmation linéaire pour construire la courbe de production. Elles ont l'avantage de ne pas nécessiter d'hypothèses restrictives (autres que la convexité standard). Cependant, les inefficacités estimées par ces modèles sont très sensibles à la variation de l'échantillon, à l'hétérogénéité entre les unités et à la présence de cas particuliers (Caldeira et al. 2019).

Pour faire face à ces différentes limites, l'une des approches de plus en plus utilisées pour comprendre la performance des systèmes fiscaux à travers l'effort fiscal est l'analyse de la frontière stochastique (modèle paramétrique), adoptée par Alfirmán, (2003) ; Pessino et Fenochietto (2010) ; Langford et Ohlenburg (2015), Brun et Diakite (2016) et Caldeira et al. (2019). Aigner et al., (1977) et Meeusen et van Den Broeck (1977) ont développé cette approche pour mesurer l'efficacité des intrants, des unités et des facteurs de production. Dans notre contexte, la frontière fiscale correspond à la capacité fiscale qui est le maximum des

recettes fiscales potentielles de la TVA au regard des caractéristiques institutionnelles, socio-démographiques et économiques, tandis que l'effort fiscal concerne les recettes effectives par rapport à cette frontière (Mansour et Schneider 2019). Dans ce schéma d'ensemble, il existe une similitude entre l'évolution de la frontière fiscale et celle de la production : l'existence d'une "frontière idéale" qui est le niveau optimal de production ou de collecte d'impôts. Cependant, il existe deux différences principales. Premièrement, dans la frontière de production agricole, par exemple, la production est assurée par des intrants spécifiques tels que le travail, le capital et la terre. Dans ce cas, les déterminants de la production sont clairement identifiés (Alfirman, 2003). Cependant, la situation n'est pas aussi claire pour l'estimation de la frontière fiscale. La deuxième différence principale concerne l'interprétation des résultats. Dans la frontière de production, la différence entre la production réelle et la frontière représente le niveau d'inefficacité technique de l'entreprise. Dans la frontière fiscale, la différence entre les recettes réelles et la capacité fiscale inclut l'existence d'inefficacités techniques ainsi que des questions politiques telles que les différences de législation fiscale (Pessino et Fenochietto 2010). En outre, Pessino et Fenochietto (2010) suggèrent d'appeler le rapport entre les recettes réelles et la capacité fiscale "effort fiscal" plutôt que "efficacité fiscale" car les pays peuvent être efficaces et avoir un faible niveau d'imposition tout en étant loin de leur capacité fiscale.

Figure 2 : La frontière fiscale stochastique



Source : Pessino et Fenochietto (2010)

Pessino et Fenochietto (2010) illustrent les principales caractéristiques du modèle de frontière fiscale lorsqu'on considère une seule variable indépendante dont dépend la capacité fiscale (**Figure 2**). L'axe horizontal de la **Figure 2** représente les valeurs de l'input (log du PIB, etc.) et l'axe vertical les valeurs de l'output (recette de TVA rapportée au PIB). Les points A et B représentent les recettes fiscales réelles des deux pays (A et B). En l'absence d'inefficacité, le

pays A collecterait C et le pays B collecterait D. Pour le pays A, l'effet de bruit blanc est positif et ses recettes à la frontière sont supérieures à la fonction de recettes déterministe à la frontière. En revanche, pour le pays B, l'effet de bruit est négatif et sa frontière de revenus est inférieure à la fonction de revenus de la frontière déterministe.

Les modèles paramétriques de données de panel sont basés sur la production et peuvent être divisés en cinq groupes : (i) les modèles d'inefficacité technique permanente (Pitt et Lee 1981 ; Schmidt et Sickles 1984), (ii) les modèles d'inefficacité technique temporaire (Cornwell et al. 1990 ; Kumbhakar S. C., 1990 ; Battese et Coelli 1992 et Kumbhakar et Wang 2005), (iii) les modèles qui distinguent l'hétérogénéité immobile de l'inefficacité (Greene, 2005, Wang et Ho 2010), (iv) les modèles qui séparent l'inefficacité permanente de l'inefficacité temporaire ('Kumbhakar et Heshmati 1995), (v) et enfin les modèles qui séparent les effets immobiles, l'inefficacité permanente et l'inefficacité temporaire (Colombi et al. 2014 ; Kumbhakar et al., 2014 et Filippini et Greene 2016).

Le choix d'estimer le modèle par l'analyse paramétrique des frontières stochastiques dans le présent article repose sur trois éléments principaux : 1) la robustesse de cette méthode. En effet, le modèle SFA utilise la rigueur de l'analyse statistique et économétrique pour prédire le niveau d'échantillonnage potentiel compte tenu de la structure économique du pays ; 2) les pays ayant des niveaux de développement différents ou des structures économiques similaires, l'approche par panel permet d'isoler les effets pays et ; 3) l'existence de nombreuses études qui ont mis en œuvre cette approche (Kobyagda, 2019).

Nous considérons l'estimateur de Kumbhakar et al. (2014), qui non seulement distingue l'hétérogénéité individuelle non observée de l'inefficacité technique, mais va plus loin en décomposant l'inefficacité technique en composantes transitoires et persistantes (Kumbhakar et al. 2014). Conformément aux travaux de Brun et Diakité (2016), le modèle présente comme suit :

$$\ln\tau_{it} = \beta_0 + f(X_{it} \beta) + c_i - \eta_i + v_{it} - \mu_{it} \quad (1)$$

$$c_i \sim \text{iid} \mathcal{N}(0, \sigma_c^2)$$

$$\eta_i \sim \text{iid} \mathcal{N}^+(0, \sigma_\eta^2)$$

$$v_{it} \sim \text{iid} \mathcal{N}(0, \sigma_v^2)$$

$$\mu_{it} \sim \text{iid} \mathcal{N}^+(0, \sigma_\mu^2)$$

Où τ_{it} est la variable dépendante (recettes de TVA rapportées au PIB), β_0 la constante, X_{it} le vecteur des variables explicatives, β celui des paramètres, c_i représente l'hétérogénéité individuelle non observée, η_i représente l'inefficience permanente, v_{it} représente la résonance stochastique et μ_{it} représente l'inefficience transitoire ou temporaire.

$$\ln\tau_{it} = \beta_0^* + f(X_{it} \beta) + \alpha_i + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Où :

$$\beta_0^* = \beta_0 - E[\eta_i] - E[\mu_{it}] \quad (3)$$

Le modèle de l'équation 1 est estimé en trois étapes :

- La première étape consiste à estimer, sur la base d'un modèle à effet aléatoire standard, les paramètres $\hat{\beta}$ de l'équation 2 et aussi de prédire les valeurs de α_i et ε_{it} que nous notons respectivement $\hat{\alpha}_i$ et $\hat{\varepsilon}_{it}$.
- La deuxième étape consiste à appliquer la technique standard de la frontière stochastique (l'équation 4) pour estimer l'effort (efficacité) fiscal (e) variable dans le temps ou temporaire μ_{it} en utilisant les valeurs de ε_{it} obtenues lors de la première étape.

$$\varepsilon_{it} = v_{it} - \mu_{it} + E[\mu_{it}] \quad (4)$$

Avec $E[\mu_{it}] = \sqrt{2/\pi\sigma_\mu}$

A cet effet, des hypothèses préalables sont formulées en supposant une égalité entre ε_{it} et sa valeur prédite (ε_{it}^*). La valeur estimée de μ_{it}^* est obtenue par la méthode de Jondrow et al, (1982). L'efficacité fiscale variant dans le temps est déduit par la formule suivante :

$$EFV_{it} = \text{Exp}(-\mu_{it}|\varepsilon_{it}) .$$

- Comme la deuxième étape, la troisième étape consiste à estimer l'effort (efficacité) fiscal(e) permanent(e) ou persistant(e) mesuré par η_i^* en appliquant le modèle de la frontière stochastique en coupe transversale standard normal ou semi-normal à l'équation 5 comme à l'étape 2.

$$\alpha_i = c_i - \eta_i + E[\eta_i] \quad (5)$$

Avec $E[\eta_i] = \sqrt{2/\pi\sigma_\eta}$

L'effort fiscal permanent est obtenu par la relation suivante :

$$EFP_i = \text{Exp}(-\eta_i^*).$$

L'effort fiscal global est le produit des efforts fiscaux temporaires et permanents :

$$EFG_{it} = EFV_{it} * EFP_i$$

3.1.2. Variables et sources de données

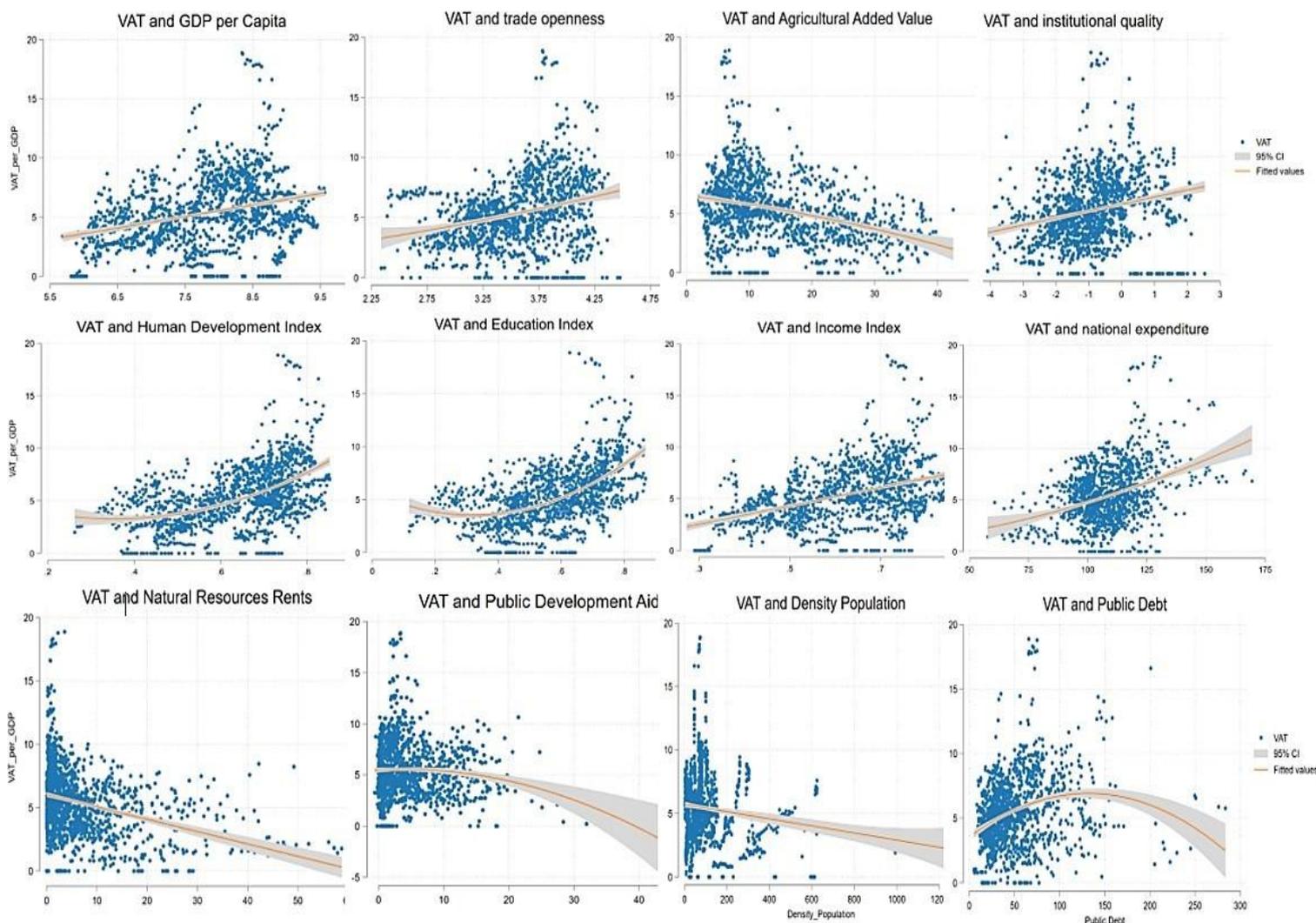
Notre base de données est un panel annuel de pays en développement couvrant 72 économies réparties dans 6 régions pour la période allant de 2000 à 2020. De manière générale, notre choix de variables de contrôle est motivé par celles utilisées dans la littérature économique empirique existante sur l'effort fiscal. La variable endogène est la recette réelle de TVA en % du PIB, qui est égal au ratio du revenu fiscal total de la TVA moins les crédits sur le PIB provenant de UNU-WIDER (2022).

La littérature économique suggère que plusieurs facteurs peuvent influencer la performance du système fiscal de TVA dans les économies en développement et émergentes. Il s'agit notamment des caractéristiques économiques, institutionnelles et socio-démographiques de ces pays qui peuvent expliquer leur niveau de mobilisation des recettes de TVA. Il s'agit spécifiquement du **PIB réel par habitant**, qui est une variable couramment utilisée pour représenter l'activité économique ou mesurer les performances économiques des pays ou le revenu par habitant. Il reflète également le niveau de vie de la population. Nous postulons avec Lotz et Morss (1970) et Elgin et Uras (2013) que le niveau de revenu favorise la mobilisation des recettes de TVA car le revenu reste un déterminant de la consommation finale des ménages. En plus, nous intégrons **l'ouverture commerciale** qui est approximée par les flux d'exportations et d'importations de biens et services en pourcentage du PIB. Gnanngnon et Brun (2018) soulignent que l'ouverture commerciale augmente les recettes fiscales, en particulier les recettes de TVA. Le **développement financier**, mesuré par le volume des ressources financières fournies au secteur privé par les institutions financières, contrôle également la mobilisation de TVA. Asongu et al., (2021) soulignent que le développement du système financier augmente la disponibilité du crédit pour les entreprises et les ménages, réduit l'asymétrie de l'information et promeut l'inclusion financière, ce qui affecte la consommation finale et favorise la mobilisation des ressources de la TVA (GFDD : 2021). Nous contrôlons également la mobilisation des recettes de TVA par **l'éducation**. Celle-ci est mesurée par deux indicateurs. Le premier, le nombre moyen d'années d'études des adultes âgés de 25 ans et plus (MYS), reflète la situation actuelle de l'éducation dans un pays. Le second, les années de scolarisation attendues (EYS), indique le niveau d'éducation futur de la population. Lors du calcul de l'indice de dimension pour l'éducation, les valeurs MYS et EYS sont pondérées de manière égale (Global Data Lab). Nous postulons avec Asongu et al., (2021) et Ongo Nkoa et Song (2022) qu'une population plus instruite aura tendance à se conformer à la législation fiscale. En outre, l'éducation interagit avec d'autres variables de contrôle qui peuvent affecter l'effort fiscal en matière de TVA (canaux de transmission). En outre, la part de **la valeur ajoutée du secteur agricole du PIB** est intégrée dans le modèle explicatif de la performance fiscale de TVA. Selon la littérature, le secteur agricole nuit à la mobilisation des recettes fiscales compte tenu de la difficulté à taxer ce secteur (Khattry et Rao 2002 ; Attila et al. 2009 ; Anderson et al. 2017). Par ailleurs, **la densité de population** est supposée pertinente selon la littérature pour expliquer la performance fiscale de TVA, en raison de son effet sur certaines économies d'échelle significatives. Selon Gnanngnon et Brun, (2018), plus la croissance démographique est importante, plus les populations ont tendance à se lancer dans les activités génératrices de recettes fiscales. Il est cependant difficile d'indiquer la direction de l'effet sur les recettes fiscales, sans une étude systématique. En effet, si la densité de population est élevée, le niveau des exonérations fiscales peut être important car, dans les pays en développement, le degré d'encombrement est considéré comme un indicateur de retard (Ansari, 1982). Nous incluons **l'efficacité du gouvernement** pour capter la qualité

institutionnelle qui est l'un des déterminants de la mobilisation des ressources fiscales. Cet indicateur mesure la qualité des services publics, la performance de l'administration publique, son niveau d'indépendance vis-à-vis des pressions politiques, la qualité de l'élaboration et de la mise en œuvre des politiques et la crédibilité du gouvernement (Sen Gupta, 2007 et Lompo, 2021). Elle a un impact positif sur la mobilisation des recettes fiscales. Enfin, nous contrôlons la mobilisation des recettes de TVA par **les rentes des ressources naturelles en pourcentage du PIB**. Les ressources naturelles ont des effets ambigus sur la mobilisation des recettes fiscales. En effet, selon Sen Gupta, (2007), les pays riches en ressources naturelles peuvent générer des recettes fiscales supplémentaires. Certains auteurs relativisent l'approche de Sen Gupta affirmant que les rentes provenant des ressources naturelles réduisent les incitations des gouvernements à générer des recettes fiscales à partir d'autres secteurs non liés aux ressources (Lim, 1988). Dans ce papier, nous postulons avec Lim, (1988) que les rentes des ressources naturelles affectent négativement la mobilisation de la TVA dans la mesure où le secteur est exclu du champ d'application de la TVA dans un contexte de pays en développement.

En nous inspirant de la littérature empirique contemporaine, nous sélectionnons les caractéristiques économiques, démographiques et institutionnelles susceptibles d'affecter l'effort fiscal en matière de TVA dans les pays en développement et en transition. Le tableau en annexe donne un détail des statistiques descriptives ainsi que la source des différentes variables. La corrélation entre les différents déterminants possibles et les recettes de TVA en pourcentage du PIB est présentée dans la **Figure 3**.

Figure 3 : Corrélation entre la TVA et ses déterminants.



Source : Fait par l'auteur

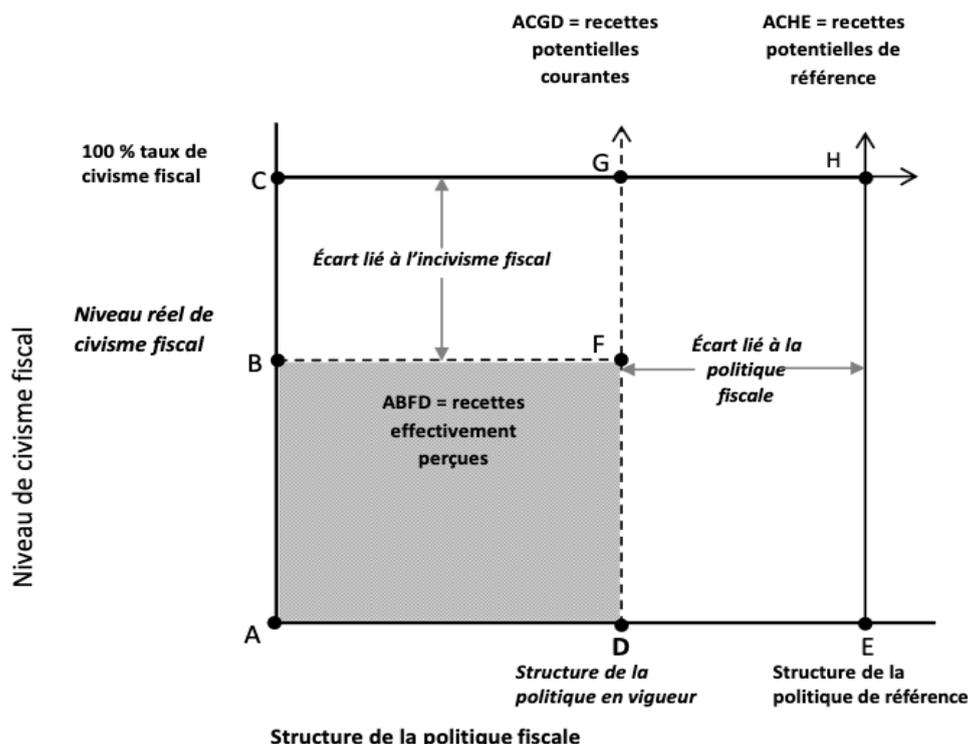
3.2. Analyse de l'écart fiscal de TVA de la Guinée : Approche descendante

3.2.1. Programme d'analyse de l'écart de TVA : Hutton (2017)

L'analyse de l'écart fiscal permet aux administrations fiscales, aux responsables de la politique fiscale et aux partenaires internationaux de développement de mesurer le montant des recettes fiscales perdues en raison de l'évasion, de la fraude ou de l'incivisme fiscal, des défaillances de l'administration fiscale et donc d'évaluer l'impact des politiques choisies (Hutton 2017 et Combey 2020). La méthode descendante vise donc à donner une évaluation exhaustive de toutes les pertes fiscales, en mesurant l'écart entre les recettes potentielles estimées et les recettes effectivement perçues. Les recettes potentielles estimées sont en général obtenues à partir de données statistiques. Cependant, cette méthode ne permet pas d'identifier précisément les comportements d'incivisme à l'origine des pertes fiscales. Malgré cette limite, la méthode descendante fait l'objet de plus en plus d'implémentation dans la littérature tant par les chercheurs que par certaines administrations fiscales dans le cadre de l'analyse de la performance fiscale de TVA. Le programme d'analyse de l'écart de TVA de

Hutton, (2017) utilise les données statistiques de la comptabilité nationale, notamment les tableaux de ressources-emplois ou les tableaux d'entrées-sorties. Il évalue la taxe applicable aux importations effectuées par un secteur, à laquelle il ajoute la taxe applicable à la production intérieure de ce secteur, puis déduit tous les crédits de TVA applicables à la demande intermédiaire et à la formation brute du capital fixe (intrants) du secteur. Cet écart peut être décomposé en deux catégories : l'écart dû à l'incivisme fiscal ou compliance gap et l'écart dû à la politique fiscale ou Policy gap. Ces deux écarts sont illustrés dans le graphique suivant :

Figure 4 : Illustration des composantes de l'écart de TVA



Source : Programme d'analyse de l'écart fiscal de TVA : Hutton (2017).

La **Figure 4** montre que l'écart fiscal est la combinaison de l'écart de non-conformité fiscale et de l'écart de politique fiscale. L'écart de TVA est déterminé par le Programme d'analyse de l'écart de l'administration fiscale (RA-GAP), une entité du Fonds monétaire international spécialisée dans l'analyse des performances en matière de TVA. Cette méthodologie consiste, dans un premier temps, à utiliser les données statistiques des comptes nationaux pour estimer les recettes potentielles. Dans un deuxième temps, les données de l'administration fiscale sont mobilisées pour déterminer la valeur réelle des recettes. Enfin, l'écart de TVA est déterminé par la différence entre les deux. Dans l'estimation des recettes potentielles, un aspect essentiel consiste à définir le système fiscal de référence qui peut être compris comme l'ensemble des caractéristiques structurelles d'un régime d'imposition. L'approche descendante, fondée sur le modèle de la valeur ajoutée, permet non seulement de différencier l'écart de politique de l'écart de conformité, mais aussi de répartir l'écart global par secteur d'activité. Ces divers indicateurs sont généralement exprimés en pourcentage des recettes fiscales potentielles ou du PIB. Ainsi, en référence à la base pertinente (qu'il s'agisse de la

politique fiscale de référence ou de la politique fiscale en vigueur), l'écart de TVA (VAT gap), l'écart de conformité (Compliance gap) et l'écart de politique (Policy gap) se calculent de la manière suivante

- **Écart global de TVA**

$$VAT\ gap = \frac{TVA\ potentielle,\ politique\ de\ référence - TVA\ effectivement\ collectée}{TVA\ potentielle,\ politique\ de\ référence}$$

- **Écart de non-conformité fiscale (ou défaillance de l'administration fiscale)**

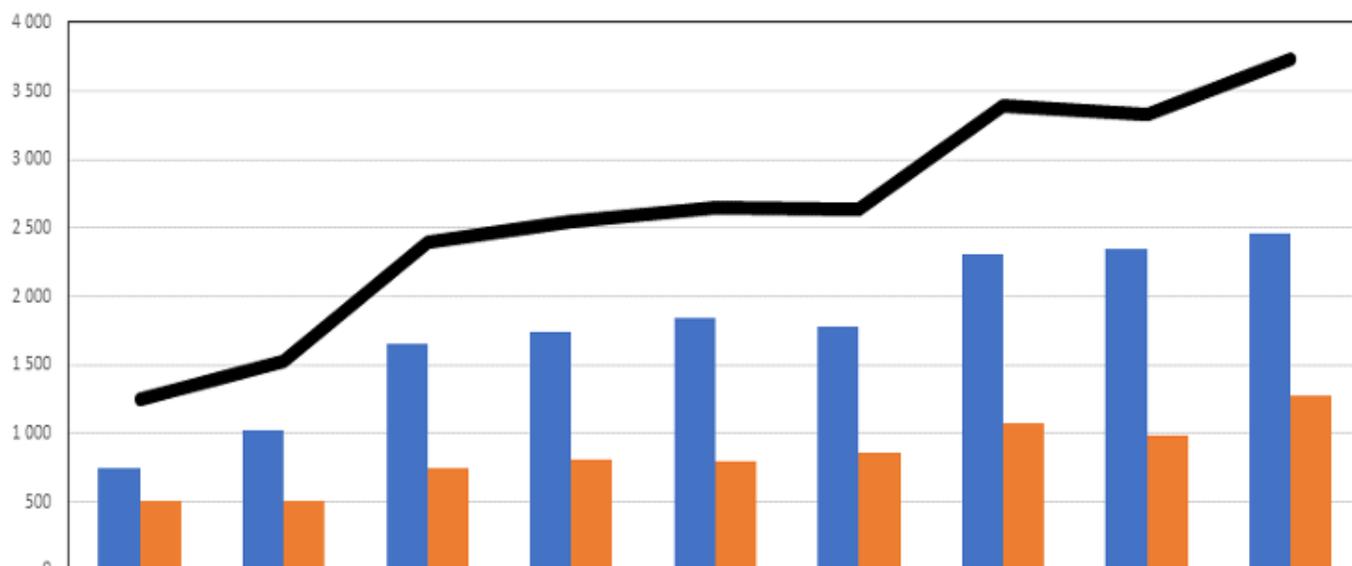
$$Compliance\ gap = \frac{TVA\ potentielle,\ politique\ en\ vigueur - TVA\ effectivement\ collectée}{TVA\ potentielle,\ politique\ en\ vigueur}$$

- **Écart de politique fiscale.**

$$Policy\ gap = \frac{TTVA\ potentielle,\ politique\ de\ référence - TVA\ potentielle,\ politique\ en\ vigueur}{TTVA\ potentielle,\ politique\ de\ référence}$$

Dans le cadre de cet article, l'analyse portera principalement sur la République de Guinée durant la période allant de 2010 à 2018. Le choix de cette période et de ce pays s'explique par les défis récurrents auxquels la Guinée est confrontée en matière de mobilisation des recettes fiscales, et ce, malgré la richesse considérable de ses ressources naturelles. En effet, ces difficultés s'expliquent par un ensemble de facteurs structurels, notamment les lacunes institutionnelles persistantes, ainsi que des pratiques de gestion publique qui manquent d'efficacité. Cette situation complexe mérite une attention particulière afin de mieux comprendre les enjeux économiques et les contraintes qui pèsent sur le développement du pays durant cette période. Dans ce sens, la **Figure 5** montre une tendance croissante des recettes de TVA. Cette hausse trouve son origine dans la hausse des recettes collectées au cordon douanier. De ce fait, les recettes de TVA liées à l'importation ont suivi la même tendance que les recettes totales. Au cours de la période 2010-2018, plus de 75% des importations concernaient les produits manufacturés qui sont frappés par la TVA. La deuxième explication est qu'une partie des recettes de TVA à la douane est déduite des recettes intérieures d'où le niveau faible des recettes de TVA à l'intérieur par rapport aux recettes à la douane.

Figure 5 : Évolution des recettes de TVA de la Guinée (milliard de FGN)



Source : Fait par l'auteur sur la base des données de la DGI et DGD.

3.2.2. Ventilation de l'efficacité C en écarts fiscaux : Keen (2013)

Une autre méthode d'estimation de l'écart de TVA, qui est aussi courante, consiste à fonder le modèle de détermination du potentiel de TVA sur la base de la consommation finale et d'autres données relatives à la demande (Borselli F. C. et al., 2012 ; Keen, 2013 ; Alm et El-Ganainy 2013 ; Combey 2020 et Kowal et Przekota 2021). Keen (2013) a décomposé l'efficacité C en un écart de politique et un écart de conformité. Il procède ainsi :

Considérons l'équation (4) et posons $\sum_k C = (\sum DCF_i - RT)$ la somme de toutes les dépenses de consommation finale hors TVA dans l'économie, C^* la partie de la consommation finale réellement taxée et τ le taux effectif de TVA. Alors $\sum_k \tau C^*$ correspond à la somme des recettes théoriques

$$\begin{aligned}
 C_{\text{Efficiency}} &= \frac{RV}{T_X * \sum_{i=1}^n C} \\
 &= \left[\frac{\sum_k \tau C^*}{T_X * \sum C} \right] * \left[\frac{RV}{\sum_k \tau C^*} \right] \\
 &= \left[1 - 1 + \frac{\sum_k \tau C^*}{T_X * \sum C} \right] * \left[1 - 1 + \frac{RV}{\sum_k \tau C^*} \right] \\
 &= \left[1 - \left(1 - \frac{\sum_k \tau C^*}{T_X * \sum C} \right) \right] * \left[1 - \left(1 - \frac{RV}{\sum_k \tau C^*} \right) \right]
 \end{aligned}$$

$$C_{\text{Efficiency}} = (1 - P) * (1 - L)$$

L'efficacité C se décompose donc en deux parties. La première est l'écart de politique fiscale (P) puisqu'il s'agit du rapport entre les recettes théoriquement collectables et les recettes idéales (produit du taux normal et de la consommation finale totale). Cet écart est nul si la TVA est appliquée de la même manière au taux normal sur l'ensemble de la consommation finale. Le second n'est autre que l'écart de non-conformité (L) puisqu'il s'agit du rapport entre les recettes effectives et les recettes théoriques à percevoir.

Cependant, l'utilisation de la C- Efficiency et l'écart de TVA pour évaluer les systèmes de TVA soulève toutefois des problèmes à la fois conceptuels et pratiques. D'abord sur le plan conceptuel, les réformes qui rapprochent une TVA de la référence de 100 % de C-Efficiency ne

signifient pas nécessairement que la TVA est meilleure. Il est possible d'augmenter ce ratio, par exemple, en refusant le remboursement des crédits de TVA aux exportateurs ou en introduisant des exonérations pour les biens intermédiaires. Ainsi, une C-Efficiency de 100 % est une condition nécessaire, mais non suffisante pour qu'un système de TVA soit parfait. Ensuite, pour la mesure de l'écart de TVA, l'un des problèmes est le traitement des achats effectués par les non-résidents. La TVA étant conçue, ou du moins généralement considérée, comme un impôt sur la consommation intérieure, la comptabilité nationale exclue généralement les achats des non-résidents considérés comme de l'exportation. Or c'est une partie de la consommation qui est soumise à la TVA et cela affecte sensiblement l'interprétation à la fois de C-efficiency et de l'écart de TVA. C'est probablement l'une des raisons pour lesquelles les petites économies insulaires, qui ont souvent un secteur touristique important, ont tendance, toutes choses égales par ailleurs, à avoir une C-efficiency élevée.

4. Résultats et discussions

4.1. Résultats des estimations du modèle SFA

La performance du système fiscal de TVA est également analysée par la méthode des frontières stochastiques. Les résultats du modèle de Kumbhakar et al., (2014) sont présentés selon les étapes susmentionnées pour l'évaluation des efforts fiscaux temporaires et permanents.

4.1.1. Le modèle à effet aléatoire ou modèle à erreurs composées

Le Tableau 1 présente les résultats de la première étape de la procédure d'estimation du modèle de Kumbhakar et al. (2014). Elle consiste à régresser la variable relative aux recettes de TVA rapportée au PIB sur ses déterminants structurels. Certaines variables sont intégrées à niveau dans les différents modèles et d'autres en log. Nous avons commencé par le modèle de base de Brun et Diakite (2016) dans le modèle 1 (Estimation 1) puis avons contrôlé la variable dépendante par d'autres déterminants pour réduire le biais d'endogénéité lié à l'omission de variables pertinentes. La valeur retardée du PIB par habitant a été retenue dans les modèles dans le but de limiter le biais lié à la causalité inverse avec les recettes de TVA. En plus des déterminants standards de TVA, nous portons une attention particulière à certaines variables macroéconomiques telles que le développement financier, les investissements directs étrangers et l'aide publique au développement. Nous examinons également les caractéristiques socio-démographiques et institutionnelles.

Par ailleurs, l'analyse des résultats obtenus dans cette première étape pour les différents modèles sont globalement en phase avec les travaux présentés dans la littérature économique empirique sur la performance fiscale. En effet, de l'Estimation 1 à 6, les caractéristiques économiques affectent significativement la mobilisation de TVA dans les pays en développement et en transition. En revanche, la rente des ressources naturelles n'a pas d'effet

significatif sur la TVA. Ce résultat s'explique par le fait que les ressources naturelles exploitées dans ces économies sont exportées sans transformation substantielle. L'exportation des ressources naturelles, qui est une transaction taxée au taux zéro (0), génère des crédits de TVA dont le remboursement reste problématique dans ces pays (d'où l'effet négatif). En plus, les ressources naturelles sont une source souvent substituée aux recettes fiscales qui exige plus de redevabilité. Ce résultat corrobore aussi l'hypothèse émise par Yao, (2023) selon laquelle les pays riches en ressource naturelle sont moins enclins à consentir des efforts pour améliorer la performance de leur système fiscal.

En outre, la performance du système de TVA est aussi affectée par les facteurs socio-démographiques qui sont la densité de la population et le niveau d'éducation dans les économies étudiées. D'abord, la densité de la population est un déterminant de la performance fiscale de TVA. En effet, la concentration moyenne de la population sur un territoire donné affecte négativement et significativement la performance fiscale de TVA. Dans cette logique, l'augmentation de la densité de la population conduirait à une baisse de la performance de TVA. Ce résultat corrobore les travaux de Ansari (1982) qui révèlent que l'impact négatif de la densité de la population sur la performance fiscale s'explique par le fait que dans les pays en développement, les ménages disposent de ressources insuffisantes. De ce fait, des dispositifs d'allègement de la charge fiscale sont déployés, allant des taux réduits, jusqu'à l'exonération totale de certains produits dits de nécessité. Ces mesures d'allègement sont à l'origine de la complexité et de l'opacité du système fiscal de TVA. Quant au niveau d'éducation, il est l'un des facteurs explicatifs de la performance du système fiscal de TVA. La mobilisation de TVA s'améliore en augmentant l'indice d'éducation. Ce résultat est cohérent avec la littérature qui affirme qu'un pays avec un niveau d'éducation plus élevé aurait un niveau de conformité plus élevé en raison de l'importance du paiement des impôts nécessaire pour la fourniture des biens publics. En plus, l'éducation améliore la productivité des facteurs de production. Dans leur évaluation des efforts fiscaux au Sri Lanka, Mudiyanse et al., (2020) sont parvenus aux mêmes conclusions concernant l'importance du rôle de l'éducation dans la mobilisation de recettes fiscales.

Enfin, nous intégrons la qualité des institutions captée par l'efficacité du gouvernement. Cette variable affecte positivement la performance de TVA au seuil de significativité de 5%. En effet, l'efficacité du gouvernement affecte la mobilisation des recettes de TVA à hauteur de 0,37 point dans les pays en développement et en transition. Ce résultat s'explique par le fait que l'élaboration, l'application et la réussite des politiques fiscales cohérentes sont tributaires du niveau d'efficacité de l'administration fiscale.

Tableau 1 : Estimation des paramètres par le modèle à effet aléatoire

<i>Etape 1 : Estimation des paramètres par le Modèle à Effet Aléatoire ou Modèle à Erreur Composée</i>						
<i>Variable dépendante : logarithme de TVA en % de PIB</i>						
VARIABLES	Estimation 1	Estimation 2	Estimation 3	Estimation 4	Estimation 5	Estimation 6
L.GDP_per_Capita (log)	2.006** (0.875)	1.995** (0.852)	1.666** (0.845)	2.185*** (0.846)	2.314*** (0.856)	2.240*** (0.854)
Agricultural_VA	-0.100*** (0.0110)	-0.0490*** (0.0121)	-0.0535*** (0.0120)	-0.0568*** (0.0120)	-0.0469*** (0.0123)	-0.0436*** (0.0124)
Openess_Trade (log)	0.843*** (0.100)	0.658*** (0.100)	0.521*** (0.100)	0.523*** (0.100)	0.534*** (0.100)	0.554*** (0.100)

4.1.2. Résultat des estimations des efforts fiscaux temporaire (variable) et permanent

La détermination de l'effort fiscal temporaire et persistant par la régression des frontières stochastiques du modèle de Kumbhakar et al. (2014) permet de rendre compte du niveau de performance temporaire ou variable et permanent du système fiscal de TVA dans les pays en développement et de déduire l'effort fiscal total par pays et par région. Par ailleurs, l'analyse du Tableau 2 révèle l'existence d'une marge de manœuvre importante en termes de mobilisation de recettes de TVA dans les 6 régions d'étude. Toutefois, l'effort fiscal total est tiré par l'effort fiscal persistant. En effet, le modèle estime le niveau d'effort fiscal en dissociant l'efficacité technique permanente liée au cadre réglementaire, aux lois et à l'organisation de l'administration fiscale. Cette performance trouve son origine dans le fait que les pays en développement et en transition disposent souvent des législations fiscales cohérentes mais pèchent quant à l'application des textes pour des raisons de défaillance administrative. À titre d'exemple, dans les économies en développement, il est communément inscrit dans les CGI ou d'autres réglementations fiscales le remboursement des crédits de TVA afin de garantir la neutralité du système fiscal de cet impôt. Cependant, rares sont les pays qui respectent cette disposition fiscale. Le non-remboursement des crédits de TVA peut sembler avantageux pour le budget à court terme, mais il est préjudiciable à la trésorerie des entreprises (Okouda, 2017). En l'absence d'un système efficace de remboursement des crédits, certains pays les compensent avec d'autres taxes, accordent des exonérations ou gèlent les crédits sans les réclamer sur les déclarations fiscales ultérieures. Ces choix peuvent

être interprétés comme la preuve d'un système fiscal injuste, imprévisible et inéquitable. Cependant, certains pays de la région ouest-africaine fournissent des efforts pour rembourser les crédits de TVA. Le Sénégal et le Ghana ont mis en place une autorité de remboursement des crédits de TVA. La directive TVA 02/98/CM/UEMOA prévoit un régime minimum de remboursement pour les pays de l'UEMOA (Chambas, 2014).

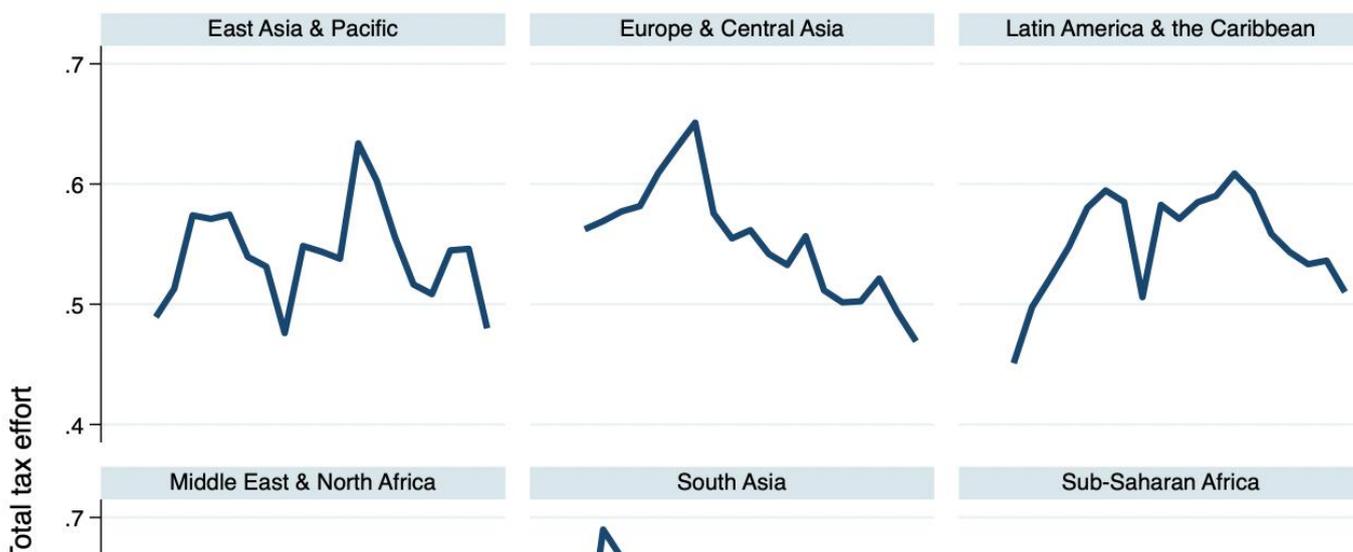
Tableau 2 : Efforts fiscaux de TVA par région dans les PED (2000-2020).

Region	EF_Temp	EF_Perm	EF_Tot
East Asia & Pacific	0.547	0.993	0.543
Europe & Central Asia	0.55	0.993	0.546
Latin America & the Caribbean	0.558	0.993	0.554
Middle East & North Africa	0.555	0.993	0.551
South Asia	0.553	0.993	0.549
Sub-Saharan Africa	0.554	0.993	0.55
Total	0.553	0.9928	0.549

Source : Estimations de l'auteur.

La **Tableau 2** illustre l'évolution de l'effort fiscal global des différentes régions au cours de la période d'étude. Il apparaît que les régions du Moyen-Orient et d'Afrique du Nord (MENA) ainsi que l'Afrique subsaharienne affichent une dynamique favorable en matière de performance du système fiscal relatif à la TVA. Cette progression positive est principalement soutenue par des pays tels que l'Afrique du Sud (avec un indice de 0,58), la Tunisie (0,6), et l'île Maurice (0,8), qui montrent des résultats encourageants en termes de collecte et d'administration de la TVA. À l'inverse, les régions d'Europe et d'Asie centrale, ainsi que l'Asie du Sud, connaissent une tendance à la baisse de leur effort fiscal en matière de TVA, signalant des difficultés ou des ralentissements dans l'amélioration de l'efficacité de leurs systèmes fiscaux. Ces divergences régionales mettent en lumière des dynamiques contrastées, révélant à la fois des succès et des faiblesses dans la gestion de la TVA à travers les différentes zones étudiées.

Figure 6 : Évolution de l'effort fiscal total de TVA par région entre 2000 et 2020.



Source : Fait par l'auteur

4.2. Écart fiscal de TVA en Guinée.

4.2.1. Analyse de l'écart global de TVA.

L'écart fiscal est un indicateur du coût budgétaire puisqu'il traduit le fossé entre le potentiel de recettes et les recettes effectivement collectées dans une économie donnée. La perte de ressources fiscales trouve son origine soit dans l'inefficacité de l'administration de l'impôt, soit dans les mesures fiscales dérogatoires, souvent accordées de façon extensive, soit les deux. Les résultats dans le **Tableau 3** montrent que l'écart de TVA en Guinée demeure structurellement important (En moyenne 71,28% entre 2010 et 2018) malgré une tendance croissante des recettes de TVA entre 2010 et 2018 (**Figure 5**). Cependant, il s'est amélioré en passant de 76,94% à 71,78% pendant la période d'étude. Cette diminution de l'écart n'a pas été linéaire au cours de la période. En effet, l'écart de TVA s'est amélioré pendant les trois premières années d'étude (2010, 2011 et 2012). Cette amélioration s'explique par la loi des finances de 2011 qui disposait en son article 16 que les redevables sont tenus de souscrire une déclaration mensuelle accompagnée de paiement et de tableau récapitulatif de déduction de la TVA. L'article 17 de la même loi dispose que lorsque la déclaration visée à l'article 386 du CGI fait apparaître des éléments insuffisants, incomplets ou inexacts, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 389 en cas de bonne foi. Si l'absence de bonne foi est constatée, une majoration de 50% est appliquée en sus de l'intérêt de retard. En cas de manœuvre frauduleuse ou d'opposition à un contrôle fiscal la majoration est portée à 100%. Toutes ces mesures ont permis de réduire l'incivisme fiscale en matière de TVA.

Après cette brève performance enregistrée, on peut constater une dégradation progressive de l'écart de TVA depuis 2013 (69,86%) jusqu'à 2015 (74,61%). Avec le passage du taux de TVA de 18 à 20% et la suppression de certaines exonérations, l'écart de TVA a baissé de 10,20% en 2016 par rapport à 2015. La part de l'écart de TVA dans le PIB reste relativement importante

durant la période d'étude bien qu'il y ait des améliorations ces dernières années. En effet, entre 2010 et 2018 l'écart de TVA représentait en moyenne 9.86% du PIB. Cette dégradation s'explique par plusieurs facteurs tels que l'ampleur du secteur informel dans la formation de la valeur ajoutée (47,56% en moyenne), des exonérations non contrôlées, non maîtrisées donc mal gérées, le phénomène « d'entreprises parrainées » et aussi la baisse de la part de la consommation finale dans le PIB.

Tableau 3 : Écart global de TVA (% du RPT et % du PIB).

VAT Gap	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
% Potential VAT revenue (RTS)	76,94%	76,34%	65,50%	69,86%	69,19%	74,61%	67,01%	70,18%	71,78%
% of GDP	10,68%	10,91%	8,55%	10,20%	9,66%	11,79%	8,94%	8,36%	9,66%

Source : Estimations de l'auteur.

Durant cette dernière décennie, plusieurs études empiriques émanant des universitaires, institutions et décideurs, ont abordé l'évaluation et l'analyse de l'écart de TVA, non seulement dans les pays en développement mais aussi dans les pays développés. Dans cette logique, il convient de souligner que le Togo est un pays qui a amorcé une bonne dynamique de mobilisation des ressources fiscales depuis une décennie avec la création d'une agence de recettes semi-autonome (Office togolais des recettes) qui intègre en son sein, les administrations traditionnelles des impôts et des douanes. De ce fait, selon Combey, (2020), l'écart de TVA au Togo s'est progressivement amélioré passant de 66,5% en 2008 soit 12,1% du PIB à 45,9% en 2015 soit 8,3% du PIB. En plus, Houssa et al. (2017) montrent que depuis 2012, les écarts de TVA se sont chiffrés en deçà de 60% au Burkina Faso et 50% des recettes potentielles au Bénin.

Par ailleurs, la Commission de l'Union Européenne a évalué l'écart de TVA dans la zone Euro à 159,5 milliards d'euro soit 14,1% du montant des recettes potentielles de TVA en 2014. Dans cette zone, les écarts de TVA s'améliorent davantage, par suite des hausses de la part de la consommation finale dans le PIB, du taux standard de TVA et la baisse de la part du secteur informel dans l'économie. Les plus faibles écarts sont observés en Suisse (1,2% du potentiel de TVA), au Luxembourg (3,8%), tandis que les écarts les plus élevés sont localisés en Malte (35,5%), Lituanie (36,8%), et la Roumanie (37,9). Selon l'analyse économique de Reckon, (2009) l'écart de TVA est positivement lié au niveau de perception de la corruption des États.

4.2.2. Les composantes de l'écart fiscal de TVA.

L'écart fiscal peut se décomposer en deux grandes catégories (Keen, 2013 et Hutton, 2017) : l'écart de non-conformité fiscale ou « Compliance gap » et l'écart de politique fiscale ou « Policy gap » (**Figure 4**). L'écart de non-conformité fiscale (**Tableau 4**) correspond à la différence entre les recettes potentielles du système fiscal en vigueur (potentiel fiscal selon le

SFV) et les recettes effectivement perçues. Il mesure le degré de respect de la législation fiscale en vigueur tout en situant les insuffisances de l'administration fiscale. Dans cette logique, l'analyse du **Tableau 4** révèlent que l'écart de non-conformité fiscale en termes de TVA reste structurellement important en Guinée mais s'est amélioré pendant une brève période passant de 51,48% des recettes potentielles de TVA à 36,46% entre 2010 et 2012. Cependant, à partir de 2013, cet indice a suivi une tendance croissante. Cette détérioration trouve son origine dans des énormes difficultés rencontrées au sein de l'administration fiscale entre 2013 et début 2020 en termes de contrôle fiscal, de la part du secteur informel qui dissimule la fraude à grande échelle et les défauts de paiement d'impôts.

Tableau 4 : Écart de conformité fiscale en termes de TVA

Compliance Gap	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
% Potential VAT revenue (CTS)	51,48%	53,12%	36,46%	37,53%	36,04%	40,63%	44,43%	51,34%	53,54%
% of GDP	3,40%	3,83%	2,58%	2,64%	2,42%	2,75%	3,52%	3,75%	4,38%

Source : Estimation de l'auteur.

Quant à l'écart de politique fiscale (**Tableau 5**), il demeure élevé en Guinée mais s'est progressivement amélioré de 7,22 points de pourcentage entre 2010 et 2018³. L'écart de politique fiscale de 2018 suppose que même si tous les contribuables respectaient totalement leurs obligations de TVA et que l'administration fiscale est parfaite, les recettes de TVA représenteraient un peu plus de 80% des recettes potentielles selon le système fiscal de référence. Cette performance a commencé depuis 2016 avec l'adoption du nouveau code des investissements qui a réduit considérablement les exonérations par rapport à l'ancien code.

Tableau 5 : Écart de politique fiscale de TVA en Guinée (2010-2018)

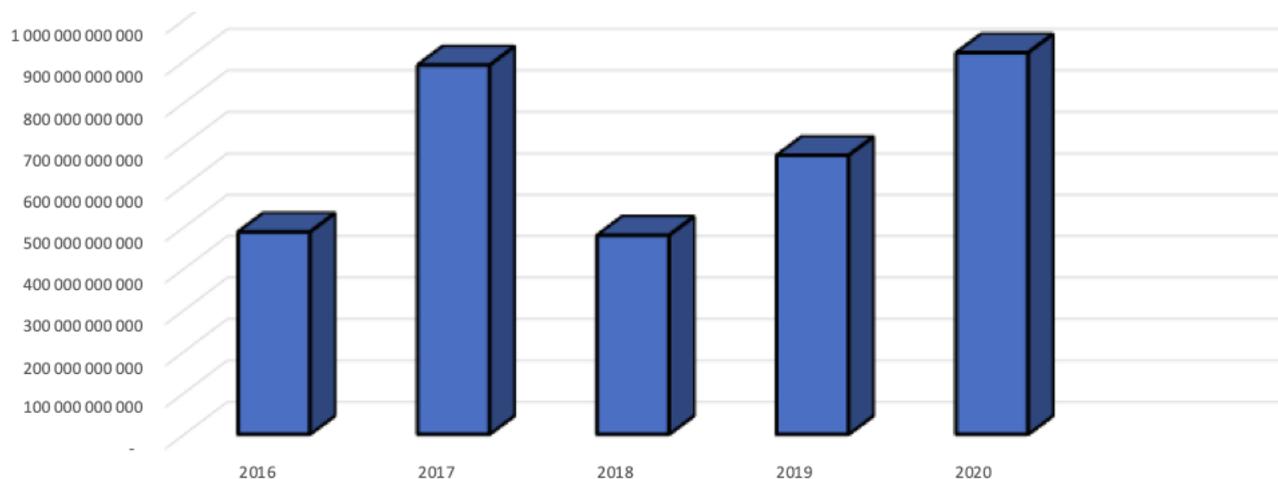
Policy Gap	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
% Potential VAT revenue (RTS)	25,46%	23,22%	29,04%	32,33%	33,15%	33,98%	22,58%	18,84%	18,24%
% of GDP	7,28%	7,08%	5,96%	7,56%	7,23%	9,05%	5,42%	4,61%	5,29%

Source : Estimation de l'auteur

³ Passant de 25,46% (7,28% du PIB) en 2010 à 18,24% des recettes potentielles de TVA en 2018 (5,29% du PIB),

En revanche, le taux d'imposition de TVA, bien qu'étant modifié en 2016⁴, est maintenu invariable durant les autres périodes d'étude. Par conséquent, le manque à gagner lié à la politique fiscale provient essentiellement aux autres mesures dérogatoires incitatives. En effet, avec comme objectif la lutte contre la pauvreté et l'attraction des IDE nécessaires à leur développement, les pays en développement en l'occurrence la Guinée, multiplient les mesures fiscales dérogatoires entraînant de lourdes pertes de recettes fiscales pour leur budget (Dama et al., 2024). À ce titre, selon le rapport d'évaluation des dépenses fiscales du ministère du Budget de 2018, la Guinée comptait 507 mesures dérogatoires dont 71% ayant entraîné la perte de recettes budgétaires. Ces mesures représentaient 34% pour la TVA, 28% pour les droits de douane et 17% pour l'Impôt sur les sociétés. Les exonérations de TVA en Guinée ont pris une tendance croissante entre 2018 et 2020 (*Figure 7*).

Figure 7 : Évolution des exonérations de TVA en Guinée (2016-2020)



Source : Fait par l'auteur sur la base des données de la DGI

5. Conclusion

La mobilisation des ressources publiques internes constitue aujourd'hui l'un des enjeux majeurs pour les pays en développement. Afin de relever ce défi, les gouvernements s'appuient souvent sur des outils visant à augmenter les recettes fiscales, parmi lesquels la TVA qui occupe une place prépondérante. En effet, cette taxe représente non seulement un levier essentiel pour la mobilisation des recettes fiscales, mais aussi un instrument clé pour la transition fiscale et la modernisation des administrations fiscales dans ces pays. Toutefois,

⁴ Le taux standard de TVA est passé de 18 à 20% en 2016.

l'accroissement des recettes issues de la TVA ne pourra être mené de manière efficace sans une analyse rigoureuse du système fiscal en place et sans une évaluation précise du manque à gagner lié à cet impôt. Dans cette optique, la présente étude évalue et analyse la performance du système fiscal de TVA à l'aide de la méthode des frontières stochastiques, avec un focus particulier sur la Guinée, en utilisant l'approche descendante du Programme d'analyse de l'écart fiscal de TVA (Modèle RA-GAP). Cette méthode permet de mieux cerner les inefficacités fiscales et de proposer des pistes d'amélioration adaptées aux contextes nationaux.

Globalement, les résultats de cette recherche révèlent que la TVA constitue un véritable gisement fiscal sous-exploité dans de nombreux pays en développement et en transition. Les régions du Moyen-Orient et d'Afrique du Nord (MENA), ainsi que l'Afrique subsaharienne, ont amorcé des dynamiques favorables en matière de performance fiscale liée à la TVA. Toutefois, malgré quelques progrès observés ces dernières années, l'écart de TVA en Guinée reste élevé, reflétant des pertes importantes pour le budget de l'État. Cette contreperformance s'explique principalement par l'existence de nombreuses exonérations qui manquent de fondements juridiques et économiques (**Figure 8**) ainsi que par le poids du secteur informel dans le PIB, lequel favorise la fraude et l'évasion fiscales. En outre, les résultats mettent en lumière un autre défi majeur : les difficultés rencontrées par les pays en développement dans la gestion des remboursements de crédits de TVA. Un effort accru dans ce domaine pourrait permettre une meilleure efficacité du système fiscal, tout en renforçant la confiance des contribuables et garantir la neutralité du système. Les exonérations non justifiées et le secteur informel nécessitent donc des réformes structurelles afin de réduire l'écart fiscal et d'optimiser les recettes publiques.

Enfin, cette étude démontre que pour améliorer significativement la performance de la TVA et accroître les recettes fiscales, les pays en développement, comme la Guinée, doivent s'engager dans des réformes fiscales profondes. Cela passe par une meilleure gestion des exonérations, une lutte efficace contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi que par une modernisation des administrations fiscales. L'analyse de l'écart de TVA offre un cadre précieux pour guider ces réformes et, en fin de compte, pour contribuer à la consolidation des finances publiques et au développement économique durable.

6. Références bibliographiques

- Durović-Todorović, J. Đ. (2018). Estimating the determinants of tax evasion using empirical data.
- Abdul-Aziz, A. R.-A. (2022). Ordinal Logit Modelling of Socio-Economic Determinants of Tax Evasion Among SMEs in Ghana: Evidence from Sunyani Municipality. *European Journal of Business and Management Research*, 7(5), 85-91.
- Agha, A. &. (1996). Designing VAT systems: Some efficiency considerations. *The review of economics and statistics*, 303-308.
- Aguirre, C. A. (1988). The Mexican value-added tax (VAT): Methodology for calculating the base. *National Tax Journal*, 41(4), 543-554.
- Aigner, D. L. (1977). Formulation and estimation of stochastic frontier production function models. . *Journal of econometrics*, 6(1), 21-37.
- Alexeev, M. &. (2016). Estimating the Value Added Tax (VAT) Gap in Zambia: 2009–2011. *Lusaka: International Growth Center*.
- Alfirman, L. (2003). Estimating stochastic frontier tax potential: Can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization?. . *Discussion Papers in Economics, Working Paper No. 03-19. Boulder: Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado at Boulder*.
- Ali, M. F. (2013). Factors affecting tax compliant attitude in Africa : evidence from Kenya, Tanzania, Uganda and South Africa. *In Centre for the Study of African Economies*.
- Allingham, M. G. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1(3-4), 323-338. .
- Alm, J. &.-G. (2013). Value-added taxation and consumption. *International Tax and Public Finance*, 20, 105-128.
- Alm, J. J. (1992). Institutional uncertainty and taxpayer compliance. . *The American Economic Review*, 82(4), 1018-1026.
- Altaf, F. H. (2019). An empirical analysis of determinants of tax evasion : evidence from south Asia. *New Horizons (1992-4399)*, 13(2).
- Anderson, E. J. (2017). Does government spending affect income inequality? A meta-regression analysis. *Journal of Economic Surveys*, 31(4), 961-987.
- Ansari, M. M. (1982). Determinants of tax ratio: a cross-country analysis. . *Economic and Political weekly*, 1035-1042.
- Asongu, S. A. (2021). Promoting female economic inclusion for tax performance in Sub-Saharan Africa. *Economic Analysis and Policy*, 69, 159-170.
- Athanasios, A. C. (2021). Determinants of tax evasion in Greece: Econometric analysis of co-integration and causality, variance decomposition and impulse response analysis. . *BAE Journals*, 8(1).
- Attila, G. C. (2009). Corruption et mobilisation des recettes publiques: une analyse économétrique. . *Recherches Economiques De Louvain/Louvain Economic Review*, 75(2), 229-268.
- Battese, G. E. (1992). Frontier production functions, technical efficiency and panel data: with application to paddy farmers in India. . *Journal of productivity analysis*, 3, 153-169.
- Benitez, J. C. (2023). Building Tax Capacity in Developing Countries. *International Monetary Fund*.
- Borselli, F. C. (2012). Patterns of reduced VAT rates in the European Union. *International VAT monitor*, (1).
- Borselli, F. C. (2012). Patterns of reduced VAT rates in the European Union. *International VAT monitor*, (1).
- Brun, J. F. (2016). Tax potential and tax effort: An empirical estimation for non-resource tax revenue and VAT's revenue.
- Caldeira, E. C.-G. (2019). "Effort fiscal en Afrique subsaharienne: les résultats d'une nouvelle base de données 1". *Revue d'économie du développement*, 27(4), 5-51.
- Chambas, G. (2005). TVA et transition fiscale en Afrique: les nouveaux enjeux. *Afrique contemporaine*, 215(3), 181-194.

- Chambas, G. (2014). Sécuriser les remboursements de crédits de TVA dans les pays membres de l'UEMOA. . In *document préparé pour la conférence UEMOA-FMI «Coordination fiscale en UEMOA: évaluer le passé et tracer l'avenir», Dakar (Vol. 30)*.
- Charnes, A. C. (1997). Data envelopment analysis theory, methodology and applications. *Journal of the Operational Research society*, 48(3), 332-333.
- Colombi, R. K. (2014). Closed-skew normality in stochastic frontiers with individual effects and long/short-run efficiency. . *Journal of Productivity Analysis*, 42(2), 123-136.
- Combey, A. (2020). Evaluation de l'écart de TVA au Togo.
- Cornwell, C. S. (1990). Production frontiers with cross-sectional and time-series variation in efficiency levels. . *Journal of econometrics*, 46(1-2), 185-200.
- Dama, A. A.-G. (2024). L'exonération d'impôt sur les sociétés: la pire des incitations fiscales?.
- Deprins, D. S. (2006). Measuring labor-efficiency in post offices. In *Public goods, environmental externalities and fiscal competition (pp. 285-309)*. Boston, MA: Springer US.
- Ebrill, L. K. (2001). The modern VAT. *Washington, IMF Publication Services*.
- Elgin, C. &. (2013). Public debt, sovereign default risk and shadow economy. . *Journal of Financial Stability*, 9(4), 628-640.
- Feinstein, J. S. (1991). An econometric analysis of income tax evasion and its detection. T. *The RAND Journal of Economics*, 14-35.
- Filippini, M. &. (2016). Persistent and transient productive inefficiency: a maximum simulated likelihood approach. *Journal of Productivity Analysis*, 45, 187-196. .
- Fjeldstad, O. H.-H. (2012). People's views of taxation in Africa: a review of research on determinants of tax compliance. Available at SSRN 2411424.
- Fouilleron, A. (2018). La taxe sur la valeur ajoutée et les finances publiques. *rapport particulier N 6. Conseil des prélèvements obligatoires*, 25.
- Franzoni, L. A. (1998). Tax evasion and tax compliance. . Available at SSRN 137430.
- Frey, B. S. (2002). Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis. Available at SSRN 341380.
- Gemmell, N. &. (2012). Behavioral responses to taxpayer audits: Evidence from random taxpayer inquiries. . *National Tax Journal*, 65(1), 33-57.
- Geourjon, A. M. (2017). Revue de la littérature thématique. *FERDI*.
- Gérardin 1, H. D. (2016). Présentation. Des Objectifs du Millénaire pour le développement (OMD) aux Objectifs de développement durable (ODD): la problématique des indicateurs. *Mondes en développement*, (2), 7-14.
- Gnangnon, S. K. (2018). Impact of bridging the Internet gap on public revenue mobilization. *Information Economics and Policy*, 43, 23-33.
- Greene, W. (2005). Reconsidering heterogeneity in panel data estimators of the stochastic frontier model. . *Journal of econometrics*, 126(2), 269-303.
- Houssa, R. M. (2017). The sources of VAT gaps in WAEMU: Case studies on Benin and Burkina Faso. . *Centre of Research in the Economics of Development (CRED), University of Namur*, (22).
- Hutton, E. (2017). Administration des recettes-Programme d'analyse de l'écart: modèle et méthodologie d'estimation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). *Fonds monétaire international, Département des finances publiques*.
- Jondrow, J. L. (1982). On the estimation of technical inefficiency in the stochastic frontier production function model. . *Journal of econometrics*, 19(2-3), 233-238.
- Kamasa, K. A.-A. (2019). Tax compliance in Sub-Saharan Africa: how important are non-pecuniary factors?. *African Journal of Economic Review*, 7(1), 154-175.
- Kaulu, B. (2022). Determinants of tax evasion intention using the theory of planned behavior and the mediation role of taxpayer egoism. *Fudan Journal of the Humanities and Social Sciences*, 15(1), 63-87.
- Keen, M. (2013). The Anatomy of the VAT. . *National Tax Journal*, 66(2), 423-446.
- Khattry, B. &. (2002). Fiscal faux pas?: an analysis of the revenue implications of trade liberalization. . *World Development*, 30(8), 1431-1444.

- Kobyagda, I. L. (2019). Macroeconomic determinants of the mobilization of tax revenues of the countries of the west African economic and monetary union (WAEMU). *Modern Economy*, 10(1), 237-260.
- Kowal, A. &. (2021). VAT efficiency—a discussion on the VAT system in the European Union. . *Sustainability*, 13(9), 4768.
- Kumbhakar, S. C. (1990). Production frontiers, panel data, and time-varying technical inefficiency. . *Journal of econometrics*, 46(1-2), 201-211.
- Kumbhakar, S. C. (1995). Efficiency measurement in Swedish dairy farms: an application of rotating panel data, 1976–88. *American Journal of Agricultural Economics*, 77(3), 660-674.
- Kumbhakar, S. C. (2005). Estimation of growth convergence using a stochastic production frontier approach. *Economics Letters*, 88(3), 300-305.
- Kumbhakar, S. C. (2014). Technical efficiency in competing panel data models: a study of Norwegian grain farming. *Journal of Productivity Analysis*, 41, 321-337.
- Langford, B. &. (2015). Tax revenue potential and effort. *International Growth Centre Working Paper*.
- Lawin, M. (2020). Examen du Potentiel fiscal du Bénin.
- Lee, D. R. (1992). Reexamination of the relative efficiency of the draft and the all-volunteer army. . *Southern Economic Journal*, 644-654.
- Lim, D. (1988). Tax effort and expenditure policy in resource-rich countries. *Economic Development Policies in Resource-rich Countries (1988)*.
- Lind, E. A. (1990). In the eye of the beholder: Tort litigants' evaluations of their experiences in the civil justice system. *Law and Society Review*, 953-996.
- Lompo, A. A. (2021). How financial sector development improve tax revenue mobilization for developing countries?.
- Lotz, J. R. (1970). A theory of tax level determinants for developing countries. *Economic Development and cultural change*, 18(3), 328-341.
- Mascagni, G. M. (2014). Tax revenue mobilisation in developing countries: Issues and challenges. . *European Union (Belgium)*.
- Matthews, K. (2003). VAT evasion and VAT avoidance: Is there a European Laffer curve for VAT? *International Review of Applied Economics*, 17(1), 105-114.
- McKerchar, M. &. (2009). Sustaining growth in developing economies through improved taxpayer compliance. *Challenges for policy makers and revenue authorities. eJTR*, 7, 171.
- Meeusen, W. &. (1977). Efficiency estimation from Cobb-Douglas production functions with composed error. . *nternational economic review*, 435-444.
- Mudiyanselage, H. K. (2020). Tax effort in developing countries: Where is Sri Lanka?. *Journal of Tax Administration*, 6(1), 162-189.
- Nam, C. W. (2003). Is the Completion of the EU Single Market Hindered by VAT Evasion?. . *Available at SSRN 427624*.
- Okouda, B. (2017). Comment Atteindre le Potentiel Fiscale du Cameroun?/How to Achieve Cameroon's Fiscal Potential?.
- Ongo Nkoa, B. E. (2022). Les canaux de transmission des effets des TIC sur la mobilisation des recettes fiscales en Afrique. *African Development Review*, 34, S80-S101.
- Pelei, S. (2023). Les déterminants de la fraude fiscale au Togo. . *Repères et Perspectives Economiques*, 7(2).
- Pellechio, A. J. (1996). Equivalence of the production and consumption methods of calculating the value-added tax base: application in Zambia.
- Pessino, C. &. (2010). Determining countries' tax effort. . *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 65-87.
- Picur, R. D.-B. (2006). The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. *Review of Accounting and Finance*, 5(2), 174-180.
- Pitt, M. M. (1981). The measurement and sources of technical inefficiency in the Indonesian weaving industry. . *Journal of development economics*, 9(1), 43-64.

- Reckon, L. L. (2009). Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 member states. *Report for DG Taxation and Customs Union*, 20, 5-109.
- Riahi-Belkaoui, A. (2008). Bureaucracy, corruption and tax compliance. In *Taxation and public finance in transition and developing economies* (pp. 3-10). Boston, MA: Springer US.
- Richardson, G. (2008). The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. . *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 17(2), 67-78.
- Ronan, P. &. (2007). The phenomenon of tax evasion. *Fiateuro Journal*.
- Schmidt, P. &. (1984). Production frontiers and panel data. . *Journal of Business & Economic Statistics*, 2(4), 367-374.
- Sen Gupta, A. (2007). Determinants of tax revenue efforts in developing countries.
- Serra, P. &. (1994). Es eficiente el sistema tributario chileno?. *Cuadernos de Economía*, 423-448.
- Snow, A. &. (2005). Tax evasion under random audits with uncertain detection. *Economics Letters*, 88(1), 97-100.
- Sokolovska, O. &. (2015). VAT efficiency in the countries worldwide.
- Sour, L. (2001). An economic model of tax compliance with individual morality and group conformity.
- Tanzi, V. &. (2001). Corruption, growth, and public finances. In *The political economy of corruption* (pp. 101-122). Routledge.
- Torgler, B. (2003). Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance . (Doctoral dissertation, University_of_Basel).
- Trigueros, M. P. (2012). Estimating tax noncompliance in Latin America: 2000-2010. . *Tax Studies and Research Directorate Working Paper*, (3-2012), 286-296.
- Varvarigos, D. (2017). Cultural norms, the persistence of tax evasion, and economic growth. *Economic Theory*, 63, 961-995.
- Walsh, K. (2012). Understanding taxpayer behaviour–new opportunities for tax administration. . *The Economic and Social Review*, 43(3, Autumn), 451-475.
- Wang, H. J. (2010). Estimating fixed-effect panel stochastic frontier models by model transformation. *ournal of Econometrics*, 157(2), 286-296.
- Yao, J. P. (2023). Evaluation du potentiel et de l'effort fiscal en Afrique subsaharienne: cas des pays de l'UEMOA. *Repères et Perspectives Economiques*, 7(1).

7. ANNEXES

Annexe 1 : Analyse des indicateurs de ratio de recettes de TVA

Tableau 6 : Indicateurs d'efficacité de la TVA et leurs principales conclusions.

Authors	Sample and period	VAT compliance rate formula	Main findings
Agha & Houghton (1996)	17 OECD countries, 1987	$\frac{\text{Actual VAT Revenue}}{\text{Estimated VAT Liabilities}}$	A higher VAT rate is associated with lower compliance. Compliance is substantially lower with multiple VAT rates. The more time to comply VAT the more is VAT compliance rate. The lesser country's population, the better is the VAT compliance.
Andrews & Mansooran (1996)	9 European countries, 1990-1993	$\frac{\text{Tax compliance ratio}}{\frac{\text{Actual Revenue}}{\text{Potential Revenue}}}$	Tax compliance is a major issue in most analyzed countries. The ratio of actual to potential revenues (effective tax rates) is much lower than the official payroll tax rates.
Tanzi & Davoodi (2001)	83 countries, 1980-1997	$\frac{\text{Actual Revenue}}{\text{GDP}} / \text{std VAT rate. } [0;1]$	The higher is the ratio, the more productive is VAT system. The lower is the ratio the more widespread is the extent of exemptions, tax evasion or weak tax administration. The higher is perception of corruption the lower is VAT efficiency ratios
Nam et al. (2001)	10 EU countries, 1994-1996	$\frac{\text{Tax collection performance ratio:}}{\frac{\text{Collected VAT Revenue}}{\text{Collected hypothetical VAT revenue}}}$	Positive correlation between the tax evasion and the level of VAT tax rates was less significant in the EU countries.
Otranto et al. (2003)	Italy, 1982- 2001.	$\frac{\text{Estimated VAT Revenue}}{\text{Actual VAT revenue}}$	There is a positive relationship between VAT evasion and such factors as GDP, the share of the fiscal burden, the ratio of gross profits, the value added over the economy. The amnesty granted by government to tax evaders can have a negative effect on the level of the VAT gap
Daniel et al. (2003)	Emerging market and industrial economies	$\frac{\text{Effective indirect tax rate:}}{\frac{\text{All domestic taxes on goods \& services}}{\text{Privats consumption}}}$	A noticeable difference in effective indirect tax rates between industrial and emerging market economies. Emerging market economies generally have lower revenue ratios and effective tax rates than industrial countries. A considerable difference, measured by the coefficient of variation, in the volatility of effective tax rates.
O'Donoghue et al. (2004)	12 EU countries, 1998	$\frac{\text{Effective indirect tax rate:}}{\frac{\text{Consumption taxes}}{\text{Total household income}}}$	The effective indirect tax is on average three times higher for the bottom income decile than for the top decil
Christie & Holzner (2006)	29 EU countries, 2000-2003	$\frac{\text{Actual VAT Revenue}}{\text{Estimated VAT Liabilities}}$	VAT compliance is not affected by issues of inequality or poverty. A higher weighted average VAT rate reduces VAT compliance while a greater quality of judicial/legal system increases it. Countries where local authorities have more power have lower levels of VAT compliance.
Reckon LLP Report (2009)	25 EU countries, 2000-2006	$\frac{\text{VAT gap share:}}{\frac{\text{VAT gap}}{\text{Theoretical VAT Liability}}}$	There is no reliable statistical evidence of a relationship between the VAT burden and the VAT gap share. A lower perception of corruption appears to reduce the VAT gap share. Countries with a larger population have a larger VAT gap share.
Giesecke & Tran (2010)	Vietnam, 1999-2005	$\frac{\text{Aggregate actual VAT revenue}}{\text{Theoretical Vat liabilities}}$	VAT gap is generally determined by proliferation of both non-standard VAT rates and legal exemptions. Increase of VAT rates and removing/reducing exemptions can be an effective way of raising VAT revenue.
Barbone et al. (2013)	26 EU countries, 2000-2011	$\frac{\text{The VAT Gap:}}{\text{Theoretical taxliabilities} - \text{collected revenue}}$	Compared to VAT system with a single rate, no exemptions, and with perfect enforcement of tax laws the most important amount of revenue loss stemmed (in most countries) from choices made over time that have introduced and sometimes extended multiple rates and exemptions.
OECD (2012)	33 OECD countries, 1976-2009	$\frac{\text{VAT Revenue Ratio (VRR):}}{\frac{\text{Actual VAT Revenues}}{\text{Potential Tax Base * std VAT rate}}}$	The level of the standard rate has a limited influence on the VRR. The different factors such as particular market circumstances, change in consumption patterns etc., significantly affect the VRR
Keen (2013)	Countries worldwide 1993-2012	The compliance gap: difference between the amount of VAT that is payable in principle and that actually received by government, expressed as a proportion of the former	Compliance gap in most of OECD countries is quite extensive and it is primarily attributable to design rather than implementation.

Source : Construction de l'auteur (Sokolovska et Sokolovskyi 2015)

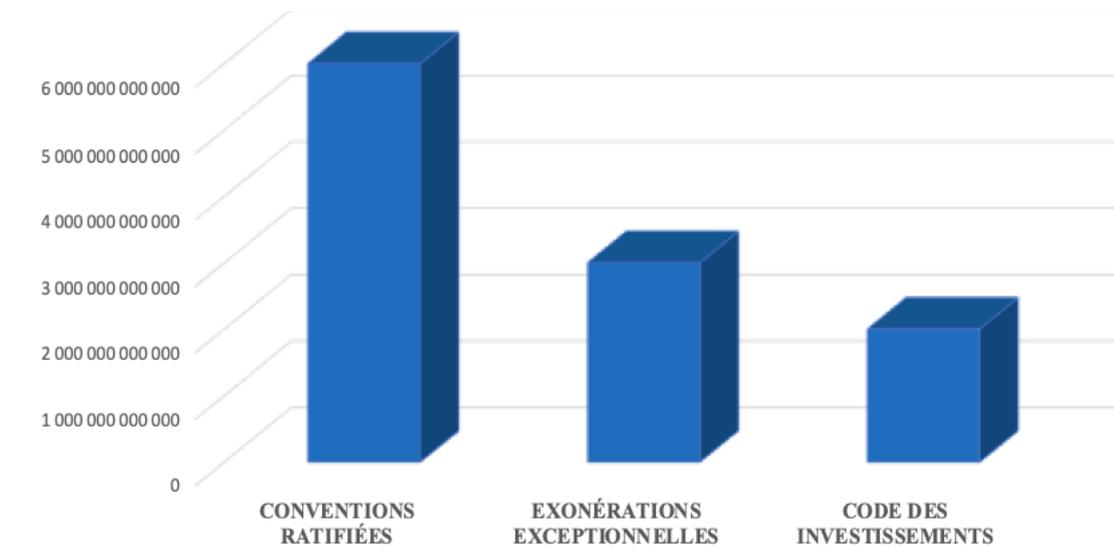
Annexe 4 : Statistiques descriptives

Tableau 7 : Tableau des statistiques descriptives.

Variables	Observations	Mean	Std. Dev.	Min	Max	Sources
VAT	1397	5,372	2,812	0,000	18,886	UNI-WIDER (2022)
GDP (log)	1596	7,789	0,906	5,686	9,561	WDI (2021)
HDI	1577	0,624	0,129	0,262	0,852	GBL(2022)
Education_Index	1577	0,563	0,155	0,117	0,868	GBL (2022)
Income_index	1577	0,612	0,129	0,273	0,853	GBL (2022)
Health_index	1577	0,718	0,130	0,338	0,919	GBL (2022)
Agricultural VA	1572	14,453	9,161	1,927	42,524	WDI (2021)
Industrial VA	1561	26,432	9,054	6,638	72,153	WDI (2021)
Manufacturing VA	1517	13,135	6,002	1,685	35,215	WDI (2021)
Service VA	1559	50,641	9,230	21,632	87,421	WDI (2021)
Openess Trade	1501	37,721	14,982	10,361	87,899	WDI (2021)
Population (log)	1575	16,125	1,668	11,588	21,068	WDI (2021)
Fiancial Development	1535	34,172	26,200	0,391	182,868	GFDD (2021)
Inst. Quality	1495	-0,939	1,157	-4,083	2,526	AUTHOR
Regulatory Quality	1496	-0,322	0,516	-2,236	1,220	WGI (2022)
Government Effect	1496	-0,402	0,494	-1,849	1,057	WGI (2022)
Political Stabili	1495	-0,356	0,727	-2,699	1,385	WGI (2022)
FDI	1561	4,198	5,267	-37,173	55,070	WDI (2021)
Expen. National	1465	108,443	13,545	57,699	169,374	WDI (2021)

Annexe 5 : Situation des exonérations en Guinée par sources (2016-2020)

Figure 8 : Exonérations en Guinée par sources (2016-2020)



Source : Fait par l'auteur sur la base des données de la DGI

Annexe 1 : Analyse des ratios d'efficacité de TVA.

Le système de productivité de la TVA

Le système de productivité de la TVA introduit par Tanzi et Davoodi (2001) est une façon d'examiner le rendement fiscal de la TVA. Cet indicateur est défini comme le rapport entre les recettes de TVA et le PIB divisé par le taux standard. L'assiette fiscale potentielle utilisée ici

est le PIB. La valeur de cet indicateur est comprise entre 0 et 1, de sorte que plus le ratio est élevé, plus le système de TVA est productif, et plus le ratio est faible, plus les exonérations, l'évasion fiscale, l'insolvabilité, la corruption et la faiblesse de l'administration fiscale sont importantes. En outre, Tanzi et Davoodi en (2001) ont montré, en suivant le lien entre la productivité de la TVA et la corruption pour un échantillon de 83 pays, que les pays ayant une perception élevée de la corruption ont tendance à avoir une faible valeur de productivité de la TVA, avec un coefficient de corrélation de -0,34 statistiquement significatif au niveau de 1 %.

$$\text{VAT}_{\text{Productivity}} = \frac{\text{RV}}{\text{PIB} * \text{Tx}} \quad (1)$$

RV : Recettes réelles de la TVA ; PIB : Produit intérieur brut ; tx : Taux normal de TVA

Trois approches sont utilisées pour déterminer le PIB. Selon l'approche par la production, le PIB est la somme de toutes les valeurs ajoutées générées dans une économie, augmentée des impôts sur la production, y compris la TVA, et diminuée des subventions d'exploitation. Par conséquent, le PIB devra être ajusté pour éviter de surestimer l'assiette théorique de la TVA (OCDE 2023).

$$\text{VAT}_{\text{Productivity}^*} = \frac{\text{RT}}{(\text{PIB} - \text{RT}) * \text{Tx}} \quad (2)$$

Bien que l'indicateur VAT Productivity soit largement utilisé comme outil de diagnostic dans l'évaluation de la TVA, il soulève deux objections. La première est que toute erreur dans le calcul du PIB entraînerait une baisse de la productivité. L'ampleur de l'erreur (due, par exemple, à l'omission des activités informelles dans le décompte du PIB) varie d'un pays à l'autre et peut donc fausser les comparaisons entre les États. La deuxième objection est une erreur conceptuelle liée à la valeur de référence de l'indicateur qui postule qu'une productivité "parfaite" de la TVA de 100% pourrait être atteinte par une TVA prélevée à un taux uniforme. Ce résultat est fallacieux car la référence appropriée pour évaluer une TVA donnée serait une TVA sur la consommation prélevée à un taux uniforme. Par exemple, à partir d'une TVA uniforme sur la consommation, un changement introduisant l'investissement dans l'assiette de la TVA augmenterait la productivité de la TVA et pourrait sembler durable.

Le Ratio d'Efficacité des Recettes de la TVA (RER) ou l'efficacité C

Le ratio d'efficacité des recettes de TVA ou C-Efficiency est un indicateur destiné à permettre des comparaisons entre pays quant à leur capacité à obtenir des recettes de TVA proportionnelles à l'assiette potentielle de l'impôt qui est la consommation finale. Il a été introduit par Ebrill et al. (2001) et mesure la différence entre les recettes de TVA effectivement perçues et celles qui pourraient théoriquement être obtenues si le taux normal était appliqué à l'ensemble de l'assiette fiscale potentielle dans le cadre d'un système de TVA "pur" et si toutes ces recettes étaient perçues.

$$C_{\text{Efficiency}} = \frac{RV}{T_x * \sum_{i=1}^n DCF_i} \quad (3)$$

n : nombre de biens et services dans l'économie ; RV : recettes réelles de TVA ; (DCF) : dépenses de consommation finale des ménages, des administrations publiques (Pu.A) et des institutions sans but lucratif au service des ménages (ISBLSM) et tx : taux normal de TVA.

Dans la formule d'efficacité C présentée ci-dessus, l'assiette fiscale potentielle est mesurée par les dépenses de consommation finale enregistrées dans le poste des comptes nationaux. Toutefois, comme les comptes nationaux mesurent les dépenses de consommation finale aux prix du marché⁵, il convient de ramener l'assiette de TVA en hors taxe (Kowal et Przekota 2021).

$$C_{\text{Efficiency}} = \frac{RV}{T_x * (\sum_{i=1}^n DCF_i - RV)} \quad (4)$$

Les données nécessaires au calcul de l'efficacité C sont relativement modestes. Cet indicateur peut fournir une évaluation claire de l'expression du gain potentiel de recettes provenant de l'élargissement de l'assiette. L'OCDE calcule la performance du système de TVA en calculant l'efficacité C ou le ratio des recettes de TVA (VRR). Ce ratio est calculé à partir de la consommation finale des ménages, de la consommation finale des ISBLSM et de la consommation finale des administrations publiques.

L'assiette prise en compte pour son calcul est donc très large, notamment parce qu'elle présuppose l'assujettissement total du secteur public à la TVA. Cependant, la littérature économique ne s'accorde pas sur l'étendue du calcul de la VRR. Certains auteurs comme Borselli et al., (2012), Alm et El-Ganainy, (2013) la limitent à la consommation finale des ménages tandis que d'autres comme l'OCDE (2012), Foulleron, (2018) et Keen (2013) l'étendent aux administrations publiques et aux ISBLSM. L'assiette de la TVA peut en effet être distinguée de la consommation finale des ménages par des exemptions, des exclusions, des seuils, mais aussi par le fait qu'une partie de l'assiette n'est pas seulement de la consommation, mais aussi de la production et de l'investissement.

Résultats des ratios d'efficacité de la TVA en Afrique subsaharienne

Le Tableau 8 résume le niveau de performance du système de TVA mesurée par les ratios de recettes de TVA des pays en développement d'Afrique subsaharienne. Globalement, la VAT Productivity et la C-efficiency restent des indicateurs faibles et loin de ceux de l'OCDE 2023

⁵ Depuis un arrêt de principe du 14 décembre 1979 (Commission de propagande bananière, n° 1198, R.J.F 2/1980, n° 99), le Conseil d'État considère que la TVA due par un vendeur est un élément qui affecte le prix convenu avec le client, et non un accessoire de ce prix.

(Figure 9 annexe). Cependant, on note une amélioration de ces indicateurs entre les deux périodes d'étude. Dans ce sens, le ratio d'efficacité médian est passé de 0,28 entre 2008 et 2013 à 0,30 au cours de la seconde période. Cela signifie qu'entre 2014 et 2018, la moitié des pays en développement de la région subsaharienne ont mobilisé moins de 30 % de leur potentiel de TVA.

Ces chiffres, dans leur globalité, recouvrent toutefois une grande diversité pour les deux indicateurs. Certains pays enregistrent des contre-performances structurelles comme la République centrafricaine (0,08), le Tchad (0,1), la Guinée (0,16), la République démocratique du Congo (0,18) et le Gabon (0,19). Ces pays de la CEMAC⁶ et la Guinée mobilisent moins de 20% de leur potentiel de TVA. Ces contre-performances sont imputables aux régimes préférentiels de TVA et aux exonérations (Agha et Haughton 1996 ; Daniel et al. 2003, Corbacho et al. 2013), à la mauvaise qualité institutionnelle et à la gouvernance (Agha et Haughton 1996 et Sokolovska et Sokolovskyi 2015), au poids du secteur informel (Okouda 2017), et à la dépendance aux ressources naturelles qui nécessitent moins de redevabilité et de contrôle des actions du gouvernement. Malgré les obstacles auxquels sont confrontés les systèmes fiscaux des pays de la CEMAC⁷, le Cameroun (0,33) fait figure d'exception. La performance globale et l'environnement fiscal du Cameroun présentent plusieurs aspects positifs. En effet, le pays dispose d'une population fiscale diversifiée et assez dynamique, à l'image de son tissu industriel (Okouda 2017). En outre, pour assurer une meilleure gestion des risques et un meilleur contrôle fiscal, l'administration fiscale a opté pour une organisation unifiée en prenant en compte la segmentation de la population fiscale.

Par ailleurs, l'analyse de ces résultats révèle que, contrairement aux pays de la CEMAC, certains pays de l'UEMOA ont une bonne performance en matière de TVA. Le Togo (0,53), le Burkina Faso (0,40), le Sénégal (0,40) et le Bénin (0,39) ont tous un ratio d'efficacité supérieur à la médiane des pays en développement d'Afrique subsaharienne (0,30). Cependant, la Côte d'Ivoire (0,26), le Niger (0,26) et le Mali (0,27) ont une marge d'amélioration considérable en termes de mobilisation de la TVA.

Enfin, la gestion de la TVA dans les pays d'Afrique subsaharienne fait l'objet d'un malentendu entre l'administration fiscale et les contribuables. Il s'agit de la question du remboursement des crédits de TVA. Le non-remboursement des crédits peut sembler avantageux pour le budget à court terme, mais il est préjudiciable à la trésorerie des entreprises (Okouda 2017). En l'absence d'un système efficace de remboursement des crédits, certains pays les compensent avec d'autres taxes, accordent des exonérations ou gèlent les crédits sans les

⁶ Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale

⁷ Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale

réclamer sur les déclarations fiscales ultérieures. Ces choix peuvent être interprétés comme la preuve d'un système fiscal injuste, imprévisible et inéquitable. Cependant, certains pays de la région ouest-africaine fournissent des efforts pour rembourser les crédits de TVA. Le Sénégal et le Ghana ont mis en place une autorité de remboursement des crédits de TVA. La directive TVA 02/98/CM/UEMOA prévoit un régime minimum de remboursement pour les pays de l'UEMOA (Chambas 2014).

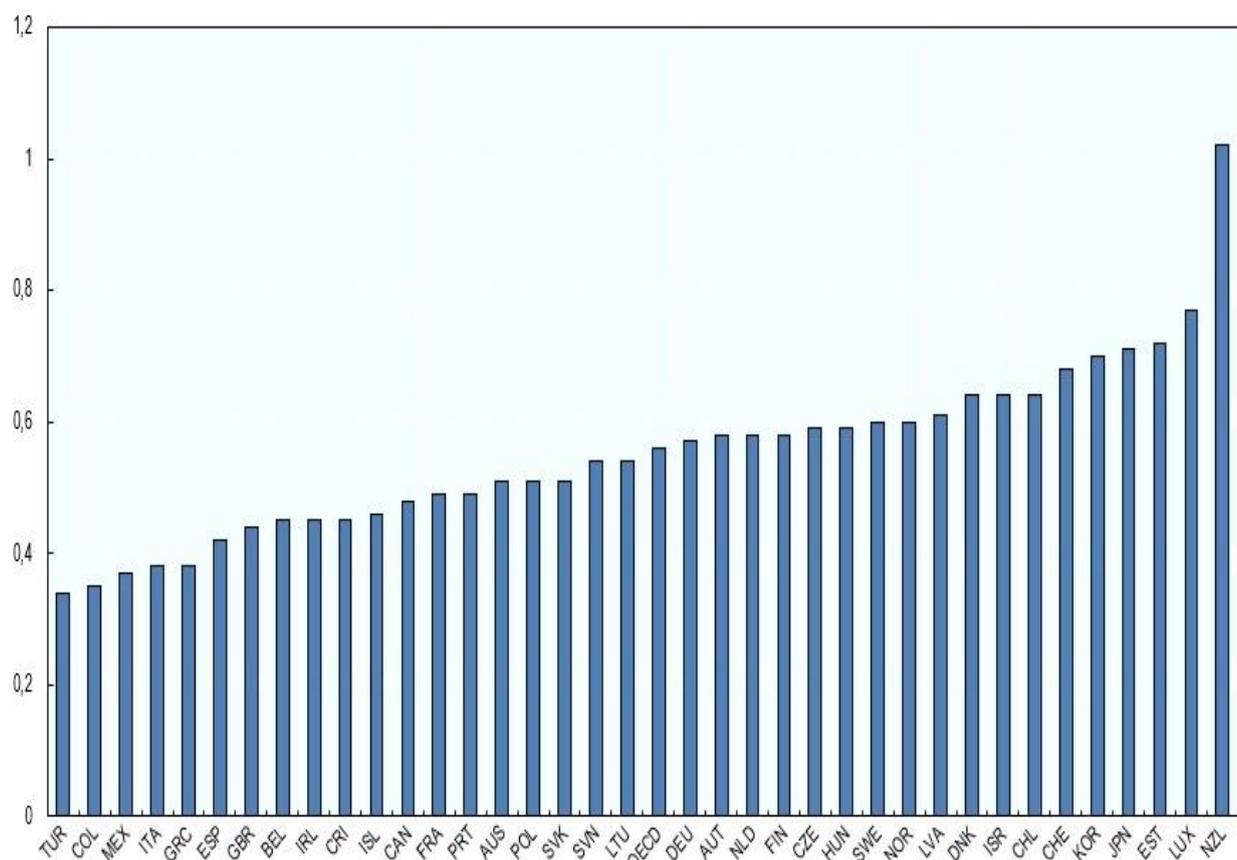
Tableau 8: Efficacité du système fiscal de TVA en Afrique subsaharienne (26)

VAT PRODUCTIVITY					C-EFFICIENCY				
Country	2008-2013	Rank	2014-2018	Rank	Country	2008-2013	Rank	2014-2018	Rank
Afrique du Sud	0,49	4	0,51	2	Afrique du Sud	0,61	2	0,63	1
Bénin	0,35	6	0,32	8	Bénin	0,40	5	0,39	8
Burkina Faso	0,30	9	0,35	6	Burkina Faso	0,35	8	0,41	6
Cabo Verde	0,51	2	0,50	3	Cabo Verde	0,65	1	0,63	2
Cameroun	0,23	17	0,27	12	Cameroun	0,27	16	0,33	10
Côte d'Ivoire	0,22	18	0,21	18	Côte d'Ivoire	0,20	23	0,26	18
Eswatini	0,23	15	0,29	10	Eswatini	0,25	17	0,33	9
Gabon	0,09	25	0,10	24	Gabon	0,21	22	0,19	22
Ghana	0,27	12	0,22	16	Ghana	0,28	14	0,28	15
Guinée	0,15	23	0,16	22	Guinée	0,15	24	0,16	24
Kenya	0,29	10	0,27	13	Kenya	0,33	9	0,31	12
Lesotho	0,52	1	0,57	1	Lesotho	0,39	6	0,47	5
Madagascar	0,26	13	0,26	14	Madagascar	0,30	12	0,31	13
Mali	0,28	11	0,25	15	Mali	0,32	10	0,27	16
Maurice	0,49	3	0,43	5	Maurice	0,57	3	0,48	4
Niger	0,19	20	0,22	17	Niger	0,22	20	0,26	17
Nigéria	0,20	19	0,17	21	Nigéria	0,28	15	0,20	21
Ouganda	0,17	21	0,20	19	Ouganda	0,21	21	0,25	19
RCA	0,13	24	0,08	25	RCA	0,14	25	0,08	26
RDC	0,25	14	0,15	23	RDC	0,28	13	0,18	23
Rwanda	0,23	16	0,28	11	Rwanda	0,24	18	0,31	11
Sénégal	0,34	7	0,34	7	Sénégal	0,37	7	0,40	7
Tanzanie	0,17	22	0,17	20	Tanzanie	0,23	19	0,24	20
Tchad	0,08	26	0,08	26	Tchad	0,10	26	0,10	25
Togo	0,43	5	0,47	4	Togo	0,47	4	0,53	3
Zimbabwe	0,33	8	0,30	9	Zimbabwe	0,31	11	0,29	14
Mediane	0,25		0,27			0,28		0,30	

Source : Calcul de l'auteur

Annexe 2 : Ratios d'efficacité de la TVA hors Afrique

Figure 9 : Ratio des recettes de TVA des pays de l'OCDE en 2020



Source : OCDE 2023