HAL
open science

L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique - Guide méthodologique

Anne-Marie Geourjon, Bertrand Laporte, Emilie Caldeira, Céline de Quatrebarbes, Yannick Bouterige

To cite this version:

Anne-Marie Geourjon, Bertrand Laporte, Emilie Caldeira, Céline de Quatrebarbes, Yannick Bouterige. L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique - Guide méthodologique. [Rapport de recherche] FERDI - Fondation pour les études et recherches sur le développement international. 2018. hal-01972945v1

HAL Id: hal-01972945

https://hal.science/hal-01972945v1

Submitted on 8 Jan 2019 (v1), last revised 14 Jan 2020 (v4)

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.

Copyright

FERDI

FONDATION POUR LES ÉTUDES ET RECHERCHES SUR LE DÉVELOPPEMENT INTERNATIONAL

L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique

Guide méthodologique

Décembre 2018

Ce guide a été réalisé par la Fondation pour les Etudes et Recherches sur le Développement International (Ferdi), par une équipe coordonnée par Anne-Marie Geourjon et composée de Bertrand Laporte, Emilie Caldeira, Céline de Quatrebarbes et Yannick Bouterige. Il s'appuie sur les expériences d'évaluation des dépenses fiscales de la Ferdi dans plusieurs pays en développement.*

* Ce document a été réalisé avec le soutien du programme "Investissement d'Avenir" (référence ANR-10-LABX-14-01).

LA FERDI EST UNE FONDATION RECONNUE D'UTILITÉ PUBLIQUE.
ELLE MET EN ŒUVRE AVEC L'IDDRI L'INITIATIVE POUR LE DÉVELOPPEMENT ET LA GOUVERNANCE MONDIALE (IDGM).
ELLE COORDONNE LE LABEX IDGM+ QUI L'ASSOCIE AU CERDI ET À L'IDDRI.

L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique

Guide méthodologique

Décembre 2018

Ce guide a été réalisé par la Fondation pour les Etudes et Recherches sur le Développement International (Ferdi), par une équipe coordonnée par Anne-Marie Geourjon et composée de Bertrand Laporte, Emilie Caldeira, Céline de Quatrebarbes et Yannick Bouterige. Il s'appuie sur les expériences d'évaluation des dépenses fiscales de la Ferdi dans plusieurs pays en développement.*

* Ce document a été réalisé avec le soutien du programme "Investissement d'Avenir" (référence ANR-10-LABX-14-01).

© Ferdi - Fondation pour les Etudes et Recherches sur le Développement International | 63, boulevard François Mitterrand CS 50320, 63009 Clermont-Ferrand Cedex.

Sommaire

ACRONYMES **3**

INTRODUCTION **4**

PARTIE 1 : IDENTIFICATION DES DEPENSES FISCALES **7**

I. L'inventaire des textes légaux **7**

II. La description du régime général **8**

III. Le recensement des mesures dérogatoires **11**

IV. Le choix du système fiscal de référence et l'identification des dépenses fiscales **14**

A. Le choix du système fiscal de référence 14

1. Le régime général 15
2. Les choix de politique fiscale nationale 15
3. Les accords bilatéraux 16
4. L'aide projet 16
5. Les accords régionaux 17
6. Les accords internationaux 17

B. La perte définitive de recettes comme critère d'identification des dépenses fiscales 21

1. L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) 21
2. L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM) 21
3. L'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt minimum forfaitaire (IMF) 21
4. Les droits de douane (DD) 21
5. Les droits d'accises (DA) 22
6. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 22
7. Les droits d'enregistrement (DE) 23

C. Le classement de chaque mesure dérogatoire 24

D. La codification de chaque mesure dérogatoire 26

V. La rédaction du rapport intermédiaire « législation » **26**

PARTIE 2 : ÉVALUATION DU COUT BUDGETAIRE DES DEPENSES FISCALES **27**

I. La méthode d'évaluation **27**

II. Les données à collecter **28**

A. Les données de la Direction Générale des Impôts (DGI) 28

B. Les données de la Direction Générale des Douanes (DGD) 30

III. Le calcul de la dépense fiscale 30
A. Les impôts directs 31
1. L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) 31
2. L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM) 33
3. L'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt minimum forfaitaire (IMF) 34
B. Les impôts indirects 36
1. Les droits de douane (DD) 38
2. Les droits d'accises (DA) 40
3. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 42
4. Les droits d'enregistrement (DE) 44
IV. La rédaction du rapport intermédiaire « évaluation » 45

PARTIE 3 : REDACTION DU RAPPORT FINAL 45

ANNEXES 48

I. Les biens concernés par l'Accord de Florence et le Protocole de Nairobi 48
A. L'Accord de Florence 48
B. Le Protocole de Nairobi 50
II. Un exemple de questionnaire servant à la collecte des données 56

Acronymes

CA : Chiffre d'affaires

CGI : Code général des impôts

CREDAF : Centre de Rencontre et d'Echanges des Dirigeants des Administrations Fiscales

DA : Droits d'accises

DD : Droits de douane

DF : Dépense fiscale

DGD : Direction Générale des Douanes

DGE : Direction des Grandes Entreprises

DGI : Direction Générale des Impôts

DPME : Direction des Petites et Moyennes Entreprises

GNF : Francs guinéens

IMF : Impôt minimum forfaitaire

IRCM : Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers

IRPP : Impôt sur le revenu des personnes physiques

IS : Impôt sur les sociétés

LF : Loi de finances

MGA : Ariarys malgaches

NDF : Non dépense fiscale

NIF : Numéro d'immatriculation fiscale

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique

PIB : Produit intérieur brut

SFR : Système fiscal de référence

SH : Système harmonisé

SI : Système d'information

SYDONIA : Système douanier automatisé

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

Introduction

Selon le guide méthodologique du CREDAF de 2015 sur l'évaluation des dépenses fiscales (DF), les DF sont des mesures incitatives qui impactent significativement le budget de l'État, dans la mesure où ce dernier renonce volontairement à une partie de ses recettes fiscales pour soutenir le secteur productif ou social. L'ouvrage de l'OCDE de 2010 sur les DF précise que la DF est un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à une norme, plutôt que d'une dépense directe[1].

L'analyse des DF a pour objectif d'éclairer les décideurs en matière de politique fiscale. Pour cela, deux démarches d'évaluation sont complémentaires : estimer le coût budgétaire des mesures fiscales dérogeant à la norme et apprécier leur pertinence quant aux objectifs qui leurs ont été initialement attribués. Seule l'association de ces deux évaluations peut permettre de rationaliser le système d'incitations fiscales afin d'accroître la mobilisation des recettes intérieures. La seconde démarche d'évaluation n'est toutefois pas traitée dans ce guide[2]. La publication de l'estimation des DF en annexe de la loi de finances participe à une plus grande transparence budgétaire.

L'exercice d'évaluation des dépenses fiscales ne consiste pas à estimer un manque à gagner global. Pour guider les choix de politique fiscale, il est en effet nécessaire de mesurer le coût budgétaire associé à chaque mesure dérogatoire particulière. Cette approche implique d'évaluer le coût des mesures dérogatoires pouvant être précisément identifiées, donc à partir des données fiscales détaillées plutôt qu'à partir des données agrégées de la comptabilité nationale. Sa principale limite est évidemment la sous-estimation des DF, compte tenu de la faible disponibilité de celles-ci. Il convient également de noter que cette approche basée sur les données acceptées par l'administration estime les DF, toutes choses étant égales par ailleurs, y compris la capacité de l'administration à appliquer la loi et à détecter les fraudes. Le coût induit par la législation fiscale (Policy gap) est donc majoré d'un coût relatif à l'application plus ou moins conforme du texte (Compliance gap)[3]. L'estimation des DF, à capacité donnée de l'administration, est toutefois une approche pragmatique justifiée par la pérennité de l'exercice qui est destiné à éclairer annuellement les choix budgétaires. Cette approche permet en effet de ne pas miser sur une amélioration sensible des comportements des contribuables et de l'administration, peu probable à court terme. Seule l'estimation du coût précis d'une mesure –associée à l'analyse de l'impact de celle-ci – peut

---

[1] Cf. aussi Surrey (1976) ou encore Bratic (2006), Altshuler and Dietz (2008) pour la définition de la dépense fiscale.

[2] Pour les critères d'évaluation de la DF, cf. notamment Surrey (1976), Kleinbard (2008), Myles *et al.* (2014).

[3] En revanche, dans la décomposition de l'efficacité-C de la TVA (C-efficiency), le « Policy gap » est assimilé au coût global des dépenses fiscales de TVA *stricto sensu,* c'est-à-dire en supposant une application des textes en toute conformité ; il est dissocié du « Compliance gap », second élément de l'efficacité-C (Keen, 2011). Les évaluations des écarts fiscaux, de plus en plus pratiqués dans les pays en développement, estiment quant à eux la différence entre les montants collectés et ceux qui auraient dû l'être théoriquement *compte tenu des dispositions légales,* c'est-à-dire le « Compliance gap » (Gemmell and Hasseldine, 2012 ; Tax Gap Project Group, 2016 ; Hutton, 2017).

contribuer à la rationalisation éclairée des DF. Le périmètre d'évaluation des DF est ainsi amené à s'élargir en fonction de la disponibilité des données, au fil des rapports annuels d'évaluation, ce qui limite considérablement la fiabilité et la pertinence des comparaisons des coûts totaux des DF, dans l'espace comme dans le temps.

Ce guide détaille la méthode d'évaluation budgétaire des DF générées par les dérogations en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM), d'impôt sur les sociétés (IS) y compris l'impôt minimum forfaitaire (IMF), de droits de douane (DD), de droits d'accises (DA), de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de droit d'enregistrement (DE). Cette méthode est basée sur l'exploitation des données fiscales disponibles dans les deux administrations concernées par la gestion de ces impôts et taxes : la douane et les impôts.

La méthodologie proposée ici découle de l'expérience des experts de la Ferdi dans la réalisation d'études sur les DF, pour les plus récentes au Cameroun et à Madagascar pour l'année fiscale 2015 et en Guinée pour l'année fiscale 2016. Ce guide est construit dans un but opérationnel, ce qui explique une multiplication d'exemples et de méthodes de calcul. Sa portée est générale, l'exercice d'évaluation de la DF doit bien sûr être ensuite adapté en fonction du périmètre d'évaluation, du système fiscal et des données disponibles au sein de chaque pays.

L'évaluation du coût budgétaire des DF se fait en trois étapes, le guide consacre une section à chacune d'elles. La réalisation de cet exercice devrait être confiée à l'Unité de politique fiscale dépendant directement du Ministre des finances. La Ferdi recommande la formation de deux « sous-groupes » de travail : un sous-groupe « législation » qui est chargé du volet juridique et un sous-groupe « évaluation » qui réalise le chiffrage budgétaire (*cf.* Encadré 1).

(I) L'identification des DF nécessite la maîtrise du cadre fiscal légal. Elle est à la charge du sous-groupe « législation ». Elle comprend :

(1) l'inventaire des textes légaux ;

(2) la description du régime général ;

(3) le recensement des mesures dérogatoires ;

(4) le choix du système fiscal de référence (SFR) et l'identification des mesures dérogatoires constituant des DF ;

(5) la rédaction d'un rapport intermédiaire pour validation du SFR par le Ministère des Finances et transmission au sous-groupe « évaluation ».

(II) L'évaluation budgétaire a pour objectif de chiffrer les DF. Elle est à la charge du sous-groupe « évaluation ». Elle comprend :

(6) la définition de la méthode d'estimation ;

(7) la définition du périmètre d'évaluation ;

(8) la collecte des données économiques et fiscales ;

(9) le calcul de la DF ;

(10) la rédaction d'un rapport intermédiaire sur l'évaluation budgétaire de la DF.

(III) La rédaction du rapport final sur les DF est à la charge des deux sous-groupes en s'appuyant sur les rapports intermédiaires. Le projet de rapport final, une fois élaboré, est soumis pour validation à une structure décisionnelle, un « comité de politique fiscale » relevant directement du Ministre des Finances.

Le rapport validé est destiné à être publié. Il doit accompagner la Loi de finances afin de permettre aux parlementaires d'exercer leur arbitrage budgétaire. L'exercice est donc annuel.

Encadré 1 : Le cadre institutionnel pour le suivi et l'analyse de la dépense fiscale

L'exercice d'évaluation des DF doit être pérennisé, ce qui implique l'appropriation de la démarche par une structure spécifique. Ainsi, la création d'une unité de politique fiscale (UPF) au niveau du Ministère des Finances est recommandée. Cette UPF est vivement recommandée, notamment pour recentrer la prise de décision en matière de politique fiscale au niveau du Ministre des Finances.

Une synthèse des expériences internationales en la matière a fait l'objet de plusieurs publications (C. J. Wales and C. P. Wales, 2012 ; IMF, 2017). Celles-ci donnent des orientations sur les missions, la localisation, la taille et la composition d'une telle unité.

Les principaux objectifs visés par cette UPF devraient être les suivants : 1) l'amélioration de la coordination entre l'administration des impôts et celle des douanes ; 2) l'élaboration des prévisions de recettes fiscales et douanières ; 3) l'analyse des projets de réforme en matière de politique fiscale, et notamment de leur impact ; et 4) l'estimation annuelle des dépenses fiscales et leur impact économique et social.

L'installation physique de l'UPF, structure technique, au niveau du Ministère des Finances n'est pas une obligation, elle peut être logée, soit à la DGI, soit à la douane. L'essentiel est qu'elle soit pilotée par un organe décisionnel, qui doit être présidé par le Ministre des Finances ou son représentant et comprendre notamment le Directeur général des impôts et celui des douanes. Ce comité détermine les grandes orientations de la politique fiscale, décide des études à réaliser par l'UPF, et en valide les résultats. En ce qui concerne les DF, il lui reviendra par exemple de valider le SFR, et le rapport d'évaluation réalisé par l'UPF.

L'UPF réalise sous l'autorité du Ministre des Finances, toutes les études techniques nécessaires aux choix à opérer en matière de politique fiscale, et au suivi de l'impact des mesures fiscales en cours. Elle produit les notes de synthèse et les documents préparatoires ou devant accompagner les projets de lois de finances, en particulier le rapport sur l'évaluation des DF.

Au démarrage, l'UPF peut être de petite taille et être à terme dotée d'un groupe d'experts plus important. Cinq ou six personnes permanentes peuvent être retenues au départ parmi lesquelles des fiscalistes praticiens (inspecteurs des impôts et des douanes), des économistes/statisticiens et un juriste. Le chef de l'UPF, de préférence issu du milieu académique, doit avoir une solide expérience en théorie fiscale et être au fait des débats actuels en la matière. C'est indispensable pour initier des réflexions, identifier des orientations et des études susceptibles de faire évoluer la politique fiscale. Dès le départ un protocole doit être signé avec la DGI, la DGD et l'Institut National de Statistiques (INS) pour automatiser les échanges d'informations et de données. Des points focaux doivent être désignés dans ces différentes administrations. La stabilité de la composition de cette structure technique est une condition indispensable à la bonne réalisation des tâches qui lui sont confiées ainsi qu'à la fiabilité des analyses et des résultats obtenus.

Concernant l'organisation du travail, deux « sous-groupes » opérationnels doivent être constitués au sein de l'UPF : l'un chargé de l'aspect juridique, c'est-à-dire le suivi de l'inventaire des textes et du SFR ; l'autre ayant pour tâche de regrouper les informations nécessaires à l'évaluation des DF, d'en définir le périmètre, de chiffrer leur coût, et éventuellement d'en analyser l'impact. Le rapport final est ensuite rédigé conjointement par les deux sous-groupes. Les compétences requises pour les deux sous-groupes sont différentes : le premier devant mobiliser des représentants des services de la législation (DGI, Douane), le second des informaticiens et des statisticiens (DGI, Douane, INS). Ces deux sous-groupes travaillent de manière séparée, chacun sous l'autorité d'un responsable désigné ; leurs travaux sont suivis et coordonnés par le responsable de l'UPF. Les deux sous-groupes devraient se réunir mensuellement pour partager leurs travaux, et coordonner leurs actions. Un compte-rendu de ces réunions devrait être établi et communiqué au comité de politique fiscale chargé de suivre l'avancée du projet, de faire les arbitrages nécessaires et de valider les résultats obtenus notamment le rapport d'évaluation.

Partie 1 : Identification des dépenses fiscales

Tous travaux concernant les dépenses fiscales (DF) reposent dans un premier temps sur la maîtrise du volet juridique de la fiscalité. Cette tâche revient au sous-groupe « législation ». Elle consiste à définir, pour une année donnée, une norme fiscale (SFR) pour chaque impôt, à élaborer une « matrice » des mesures dérogatoires à cette norme et à identifier les mesures qui constituent des DF sur la base de deux critères : l'écart par rapport à la norme fiscale et la perte définitive de recettes pour l'État. Cette matrice devient par la suite la base de travail du sous-groupe « évaluation » dans l'estimation des DF.

I. L'inventaire des textes légaux

La première étape consiste à lister et recueillir l'ensemble des textes juridiques nécessaires à la définition du cadre fiscal légal. La multiplicité des textes oblige à être vigilant concernant ce recensement afin d'être le plus exhaustif possible. La mise à disposition par les services concernés de l'ensemble des textes utiles est une condition essentielle à la bonne réalisation de ce travail, qui est fait d'abord séparément par chacune des deux administrations concernées : celle des impôts (DGI) et celle des douanes (DGD) puis mis en commun et validé par l'ensemble du sous-groupe « législation ».

Au niveau national, sont principalement concernés :

- le code général des impôts.
- les lois de finances.
- le code des douanes.
- le tarif douanier.
- le code des investissements.
- le code minier.
- le code pétrolier.
- le code gazier.
- les conventions particulières.

Au niveau international, sont notamment concernés :

- la Convention de Kyoto révisée.
- les Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires.
- la Convention de Chicago.
- l'Accord de Florence et son Protocole de Nairobi.

Les dispositions contenues dans les textes recensés doivent être actualisées chaque année en fonction de l'évolution de la politique fiscale.

II. La description du régime général

La seconde étape consiste à décrire le régime général de chaque impôt à partir des informations juridiques collectées. Il s'agit principalement de définir l'assiette taxable et d'expliciter le ou les taux d'imposition. Les informations nécessaires à ce travail proviennent essentiellement du code général des impôts, des lois de finances, du code des douanes et du tarif douanier. Réaliser la synthèse du régime général est indispensable pour pouvoir, dans l'étape suivante, identifier les mesures dérogatoires.

Tableau 1 : Exemples de description du régime général malgache et guinéen

	Exemple malgache (2015)	Exemple guinéen (2015)
Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)		
Nom	Impôts sur les revenus salariaux et assimilés (IRSA)	Impôt sur le revenu (IR)
Assiette	Traitements, salaires indemnités, émoluments, pensions alimentaires et rentes viagères, ainsi que la valeur des avantages en nature[4]	Total des revenus nets catégoriels[5]
Taux	Barème progressif selon le revenu[6] : – inférieur à 250 000 MGA : 0% – supérieur à 250 000 MGA : 20%	Barème progressif selon le revenu[7] : – inférieur à 0,1 million GNF : 0% – entre 0,1 et 1 million GNF : 10% – entre 1 et 1,5 millions GNF : 15% – entre 1,5 et 3 millions GNF : 20% – entre 3 et 6 millions GNF : 25% – entre 6 et 10 millions GNF : 30% – entre 10 et 20 millions GNF : 35% – supérieure à 20 millions GNF : 40%
Minimum	2000 MGA pour la tranche de revenu supérieure à 250 000 MGA[8]	

[4] Articles 16 à 19 du CGI 2015.

[5] Articles 01.03.07 à 01.03.09 du CGI 2015.

[6] Article 01.03.16 du CGI 2015.

[7] Article 32 du CGI 2015.

[8] Article 01.03.16 du CGI 2015.

	Exemple malgache (2015)	Exemple guinéen (2015)
Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM)		
Assiette	Revenus imposables[9] : – Intérêts et autres revenus des obligations et emprunts – Intérêts des bons de caisse – Montant des tantièmes, jetons de présence, remboursements forfaitaires de frais et toute autre rémunération revenant aux membres du conseil d'administration – Lots et primes de remboursements payés aux créanciers – Revenus des créances, dépôts et cautionnements – Revenus de placements dans les institutions financières – Intérêts des comptes courants créditeurs des actionnaires ou associés	Revenus imposables[10] : – Produits de placements à revenu variable : revenus des actions et parts sociales et revenus assimilés – Produits de placements à revenu fixe : revenus de créance, dépôts, cautionnements, comptes courants, revenus de fonds d'Etat, revenus des obligations et autres négociables, revenus de bons de caisse
Taux	20%[11]	10%[12]
Impôt sur les sociétés (IS)		
Assiette	Le revenu imposable[13] est constitué par le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature, effectuées par les entreprises, y compris notamment ceux provenant des cessions d'éléments quelconques d'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, les profits accessoires et les gains divers. Sont notamment déductibles : – Amortissements linéaires – Amortissements différés – Report des pertes sur 5 ans[14]	Le revenu imposable[15] est constitué par le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature, effectuées par l'entreprise, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. Sont notamment déductibles : – Amortissements linéaires – Amortissements différés – Report des pertes sur 3 ans[16]
Taux	20%[17]	35%[18]
	Exemple malgache (2015)	Exemple guinéen (2015)

[9] Article 01.04.02 et 01.04.03 du CGI 2015.

[10] Article 171 du CGI 2015.

[11] Article 01.04.04 du CGI 2015.

[12] Articles 187, 189 et 190 du CGI 2015.

[13] Article 01.01.10 du CGI 2015.

[14] Paragraphe 11 de l'article 01.01.10 du CGI 2015.

[15] Paragraphe 1 de l'article 224 du CGI 2015.

[16] Paragraphe 2 de l'article 224 du CGI 2015.

[17] Article 01.01.14 du CGI 2015.

[18] Article 229 du CGI 2015.

Impôt minimum forfaitaire (IMF)		
Assiette	Chiffre d'affaires hors taxe de l'exercice[19]	Chiffre d'affaires de l'année précédente[20]
Taux	0,5%[21]	3%[22]
Minimum	+ 320 000 MGA[23]	15 millions GNF[24]
Maximum		60 millions GNF[25]
Droits de douane (DD)		
Assiette	Valeur en douane ou valeur transactionnelle[26]	Valeur en douane ou valeur transactionnelle[27]
Taux	0%, 5%, 10% et 20%[28]	0%, 5%, 10% et 20%[29]
Droits d'accises (DA) hors produits pétroliers		
Assiette à l'intérieur	Valeur de production majorée de la marge industrielle[30]	
Assiette à l'importation	Valeur CAF des marchandises majorée des droits de douanes[31]	Valeur en douane[32]
Produits et taux	– Boissons alcoolisées (DA ad valorem au taux compris entre 50% et 200% ou DA spécifiques aux montants compris entre de 75 MGA/litre et 1450 MGA/litre) – Tabacs (325% pour les cigarettes par exemple) – Véhicules et motocycles importés (10%) – Communications par téléphonie mobile (7%)[33]	– Boissons alcoolisées (45%) – Tabacs (15%) – Produits cosmétiques (5%) – Perruques (15%) – Articles de bijouterie, joaillerie, orfèvrerie (15%) – Voitures de tourisme, usagées de plus de 5 ans (5%)[34]

[19] Article 01.01.14 du CGI 2015.

[20] Article 244 du CGI 2015.

[21] Article 01.01.14 du CGI 2015.

[22] Article 244 du CGI 2015.

[23] Article 01.01.14 du CGI 2015.

[24] Article 244 du CGI 2015 (pour les entreprises relevant du régime du réel).

[25] Article 244 du CGI 2015 (pour les entreprises relevant du régime du réel).

[26] Article 23-1 du code des douanes 2015.

[27] Article 30 du code des douanes 2015.

[28] Tarif douanier 2015.

[29] Tarif douanier 2013.

[30] Article 03.01.04 du CGI 2015.

[31] Article 03.01.04 du CGI 2015.

[32] Article 6 du tarif douanier2013.

[33] Tableau des DA dans le CGI 2015.

[34] Article 6 du tarif douanier 2013.

	Exemple malgache (2015)	Exemple guinéen (2015)
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)		
Seuil d'assujettissement	200 millions MGA[35]	500 millions GNF[36]
Assiette à l'importation	Valeur des importations, y compris les frais et les taxes autres que la taxe sur la valeur ajoutée[37]	Valeur en douane augmentée des droits et taxes de toute nature, liquidés par l'administration des douanes à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée[38]
Taux normal	20%[39]	18%[40]
Taux zéro	Exportations de biens et services[41]	Exportations et transports internationaux[42]

III. Le recensement des mesures dérogatoires

La troisième étape consiste à recenser toutes les dispositions qui dérogent au régime général de chaque impôt, tel que défini précédemment. Il s'agit par exemple des abattements qui érodent l'assiette, des taux réduits, des exonérations, des exemptions et des régimes spéciaux. Ces dérogations peuvent être législatives, réglementaires, conventionnelles ou de fait.

Cette liste doit être la plus exhaustive et la plus précise possible afin de faciliter le travail du sous-groupe « évaluation ». Elle prend la forme d'un tableau, appelé « matrice », dont chaque ligne présente une mesure dérogatoire. Elle doit comprendre, en colonne, au minimum les informations suivantes[43] :

- la nature de l'impôt (IRPP, IRCM, IS, IMF, DD, DA, TVA).
- la position SH du bien concerné lorsqu'elle est précisée pour les taxes indirectes.
- la description de la disposition légale, de préférence conforme mot pour mot à la rédaction du texte juridique.
- la référence du texte juridique source et le numéro de l'article.

[35] Article 06.01.04 du CGI 2015.

[36] Article 359 du CGI 2015.

[37] Article 06.01.11 du CGI 2015.

[38] Article 369 du CGI 2015.

[39] Article 06.01.12 du CGI 2015.

[40] Article 373 du CGI 2015.

[41] Article 06.01.12 du CGI 2015.

[42] Article 373 du CGI 2015.

[43] Cf. notamment Myles *et al.* (2014), Redonda (2016).

Des informations supplémentaires sont généralement ajoutées, telles que :

- la nature de la dérogation (abattement, taux réduit, exonération, etc.).
- l'objectif de la mesure (social, économique, environnemental, etc.).
- le ou les secteurs d'activité concernés (agriculture, mines, industrie, banques, assurances, tourisme, etc.).
- le ou les bénéficiaires de la mesure (ménages, entreprises, administrations publiques, etc.).

Pour une meilleure lisibilité, cette liste doit être organisée dans un ordre logique : par texte juridique, par impôt, et par objectif/thématique. Construite sous Microsoft Excel, la matrice peut prendre la forme suivante :

Tableau 2 : Exemple d'une matrice des mesures dérogatoires

Impôt	SH	Disposition légale	Texte légal	Article	Nature	Objectif	Secteur	Bénéficiaires
I) IMPÔT SUR LES SOCIETES (IS)								
1) Exonérations du CGI								
IS		Les organisations à but non lucratif	CGI	10-1	Exonération	Développer le secteur social	Social	Associations et ONG
IS		Les administrations publiques	CGI	10-2	Exonération	Eviter l'imposition	Régalien	Etat et organismes publics
IS		…	…	…	…	…	…	…
2) Code minier								
IS		Les titulaires d'un permis d'exploitation minière sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%	Code minier	50	Taux réduit	Développer le secteur minier	Mines	Entreprises
II) TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)								
1) Exonérations du CGI								
TVA		Les timbres postaux et fiscaux	CGI	100-1	Exonération	Soutenir le pouvoir d'achat	Social	Entreprises et ménages
TVA	10.06.10	Le riz	CGI	100-2	Exonération	Soutenir le pouvoir d'achat	Social	Ménages
TVA		…	…	…	…	…	…	…
2) Franchises du code des douanes								
TVA		Les objets religieux utilisés dans l'exercice du culte	Code des douanes	71	Exonération	Développer le secteur social	Social	Associations et ONG
TVA		Les objets destinés à l'usage officiel des missions diplomatiques et des postes consulaires	Code des douanes	72	Exonération	Favoriser la coopération	Diplomatie	Missions diplomatiques et consulaires
TVA		…	…	…	…	…	…	…

Cette liste qui concerne les dérogations législatives et réglementaires doit être complétée par une liste des dérogations conventionnelles et exceptionnelles. En effet, des avantages qui ne sont pas prévus par une loi peuvent être accordés de manière discrétionnaire à des entreprises ou des particuliers et constituer des DF. Ce travail n'est rendu possible que par l'accès aux conventions d'établissement des entreprises concernées et par une exploitation détaillée des données douanières extraites du système informatique douanier.

Afin d'améliorer la transparence et le suivi des DF, il est pertinent de mettre en avant l'évolution des mesures dérogatoires recensées d'une année sur l'autre.

IV. Le choix du système fiscal de référence et l'identification des dépenses fiscales

La quatrième étape consiste à décider, pour chacune des mesures dérogatoires précédemment listées, si elles constituent une dépense fiscale (DF) ou non (NDF). Pour cela, il faut (i) définir au préalable le système fiscal de référence (SFR) et (ii) déterminer si la mesure dérogatoire engendre ou non une perte de recette définitive pour l'État.

A. Le choix du système fiscal de référence

Deux approches sont envisageables pour définir le SFR : une approche dite « normative » et une approche dite « positive »[44]. L'approche normative consiste à prendre comme référence un idéal à atteindre : ce que devrait être l'impôt ou ce que devrait être le système fiscal visé par la politique fiscale, conformément aux meilleures pratiques. Cependant, en l'absence de normes fiscales reconnues au niveau international, l'approche positive basée sur la législation existante de droit commun est la méthode qui est la plus souvent retenue. La dichotomie entre les deux approches normative et positive est toutefois à relativiser. En effet, au sens strict, une analyse parfaitement positive serait exempte de tout jugement de valeur et se contenterait seulement de rendre compte de « ce qui est », de manière descriptive. Or d'une part, l'exercice de recensement des mesures dérogatoires implique nécessairement une part de normativité puisqu'il s'agit de lister toutes les dispositions qui s'écartent de la norme représentée par le régime général. D'autre part, concernant la fiscalité indirecte, une approche normative, correspondant aux meilleures pratiques, permet de définir l'assiette de référence, par exemple, pour la TVA à l'importation, la valeur en douane majorée des droits de douane et des droits d'accises[45]. L'approche retenue peut donc être qualifiée de pragmatique.

Par exemple, deux options sont possibles pour le traitement du statut des zones franches. La première est d'inclure ce statut de zones franches dans le SFR, en considérant les meilleures

[44] Cf. notamment Altshuler and Dietz (2008), Villela *et al.* (2010).

[45] Dans certains cas, il est possible de se référer à un texte régional pour définir le SFR.

pratiques internationales, c'est à dire la suspension des droits et taxes de douane de tous les biens importés (biens d'investissement, matériel et fournitures de bureau, pièces de rechange, …), et la perception des droits et taxes suspendus uniquement sur les intrants incorporés dans le processus de fabrication des produits mis à la consommation sur le marché local[46]. La seconde consiste à considérer comme norme fiscale pour la transformation locale de produits aux fins de réexportation, le régime suspensif de perfectionnement actif, qui ne suspend que les droits et taxes à l'importation appliqués aux produits destinés à être transformés localement pour la réexportation, c'est-à-dire aux intrants importés incorporés dans le processus de fabrication du produit fini. En cas de mise à la consommation de produits finis sur le marché local, le montant de ces droits et taxes suspendus est prélevé au prorata des quantités d'intrants concernées. Cette dernière option est celle retenue, par exemple, pour l'évaluation de la DF à Madagascar.

Le choix du SFR est une décision de politique fiscale nationale, qui doit absolument être approuvée et validée par le Ministre des Finances. Le SFR peut en effet être très strict ou au contraire plus large en intégrant des dérogations considérées comme « normales » par les autorités. C'est pourquoi il est difficile d'effectuer des comparaisons internationales en matière de DF. En revanche, au niveau national, le SFR doit être le plus stable possible afin de permettre des comparaisons temporelles, c'est-à-dire être défini à partir de principes stables et ne refléter que les changements de politique fiscale.

Le choix du SFR s'effectue sur la base de quatre critères : (i) le régime général de l'impôt ; (ii) les choix de politique fiscale nationale ; (iii) les accords bilatéraux ; (iv) les directives régionales et (v) les accords internationaux.

1. Le régime général

Le SFR peut s'appuyer sur tout ou partie du régime général de l'impôt, tel que défini par le code général des impôts, le code des douanes et le tarif. Les principaux éléments à retenir sont le champ d'application, la définition de l'assiette taxable et le ou les taux d'imposition. Tous les pays africains qui ont commencé à évaluer leurs DF, ainsi que les pays d'Amérique latine (CIAT, 2011), ont défini leur SFR sur la base de leur régime de droit commun, c'est-à-dire ont opté pour une approche positive. C'est également le choix pragmatique *(cf. supra)* présenté dans le Guide méthodologique pour l'évaluation des DF publié en 2015 par le CREDAF.

2. Les choix de politique fiscale nationale

Le SFR peut aussi tenir compte de choix de politique fiscale nationale. Les autorités peuvent en effet décider de considérer comme « normales » certaines mesures dérogatoires, par exemple dans le cadre d'une politique de soutien à un secteur particulier de l'économie, tels que la santé ou l'éducation. Il convient toutefois de noter que considérer ce type de mesures comme inclues dans le

[46] Dans la limite du pourcentage autorisé (5% à Madagascar).

SFR implique de renoncer à chiffrer leur coût budgétaire[47] et de facto, à analyser leur efficacité par rapport à l'objectif initialement visé. Il est donc préférable d'évaluer toutes les mesures dérogatoires même si elles relèvent d'une politique sociale ou sectorielle considérée comme parfaitement justifiée, de manière à éclairer les décideurs politiques dans l'objectif d'une rationalisation des dérogations et du choix des outils à utiliser. L'estimation des DF ne signifie en aucun cas une suppression systématique de ces dernières. Une mesure s'écartant de la norme fiscale, c'est-à-dire hors SFR, peut en effet être politiquement et/ou socialement justifiée.

3. Les accords bilatéraux

Les dispositions fiscales contenues dans des accords bilatéraux peuvent être intégrées au SFR pour certaines d'entre elles ou considérées comme des DF pour d'autres. Par exemple, les traités de non-double imposition limitent le pouvoir de taxation de l'État sur certaines transactions internationales. Ces dispositions visent en principe à éviter la double taxation en matière d'impôt sur le revenu. Si le taux prévu est celui du régime de droit commun, il n'y a pas de dérogation par rapport au SFR. En revanche, dès lors que deux pays s'accordent sur une fiscalité privilégiée par rapport au régime général, la baisse de certains taux d'imposition peut être identifiée comme une DF : tout accord bilatéral est en effet susceptible d'être renégocié. Il en est de même pour les conventions particulières signées entre un État et une entreprise.

4. L'aide projet

Le traitement fiscal des projets financés par les partenaires au développement doit faire l'objet d'une attention particulière. Depuis 2004, la taxation de l'aide a été officiellement discutée et suggérée dans plusieurs forums internationaux, notamment lors de l'International Tax Dialogue (ITD, 2006 et 2007). De nombreux partenaires techniques et financiers ont officiellement pris position en faveur de la fiscalisation de leurs projets, sans pour autant mettre jusque-là leurs déclarations officielles en application. Les controverses et débats qu'elle suscite laissent peu de doute quant au fait que la non-fiscalisation de l'aide ne peut pas être considérée aujourd'hui comme une norme non négociable. Les États devraient ainsi intégrer la fiscalisation de l'aide extérieure dans le SFR et considérer son exonération comme une dépense fiscale. L'évaluation du coût de cette exonération permettrait d'en apprécier l'impact, et pourrait inciter les autorités à encourager les partenaires techniques et financiers qui s'y sont engagés à accepter de payer des taxes. En effet, au-delà des pertes de recettes fiscales, l'exonération de l'aide projet a des effets particulièrement néfastes notamment sur la formalisation de l'économie des pays aidés et l'efficacité de leurs administrations fiscales et douanières (Caldeira et al., 2017).

[47] Le coût de la mesure est censé correspondre à la dépense budgétaire directe qui serait nécessaire pour obtenir le même effet.

5. Les accords régionaux

Le SFR peut aussi s'appuyer totalement ou partiellement sur les accords régionaux, pris dans le cadre de zones d'intégration. L'objectif est alors d'évaluer les DF, non plus uniquement par rapport à la norme nationale, mais également par rapport à la norme communautaire. C'est notamment le cas dans une union douanière où le tarif extérieur commun constitue la norme en matière de droits de douane.

6. Les accords internationaux

Le SFR doit obligatoirement tenir compte des dispositions prévues dans les accords internationaux. En effet, des exonérations peuvent être décidées à l'échelle internationale. Or, d'après la hiérarchisation des normes, le droit international prime sur le droit communautaire et sur le droit national. Ces dérogations doivent donc être considérées dans la norme fiscale et inclues dans le SFR.

La comparaison entre la fiscalité nationale et les accords internationaux doit toutefois se faire *stricto sensu* et non par interprétation du texte ou extrapolation. Par exemple, le Protocole de Nairobi ne prévoit que l'exonération de taxes intérieures sur certains livres, notamment sur ceux destinés aux bibliothèques d'utilité publique ou aux aveugles et autres personnes handicapées physiquement ou mentalement. Par ailleurs, lorsqu'il ne s'agit que de simples recommandations, comme c'est le cas de la Convention de Kyoto révisée, les autorités peuvent choisir de considérer les exonérations prévues comme des DF.

La Convention de Kyoto révisée

La Convention internationale sur la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers (1973, révisée en 1999), appelée Convention de Kyoto, a été initiée par l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD).

Elle recommande l'admission en franchise de droits et taxes à l'importation des :

- substances thérapeutiques d'origine humaine et réactifs pour la détermination des groupes sanguins et tissulaires, lorsqu'ils sont destinés à des organismes ou à des laboratoires agréés par les autorités compétentes.
- échantillons sans valeur commerciale qui sont considérés par la douane comme étant de valeur négligeable et qui ne sont utilisés que pour rechercher des commandes de marchandises du genre de celles qu'ils représentent.
- biens mobiliers, à l'exclusion des matériels de caractère industriel, commercial ou agricole, destinés à l'usage personnel ou professionnel d'une personne ou des membres de sa famille, qui sont amenés dans le pays en même temps que cette personne ou à un autre moment aux fins du transfert de sa résidence dans ce pays.
- biens recueillis par voie de succession par une personne ayant, à la date du décès du défunt, sa résidence principale dans le pays d'importation, à condition que ces biens aient été affectés à l'usage personnel du défunt.

- cadeaux personnels, à l'exclusion de l'alcool, des boissons alcoolisées et des tabacs, dont la valeur ne dépasse pas une valeur totale fixée par la législation nationale sur la base des prix de détail.
- marchandises telles que denrées alimentaires, médicaments, vêtements et couvertures qui constituent des dons adressés à des organismes charitables ou philanthropiques agréés et qui sont destinés à être distribués gratuitement par ces organismes ou sous leur contrôle à des personnes nécessiteuses.
- récompenses décernées à des personnes ayant leur résidence dans le pays d'importation, sous réserve du dépôt des documents justificatifs jugés nécessaires par la douane.
- matériels destinés à la construction, l'entretien ou la décoration de cimetières militaires ; cercueils, urnes funéraires et objets d'ornements funéraires importés par des organisations agréées par les autorités compétentes.
- documents, formulaires, publications, rapports et autres articles sans valeur commerciale désignés par la législation nationale.
- objets religieux utilisés dans l'exercice du culte.
- produits importés en vue de subir des essais, à condition que les quantités ne dépassent pas celles strictement nécessaires aux essais et que les produits soient entièrement consommés au cours des essais ou que les produits non consommés soient réexportés ou traités, sous le contrôle de la douane, de manière à leur ôter toute valeur commerciale.

Les Conventions de Vienne

La Convention sur les relations diplomatiques (1961) et la Convention sur les relations consulaires (1963), appelées Conventions de Vienne, ont été initiées par l'Organisation des Nations Unies (ONU) afin notamment de « favoriser les relations d'amitié entre les pays ».

Les agents diplomatiques, les fonctionnaires consulaires et les membres de leur famille, les employés consulaires et les membres de leur famille sont exempts de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception :

- des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services ;
- des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'État accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'État accréditant, aux fins de la mission ;
- des droits de succession perçus par l'État accréditaire, sous certaines réserves ;
- des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'État accréditaire et des impôts sur le capital, prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'État accréditaire ;
- des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus ;
- des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers.

Les locaux diplomatiques et les locaux consulaires sont exempts de tous impôts et taxes de toute nature, pourvu qu'il ne s'agisse pas de taxes perçues en rémunération de services particuliers rendus.

Les sommes perçues par les missions diplomatiques et les postes consulaires au titre de droits et redevances pour des actes officiels sont exempts de tous impôts et taxes.

Enfin, sont exemptés de droits et taxes à l'importation :

- les objets destinés à l'usage officiel des missions diplomatiques et des postes consulaires.
- les objets destinés à l'usage personnel des agents diplomatiques et des membres de leur famille, ainsi que des fonctionnaires consulaires et des membres de leur famille, y compris les effets importés lors de leur première installation.
- les effets importés lors de leur première installation par les membres du personnel administratif et technique des missions diplomatiques et les membres de leur famille, ainsi que par les employés consulaires.

La Convention de Chicago

La Convention relative à l'aviation civile internationale (1944), appelée Convention de Chicago, est le texte fondateur de l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale (OACI) dont l'un des objectifs est de « promouvoir la planification et le développement du transport aérien international ».

Sont admis en franchise de droits et taxes à l'importation :

- les aéronefs à destination ou en provenance d'un autre État membre, ainsi que le carburant, les huiles lubrifiantes, les pièces de rechange, l'équipement habituel et les provisions de bord qui ne sont pas déchargés.
- les pièces de rechange et du matériel importés pour être installés ou utilisés sur un aéronef d'un État contractant.

L'Accord de Florence

L'Accord pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel (1950), appelé Accord de Florence, a été initié par l'Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et le Culture (UNESCO) afin de « faciliter la libre circulation des idées, par le mot et par l'image » conformément à l'article premier de son Acte constitutif.

Les États contractants s'engagent à ne pas appliquer de DD à l'importation des :

- Livres, publications et documents.
- Œuvres d'art et objets de collection de caractère éducatif, scientifique ou culturel.
- Matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel.
- Instruments et appareils scientifiques.
- Objets destinés aux aveugles.

La liste détaillée des biens est retranscrite en annexe.

Le Protocole de Nairobi

Le Protocole à l'accord pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique et culturel (1976), appelé Protocole de Nairobi, a également été initié par l'Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et le Culture (UNESCO). Il vise à approfondir et moderniser l'Accord de Florence.

Les États contractants s'engagent à étendre l'exemption de DD à l'importation aux :

- Livres, publications et documents :
- Œuvres d'art et objets de collection, de caractère éducatif, scientifique ou culturel :
- Matériel visuel et auditif :
- Matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel :
- Objets destinés aux aveugles et aux autres personnes handicapées :
- Matériels sportifs :
- Instruments de musique et autres équipements musicaux :
- Matières et machines servant à la fabrication des livres, publications et documents :

La liste détaillée des biens est retranscrite en annexe.

De plus, les États s'engagent à ne pas prélever de taxes intérieures sur les :

- livres et publications destinés aux bibliothèques visées au paragraphe 5 du Protocole ;
- documents officiels, parlementaires et administratifs publiés dans leur pays d'origine ;
- livres et publications de l'Organisation des Nations Unies et de ses institutions spécialisées ;
- livres et publications reçus par l'Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture et distribués gratuitement par ses soins ou sous son contrôle sans pouvoir faire l'objet d'une vente ;
- publications destinées à encourager le tourisme en dehors du pays d'importation, envoyées et distribuées gratuitement ;
- objets destinés aux aveugles et autres personnes physiquement ou mentalement handicapées : (i) livres, publications et documents de toutes sortes, en relief, pour aveugles ; (ii) autres objets spécialement conçus pour le développement éducatif, scientifique ou culturel des aveugles et autres personnes physiquement ou mentalement handicapées, importés directement par des institutions ou organisations qui assurent leur éducation ou leur fournissent une assistance et qui sont agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise.

Cet engagement n'est toutefois pas obligatoire, la possibilité étant laissée aux États contractants de déclarer qu'ils ne seront pas liés par toutes les dispositions du protocole.

B. La perte définitive de recettes comme critère d'identification des dépenses fiscales

Certaines mesures dérogatoires n'entraînent pas de pertes de recettes définitives pour l'État, soit en raison de la qualité du bénéficiaire exonéré, par exemple une entité publique, soit en raison du mécanisme de l'impôt du bien exempté, par exemple l'exemption de TVA d'un intrant ou d'un bien d'équipement, la TVA ne portant théoriquement que sur la consommation finale. Ces mesures dérogatoires ne constituent pas alors une DF. Il est donc nécessaire de rappeler le fonctionnement « normal » ou « théorique » de chaque impôt.

1. L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

Sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), les revenus catégoriels regroupant les revenus fonciers, les traitements, salaires et rentes viagères, les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux et les revenus des capitaux mobiliers.

Le barème d'imposition progressif de l'IRPP relève du SFR.

2. L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM)

L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM) s'applique aux revenus des placements financiers : revenus des actions, plus-values de cessions d'actions, revenus de parts sociales et revenus assimilés, revenus des créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, revenus des obligations, revenus des bons de caisse, etc.

Le paiement de l'IRCM est libératoire du paiement de l'impôt sur le revenu.

3. L'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt minimum forfaitaire (IMF)

L'impôt sur les sociétés (IS) taxe les bénéfices des organisations se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

L'impôt minimum forfaitaire (IMF) constitue un minimum de perception pour l'IS. Il est basé sur le chiffre d'affaires de l'entreprise. Il peut s'accompagner d'un montant minimum à payer et/ou d'un plafond de perception.

4. Les droits de douane (DD)[48]

Les droits de douane (DD) sont une taxe de protection des activités économiques réalisées sur le sol national. Les marchandises, qui entrent sur le territoire douanier, ou qui en sortent, sont passibles, selon le cas, des droits d'importation ou des droits d'exportation inscrits au tarif des douanes. Le taux

[48] Les DD sont entendus ici au sens large, c'est-à-dire toutes les taxes perçues en douane qui ont un effet équivalent à un DD.

peut être « *ad valorem* », calculé à partir d'un pourcentage sur la valeur de la marchandise, ou « spécifiques », lorsque l'assiette est la quantité des marchandises, le poids, le volume ou le nombre.

5. Les droits d'accises (DA)

Les droits d'accises (DA) sont des taxes indirectes qui frappent normalement un nombre restreint de biens ou de services dont les élasticités demande/prix sont faibles. Les DA peuvent poursuivre plusieurs objectifs. Ils peuvent tenter d'internaliser, ou du moins de réduire, les externalités négatives produites par la consommation des biens taxés. Par exemple, les DA sur le tabac, l'alcool ou les boissons sucrées s'intègrent dans une politique de santé publique. Ils visent à réduire la consommation de ces produits ainsi que les problèmes sociaux qu'ils causent. De la même manière, les DA sur les produits pétroliers ou les véhicules poursuivent des objectifs environnementaux et de santé publique. Les DA peuvent également servir à introduire de la progressivité dans la fiscalité indirecte ou tout simplement chercher à accroître la mobilisation des recettes fiscales (produits pétroliers, télécommunications). Normalement, les DA doivent s'appliquer aussi bien à la production locale qu'aux importations, selon un principe de non-discrimination. Leurs taux peuvent être « ad valorem » lorsqu'ils taxent la valeur des biens ou services (au moyen d'un taux en pourcentage), ou « spécifiques » lorsqu'ils taxent les quantités (au moyen d'un montant fixé par cigarette, par bouteille, par litre, par SMS, etc.).

6. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est une taxe *ad valorem* incluse par les entreprises dans leur prix de vente pour chaque transaction. Les entreprises reversent à l'État la différence entre le montant de la taxe facturée et le montant supporté (payé) sur leurs propres achats. Ce principe de déduction fait de la TVA une taxe collectée par les entreprises assujetties pour le compte de l'État mais à la charge du consommateur final. La TVA s'applique sur les importations comme sur la production locale et à taux zéro sur les exportations.

Le mécanisme de déduction est accessible uniquement aux entreprises dont le chiffre d'affaires est au-dessus du seuil d'assujettissement fixé par les autorités fiscales ou à celles qui optent pour leur assujettissement. Ainsi, les entreprises non assujetties à la TVA ne facturent pas la TVA à leurs clients mais n'ont pas non plus accès au mécanisme de déduction/remboursement de la TVA payée sur leurs achats (consommations intermédiaires et investissement). Elles supportent alors à titre définitif la charge de TVA, appelée « rémanence » de TVA.

Les biens vendus par les entreprises assujetties peuvent être taxés à taux zéro. C'est le cas pour les exportations, mais rarement pour les échanges intérieurs. Dans ce cas, les entreprises assujetties sont toujours en droit de demander le remboursement de la TVA payée sur leurs achats au Trésor. Il en découle une absence de recettes pour l'État mais aucune charge de TVA supplémentaire pour ces entreprises.

Dans le cas des exonérations de TVA, le mécanisme est différent de celui du taux zéro. Le producteur assujetti ne facture plus la TVA au client mais n'est plus en droit de se faire rembourser la TVA supportée sur ses propres achats. La TVA sur les achats devient une charge définitive pour l'entreprise assujettie, comme dans le cas des entreprises non assujetties.

Selon ces principes, la recette finale de TVA (TVA nette) est constituée uniquement de la TVA collectée sur :

- les biens de consommation finale vendus par les entreprises assujetties ;
- les intrants et équipements utilisés par les entreprises non assujetties ; et
- les intrants et équipements utilisés par les entreprises assujetties vendant un bien exonéré de TVA.

Ainsi, seules les exonérations de TVA concernant les biens listés ci-dessus entraînent une perte de recettes de TVA définitive et peuvent donc être considérées comme des DF. De même, selon cette définition, sont exclues des DF toutes les exonérations de TVA qui ne génèrent pas de perte de recettes de TVA, notamment les exonérations sur les intrants utilisés par les entreprises assujetties.

Certains pays utilisent le concept de dépenses fiscales « négatives » (*cf*. Encadré 2).

Encadré 2 : La notion de dépenses fiscales négatives

Certaines dispositions du système fiscal de référence (SFR) pourraient être interprétées comme des DF négatives, puisqu'elles se traduisent par une augmentation de recettes. Cette notion n'est en général pas retenue dans les rapports d'évaluation des DF en dépit de son importance sur l'appréciation du bien-fondé ou non de certaines dispositions.

Toutes les mesures ou pratiques ayant pour effet de taxer soit des intrants soit des biens d'investissement d'entreprises assujetties correspondent à des DF négatives. On peut citer par exemples, comme dispositions : (i) la limitation dans le temps du droit à déduction ; (ii) l'impossibilité pour les investisseurs d'un certain montant d'avoir accès au remboursement des crédits ; (iii) le délai pour demander un remboursement de crédits. Enfin, le non remboursement des crédits de TVA devrait également être considéré comme une DF négative, dans la mesure où (1) il va à l'encontre de l'objectif de la TVA qui est de taxer la consommation finale et (2) il augmente indûment les recettes de la TVA en considérant des recettes temporaires comme des recettes définitives.

7. Les droits d'enregistrement (DE)

Les droits d'enregistrement sont perçus à l'occasion d'un acte juridique. Ils concernent un très grand nombre d'actes à la fois notariés, comme le transfert de propriété immobilière ou les démarches de succession lors de décès, et juridiques lors de procédures judiciaires. Tandis que certains actes font l'objet d'une obligation d'enregistrement, d'autres peuvent être librement enregistrés pour apporter une valeur juridique à la démarche (par exemple pour une reconnaissance de dette, un bail

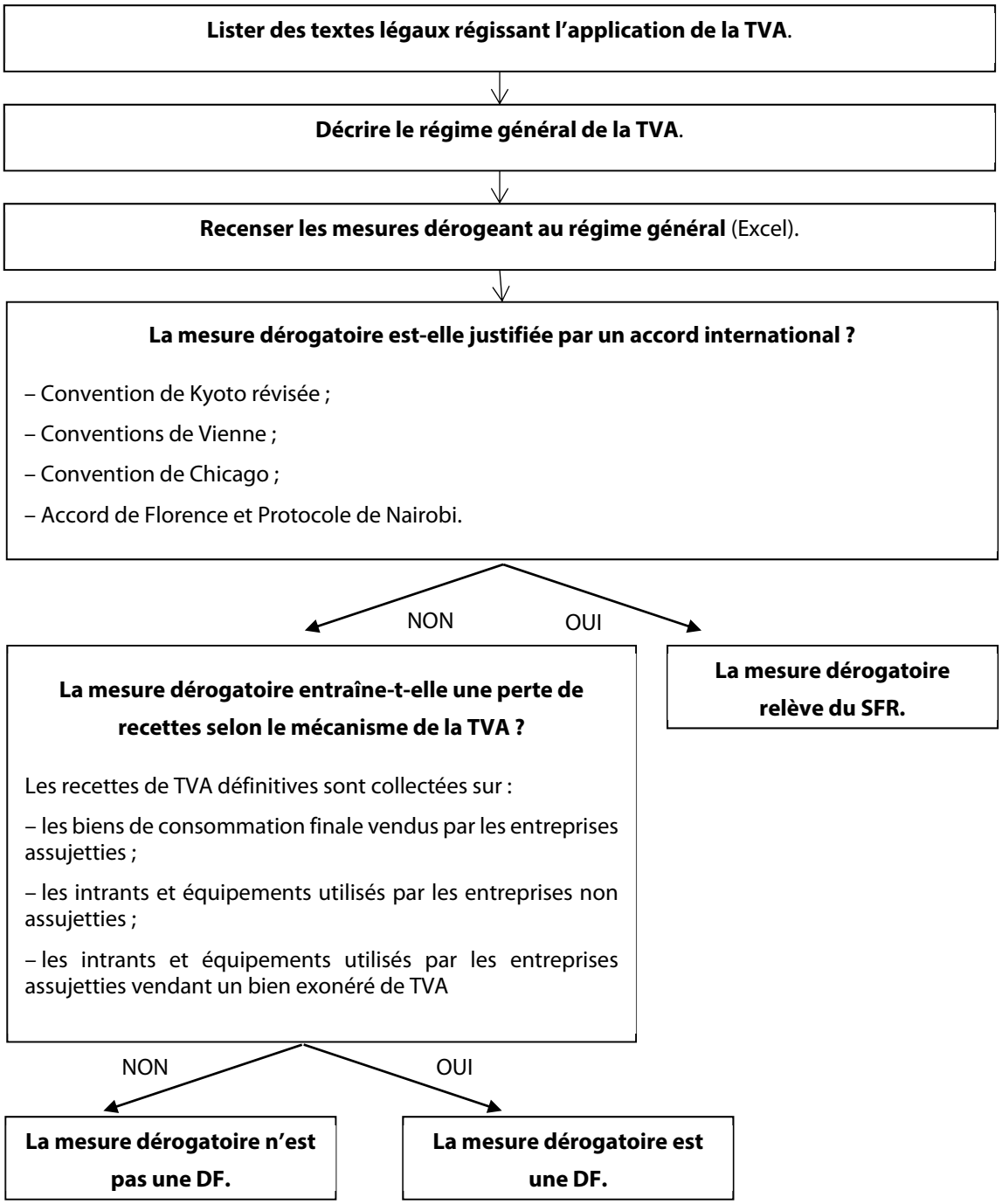
d'immeuble...). Les droits d'enregistrement peuvent être fixes ou proportionnels, suivant la nature de l'acte.

C. Le classement de chaque mesure dérogatoire

Dans le fichier Excel susmentionné, une colonne doit préciser si la mesure dérogatoire est identifiée comme étant une dépense fiscale (DF) ou non (NDF). Il peut être plus ou moins facile d'identifier si une mesure dérogatoire est une DF. Pour cette raison, le classement de chaque mesure dans le tableau Excel doit être justifié par le sous-groupe « législation ».

Par exemple, en matière de TVA, le choix entre DF et NDF peut être résumé par le schéma décisionnel suivant :

Schéma 1 : Le classement en DF ou NDF d'une mesure dérogatoire de TVA



D. La codification de chaque mesure dérogatoire

Pour pouvoir facilement identifier chaque mesure fiscale, le plus simple est de les numéroter en suivant l'ordre des lignes de la matrice. Il est toutefois également possible d'envisager une véritable codification des mesures dérogatoires, afin d'améliorer leur suivi au fil des ans. La codification la plus évidente consiste à utiliser la référence du texte juridique et le numéro de l'article de la disposition. Ce choix présente l'avantage de la simplicité et de la clarté. Cependant, d'autres classifications peuvent être envisagées si elles répondent à un besoin, par exemple une classification par objectif ou par secteur d'activité. Une codification qui puisse s'intégrer à la nomenclature budgétaire en vigueur peut également être envisagée.

V. La rédaction du rapport intermédiaire « législation »

La cinquième étape consiste en la rédaction d'un rapport intermédiaire qui est l'aboutissement du travail du sous-groupe « législation », afin qu'il soit validé par le comité de pilotage et le Ministre des Finances, puis transmis au sous-groupe « évaluation ». Ce rapport présente :

- Le SFR et de sa justification (droit national, régional, international).
- La matrice qui liste les mesures dérogatoires et les classe en DF ou NDF.
- Eventuellement la description des dispositions qui ont varié d'une année sur l'autre.

Partie 2 : Évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales

Une fois les DF identifiées au niveau juridique par le sous-groupe de travail « législation », le sous-groupe de travail « évaluation » a pour mission l'estimation quantitative du coût budgétaire induit par les DF, c'est-à-dire le calcul de la différence entre l'impôt qui aurait dû être perçu par l'État en l'absence de mesure dérogatoire et l'impôt qui a été effectivement versé à l'État (zéro dans le cas d'une exonération totale). L'estimation de la DF doit se faire de la façon la plus désagrégée possible afin d'identifier le coût budgétaire de chaque mesure engendrant une DF. Le niveau de désagrégation dépend cependant de la disponibilité des données.

I. La méthode d'évaluation

Différentes méthodes permettent d'estimer la DF[49]. La première méthode est celle de la « perte de recettes » ou du « manque à gagner ». Elle consiste à estimer *ex post* le montant des pertes de recettes dues aux DF, toutes choses égales par ailleurs, c'est-à-dire en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient. La seconde méthode est celle du « gain final de recettes ». Il s'agit là d'estimer le montant du gain de recettes qui résulterait de la suppression d'une DF, en tenant compte de l'effet qu'elle induirait sur le comportement des agents qui en bénéficient. Enfin, la troisième méthode est celle de « l'équivalent en dépense ». Elle vise à estimer le montant de la dépense directe qui serait nécessaire pour accorder un avantage financier équivalent aux bénéficiaires de la DF.

La méthode de la « perte de recettes » est la plus couramment utilisée, en raison de sa simplicité. En effet, elle nécessite une moindre quantité de données puisque l'évaluation est faite *toutes choses égales par ailleurs*, c'est-à-dire sous l'hypothèse que les comportements des agents économiques restaient les mêmes en l'absence de la mesure dérogatoire. Autrement dit, l'assiette de l'impôt est considérée comme étant stable. Tenir compte des effets de la DF sur les comportements nécessiterait d'estimer les effets de la dérogation sur l'assiette de la taxe. Les effets pourraient être directs (lorsque le taux influence l'assiette) ou indirects (en passant par la consommation, la production, le marché du travail). La complexité des mécanismes à l'œuvre nécessiterait un nombre très important de données pour son évaluation. La méthode de la « perte de recettes » est donc la méthode retenue dans ce guide méthodologique.

Les formules de calcul de la DF varient en fonction de l'impôt, bien qu'il s'agisse toujours de chercher à estimer l'écart entre ce qui aurait dû être prélevé par l'État en l'absence de mesure dérogatoire et ce qui a été effectivement prélevé. La méthode d'estimation présentée ci-après se veut générale, il

[49] Cf. notamment Altshuler and Dietz (2008), Villela *et al.* (2010), Redonda (2016).

est toutefois entendu qu'elle doit être adaptée pour tenir compte de la réalité de chaque pays, notamment la législation et l'information fiscale et douanière disponible.

II. Les données à collecter

La collecte des données nécessaires à l'évaluation de la DF est une étape essentielle, puisque le périmètre d'évaluation, c'est-à-dire le nombre de DF pouvant être chiffrées, dépend généralement directement de la quantité et de la qualité des données disponibles.

La source des données utilisées dans l'évaluation dépend de la mesure dérogatoire et de l'administration en charge de l'impôt : il s'agit de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et de la Direction des Petites et Moyennes Entreprises (DPME) pour les DF relevant de la Direction Générale des Impôts (DGI) et de la direction de l'informatique qui gère le système informatique douanier (SYDONIA, par exemple) pour celles relevant de la Direction Générale des Douanes (DGD).

L'ensemble des informations requises doit être fourni sous Excel au sous-groupe « évaluation ». Un exemple de questionnaire pouvant servir à la collecte des données auprès des administrations fiscale et douanière est disponible en annexe.

La quantité et la qualité des données dépendent bien sûr de chaque pays et du système d'informations de chaque administration. Les données de la DGD sont généralement les plus fiables car elles sont nécessaires au dédouanement des marchandises et donc systématiquement renseignées pour les taxes indirectes (DD, DA, TVA) dans le système informatique de dédouanement. A l'inverse, les données de la DGI ne sont pas toujours informatisées. Elles sont donc davantage susceptibles de contenir des erreurs ou des informations manquantes. En matière d'impôts, les données d'IS/IMF et de TVA sont plus facilement disponibles et exploitables que celles portant sur l'IRPP, l'IRCM ou les DA intérieurs. Il n'est souvent pas possible d'avoir accès aux données de la DPME, l'évaluation ne porte donc en général que sur les entreprises enregistrées à la DGE.

Il est pertinent d'identifier au sein de chaque administration une personne ressource en charge de l'information afin de faciliter les vérifications par l'unité de politique fiscale et le suivi d'une année sur l'autre. Logiquement ces personnes ressources devraient faire partie du sous-groupe « évaluation ».

A. Les données de la Direction Générale des Impôts (DGI)

Au sein de la DGI, les données à recueillir concernent le revenu des personnes physiques (IRPP), l'activité des entreprises (IS/IMF, TVA, IRCM), les actes passibles de DE et les biens passibles de DA :

Informations relatives aux personnes physiques, pour le calcul de l'IRPP :

L'assiette de l'IRPP varie considérablement d'un pays à l'autre. L'impôt peut être familiale et/ou individuel et faire l'objet de multiples déductions et abattements. Les informations peuvent être

collectées par contribuable rendu anonyme ou de façon agrégée. Quelle que soit la complexité de cet impôt, le système d'informations doit permettre d'avoir ou de reconstituer les données suivantes :

- Revenus imposables avant les divers abattements et déductions.
- Montants des abattements et réductions par mesures.
- Revenus imposables après les divers abattements et déductions.
- IRPP payé.

Les systèmes d'information des DGI ne permettent pas toujours d'isoler les différentes mesures qui conduisent au calcul de l'impôt. Dans ce cas, il est possible d'avoir recours aux fichiers de la solde (Ministère du Budget) pour les salariés du secteur public et à ceux des caisses de sécurité sociale pour les salariés du secteur privé afin d'appréhender les revenus salariaux et certains abattements et réductions, notamment pour charge de famille.

Informations relatives aux entreprises, pour le calcul de l'IS/IMF, la TVA et l'IRCM :

- Numéro d'immatriculation fiscale (NIF).
- Nom de l'entreprise.
- Date de création.
- Secteur d'activité.
- Régime fiscal (afin de préciser, si possible, si l'entreprise est soumise à un régime particulier, tel que le code des investissements, le code minier, le code pétrolier ou une convention particulière).
- Chiffre d'affaires.
- IMF payé.
- Bénéfice imposable.
- IS payé.
- Chiffre d'affaires réalisé à l'exportation.
- Chiffre d'affaires local exonéré de TVA.
- Chiffre d'affaires local soumis à la TVA.
- TVA collectée, hors retenue à la source, c'est-à-dire la TVA facturée par l'entreprise à ses clients au regard des opérations imposables.
- TVA déductible sur le chiffre d'affaires local soumis à la TVA.
- TVA à payer, c'est-à-dire la TVA reversée à l'État qui correspond à la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible supportée par l'entreprise.
- Assiette de l'IRCM.
- Taux de l'IRCM.
- IRCM payé.

Informations pour le calcul des DA, pour chaque bien soumis à DA :

- Assiette des DA.
- Taux ou montants spécifiques des DA.
- DA payé.

Informations pour le calcul des DE, pour chaque catégorie d'actes soumise à DE :

- Assiette des DE.
- Taux ou montants spécifiques des DE.
- DE payé.

B. Les données de la Direction Générale des Douanes (DGD)

Au sein de la DGD, les données à recueillir concernent les importations. Le système informatique de dédouanement (SYDONIA, par exemple) recense tous les éléments de la déclaration :

- Numéro d'immatriculation fiscale (NIF).
- Nom de l'entreprise.
- Type et numéro de déclaration.
- Régime douanier accompagné, du libellé.
- Code additionnel, accompagné du libellé.
- Code SH, accompagné du libellé.
- Valeur de l'importation.
- Taux des DD.
- DD payés.
- Taux des DA.
- DA payés.
- Taux de TVA.
- TVA payée.
- Taux et montants payés des éventuelles autres taxes à l'importation.

III. Le calcul de la dépense fiscale

De manière générale, la DF vise à estimer le manque à gagner entre l'impôt qui aurait dû être perçu en l'absence de mesures dérogatoires et l'impôt qui a été réellement payé. Grâce aux données collectées, il s'agit donc de recalculer à partir des données disponibles dans les administrations, un impôt théorique en appliquant strictement le SFR, puis de lui retrancher l'impôt effectivement payé. La formule exacte de calcul de l'impôt théorique diffère en fonction de l'impôt. De plus, elle doit au besoin être adaptée pour répondre aux cas particuliers de chaque pays.

Lors de calculs systématiques et automatisés, de faibles écarts peuvent parfois apparaître entre l'impôt théorique et l'impôt payé, mais ces écarts ne constituent pas nécessairement de la DF. Ils peuvent tout simplement provenir d'approximations ou d'arrondis, il est donc préférable de ne pas en tenir compte. Il est fréquent par exemple que l'assiette de l'impôt sur le revenu soit arrondie, aussi bien pour les personnes physiques (IRPP) que morales (IS). En Guinée, en 2015, l'assiette de l'IRPP est ainsi arrondie au millier de francs guinéens inférieur[50]. A Madagascar, en 2015, l'assiette de l'impôt sur les revenus salariaux et assimilés (IRSA) est arrondie à la centaine d'Ariary inférieure[51], tandis que l'assiette de l'impôt sur les revenus des personnes morales l'est au millier d'Ariary inférieur[52].

Il est toujours préférable de mesurer la DF au niveau le plus désagrégé possible. Pour les données intérieures de la DGI, c'est l'échelle du ménage (IRPP) ou de l'entreprise (IS/IMF, TVA, IRCM). Pour les données douanières de la DGD, il est possible de travailler à l'échelle de l'opération d'importation et par produit. Utiliser l'échelle la plus fine a l'avantage de permettre ensuite une présentation des résultats de la DF totale, ventilés sous plusieurs angles, par exemple par mesure dérogatoire, par impôt, par texte légal, par bénéficiaire, par secteur d'activité, etc.

A. Les impôts directs

1. L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

L'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP) impose les différentes catégories de revenus des personnes physiques. L'IRPP théorique se calcule en multipliant l'assiette taxable par le taux d'IRPP retenu dans le SFR. La DF d'IRPP s'obtient ensuite comme la différence entre l'IRPP théorique et l'IRPP réellement payé.

IRPP théorique = Assiette × Taux d'IRPP du SFR.
DF IRPP = IRPP théorique – IRPP payé.

Ce principe, qui apparaît relativement simple, cache de nombreux cas différents car l'assiette de l'IRPP est souvent complexe et varie selon les individus en fonction de leur situation familiale, patrimoniale et professionnelle. Il n'y a donc pas une formule standard de calcul de la DF de l'IRPP. L'encadré suivant illustre le calcul d'une mesure particulière, la réduction pour personne à charge, dans le cas de l'impôt sur les revenus salariaux et assimilés (IRSA) à Madagascar.

[50] Paragraphe Ier de l'article 32 du CGI 2015.

[51] Article 01.03.16 du CGI 2015.

[52] Article 01.01.14 du CGI 2015.

Encadré 3 : L'exemple de l'IRSA malgache

En 2015, à Madagascar, les traitements, salaires, indemnités et autres rémunérations résultant de l'exercice d'une activité dépendante donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, représentative et libératoire de l'impôt sur les revenus salariaux et assimilés (IRSA)[53]. Cette retenue à la source est effectuée mensuellement par l'employeur ou l'organisme payeur[54]. Le barème de l'IRSA comporte deux tranches : la première tranche de revenu allant jusqu'à 250 000 MGA n'est pas taxée ; la seconde tranche de revenu supérieure à 250 000 MGA est taxée à hauteur de 20%[55]. Pour les contribuables dont le revenu est supérieur à 250 000 MGA, l'impôt ne peut toutefois pas être inférieur à 200 MGA[56].

SI Revenu imposable ≤ 250 000 : IRSA théorique = Revenu imposable × 0% = 0.

SI Revenu imposable > 250 000 : IRSA théorique = MAX ((Revenu imposable –250 000) × 20% ; 200).

Les contribuables dont le revenu imposable est supérieur à 250 000 MGA ont droit à une réduction d'impôt de 2 000 MGA par mois à raison de chaque personne à charge[57]. Cependant, pour ces contribuables, malgré la réduction, l'impôt ne peut être inférieur à 200 MGA.

SI Revenu imposable ≤ 250 000 : IRSA payé = Revenu imposable × 0% = 0.

SI Revenu imposable > 250 000 : IRSA payé = MAX ((Revenu imposable –250 000) × 20% - Nombre de personnes à charge × 2 000 ; 200).

La DF d'IRSA s'obtient ensuite simplement comme la différence entre l'IRSA théorique et l'IRSA réellement payé.

DF IRSA = IRSA théorique – IRSA payé.

Par extrapolation, en supposant le revenu imposable constant, la DF mensuelle peut être étendue sur une année :

DF IRSA annuelle = DF IRSA × 12.

Dans le calcul de l'IRSA, trois cas sont donc possibles :

1) Le contribuable ne paie pas d'impôt si son revenu imposable est inférieur à 250 000 MGA, quel que soit son nombre de personnes à charge. Dans cette situation, la DF mensuelle d'IRSA est nulle :

IRSA théorique = 0.

IRSA payé = 0.

DF IRSA = 0.

2) Le contribuable paie le montant minimum de l'IRSA, soit 200 MGA, si son revenu imposable est compris entre 250 000 MGA et 251 000 MGA (250 000 + 200/20%) plus 10 000 fois le nombre de personnes à charge (2 000/20%). Dans cette situation, la DF mensuelle d'IRSA varie entre 0 et 2 000 MGA par personne à charge. C'est par exemple le cas d'un contribuable qui gagne 260 000 MGA avec deux personnes à charge :

IRSA théorique = MAX ((260 000 – 250 000) × 20% ; 200).

= MAX (10 000 × 20% ; 200).

= MAX (2 000 ; 200).

= 2 000 MGA.

[53] Article 01.03.10 du CGI 2015.

[54] Article 01.03.21 du CGI 2015.

[55] Article 01.03.16 du CGI 2015.

[56] Article 01.03.16 du CGI 2015.

[57] Article 01.03.19 du CGI 2015.

IRSA payé = MAX ((260 000 – 250 000) × 20% - 2 × 2 000 ; 200).

= MAX (10 000 × 20% - 4 000 ; 200).

= MAX (-2 000 ; 200).

= 200 MGA.

DF IRSA = 2 000 – 200 = 1 800 MGA.

3) Le contribuable paie un impôt supérieur au montant minimum de l'IRSA si son revenu est supérieur à 251 000 MGA (250 000 + 200/20%) plus 10 000 fois le nombre de personnes à charge (2 000/20%). Dans cette situation, la DF mensuelle d'IRSA correspond à 2 000 MGA par personne à charge. C'est par exemple le cas d'un contribuable qui gagne 300 000 MGA avec deux personnes à charge :

IRSA théorique = MAX ((300 000 –250 000) × 20% ; 200).

= MAX (50 000 × 20% ; 200).

= MAX (10 000 ; 200).

= 10 000 MGA.

IRSA payé = MAX ((300 000 – 250 000) × 20% - 2 × 2 000 ; 200).

= MAX (50 000 × 20% - 4 000 ; 200).

= MAX (6 000 ; 200).

= 6 000 MGA.

DF IRSA = 10 000 – 6 000 = 4 000 MGA.

2. L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM)

L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM) taxe les revenus des placements financiers. L'IRCM théorique se calcule en multipliant l'assiette taxable par le taux d'IRCM retenu dans le SFR. La DF d'IRCM s'obtient ensuite comme la différence entre l'IRCM théorique et l'IRCM réellement payé.

IRCM théorique = Assiette × Taux d'IRCM du SFR.
DF IRCM = IRCM théorique – IRCM payé.

Malheureusement, l'information nécessaire au calcul de la DF de l'IRCM n'est toutefois que rarement disponible. En effet, les liasses fiscales ne contiennent souvent que les données qui concernent les revenus des capitaux mobiliers taxés. Les assiettes des revenus exonérés ne sont la plupart du temps pas reportées, ce qui ne permet pas d'en calculer la DF. Par conséquent, il n'est souvent possible d'évaluer que la DF due aux taux réduits d'IRCM. Par exemple, il est fréquent de rencontrer dans les conventions fiscales de non double imposition, des dispositions visant à plafonner les taux d'imposition des retenues à la source qu'un Etat contractant applique sur les revenus des capitaux mobiliers qui sortent de son territoire pour être versés à un résident de l'autre Etat contractant. Lorsque les taux plafonds sont inférieurs aux taux d'IRCM nationaux, ces mesures génèrent de la DF.

Encadré 4 : L'exemple des conventions fiscales malgaches

En 2015, à Madagascar, le taux normal d'IRCM était fixé à 20% dans le CGI[58]. Cependant, l'Etat a signé des conventions fiscales de non double imposition avec la France (1983) et avec Maurice (1994). Les revenus des capitaux mobiliers payés par une société qui est résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont donc imposables dans cet autre Etat. Dans la convention fiscale avec la France[59], l'impôt ne peut excéder 25% du montant brut des dividendes[60] et 15% du montant brut des intérêts[61]. Dans la convention fiscale avec Maurice[62], l'Etat contractant dont est résidente la société qui verse le revenu financier conserve un droit de taxation, mais l'impôt ne peut excéder 10% des montants bruts des dividendes[63] comme des intérêts[64].

3. L'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt minimum forfaitaire (IMF)

L'impôt sur les sociétés (IS) taxe le bénéfice imposable de l'entreprise. Il s'accompagne souvent d'un minimum de perception, l'impôt minimum forfaitaire (IMF), qui frappe le chiffre d'affaires (CA). L'IMF comprend généralement un montant minimum à payer et peut parfois, dans certains pays, être plafonné par un montant maximum.

Le calcul de la DF s'effectue par entreprise, à partir des données de la DGE et de la DPME. L'IS théorique se calcule en multipliant le bénéfice imposable par le taux d'IS retenu dans le SFR. L'IMF théorique se calcule en multipliant le chiffre d'affaires par le taux d'IMF retenu dans le SFR, sachant qu'il ne peut être, le cas échéant, ni inférieur au montant minimum, ni supérieur au montant maximum. L'IS/IMS théorique correspond alors à la plus grande des deux valeurs parmi l'IS théorique et l'IMF théorique. Et la DF d'IS/IMF s'obtient ensuite simplement comme la différence entre l'IS/IMF théorique et l'IS/IMF réellement payé.

IS théorique = Bénéfice imposable × Taux d'IS du SFR.

IMF théorique = MIN (MAX (Chiffre d'affaires × Taux d'IMF du SFR ; Montant minimum) ; Montant maximum).

IS/IMF théorique = MAX (IS théorique ; IMF théorique).

DF IS/IMF = IS/IMF théorique – IS/IMF payé.

---

[58] Article 01.04.04 du CGI 2015.

[59] Convention du 22 juillet 1983 entre le Gouvernement de la République Française et le Gouvernement de la République Démocratique de Madagascar en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance administrative en matière fiscale.

[60] Le taux plafond de l'impôt est toutefois réduit à 15% du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes (Article 10 de la convention fiscale avec la France).

[61] Article 11 de la convention fiscale avec la France.

[62] Convention du 30 août 1994 entre le Gouvernement de la République de Madagascar et le Gouvernement de la République de Maurice.

[63] Le taux plafond de l'impôt est toutefois réduit à 5% du montant bruts des dividendes si la société distributrice des dividendes est une entreprise éligible au code des investissements ou une société à capital risque (Article 10 de la convention fiscale avec Maurice).

[64] Article 11 de la convention fiscale avec Maurice.

Encadré 5 : L'exemple de l'IS/IMF guinéen

En 2015, en Guinée, le taux d'IS était fixé à 35%[65] et le taux d'IMF à 3%[66]. En outre, pour les entreprises relevant du régime du réel, l'IMF ne peut être inférieur à 15 millions de francs guinéens, ni dépasser 60 millions de francs guinéens[67]. Dans le calcul de l'impôt théorique, quatre cas sont donc possibles :

1) Une entreprise paie le montant minimum de l'IMF, soit 15 millions de GNF, si son chiffre d'affaires est inférieur à 500 millions de GNF (15 000 000/3%) et si son bénéfice imposable est inférieur à 42 857 142 GNF (15 000 000/35%). C'est par exemple le cas d'une entreprise qui réalise un CA de 300 millions de GNF et un bénéfice imposable de 40 millions de GNF :

IS théorique = 40 000 000 × 35% = 14 000 000 GNF.

IMF théorique = MIN (MAX (300 000 000 × 3% ; 15 000 000) ; 60 000 000)

= MIN (MAX (9 000 000 ; 15 000 000) ;60 000 000).

= MIN (15 000 000 ; 60 000 000).

= 15 000 000 GNF.

IS/IMF théorique = MAX (14 000 000 ; 15 000 000) = 15 000 000 GNF.

2) Une entreprise paie le montant maximum de l'IMF, soit 60 millions de GNF, si son chiffre d'affaires est supérieur à 2 milliards de GNF (60 000 000/3%) et si son bénéfice imposable est inférieur à 171 428 571 GNF (60 000 000/35%). C'est par exemple le cas d'une entreprise qui réalise un CA de 2,5 milliards de GNF et un bénéfice imposable de 100 millions de GNF :

IS théorique = 100 000 000 × 35% = 35 000 000 GNF.

IMF théorique = MIN (MAX (2 500 000 000 × 3% ; 15 000 000) ; 60 000 000).

= MIN (MAX (75 000 000 ; 15 000 000) ; 60 000 000).

= MIN (75 000 000 ; 60 000 000).

= 60 000 000 GNF.

IS/IMF théorique = MAX (35 000 000 ; 60 000 000) = 60 000 000 GNF.

3) Une entreprise paie l'IMF au taux de 3% si son chiffre d'affaires est compris entre 500 millions de GNF (15 000 000/3%) et 2 milliards de GNF (60 000 000/3%) et si son bénéfice imposable est inférieur à 8,57% de son chiffre d'affaires (CA×3%/35%). C'est par exemple le cas d'une entreprise qui réalise un CA d'1 milliard de GNF et un bénéfice imposable de 80 millions de GNF :

IS théorique = 80 000 000 × 35% = 28 000 000 GNF.

IMF théorique = MIN (MAX (1 000 000 000 × 3% ; 15 000 000) ; 60 000 000).

= MIN (MAX (30 000 000; 15 000 000); 60 000 000).

= MIN (30 000 000; 60 000 000).

= 30 000 000 GNF.

IS/IMF = MAX (28 000 000; 30 000 000) = 30 000 000 GNF.

4) Une entreprise paie l'IS au taux de 35% dans tous les autres cas. C'est par exemple le cas d'une entreprise qui réalise un CA de 1 milliard de GNF et un bénéfice imposable de 200 millions de GNF :

IS théorique = 200 000 000 × 35% = 70 000 000 GNF.

IMF théorique = MIN (MAX (1 000 000 000 × 3% ; 15 000 000) ; 60 000 000).

= MIN (MAX (30 000 000 ; 15 000 000) ; 60 000 000).

[65] Article 229 du CGI 2015.

[66] Article 224 du CGI 2015.

[67] Article 224 du CGI 2015.

= MIN (30 000 000 ; 60 000 000).

= 30 000 000 GNF.

IS/IMF théorique = MAX (70 000 000 ; 30 000 000) = 70 000 000 GNF.

Encadré 6 : L'exemple de l'IS/IMF malgache

En 2015, à Madagascar, le taux d'IS était fixé à 20%[68] et l'IMF se calculait comme 0,5% du chiffre d'affaires, majoré de 320 000 Ariarys[69]. La formule de calcul de l'IMF théorique est donc quelque peu différente de celle généralement rencontrées dans les pays africains francophones :

IMF théorique = Chiffre d'affaires × Taux d'IMF du SFR + Montant minimum.

Dans le calcul de l'impôt théorique, deux cas sont possibles :

1) Une entreprise paie l'IMF lorsque son bénéfice imposable est inférieur à 2,5% de son chiffre d'affaires, majoré de 1,6 millions de MGA. C'est par exemple le cas d'une entreprise qui réalise un CA d'1 milliard de MGA et un bénéfice imposable de 20 millions de MGA :

IS théorique = 20 000 000 × 20% = 4 000 000 MGA.

IMF théorique = 1 000 000 000 × 0,5% + 320 000 = 5 000 000 + 320 000 = 5 320 000 MGA.

IS/IMF théorique = MAX (4 000 000 ; 5 320 000) = 5 320 000 MGA.

2) Une entreprise paie l'IS lorsque son bénéfice imposable est supérieur à 2,5% de son chiffre d'affaires, majoré de 1,6 millions de MGA. C'est par exemple le cas d'une entreprise qui réalise un CA d'1 milliard de MGA et un bénéfice imposable de 100 millions de MGA :

IS théorique = 100 000 000 × 20% = 20 000 000 MGA.

IMF théorique = 1 000 000 000 × 0,5% + 320 000 = 5 000 000 + 320 000 = 5 320 000 MGA.

IS/IMF théorique = MAX (20 000 000 ; 5 320 000) = 20 000 000 MGA.

B. Les impôts indirects

Deux remarques préliminaires doivent être faites concernant l'estimation des dépenses fiscales relatives aux taxes indirectes : 1) l'importance du système de codification employé dans le système informatique douanier pour gérer les exonérations ; et 2) les difficultés engendrées par les mécanismes de prises en charge de la fiscalité exonérée.

La codification des exonérations douanières

L'adoption d'un nouveau système de codification de exonérations douanières est souvent un préalable à l'évaluation des DF. Les codes utilisés ne permettent pas de suivre de manière rigoureuse les exonérations, ils constituent également un obstacle à l'évaluation des DF. Or, en général, les DF les plus faciles à évaluer sont celles de fiscalité indirecte justement en raison des informations sur les importations disponibles dans les systèmes informatiques douaniers. Une source primordiale d'information pour apprécier les DF en matière de fiscalité indirecte, est le système informatique douanier. Celui-ci enregistre en effet toutes les données relatives aux opérations d'importations. Cependant, l'exploitation de ces données ne permet pas toujours de suivre en détails et de manière

[68] Article 01.01.14 du CGI 2015.

[69] Article 01.01.14 du CGI 2015.

fiable les exonérations. En effet, par exemple dans SYDONIA, pour chaque déclaration de mises à la consommation, un code additionnel est utilisé pour définir ses modalités de taxation : droit commun ou exonérations totales ou partielles d'une ou plusieurs taxes. Ces codes sont toutefois définis d'abord pour pouvoir dédouaner les importations en fonction des modalités de taxation prévues (pleinement taxées ou totalement ou partiellement exonérées). Ils permettent en principe aussi d'identifier rapidement les grandes catégories d'exonérations. Malheureusement, la codification utilisée ne répond pas toujours à l'objectif d'évaluation des DF (*cf*. Encadré 7).

Encadré 7 : Exemple des codes additionnels utilisés à Madagascar

En 2013, 30 codes additionnels étaient utilisés, en dehors du code additionnel 000 identifiant les opérations taxées au droit commun. L'analyse des libellés de ces codes à trois chiffres ne fait apparaître aucune logique cohérente entre leur intitulé et les trois chiffres dont ils sont composés, sauf en ce qui concerne le premier chiffre : le « 1 » correspond aux régimes de franchise totale ; et le « 2 » et le « 3 » aux exonérations partielles. Pour les franchises, les seconds et troisièmes chiffres sont utilisés de manière séquentielle pour distinguer différentes catégories et vont de 0 à 18. L'inconvénient est que le nombre de catégories possibles étant limité, peu de détails sont donnés concernant les bénéficiaires : par exemple, les exonérations accordées par le Conseil des ministres sont toutes regroupées dans le code 109. Pour les exonérations partielles, le libellé de la plupart des codes ne précise que la modalité de taxation : par exemples, « exonération de droit de douane » pour le code 201 ; « exonération de droit de douane et TVA » pour le code 205, sans référence à une base légale, ni à une catégorie de bénéficiaires.

Les codes utilisés pour gérer les exonérations douanières doivent être définis pour faciliter et sécuriser l'extraction des données nécessaires à l'évaluation des DF. Celle-ci devant se faire par mesure dérogatoire, il faut que chaque mesure dérogatoire corresponde à un code spécifique. Cet objectif demande une remise à plat des codes additionnels. Il est également important de prévoir un code spécifique pour les exonérations de TVA de certains produits importés prévues dans les CGI, et qui sont considérées par la douane comme faisant partie du droit commun. Le manque à gagner en recettes de TVA résultant de ces exonérations est une DF car ce sont en principe des produits de consommation finale.

La codification des exonérations douanières devrait être définie de manière rationnelle. Pour améliorer leur signification et faciliter l'analyse des données sur les exonérations, une attention particulière devrait être donnée à ce travail de revue qui doit être conduit en collaboration avec l'Unité de politique fiscale dans le cadre du projet d'évaluation des DF. Sur la base de l'inventaire des mesures dérogatoires en matière de taxes indirectes, il convient, par exemple, de définir pour chacun des trois chiffres composant le code additionnel de SYDONIA, une signification logique et séquentielle : par exemple, la grande catégorie d'exonérations (franchises diplomatiques, incitations aux investissements, financement extérieur, exonérations exceptionnelles,…) pour le premier chiffre ; le second et le troisième chiffres permettant d'affiner en fonction de la base légale et de la dérogation accordée à chaque catégorie de bénéficiaires.

Les mécanismes de prises en charge de la fiscalité exonérée

Dans beaucoup de pays, des systèmes de paiement ont été mis en place pour assurer un meilleur suivi de la fiscalité prise en charge par l'Etat, par exemple dans le cadre des projets financés par l'extérieur. C'est le cas des chèques Trésor émis par l'Etat à un bénéficiaire d'exonération pour payer ses taxes. Ce moyen particulier de paiement est en général considéré par les administrations comme

une recette « cash ». Les montants reçus à la douane ne sont pas comptabilisés comme un manque à gagner, et il est difficile d'apprécier le montant correspondant à cette DF. Il convient donc dans ce cas de chercher l'information auprès des directions de recettes des administrations concernées, qui en principe suivent les montants perçus de manière détaillée.

Dans ce guide, les produits pétroliers (chapitre 27 du SH) sont exclus du périmètre d'évaluation. En effet, dans de nombreux pays, le prix des produits pétroliers reste réglementé. Une structure des prix est ainsi déterminée, le plus souvent par arrêté interministériel. Cette structure fixe le prix à la consommation, les marges des différents intermédiaires et les prélèvements de l'État pour une durée donnée. Dans la plupart des cas, la structure des prix vise à stabiliser le prix à la consommation, qui est alors déconnecté de l'évolution du prix mondial, le plus souvent grâce à une subvention de l'État. Calculer une dépense fiscale sur divers droits et taxes qui sont une composante de la structure du prix subventionné n'a donc que peu de sens et ne peut en aucun cas éclairer les choix publics. L'évaluation de la dépense fiscale sur les produits pétroliers n'est possible que si le prix à la consommation est libre et qu'il est possible de déterminer un système « standard » de taxation à intégrer dans le SFR.

1. Les droits de douane (DD)[70]

Les droits de douane (DD) sont une taxe de protection des activités économiques réalisées sur le sol national. Les marchandises qui entrent sur le territoire douanier sont passibles des droits d'importation inscrits au tarif des douanes. Le calcul de la DF vise à estimer la différence entre les DD réellement payés et les DD qui auraient dû être payés en suivant le taux retenu dans le SFR, c'est-à-dire le taux prévu par le tarif douanier. L'information nécessaire est contenue dans le système informatique de dédouanement (le plus souvent SYDONIA, système douanier automatisé utilisé dans 85 pays dans le monde), qui n'est pas à proprement parler un système d'information douanier, mais qui contient toutes les données propres à chaque transaction.

Le calcul s'effectue au niveau de la position SH, c'est-à-dire au niveau du bien, à partir des données de la DGD. Il faut d'abord identifier les importations qui bénéficient d'une mesure dérogatoire, grâce à la position SH (pour les biens temporairement exonérés de DD), au régime douanier et/ou aux codes additionnels (pour les régimes spéciaux : code des investissements, codes minier, pétrolier, gazier, zones franches, etc.). Puis les DD théoriques se calculent en multipliant la valeur en douane par le taux de DD retenu dans le SFR. La DF de DD s'obtient ensuite simplement comme la différence entre les DD théoriques et les DD réellement payés.

DD théorique = Valeur en douane × Taux de DD du SFR.
DF DD = DD théorique – DD payé.

Dans le cas où il ne serait pas possible de connaître le taux du tarif qui aurait dû être retenu dans le SFR (par exemple exonération de DD sur une période donnée pour certains biens, enregistrée dans le système informatique douanier comme un taux 0 qui « écrase » le précédent taux du tarif dans le

[70] Et taxes d'effet équivalent.

système de dédouanement), il est judicieux d'utiliser les *Broad Economic Categories* (BEC) des Nations-Unies. Cette classification associe à chaque position SH un code qui précise la nature/l'utilisation économique du bien correspondant. Il est alors possible d'attribuer un taux de DD à chaque code BEC et donc à chaque position SH, en suivant la structure des taux appliquée dans le pays, par exemple en distinguant les biens d'équipement, les intrants et les biens de consommation finale. Si par exemple c'est un intrant qui fait l'objet d'une exonération et qu'il n'est pas possible de retrouver le taux qui lui était appliqué avant la période d'exonération, le taux du SFR sera de 10% pour les pays de l'UEMOA, conformément à la structure du TEC de l'UEMOA.

Tableau 3 : Codes BEC et proposition de structure des taux

Code BEC	Structure des taux
1. Produits alimentaires et boissons	
11. Produits de base	
111. Principalement destinés à l'industrie	Intrants
112. Principalement destinés à la consommation des ménages	Consommation finale
12. Produits ayant subi une transformation	
121. Principalement destinés à l'industrie	Intrants
122. Principalement destinés à la consommation des ménages	Consommation finale
2. Approvisionnements industriels non désignés ailleurs	
21. Produits de base	Intrants
22. Produits ayant subi une transformation	Intrants
3. Combustibles et lubrifiants	
31. Produits de base	Intrants
32. Produits ayant subi une transformation	
321. Carburants pour moteurs	Consommation finale
322. Autres	Consommation finale
4. Biens d'équipements (à l'exclusion du matériel de transport) et leurs parties, pièces détachées et accessoires	
41. Biens d'équipements (à l'exclusion du matériel de transport)	Biens d'équipement
42. Parties, pièces détachées et accessoires	Biens d'équipement
5. Matériel de transport et ses parties, pièces détachées et accessoires	
51. Automobile pour le transport des personnes	Biens d'équipement
52. Autre matériel de transport	
521. Destiné à l'industrie	Biens d'équipement
522. Non-destiné à l'industrie	Consommation finale
6. Biens de consommation non désignés ailleurs	
61. Durables	Consommation finale
62. Semi-durables	Consommation finale
63. Non-durables	Consommation finale
7. Biens non désignés ailleurs	Consommation finale

2. Les droits d'accises (DA)

Les droits d'accises (DA) sont des taxes indirectes qui frappent normalement un nombre restreint de biens ou de services dont les élasticités demande/prix sont faibles. Ils peuvent être « spécifiques » ou « *ad valorem* ».

Les DA « spécifiques » taxent les quantités de biens ou services. Ils s'expriment au moyen d'un montant monétaire, fixé par unité physique : cigarette, bouteille, litre etc. :

DA spécifique théorique = Quantité de biens ou services x Montant des DA du SFR.

Les DA « *ad valorem* » taxent la valeur des biens ou services. Ils s'expriment au moyen d'un taux, en pourcentage :

DA *ad valorem* théorique = Valeur des biens ou services × Taux des DA du SFR.

La DF de DA s'obtient ensuite simplement comme la différence entre les DA théoriques et les DA réellement payés :

DF DA = DA théorique – DA payé.

Pour les données douanières, le calcul s'effectue au niveau de la position SH, c'est-à-dire au niveau du bien, à partir des données de la DGD. Il faut d'abord ne conserver que les régimes de mises à la consommation. Parmi les importations retenues, il faut ensuite identifier celles qui bénéficient d'une mesure dérogatoire, grâce à la position SH, au régime douanier et/ou aux codes additionnels. Puis, pour le calcul des DA « *ad valorem* », l'assiette des biens importés est majorée du montant des DD. Les DD utilisés pour l'estimation de la DF de DA ne sont pas les DD effectivement payés, mais les DD théoriques, recalculés sur la base du SFR, afin de tenir compte d'une possible minoration de l'assiette due à une DF de DD. Dans certains pays, il est possible que l'assiette des DA en douane intègre également d'autres taxes à l'importation.

DA *ad valorem* théorique = (Valeur en douane + DD théorique) × Taux des DA du SFR.

Normalement, les DA doivent s'appliquer aussi bien à la production locale qu'aux importations, selon un principe de non-discrimination. Cependant, il est fréquent que des pays cherchent à protéger leur production locale, au moyen d'abattements d'assiette ou de taux réduits. Cette discrimination est alors source de DF.

Encadré 8 : Des exemples de mesures visant à protéger la production locale

En 2015, en République du Congo, tous les biens passibles de DA étaient soumis à un taux unique fixé à 25% pour les importations et réduit à 10% pour les produits de fabrication locale[71].

En 2015, à Madagascar, un abattement de 5% de l'assiette était accordé aux cigarettes dont au moins 70% du poids total de tabac était d'origine malgache[72].

En 2015, en Guinée, les boissons alcoolisées importées supportaient des DA de 45%[73], tandis que les boissons produites dans le pays n'étaient soumises qu'à une taxe spécifique de 300 GNF par bouteille ou boîte jusqu'à 50 cl et 450 GNF par bouteille ou boîte de plus de 50 cl[74].

Par exemple, pour une bière de 33 cl coûtant 7 000 GNF, la DF s'élève à 2 850 GNF.

https://www.evaneos.fr/guinee/voyage/informations-pratiques/12241-budget/

DF DA = 7 000 × 45% - 300 = 2 850 GNF.

En matière de DA, plus peut-être que pour les autres impôts, les situations sont très variées selon les pays. La méthode de calcul doit donc s'adapter à chaque cas.

3. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

En matière de TVA, la méthode d'estimation de la DF diffère entre les données de la TVA intérieure provenant de la DGI et les données de la TVA en douane provenant de la DGD.

Les exonérations de TVA à l'intérieur

La DF de TVA à l'intérieur se calcule par entreprise bénéficiant d'une exonération de TVA, à partir des données de la DGE et de la DPME. Ce calcul nécessite de connaître la TVA qui aurait dû être collectée par l'entreprise et la TVA qui aurait dû être déductible par l'entreprise si le CA n'avait pas été exonéré. Toutefois, étant donné les difficultés à obtenir certaines informations, notamment la TVA qui aurait été déductible si le CA n'avait pas été exonéré, les données de la DGI doivent être utilisées avec parcimonie dans l'estimation des DF.

Dans un premier temps, parmi les entreprises de la DGE et de la DPME, il ne faut retenir que la production qui entraîne une DF, c'est-à-dire :

- Exclure les entreprises pour lesquelles toute l'information nécessaire au calcul de la DF n'est pas disponible, à savoir le CA local exonéré de TVA, la TVA reversée à l'État et la TVA collectée.
- Exclure les entreprises dont le CA local exonéré est nul, c'est-à-dire les entreprises qui exportent à taux zéro ou vendent localement un produit pleinement taxé et qui ne sont donc pas source de DF. Les entreprises exportatrices ne collectent pas de TVA et bénéficient du remboursement de la TVA supportée en amont sur les intrants utilisés pour produire les biens exportés. L'application d'un taux zéro aux biens exportés ne génère donc pas de DF. Pour les entreprises qui vendent leur production à la fois localement et à l'exportation, l'estimation de la DF ne doit se faire que sur le chiffre d'affaires réalisé au niveau local.

[71] Article 36 A de la loi n°12-97 du 12 mai 1997 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée, mise à jour pour 2015.

[72] Article 03.01.04 du CGI 2015.

[73] Positions SH 22.03 à 22.06 du tarif douanier.

[74] Article 8 de la loi L/2011/007/CNT du 19 octobre 2011 portant loi de finances rectificative pour l'année 2011.

- Exclure les entreprises qui relèvent de secteurs spécifiques, considérés comme relevant du SFR (tels que la banque, la finance, l'assurance).

Dans un second temps, une fois exclues les entreprises qui ne génèrent pas de DF, la DF peut être évaluée sur les entreprises restantes. Il s'agit de calculer la différence entre le montant de TVA réellement reversée à l'État et le montant de TVA qui aurait dû être reversé à l'État si le produit vendu localement ne faisait pas l'objet d'une exonération. En toute rigueur, seule la différence de TVA nette est une DF, c'est-à-dire le montant de TVA reversé à l'État (TVA collectée sur les ventes moins TVA déductible, c'est-à-dire payée sur les achats). Cependant, la TVA qui aurait été déductible si le CA n'avait pas été exonéré n'est généralement pas connue. Afin de l'approximer, une solution est d'appliquer au CA exonéré le ratio de la TVA reversée à l'État sur la TVA collectée, calculé sur la base du CA taxé.

DF TVA = Chiffre d'affaires exonéré × Taux de TVA du SFR × (TVA reversée/TVA collectée).

Le ratio TVA reversée sur TVA collectée doit être compris entre 0 et 1.

L'utilisation du ratio TVA reversée sur TVA collectée n'est toutefois possible que pour les entreprises dont une part du chiffre d'affaires est taxée, ce qui exclut par conséquent les entreprises qui ne vendent que des biens exonérés. Dans ce dernier cas, il est possible d'appliquer le ratio moyen du secteur à l'entreprise qui ne présente qu'un chiffre d'affaires exonéré. En outre, l'utilisation de ces ratios fait l'hypothèse que la TVA qui serait déductible si la production n'était pas exonérée respecte le même ordre de grandeur que la TVA déductible qui porte sur la production taxée. Cette hypothèse, bien que simplificatrice, peut permettre de tenir compte de la structure de coûts de chaque entreprise et évite de surestimer de façon trop importante la DF.

Encadré 9 : Exemple de la TVA intérieure malgache

En 2015, à Madagascar, le taux plein de TVA était de 20%[75]. Soit, par exemple, une entreprise qui réalise 1 milliard de MGA de chiffre d'affaires, dont 400 millions exonérés de TVA. Elle a en outre collecté 120 millions et reversé 30 millions à l'Etat. A partir de ces informations, il est possible d'approximer la DF de TVA à 20 millions de MGA.

DF TVA = 400 000 000 × 20% × (30 000 000/120 000 000) = 20 000 000 MGA.

La TVA en douane

Le calcul de la DF de TVA en douane s'effectue au niveau de la position SH, c'est-à-dire au niveau du bien, à partir des données de la DGD. Il faut d'abord retirer du fichier extrait du système informatique douanier toutes les entreprises assujetties. En effet, puisqu'elle est déductible, la TVA perçue en douane sur les importations des entreprises assujetties n'est pas une recette définitive pour l'État. Il est possible d'identifier les entreprises assujetties au moyen du code NIF en utilisant les données de la DGE et de la DPME. Il faut ensuite ne conserver que les régimes de mises à la consommation. Il faut enfin identifier les importations qui bénéficient d'une mesure dérogatoire, grâce à la position SH

[75] Article 06.01.12 du CGI 2015.

(pour les biens exonérés de TVA), au régime douanier et/ou aux codes additionnels (pour les régimes spéciaux : code des investissements, codes minier, pétrolier, gazier, zones franches, etc.). La DF n'est alors évaluée que sur les importations restantes.

La TVA théorique se calcule en multipliant l'assiette taxable par le taux de TVA retenu dans le SFR. L'assiette de la TVA en douane correspond à la valeur en douane, majorée du montant des DD et des DA. Les DD et les DA utilisés pour l'estimation de la DF de TVA ne sont pas les montants effectivement payés, mais les montants théoriques, recalculés sur la base du SFR, afin de tenir compte d'une possible minoration de l'assiette due à une DF de DD et/ou de DA. Ainsi, si les DD et/ou les DA font l'objet d'une mesure dérogatoire, la DF de TVA n'est pas sous-estimée par un effet de cascade. Dans certains pays, il est possible que l'assiette de la TVA en douane intègre également d'autres taxes à l'importation. La DF de TVA s'obtient ensuite simplement comme la différence entre la TVA théorique et la TVA réellement reversée à l'État.

TVA théorique = (Valeur en douane + DD théorique + DA théorique) × Taux de TVA du SFR.

DF TVA= TVA théorique – TVA reversée.

Encadré 10 : Exemple de la TVA en douane guinéenne

En 2015, en Guinée, le taux plein de TVA était de 18%[76]. En douane, l'assiette de la TVA correspondait à la valeur en douane, majoré du droit fiscal d'importation (DFI)[77], des droits d'accises (DA), de la redevance pour le traitement des liquidations (RTL) et de la taxe dégressive de protection (TDP).

TVA théorique = (Valeur en douane + DFI théorique + DA théorique + RTL théorique + TDP théorique) × Taux de TVA du SFR.

A l'importation, le blé[78] était soumis à 20% de DFI, 0% de DA, 2% de RTL et 10% de TDP mais il était exonéré de TVA[79]. Une importation d'un million de francs guinéens de blé par une entreprise non-assujettie à la TVA ou une personne physique entraînerait donc une DF de TVA de 237 600 GNF.

DFI théorique = 1 000 000 × 20% = 200 000 GNF.

DA théorique = (1 000 000 + 1 000 000 × 20%) × 0% = 0 GNF.

RTL théorique = 1 000 000 × 2% = 20 000 GNF.

TDP théorique = 1 000 000 × 10% = 100 000 GNF.

TVA théorique = (1 000 000 + 200 000 + 0 + 20 000 + 100 000) × 18% = 237 600 GNF.

DF TVA = 237 600 – 0 = 237 600 GNF.

4. Les droits d'enregistrement (DE)

Les droits d'enregistrement taxent des actes juridiques très variés, selon deux modalités : fixe ou proportionnelle.

[76] Article 373 du CGI 2015.

[77] Le droit fiscal à l'importation est l'équivalent du droit de douane.

[78] Position SH 11.01.00.00.00 du tarif douanier : farines de froment (blé) ou de méteil.

[79] Article 362-f du CGI 2015 et article 7 du tarif douanier 2015.

Les DE « fixe » taxent l'enregistrement d'une opération juridique, indépendamment de l'intérêt pécuniaire en jeu. Ils s'expriment au moyen d'un montant monétaire, fixé par acte. :

DE fixe théorique = nombre d'actes x Montant des DE du SFR.

Les DE proportionnel taxent la valeur des biens mobiliers ou immobiliers reconnus dans l'acte juridique. Ils s'expriment au moyen d'un taux, en pourcentage :

DE *proportionnel* théorique = Valeur des biens × Taux des DE du SFR.

La DF de DE s'obtient ensuite simplement comme la différence entre les DE théoriques et les DE réellement payés :

DF DE = DE théorique – DE payé.

IV. La rédaction du rapport intermédiaire « évaluation »

L'étape suivante consiste en la rédaction d'un rapport intermédiaire qui récapitule le travail effectué par le sous-groupe « évaluation », afin qu'il soit validé par le comité de politique fiscale. Ce rapport présente le périmètre et la méthode d'évaluation retenus en fonction des données disponibles, ainsi que les résultats de l'estimation. Pour plus de lisibilité, la présentation des résultats de l'estimation doit se faire en monnaie nationale, en pourcentage du PIB et en pourcentage des recettes fiscales.

Partie 3 : Rédaction du rapport final

La rédaction du rapport final est l'aboutissement du travail des deux sous-groupes « législation » et « évaluation ». Il est à la charge des deux sous-groupes et doit être validé par le comité de politique fiscale puis par le Ministre des Finances avant d'être publié en annexe de la loi de finances. Ce rapport présente :

- Dans une première partie, le régime général de chaque impôt et le SFR retenu, conformément au rapport intermédiaire « législation ». La matrice des mesures dérogatoires est généralement rendue disponible en annexe du document.
- Dans une seconde partie, la méthodologie, notamment la méthode et le périmètre d'évaluation retenus, conformément au rapport intermédiaire « évaluation budgétaire ».
- Dans une troisième partie, l'estimation chiffrée des DF avec des regroupements possibles selon l'intérêt de l'analyse. Pour faciliter l'interprétation des résultats, ces derniers peuvent être exprimés en pourcentage du PIB et des recettes fiscales.
- En annexe, la matrice complète qui comprend : (i) le recensement de toutes les mesures dérogatoires identifiées ; (ii) le classement de chacune de ces mesures en DF ou NDF ; (iii) l'évaluation chiffrée de chaque mesure identifiée comme une DF retenue dans le périmètre d'évaluation.

Bibliographie

- Altshuler, R. and R.D. Dietz (2011). "Reconsidering tax expenditure estimation", *National Tax Journal*, 64 (2, Part 2), p. 459–490.
- Altshuler, R. and R.D. Dietz (2008). "Tax expenditure estimation and reporting: A critical review", *NBER Working Paper 14263*, National Bureau of Economic Research.
- Bratic, V. (2006). "Tax Expenditures: A Theoretical Review", *Financial Theory and Practice,* 30 (2) p. 113 – 127.
- Brooks, N. (2016). "Policy Forum: The Case Against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures", C*anadian tax journal*, 64:1, pp. 65 – 133.
- Burman, L.E. and M. Phaup (2011). "Tax expenditures, the size and efficiency of government, implications for budget reform", *NBER working paper* 17268, National Bureau of Economic Research.
- Burman, L.E. (2003). "Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?", *National Tax Journal,* 56 (3) p. 613 – 627.
- Caldeira, E., Geourjon, A-M., and Rota-Graziosi, G. (2017). "La fiscalisation de l'aide publique au développement : enjeux pour l'efficacité économique des pays receveurs et la crédibilité politique des donneurs", (also in English : The paradox of tax exemptions of Official Development Assistance in developing countries), Ferdi Note brève B172, décembre.
- CIAT (2011). *The Best Practices Manual for Measuring Tax Expenditures*.
- Department of finance, Canada (2016). *Report on Federal Tax Expenditures. Concepts, Estimates and Evaluations*.
- European Union (2014). *Tax Expenditures in direct taxation in EU Member States*, European Economy, Publications occasionnelles 207.
- FISCALIS Tax Gap Project Group (2016). *The concept of Tax Gap - Report on VAT Gap Estimations*, European Commission.
- Gemmell, N. and J. Hasseldine (2012). **"**The Tax Gap: a methodological Review"**,** *working paper 09*, University of Wellington, Victoria Business School.
- Geourjon, A-M. and G. Rota-Graziosi (2014). "L'illusion des dépenses fiscales en Afrique", *Ferdi, policy brief B96.*
- HM Revenue & Customs (2018). *Measuring tax gaps 2018 edition - Tax gap estimates for 2016-17*, UK government.
- Hutton, E. (2017). "The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation", *Technical notes and manuals*, International Monetary Fund.
- IMF (2017). "Fiscal Policy: How to Establish a Tax Policy Unit", *How To – Notes*, Fiscal affairs department, International Monetary Fund.
- IMF (2007). *The Fiscal Transparency Code*. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington.
- ITD (2005). First Global International Tax Dialogue (ITD) Conference, Rome, March 2005.
- ITD (2006). Tax treatment of donor-financed projects.
- Kassim, L and M. Mansour (2018). Evaluation of Tax Expenditures Reporting in Developing Countries, non publié.

- Keen, M (2013). "Anatomy of VAT", *IMF working paper 13/111*, Fiscal Affairs Department, international Monetary Fund.
- Kleinbard, D.E. (2008). "A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis", *Joint Committee on Taxation*.
- Myles, G., Hashimzade, N., Heady, C., Oats, L., Scharf, K. and H. Yousefi (2014). "The definition, measurement, and evaluation of tax expenditures and tax reliefs", *Technical Paper*, Tax Administration Research Centre, National Audit Office.
- OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries,* Paris: OECD.
- OECD (2004). *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures.*
- Polackova, H.B., Valenduc, M.A.C., and Z.L. Swift (2004). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies,* Washington D.C., The World Bank.
- Redonda, A. (2016). "Tax Expenditures and Sustainability. An Overview", *Council on Economic Policies,* Discussion note 2016/3.
- Surrey, S.S. (1976). "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974", *Boston College Law Review,* 17 (5) p. 679 – 737.
- TAXUD (2012). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member State, Report*, European Commission.
- United Nations (2015). *Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development*, United Nations.
- Villela, l., A. Lemgruber and M. Jorratt (2010). "Tax Expenditure Budgets, Concepts and Challenges for Implementation", *IDB Working Paper Series* No. IDB-WP-131.
- Wales C.J. and C. P. Wales (2012). "Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report", Oxford University Centre for Business Taxation.

Annexes

I. Les biens concernés par l'Accord de Florence et le Protocole de Nairobi

A. L'Accord de Florence

A. Livres, publications et documents :

(i) Livres imprimés.

(ii) Journaux et périodiques.

(iii) Livres et documents obtenus par des procédés de polycopie autres que l'impression.

(iv) Documents officiels, parlementaires et administratifs publiés dans leur pays d'origine.

(v) Affiches de propagande touristique et publications touristiques (brochures, guides, horaires, dépliants et publications similaires) illustrées ou non, y compris celles qui sont éditées par des entreprises privées, invitant le public à effectuer des voyages en dehors du pays d'importation.

(vi) Publications invitant à faire des études à l'étranger.

(vii) Manuscrits et documents dactylographiés.

(viii) Catalogues de livres et de publications mis en vente par une maison d'édition ou par un libraire établis en dehors du pays d'importation.

(ix) Catalogues de films, d'enregistrements ou de tout autre matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel, édités par ou pour le compte de l'Organisation des Nations Unies ou l'une de ses institutions spécialisées.

(x) Musique manuscrite, imprimée ou reproduite par des procédés de polycopie autres que l'impression.

(xi) Cartes géographiques, hydrographiques ou célestes.

(xii) Plans et dessins d'architecture, ou de caractère industriel ou technique, et leurs reproductions, destinées à l'étude dans les établissements scientifiques ou d'enseignement agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise.

Les exonérations prévues dans la présente annexe A ne s'appliqueront pas aux objets suivants :

a. Articles de papeterie ;

b. Livres, publications et documents (à l'exception des catalogues ainsi que des affiches et des publications touristiques visés ci-dessus), publiés essentiellement à des fins de propagande commerciale par une entreprise commerciale privée ou pour son compte ;

c. Journaux et périodiques dans lesquels la publicité excède 70% de la surface ;

d. Tous autres objets (à l'exception des catalogues visés ci-dessus) dans lesquels la publicité excède 25% de la surface. Dans le cas des publications et affiches de propagande touristique, ce pourcentage ne concerne que la publicité commerciale privée.

B. Œuvres d'art et objets de collection de caractère éducatif, scientifique ou culturel :

(i) Peintures et dessins, y compris les copies, entièrement exécutés à la main, à l'exclusion des objets manufacturés décorés.

(ii) Lithographies, gravures et estampes, signées et numérotées par l'artiste, et obtenues au moyen de pierres lithographiques, planches ou autres surfaces gravées, entièrement exécutées à la main.

(iii) Œuvres originales de la sculpture ou de l'art statuaire, en ronde bosse, en relief ou in intaglio, à l'exclusion des reproductions en série et des œuvres artisanales de caractère commercial.

(iv) Objets de collections et objets d'art destinés aux musées, galeries et autres établissements publics agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, sous réserve qu'ils ne puissent être vendus.

(v) Collections et objets de collection intéressant les sciences, et notamment l'anatomie, la zoologie, la botanique, la minéralogie, la paléontologie, l'archéologie et l'ethnographie, non destinés à des fins commerciales.

(vi) Objets anciens ayant plus de cent années d'âge.

C. Matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel :

(i) Films, films fixes, microfilms et diapositives de caractère éducatif, scientifique ou culturel importés par des organisations (y compris, au gré du pays d'importation, les organismes de radiodiffusion) agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, et destinés exclusivement à être utilisés par ces organisations ou par toute autre institution ou association publique ou privée, de caractère éducatif, scientifique ou culturel, également agréée par les autorités susmentionnées.

(ii) Films d'actualités (comportant ou non le son) représentant des événements ayant un caractère d'actualité à l'époque de l'importation, et importés, aux fins de reproduction, soit sous forme de négatifs, impressionnés et développés, soit sous forme de positifs, exposés et développés, la franchise pouvant être limitée à deux copies par sujet. Les films d'actualités ne bénéficient de ce régime que s'ils sont importés par des organisations (y compris, au gré du pays d'importation, les organismes de radiodiffusion) agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour les recevoir en franchise.

(iii) Enregistrements sonores de caractère éducatif, scientifique ou culturel destinés exclusivement à des institutions (y compris, au gré du pays d'importation, les organismes de radiodiffusion) ou

associations publiques ou privées de caractère éducatif, scientifique ou culturel agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ce matériel en franchise.

(iv) Films, films fixes, microfilms et enregistrements sonores de caractère éducatif, scientifique ou culturel produits par l'Organisation des Nations Unies ou l'une de ses institutions spécialisées.

(v) Modèles, maquettes et tableaux muraux destinés exclusivement à la démonstration et à l'enseignement dans des établissements de caractère éducatif, scientifique ou culturel, publics ou privés, agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ce matériel en franchise.

D. Instruments et appareils scientifiques :

Instruments et appareils scientifiques destinés exclusivement à l'enseignement ou à la recherche scientifique pure, sous réserve :

a. Que les instruments ou appareils scientifiques en question soient destinés à des établissements scientifiques ou d'enseignement, publics ou privés, agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, ces derniers devant être utilisés sous le contrôle et la responsabilité de ces établissements ;

b. Que des instruments ou appareils de valeur scientifique équivalente ne soient pas présentement fabriqués dans le pays d'importation.

E. Objets destinés aux aveugles :

Livres, publications et documents de toutes sortes en relief pour aveugles. Autres objets spécialement conçus pour le développement éducatif, scientifique ou culturel des aveugles, importés directement par des institutions d'aveugles ou par des organisations de secours aux aveugles agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise.

B. Le Protocole de Nairobi

A. Livres, publications et documents :

(i) Livres imprimés, quelle que soit la langue dans laquelle ils sont imprimés et quelle que soit l'importance des illustrations qu'ils contiennent, y compris :

a. Les éditions de luxe ;

b. Les livres imprimés à l'étranger d'après le manuscrit d'un auteur résidant dans le pays d'importation ;

c. Les albums à dessiner ou à colorier destinés aux enfants ;

d. Les livres d'exercices (livres-cahiers) destinés aux écoliers qui, outre un texte imprimé, comportent des blancs que ceux-ci doivent remplir ;

e. Les recueils de problèmes de mots croisés contenant un texte imprimé ;

f. Les illustrations isolées et pages imprimées sous forme de feuillets isolés ou brochés, et les épreuves sur papier ou sur film, destinés à la production de livres.

(ii) Documents ou rapports imprimés à caractère non commercial.

(iii) Microreproduction des objets visés aux alinéas (i) et (ii) de la présente annexe, ainsi que les microreproductions des objets visés aux alinéas (i) à (vi) de l'annexe A à l'Accord.

(iv) Catalogues de films, d'enregistrements ou de tout autre matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel.

(v) Cartes intéressant des domaines scientifiques tels que la géologie, la zoologie, la botanique, la minéralogie, la paléontologie, l'archéologie, l'ethnologie, la météorologie, la climatologie et la géophysique, ainsi que les diagrammes météorologiques et géophysiques.

(vi) Plans et dessins d'architecture, ou de caractère industriel ou technique, et leurs reproductions.

(vii) Matériel publicitaire d'information bibliographique destiné à être distribué gratuitement.

B. Œuvres d'art et objets de collection, de caractère éducatif, scientifique ou culturel :

(i) Peintures et dessins, quelle que soit la nature des matières sur lesquelles ils sont entièrement exécutés à la main, y compris les copies exécutées à la main, à l'exclusion des objets manufacturés décorés.

(ii) Œuvres d'art originales de céramique et de mosaïque sur bois.

(iii) Objets de collections et objets d'art destinés aux musées, galeries et autres établissements agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, sous réserve qu'ils ne puissent être vendus.

C.1. Matériel visuel et auditif :

(i) Films (1), films fixes, microreproductions et diapositives.

(ii) Enregistrements sonores.

(iii) Modèles, maquettes et tableaux muraux de caractère éducatif, scientifique et culturel à l'exclusion des maquettes jouets.

(iv) Autre matériel visuel et auditif, tel que :

a. Bandes vidéo, films en kinescope, vidéo-disques, vidéogrammes et autres formes d'enregistrement du son et de l'image ;

b. Microcartes, microfiches et supports magnétiques ou autres utilisés par les services d'information et de documentation par ordinateur ;

c. Matériel d'enseignement programmé, parfois sous la forme de présentoirs, accompagné de matériel imprimé correspondant, y compris le matériel sous forme de vidéo-cassettes et d'audio-cassettes ;

d. Diacopies, y compris celles destinées à la projection directe ou à la lecture sur appareil optique ;

e. Hologrammes pour projection par laser ;

f. Maquettes ou modèles visuels réduits de concepts abstraits tels que structures moléculaires ou formules mathématiques ;

g. Jeux multimedia ;

h. Matériels de propagande touristique, y compris ceux qui sont produits par des entreprises privées, invitant le public à effectuer des voyages en dehors du pays d'importation.

Les exonérations prévues dans la présente annexe C.1 ne s'appliqueront pas aux objets suivants :

a. Supports vierges de microreproductions et supports vierges d'enregistrements visuels et auditifs ainsi que leurs emballages spécifiques, tels que cassettes, cartouches, bobines ;

b. Enregistrements visuels et auditifs, à l'exclusion des matériels de propagande touristique visés à l'alinéa (iv) sous h, produits essentiellement à des fins de propagande commerciale par une entreprise commerciale privée ou pour son compte ;

c. Enregistrements visuels et auditifs dans lesquels la publicité excède 25% de la durée. Dans le cas des matériels de propagande touristique visés à l'alinéa (iv) sous h, ce pourcentage ne concerne que la publicité commerciale privée.

(1) L'importation en franchise de films cinématographiques exposés et développés à des fins de projection ou de vente commerciale publiques peut être limitée aux négatifs, étant entendu que cette limitation ne s'applique pas aux films (y compris les films d'actualités) qui sont admis en franchise aux termes des dispositions de l'annexe C.2 au présent Protocole.

C.2. Matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel :

Sous réserve qu'il soit importé par des organisations (y compris, au gré du pays d'importation, les organismes de radiodiffusion et de télévision) ou par toute autre institution ou association publique ou privée, agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour le recevoir en franchise, ou qu'il soit produit par l'Organisation des Nations Unies ou l'une de ses institutions spécialisées, matériel visuel et auditif de caractère éducatif, scientifique ou culturel, tel que :

(i) Films, films fixes, microfilms et diapositives.

(ii) Films d'actualités (comportant ou non le son), représentant des événements ayant un caractère d'actualité à l'époque de l'importation, et importés, aux fins de reproduction, soit sous forme de négatifs, impressionnés et développés, soit sous forme de positifs, exposés et développés, la franchise pouvant être limitée à deux copies par sujet.

(iii) Films d'archives (comportant ou non le son) destinés à accompagner des films d'actualités.

(iv) Films récréatifs convenant particulièrement aux enfants et aux jeunes.

(v) Enregistrements sonores.

(vi) Bandes vidéo, films en kinescope, vidéo-disques, vidéogrammes et autres formes d'enregistrement du son et de l'image.

(vii) Microcartes, microfiches et supports magnétiques ou autres utilisés par le service d'information et de documentation par ordinateur.

(viii) Matériel d'enseignement programmé, parfois sous la forme de présentoirs, accompagné de matériel imprimé correspondant, y compris le matériel sous forme de vidéo-cassettes et d'audio-cassettes.

(ix) Diacopies, y compris celles destinées à la projection directe ou à la lecture sur appareil optique.

(x) Hologrammes pour projection par laser.

(xi) Maquettes ou modèles visuels réduits de concepts abstraits tels que structures moléculaires ou formules mathématiques.

(xii) Jeux multimedia.

D. Instruments et appareils scientifiques :

(i) Instruments et appareils scientifiques sous réserve :

a. Qu'ils soient destinés à des établissements scientifiques ou d'enseignement publics ou privés, agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, ces derniers devant être utilisés à des fins non commerciales sous le contrôleet la responsabilité de ces établissements ;

b. Que des instruments ou appareils de valeur scientifique équivalente ne soient pas présentement fabriqués dans le pays d'importation.

(ii) Pièces de rechange, éléments ou accessoires spécifiques s'adaptant aux instruments ou appareils scientifiques, pour autant que ces pièces de rechange, éléments ou accessoires soient importés en même temps que ces instruments ou appareils ou, s'ils sont importés ultérieurement, qu'ils soient reconnaissables comme étant destinés à des instruments ou appareils admis précédemment en franchise ou susceptibles de bénéficier de la franchise.

(iii) Outils à utiliser pour l'entretien, le contrôle, le calibrage ou la réparation des instruments scientifiques, à condition que ces outils soient importés en même temps que ces instruments et appareils ou, s'ils sont importés ultérieurement, qu'ils soient reconnaissables comme étant destinés à des instruments ou appareils admis précédemment en franchise ou susceptibles de bénéficier de

la franchise et pour autant, en outre, que des outils de valeur scientifique équivalente ne soient pas fabriqués dans le pays d'importation.

E. Objets destinés aux aveugles et aux autres personnes handicapées :

Tous objets spécialement conçus pour la promotion éducative, scientifique ou culturelle des aveugles, importés directement par des institutions ou organisations d'éducation des aveugles ou d'assistance aux aveugles agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, y compris :

a. Les livres parlants (disques, cassettes et autres reproductions sonores) et les livres en gros caractères ;

b. Les électrophones et lecteurs à cassettes spécialement conçus ou adaptés pour les besoins des aveugles et autres handicapés et nécessaires pour écouter les livres parlants ;

c. Les appareils qui permettent aux aveugles et aux amblyopes de lire les textes imprimés normaux, par exemple, les machines à lire électroniques, les appareils télé-agrandisseurs et les auxiliaires optiques ;

d. L'équipement destiné à la production mécanisée ou automatisée de matériel en braille et d'enregistrements, par exemple les poinçonneuses et les machines électroniques à transcrire et à imprimer le braille et les terminaux d'ordinateurs avec dispositifs d'affichage en braille ;

e. Le papier braille, les bandes magnétiques et les cassettes destinés à la fabrication de livres en braille et de livres parlants ;

f. Les auxiliaires destinés à favoriser la mobilité des aveugles, par exemple les appareils électroniques d'orientation et de détection des obstacles et les cannes blanches ;

g. Les auxiliaires techniques pour l'éducation, la réadaptation et la formation professionnelle ainsi que pour l'emploi des aveugles, par exemple les montres braille, les machines à écrire braille, les auxiliaires pédagogiques, les appareils spécifiquement conçus à l'usage des aveugles.

(ii) Tous objets spécialement conçus pour l'éducation, l'emploi et la promotion sociale des autres personnes physiquement ou mentalement handicapées, importés directement par des institutions ou organisations d'éducation de ces personnes ou d'assistance à ces personnes agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, sous réserve que des objets équivalents ne soient pas présentement fabriqués dans le pays d'importation.

F. Matériels sportifs :

Matériels sportifs destinés exclusivement à des associations ou groupements de sportifs amateurs agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, sous réserve que des matériels équivalents ne soient pas présentement fabriqués dans le pays d'importation.

G. Instruments de musique et autres équipements musicaux :

Instruments de musique et autres équipements musicaux destinés exclusivement à des institutions culturelles ou à des écoles de musique agréées par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, sous réserve que des instruments et autres équipements équivalents ne soient pas présentement fabriqués dans le pays d'importation.

H. Matières et machines servant à la fabrication des livres, publications et documents :

(i) Matières servant à la fabrication des livres, publications et documents (pâte à papier, papier de réemploi, papier journal et autres papiers servant à l'impression, encres d'imprimerie, colles, etc.).

(ii) Machines à traiter la pâte à papier et le papier ; machines pour l'impression et la reliure sous réserve que des machines de valeur technique équivalente ne soient pas présentement fabriquées dans le pays d'importation.

II. Un exemple de questionnaire servant à la collecte des données

Textes juridiques

1. Liste de tous les textes juridiques nécessaires au recensement des dépenses fiscales (code général des impôts, lois de finances, code des douanes, tarif douanier, code des investissements, code minier, code pétrolier, code gazier, conventions fiscales, conventions d'établissement, décrets d'application, arrêtés, circulaires, etc.).

Recettes fiscales

1. Montant des recettes fiscales détaillées par impôt (faisant apparaître au moins l'IRPP, l'IRCM, l'IS, l'IMF, les DD, les DA et la TVA) sur les dernières années.

Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

1. Pour chaque contribuable (anonymisé), le revenu imposable, le nombre de personnes à charge, les différents éléments de réductions de la base de taxation (une colonne par élément), l'impôt dû et l'impôt payé, sous format Excel (cf. modèle ci-dessous).

Contribuable	Revenus imposables avant abattements divers	Nombre de personnes à charge	Mesure 1 réduction de la base	Mesure 2 réduction de la base	Mesure réduction de la base	IR dû	IR payé
AAAA							
BBBB							
…							

Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM)

1. Montant des revenus exonérés par mesures recensées, sous format Excel.
2. Pour chaque entreprise gérée par la DGE et la DPME et ayant versée un IRCM, montants des revenus soumis à l'IRCM (assiettes), l'impôt versé et surtout la référence des dispositions fiscales dérogatoires dont bénéficie l'entreprise, sous format Excel (cf. modèle ci-dessous).

Identifiant fiscal	Nom de l'entreprise	Revenus soumis à l'IRCM	Taux d'IRCM	IRCM payé	Mesures fiscales dérogatoires
147321	AAAA				Aucune
432790	BBBB				Code pétrolier
…	…				…

Impôt sur les sociétés (IS) et Impôt minimum forfaitaire (IMF)

3. Pour chacune des entreprises gérées par la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et par la Direction des Petites et Moyennes Entreprises (DPME), les informations sur son immatriculation, son secteur d'activité, sa date de création, son chiffre d'affaires (CA), l'IMF,

le bénéfice imposable, l'IS, les éventuels avantages et surtout la référence des dispositions fiscales dérogatoires dont bénéficie l'entreprise, sous format Excel (cf. modèle ci-dessous).

Identifiant fiscal	Nom de l'entreprise	Secteur d'activité	Date de création	CA	Impôt minimum payé	Bénéfice imposable	IS payé	Mesures fiscales dérogatoires
245637	AAAA							Aucune
125674	BBBB							Code des investissements
544562	CCCC							Convention d'établissement
…	…			…		…	…	…

Droits d'accises (DA) sur la production locale

4. Pour chaque entreprise gérée par la DGE et la DPME et vendant un bien supportant des DA, l'identifiant fiscal, l'assiette, le taux, les montants payés et la référence des dispositions fiscales dérogatoires dont bénéficie l'entreprise, sous format Excel (cf. tableau ci-dessous).

Identifiant fiscal	Nom de l'entreprise	Produits soumis à accise	Assiette	Taux	DA payés	Mesures fiscales dérogatoires
245637	AAAA					Aucune
125674	BBBB					CGI
544562	CCCC					CGI
…	…			…		…

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

5. Liste de tous les services ou directions prélevant la TVA.

6. Recettes collectées par ces services sur les dernières années.

7. Données de base sur la TVA en combinant les données de tous les services susmentionnés, sous format Excel (cf. modèle ci-dessous).

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Recettes brutes domestiques						
Recettes brutes douanes						
Total Recettes brutes						
Remboursements de TVA						
Recettes nettes de TVA						
Crédits de TVA non remboursés						

8. Pour chaque entreprise gérée par la DGE et la DPME, les informations sur son immatriculation, son secteur d'activité, la TVA collectée, la TVA reversée à l'État et surtout la référence des dispositions fiscales dérogatoires dont bénéficie l'entreprise, sous format Excel (cf. modèle de fichier ci-dessous).

Identifiant fiscal	Nom de l'entreprise	Secteur d'activité	CA	CA à l'exportation	CA local taxé	CA local exonéré	TVA collectée	TVA reversée	Mesures fiscales dérogatoires
245637	AAAA								Aucune
125674	BBBB								Code minier
544562	CCCC								CGI
…	…		…					…	…

Direction Générale des Douanes (DGD)

9. Liste des codes régimes et des codes additionnels utilisés dans SYDONIA avec leurs libellés.

10. Pour les mises à la consommation directe et indirecte de chaque entreprise recensée dans SYDONIA, les informations sur son immatriculation, son secteur d'activité et ses opérations d'importations (valeur en douane, régime d'importation, droits et taxes collectés…), sous format Excel (cf. modèle ci-dessous –extraction SYDONIA et fichier tarif).

Identifiant fiscal	Nom de l'entreprise	Code SH	Taux des DD	Taux des DA	Taux de TVA	Taux autre taxe 1	Taux autre taxe 2	code régime	code additionnel	valeur en douane	Total des droits et taxes liquidés	DD perçus	DA perçus	TVA perçue	Autre taxe 1 perçue	Autre taxe 2 perçue
245637	AAAA	…	…			…		…	…	…	…	…			…	…
125674	BBBB	…	…			…		…	…	…	…	…			…	…
…	…	…	…			…		…	…	…	…	…			…	…

11. Valeur des enlèvements directs par entreprises et codes SH.

Créée en 2003, la **Fondation pour les études et recherches sur le développement international** vise à favoriser la compréhension du développement économique international et des politiques qui l'influencent.

Contact
www.ferdi.fr
contact@ferdi.fr
+33 (0)4 73 17 75 30