

PRESSION, STRUCTURE FISCALE ET NIVEAU DE DEVELOPPEMENT

**Jean-Yves MOISSERON
(ORSTOM/DIAL)**

Cette étude a pour ambition d'analyser les rapports entre le niveau de développement et la pression fiscale d'une part et la structure des taxes et impôts d'autre part. Le développement économique s'accompagne-t-il de transformations sensibles de la structure de la fiscalité ? Observe-t-on des modifications continues de la part de la richesse nationale consacrée au financement des dépenses publiques à mesure qu'une économie se développe ? Comment la part des taxes sur le commerce extérieur évolue-t-elle avec le niveau de développement ? Voici quelques unes des questions auxquelles nous allons essayer de donner une réponse. Pour y parvenir nous avons sélectionné un échantillon de 90 pays environ et analysé leur structure fiscale en 1990¹. Bien que le choix des pays et de l'année soit surtout motivé par l'accessibilité des données, nous avons eu soin de choisir un échantillon qui s'étend des pays les plus pauvres (pour autant que les données fiscales soient disponibles) aux pays les plus riches. La méthode utilisée est principalement synchronique ce qui ne va pas sans poser un certain nombre de problèmes méthodologiques qu'il faut garder à l'esprit. L'étude croise les éléments relatifs à la structure de la fiscalité avec le niveau de développement et en déduit des résultats qui

1. Listes des pays : Australie, Autriche, Belgique, Belize, Bhutan, Bolivie, Botswana, Brésil, Cameroun, Tchad, Chili, Costa Rica, Cote d'Ivoire, Chypre, Danemark, République Dominicaine, Equateur, Salvador, Fiji, Finlande, France, Gabon, Gambie, RFA, Grèce, Guinée, Island, Inde, Indonésie, Irlande, Israël, Italie, Japon, Jordan, Kenya, Luxembourg, Madagascar, Malawi, Malaysia, Malta, Maurice, Mexique, Maroc, Namibie, Népal, Hollande, Nouvelle Zélande, Nicaragua, Norvège, Pakistan, Panama, Papoue N.Guin, Paraguay, Pérou, Philippines, Portugal, Rwanda, Sierra Leone, Afrique du sud, Espagne, Sri Lanka, Swaziland, Suède, Tonga, Tunisie, Turquie, Royaume Uni, Etats Unis, Uruguay, Venezuela, Zaïre, Zimbabwe.

doivent être considérés avec prudence. Observer une corrélation positive entre la pression fiscale et le PIB par tête en 1990, ne permet pas d'inférer une causalité atemporelle entre les deux variables. Parmi les limites que l'on pourra adresser à cette étude, il y a naturellement le fait qu'elle se consacre quasi exclusivement à la variable niveau de développement, considérée comme variable explicative. Fait aggravant, le niveau de développement n'est appréhendé sauf exception que par le PIB par habitant, ce qui est loin de fournir un critère suffisant.

Notre ambition est en somme de vérifier si le niveau de développement est un bon « explicateur » de la structure des systèmes fiscaux². Nous étudierons successivement la pression fiscale, entendue comme le rapport entre les recettes fiscales y compris les cotisations sociales et le PIB, la structure des recettes fiscales décomposées entre les taxes sur les échanges internationaux (TEI), les taxes intérieures sur les biens et services (TIBS) et les impôts sur les revenus et sur les sociétés (IR/IS). Les données traitées étant quantitativement importantes, nous userons d'équations de régression assez nombreuses dont nous tenterons d'atténuer le caractère abstrait par quelques graphiques.

1. Les éléments explicatifs du niveau de pression fiscale

1.1. Niveau de développement

De nombreuses études³ ont considéré que le niveau de développement économique était l'une des variables les plus explicatives du taux de pression fiscale, mesuré par la part des recettes fiscales sur le PIB de l'année. Cette évidence empirique confirme l'idée simple selon laquelle, plus un pays est riche et plus il peut consacrer une part de sa richesse à la fiscalité. Avec le développement s'accroissent non seulement les besoins en infrastructures mais aussi les systèmes de protection sociale. S'ajoutent ainsi aux impôts des cotisations sociales qui atteignent dans certains pays développés et notamment la France une part importante des prélèvements obligatoires. C'est ce que montre le tableau suivant tiré de N.H. STERN⁴. On remarque qu'il existe grossièrement trois niveaux de pression fiscale. Autour de 15% pour les pays les plus pauvres, le double pour les pays les plus riches et un peu moins de 20% pour les trois groupes intermédiaires.

2. Si notre étude se concentre sur la liaison bivariable : pression fiscale et niveau de développement, nous intégrerons dans certains cas d'autres variables.

3. Voir notamment l'étude complète de V.TANZI (1987), « Quantitative Characteristics of the Tax Systems of developing Countries », in Newbery D.G.M. et STERN N.H.(Eds), *The Theory of Taxation for Developing Countries*, New York, Oxford University Press.

4. STERN N. H. (1991), *Le rôle de l'Etat dans le développement économique*, Conférences Walras-Pareto, Edition Payot, Lausanne.

Pression, structure fiscale et niveau de développement

Tableau 1
Taux de pression fiscale selon le niveau de revenu (en % du PIB)

Tranche de revenu	PNB moyen par hab.	Pression fiscale	Impôts sur le revenu et les bénéfiques	Taxes intérieures sur les biens et services	Taxes sur les échanges internationaux	Cotisations sociales	Autres
< 360	239	14,02	3,46	4,55	5,30	0,21	0,49
360-749	517	19,66	5,74	4,74	7,58	0,79	0,72
750-1.619	1.127	18,62	5,98	6,06	4,64	0,78	1,15
1.620-6.000	2.996	19,79	6,81	5,41	3,12	3,34	1,30
> 6.000	13.477	31,21	10,96	9,43	0,72	8,90	1,21

Source : N.H. STERN, 1989, *op. cit.*

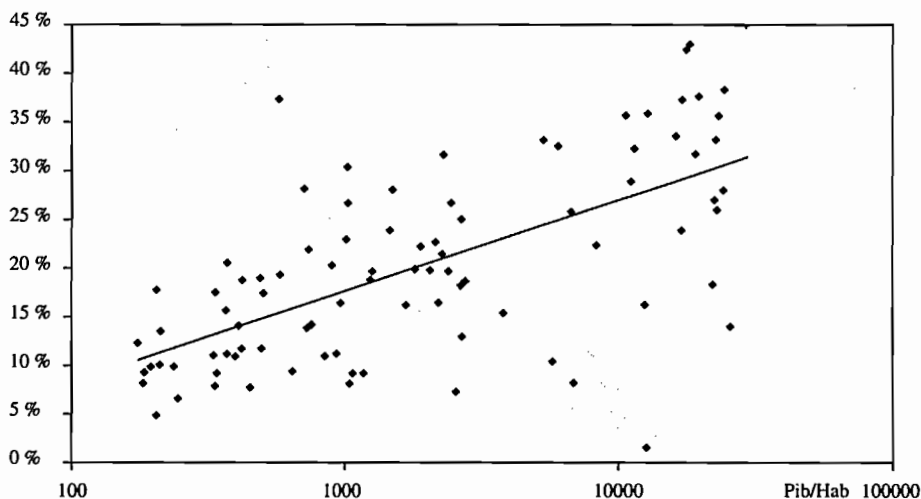
Comme nous aurons l'occasion de le montrer, de tels tableaux qui ne font apparaître que la moyenne par classe de pays lissent les résultats. C'est pourquoi nous auront davantage recours à des régressions sur des données individuelles qui indiquent également la dispersion.

La figure n°1 croise la pression fiscale et le Pib par habitant. Elle montre que la corrélation observée sur l'ensemble de l'échantillon est assez faible. Sur ces données, on observe une dispersion assez grande autour de la droite d'ajustement (cf. équation n°1, supra). Le coefficient de détermination de 0,41 indique que le niveau de développement n'explique que 40% de la variance de la pression fiscale. Ces résultats sont néanmoins meilleurs que ceux qu'a obtenu V.Tanzi dans une régression sur un autre échantillon dans les années 1980⁵.

5. V.TANZI (1987), *id.* L'auteur a obtenu la droite suivante sur 86 pays pour des données datant du début des années 80 : $PF = 3.37 \log(\text{Pib}/\text{hab.}) - 4.85$ avec un coefficient de détermination de 0,264

Figure 1

Pression fiscale en fonction du niveau de développement



Sources : *Gouvernement Finance Statistic Yearbook, 1994*, FMI.

Il est cependant possible d'améliorer le résultat. Dans notre échantillon, certains pays ont des caractéristiques particulières qui induisent une pression fiscale sous-évaluée. Il s'agit des petits pays gros producteurs de pétrole dont les exportations de pétrole sont supérieures au Pib (Barheïn, Oman, Kowait), de pays dont le taux d'ouverture est supérieur à 3 (Singapour). Ces pays se caractérisent également par le fait que les recettes fiscales sont inférieures à la moitié des recettes de l'Etat, ce qui signifie que la pression fiscale n'a plus grand sens. Cette remarque est valable pour l'Iran que nous excluons donc de l'échantillon ainsi qu'un pays « aberrant », le Lesotho, qui d'après nos calculs aurait un taux de pression fiscale « pure », à savoir sans les cotisations sociales, le plus élevé au monde. Ce résultat provient probablement d'une sous-estimation du Pib du Lesotho dans les statistiques internationales. En enlevant ces 6 pays de notre échantillon de base, on obtient une meilleure régression qui confirme l'hypothèse d'une relation entre la pression fiscale et le niveau de développement. Comme l'indique le tableau suivant (équation n°5), on obtient pour cet échantillon, un coefficient de détermination plus élevé et des coefficients de Students supérieurs. Le coefficient de corrélation, dans ce cas précis est de 0.78.

Le tableau précédent résume les équations de régression que nous avons obtenues dans l'échantillon de base et dans l'échantillon réduit. Les nombres

Pression, structure fiscale et niveau de développement

entre parenthèses sous les coefficients des équations sont les coefficients de Student. Une étoile (resp.deux) signifie que le coefficient est significatif à 5% (resp.1%).

Tableau 2

	Echantillon de base	Equations	R2
1	Pression fiscale en fonction du Pib/hab	PF = 0,041Ln(Pib/h.) - 0,108 (7,97)** (2,73)**	0,41
2	Pression fiscale « pure » ⁶ en fonction du Pib/hab	PF = 0,022Ln(Pib/h.) + 0,00 (4,80)** (0,15)	0,20
3	Pression fiscale totale ⁷ en fonction du Pib/hab	PF = 0,052Ln(Pib/h.) - 0,178 (9,52)** (4,24)**	0,50
4	Pression fiscale totale « pure » en fonction du Pib/hab	PF = 0,033Ln(Pib/h.) - 0,064 (6,73)** (1,69)	0,34
	Echantillon réduit		
5	Pression fiscale en fonction du Pib/hab	PF = 0,047Ln(Pib/h.) - 0,151 (11,37)** (4,73)**	0,61
6	Pression fiscale en fonction du Pib/hab en PPA	PF = 0,069Ln(Pib/h.) - 0,336 (9,94)** (6,04)**	0,58
7	Pression fiscale « pure » en fonction du Pib/hab	PF = 0,027Ln(Pib/h.) - 0,028 (6,86)** (0,94)	0,36
8	Pression fiscale totale en fonction du Pib/hab	PF = 0,059Ln(Pib/h.) - 0,227 (13,95)** (6,29)**	0,70
9	Pression fiscale totale « pure » en fonction du Pib/hab	PF = 0,039Ln(Pib/h.) - 0,104 (9,56)** (3,31)**	0,52

Calculé à partir de Government Finance Statistic Yearbook, 1994, FMI.

Comme nous le montrerons, les cotisations sociales sont corrélées avec les niveaux de développement, c'est pourquoi, nous avons régressé la pression fiscale « pure », c'est à dire sans les cotisations sociales (équation n°4). La corrélation reste alors positive et significative mais avec une plus grande

6. Par pression fiscale « pure », nous entendons la pression fiscale de laquelle sont déduites les cotisations sociales.

7. Par pression fiscale « totale », nous désignons la pression fiscale qui inclut les recettes de l'Etat centrale et celles des entités locales.

dispersion. On obtient naturellement de meilleurs résultats pour l'échantillon réduit (équation n°7).

Un biais statistique peut être introduit dans le calcul de la pression fiscale, c'est celui de la part des recettes locales dans l'ensemble des recettes fiscales. Une pression fiscale faible peut en réalité dissimuler un niveau de décentralisation élevé. C'est pourquoi nous avons calculé la pression fiscale « totale » qui tient compte des recettes fiscales totales, du gouvernement central et des institutions locales. Les résultats obtenus confirment davantage la relation entre pression fiscale et niveau de développement (équations n°3 et 8). Dans l'échantillon réduit, 70% de la variance de la pression fiscale totale est expliquée par la variance du Pib par habitant. On obtient un coefficient de corrélation supérieur à 0,8.

Pour terminer, nous avons établi les calculs en Pib/habitant estimés en parité des pouvoirs d'achat (équation n°6). On observe une augmentation de la pente de la droite et une légère augmentation de la dispersion. La prise en compte d'un Pib par habitant en parité des pouvoirs d'achat ne modifie pas radicalement les résultats.

A la question que nous nous posons au début : la pression fiscale augmente-t-elle avec le niveau de développement, il est possible de répondre de façon positive. L'hypothèse d'une liaison nulle peut être rejetée et les coefficients de détermination indiquent que le niveau de développement est une bonne variable explicative de la pression fiscale. Les résultats s'améliorent lorsque l'on considère l'ensemble des recettes fiscales. La relation reste positive si l'on supprime l'effet des cotisations sociales. Il s'agit de voir à présent si d'autres facteurs peuvent être pris en compte.

1.2. Urbanisation, ouverture

Parmi les facteurs les plus souvent cités⁸, le **degré d'urbanisation** occupe une grande place. Beaucoup d'arguments logiques sont mobilisés en faveur de cette variable. Réunies sur un espace géographique plus réduit, les entreprises urbaines dont les activités commerciales et industrielles s'accompagnent de l'amélioration des qualifications sont plus susceptibles de s'acquitter facilement d'impôts à la complexité croissante (Impôts sur les bénéfices, TVA). L'urbanisation crée par ailleurs une demande forte pour l'amélioration des infrastructures et par conséquent un besoin d'expansion des dépenses publiques. En outre, la ville réduit considérablement la part des productions auto-consommées et se traduit donc par une marchandisation ou une monéta-

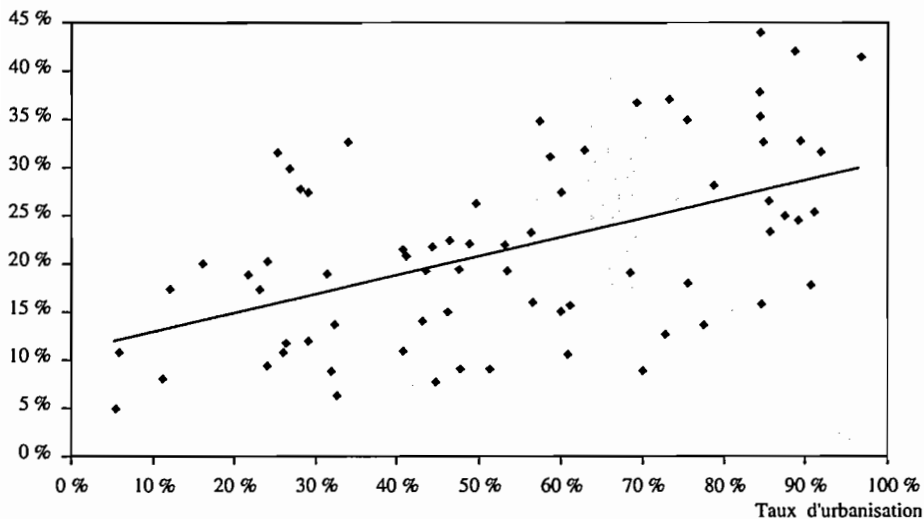
8. Voir notamment, TAIT A., GRATZ L. M. Et EICHENGREEN B.J., 1979, « International Comparison of Taxation for Selected Developing Countries », *IMF Staff Paper*, vol.26, n°1, pp.123-156. ou encore TANZI V., 1989, « The Impact of Macroeconomics Policies on the Level of Taxation and the Fiscal Balance in Developing Countries », *IMF Staff Paper*, Vol.36, n°3, pp.633-656.

Pression, structure fiscale et niveau de développement

risation des échanges. C'est enfin dans la ville que le développement économique et donc aussi la production de richesse se sont historiquement partout épanouis. Le niveau d'urbanisation étant fortement corrélé avec le niveau de développement, nous n'établirons pas de régression multiple sur ces deux variables⁹. Voyons cependant une régression simple et le nuage de points correspondant à notre échantillon.

Figure 2

Pression fiscale et taux d'urbanisation



Sources : *Gouvernement Finance Statistic Yearbook, 1994*

Le nuage de point indique que l'on observe une relation positive. La pente est significative à 1%. Le coefficient de détermination n'est cependant que de 0,27. La liaison est donc moins forte que dans les régressions précédentes.

Le **degré d'ouverture à l'économie mondiale** est un autre facteur pris en compte dans les explications quantitatives. Le poids du commerce international est décisif dans la fiscalité puisque comme nous aurons l'occasion de le montrer, une grande partie des recettes fiscales dans les pays en voie de développement est précisément assise sur le commerce extérieur. En considérant notre échantillon réduit, nous avons régressé la pression fiscale totale

9. Dans notre échantillon, nous trouvons un coefficient de corrélation de 0.8 entre le taux d'urbanisation et le Pib/hab.

(Recettes fiscales du gouvernement central plus recettes locales) en fonction du Pib/habitant et du taux d'ouverture¹⁰. On obtient l'équation suivante :

$$\begin{array}{l} \text{(Equation n°9)} \qquad \qquad \text{PFTOT} = 0.057\text{LN}(\text{PIB/hab}) + 0.043\text{LN}(\text{TXOUV}) - 0.392 \\ \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad (14.29)** \qquad \qquad \qquad (3.63)** \qquad \qquad \qquad (7.17) \end{array}$$

Par rapport à l'équation n°8, on observe une meilleure relation. Le coefficient de détermination s'élève à 0,745. Les coefficients sont significatifs à 1%.

Un autre facteur souvent mis en avant avec le taux d'urbanisation et qui a un rapport direct avec lui est le **degré de monétarisation de l'économie**. Ainsi G.CHAMBAS introduit-il le rapport masse monétaire au sens de M2 sur PIB dans une équation économétrique estimant la pression fiscale¹¹.

De nombreux facteurs structurels qui caractérisent le pays, expliquent donc sa capacité globale à lever des recettes fiscales. Certains auteurs vont jusqu'à calculer un taux de prélèvement « normal » calculé en fonction des facteurs structurels mentionnés précédemment. Ainsi peut se mesurer l'effort fiscal conçu comme la différence entre le taux normal et le taux observé. G.CHAMBAS montre que dans la période 1987-1989, le Bénin, le Burkina Faso, Maurice, le Niger, et le Nigeria ont été en dessous de leur capacité fiscale. Au contraire, la Côte d'Ivoire, le Kenya, Madagascar, le Mali, le Togo et enfin le Burundi ont fourni un effort fiscal positif. Ce concept ainsi que sa mesure doivent cependant être considérés avec la plus grande précaution car d'autres facteurs notamment institutionnels déterminent la capacité fiscale d'une économie.

1.3. Facteurs socio-économiques

Il va de soi que la qualité de l'administration fiscale, son organisation, le nombre, la formation, la qualification des fonctionnaires fiscaux jouent un rôle décisif dans la capacité contributive. Par ailleurs, la légitimité de l'Etat conditionne directement la façon dont l'impôt est perçu par les agents économiques. Si l'Etat n'apparaît que comme le lieu d'appropriation du pouvoir d'un groupe de la population, soit ethnique, soit de classe alors l'impôt sera probablement considéré comme une forme de tribut dont la légitimité serait remise en cause et dont la fonction ne serait pas le développement du bien commun. Les pratiques sociales, notamment les logiques communautaires, s'opposent très souvent à une forme d'égalité et de transparence devant l'impôt qui va de soi dans une société de droit où la notion d'Etat s'est imprimée dans les comportements sociaux. Le plus souvent la frontière entre le légal et l'illégal est rendue floue soit par la survivance de logique de distribution soit par le développement de pratiques sociales illégales faiblement condamnées par les autorités publiques.

10. A savoir, les importations plus les exportations rapportées au PIB.

11. CHAMBAS G., 1994, *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, Economica.

Pression, structure fiscale et niveau de développement

Le niveau de revenu ainsi que sa distribution peuvent également jouer un rôle important. Dans de nombreux pays, notamment en Afrique, le salaire mensuel de certaines catégories de fonctionnaires ne pourrait suffire à subvenir à leur besoin. Mais le pouvoir attaché à la fonction assure un complément de revenu et constitue à la fois une solution alternative à l'augmentation des dépenses publiques et une forme de taxation décentralisée plus ou moins aléatoire.

La faible capacité de l'Etat à faire respecter les formes légales qu'il instaure et l'acceptation implicite d'une mise en rente des pouvoirs délégués aux fonctionnaires favorisent la corruption. Il faut ajouter à ces facteurs sociaux le poids du secteur informel qui est un autre aspect de cette absence de césure nette entre le légal et l'illégal dans les pays en voie de développement. Malgré l'importance de petites activités de subsistance peu susceptibles d'être taxées avec une efficacité suffisante, la fiscalisation du haut du secteur informel est l'une des préoccupations des administrations fiscales en Amérique Latine et en Afrique Sub-Saharienne.

En relation avec tous les facteurs évoqués ici, l'attitude de l'Etat vis à vis des fraudeurs et la sévérité avec laquelle ils peuvent être condamnés, conditionnent naturellement la capacité contributive d'une économie.

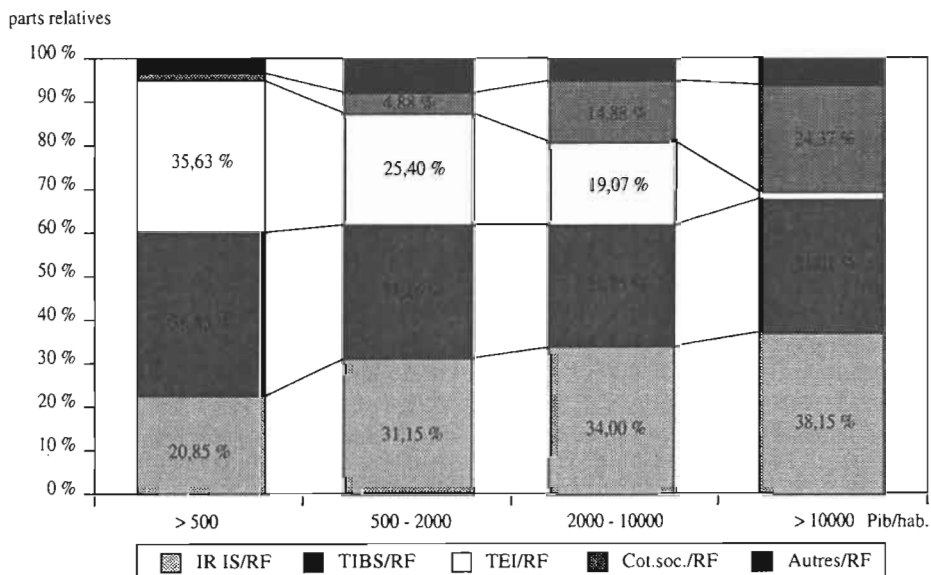
La considération des facteurs institutionnels relativise beaucoup la notion d'effort fiscal que nous avons évoquée plus haut. En effet, la part supposée de chaque facteur structurel déterminée par l'agrégation ex-post des observations ne prend pas en compte toute une série d'éléments qualitatifs qui différencient les sociétés examinées.

2. Structure fiscale et développement économique

Avec le développement économique, ce n'est pas seulement le niveau de recettes fiscales qui tend à s'élever mais se transforme également la structure des recettes. Les données du tableau n°1 (voir infra) le montrent assez clairement. Pour les pays les plus développés, les recettes fiscales assises sur le commerce extérieur tendent à ne représenter qu'une part minime du revenu fiscal. Elles n'atteignent que 0,72% du PIB pour les pays disposant d'un revenu par tête supérieur à 6000 \$US. Au contraire, la part des taxes sur le commerce extérieur représente 5,30% du PIB pour les pays à faible revenus. On observe une tendance inverse dans la part des cotisations sociales. Tandis que les pays ayant un revenu par habitant inférieur à 360\$US n'y consacrent en moyenne que 0,21% de leur PIB, la part des cotisations sociales atteint presque 9% du PIB pour les pays les plus riches.

En reprenant les données de notre échantillon en 1990 et en calculant la part de chacune des taxes dans l'ensemble des revenus fiscaux, on remarque de manière semblable une modification de la structure fiscale en fonction du PIB.

Figure 3



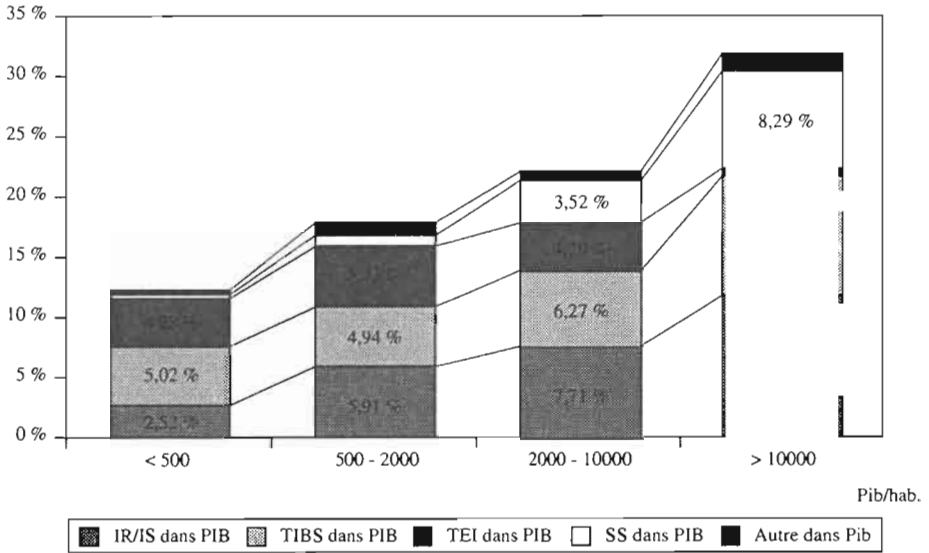
Sources : Government Finance Statistic Yearbook, 1994, FMI.

Moyenne des parts des différents impôts dans le revenu fiscal

L'observation des figures n°3 et 4 livre des résultats intéressants. Il faut toutefois le considérer avec prudence, comme d'ailleurs tous les tableaux de ce type, car ils réduisent des situations particulières très diverses à une moyenne. C'est pourquoi, il faut aussi avoir recours aux nuages de points et aux équations de régression (tableau n°3).

Figure 4

Répartition des impôts selon le niveau de développement



Sources : *Government Finance Statistic Yearbook, 1994*

Avec le niveau de développement on observe une diminution sensible des **taxes sur les échanges internationaux**. C'est l'une des observations les plus marquées et qui distingue nettement les pays en voie de développement des pays développés. Tandis que pour ces derniers, la taxation du commerce international est marginale dans l'ensemble des recettes fiscales, la fiscalité de porte représente souvent l'essentiel des ressources budgétaires pour les pays les plus pauvres.

C'est dans le groupe des pays les plus pauvres que se trouve celui dont la part de l'« extérieur » dans les recettes fiscales est la plus élevée. Il s'agit de la Guinée où les taxes sur l'extérieur atteignent 80% des recettes totales. Dans le groupe des pays les plus développés, la contribution maximum des taxes extérieures est de 10,5% et elle concerne l'Islande dont l'économie est ouverte sur l'extérieur avec un taux d'ouverture de 70%

En pourcentage du PIB, la diminution des taxes sur le commerce international est très nette. Elle passe d'un peu plus de 4% du PIB pour le groupe de pays les plus pauvres à 0,54% pour le groupe le plus riche.

FISCALITÉ, DÉVELOPPEMENT ET MONDIALISATION

Le tableau suivant présente les équations de régression entre la part de chaque impôts dans le revenu fiscal et le niveau de développement mesuré par le Pib/habitants. Les différents impôts se décomposent en Taxes sur les échanges internationaux (TEI), Taxes intérieures sur les biens et services (TIBS), Impôts sur le revenu et les sociétés(IRIS) et Cotisations sociales (Cotsoc).

Tableau 3

	Relation	Equation	R2
10	Taxes sur les échanges internationaux et Pib/hab	TEI = - 0.075LN(Pib/hab) - 0.777 (7.085)** (9.27)**	0.421
10a	Idem. en fonction du Pib et du taux d'ouverture	TEI = - 0.079LN(Pib/h.) + 0.099LN(TXOUV) + 0.392 (8.01)** (3.60)** (2.98)**	0.514
11	Impôts sur le revenu et sur les sociétés	IRIS = 0.031LN(Pib/hab) + 0.072 (2.44)* (0.71)	0.079
11a	Idem en fonction du degré d'analphabétisme	IRIS = - 0.0016(IIletr.) + 0.35 (1.81) (12.5)**	0.04
12	Taxes intérieures sur les biens et services	TIBS = - 0.015LN(Pib/hab) + 0.43 (1.50) (5.53)**	0.031
13	Cotisations sociales	Cotsoc = 0.059LN(Pib/hab) - 0.341 (6.58)** (4.79)**	0.38

Sources : Government Finance Statistic Yearbook, 1994

L'équation de régression qui lie la part des taxes sur les échanges internationaux avec le niveau de développement (équation n°10) est parmi les plus explicatives. Non seulement les coefficients de la droite sont significatifs, mais la part de la variance expliquée par la droite est la plus élevée dans les équations précédentes. Le résultat est amélioré avec l'introduction du taux d'ouverture comme variable supplémentaire (équation n°10a).

La part des **impôts sur le revenu et les sociétés** dans le total des recettes passe de 20,85% pour les pays les plus pauvres à 38,15% pour les pays les plus riches. Cette évolution est continue sur les quatre groupes de pays. Cette observation empirique est conforme aux hypothèses habituellement avancées. Plus un pays se développe et plus il devient possible de mettre en place des impôts complexes du type impôt sur le revenu. Celui-ci suppose un recensement assez précis de l'ensemble de la population et un niveau d'alphabétisation poussée lorsque l'impôt sur le revenu des personnes est établi sur une base déclarative. Il faut cependant relativiser ce résultat car si l'équation n°11 indique bien une pente positive, elle n'est significative qu'à 5%. Par ailleurs

Pression, structure fiscale et niveau de développement

le coefficient de détermination est très faible. La connaissance du Pib par habitant d'un pays n'apporte donc qu'une information très réduite sur la part de ses impôts sur le revenu et les sociétés dans les recettes fiscales.

On observe de grandes différences entre les pays d'un même groupe. Dans le groupe des pays les plus pauvres la part relative s'étend de 0 % pour la Guinée à 42,46% pour le Malawi. On note également une part assez faible pour la Bolivie, ainsi que pour le Pérou et l'Uruguay. Ces trois pays se caractérisant en outre par une part élevée des taxes intérieures sur les biens et services. Il ne faudrait cependant pas en déduire une spécificité de l'Amérique Latine en ce domaine, car le système fiscal du Venezuela est à l'inverse essentiellement fondé sur les impôts sur le revenu et les sociétés. Il est vrai que le fait d'être un pays pétrolier permet de centrer la fiscalité sur les bénéfices du secteur minier. C'est le cas également de Oman où la part des impôts sur le revenu et sur les bénéfices atteint presque 90% des recettes totales. Là encore on ne peut faire des pays pétroliers un groupe homogène car à Bahreïn, la part des impôts sur le revenu et les sociétés n'atteint que 20,63% des recettes totales.

Dans le groupe des pays les plus riches, se dégagent nettement l'Australie, la Nouvelle Zélande et le Japon où les impôts sur les revenus et les sociétés, constituent le pilier essentiel du système fiscal. Ces trois pays se caractérisent par une part nulle des cotisations sociales dans la structure des recettes. A contrario, les deux pays qui ont la part de cotisations sociales la plus élevée, à savoir, la France et l'Allemagne, ont aussi la part d'impôts sur les revenus et les sociétés, la plus faible. Elle est, pour ces deux pays, inférieure à la moitié de la moyenne des pays les plus riches.

On pourrait s'attendre à ce que la part relative des impôts sur le revenu et les sociétés dans le revenu fiscal total soit inversement corrélée avec le taux d'analphabétisme. L'équation n°11a indique le contraire. La dispersion des données autour de la droite de régression est en effet très importante. Le taux d'analphabétisme ne fournit qu'une information très réduite pour ne pas dire nulle sur la part des impôts sur le revenu et sur les sociétés dans l'ensemble des recettes fiscales d'un pays.

La part des **cotisations sociales** semblent assez bien corrélée avec le niveau de développement. D'après le tableau n°3, elle croît de façon continue dans le groupe des pays observés, passant de 1,44% à 24,37% pour les pays les plus riches. Le système de protection sociale qui répond aux risques de maladie, de chômage et qui permet de financer un système de retraite est bien le signe d'un développement économique et social qui ne se résume pas seulement à la croissance. Nous avons cependant noté que pour certains pays développés comme le Japon, la part des cotisations sociales dans les recettes publiques était nulle. C'est que des systèmes d'assurance privées peuvent jouer un rôle similaire et ne pas apparaître comme une composante des revenus fiscaux. Le choix du système de sécurité sociale, par répartition ou par capitalisation ou

toute combinaison des deux vient donc biaiser le rapport entre développement et part des cotisations sociales dans l'ensemble des recettes.

L'équation n°13 qui lie les cotisations sociales et le Pib/hab. indique un coefficient de corrélation supérieur à 60% et une pente significative.

La part moyenne des **Taxes intérieures sur les biens et services** dans l'ensemble des recettes fiscales en fonction du PIB par habitant varie de façon irrégulière dans notre échantillon. Relativement élevée pour les pays les plus pauvres puisqu'elle est la catégorie de taxes la plus importante pour ce groupe de pays, elle diminue en part relative et augmente à nouveau pour les pays les plus riches. Elle passe ainsi pour les groupes extrêmes de pays de 38,83% à 31,01% mais en ayant connu un plancher de 28,75% pour un groupe de pays intermédiaires. En part du PIB, on observe une courbe similaire en U (voir la figure n°4) mais qui montre un accroissement final assez net. Pour les trois derniers groupes de pays, la part des taxes intérieures sur les biens et services passe ainsi de moins de 5% à plus de 10% du PIB.

Parmi les taxes précédemment analysées, c'est ce groupe qui semble le moins « explicable » par le niveau de développement. Ceci est confirmé par l'équation n°12. Le coefficient de la pente n'est pas significatif et le taux de détermination est extrêmement faible. On ne s'étonnera pas de retrouver cette absence de liens en décrivant la répartition des composantes de chacune de ces taxes, descendant ainsi dans un niveau de détails plus précis.

3. Structure des types d'impôts

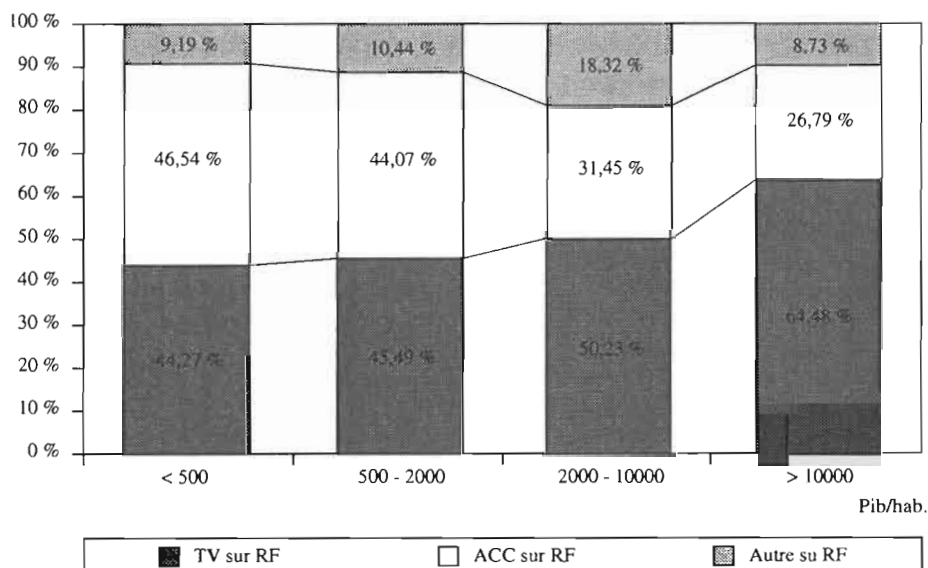
3.1. Structure des taxes intérieures sur les biens et services

Il est possible d'analyser plus en détail la structure des taxes intérieures sur les biens et services en fonction du niveau de développement. Ces taxes se décomposent pour l'essentiel en taxe sur les ventes (TV) qui inclut quand elle existe la TVA et en droits d'accises (ACC) qui frappent les produits pétroliers, l'alcool, le tabac et d'autres biens. On pourrait s'attendre à ce que les taxes intérieures sur les biens et services se résument progressivement aux taxes sur les ventes et même à la seule TVA¹². En effet, le développement économique s'accompagne des conditions institutionnelles qui permettent la mise en place d'une taxe aussi complexe que la TVA (alphabétisation, développement des comptabilités d'entreprises, moyens informatiques).

12. La banque de donnée du FMI nous ne fournit malheureusement pas la part de la TVA proprement dite dans les taxes sur les ventes.

Figure 5

Parts respectives des droits d'accises et des taxes sur les ventes



Sources : *Government Finance Statistic Yearbook, 1994*

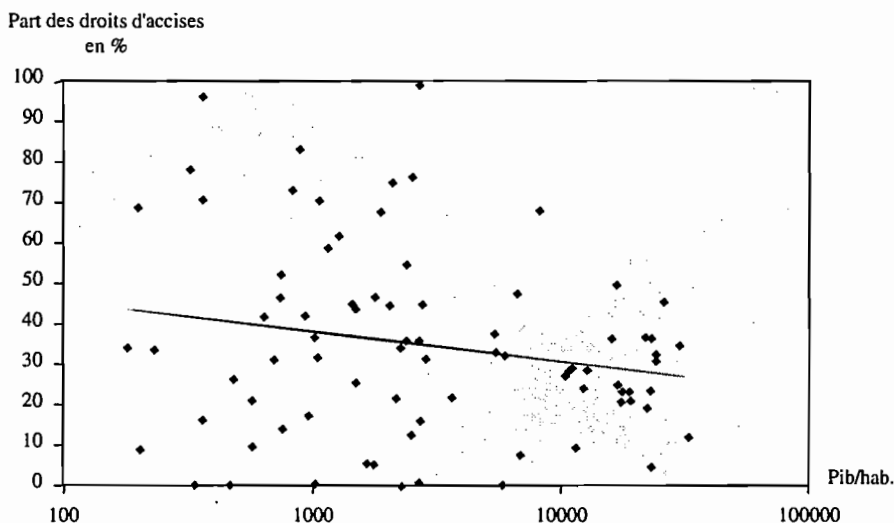
L'hypothèse la plus probable est donc de voir baisser progressivement la part des droits d'accises dans l'ensemble des taxes intérieures dont l'assiette croît moins vite que celle des taxes sur les ventes avec le niveau de développement.

Le tableau précédant ne confirme pas cette hypothèse. On observe un net accroissement de la part des taxes sur les ventes et une diminution de la part des droits d'accises mais cela est vrai surtout pour les pays les plus riches. Pour ceux dont les PIB par habitant est inférieur à 10 000 \$US, c'est à dire la totalité des pays pauvres et des pays à revenu intermédiaire, la part relative des taxes sur les ventes dans le total des taxes intérieures sur les biens et services, n'augmente que faiblement avec le niveau de développement.

Dans le graphique suivant on représente la part des droits d'accises dans les taxes domestiques sur les biens et services en fonction du revenu par habitant. Si l'on n'observe une régression légèrement négative, c'est au prix d'une dispersion élevée qui montre la très faible corrélation entre les deux variables, notamment pour les pays les plus pauvres.

Figure 6

Part des droits d'accises dans les taxes intérieures sur les biens et services



Sources : *Government Finance Statistic Yearbook, 1994*

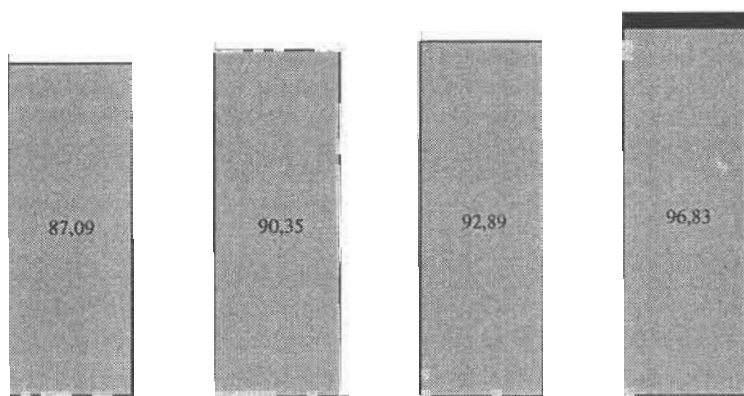
On observe que le niveau de développement est dans ce cas une variable peu explicative¹³. Pour les pays les plus riches comme pour les plus pauvres, on trouve des valeurs extrêmes pour la part des droits d'accises dans l'ensemble des taxes intérieures sur les biens et services. Elle varie de 8,63% pour le Malawi à 95,52% pour l'Inde. A l'opposé, pour les pays les plus riches, elle varie de 4,87% pour l'Islande à 45,85% pour le Japon.

3.2. Structure des taxes sur le commerce extérieur

Pour ce qui est de la structure des taxes sur le commerce extérieur, il faut noter que quel que soit le niveau de revenu par tête, on observe une part très prépondérante des taxes assises sur les importations. La part des taxes sur les exportations n'atteint pas 10% des taxes sur le commerce extérieur pour les pays les plus pauvres et devient quasi insignifiante pour les pays les plus riches. C'est que la justification théorique pèse en faveur d'une taxation des importations. Elle permet en effet non seulement d'obtenir des recettes fiscales mais aussi de protéger certains secteurs de l'économie nationale. Taxer les exportations revient au contraire à élever le prix international et à exercer un effet dépressif sur la demande externe. Une taxation des exportations ne se

13. Le coefficient de Student pour la pente n'est pas significatif à 5%

Figure 7



3.3. Structure des impôts sur le revenu et les sociétés

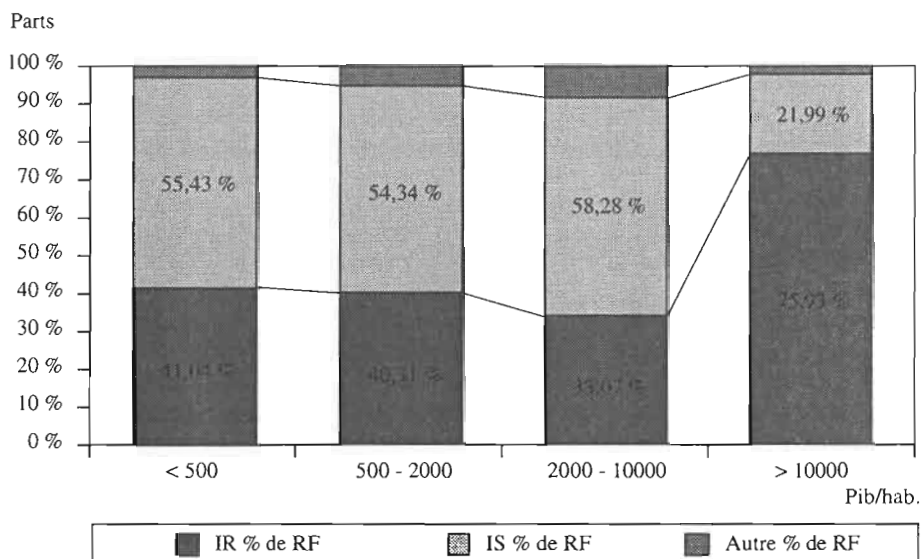
Les impôts directs se décomposent essentiellement en impôts sur le revenu des personnes physiques et en impôts sur les sociétés. Les données dont nous disposons indiquent une évolution contrastée de la répartition de ces deux impôts à mesure que le niveau de revenu par tête augmente. Pour les trois premiers groupes de pays, c'est la part de l'impôt sur les sociétés qui est prédominante tandis qu'elle cède la place de façon assez nette aux impôts sur le revenu des personnes physiques dans le groupe des pays les plus riches. Cette évolution s'explique relativement bien. Ces deux impôts sont en effet relativement complexes et supposent, comme nous l'avons déjà noté, l'existence de comptabilité ou une bonne qualité de recensement. Il est naturellement plus facile pour l'administration fiscale de recenser et de suivre les entreprises que les ménages. Les premières sont en nombre plus réduit et sont soumises à des obligations de déclarations plus nombreuses. Dans l'ordre de la complexité, c'est certainement l'impôt sur les personnes physiques qui arrive en tête. C'est pourquoi sa part redevient prédominante seulement pour les pays les plus riches. Tout se passe comme si avec le développement économique l'assiette des impôts sur les entreprises s'élargissait la première tandis que l'assiette sur les personnes physiques supposait pour son élargissement un niveau de développement encore plus élevé.

Cette hypothèse est confirmée par le saut quantitatif que l'on observe entre le 3^e et le 4^e groupe de pays (figure n°8). En pourcentage du revenu fiscal, les impôts sur le revenu sont presque multipliés par trois.

On note cependant ici encore des différences très nettes entre les pays. Quelques uns se caractérisent par des impôts sur le revenu des personnes physiques très faible. C'est le cas de quelques pays d'Amérique Latine comme le Paraguay et l'Equateur. C'est d'autant plus marquant pour ce dernier pays que la part des impôts directs dans l'ensemble des recettes fiscales dépasse 50%. Cela signifie que la moitié des impôts proviennent des entreprises. On note qu'en Amérique latine toujours, pour Panama, le Venezuela et le Brésil, les parts sont inférieures à 10%.

Figure 8

Répartition des impôts sur les revenus et les sociétés

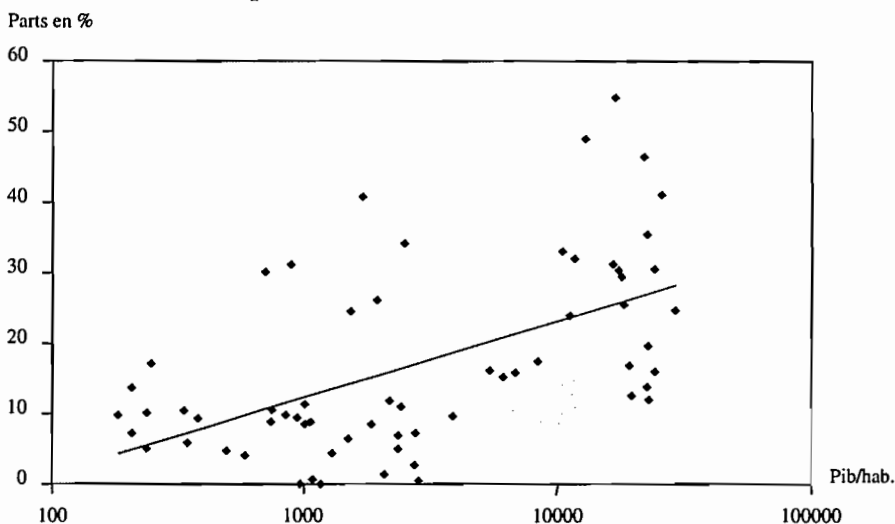


Sources : *Government Finance Statistic Yearbook, 1994*

Pour éviter les effets de lissage liés à l'utilisation de moyenne, nous avons représenté l'ensemble des pays. Ce que révèle le nuage de points suivant (figure n°9), c'est que la corrélation entre le niveau de développement et l'importance relative des impôts sur le revenu dans les recettes fiscales est faible même si les coefficients de Student sont significatifs à 1%.

Figure 9

Part des impôts sur le revenu dans le revenu fiscal total



Sources : *Government Finance Statistic Yearbook, 1994*

3.4. Conclusion

Le résultat essentiel de cette étude est contrasté. Tandis que la pression fiscale peut s'expliquer assez bien par le niveau de développement, la structure fiscale quant à elle varie beaucoup d'un pays à l'autre. Et cela est d'autant plus vrai que l'on entre davantage dans le détail de la structure.

C'est en considérant les recettes fiscales totales, c'est à dire non seulement les recettes de l'Etat stricto sensu mais également les recettes locales, que l'on obtient les meilleurs résultats. Cette prise en compte qui n'est pas toujours possible selon les données évite le biais créé par le plus ou moins grand degré de concentration des économies considérées. Si l'on retire des recettes fiscales, les cotisations sociales, alors la relation observée reste positive et significative. Les différences de pression fiscale ne s'expliquent pas seulement par la présence de système de sécurité sociale. La prise en compte de niveaux de développement en parité des pouvoirs d'achats ne modifie pas non plus les résultats. En conséquence le niveau de pression fiscale d'un pays est bien expliqué par son PIB/hab. C'est le résultat principal de cette étude.

En ce qui concerne la structure fiscale, à savoir la répartition des différentes taxes et impôts, il faut faire une différence entre les taxes sur le commerce extérieur et les cotisations sociales d'une part et les autres prélèvements obli-

Pression, structure fiscale et niveau de développement

gatoires d'autre part. En effet plus le PIB par habitant augmente et plus le poids des recettes assises sur le commerce international diminue. C'est un résultat robuste mais qui doit être nuancé par les limites imposées par le caractère transversal de notre étude. Les pays les plus développés sont aussi souvent ceux qui jouent un rôle moteur dans les dispositions qui visent à une diminution des taxes sur le commerce international. De ce point de vue, une étude statique semblable effectuée en 1960 et qui serait effectuée dans un monde plus protectionniste, livrerait probablement des résultats différents. Nous touchons là une des limites du type d'enquête transversale que nous avons envisagée.

L'augmentation des cotisations sociales semble au contraire être le fait du développement. C'est le troisième résultat marquant de notre étude et qui confirme un fait évident : c'est dans les pays riches que se développent les systèmes de sécurité sociale. Il ne faut pas seulement considérer la part croissante des dépenses de santé dans les pays développés mais également les effets d'une courbe démographique qui augmente le nombre et la durée de vie des retraités. La nuance que nous avons apportée à ce résultat concerne les pays qui ont opté pour des systèmes partiellement ou entièrement privés.

Pour ce qui est des deux catégories d'impôts qui restent : les taxes intérieures sur les biens et services et les impôts sur le revenu et les sociétés, les tendances ne sont pas aussi marquées que ce à quoi l'on pouvait s'attendre. Si le développement apporte avec lui les conditions nécessaires pour mettre en place des impôts et des taxes plus complexes et qui supposent soit un niveau de formation élevé, soit des moyens techniques modernes, on observe une grande disparité de situations particulières. Il faudrait considérer d'autres facteurs pour l'étude de ces deux catégories.

Finalement, s'il permet d'expliquer assez bien le niveau de pression fiscale, le PIB par tête, n'a qu'un caractère explicatif limité pour la structure à l'exception des taxes sur les échanges extérieurs et les cotisations sociales. La part des taxes intérieures sur les biens et services et les impôts sur le revenu et les sociétés sont déterminés par d'autres variables qui ne se réduisent pas au niveau de développement.

BIBLIOGRAPHIE

- ◆ CHAMBAS G., 1994, *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, Economica.
- ◆ NEWBERY D.G.M. et STERN N.H.(Eds), (1987), *The Theory of Taxation for Developing Countries*, New York, Oxford University Press.
- ◆ STERN N. H. (1991), *Le rôle de l'Etat dans le développement économique*, Conférences Walras-Pareto, Edition Payot, Lausanne.
- ◆ TAIT A., GRATZ L. M. Et EICHENGREEN B.J., 1979, « International Comparison of Taxation for Selected Developing Countries », *IMF Staff Paper*, vol. 26, n°1, pp.123-156.
- ◆ TANZI V. (1987), « Quantitive Characteristics of the Tax Systems of developing Countries », in NEWBERT D.G.M. et STERN N.H.(Eds), (1987), *The Theory of Taxation for Developing Countries*, New York, Oxford University Press.
- ◆ TANZI V., 1989, « The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation and the Fiscal Balance in Developing Countries », *IMF Staff Paper*, Vol.36, n°3 (Septembre 1989), pp. 633-656.

Moisseron Jean-Yves. (1999)

Pression, structure fiscale et niveau de développement

In : Gastellu Jean-Marc (ed.), Moisseron Jean-Yves (ed.),
Pourcet G. (ed.) Fiscalité, développement et mondialisation

Paris : Maisonneuve & Larose, 85-106. ISBN 2-7068-1327-X