



DÉPARTEMENT
DES FINANCES
PUBLIQUES

NOTES

PRATIQUES

**Comment utiliser les rapports sur les dépenses
fiscales dans la gestion des finances publiques**
Guide à l'intention des pays en développement

Département des finances publiques

Comment utiliser les rapports sur les dépenses fiscales dans la gestion des finances publiques

**Guide à l'intention des pays
en développement**

Préparé par Christopher Heady et Mario Mansour

F O N D S M O N É T A I R E I N T E R N A T I O N A L

©2019 Fonds monétaire international
Conception de la couverture : services multimédias du FMI
Composition de la version en anglais : The Grauel Group
Version française : services linguistiques du FMI

NOTES PRATIQUES

Département des finances publiques
Comment utiliser les rapports sur les dépenses fiscales
dans la gestion des finances publiques :
guide à l'intention des pays en développement
Préparé par Christopher Heady et Mario Mansour

ISBN : 978-1-49830-321-7 (anglais, version papier)
978-1-51352-979-0 (français, version papier)
978-1-51352-980-6 (français, version PDF)

MISE EN GARDE : Les notes pratiques du département des finances publiques (FAD) contiennent des conseils des services du FMI à l'intention des décideurs politiques sur des questions importantes de finances publiques. Les vues exprimées dans ces notes n'engagent que leurs auteurs et ne reflètent pas nécessairement celles du FMI, de son conseil d'administration ou de sa direction.

Les commandes peuvent être effectuées en ligne
ou envoyées par télécopieur ou par la poste à :
International Monetary Fund, Publication Services
PO Box 92780, Washington, DC 20090, U.S.A.
Tél. : (202) 623-7430 Téléc. : (202) 623-7201
Courriel : publications@imf.org
www.imfbookstore.org

COMMENT UTILISER LES RAPPORTS SUR LES DÉPENSES FISCALES DANS LA GESTION DES FINANCES PUBLIQUES : GUIDE À L'INTENTION DES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Introduction

Les dépenses fiscales sont une des mesures de politique fiscale utilisées par les pays pour apporter un soutien financier aux particuliers et aux entreprises. Au Danemark, par exemple, l'État verse aux ménages avec enfants une aide directe qui figure dans la catégorie des dépenses budgétaires. Aux États-Unis, la réduction de l'impôt sur le revenu payé par les familles avec enfants procure un soutien similaire, à la différence près toutefois, que cette aide aux familles avec enfants n'apparaît pas du côté des dépenses budgétaires, mais du côté des recettes, où elle se traduit par une baisse des recettes fiscales.

Nombre de pays cherchent à attirer les investissements des entreprises en leur proposant des incitations. Comme l'aide aux familles, l'aide aux entreprises peut revêtir deux formes : paiement direct d'une partie des investissements de l'entreprise ou réduction de l'impôt de l'entreprise qui investit. Dans le premier cas, le coût figurera aux dépenses budgétaires, dans une catégorie telle que « politique industrielle » et, dans le deuxième cas, il se traduira par une baisse des recettes fiscales.

Dans ces exemples, les aides aux familles ou les incitations des entreprises réduisent les ressources disponibles pour financer d'autres actions gouvernementales prioritaires, que ce soit sous forme de paiement direct (dépense budgétaire) ou de baisse des recettes fiscales (dépense fiscale). Les pouvoirs publics doivent veiller à maîtriser les dépenses fiscales autant que les dépenses budgétaires, mais ils sont souvent beaucoup plus attentifs aux dépenses budgétaires et ne rassemblent que peu ou pas d'information sur le coût des dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales doivent être gérées avec la même rigueur que les dépenses directes si les pays veulent utiliser judicieusement leurs ressources financières limitées. Autrement dit, il est impératif de reconnaître le coût des dépenses fiscales, de le chiffrer et de le communiquer afin de pouvoir comparer leur valeur monétaire à celle des dépenses directes.

Cette note pratique a été préparée par Christopher Heady (School of Economics, université de Kent ; c.j.heady@kent.ac.uk) et Mario Mansour (département des finances publiques, Fonds monétaire international ; mmansour@imf.org).

La présente note vise à aider les pouvoirs publics à comptabiliser les dépenses fiscales et à utiliser cette information pour gérer leurs finances publiques. Elle s'adresse plus particulièrement aux pays en développement et aux pays émergents, où il est encore très rare de procéder à cette comptabilité, en raison des limites des données, de l'insuffisance des ressources humaines et financières et de la faiblesse des institutions budgétaires¹. En outre, la plupart des pays en développement n'ont pas d'unité de politique fiscale dans leurs ministères des Finances pour apporter au gouvernement et au Parlement un appui analytique intégrant tous les aspects de la politique des recettes². En conséquence, le cadre de politique fiscale est parfois fragmenté : les ministères dépensiers se font concurrence pour obtenir des incitations fiscales sectorielles, mais ne déclarent pas leurs coûts.

La présente note est structurée de la façon suivante : la deuxième section définit le rôle que peuvent jouer le chiffrage et la déclaration des dépenses fiscales dans la gestion budgétaire. La troisième section présente une démarche étape par étape de comptabilisation des dépenses fiscales, en insistant sur les données, méthodes et modèles et sur les obligations institutionnelles. Elle porte essentiellement sur le coût direct des dépenses fiscales, autrement dit le manque à gagner fiscal qu'elles entraînent. Elle ne traite pas de leurs coûts indirects, tels que pertes d'efficacité économique ou la nécessité de mobiliser des ressources supplémentaires de l'administration fiscale, et n'entre pas dans l'évaluation des avantages des dépenses fiscales³. La quatrième section résume la pratique actuelle d'établissement de rapports sur les dépenses fiscales dans les pays en développement, en faisant référence à un certain nombre de pays avancés. La dernière section est la conclusion.

¹L'accent est mis sur les pays émergents et en développement, mais il importe de noter que tous les pays avancés ne publient pas de rapports sur leurs dépenses fiscales. Pour ce qui a trait à la transparence de la gestion des finances publiques, cette note pratique est donc pertinente pour tous les pays ; les pays émergents et en développement, néanmoins, disposent de moins de ressources pour produire des rapports sur les dépenses fiscales.

²Voir Grote (2017).

³FMI (2015) propose une analyse coûts-avantages dans le cas des dépenses fiscales ciblant l'investissement.

Utilisation de rapports sur les dépenses fiscales dans la gestion budgétaire

Une dépense fiscale est généralement définie comme la réduction d'une obligation fiscale par rapport à un « régime fiscal de référence⁴ ». Elle peut prendre diverses formes, être provisoire ou permanente, et être inscrite dans la législation fiscale ou autres textes de loi, tels que ceux relatifs aux zones franches et économiques, aux codes des investissements, etc. Une dépense fiscale peut prendre les formes suivantes :

- Exemption : exclusion de l'assiette de l'impôt
- Abattement : montant déduit de l'assiette fiscale avant application du ou des taux d'imposition
- Crédit d'impôt : montant déduit de l'obligation fiscale
- Allègement de taux : taux d'imposition réduit
- Report d'impôt : délai accordé au règlement de l'obligation fiscale

Le problème de cette définition est qu'elle ne précise pas le régime fiscal de référence. De façon générale (nous y reviendrons), ce régime de référence peut être considéré comme un régime fiscal fermement ancré sur les grands principes de neutralité, d'efficacité et d'équité de la politique fiscale. Toutefois, dans la mesure où les pays n'ont pas tous la même conception de ces principes et n'y accordent pas tous la même importance, ils ne conçoivent pas en général leurs régimes fiscaux de référence de la même manière. Il est donc difficile de comparer les estimations de dépenses fiscales d'un pays à l'autre, car les hypothèses relatives au régime de référence influent sur les mesures fiscales qui seront considérées comme des dépenses fiscales.

L'un des principaux avantages d'établir des rapports sur les dépenses fiscales est d'améliorer la transparence de la gestion budgétaire. Cela permet de souligner que les dépenses fiscales ont tout autant d'importance que les dépenses budgétaires pour la situation financière globale de l'État. Sans cette transparence, les ministères dépensiers peuvent recourir aux baisses d'impôts plutôt qu'aux dépenses directes pour mettre en œuvre des politiques qui sont dans leur intérêt, car cette pratique fait l'objet d'un contrôle politique moins rigoureux. De même, les pays peuvent préférer recourir à la fiscalité plutôt qu'aux dépenses directes pour afficher un faible ratio impôts/PIB par rapport à leurs pairs. Il est donc capital de chiffrer les dépenses fiscales pour assurer la bonne gouvernance et une prise de décision éclairée.

⁴Voir notamment OCDE (1996), Heady (2011), et les pays utilisés dans l'étude de cas de Brixi (2004) et de la Banque interaméricaine de développement (2010). Cette définition est tirée de la pratique, plutôt que de la théorie de la comptabilité des dépenses fiscales, et remonte à plus de 50 ans, lorsqu'elle a débuté en Allemagne.

Afin d'assurer la pleine transparence budgétaire, les « bonnes pratiques » minimales requises sont les suivantes⁵ :

- L'élaboration d'estimations du coût des dépenses fiscales doit être requise par la loi et soumise au Parlement en même temps que le budget annuel ou suffisamment tôt au cours du cycle budgétaire pour éclairer les décisions.
- La présentation des estimations de dépenses fiscales doit être faite conformément à la législation autorisant ces dépenses (lois relatives, par exemple, à l'impôt sur le revenu, à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), aux zones économiques franches) et par le ministère dépensier correspondant ou le ministère chargé de l'application de la loi (ministère des Finances, par exemple, pour la législation fiscale, ministère de l'Économie pour celle relative aux investissements).

Un autre grand avantage est l'évaluation des options de politique budgétaire qui s'offrent à l'État pour intervenir dans l'économie. Il est courant de voir le budget comme un total de diverses recettes fiscales qui⁶, ensemble, financent une série de programmes de dépenses. Les choix de dépenses reposent sur l'évaluation des coûts et avantages des diverses options de dépenses budgétaires — en matière d'éducation, par exemple, de santé, d'infrastructures publiques, etc. Sur le plan des recettes, la structure de la fiscalité est souvent considérée comme influant sur l'équité et l'efficacité, et donc sur la croissance économique et sur la façon dont ses fruits sont partagés par l'ensemble de la population. Toutefois, il est beaucoup moins courant d'évaluer le rapport coûts-avantages des politiques fiscales en les comparant aux politiques de dépenses budgétaires. Cette comparaison est tout aussi primordiale selon Burman et Shaup (2011), dans la mesure où les dépenses réalisées par le biais de la fiscalité impliquent de déclarer des recettes moins élevées, ce qui implique à son tour un rôle de l'État moins prépondérant⁷. Une telle comparaison est possible grâce à l'analyse des dépenses fiscales.

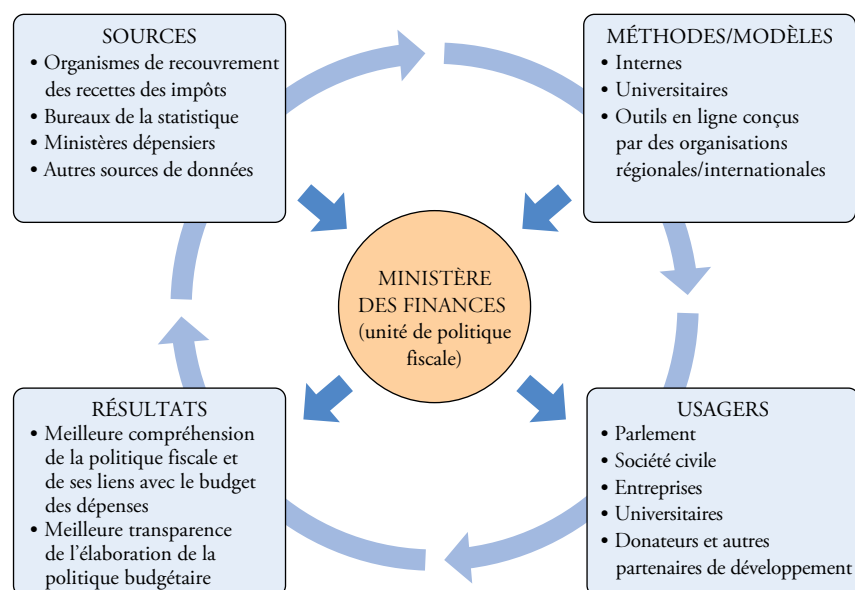
Le graphique 1 montre que le processus, les constats et les résultats de l'analyse des dépenses fiscales sont une dimension à part entière de la gestion budgétaire. Le ministère des Finances, principal responsable de la gestion

⁵Conformément au Code de transparence des finances publiques du FMI (voir FMI, 2018).

⁶Les budgets peuvent aussi être financés par l'emprunt et des sources de recettes non fiscales, mais il n'est pas nécessaire de prendre en compte cette dimension dans notre raisonnement.

⁷Ce qui donne à penser qu'une comparaison directe des dépenses entre les pays n'est pas un critère approprié pour comparer la taille respective de leur administration publique.

Graphique 1. Analyse des dépenses fiscales et gestion des finances publiques : un cercle vertueux



Source : auteurs de la présente note.

budgétaire, est au cœur du processus. Il établit une matrice de données et des modèles pour estimer le coût des dépenses fiscales en collaboration avec les organismes gouvernementaux et les ministères dépensiers. Le résultat, qui se présente en général sous forme d'un rapport sur les dépenses fiscales, est utilisé par les parties prenantes pour mieux comprendre, alimenter et influencer le débat sur la politique fiscale. Ce processus s'auto-alimente et forme un cercle vertueux de gestion budgétaire, en ce sens où, petit à petit, le travail analytique requis pour rendre compte des dépenses fiscales améliore à la fois la qualité des estimations et leur contribution à l'élaboration de la politique budgétaire.

Comment rendre compte des dépenses fiscales

L'estimation du coût des dépenses fiscales se décompose en quatre étapes, qui peuvent s'organiser en plusieurs phases (graphique 2)⁸ : 1) définir le régime fiscal de référence ; 2) déterminer les dépenses fiscales en comparant la politique en vigueur au régime de référence ; 3) élaborer et appliquer des jeux de données, des méthodes et des modèles pour estimer le coût des dépenses

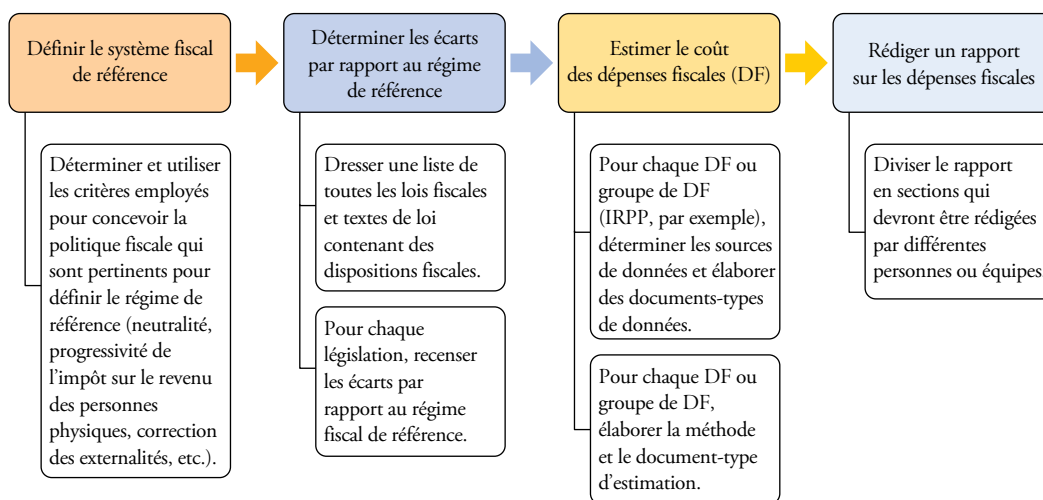
⁸Les pays ne sont pas tenus de publier un rapport exhaustif sur les dépenses fiscales dans le cadre de leur rapport initial sur les estimations du coût de ces dépenses. L'approche peut être graduelle, comme on le suggère plus loin dans la note.

fiscales ; 4) structurer les conclusions dans un rapport rendu public et transmis aux parties prenantes. La présente section décrit la procédure pour mener à bien chacune de ces étapes en analysant diverses solutions pour surmonter les difficultés et les obstacles et présente ensuite les obligations institutionnelles pour réaliser et utiliser avec succès le chiffrage des dépenses fiscales.

Définir le régime fiscal de référence

Le régime fiscal de référence sert de point de départ à la détermination des dépenses fiscales. Il est souhaitable de définir un régime fiscal de référence simple, fondé sur les principes de neutralité, d'efficacité et d'équité. Malgré les éventuelles tensions entre ces principes, ce régime de référence est censé se limiter aux grandes caractéristiques des principaux impôts et taxes. Il doit inclure (sous réserve de particularités propres aux pays) les taux généraux d'imposition des revenus des particuliers et des entreprises, une simple taxe à la consommation (telle qu'une TVA à taux unique), des droits d'accise conformes aux objectifs de correction des externalités, des droits de douane et autres taxes de moindre importance.

Un régime fiscal de référence inclut en général des aspects tels que le barème des taux d'imposition en vigueur et le concept de revenu ou de dépense utilisé dans la législation en vigueur. Toutefois, un certain nombre de

Graphique 2. Étapes d'élaboration d'un rapport sur les dépenses fiscales

Source : auteurs de la présente note.

Note : IRPP = Impôt sur le revenu des personnes physiques ; DF = dépense fiscale.

pays ou de chercheurs utilisent une référence différente qui correspond à un régime théorique, tel qu'un impôt global sur le revenu⁹. Dans ce cas, les chiffres peuvent être nettement différents de ceux d'un régime de référence plus proche du régime d'imposition en vigueur.

Le régime fiscal de référence doit être choisi de façon à exclure les dispositions fiscales qui favorisent (ou défavorisent) certains groupes de personnes (tels que les propriétaires) ou certaines activités commerciales (telles que les bénéfices sur exportations). Il garantit ainsi que le coût de telles dispositions est calculé et inclus dans les décisions sur les priorités budgétaires. Idéalement, le régime de référence doit aussi exclure les conditions fiscales de nature à favoriser certaines actions des contribuables, même si ces actions sont d'intérêt public. Par exemple, nombre de pays offrent un allègement fiscal pour encourager l'épargne en vue de la retraite, mais cet allègement ne doit pas être inclus dans le régime de référence, car s'il l'était, son coût ne pourrait pas être communiqué au Parlement, ce qui est nécessaire pour évaluer sa rentabilité.

À titre d'illustration, un régime d'imposition sur le revenu peut inclure la liste des dépenses fiscales suivantes : déduction des intérêts sur prêts immobiliers, comptes d'épargne libres d'impôt, déductions fiscales des frais de garde d'enfants, taux réduits d'imposition pour petites et moyennes entreprises, avantages fiscaux pour dons de bienfaisance, pour mesures d'économie d'énergie, et pour

prestations financées par les employeurs. De même, les dépenses fiscales au titre de la taxe sur la valeur ajoutée peuvent inclure des taux de TVA inférieurs au taux standard, notamment des taux zéro (autres que sur les exportations), des exonérations de TVA sur les biens et services destinés à la consommation finale, des exonérations sectorielles (agriculture, par exemple), et des exonérations liées à la taille, notamment pour les petites entreprises¹⁰.

De telles dispositions fiscales ne sont pas nécessairement contre-indiquées. Par exemple, un allègement fiscal pour frais de garde d'enfants s'est avéré une politique justifiée dans un certain nombre de pays pour accroître le taux d'activité des parents. De même, une déduction pour l'épargne peut efficacement favoriser l'épargne-retraite. De façon plus générale, la plupart des dispositions fiscales particulières constitueront d'une façon ou d'une autre un avantage social. Toutefois, le coût de telles dispositions doit être évalué et communiqué, de façon à estimer leur valeur et la comparer aux prestations de l'État financées par des dépenses budgétaires (ou la comparer à d'autres types d'allègement fiscal, notamment une baisse générale de l'impôt).

L'utilisation d'un régime de référence proche du régime fiscal en vigueur va à l'encontre de l'objectif visé par l'établissement d'estimations des dépenses fiscales. Un pays,

⁹Un impôt global sur le revenu est défini par un barème de taux qui s'applique à toutes les sources de revenu d'un particulier (salaire, revenu du capital et plus-values, revenu locatif, revenu commercial, cadeaux, héritages, etc.).

¹⁰Il convient de noter que les exonérations de TVA accordées aux entreprises situées au milieu de la chaîne d'approvisionnement peuvent entraîner une augmentation de l'obligation totale calculée sur les recettes de TVA à percevoir en aval de la chaîne. Une dépense fiscale négative peut en résulter, car la TVA sur les achats d'articles exonérés ne peut en général pas devenir un crédit d'impôt déductible.

par exemple, peut décider d'inclure des taux réduits de TVA dans son régime de référence, généralement motivé par sa volonté d'aider les personnes à faible revenu¹¹ qui consacrent une part plus importante de leurs revenus aux biens et services de base. Pour remplacer ces taux réduits, une solution évidente consiste à verser des transferts monétaires à ces personnes à faible revenu. Ces transferts seraient clairement établis dans le budget des dépenses budgétaires, tandis qu'une TVA réduite ne serait pas incluse dans les estimations de dépenses fiscales si ces dépenses font partie du régime de référence. Cette situation complique la tâche du gouvernement et du Parlement pour comparer correctement les avantages et les inconvénients relatifs de ces différentes méthodes d'aide aux plus démunis et limite les outils et options politiques disponibles pour atteindre les objectifs de la société.

Pour toutes ces raisons, les caractéristiques suivantes nécessaires à l'établissement d'un régime de référence se dégagent :

Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) :

Pour un impôt global sur le revenu¹² à taux progressifs ou à taux forfaitaire unique, le régime de référence doit reposer sur le régime d'imposition du revenu en vigueur, avec le barème d'imposition réglementaire en vigueur, mais sans allègement fiscal autre que la déduction de base (ou la tranche de revenu exonérée d'impôt). Dans un tel régime d'IRPP, toutes les déductions sur le revenu (autres que les frais professionnels réels si la personne a un revenu d'une activité commerciale), ainsi que les crédits d'impôt et les taux réduits sur certains revenus (plus-values, intérêts, dividendes) peuvent constituer des dépenses fiscales.

L'impôt sur le revenu peut aussi être cédulaire ou dual. Dans de tels cas, il n'y a pas de barème unique ; chaque source de revenu ou groupe de sources de revenu a ses propres règles de taux et d'assiette — le revenu salarial, par exemple, et toutes les autres formes de revenu du capital dans le cadre des régimes doubles pratiqués dans les pays scandinaves. Dans ce cas, un régime fiscal de référence qui différencie l'impôt sur les salaires de l'impôt sur le revenu du capital se justifie. Le régime de référence pour l'impôt sur les salaires peut correspondre au taux d'un IRPP standard (comme ci-dessus), et le régime de référence pour les

impôts sur le revenu du capital peut être un taux forfaitaire sur toutes les formes de revenu du capital.

Les petites entreprises (non constituées en sociétés) font parfois l'objet d'un traitement différent, avec un impôt simplifié sur le revenu exprimé sous forme de rendement théorique sur le chiffre d'affaires, ou d'impôt sur le chiffre d'affaires. Dans ce cas, il est raisonnable de considérer une charge fiscale plus légère sur le revenu (par rapport à l'IRPP standard) comme constituant une dépense fiscale, mais l'estimation du revenu imposable risque de présenter des problèmes si les obligations de déclaration sont tronquées.

Impôt sur les bénéfices des sociétés (IS) : Dans le cadre d'un régime standard d'imposition des sociétés (IS), le régime de référence doit reposer sur l'imposition des bénéfices en vigueur avec un taux unique d'imposition (le taux général) et sans allègement fiscal autre que celui relatif aux charges courantes de l'entreprise. Toutefois, si un ou des taux d'imposition plus élevés sont appliqués à un certain nombre de secteurs en raison de rentes spécifiques à un emplacement (production de pétrole et de gaz, par exemple), ils ne doivent pas être pris en compte dans l'identification du taux le plus élevé pour définir le régime de référence qui s'applique aux autres secteurs. Certaines charges des entreprises posent des problèmes pour la définition du régime de référence. Les déductions pour amortissement, par exemple, doivent-elles être basées sur la dépréciation économique ou sur l'amortissement (fiscal) accéléré, qui présente un avantage temporel ? Les coûts de financement, tels que charges d'intérêts, doivent-ils être autorisés sans limite, ou des limites à la déductibilité des intérêts doivent-elles être prises en compte sous forme de « dépenses fiscales négatives »¹³ ? Il n'existe sans doute pas de bonne ou de mauvaise réponse, mais il convient d'assurer la cohérence, indépendamment des dépenses engagées. Il serait judicieux et instructif de considérer tous les aspects temporels en tant que dépenses fiscales (autrement dit, exclus du régime de référence) et toutes les mesures d'évasion fiscale ou d'érosion de la base d'imposition comme faisant partie du régime de référence.

Dans les cas d'imposition qui s'écartent du régime standard (impôt sur les flux de trésorerie, par exemple, ou si l'IS a une provision pour capital social), il convient de traiter différemment les aspects ci-dessus. À titre d'exemple, l'enregistrement total en charges de l'apport en capital ferait partie du régime de référence

¹¹Cet argument n'est pas convaincant : les ménages à revenu élevé finissent par bénéficier de l'essentiel des avantages de ces politiques, car ils consomment plus (en termes absolus) que les ménages à faible revenu.

¹²Dans la pratique, aucun pays n'a d'impôt sur le revenu réellement global, puisque certains revenus sont exonérés ou imposés à des taux plus faibles que le barème normal. Il est recommandé d'adopter une démarche pragmatique et de définir le régime de référence par rapport au régime qui s'approche le plus d'un IRPP ou à son objectif.

¹³La plupart des pays à revenu élevé et un nombre croissant d'autres pays instaurent des règles visant à limiter les charges d'intérêts et autres coûts, tels que frais de gestion et de service, en particulier lorsque ces coûts sont engagés par des parties non résidentes liées aux payeurs.

au titre de l'impôt sur les flux de trésorerie, et ne serait pas une dépense fiscale apportant un avantage temporel. La déduction pour capitaux propres au titre de la provision y afférente ferait aussi partie du régime de référence et ne serait pas une dépense fiscale pour le financement par actions.

Taxe à la consommation de type TVA : Sur le plan de la conception, il s'agit d'une des taxes les plus simples. Elle doit avoir pour référence la mesure la plus large de la consommation finale (publique et privée), à un taux d'imposition unique. Le régime de référence ne doit donc comporter aucune exemption. Il doit également exclure les faibles taux, à l'exception du taux zéro sur les exportations, qui a pour but de neutraliser l'effet de la TVA sur les exportations — mécanisme qui permet de concevoir la TVA comme une taxe basée sur la destination. Dans les régimes où les taux de TVA sont supérieurs au taux standard et utilisés pour remplacer les droits d'accise, il ne doit pas y avoir de dépense fiscale négative. Il convient toutefois d'envisager d'autres formes de dépenses fiscales négatives, telles que les revenus provenant d'exemptions ou de l'imposition des intrants.

Un certain nombre de pays considèrent que de faibles taux de TVA font partie du régime de référence pour répondre à des objectifs d'ordre social — estimant que ces faibles taux bénéficient aux personnes à faible revenu et diminuent la régressivité de la TVA (par rapport aux revenus). Il convient néanmoins de faire clairement état du coût de ce type de politique, faute de quoi l'exercice de chiffrage des dépenses fiscales perd tout son sens.

Les pays en développement recourent souvent aux exemptions de TVA sur les apports en capitaux et les intrants intermédiaires comme politique de remplacement aux crédits ou remboursements d'impôts. Ces exemptions ne doivent pas être considérées comme des dépenses fiscales dans la mesure où elles n'entraînent pas de taxation en cascade tout au long de la chaîne de valeur. Une exemption, par exemple, pour une machine importée et utilisée directement par une entreprise minière (qui est aussi importatrice de la machine) ne doit pas être comptabilisée comme une dépense fiscale.

Droits d'accise : Ces droits sont relativement plus difficiles à inclure dans un régime de référence. En effet, ils ont pour but de modifier le prix relatif d'un bien ou d'un service particulier ; autrement dit, un régime de référence à taux unique ne convient pas. Outre leur objectif de générer des recettes, les droits d'accise sont généralement conçus pour corriger des externalités négatives ou décourager certains comportements, tels que la consommation d'alcool ou le rejet de dioxyde de carbone dans

l'atmosphère¹⁴. De ce point de vue, la taxe de référence pour chaque groupe de produits ou de services concerné peut refléter l'externalité (à condition qu'elle puisse être mesurée assez précisément) ou le taux en vigueur¹⁵. À titre d'exemple, la référence pour le droit d'accise sur diverses boissons alcoolisées doit être proportionnelle à leur teneur en alcool ; de même, l'accise de référence sur les carburants pour véhicules doit être proportionnelle au rejet de dioxyde de carbone dégagé par leur utilisation. Si les taux d'imposition en vigueur sont utilisés comme référence, les produits soumis à ces droits d'accise créent des dépenses fiscales lorsqu'un type particulier de produit (une boisson alcoolisée produite localement, par exemple) est imposé à un taux plus faible que d'autres produits ayant la même teneur en alcool.

Toutefois, dans certains domaines, il est très difficile de définir un régime de référence et, partant, d'estimer le coût des dépenses fiscales. Prenons, par exemple, le cas des droits d'accise sur les boissons non alcoolisées, qui ont augmenté ces dernières années. Ils sont en général motivés par la forte teneur en sucre de ces boissons et ont pour but de décourager leur consommation pour des raisons de santé. Néanmoins, le sucre est ajouté à un très grand nombre d'autres produits de consommation, à la fois liquides et solides. Il n'est peut-être pas utile de définir un régime de référence qui impose un droit d'accise sur tous ces produits. Il semble préférable dans ce cas de définir un régime de référence qui n'impose un droit d'accise que sur les boissons contenant des sucres ajoutés. La dépense fiscale peut alors être définie avec précision, — comme correspondant, par exemple, à la valeur des boissons contenant des sucres ajoutés non assujetties au droit d'accise. Une démarche du même ordre peut s'appliquer aux droits d'accise sur les produits alimentaires ayant une certaine teneur en matières grasses.

Droits d'importation : Ces droits sont généralement utilisés comme instruments de la politique commerciale et sont souvent appliqués à des taux différents selon le niveau de transformation des biens importés (consommation finale, intermédiaire ou en capital) et le pays d'origine. Un droit de douane uniforme sur tous les biens

¹⁴Cet autre objectif des droits d'accise est particulièrement pertinent dans les pays où la taxe à la consommation repose sur une assiette large. Dans de tels cas, l'objectif premier d'augmentation efficace des recettes doit reposer sur la taxe à la consommation ; les droits d'accise viennent en complément sur certains articles pour élargir les objectifs de la politique au-delà des recettes.

¹⁵Il y a de bonnes raisons de prendre pour référence le taux qui reflète l'externalité, surtout compte tenu des dommages causés par la consommation de certains produits, tels que les produits énergétiques (voir Coady *et al.*, 2015).

importés peut donc ne pas être une bonne référence. Le régime de référence peut en revanche fixer le même droit d'importation sur un groupe de biens similaires (biens de consommation finale, par exemple), le taux de référence étant le taux standard des droits de douane pour ce groupe. Il est question de dépense fiscale si un certain nombre d'importateurs sont assujettis à des droits d'importation plus faibles (voire nuls) pour des biens similaires (des biens, par exemple, importés par des organismes d'aide internationaux ou de grands entrepreneurs de travaux publics) ou à des droits d'importation plus élevés, auquel cas la dépense fiscale est négative. Autre cas de figure possible, le régime de référence peut ne tenir compte que du pays d'origine, auquel cas une dépense fiscale serait l'écart par rapport au taux général applicable à ce pays, quelle que soit la nature des biens concernés.

Dans la mesure où les droits d'importation sont également des outils de recettes, surtout dans les pays en développement, il est possible de considérer des accords bilatéraux ou multilatéraux (accords de libre-échange, par exemple) comme faisant partie du régime de référence. Dans ce cas, il n'y a dépense fiscale que si un taux plus faible s'applique à des produits appartenant à la même catégorie d'importation et provenant de la même origine. À titre d'exemple, si un pays A applique un droit d'importation de 10 % sur les importations de produits alimentaires en provenance de tous les pays à l'exception du pays B, auquel s'applique un taux nul en vertu d'un accord bilatéral de libre-échange entre A et B, l'écart par rapport au tarif douanier de 10 % appliqué à tous les pays à l'exception de B constituera une dépense fiscale, ce qui complique considérablement le processus d'estimation.

Cotisations de sécurité sociale : Ces prélèvements sont souvent utilisés pour financer des programmes précis de dépenses, tels que retraites, soins de santé et assurances chômage. Le régime de référence est fonction du mode d'imposition des cotisations et du type de dépenses ainsi financées. Dans le cadre, par exemple, d'un régime de retraite à prestations définies EEI (exemption de cotisation, exemption du revenu de placement cumulé, imposition du revenu de pension à la retraite), le régime de référence doit être la structure de taux en vigueur et tout écart doit être une dépense fiscale — l'exemption pour certains groupes, par exemple, de verser des cotisations de sécurité sociale. Le traitement de l'aspect temporel est toutefois moins évident. Les pays peuvent choisir de rendre compte de la dépense relative à l'imposition des cotisations et du revenu de placement cumulé au moment de la retraite, ce qui complique la méthode et peut ne pas être utile sur le plan de l'économie dans son ensemble si

l'on suppose un régime fiscal perpétuel. Il serait plus facile, et instructif, d'ignorer l'aspect temporel.

Impôts fonciers : S'agissant de l'impôt récurrent sur la propriété de biens immobiliers, le régime de référence doit reposer sur le régime en vigueur, sans exception. Par exemple, le régime en place peut être basé sur la valeur marchande actuelle du bien ou sa valeur locative, ou il peut être un régime simplifié, basé sur la superficie. Bien que le régime en place puisse appliquer différents taux, le régime de référence qui s'imposerait un taux standard uniforme. Les dépenses fiscales correspondront alors aux déductions fiscales particulières, aux taux réduits spéciaux ou aux exonérations pour certains types de biens ou pour certains contribuables.

Lorsque la politique relative à l'impôt foncier récurrent est établie par les collectivités territoriales, il est normal d'exclure cet impôt des dépenses fiscales de l'administration centrale, ce qui est souvent le cas dans les États fédérés à revenu élevé, tels que l'Australie, le Canada et les États-Unis. Dans les pays en développement, l'impôt foncier récurrent est souvent fixé (et recouvré) par l'administration centrale, mais les recettes sont affectées aux administrations locales : dans ce cas, les dépenses fiscales doivent inclure cet impôt foncier et être communiquées par l'administration centrale.

Le choix du régime de référence est capital pour rendre compte de l'ampleur de toutes les dépenses fiscales. Ces dépenses peuvent parfois être considérables. Les États-Unis, par exemple, estiment que leurs dépenses fiscales au seul titre des impôts sur le revenu sont de l'ordre de 6 % du PIB (OCDE, 2010, 138). Toutefois, compte tenu du rôle capital du choix du régime de référence, il semble que ce chiffre global des dépenses fiscales ne soit pas le plus important. La principale utilité de l'estimation des dépenses fiscales réside plutôt dans la transparence sur le coût de chaque disposition fiscale puisqu'elle permet une évaluation rigoureuse des coûts-avantages. Mais un montant élevé des dépenses fiscales estimées n'est pas nécessairement une mauvaise chose.

Dresser un inventaire des dépenses fiscales

Une fois le régime de référence défini, l'étape suivante consiste à déterminer les écarts par rapport à ce régime et à les recenser en fonction de diverses dimensions (tableau 1), dont plusieurs peuvent être adaptées aux circonstances et aux capacités ou contraintes nationales. Un pays doit pouvoir déterminer au minimum les quatre premières dimensions : titre et brève description, référence juridique, type d'impôt/taxe et type de mesure.

Tableau 1. Dresser un inventaire des dépenses fiscales

Dimension	Description et recommandations								
Titre et description	Donner un titre parlant et une brève description du fonctionnement de la mesure (principaux éléments de conception).								
Référence juridique	Indiquer la date d'instauration de la mesure, ses principales dispositions et le texte de loi correspondant.								
Type d'impôt/taxe	Indiquer les impôts/taxes concernés par la mesure : impôt sur le revenu personnel, impôt sur le revenu des sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, droit d'accise, droit de douane.								
Type de mesure	Classer la dépense fiscale dans l'une des catégories suivantes (d'autres catégories pourront être définies en fonction des circonstances nationales) : taux d'imposition préférentiel, surtaxe, exemption prévue par la loi, exemption discrétionnaire, remise ou remboursement d'impôt, taux zéro au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, crédit d'impôt.								
Objectifs	Indiquer les objectifs de la dépense fiscale, tels qu'officiellement énoncés par les autorités lorsque la dépense fiscale a été instaurée et ultérieurement amendée.								
Bénéficiaires	Décrire les bénéficiaires : familles avec enfants mineurs, par exemple, retraités, entreprises regroupées par secteur, taille, ou par d'autres caractéristiques.								
Raison pour laquelle cette mesure ne fait pas partie du régime fiscal de référence	Indiquer dans quelle(s) mesure(s) la dépense fiscale s'écarte du régime fiscal de référence : par exemple, « cette mesure pourrait permettre l'amortissement d'une immobilisation plus rapidement que sa durée de vie utile ».								
Sources de données	Indiquer les sources de données utilisées pour estimer le coût et les projections : par exemple « déclaration de l'impôt sur le revenu des sociétés ».								
Méthode d'estimation	Donner une brève description de la méthode utilisée pour calculer le coût estimé de la dépense fiscale.								
Estimation du coût (si plus d'une assiette fiscale est concernée, déclarer chacune sur une ligne différente)	<table><tr><th>Année t</th><th>Année $t + 1$</th><th>Année $t + 2$</th><th>Année $t + 3$</th></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	Année t	Année $t + 1$	Année $t + 2$	Année $t + 3$				
Année t	Année $t + 1$	Année $t + 2$	Année $t + 3$						

Source : auteurs de la présente note.

Une fois un tel inventaire dressé, il est utile d'analyser un certain nombre de caractéristiques générales des dépenses fiscales, même sans estimation réelle des coûts. L'inventaire des dépenses fiscales et de leurs aspects qualitatifs peut être très utile. Une analyse comparative de la situation des dépenses fiscales par rapport à d'autres pays ou de leur évolution dans le temps peut apporter de précieux enseignements sur la façon dont un pays utilise sa fiscalité pour atteindre ses objectifs de politique économique. Elle est également intéressante pour le dispositif institutionnel des dépenses fiscales, qui sera abordé plus loin. Voici quelques exemples de questions à traiter dans cette analyse.

- **Nombre de dépenses fiscales :** Ce nombre peut donner une indication de l'intensité avec laquelle le pays recourt à sa fiscalité pour atteindre ses grands objectifs. Dans les pays en développement, par exemple, les exemptions temporaires sur les bénéfices des entreprises (périodes d'exonération fiscale) sont couramment utilisées comme principal outil de promotion de l'investissement intérieur et pour attirer l'investissement direct étranger. Toutefois, les conditions pour bénéficier de ces exemptions peuvent varier en fonction du secteur économique, de la situation géographique, de la valeur ajoutée nationale, de l'emploi dans le pays et du statut juridique des entreprises, entre autres. Ces conditions font que le nombre de dépenses fiscales est relativement élevé, même s'il s'agit d'un outil courant de mise en œuvre des politiques nationales. En outre,

elles peuvent être inscrites dans divers textes de loi, ce qui accroît encore le nombre de dépenses fiscales.

- **Cadre juridique :** Il arrive que les dépenses fiscales soient promulguées dans divers textes de loi non fiscaux plutôt qu'uniquement inscrites dans la principale législation fiscale du pays. Cela s'applique en particulier aux pays en développement, où la fragmentation des politiques est souvent révélée par les textes juridiques autorisant les dépenses fiscales : par exemple lois sur les zones franches, les investissements, l'emploi, les mines et le pétrole et les forêts, entre autres. Cette situation est souvent indicatrice de difficultés et éventuellement de sources d'incohérence dans la façon dont les objectifs de la politique économique sont définis et atteints par la fiscalité.
- **Classification des dépenses fiscales par grande catégorie d'impôt :** le recours intensif aux déductions, par exemple, dans les régimes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques peut neutraliser l'objectif des taux d'imposition progressifs. Et le recours intensif aux exonérations de TVA peut indiquer que les prestations pour venir en aide aux ménages les plus démunis ont un ratio coûts-avantages élevé.

Estimer le coût des dépenses fiscales

L'estimation du coût des dépenses fiscales implique plusieurs étapes : choix de la méthodologie, identification et collecte des données, et estimation du manque

à gagner. La démarche à suivre dépend des contraintes du pays en matière de disponibilité des données, de technologie de l'information et de compétence des ressources humaines. Dans la pratique, il existe différentes démarches, qui vont de l'estimation indépendante de chaque dépense fiscale aux modèles de microsimulation à partir de données administratives, en passant par les démarches macroéconomiques à partir de données de la comptabilité nationale.

Méthodologie

Les pays en développement sont vivement encouragés à utiliser la méthode dite du manque à gagner pour estimer les dépenses fiscales. Cette méthode quantifie les pertes directes de recettes liées à la disposition étudiée par rapport au régime de référence qui ne comporte pas cette disposition. Presque tous les pays qui publient leurs dépenses fiscales ont recours à cette méthode¹⁶, dont deux aspects sont importants pour interpréter et utiliser les dépenses fiscales dans l'élaboration de la politique fiscale.

Aucun effet fiscal dynamique : La méthode du manque à gagner ne suppose aucun changement de comportement à la suite de la suppression d'une dépense fiscale. Il peut s'agir d'un choix délibéré, dans la mesure où les effets dynamiques des dépenses budgétaires sur les recettes ne sont pas non plus inclus dans le budget de l'État — une stricte comparaison comptable est donc indiquée. Il est important, toutefois, de comprendre que l'estimation d'une dépense fiscale peut être différente d'une recette fiscale supplémentaire résultant de la suppression d'une disposition fiscale particulière, si elle entraîne une réaction comportementale. Par exemple, si un taux de TVA réduit est supprimé sur un article, les gens achèteront moins ce produit (ou achèteront peut-être d'autres produits), ce qui entraîne une baisse de recettes fiscales. Même si ces effets comportementaux n'entrent pas dans la comptabilisation des dépenses fiscales, ils doivent être inclus dans une analyse plus vaste des coûts et avantages

¹⁶Selon l'autre méthode, celle de la hausse des recettes, une dépense fiscale est estimée en tenant compte des changements comportementaux et des effets des recettes sur les autres taxes. Même si cela donne une meilleure approximation de l'effet de l'abrogation d'une certaine disposition fiscale sur les recettes, elle ne constitue pas une pure estimation de la dépense fiscale. Lors de la détermination, par exemple, des dépenses au titre des dépenses courantes de l'État, les effets comportementaux dynamiques sur les recettes fiscales sont en général ignorés dans l'estimation du coût. L'estimation des effets dynamiques requiert une compréhension du comportement des contribuables, notamment de la fraude fiscale et de l'élasticité de l'offre et de la demande de biens et services par rapport aux recettes liées à la disposition fiscale, ainsi que des effets sur les recettes obtenues sur d'autres marchés qui pourraient être affectés par la suppression de la dépense fiscale.

des dépenses fiscales, notamment pour procéder à une analyse comparative avec les dépenses budgétaires.

Comportement d'observance constant : L'estimation du coût d'une dépense fiscale doit reposer sur le montant du revenu ou de la consommation réellement imposée, plutôt que sur la valeur totale des revenus ou de la consommation sur lesquels des impôts *devraient* être acquittés. La différence entre ces deux assiettes d'imposition est la non-observance. Autrement dit, les estimations des dépenses fiscales supposent que l'observance fiscale reste constante à son niveau dans le régime en vigueur (non pas dans un régime idéal où l'observance est totale). Dans la pratique, bien entendu, la suppression d'une dépense fiscale peut modifier l'observance. Par exemple, la suppression d'une dépense fiscale peut inciter les contribuables à être plus agressifs dans leurs stratégies d'évasion fiscale, ce qui en conséquence réduirait les recettes dans d'autres domaines du régime d'imposition ou augmenterait le coût d'autres dépenses fiscales¹⁷. Cependant, la suppression d'une ou de plusieurs dépenses fiscales peut renforcer l'application de la politique fiscale, même si l'observance est faible. Par exemple, la réduction du nombre de taux de TVA diminue les possibilités de classification erronée des produits. Pour toutes ces raisons, et d'autres, les pays doivent tenir compte des incidences de la suppression des dépenses fiscales sur l'observance et l'application de la loi, dans le cadre d'une évaluation plus vaste des coûts et avantages. Des mesures appropriées s'imposent pour assurer que l'observance fiscale soit constante ou s'améliore lorsque les dépenses fiscales sont supprimées¹⁸.

Interdépendance : La suppression d'une dépense fiscale peut modifier le manque à gagner provenant d'autres dépenses fiscales. Par exemple, la suppression d'une dépense fiscale au titre de l'IS devrait augmenter les bénéfices et donc la marge de manœuvre disponible pour utiliser des montants accrus d'autres dépenses fiscales — amortissement accéléré, par exemple. Il ne s'agit pas d'un vrai changement de comportement ou d'observance, mais cela montre simplement certaines interdépendances mécaniques entre dépenses fiscales.

¹⁷Dans la mesure où ce changement du comportement d'observance est également une réaction à un changement de politique, il est difficile de le dissocier des effets dynamiques mentionnés plus haut.

¹⁸À cet égard, il est utile que les pays estiment les écarts d'observance et de politique — comme dans la méthode adoptée par le FMI dans son programme d'analyse des écarts pour les administrations des recettes de TVA — en complément des estimations de coûts des dépenses fiscales (voir Hutton, 2017 ; Keen, 2013). En vertu de cette méthodologie, l'écart de politique est calculé en supposant une observance totale.

Ces caractéristiques de la méthode du manque à gagner sont essentielles pour interpréter correctement les chiffres d'un examen des dépenses fiscales. D'autres méthodes ont occasionnellement été utilisées par les pays, mais souvent dans le cadre d'une analyse plus exhaustive des coûts et avantages des dépenses fiscales, qui requiert des informations et analyses supplémentaires, généralement de nature beaucoup plus poussée. En l'absence de telles méthodes et de tels modèles sophistiqués, une analyse des dépenses fiscales au moyen de la méthode du manque à gagner donne des informations très précieuses pour évaluer globalement le bien-fondé de certaines dispositions fiscales.

Besoins et sources de données

La disponibilité des données est fondamentale pour élaborer les estimations des dépenses fiscales. La collecte de données pertinentes peut être difficile pour plusieurs raisons, en particulier dans les pays en développement. Les données sur les contribuables ne sont pas toujours disponibles en format électronique exploitable, ou des obstacles juridiques peuvent empêcher le partage d'informations entre les administrations fiscale et douanière (ou parfois d'autres organismes gouvernementaux) et le ministère des Finances. L'absence de données sur les contribuables ne doit cependant pas être considérée comme une raison pour ne pas estimer les dépenses fiscales. Les pays doivent en revanche utiliser toutes les données disponibles auprès d'autres sources, notamment les données macroéconomiques de la comptabilité nationale ou les données d'enquêtes provenant d'autres sources, pour élaborer les meilleures estimations possibles. Ils doivent en même temps développer leurs capacités pour accroître la quantité et la qualité des données à terme.

Les données nécessaires peuvent être organisées séparément pour chaque dépense fiscale ou regroupées en micro- ou macrodonnées. Dans le premier cas, l'estimation du coût de chaque dépense fiscale est réalisée individuellement, au moyen de formules simples à partir des informations sur l'assiette et le(s) taux d'imposition. Si un contribuable, par exemple, bénéficie d'une déduction sur son revenu imposable égale à 100 unités monétaires et si le taux marginal d'imposition qui aurait normalement été appliqué est de 20 %, le coût de la déduction fiscale s'élève à 20 unités monétaires. Si le contribuable est soumis à un barème progressif de l'impôt, le calcul est plus complexe. Par exemple, la suppression des déductions peut accroître le revenu imposable des contribuables au point de les faire passer dans une tranche plus élevée de taux marginal d'imposition. Il faudrait alors calculer la proportion de la

déduction supprimée qui est désormais soumise au taux d'imposition initial et celle soumise à un taux plus élevé. Pour les particuliers, ces calculs doivent être agrégés pour estimer le total du manque à gagner en raison de la déduction, ce qui nécessite un échantillon représentatif de particuliers selon leurs revenus, et éventuellement selon d'autres critères (enfants à charge, âge).

Cela nous amène à l'intérêt de recourir à un modèle de microsimulation (voir ci-dessous) à partir d'informations détaillées sur le profil des contribuables, de sorte que l'agrégation fait automatiquement partie du calcul. Les données actuellement disponibles dans les pays en développement risquent toutefois de ne pas satisfaire aux exigences d'un tel modèle. Néanmoins, même si les données des déclarations fiscales se limitent à un petit groupe des plus grandes entreprises¹⁹, elles peuvent être malgré tout très précieuses pour obtenir une première approximation du manque à gagner correspondant à certaines dispositions. Par exemple, il se peut que les données sur la valeur de l'allégement fiscal accordé aux entreprises soient conservées par les bureaux régionaux et ne soient pas disponibles en format électronique. Dans de tels cas, il peut être nécessaire de faire reposer l'estimation du total de ces allègements sur les données facilement disponibles et de recourir aux appréciations d'agents fiscaux expérimentés ainsi qu'aux données sur les enregistrements des entreprises pour extrapoler l'estimation aux allègements accordés à toutes les entreprises.

Une solution de remplacement aux microdonnées consiste à recourir aux macrodonnées — à partir, par exemple, des données sectorielles de la comptabilité nationale. Il peut s'agir de la meilleure solution dans les pays qui n'ont pas de données administratives sur les contribuables ni de données d'enquêtes fiables. En outre, ces sources peuvent être utilisées pour les dépenses fiscales au titre des taxes indirectes, telles que la TVA. Les dépenses fiscales de TVA peuvent reposer sur l'une des deux sources de données suivantes (ou un mélange des deux)²⁰ : 1) les données de la comptabilité nationale sur la consommation finale, qui peuvent être établies à partir des enquêtes sur les

¹⁹Il est possible de suivre une démarche du même ordre pour les particuliers. Dans un certain nombre de pays où l'IRPP prend principalement la forme de retenue à la source finale sur le revenu salarial, le secteur public est bien représenté, mais le secteur privé ne l'est pas, car, entre autres, l'observance est faible chez les travailleurs indépendants. Dans ce cas, les pays peuvent souhaiter recourir à un échantillon représentatif des employés du secteur privé et à d'autres sources de données pour estimer le coût des dépenses fiscales.

²⁰Dans les cas 1) et 2), l'observance est susceptible d'être surestimée, ce qui entraîne une surestimation du coût des dépenses fiscales. Cela est probablement le cas aussi lorsque les données utilisées pour estimer le coût des dépenses fiscales ne proviennent pas des déclarations fiscales ou des informations déclarées par les contribuables aux autorités fiscales.

revenus et dépenses des ménages et adaptées pour représenter la consommation finale imposable, ou les données des tableaux ressources–emplois qui donnent le détail de la consommation de capital et de la consommation intermédiaire ; et 2) les données des déclarations de TVA.

Modèles de micro- et de macrosimulation

Nombre de pays utilisent des micro- ou des macromodèles (informatiques) pour estimer le coût des dépenses fiscales à partir d'échantillons représentatifs. Ces modèles (qui peuvent être mis au point dans Excel, de Microsoft, pour davantage de simplicité et d'accessibilité) incluent autant de détails que possible sur le régime fiscal et la façon dont ce régime s'applique aux contribuables dans diverses circonstances. Ils peuvent être conçus pour couvrir le degré de complexité accru lié aux taux progressifs d'imposition, aux dispositions fiscales basées sur des caractéristiques détaillées des ménages telles que la déclaration conjointe ou individuelle, la présence d'enfants à charge, l'âge, la situation de logement, etc. Ces modèles permettent d'agréger facilement le coût d'une dépense fiscale unique pour tous les particuliers ou toutes les entreprises. L'échantillon peut aussi être remplacé par la totalité des contribuables, si les données et la technologie le permettent.

Ces modèles présentent des avantages considérables pour analyser l'effet redistributif des dépenses fiscales. Compte tenu de la diversité de données qu'ils utilisent, ils peuvent produire des résumés détaillés des coûts des dépenses fiscales par groupe de bénéficiaires — petites ou grandes entreprises, par exemple, ménages avec ou sans enfants, etc. Des modèles plus sophistiqués peuvent également prendre en compte l'interaction entre différents types d'allègements fiscaux, et même la possibilité pour les contribuables de choisir entre différents types d'allègements fiscaux en fonction de leurs situations précises.

Concevoir le dispositif institutionnel

Les dispositifs institutionnels relatifs à l'établissement de rapports sur les dépenses fiscales doivent être conçus pour assurer l'intégrité des estimations. L'objectif essentiel est d'améliorer la transparence de la gestion des finances publiques et de fournir une analyse apte à informer les législateurs et autres décideurs. Même si les dispositifs institutionnels peuvent varier d'un pays à l'autre, il est fortement recommandé de respecter au minimum cinq critères.

Premièrement, il ne faut pas laisser aux différents ministères la possibilité de manipuler les définitions de dépenses fiscales ni les données ou la méthodologie utilisées pour évaluer leurs coûts. Lorsqu'un ministère dissimule ou

sous-estime la valeur des dépenses fiscales, il va gravement à l'encontre de l'objectif de contrôler les dépenses fiscales aussi rigoureusement que les dépenses budgétaires. Ainsi, à titre préventif, l'élaboration de rapports sur les dépenses fiscales doit être du seul ressort du ministère des Finances, dans la mesure où ce ministère a le plus grand intérêt à assurer des rapports exacts. Une unité de politique fiscale à l'intérieur du ministère des Finances serait tout indiquée pour assumer cette tâche. D'autres solutions pourraient consister à recourir à des organismes indépendants aussi bien du ministère des Finances que de l'administration fiscale — des conseils fiscaux indépendants, par exemple.

Deuxièmement, les organismes de recouvrement des recettes des impôts doivent fournir des données appropriées et disposer du pouvoir nécessaire pour demander des informations complémentaires aux contribuables sur leurs activités bénéficiant de dépenses fiscales. Ces organismes sont les seuls dépositaires des microdonnées saisies dans les déclarations fiscales, qui sont capitales pour calculer et analyser les dépenses fiscales. Les organismes de recouvrement des impôts peuvent avoir tout intérêt à réaliser une grande partie du traitement des données, qui est indispensable pour les partager. Dans certains cas, ils peuvent même contribuer à élaborer les estimations du coût des dépenses fiscales.

Troisièmement, d'autres ministères peuvent aussi avoir besoin de participer à la fourniture de données ; ils peuvent disposer de données sur les dépenses fiscales et sur les contribuables qui en font la demande dans leurs secteurs ou domaines de compétence. Dans nombre de pays, les ministères chargés de la promotion de l'investissement dans le pays sont incités à accorder de généreux allègements fiscaux pour attirer de nouveaux investissements, en particulier de la part d'investisseurs étrangers. Il en va souvent de même également dans les ministères responsables de la gestion des ressources naturelles (pétrole, gaz, forêts, pêche, etc.), qui peuvent accorder des allègements fiscaux excessifs ou malavisés, auquel cas ils ont tout intérêt à dissimuler la valeur des dépenses fiscales qu'ils ont autorisées. En raison d'éventuels conflits d'intérêts, le ministère des Finances doit valider les données des autres ministères et réaliser des contrôles sélectifs dans les domaines où les ministères sont les plus susceptibles de sous-déclarer les dépenses fiscales qu'ils ont autorisées. Il est également capital que l'organisation et la fourniture de données par les principaux organismes et ministères soient bien documentées dans des protocoles d'accord avec le ministère des Finances et soient juridiquement contraignantes pour les ministères afin d'assurer la préparation en temps voulu des informations sur les dépenses fiscales.

Quatrièmement, le bureau national de la statistique peut aussi être une source de données, surtout s'il réalise des enquêtes auprès des entreprises et des ménages, car ces enquêtes sont utiles pour déterminer les droits aux allègements fiscaux. Toutefois, à la différence des ministères, le bureau de la statistique n'est pas susceptible de vouloir falsifier les chiffres, à condition qu'il soit libre de toute ingérence politique.

Cinquièmement, et légèrement en dehors des aspects pratiques de l'estimation du coût des dépenses fiscales, le ministère des Finances doit exercer une certaine surveillance de la législation instaurant (ou éliminant) les dépenses fiscales. Par exemple, le ministère des Finances peut être désigné, par la loi, comme le seul ministère habilité à proposer des dépenses fiscales au Parlement. Tous les autres ministères doivent soumettre leurs propositions en la matière au ministère des Finances, qui les analyse en fonction de leurs résultats coûts-avantages et les adresse ensuite au Parlement. Une approche moins forte serait d'exiger du ministère des Finances une évaluation des coûts-avantages de toute dépense fiscale soumise au Parlement. En vertu de cette approche, le Parlement ne peut pas examiner une dépense fiscale sans qu'elle soit accompagnée d'une telle évaluation.

Des estimations complètes et détaillées des dépenses doivent être soumises au Parlement pour qu'il établisse le budget en s'assurant de tenir compte pleinement du coût des dépenses fiscales et qu'il puisse les réduire (ou les augmenter) le cas échéant, imposer des dispositions de caducité et demander une analyse plus approfondie. Mais il s'agit aussi d'un moyen supplémentaire de vérifier les estimations : les membres du Parlement peuvent utiliser les informations en leur possession pour contester les données fournies, au même titre que des universitaires, des centres de réflexion et des journalistes. Un régime de dépenses fiscales bien administré et soumis à une surveillance rigoureuse peut considérablement contribuer à favoriser la transparence budgétaire. Si les contrôles et vérifications ne sont pas correctement assurés lors de la préparation des données et des estimations de coûts, les autorités risquent de ne plus être en mesure de contrôler leurs finances.

Exemples tirés des pays en développement et des pays avancés

La présente section recense les éléments clés des études comparatives sur l'analyse des dépenses fiscales dans les pays en développement. À titre de référence, l'encadré 1 décrit des expériences similaires dans les pays développés.

Plutôt que de privilégier l'estimation du montant total des dépenses fiscales (en monnaie locale, en pourcentage du total des recettes fiscales, ou en pourcentage du PIB), la présente section décrit les principales caractéristiques des rapports sur les dépenses fiscales, qui sont tout aussi fondamentales que le montant des dépenses pour deux raisons (toutes deux évoquées dans les sections précédentes) : premièrement, la crédibilité des estimations dépend de la qualité des institutions ; deuxièmement, une comparaison directe du montant des dépenses fiscales entre pays pose des problèmes, compte tenu des différences dans les régimes de référence et dans la conception des régimes fiscaux.

Une enquête récente sur l'utilisation des dépenses fiscales dans 26 pays émergents et pays en développement donne un aperçu intéressant de leurs processus d'élaboration et de leurs caractéristiques institutionnelles²¹. Cette étude évalue la qualité des dépenses fiscales dans un pays selon plusieurs critères et fait apparaître les tendances suivantes :

Obligation légale d'établir un rapport sur les dépenses fiscales : Environ la moitié seulement des pays étudiés ont une obligation légale d'établir un rapport sur les dépenses fiscales (Afrique du Sud, Bulgarie, Chili, Colombie, Équateur, Guatemala, Inde, Mexique, Pakistan, République dominicaine, Uruguay).

Fréquence de la communication des rapports : À l'exception des Philippines, du Ghana, et de la Mauritanie, tous les pays présentent un rapport sur les dépenses fiscales une fois par an.

Définition de la dépense fiscale : Tous les pays étudiés ont une définition de la dépense fiscale, à l'exception du Maroc — où une définition peut être déduite à partir de la description du régime fiscal de référence. En Amérique latine, seuls l'Argentine, la Colombie, la République dominicaine et l'Uruguay considèrent les dépenses fiscales comme des dispositions entraînant une perte de recettes permanente ; les dispositions pour lesquelles la perte de recettes est temporaire ou due à un report de l'obligation fiscale (comme l'amortissement accéléré) sont incluses dans le régime de référence. En Afrique, seul le Sénégal déduit les estimations de dépenses fiscales « temporaires » du montant total des dépenses fiscales. En Europe, seule la Bulgarie n'a pas évalué les dispositions liées à une perte de recettes temporaire.

Définition du régime de référence : Une description du régime fiscal de référence demeure problématique dans les pays en développement. La moitié des pays n'incluent pas d'examen du régime de référence dans leurs

²¹Kassim et Mansour (2018).

Encadré 1. Communication des informations sur les dépenses fiscales dans les pays avancés

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE, 2010) présente les méthodes utilisées par 10 pays membres (tous les pays de l'OCDE ne communiquent pas d'informations sur leurs dépenses fiscales) pour estimer le coût des dépenses fiscales et révèle une diversité de pratiques sur plusieurs points. Les pratiques de neuf pays sont résumées ci-dessous (la République de Corée a changé de méthode depuis la date de publication du rapport de l'OCDE).

Régime fiscal de référence : Seuls le Canada et les États-Unis ont une définition conceptuelle explicite de leur régime de référence. Aux États-Unis, le régime de référence pour l'impôt fédéral sur le revenu (seul impôt à faire l'objet d'un chiffrage des dépenses fiscales) repose sur la définition du revenu global de Haig-Simons. Au Canada, le régime de référence pour l'impôt sur le revenu est moins exhaustif et inclut des dispositions visant à réduire ou à éliminer la double imposition des bénéfices des entreprises. Le Canada décrit également son régime de référence pour la taxe sur la valeur ajoutée en l'assimilant à une taxe à large assiette. Les autres pays (Allemagne, Espagne, France, Japon, Pays-Bas, Suède), à l'exception du Royaume-Uni, utilisent un régime de référence qui suit étroitement les éléments fondamentaux de la législation fiscale en vigueur, de la même façon que la plupart des pays en développement. Le Royaume-Uni est un cas à part, dans le sens où il ne donne aucun type de régime de référence, mais utilise une définition directe des dépenses fiscales : allègement qui remplace une dépense publique et a des conséquences similaires.

Méthodologie : Tous les pays utilisent la méthode du manque à gagner pour estimer les dépenses fiscales, avec parfois de légères modifications — comment, par exemple, une dépense fiscale au titre de l'impôt sur les sociétés peut influencer sur le recours au report de pertes.

Périodicité : Tous les pays rendent compte de leurs estimations des dépenses fiscales au moins une fois par an et, dans un certain nombre de cas, les incluent dans la documentation budgétaire. Dans nombre de cas, ils rendent également compte de leurs estimations pour les années antérieures et ultérieures.

Couverture : Les impôts sur lesquels sont communiquées des informations correspondent soit à tous les impôts, soit à tous les impôts et taxes de l'administration centrale (un certain nombre de pays excluant les cotisations de sécurité sociale).

Le rapport de Redonda et Neubig (2018) est une évaluation plus récente de la qualité des rapports sur les dépenses fiscales dans les pays du G-20 et de l'OCDE qui s'appuie sur la méthode de Kassim et Mansour (2018). Les auteurs indiquent que de nets progrès demeurent possibles même dans ce groupe de pays, dont les institutions budgétaires ont tendance à être plus transparentes. Par exemple, les auteurs signalent que 8 des 43 pays étudiés n'ont pas fait état de leurs dépenses fiscales au cours des dix dernières années ; seuls 28 pays évoquent une obligation légale de rendre compte de leurs dépenses fiscales, et la moitié seulement des pays qui en rendent compte fournissent une référence juridique pour chaque composante.

rapports sur les dépenses fiscales, mais il est intéressant de constater que ces pays incluent bien une définition des dépenses fiscales. Une définition des dépenses fiscales obtenue en l'absence d'une certaine compréhension du régime fiscal de référence peut être considérée comme dépourvue de principes solides.

Le Chili, le Mexique et la République dominicaine utilisent la démarche conceptuelle en définissant le régime de référence en fonction des caractéristiques souhaitables pour le régime fiscal. Les autres pays définissent les dépenses fiscales de façon explicite ou implicite comme constituant des écarts par rapport aux dispositions fiscales générales — sans préciser la nature de ces écarts.

Catégories d'impôts concernées : Tous les pays étudiés rendent compte au minimum des dépenses fiscales au titre des impôts sur le revenu des particuliers et des sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée (à l'exception de l'Inde, du Pakistan et des Philippines). Plusieurs

pays communiquent des informations sur les dépenses fiscales au titre des droits d'importation (Afrique du Sud, Argentine, Ghana, Guatemala, Maroc, Maurice, Nicaragua, Pakistan, Philippines, Sénégal). L'Argentine est le seul pays à communiquer les renseignements obtenus sur les dépenses fiscales au titre des cotisations de sécurité sociale — ce qui est rarement le cas, même parmi les pays de l'OCDE (voir OCDE, 2010).

Classification des dépenses fiscales : Tous les pays classent les dépenses fiscales en fonction du type de taxe. La Bulgarie et le Maroc adoptent des critères de classification supplémentaires, notamment selon l'objectif de politique économique et le secteur. L'Uruguay est le seul pays à rendre compte de la durée de chaque dépense fiscale — si elle est permanente ou si elle fait l'objet d'une clause de caducité.

Estimation des dépenses fiscales : Tous les pays étudiés utilisent la méthode du manque à gagner. Le

Nicaragua utilise aussi la méthode du gain de recettes. Un petit nombre de pays ajoutent un certain nombre d'hypothèses à la méthode du manque à gagner pour tenir compte des changements de comportement des contribuables. Par exemple, le Chili et l'Uruguay supposent que les consommateurs ont des dépenses brutes totales fixes : autrement dit, la suppression d'une dépense fiscale au titre de la TVA sur un bien réduira les dépenses du montant total de la dépense fiscale, et donc des recettes de TVA.

Projections des dépenses fiscales futures : Le Chili, le Costa Rica, le Guatemala et l'Inde sont les seuls pays à estimer le montant des dépenses fiscales pour les années à venir. Cette démarche est conforme aux cadres budgétaires à moyen terme, en permettant un meilleur arbitrage entre les ajustements de dépenses et de recettes à moyen terme.

Conclusion

La présente note propose aux pays une démarche simple et rigoureuse pour établir des rapports sur leurs dépenses fiscales. Les capacités en la matière évoluant

avec le temps, les pays en développement doivent planifier cet exercice de façon stratégique, en fonction de leurs capacités politiques et institutionnelles. L'accent mis sur la simplicité devrait leur permettre d'atteindre ce résultat qui est utile pour améliorer la transparence de leur gestion budgétaire.

Cette note souligne l'importance de la qualité des rapports sur les dépenses fiscales, qui est fondamentale pour leur crédibilité afin d'atteindre les résultats escomptés. Elle présente la situation des pays en développement comme des pays développés et conclut que de nettes améliorations demeurent possibles pour renforcer la qualité des rapports sur les dépenses fiscales.

Le FMI peut aider les pays à mettre en place le dispositif institutionnel et à développer les capacités nécessaires pour rendre compte de leurs dépenses fiscales (encadré 2). Il peut adapter son assistance technique en matière de dépenses fiscales aux besoins et aux contraintes des pays. Au moyen d'une démarche progressive, il aide les pays à déterminer une stratégie appropriée et à élaborer un rapport sur les dépenses fiscales en moins de 24 mois.

Encadré 2. Assistance technique du FMI en matière d'évaluation des dépenses fiscales et de communication des résultats de ces évaluations

Le programme d'assistance technique du FMI sur l'évaluation des dépenses fiscales (programme TEA) et l'établissement de rapports y afférents reconnaît que la pratique d'élaboration de rapports sur les dépenses fiscales est un processus évolutif. À mesure que les pays développent leurs capacités institutionnelles, ils sont plus à même de produire des estimations de plus en plus exactes de leurs dépenses fiscales. À ce titre, le programme TEA aide les pays à élaborer des estimations de leurs dépenses fiscales au moyen de trois stratégies possibles :

1. **Élémentaire** : Cette stratégie consiste à : a) définir le régime fiscal de référence ; b) dresser un inventaire des dépenses fiscales ; c) élaborer des estimations simples du coût d'un petit nombre de dépenses fiscales ; d) rédiger une courte note ou annexe en accompagnement de la documentation budgétaire annuelle qui analyse la situation des dépenses fiscales avec des statistiques sommaires sur leur nombre, leur répartition au titre des différents impôts et taxes, et un aperçu de leurs estimations.
2. **Intermédiaire** : Outre les éléments de la stratégie élémentaire, cette stratégie inclut : a) un dispositif permettant d'estimer les dépenses fiscales à partir des données nécessaires ; b) des méthodes simples qui s'appuient sur Excel, de Microsoft, pour évaluer un plus grand nombre de dépenses fiscales ; c) un bref rapport sur les dépenses fiscales, à publier avec le budget annuel ou séparément.
3. **Avancée** : Outre les éléments de la stratégie intermédiaire, cette stratégie inclut des modèles simples de microsimulation portant sur les principaux impôts et taxes (impôts sur le revenu des particuliers et des sociétés et taxe sur la valeur ajoutée).

Le programme TEA est une démarche graduelle de développement des capacités en vue d'élaborer des rapports sur les dépenses fiscales. Il s'adapte aux travaux déjà entrepris par un pays en matière de dépenses fiscales et implique les activités et résultats suivants :

Étape 1 : Évaluation des capacités institutionnelles et détermination de la stratégie appropriée pour élaborer des estimations des dépenses fiscales (stratégie élémentaire, intermédiaire ou avancée). Cette étape évalue la disposition d'un pays à s'impliquer politiquement et techniquement dans l'élaboration et la publication de rapports sur les dépenses fiscales. Cette évaluation permet de déterminer la stratégie à adopter.

Étape 2 : Définition du système fiscal de référence. Le FMI aidera le pays à définir son régime fiscal de référence.

Une analyse descriptive du régime fiscal en vigueur ainsi que des accords bilatéraux et multilatéraux ayant une incidence sur les législations fiscale et douanière sera entreprise pour définir le régime de référence. Cette étape pourrait être facilitée par l'existence d'une analyse descriptive effectuée au préalable par le pays ou par ses partenaires de développement. La définition du régime fiscal de référence débute par un modèle générique, auquel sont ensuite apportés des ajustements conceptuels pour tenir compte des caractéristiques du pays qui pourraient refléter les objectifs de ses politiques socioéconomiques.

Étape 3 : Préparation d'un inventaire des dépenses fiscales. Cet inventaire est obtenu grâce à une comparaison entre le régime fiscal de référence de l'étape 2 et la législation fiscale en vigueur et autres textes de loi contenant des dispositions fiscales. Pour chaque dépense fiscale, le FMI aidera le pays bénéficiaire à préparer une série de tableaux (similaires au tableau 1), qui pourront être enrichis et modifiés à l'avenir pour suivre l'évolution du système de comptabilisation des dépenses fiscales.

Étape 4 : Sélection des sources de données et élaboration de modèles de données. Cette étape est fonction de la disponibilité et de l'organisation des données dans un pays, du dispositif de partage des données entre les organismes gouvernementaux et les ministères, et de la qualité et de l'ampleur des données. Dans le cas où un pays adopte la stratégie « avancée » pour rendre compte de ses dépenses fiscales, il est indispensable d'assurer une étroite collaboration et coordination entre toutes les entités gouvernementales et éventuellement de les formaliser (dans le cadre d'un protocole, par exemple) pour en assurer la pérennité.

Étape 5 : Élaboration de modèles statiques pour estimer le coût. À l'instar de l'étape 4 relative aux données, cette étape est fonction de la stratégie choisie, qui ira de simples calculs autonomes aux modèles de microsimulation. Des démarches plus sophistiquées permettraient d'établir des projections des dépenses fiscales, conformément aux cadres budgétaires à moyen terme.

Étape 6 : Ateliers de développement des capacités. Les équipes du FMI proposeront des ateliers pour aider les fonctionnaires, en particulier ceux du ministère des Finances chargés de l'analyse de la politique fiscale, à maîtriser le projet et à être en mesure de produire annuellement des informations sur les dépenses fiscales. Cette étape permet de déterminer si le projet peut devenir viable ou si un développement de capacités supplémentaire s'impose.

Bibliographie

- Brixi, Hana Polackova, Christian M. A. Valenduc, and Zhicheng Lee Swift. 2014. *Tax Expenditures—Shedding Light on Government Spending through the Tax System*. Washington, DC: World Bank.
- Burman, Leonard, and Marvin Shaup. 2011. “Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government Spending, and Implications for Budget Reform.” NBER Working Paper 17268, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA.
- Coady, David, Ian Parry, Louis Sears, and Baoping Chang. 2015. “How Large Are Global Energy Subsidies?” IMF Working Paper 15/105, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Grote, Martin. 2017. “How to Establish a Tax Policy Unit.” How-to-Note 7, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Heady, Christopher. 2011. “Tax Expenditures: Definitional and Policy Issues.” In *Tax Expenditures: State of the Art*, edited by L. Philipps, N. W. Brooks, and J. Li. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Hutton, Eric. 2017. *The Revenue Administration—GAP Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*. IMF Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Inter-American Development Bank (IDB). 2010. “Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation.” IDB Working Paper IDB-WP-131, Washington, DC.
- International Monetary Fund (IMF). 2015. “Options for Low-Income Countries’ Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment Background Document: Tools for the Assessment of Tax Incentives,” Washington, DC.
- . 2018. *Fiscal Transparency Handbook*. Washington, DC.
- Kassim, Lanre, and Mario Mansour. 2018. “Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement: une évaluation.” *Revue d’économie du développement* 2018/2 (26): 113–67.
- Keen, Michael. 2013. “The Anatomy of the VAT.” *National Tax Journal* 66 (2): 423–46.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. 1996. “Tax Expenditures—Recent Experiences.” Paris.
- . 2010. “Tax Expenditures in OECD Countries.” Paris.
- Redonda, Augustin, and Tom Neubig. 2018. *Assessing Tax Expenditures Reporting in G20 OECD Economies*. Discussion Note 2018/3. Council on Economic Policies, Geneva.



PUBLICATIONS

Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management:
A Guide for Developing Economies (French)

NOTE 19/01

ISBN-13: 978-1-51352-979-0



9 781513 529790