

2015



GUIDE
MÉTHODOLOGIQUE

*EVALUATION DES
DÉPENSES FISCALES*



AVANT-PROPOS

Introduction

Les dépenses fiscales sont des mesures incitatives qui impactent significativement le budget de l'État, dans la mesure où il renonce volontairement à une partie de ses recettes fiscales pour soutenir le secteur productif ou social. Ces mesures de faveur sont à l'origine de charges importantes pour l'État. Or, dans la plupart des pays, aucun chiffrage n'est disponible pour une connaissance fine de leur coût et des gains qui peuvent être attendus. Il est donc nécessaire pour l'État d'avoir une meilleure lisibilité sur les exonérations accordées et sur leur impact sur les finances publiques.

Depuis sa création, le CREDAF est un cadre privilégié d'échanges d'expériences et de mutualisation de bonnes pratiques. Il accompagne les pays membres dans leur démarche de modernisation et de performance pour faire face aux défis de la mondialisation. L'élaboration du présent guide revêt un intérêt majeur pour les Etats membres du CREDAF, dont beaucoup sont engagés depuis quelques années dans une dynamique de réforme des finances publiques. Il a pour but de doter les pays membres d'un outil méthodologique permettant à chacun de s'inspirer afin d'évaluer le manque engendré par les dépenses fiscales sous toutes ses formes.

L'objectif du guide est de répondre aux besoins et attentes des pays membres qui souhaitent s'engager dans une démarche d'évaluation de leur politique publique fondée sur les dépenses fiscales et d'apporter à leurs services le soutien nécessaire.

En ce sens, la mission qui a été confiée au groupe de travail est de produire un guide pratique, didactique, pragmatique et utilisable par tous les pays, quelle que soit leur expérience. Il doit être un outil au service des pays membres du CREDAF, pour permettre un usage immédiatement opérationnel. Il n'a pas pour objectif de fournir des formules de calcul mécaniquement applicables mais bien une ligne de conduite qui rappelle la finalité et la méthodologie de l'évaluation des dépenses fiscales.

Ce guide a été réalisé avec le concours d'experts de 9 pays membres ainsi que l'appui et l'expertise du Pôle Stratégies de développement et Finances publiques.

Les pays et organisation membres du GT

Belgique	Maroc
Burkina Faso	RD Congo
Cameroun	Sénégal
Comores	Tunisie
Côte d'Ivoire	Pôle Stratégies de développement et des Finances publiques

AVERTISSEMENT

TOUTE REPRODUCTION TOTALE

OU PARTIELLE DE CE GUIDE

EST SOUMISE A L'AUTORISATION

PREALABLE DU CREDAF

SOMMAIRE

Avant-propos	1
Avertissement	3
Sommaire	5
Introduction générale.....	9
Chapitre I - Définition et enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales	11
1.1. Les critères de définition d'une dépense fiscale	11
1.1.1 Abandon définitif de la recette	14
1.1.2 Dérogation par rapport au système de référence	14
1.1.3 L'équivalence avec les dépenses directes	14
1.2 Les enjeux	14
1.2.1 Les enjeux de transparence budgétaire	14
1.2.2. Les enjeux en terme d'analyse de la politique fiscale	15
Chapitre II - La définition du système de référence	17
II.1 L'approche économique	17
II.2 Approche de droit commun ou approche juridique	19
II.3 Principes d'un système de référence pour les différents impôts	20
2.3.1 <i>Impôt sur le revenu :</i>	20
2.3.2 <i>L'impôt sur les bénéfices des sociétés</i>	21
2.3.3 <i>La Taxe sur la Valeur Ajoutée</i>	21
II.3.4 <i>Droits d'accises</i>	21
II.3.5 <i>Droits d'enregistrement,</i>	21
II.3.6 <i>Droits de douane</i>	22
II.3.6.1 Base d'imposition	22
II.3.6.2 Taux	22
Chapitre III - Processus d'évaluation	23
Introduction :	23
III.1 Les prérequis de l'évaluation	23
III.1.1 <i>Le regroupement des dispositions fiscales</i>	24
III.1.2 <i>Mettre au point une procédure de collecte obligatoire de l'information</i>	24

III.1.3.1	Maintien des obligations déclaratives	25
III.1.3.2	Des déclarations suffisamment détaillées	25
III.1.3	Mise en place d'une structure pluridisciplinaire dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales	25
III.1.4	Etablissement de la matrice des dépenses fiscales	25
III.1.4. 1	Classification des mesures en lignes dans un tableur	26
III.1.4.2	Le choix exhaustif des champs	26
III.1.4.3	Remplissage des champs	26
a)	Nature d'impôt	26
b)	Mode d'incitation	27
c)	Objectifs de la mesure	27
d)	Catégories d'objectifs	27
e)	Bénéficiaires	27
f)	Secteurs d'activité	27
III.1.4.4	Codification des mesures	27
III.2	L'évaluation proprement dite	28
III.2.1	Les méthodes d'évaluation	28
III.2.2	Justification du choix de la méthode de perte en recettes	30
III.2.3	Application de la méthode de perte initiale de recettes	30
III.2.4	Les difficultés rencontrées : nécessité d'une démarche progressive	31
III.3	La présentation des résultats : les options possibles	32
III.3.1	Par impôt	32
III.3.2	Par objectif	33
III.3.3	Par bénéficiaire	34
III.3.4	Par secteur d'activité	34
III.4.	Calendrier et périodicité de l'évaluation	34
III.4.1	Calendrier	34
III.4.2	Périodicité de l'évaluation	35
Annexes	Expériences pays.....	37
	Expérience du Maroc.....	37
	Expérience du Burkina Faso	40
	Expérience de la Tunisie	42
	Expérience du Sénégal	44
	Expérience de la Côte d'Ivoire.....	46

Expérience du Mali	47
Expérience du Gabon	60
Remerciements	63

Introduction générale

Du fait de leur usage étendu et de la croissance de leur coût, les dépenses fiscales sont devenues un sujet central de réflexion sur les politiques fiscales.

En effet, l'importance des dépenses fiscales, exprimées en pourcentage des recettes fiscales ou en pourcentage du PIB est en hausse dans beaucoup de pays. Entre 1968 et 2003, le nombre des dépenses fiscales est passé aux Etats-Unis de 55 à 215. En France, alors que ce nombre était de 317 en 1981, il est actuellement de 418. Au Maroc, le nombre des dépenses fiscales est passé de 337 en 2005 à 402 en 2014. Au Sénégal, ce nombre est de 326.

Rapporté au montant des recettes fiscales, le coût des dépenses fiscales représente 64 % au Canada (224 mesures), 40 % aux Etats-Unis, 21 % en France et au Sénégal et 17 % au Maroc.

Par comparaison au PIB, les dépenses fiscales canadiennes s'élèvent à 11 % contre 8 % aux Etats-Unis, 4 % en France, 3,8 % au Maroc et 3,7 % au Sénégal.

Les dépenses fiscales font partie des outils de politique fiscale des gouvernements. Elles sont utilisées au lieu et place des dépenses directes pour dynamiser, encourager ou soutenir des secteurs d'activité et/ou une catégorie de contribuables. Elles peuvent prendre différentes formes telles que l'exonération fiscale, la déduction d'impôt et le taux d'imposition favorable.

Aussi, il est donc important, non seulement de les évaluer, mais également de les publier périodiquement afin de :

- mesurer leur impact sur le budget de l'Etat ;
- engager un débat démocratique et transparent sur l'ensemble des choix de finances publiques, y compris les décisions d'exonérations.

Cette évaluation nécessite une méthodologie précise que les services concernés doivent maîtriser. C'est la raison d'être du présent guide comme outil méthodologique au service de certaines administrations fiscales.

Ce guide aura pour vocation d'apporter aux services de ces administrations le soutien nécessaire dans leur démarche d'évaluation des dépenses fiscales. Il n'a pas pour objectif de fournir des formules de calcul mécaniquement applicables mais bien une ligne de conduite pratique comportant une finalité et une méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales.

Ce guide méthodologique a été rédigé par une équipe composée de sept (7) membres sous la supervision de Christian VALENDUC et de Saïd NOUMIR.

Il s'articule autour de 3 grands chapitres :

- La définition et les enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales ;
- La définition du système de référence ;
- Les différentes étapes de l'évaluation des dépenses fiscales.

Les deux premiers chapitres permettent de circonscrire la notion de dépenses fiscales et le dernier chapitre traite du processus de l'évaluation proprement dit.

Chapitre I - Définition et enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales

1.1. Les critères de définition d'une dépense fiscale

Le concept de dépense fiscale est né aux Etats-Unis d'Amérique en 1967. En démontrant que le Congrès américain utilisait la politique fiscale en tant que subvention pour récompenser certains collèges électoraux favorisés ou secteurs spécifiques, Stanley S. Surrey, Secrétaire adjoint au Trésor, a défini les dépenses fiscales comme un moyen d'utilisation politique des encouragements fiscaux à des fins généralement atteintes à travers les dépenses budgétaires.

L'Allemagne fut le deuxième pays à procéder à l'évaluation de ses dépenses fiscales et ce, à compter du début des années 1970, et à partir de 1983, la Belgique, la France, l'Espagne, le Canada, l'Autriche et l'Australie commencèrent également à évaluer leurs propres dépenses en la matière. Ce n'est qu'en 1996 que la majorité des pays de l'OCDE s'y sont mis à leur tour, tandis qu'en Afrique francophone, le Maroc fut le premier pays à publier son rapport en 2005, suivi par le Sénégal et le Bénin en 2008.

Les dépenses fiscales représentent généralement des dispositifs que les gouvernements utilisent comme substitution aux dépenses directes. Ce sont des formes de dépenses de droit permettant au contribuable qualifié de prétendre au bénéfice de l'argent public.

Ces dépenses s'analysent comme étant des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne, pour l'État, un manque à gagner de recettes fiscales qui pourraient être réalisées en cas d'application des principes généraux de l'impôt. Elles ont donc un effet équivalent à celui des dépenses budgétaires. Ce sont en fait des allègements fiscaux portant sur certains flux économiques, constitutifs donc d'un manque à gagner pour le budget de l'Etat dans la mesure où leur suppression entraînerait normalement une augmentation des recettes.

Contrairement à une dépense budgétaire classique qui se traduit par un décaissement, la dépense fiscale signifie pour l'Etat une perte de recette ou une absence d'encaissement au profit du contribuable résultant de l'application d'un avantage fiscal accordé par la législation fiscale en vigueur. La non-perception d'une recette est forcément moins visible qu'un décaissement : les dépenses fiscales posent donc un problème de transparence budgétaire, sur lequel nous reviendrons.

Les définitions de la dépense fiscale diffèrent d'un pays à l'autre (voir l'encadré ci-après), mais on note quelques points communs, qui sont les éléments de la définition :

- il y a perte de recettes.
- il y a dérogation par rapport à certains principes de base de l'impôt, qui constitue un « système de référence ».
- il y a, dans certains cas, une volonté de modifier le comportement des agents économiques : les particuliers, les entreprises.
- il y a une certaine similarité entre la dépense fiscale et la dépense directe.

Encadré 1 : Exemples de définition des dépenses fiscales

1 Définition des dépenses fiscales selon l'OCDE

Pour l'OCDE, sont des dépenses fiscales les avantages fiscaux ou exonérations du régime fiscal « normal » qui réduisent les recouvrements de recettes par les administrations publiques et, parce que les objectifs de la politique des pouvoirs publics peuvent être réalisés par un autre moyen, à savoir des subventions ou autres dépenses directes, les avantages fiscaux sont assimilés à des dépenses budgétaires.

2 Définition des dépenses fiscales dans quelques pays de l'OCDE

*En **Allemagne**, la loi ne définit pas précisément les dépenses fiscales. Les rapports publiés se limitent aux subventions fiscales aux entreprises et aux secteurs d'activité. Les dispositions qui bénéficient aux ménages ne sont prises en compte que si elles constituent des subventions indirectes à des entreprises privées ou à des secteurs économiques.*

*En **Belgique**, l'Inventaire des dépenses fiscales définit celles-ci comme « une moindre recette provenant d'une dérogation au système général de l'impôt, en vue de favoriser certaines activités économiques, sociales ou culturelles et qui aurait pu être remplacée par une subvention directe ».*

*En **Espagne**, le budget annuel des dépenses fiscales est établi en reprenant les dispositions du système fiscal qui réduisent les recettes des administrations publiques et qui remplissent en outre les conditions suivantes : il doit s'agir d'une exception à l'organisation fiscale de base ; l'objectif visé doit être de nature économique ou social ; le bénéfice de la dépense fiscale doit être limité à une partie des contribuables ou à certains secteurs économiques.*

*Aux **Pays-Bas**, les dépenses fiscales sont définies comme des déviations par rapport au système fiscal de référence qui réduisent les recettes publiques.*

*Le **Royaume-Uni** classe les allègements fiscaux en trois catégories : les dépenses fiscales, les éléments structurels de l'impôt et les dispositions qui ont à la fois une composante structurelle et une composante de dépense fiscale. Les critères de classification sont le caractère non-structurel et l'équivalence avec une dépense publique. La troisième catégorie comprend, par exemple, les abattements liés à l'âge, l'exonération des allocations familiales ou encore les amortissements.*

*En **Suède**, les dépenses fiscales sont définies, de manière non-officielle, comme des mesures qui réduisent les recettes relativement à une norme prédéfinie, dans le but d'atteindre un objectif spécifique de politique ou de faciliter un fonctionnement efficace du système fiscal.*

3 Définition des dépenses fiscales dans certains pays africains

*Au **Maroc**, les dépenses fiscales représentent l'ensemble des avantages fiscaux accordés par l'Etat, en vue d'encourager des personnes physiques ou morales, en renonçant volontairement à une partie de ses revenus pour atteindre des objectifs déterminés. Leur effet sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses budgétaires directes.*

*Au **Sénégal**, les dépenses fiscales sont des dispositions spéciales dérogeant au droit commun qui occasionnent des pertes de recettes pour l'Etat, dans le but de favoriser un comportement économique particulier de la part de contribuables ou de subventionner certains groupes sociaux. Elles entraînent ainsi, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui aurait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux de la fiscalité au Sénégal.*

L'avantage fiscal peut être limité dans le temps ou dans l'espace et vise un traitement particulier dont la justification provient de certains objectifs du développement économique et social ou, plus globalement, d'objectifs politiques spécifiques.

Les avantages fiscaux peuvent viser, selon le cas, à :

- stimuler l'investissement dans l'ensemble du pays ou dans certains créneaux et certaines régions ;
- soutenir l'entreprise afin de lui permettre de se mettre à niveau et de surmonter ses difficultés ;
- accorder plus d'équité et assurer des transferts urgents entre les catégories sociales ;
- pallier certaines insuffisances et distorsions du système fiscal ;
- dynamiser l'activité économique ;
- améliorer les conditions de vie dans le cas d'incitations à objectifs sociaux.

Les dépenses fiscales se présentent le plus souvent sous les formes suivantes :

- Les exonérations
- Les crédits d'impôt
- Les réductions d'impôt
- Les taux réduits
- Les déductions
- Les abattements

- L'exonération** est une mesure ayant pour objet de soustraire à un impôt une matière ou une population entrant normalement dans le champ d'application de cet impôt.

L'exonération peut être totale ou partielle. Dans les deux cas, il est possible qu'elle soit limitée dans le temps. On parle d'exonération temporaire.

- Le crédit d'impôt** est une créance sur le Trésor qui peut faire l'objet d'imputation ou de remboursement.

- La réduction d'impôt** consiste en une diminution du montant de l'impôt au stade de sa liquidation.

Contrairement au crédit d'impôt, la réduction n'ouvre pas droit au remboursement. Elle s'impute sur l'impôt à payer.

- Les taux réduits** sont des taux dérogatoires aux taux de droit commun.

- La déduction** est une somme que l'on soustrait du revenu imposable.

- L'abattement** consiste en une diminution affectant la base imposable de l'impôt.

Les paragraphes suivants donnent les principaux critères de définition d'une dépense fiscale.

1.1.1 Abandon définitif de la recette

Toutes les définitions données s'accordent sur le fait que les dépenses fiscales entraînent, pour les pouvoirs publics, une recette moindre qui est le résultat d'encouragements fiscaux se traduisant par une dérogation au système général d'un impôt déterminé.

Les dépenses fiscales sont ainsi définies comme étant des abandons de recettes concédés par le gouvernement sous forme d'allègements fiscaux, de traitements préférentiels à une catégorie de contribuables ou à une activité particulière.

L'abandon de recette, et donc la dépense fiscale, est calculé comme étant la différence entre, d'une part, l'impôt théorique qui aurait été payé dans le cadre d'un régime fiscal de référence et, d'autre part, le montant réellement recouvré suite à l'incitation fiscale.

1.1.2 Dérogation par rapport au système de référence

Dans les définitions du concept de dépense fiscale proposées, la plupart des pays réfèrent, d'une manière ou d'une autre, à la notion de système fiscal de référence.

La qualification d'une mesure fiscale quelconque en dépense fiscale suppose de se référer à des principes généraux auxquels elle dérogerait.

L'approche adoptée par tous les pays consiste en la définition, explicite ou implicite, d'un système de référence permettant de définir les mesures dérogatoires.

1.1.3 L'équivalence avec les dépenses directes

La notion de dépense fiscale reconnaît la similarité, au niveau de l'effet sur l'agent économique concerné, entre la dépense budgétaire directe et l'incitation fiscale. Elle est utilisée en lieu et place de la dépense budgétaire directe afin de fournir une subvention gouvernementale indirecte à une catégorie de contribuables ou d'encourager une activité choisie.

Cette équivalence (ou interchangeabilité) peut être illustrée par le cas de la Grande Bretagne, où l'aide à l'investissement est respectivement passée d'un crédit d'impôt à une subvention directe aux développements industriels, avant de redevenir une dépense fiscale.

Alors que la dépense directe apparaît clairement dans le budget, ce n'est pas le cas de la dépense fiscale qui ne fait pas l'objet d'un vote annuel.

1.2 Les enjeux

1.2.1 Les enjeux de transparence budgétaire

Les finances publiques étant l'instrument le plus important dont disposent les gouvernements pour la réalisation de leurs objectifs de politique publique, la bonne gouvernance des finances publiques est alors indispensable pour le succès de ces actions publiques. Plus que jamais, la bonne gouvernance des finances publiques est sous les regards de tous les acteurs de la vie publique, qu'ils soient nationaux ou internationaux.

En effet, selon l'OCDE, « la relation entre la bonne gouvernance et de meilleurs résultats économiques et sociaux est de plus en plus reconnue. La transparence – le degré d'ouverture qui concerne les intentions, la formulation et la mise en œuvre des politiques suivies – est un élément primordial d'une bonne gouvernance. Le budget est le document opérationnel le plus important dont disposent les gouvernements, car c'est là que les objectifs politiques sont rendus compatibles et traduits dans la réalité. La transparence budgétaire se définit comme le fait de faire pleinement connaître, en temps opportun et de façon systématique, l'ensemble des informations budgétaires. »

La transparence des finances publiques permet en effet qu'un débat reposant sur des informations plus solides s'instaure entre les décideurs et dans le public sur l'élaboration et les résultats de la politique budgétaire. Cette transparence est mise en œuvre à travers la publication, par les gouvernements, de rapports d'informations périodiques parmi lesquels doit figurer celui relatif à l'évaluation des dépenses fiscales.

Ce rapport a pour finalité de recenser annuellement l'ensemble des dépenses fiscales en vue de quantifier leur coût budgétaire, ce qui permet aux gouvernements d'atteindre nettement plus de transparence et de rationalité dans la gestion publique. En effet, le rapport d'évaluation des dépenses fiscales est annexé au projet de loi de finances pour les parlementaires et permet, de ce fait, d'apporter des informations sur les dépenses fiscales au parlement et aux citoyens.

En outre, l'évaluation des dépenses fiscales permet de comparer cette forme de dépense avec la dépense budgétaire et de proposer à l'autorité la meilleure option entre ces deux modes d'intervention gouvernementale.

1.2.2. Les enjeux en terme d'analyse de la politique fiscale

Le rôle de la politique fiscale a évolué au fil des années. Dès le moment où la politique fiscale n'a plus pour seul objectif de permettre la collecte des recettes nécessaires pour assurer la couverture des dépenses publiques, mais qu'elle devient elle-même un instrument de politique économique et sociale, la mise en place de dépenses fiscales n'est que le reflet de cette instrumentalisation de l'impôt.

Toutefois, bien que certains arguments militent pour l'utilisation des dépenses fiscales, d'autres arguments sont soulevés pour en limiter l'utilisation. Ces derniers évoquent le fait que les mesures fiscales dérogatoires affectent les principes d'efficacité, de neutralité et d'équité sur lesquels s'appuient les concepteurs de la politique fiscale. Pourtant, les dépenses fiscales restent une caractéristique de tous les systèmes fiscaux, beaucoup étant souvent estimées efficaces et plus souples que les programmes de dépenses directes.

Ainsi, au regard de la neutralité, un système fiscal ne doit pas créer de distorsions financières dans le choix d'allocation des ressources par les contribuables afin de ne pas fausser leurs décisions économiques. Dans la réalité, ce principe n'est pas toujours rencontré. En effet, dès lors qu'on met en place des mesures fiscales incitatives, le principe de neutralité est affecté. Malgré cela, une diminution de la neutralité peut s'avérer pertinente lorsque les mesures fiscales cherchent à prendre en considération la capacité contributive des contribuables ou encore à compenser des imperfections du marché.

De même, un système fiscal doit effectuer une répartition équitable du fardeau fiscal entre les contribuables. Ce principe lie la charge fiscale à payer d'un contribuable à ses revenus. L'équité verticale est respectée lorsque l'impôt reflète la capacité de payer des contribuables qui lui sont assujettis. La prise en compte de la capacité de payer des contribuables nécessite la prise en compte des besoins essentiels et implique la progressivité de l'impôt. Pour la prise en compte des besoins essentiels, les gouvernements peuvent mettre en place soit un taux d'imposition zéro sur une première tranche de revenu, soit une mesure fiscale pouvant prendre différentes formes (déduction, exemption, etc.) et résultant en la non imposition d'un seuil de revenu minimal.

Selon le principe d'efficacité, l'impôt sera d'autant plus efficace que son taux est bas, sa base est inélastique (réagit peu aux prix) et qu'il s'applique à toute la base au même taux, sans exonérations et déductions particulières.

Ces critères d'efficacité vont à l'encontre des dépenses fiscales. Cette conclusion ne vaut toutefois que dans le cadre de raisonnement de la théorie de l'impôt optimal, caractérisé notamment par l'absence d'effets externes. Or, ces effets externes peuvent être internalisés par la politique économique à travers la fiscalité. C'est le cas, par exemple, des mesures fiscales visant à réduire le coût salarial des personnes effectuant des travaux de recherche ou à encourager les modes de transport les plus favorables à l'environnement ou les énergies renouvelables.

Ces principes ne peuvent s'appliquer de manière pure. Un seuil de tolérance doit être déterminé pour leur application. C'est là l'enjeu fondamental pour la politique fiscale qui ne doit pas ignorer l'utilisation de l'impôt à des fins incitatives.

Les choix qui ont présidé à la création des dépenses fiscales sont des choix politiques. L'évaluation des dépenses fiscales est utile à une analyse de la politique fiscale parce qu'elle permet, d'une part, de quantifier le coût des mesures fiscales dérogatoires par nature d'impôt et par objectif poursuivi, de comparer le coût de ces mesures avec le rendement des impôts en cause et de déterminer les catégories de contribuables et de secteurs d'activités qui sont bénéficiaires de ces mesures dérogatoires. D'autre part, l'évaluation des dépenses fiscales permet d'apprécier l'impact économique et social des mesures fiscales dérogatoires et, partant, de faire des propositions de réforme de ces mesures dérogatoires aux autorités compétentes. C'est le premier pas, indispensable, d'une analyse coût-bénéfice des dépenses fiscales.

En définitive, l'évaluation des dépenses fiscales est un élément d'une évaluation de la politique fiscale et, qui dit évaluation, dit analyse au regard des objectifs poursuivis et des résultats atteints.

Chapitre II - La définition du système de référence

L'identification des dépenses fiscales est un exercice de classification qui revient à établir une distinction, dans les dispositions fiscales en vigueur, entre celles qui relèvent d'un système fiscal de référence et une série de dispositions qui dérogent à ce système.

L'exercice qui consiste à déterminer quelles dispositions constituent la règle générale à laquelle les autres représentent des dérogations constitue la principale controverse en matière de dépenses fiscales puisqu'elle amène à déterminer où s'arrête le système fiscal normal d'imposition et où commence la notion de dépense fiscale.

Cet exercice est essentiel mais non facile. C'est ce qui dégage des expériences menées dans les différents pays ayant procédé à l'évaluation des dépenses fiscales.

En effet, plusieurs modèles de systèmes fiscaux de référence ont été définis, soit explicitement, soit implicitement. Il y a autant de systèmes de référence que de pays. Il n'y a donc pas un système de référence modèle. Chaque pays décide du degré de généralité ou de détail de son système de référence. Un pays dont la référence est très générale peut considérer de nombreuses dispositions de la législation en vigueur comme des dépenses fiscales. Dans un autre, une référence plus élaborée contient peut-être des dispositions du même type qui ne sont donc pas considérées comme des dépenses fiscales.

Généralement, on distingue deux approches :

- l'approche économique ;
- l'approche de droit commun (ou approche juridique).

A ce niveau, il y a lieu de souligner que la plupart des pays africains ayant procédé à l'évaluation de leurs dépenses fiscales ont adopté l'approche de droit commun, alors que beaucoup de pays de l'OCDE ont adopté une approche économique.

II.1 L'approche économique

L'approche économique consiste à définir le système de référence sur la base de principes économiques et d'appliquer ensuite cette définition à travers le Code général des Impôts. Il s'agit donc de définir, d'un point de vue économique, ce que doit être un impôt sur le revenu des particuliers, un impôt sur les bénéfices des sociétés, un système de TVA, etc.

Cette approche permet de jeter un regard extérieur sur un système fiscal donné mais elle risque de manquer de pragmatisme et de trop s'éloigner des pratiques et des éléments institutionnels qui peuvent être considérés comme des éléments du système général, sauf si ces éléments institutionnels sont pris en compte à titre complémentaire.

Dans cette approche, la notion de système fiscal de référence n'est pas définie dans la législation fiscale, c'est une abstraction basée sur l'idée qu'on se fait d'un régime fiscal en l'absence de toute mesure fiscale préférentielle.

En effet, la définition du système de référence est basée sur des critères économiques. Ainsi, par exemple, le Japon a choisi de se référer aux principes fondamentaux de l'impôt, l'Allemagne, quant à elle, se réfère à l'activité professionnelle. En France, la « norme » est une interprétation des intentions du législateur.

Le Japon limite sa référence aux principes de base de la fiscalité : équité, neutralité et simplicité. Toute disposition qui poursuit un autre objectif est qualifiée de « mesure fiscale spéciale », terme que le Japon emploie pour désigner une « dépense fiscale ». Autrement dit, la loi japonaise définit des « mesures fiscales spéciales » qui sont analogues aux dépenses fiscales. Il s'agit d'exceptions aux principes fondamentaux de la fiscalité japonaise (équité, neutralité et simplicité) visant à atteindre un autre objectif de politique publique.

L'Allemagne ne définit pas d'une manière explicite son système de référence mais part d'une définition assez restrictive des dépenses fiscales. Elle s'intéresse donc aux dépenses fiscales en tant que moyen de subventionner l'activité professionnelle. « Un régime fiscal spécial est considéré comme une subvention, et par là même comme une dépense fiscale dès lors qu'il favorise, directement ou indirectement, certains secteurs ou sous-secteurs de l'économie ». Les allègements qui bénéficient juridiquement aux ménages sont toutefois considérés comme des dépenses fiscales, dès lors qu'ils constituent des subventions indirectes aux entreprises.

La France considère la « norme » ou le système de référence comme étant l'ensemble « des principes généraux du droit fiscal français », mais cette norme n'est pas définie de façon intangible. Elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation a posteriori des intentions du législateur.

De fait, pour distinguer « la norme » du dérogatoire, plusieurs critères sont mis en œuvre, tels l'ancienneté et le caractère, général ou non, de la mesure.

Selon le critère de l'ancienneté (abandonné en 2008), on pouvait juger qu'une mesure en vigueur depuis longtemps était reconnue comme partie intégrante de la norme et on la retirait de la liste des dépenses fiscales.

Selon le critère de généralité, une mesure à caractère général est destinée à bénéficier à une grande majorité de contribuables, et donc sera considérée comme faisant partie de la norme. A l'inverse, l'avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations constitue une dépense fiscale.

Les analystes estiment que la définition française est de portée limitée et laisse donc place à un certain arbitraire dans l'inventaire des dispositifs concernés.

En matière de TVA, dès lors que l'application de taux réduit de TVA ne résulte pas d'une obligation communautaire, c'est le caractère incitatif de l'application du taux réduit qui déterminera si la mesure est classée ou non en dépense fiscale.

Ainsi, sont considérées comme des dépenses fiscales les réductions de taux qui ont pour objet de soutenir un secteur particulier (entretien du logement, restauration notamment). Les taux réduits qui s'appliquent à des produits de base avec un objectif de redistribution entre les ménages sont, en revanche, considérés comme conformes aux principes généraux de la TVA. Il s'agit en particulier de l'alimentation ou des médicaments pour lesquels l'application d'un taux réduit relève d'une logique générale et redistributive. Ces taux réduits ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales.

Or, dans la liste des mesures non considérées comme des dépenses fiscales, on retrouve le taux réduit appliqué sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité. Peut-on alors parler d'effet redistributif dans ce cas ?

D'autres pays, comme les Etats-Unis et le Canada ont essayé d'associer le système de référence à la base d'imposition retenue comme norme. Ils se sont référés au concept de « revenu » qui sert de norme en matière de base d'imposition dans de nombreux systèmes d'impôt sur le revenu. La norme est la définition de Haig-Simons, ou définition du revenu en termes d'accroissement, selon laquelle « le revenu d'un agent économique est la différence de sa richesse entre deux moments dans le temps, plus la valeur de la consommation pendant cette période ». Autrement dit, ce revenu comprend l'ensemble des revenus nets (après déduction des dépenses faites pour les obtenir), quelle que soit leur origine. Dans le cas de l'impôt sur le revenu, la taxation plus légère des revenus du capital correspond, selon cette approche, à des dépenses fiscales.

Dans la pratique, cette définition est difficile à appliquer car elle est loin du revenu imposable tel qu'il est défini par les lois fiscales. D'ailleurs, les pays ayant adopté cette approche ont procédé à des aménagements de la définition de Haig-Simons, pour des raisons pratiques.

Ainsi, au niveau de l'IS, l'application stricte du revenu de Haig-Simons impliquerait de réaliser l'imposition correspondante au niveau des actionnaires, que le revenu soit ou non distribué sous forme de dividendes.

En outre, cette définition ne peut s'appliquer à la fiscalité indirecte, notamment la TVA et les droits d'accises.

Les différents exemples présentés montrent bien que la détermination du système fiscal de référence fait appel à des critères qui sont, pour la plupart, subjectifs. Il s'agit, en fait, d'un jugement de valeur.

II.2 Approche de droit commun ou approche juridique

Cette approche utilise plutôt le critère plus neutre de « système fiscal de référence ». En ce sens, les dépenses fiscales sont des dérogations à ce système fiscal de référence. Il s'agit, en fait, de découvrir quels sont les principes généraux dans les codes des impôts.

Cette approche a l'avantage de partir du concret et permet d'adopter en conséquence un point de vue pragmatique.

Dans cette approche, on procède à la séparation des dispositions législatives en deux catégories :

- celles qui définissent les principes généraux d'un impôt : le champ d'application, la base imposable, les charges déductibles, les taux ou tarifs d'imposition ;
- celles qui organisent des exceptions à ces règles générales, qu'il s'agisse d'exonérations, d'exemptions de revenus, de déductions particulières, de réductions d'impôt, de taux d'imposition particuliers, etc.

Cette approche prend en compte la hiérarchie des normes de droit. Les dispositions de droit international priment en effet sur les lois internes. Tout pays est tenu par les conventions préventives de double imposition qu'il a signées.

D'autres ont signé des accords de libre-échange avec certains pays. Même si les exceptions prévues par ces conventions et traités ne devraient, en principe, pas être considérées comme des dépenses fiscales, elles peuvent être évaluées.

Les limites de cette approche tiennent au fait qu'elle ne part pas d'un regard extérieur. Elle sera particulièrement difficile à mettre en œuvre si les dispositions législatives ne sont pas rassemblées dans un code général des impôts. Plus globalement, elle est tributaire de la façon dont la législation est structurée et peut être mise en œuvre si les textes légaux font clairement apparaître les principes généraux mais ce sera beaucoup plus difficile de l'utiliser si ce n'est pas le cas.

C'est pour cette raison **qu'il est vivement recommandé de consolider la législation fiscale dans un Code Général des Impôts**. Ce qui facilitera le recensement des mesures dérogatoires.

Généralement, le système fiscal de référence peut se définir comme « l'ensemble des caractéristiques structurelles d'un régime d'imposition ».

La plupart des experts conviendraient que les éléments structureaux d'un système ne doivent pas être considérés comme dépenses fiscales.

Aussi, certains organismes internationaux estiment que le système fiscal de référence doit comprendre : « la structure des taux, les conventions comptables, la déductibilité des paiements obligatoires, des dispositions visant à faciliter l'administration et des dispositions concernant les obligations fiscales internationales. »

Pour une meilleure définition du système de référence, il serait opportun d'adopter une approche participative. En effet, l'administration fiscale (la DGI) doit s'ouvrir sur d'autres départements de manière à permettre une meilleure identification des dépenses fiscales.

II.3 Principes d'un système de référence pour les différents impôts

La définition d'un cadre de référence est un exercice national.

Les éléments qui suivent ne sont pas exhaustifs, ce sont des principes généraux à adapter selon le contexte national.

2.3.1 Impôt sur le revenu :

Les éléments structurels du système d'imposition en matière d'impôt sur le revenu comprennent :

- ✓ le barème d'imposition : le fait que certains taux soient inférieurs à d'autres, dans le barème progressif, ne constitue évidemment pas une dépense fiscale, il en est de même de la tranche à taux zéro ;
- ✓ les mesures mises en place dans le but de prendre en compte les besoins essentiels des contribuables (exemple : les déductions pour enfants à charge, déductions des charges professionnelles) ;
- ✓ les pertes antérieures pour les contribuables tenant une comptabilité.

2.3.2 L'impôt sur les bénéfices des sociétés

Les éléments structurels du système d'imposition en matière d'impôt sur les sociétés comprennent :

- ✓ le taux d'imposition linéaire (taux de droit commun) ;
- ✓ la déduction des pertes antérieures ;
- ✓ l'amortissement admis par les règles comptables ;
- ✓ les dispositions visant à éviter la double imposition.

2.3.3 La Taxe sur la Valeur Ajoutée

- ✓ La TVA est un impôt sur la consommation finale sur le territoire du pays, de ce fait, les exportations ne sont pas soumises à la TVA. La détaxation des exportations n'est donc pas une dépense fiscale, elle est un principe de base de la TVA et fait, à ce titre, partie du système général.
- ✓ Le taux normal : certains pays, qui ont plusieurs taux, considèrent que la structure du système d'imposition comprend un taux réduit à côté du taux normal.
- ✓ Le seuil d'imposition.

II.3.4 Droits d'accises

Les accises diffèrent fondamentalement de la TVA, à plusieurs points de vue. La TVA est un impôt général : on peut considérer, pour faire bref, que tout y est soumis sauf disposition contraire. Pour les accises, c'est exactement l'inverse : n'y sont soumis que les biens qui sont nommément désignés.

Le fait que certains produits soient soumis à des accises et que d'autres ne le soient pas ne veut donc pas dire qu'il y a dépense fiscale pour le cas des seconds.

On peut prendre le principe suivant : le fait que deux produits aient des taux d'accises différents ne génère pas de dépense fiscale, mais le fait que, pour un même produit, le taux soit différencié, par exemple en fonction de l'utilisateur ou du producteur, est une dépense fiscale.

Ceci signifie, par exemple, que le fait que les accises par hectolitre soient différentes pour la bière et pour le vin ne constitue pas une dépense fiscale. Par contre, exonérer d'accises les brasseries artisanales constitue une dépense fiscale.

Dans le même ordre d'idées, des taux d'accises différents sur l'essence et sur le diesel ne sont pas constitutifs de dépense fiscale, mais exonérer d'accises les sociétés de transport en commun en est une.

II.3.5 Droits d'enregistrement,

Les droits d'enregistrement ont un point commun avec les droits d'accises : ils ne sont pas de nature générale, mais de nature spécifique. N'y est soumis que ce qui est désigné.

On peut donc raisonner de manière similaire pour la définition du système général et des dépenses fiscales : le système général est celui d'un droit par acte. Des droits différents pour des actes différents ne sont donc pas constitutifs de dépenses fiscales mais une différenciation de droit, pour un acte donné, par exemple en fonction de la valeur de la transaction ou d'un des cocontractants, constitue une dépense fiscale.

II.3.6 Droits de douane

Le droit de douane est un impôt prélevé à l'occasion d'opérations d'importation de marchandises étrangères, c'est-à-dire au moment de l'introduction de ces dernières dans le territoire douanier. Ces marchandises sont ainsi passibles, selon le cas, des droits d'importation inscrits au niveau du tarif des douanes.

En général, les droits de douane à l'importation sont des droits ad valorem perçus suivant l'origine des marchandises, quelle que soit la qualité de leur destinataire. Cependant, des exonérations ou des suspensions de droits d'importation sont accordées à certaines marchandises importées en vertu de dispositions particulières, soit en raison de la nature des marchandises, de leur origine ou de leur destination, soit eu égard à la qualité de l'importateur.

II.3.6.1 Base d'imposition

A l'importation, c'est la valeur en douane des marchandises qui constitue la base d'imposition. Cette valeur est la valeur transactionnelle telle que prévue par les règles de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII du GATT, dénommé Code d'évaluation de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC). Lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée selon ces règles, il doit être fait application des méthodes de substitution ci-dessous et conformément aux règles dudit accord :

- valeur transactionnelle de marchandises identiques ;
- valeur transactionnelle de marchandises similaires ;
- méthode de la valeur déductive ;
- méthode de la valeur calculée ;
- méthode du dernier recours.

II.3.6.2 Taux

Les taux de référence sont les taux inscrits au tarif des douanes. Ils sont applicables aux marchandises importées selon la catégorie à laquelle appartient le produit. En conséquence, pour le droit de douane, il convient de retenir le tarif des douanes comme la norme de référence, car chaque taux inscrit au niveau dudit tarif constitue un taux de droit commun. De plus en plus, le tarif des douanes applicable découle d'une législation communautaire (Union européenne, Union économique et monétaire ouest africaine, etc.), en vertu de l'harmonisation des régimes douaniers.

La dépense fiscale est le manque à gagner lié à l'exonération accordée qui confère à une marchandise donnée le non-paiement des droits de douane. Il n'est ainsi pas opportun, compte tenu des différences de taux dans le tarif, de calculer les différences entre le taux le plus élevé et les taux intermédiaires et de considérer ces résultats comme des sortes de dépenses fiscales. Ainsi, le régime douanier de référence est celui du droit commun qui, cependant, n'intègre pas dans son périmètre d'évaluation les importations réalisées dans le cadre des régimes économiques douaniers ou, d'une manière générale, tous les régimes suspensifs.

Chapitre III - Processus d'évaluation

Introduction :

L'évaluation des dépenses fiscales poursuit plusieurs buts :

- Il s'agit d'abord d'assurer plus de transparence dans la gestion des finances publiques. Du fait de leur usage étendu et de la croissance de leur coût, les dépenses fiscales constituent un enjeu budgétaire important. Leur évaluation permet de comparer le coût des mesures dérogatoires à celui des dépenses directes. Mieux encore, leur publication favorise la transparence des finances publiques.
- Il s'agit également d'évaluer l'impact des mesures dérogatoires sur le budget de l'Etat. Le coût des dépenses fiscales rapporté au total des recettes fiscales permet d'apprécier leur importance dans le budget de l'Etat. Les rapporter au PIB est également une information intéressante car elle permet, dans chaque pays, de comparer leur importance avec celui d'autres instruments de politique économique.
- L'évaluation des dépenses fiscales permet également de contribuer à un débat démocratique et transparent sur l'ensemble des choix de finances publiques, y compris les décisions des exonérations. Généralement, les dépenses fiscales sont annexées au projet de la loi de finances, ce qui donne aux parlementaires une idée chiffrée sur le coût et les bénéficiaires des mesures dérogatoires. Cela est de nature à instaurer un meilleur débat sur les décisions des exonérations permettant de corriger les mesures dérogatoires inefficaces et excessivement coûteuses. De même, la classification des dépenses fiscales par nature d'impôt, par secteur d'activité et par bénéficiaire, permet de répondre aux interrogations des organisations professionnelles et aux acteurs de la société civile.

Le processus de chiffrage des dépenses fiscales nécessite :

- la mise en place des préalables importants
- l'élaboration d'une matrice qui regroupe l'ensemble des mesures dérogatoires recensées ;
- le choix de la méthode de calcul qui peut changer d'une mesure à l'autre en fonction des informations disponibles ;
- la présentation des résultats dans le rapport sur les dépenses fiscales.

III.1 Les prérequis de l'évaluation

L'évaluation des dépenses fiscales est une tâche importante, dont les retombées peuvent être significatives en termes de transparence budgétaire et d'explicitation de la politique fiscale.

C'est également un travail délicat qui demande trois préalables importants :

III.1.1 Le regroupement des dispositions fiscales

La multiplicité des textes, leur nature et origine (Codes des investissements, minier, douanier, impôt...) rendent difficile le recensement des régimes dérogatoires. Il est essentiel de regrouper l'ensemble des dispositions fiscales dérogatoires dans un document unique : idéalement le Code général des impôts.

Il s'agit, au départ, d'un travail de codification purement formel visant une meilleure maîtrise de dispositions dispersées. Elle permet d'avoir accès rapidement à l'ensemble des textes fiscaux dérogatoires. Il rend la mise à jour plus aisée : textes obsolètes, inapplicables...

C'est aussi un outil d'aide à la décision : la consolidation permet d'avoir une vision claire du volume des avantages fiscaux accordés et, par-là, l'évaluation du coût.

Ce doit être aussi l'occasion de clarifier les textes législatifs en les actualisant. Il faut s'assurer de la cohérence des textes entre eux. Ce processus doit s'inscrire dans une réflexion plus globale sur la méthodologie à mettre en œuvre, le périmètre, le classement à retenir (un chapitre réservé aux avantages fiscaux dans la partie de l'impôt concerné, un livre complet dédié dans le code...).

Afin d'éviter que ne se renouvelle la dispersion des textes, il importe de conditionner l'adoption d'un texte de cette nature à **l'avis conforme préalable du Ministère en charge de l'économie et des finances** et son inscription dans la Loi de finances. Cette procédure préalable permet, non seulement de subordonner l'adoption d'un avantage fiscal à un travail préalable d'analyse d'efficience, mais aussi de maintenir une unicité de codification et une mise à jour en temps réel.

Ce processus peut prendre du temps. **L'absence de consolidation ne doit pas constituer un frein à l'élaboration d'un rapport** sur les dépenses fiscales, mais une consolidation des textes facilite clairement le travail de recension des dépenses fiscales.

III.1.2 Mettre au point une procédure de collecte obligatoire de l'information

La caractéristique de base d'une dépense fiscale est d'être dérogatoire par rapport aux principes généraux d'un impôt donné.

Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, la dérogation peut prendre la forme d'une déduction sur le revenu imposable, d'une réduction d'impôt, d'un taux d'imposition particulier, ou même d'une exemption de revenus. L'évaluation des dépenses fiscales demande donc de disposer des données sur les opérations qui sont concernées. Il est important, et même fondamental, de mettre en place une procédure régulière de collecte des données.

Concrètement, cela signifie d'être attentif aux principes suivants :

- le maintien des obligations déclaratives ;
- des déclarations suffisamment détaillées.

III.1.3.1 Maintien des obligations déclaratives

Ce point concerne principalement les revenus qui ne sont pas imposés. Un cas particulier est celui des exemptions fiscales qui sont données pour certains projets d'investissement. Il est primordial, ici, de maintenir l'obligation déclarative sinon il devient impossible de chiffrer le coût des dépenses fiscales correspondantes. Le maintien de l'obligation déclarative est par ailleurs également recommandé du point de vue du contrôle de l'impôt : à défaut, l'administration fiscale se trouve démunie pour apprécier si l'investisseur n'utilise pas abusivement les incitations fiscales mises en place.

Pour l'évaluation des dépenses fiscales, on peut cependant pallier le manque d'informations en recourant à des sources de données externes.

III.1.3.2 Des déclarations suffisamment détaillées

Le point principal est que la déclaration doit porter, non pas uniquement sur la base imposable nette, mais également sur les éléments qui permettent de faire le calcul pour passer du brut au net : il faut recenser, dans la déclaration, tous les éléments qui génèrent des déductions et des réductions. Ceci ne crée pas de coût pour le contribuable : c'est au contraire plus simple pour lui, cela le dispense de calculer son revenu net.

Il convient également d'identifier, dès le stade de la déclaration, les bases imposables qui bénéficient de certains taux particuliers. C'est notamment le cas en TVA, où il faut clairement une ligne par taux.

III.1.3 Mise en place d'une structure pluridisciplinaire dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales

Cette structure aura pour mission d'assurer un suivi stratégique et un rôle de veille. Elle assure aussi une fonction de support aux services déconcentrés.

Elle recense les dépenses fiscales. Elle met en place la méthodologie de suivi des avantages fiscaux : services concernés, gestion de l'information, élaboration des outils de suivi, formation des agents locaux, consolidation des données, analyse du dispositif et rédaction du rapport sur les dépenses fiscales.

Naturellement, elle serait l'Interlocuteur des services du MEF sur le sujet des dépenses fiscales.

Un plan de formation spécifique devra être mis en place à l'intention des agents de cette structure.

III.1.4 Etablissement de la matrice des dépenses fiscales

L'établissement de la matrice des dépenses fiscales est l'une des étapes les plus importantes de ce processus. La construction de cette matrice passe par plusieurs étapes.

Avant l'établissement de la matrice, s'il faut déterminer les impôts et taxes concernés par l'évaluation des dépenses fiscales, il convient de recenser toutes les exonérations.

III.1.4. 1 Classification des mesures en lignes dans un tableur

Après la définition du système fiscal de référence, un recensement exhaustif des mesures dérogatoires doit être effectué. Ensuite, ces mesures dérogatoires sont transposées en lignes dans un tableur nommé « matrice des dépenses fiscales ». Afin de bien mener cette transposition, il faut :

- résumer les mesures dérogatoires sans s'éloigner du texte de loi,
- avoir une mesure par ligne,
- éclater les mesures qui contiennent plusieurs produits ou opérations à la fois.

Exemple : en matière de TVA, un article qui prévoit les exonérations est rédigé comme suit : « sont exonérées de la TVA, les ventes portant sur le pain, le couscous, les semoules et les farines servant à l'alimentation humaine ainsi que les céréales servant à la fabrication de ces farines et les levures utilisées dans la panification ». Cette mesure est à éclater en 6 mesures qui sont :

- exonération du pain,
- exonération du couscous,
- exonération des semoules,
- exonération des farines,
- exonération des céréales,
- exonération des levures utilisées dans la panification.

III.1.4.2 Le choix exhaustif des champs

Une fois l'ensemble des mesures transposées en lignes (une mesure par ligne), un maximum de colonnes est à prévoir. Chaque colonne contient une information se rapportant à la mesure en question. Aussi est-il préférable d'avoir un maximum de champs dans le but de diversifier les axes d'analyse par la suite.

Exemples : Code de la mesure, nature impôt, référence dans le CGI, branche d'activité, bénéficiaire...

III.1.4.3 Remplissage des champs

Le choix exhaustif des champs permet d'avoir une analyse détaillée des dépenses fiscales. Pour chaque champ, il y a un ensemble de choix. Les champs à prévoir se présentent comme suit :

- nature d'impôt,
- mode d'incitation,
- objectif de la mesure,
- catégorie de l'objectif,
- bénéficiaire,
- secteur d'activité.

a) Nature d'impôt

Au niveau de la matrice des dépenses fiscales, une classification des mesures par impôt est nécessaire afin de regrouper et d'analyser les dépenses fiscales par impôt.

b) Mode d'incitation

Il s'agit, pour chaque mesure, de déterminer le mode d'incitation (Exonération totale, partielle, temporaire, réduction de taux, etc.).

c) Objectifs de la mesure

Chaque mesure a un objectif bien déterminé. Il s'agit donc de recenser l'ensemble des objectifs et de les transposer dans la matrice (pour chaque mesure, un objectif) en sachant que plusieurs mesures peuvent avoir un même objectif.

Exemples : promouvoir l'économie sociale, faciliter l'accès au logement, développer les zones défavorisées, encourager l'investissement...

d) Catégories d'objectifs

Dans ce champ, les objectifs sont regroupés par catégories. Par exemple :

- Les objectifs économiques : il peut s'agir d'encourager les exportations, l'investissement, ou encore de promouvoir un secteur particulier, par exemple le tourisme ou le secteur financier.
- Les objectifs sociaux : il peut s'agir de réduire le coût des soins de santé, de développer l'économie sociale, ou encore soutenir le pouvoir d'achat.
- Les objectifs culturels : promotion de la culture et des loisirs.

Ces énumérations ne sont pas exhaustives.

Une autre possibilité est d'articuler les objectifs sur la ventilation des dépenses directes telle qu'elle est faite dans les documents budgétaires. Ceci assure un meilleur parallélisme entre dépenses fiscales et dépenses directes. Ceci permet également d'avoir une vue globale sur ce qui est consacré à telle fonction ou tel programme, quel que soit le moyen d'intervention utilisé.

e) Bénéficiaires

Il s'agit de déterminer la cible visée par la mesure : entreprises, ménages, agriculteurs, salariés...

f) Secteurs d'activité

Souvent une mesure vise un secteur d'activité bien déterminé : activités immobilières, santé et action sociale, agriculture, pêche...

III.1.4.4 Codification des mesures

Afin de faciliter la mise à jour des mesures, une codification de chaque mesure est très utile. Au niveau de certains pays, un code de 7 positions a été retenu.

Ainsi au Maroc, le code attribué à la mesure «Exonération de la TVA des ventes des tapis d'origine artisanale de production locale» est le 40.091.16 :

- 40: le numéro de la rubrique TVA selon la nomenclature budgétaire,
- 091: l'article 91 du C.G.I,
- 16: le classement de la mesure au niveau de l'article 91.

En France, la numérotation de chaque dépense fiscale comprend six chiffres. Les deux premiers précisent l'impôt et, éventuellement, une sous-catégorie de celui-ci, les deux suivants correspondent aux caractéristiques de l'impôt concerné et les deux derniers à des numéros d'ordre.

Ainsi, pour « l'Exonération des indemnités de stage en entreprise versées aux élèves et étudiants », le code est 120110.

1 : Impôt Sur Le Revenu

12 : Traitements, salaires, pensions et rentes viagères

01 : Exonérations spécifiques

10 : Numéro d'ordre

III.2 L'évaluation proprement dite

III.2.1 Les méthodes d'évaluation

Il existe trois méthodes pour évaluer les dépenses fiscales.

- **La méthode de la perte en recettes** (*revenue forgone*). Il s'agit d'un chiffrage, ex-post, de la réduction de la recette fiscale qu'a entraînée l'adoption d'une dépense fiscale, en présumant que cette adoption n'a aucun effet sur les comportements des contribuables. Ainsi, s'il s'agit d'un taux réduit de TVA, on partira des ventes bénéficiant de ce taux réduit et on calculera le coût de la dépense fiscale en multipliant le montant des ventes par l'écart entre le taux normal et le taux réduit de TVA. Ceci revient à supposer que toutes les transactions auraient eu lieu même si la mesure n'avait pas été adoptée : c'est ce que nous entendons par « l'absence d'effet sur le comportement des contribuables ».
- **Le gain final de recettes** (*revenue gain*): on mesure le gain de recettes fiscales qu'entraînerait la suppression d'une dépense fiscale en tenant compte du changement de comportement des contribuables.
- **L'équivalent en dépense** (*Outlay equivalent*) : il s'agit du montant de la dépense directe qui serait nécessaire pour donner un avantage équivalent pour le contribuable à celui de la dépense fiscale.

Encadré 2 : Quelques exemples des techniques utilisées

En **Belgique**, l'évaluation du coût des dépenses fiscales se fait par « la perte en recettes ». Pour l'impôt sur le revenu des particuliers et pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés, on utilise par priorité les modèles de micro-simulation correspondants. Lorsque des dépenses fiscales sont très peu utilisées, il peut arriver que les données correspondantes, dans les échantillons de déclarations qui sont utilisés par ces modèles, ne soient pas représentatives. On se tourne alors vers des statistiques agrégées. Concrètement, lors de la mise à jour annuelle des échantillons qui sont utilisés pour les modèles de micro-simulation, des tests de représentativité sont effectués pour les codes de la déclaration correspondant aux dépenses fiscales. En cas de non-représentativité, on utilise des données statistiques agrégées. Pour chiffrer la perte en recettes provenant de l'exemption de certains revenus, il faut parfois recourir à des données externes. Pour les impôts indirects, l'estimation du coût des dépenses fiscales se fait sur base de statistiques agrégées.

Au **Canada**, les modèles utilisés pour l'estimation recourent à des échantillons statistiques de déclarations fiscales des personnes et des sociétés, qui donnent les informations nécessaires ; ils s'appuient aussi sur des données administratives, d'enquêtes ou de diverses autres sources.

En **Espagne**, on donne la préférence à l'utilisation de données fiscales et de modèles de micro-simulation basés sur des informations tirées des déclarations annuelles des contribuables. Ces modèles de micro-simulation s'appliquent à l'IRPP et à l'impôt sur les sociétés et font appel à des données fiscales individualisées (la population totale des contribuables, pas un échantillon). Les estimations relatives à la TVA proviennent des comptes nationaux. Ces pratiques sont donc similaires à celles utilisées en Belgique.

Le cas des **Etats-Unis** est particulier en ce sens qu'il y a une double recension des dépenses fiscales : l'une par le « législatif » (*Congressional budget Office, CBO*), l'autre par l'exécutif, plus précisément par le Service d'analyse fiscale du Trésor (*Office of Tax Analysis, OTA*). C'est aussi l'entité qui établit les estimations de recettes budgétaires et qui examine l'incidence sur les recettes des changements proposés de la législation fiscale. Certaines estimations de dépenses fiscales sont faites au moyen de l'important échantillon de déclarations qui sert aussi à formuler les estimations de recettes. On l'extrapole pour l'année budgétaire et pour les exercices suivants, sur la base des prévisions macroéconomiques de l'administration et des hypothèses techniques de l'OTA.

Au **Japon**, les fonctionnaires du ministère des Finances s'appuient en général sur les statistiques établies par l'Agence nationale des impôts. Les principales sources des estimations fiscales sont, notamment, les données agrégées tirées des déclarations d'impôt. Pour effectuer les estimations, l'Agence procède aussi à des enquêtes d'échantillon, notamment sur « les salaires dans les entreprises privées », « la situation financière des sociétés » et « les déclarations d'impôt sur le revenu ». Elle utilise aussi, lorsque c'est nécessaire et approprié, d'autres statistiques économiques comme le système des comptes nationaux.

III.2.2 Justification du choix de la méthode de perte en recettes

Malgré ses imperfections, **c'est la première méthode (perte initiale de recettes) qui est largement utilisée** dans les pays qui évaluent les dépenses fiscales car elle est relativement facile à exploiter.

L'imperfection majeure est qu'elle ne tient pas compte du comportement des contribuables alors que le but d'une dépense fiscale est précisément, dans beaucoup de cas, de le modifier. Il semble donc qu'il y ait là une contradiction intrinsèque. Cette contradiction est bien réelle mais sa portée doit être nuancée. Rappelons-nous qu'un des buts d'un inventaire des dépenses fiscales est d'assurer une transparence en matière budgétaire et de mettre les dépenses fiscales sur le même pied que les dépenses directes. De ce point de vue, l'hypothèse d'absence d'effets de comportement n'est pas gênante, car on fait exactement la même chose du côté des dépenses directes : si l'Etat décide de subventionner directement les investissements des entreprises, ce qu'il inscrit au budget est le coût brut des subventions, il ne tient pas compte des effets de retour sur l'activité économique et de leurs conséquences positives sur les recettes de l'Etat.

Le choix de la méthode de la perte en recettes s'explique aussi, *a contrario*, par la difficulté qu'il y aurait à appliquer une méthode qui tienne compte des effets de comportement. Concrètement, ceci signifie qu'il faut disposer d'estimations d'élasticités-prix pour chacune des courbes d'offre ou de demande correspondante. On voit vite le nombre d'estimations à faire... Si ces élasticités ne sont effectivement pas évaluées, l'estimation du coût de la dépense fiscale devient du « get in, get out », en ce sens qu'il est directement dépendant de l'hypothèse faite sur le coefficient d'élasticité correspondant. En fait, on a le choix entre engager un bataillon d'économistes, ou prendre le risque de l'arbitraire...

Les limitations inhérentes à la méthode de « pertes en recettes » ont une conséquence importante : **en cas de suppression d'une dépense fiscale, le rendement de l'opération sera inférieur à ce qui est mesuré par la méthode de la perte en recettes**, car le retour à la situation normale fera disparaître un certain nombre de transactions.

III.2.3 Application de la méthode de perte initiale de recettes

L'évaluation des dépenses fiscales repose sur la disponibilité de l'information.

A partir des informations disponibles, trois techniques peuvent être utilisées :

- la micro-simulation : cette méthode consiste à estimer le coût des dépenses fiscales à partir de données tirées d'un échantillon représentatif de déclarations. L'utilisation de cette technique est cependant limitée aux dépenses fiscales dont le coût peut être retracé à partir des données effectivement déclarées. On peut toutefois élargir la base de données en imputant des éléments externes.
- la reconstitution à partir de données déclaratives fiscales.
- la reconstitution à partir de données autres que fiscales.

La reconstitution est utilisée dans le cas d'absence ou d'insuffisance de données déclaratives. Les modalités et la fiabilité de cette méthode dépendent de la qualité des données mobilisées.

Pour la reconstitution à partir de données autres que fiscales, on peut recourir à différentes sources d'informations statistiques telles que les enquêtes nationales sur la consommation (évaluation des dépenses fiscales relatives à la TVA), les données publiées par la banque centrale, par les autres départements du ministère des finances, les autres ministères comme celui du commerce et de l'industrie ou celui de l'habitat, les publications des banques commerciales et les informations données par certains sites internet d'organismes nationaux ou internationaux, etc.

A ce niveau, certains indicateurs peuvent être utiles pour évaluer certaines dépenses fiscales comme, par exemple :

- la valeur ajoutée par secteur d'activité ;
- la consommation nationale de certains biens ou services ;
- la part de marché de certaines grandes sociétés dans des segments de productions déterminés.

Par ailleurs, il serait souhaitable que l'administration fiscale, en tant que responsable de l'évaluation des dépenses fiscales, puisse prévoir **la signature d'accords d'échange de données avec d'autres départements** tels que l'administration des douanes, les départements du trésor, des finances extérieures, les caisses de sécurité sociale, etc. Ces accords doivent être signés par les directeurs et supervisés par les ministres concernés.

Il se peut également que le bénéfice de certains dispositifs dérogatoires soit accordé sous réserve d'un agrément par l'administration fiscale, ce qui permet d'en suivre très précisément le coût. En effet, certaines exonérations peuvent être accordées par les services régionaux. Ceux-ci tiennent les statistiques y afférentes pour les communiquer au service central dédié à l'évaluation des dépenses fiscales.

Dans ce cas, et dans un souci d'harmonisation, il est conseillé que le service central chargé de l'évaluation établisse une situation servant de modèle qui regroupe l'ensemble des exonérations accordées avec formalités pour la transmettre aux services régionaux afin de la servir. Ces derniers doivent être parfaitement sensibilisés à l'importance de l'évaluation des dépenses fiscales.

Il est à noter que l'évaluation des dépenses fiscales nécessite un travail permanent pour fiabiliser les estimations données. La révision des données sous-jacentes et les améliorations aux méthodes de calcul peuvent entraîner des changements de la valeur d'une dépense fiscale donnée. En outre, les estimations relatives à certaines mesures fiscales sont particulièrement sensibles aux paramètres économiques, et elles peuvent donc varier sensiblement d'un rapport à l'autre.

III.2.4 Les difficultés rencontrées : nécessité d'une démarche progressive

Au cours du processus d'évaluation des dépenses fiscales, il est tout à fait normal que les services concernés se heurtent au manque d'informations ou de ressources humaines et matérielles suffisantes.

Aussi, il serait souhaitable et judicieux de procéder par étape en évaluant les dépenses fiscales d'un ou deux impôts les plus importants pour aller ensuite vers l'ensemble des impôts formant le système fiscal d'un pays.

Par ailleurs, pour améliorer la qualité des estimations, les administrations fiscales peuvent mettre en place, d'une façon progressive, des modèles de déclarations fiscales permettant de disposer d'informations nécessaires à l'évaluation des dépenses fiscales.

Certaines administrations fiscales ont mis sur pied un système progressif de télé-déclaration par tranche de chiffre d'affaires. Ce système permet d'avoir des informations fraîches et régulières tout en évitant les problèmes liés à la saisie des données.

En fait, l'évaluation des dépenses fiscales est une nouvelle mission pour les administrations fiscales africaines qui demande un effort d'adaptation soutenu et régulier.

III.3 La présentation des résultats : les options possibles

L'analyse des données par le biais du tableau croisé dynamique est vivement conseillée car elle est rapide, automatique et sans aucune erreur possible. Ce tableau permet de croiser plusieurs champs et de faire une analyse plus large.

Il est à noter qu'il faut standardiser tous les champs, c'est-à-dire que deux éléments identiques doivent être écrits de la même façon.

La présentation des résultats est la dernière étape du processus de l'évaluation des dépenses fiscales. En effet, après avoir procédé à la reconstitution de la matrice et au chiffrage des différentes mesures par application de méthodes citées précédemment, la présentation des résultats devient facile à concevoir selon différentes options par le biais des tableaux croisés dynamiques. Les différentes options possibles sont :

- les dépenses fiscales par impôt,
- les dépenses fiscales par objectif,
- les dépenses fiscales par bénéficiaire,
- les dépenses fiscales par secteur d'activité.

III.3.1 Par impôt

La présentation par impôt des dépenses fiscales permet d'avoir la répartition des dépenses fiscales en nombre et en montant et, par conséquent, de déterminer la quote-part de chaque impôt. Les dépenses fiscales peuvent être exprimées en valeurs absolues, en % du rendement de l'impôt ou encore en % du PIB. Ainsi, la lecture est alors plus intéressante d'un point de vue de politique fiscale.

Exemple de canevas :

Impôt	Année N-1		Année N		Variation N/N-1
	Montant	Part	Montant	Part	
- <i>Taxe sur la Valeur Ajoutée</i>					
- <i>Impôt sur les Sociétés</i>					
- <i>Impôt sur le Revenu</i>					
- <i>Droits d'Enregistrement et de Timbre</i>					
- <i>Taxes Intérieures de Consommation</i>					
- <i>Droits de douane</i>					
Total					

III.3.2 Par objectif

Chaque mesure a un objectif bien déterminé. La présentation des dépenses fiscales par objectif peut prendre plusieurs formes. **Exemple :**

Objectif	Mesures recensées année N	Mesures évaluées année N	Montant évalué année N	Part
- Faciliter l'accès au logement				
- Développer l'économie sociale				
- Mobiliser l'épargne intérieure				
- Développer le secteur agricole				
- Alléger le coût de la santé				
- Soutenir le pouvoir d'achat				
- Réduire le coût du financement				
- Encourager l'enseignement				
- Développer les zones défavorisées				
- Encourager l'investissement				
- Encourager les exportations				
- Promouvoir la culture et les loisirs				
- Attirer l'épargne extérieure				
- Moderniser le tissu économique				
- Développer le secteur minier				
- Encourager l'artisanat				
- Autres objectifs				
Total				

Les objectifs peuvent être classés selon leur vocation : économique, sociale, culturelle, etc.

L'intérêt d'une telle présentation est, par exemple, la mise en regard avec les dépenses directes.

III.3.3 Par bénéficiaire

Une autre possibilité est de présenter par bénéficiaire. On peut alors distinguer :

- les entreprises,
- les ménages,
- certains secteurs, par exemple les agriculteurs,
- l'Etat et les établissements publics,
- les associations,
- les agences de développement,
- les promoteurs immobiliers,
- les salariés,
- les exportateurs,
- les établissements d'enseignement,
- les petits fabricants et petits prestataires,
- les organismes internationaux.

Cette liste est donnée à titre purement exemplatif car les catégories ne sont pas exclusives.

III.3.4 Par secteur d'activité

On peut également, dans le cas dépenses fiscales concernant directement des entreprises, répartir les pertes en recettes entre les secteurs d'activité, selon une nomenclature choisie parmi celles proposées ci-dessus. Il faut toutefois être attentif à un point : le poids des différents secteurs peut être très différent. Le montant de la dépense fiscale doit alors être mis en regard d'un indicateur de l'importance économique du secteur, par exemple sa contribution à la valeur ajoutée.

III.4. Calendrier et périodicité de l'évaluation

III.4.1 Calendrier

Etant donné les objectifs assignés à un inventaire des dépenses fiscales, il est important que celui-ci soit disponible lorsque le gouvernement dépose son budget au Parlement. En supposant que l'année budgétaire corresponde à l'année civile, cela se fait généralement vers le mois d'octobre de l'année « t-1 » pour le budget de l'année « t ».

Les estimations les plus pertinentes des dépenses fiscales sont celles basées sur les déclarations des contribuables. Celles-ci sont à exploiter après leur dépôt auprès de l'administration fiscale (en principe après la date limite de dépôt des déclarations de résultat). Généralement, c'est à cette période que commence le processus d'évaluation pour les impôts directs.

Pour la TVA et les droits d'enregistrement, il est conseillé de travailler sur les données relatives au 2^{ème} semestre de l'année précédente et le premier semestre de l'année en cours.

Par ailleurs, il y a lieu de souligner que l'évaluation des dépenses fiscales nécessite un travail de recherche permanent des informations susceptibles de donner les meilleures estimations, notamment pour les mesures dérogatoires dont le coût ne peut pas être évalué à partir des données effectivement déclarées.

III.4.2 Périodicité de l'évaluation

Pour que les dépenses fiscales restent au centre de l'attention des utilisateurs, un rapport annuel pourrait sembler idéal et c'est en fait la périodicité suivie par la plupart des pays. Le rapport sur les dépenses fiscales est annexé au projet de loi de finances qui est présenté chaque année.

En effet, en Belgique, en Espagne, en France et au Royaume-Uni, le rapport sur les dépenses fiscales est diffusé chaque année.

Chaque rapport annuel compare les montants des dépenses fiscales de l'exercice en cours et du précédent.

Dans certains pays, l'estimation s'étend sur plusieurs années. En Belgique, chaque Inventaire donne les résultats pour les cinq dernières années et des séries plus longues sont disponibles sur demande. Le Canada donne des estimations portant sur huit ans (dont l'année budgétaire concernée, les cinq précédentes et les deux suivantes), tandis qu'aux États-Unis, elles portent sur sept ans (l'année du budget, les deux précédentes et les quatre suivantes). En Allemagne, le rapport sur les subventions, qui est communiqué tous les deux ans, donne des chiffres sur les dépenses fiscales de l'année en cours, des deux précédentes et d'une année future.

Un rapport annuel indique la priorité assignée aux dépenses fiscales et montre la complexité des estimations sur plusieurs années. En effet, les estimations des années futures présentent des difficultés techniques pour les services concernés et donnent des résultats peu fiables.

EXPERIENCE DU MAROC

➤ Définition :

Les dépenses fiscales représentent l'ensemble des avantages fiscaux accordés par l'Etat en vue d'encourager des personnes physiques ou morales en renonçant volontairement à une partie de ses revenus pour atteindre des objectifs déterminés. Leur effet sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses budgétaires directes.

Les dérogations fiscales portent soit sur l'assiette imposable, soit sur les taux d'imposition, soit sur la trésorerie de l'entreprise.

- Au niveau de **l'assiette fiscale**, les mesures dérogatoires concernent les exonérations totales ou partielles, ou temporaires, les déductions, les abattements et les provisions en franchise d'impôts ;
- Au niveau **des taux d'imposition**, l'écart entre les taux préférentiels accordés à certaines activités et les taux normaux est considéré comme une dépense fiscale ;
- Les amortissements dégressifs constituent des **facilités de trésorerie**.

➤ Cadre de référence :

Sont réputées dépenses fiscales, les dispositions fiscales qui s'écartent **d'un régime fiscal de référence préalablement défini**.

Le système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts et taxes, considérés comme faisant partie du « droit commun ». **Les dépenses fiscales** représentent **les écarts quantifiés par rapport au référentiel admis**, comme autant de manque à gagner consenti par la collectivité.

Le système de référence est défini pour chaque impôt.

➤ Prérequis :

Mise en place d'une structure dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales

Le Service des Statistiques et des Prévisions fiscales (SSPF) est une structure centrale du Ministère de l'Economie et des Finances. Ce service, qui relève de la Direction générale des Impôts, a pour mission l'élaboration du rapport sur les dépenses fiscales.

L'accomplissement de cette mission se fait en collaboration avec les différentes directions régionales des impôts et avec la participation de la Direction des Etudes et des Prévisions Financières (DEPF) et l'Administration des Douanes et des Impôts Indirects (ADII).

En effet, le SSPF centralise les données relatives aux exonérations accordées par les Directions régionales, exploite les déclarations fiscales à travers le système de télé-déclaration ainsi que les données communiquées par la division de l'exploitation informatique.

Pour certaines mesures, dont les données ne figurent pas sur les déclarations fiscales, l'évaluation est faite par la Direction des Etudes et des Prévisions Financières.

Les dépenses fiscales se rapportant aux importations sont évaluées par l'Administration des Douanes et des Impôts Indirects.

Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires

Le recensement des dépenses fiscales se fait à partir du Code Général des Impôts. Seules les dispositions fiscales qui s'écartent du système fiscal de référence constituent des dépenses fiscales. Chaque année, les dépenses fiscales sont actualisées en ajoutant les mesures introduites par la loi des finances et en supprimant les mesures abrogées par cette loi.

Codification des mesures dérogatoires

Le code identifiant de chaque dépense fiscale est composé de sept positions :

- les deux premières positions identifient la nature de l'impôt selon le numéro de la nomenclature budgétaire ;
- les trois positions suivantes correspondent au numéro de l'article du Code Général des Impôts instituant la dépense fiscale ;
- les deux dernières positions contiennent un numéro attribué selon le classement de la dépense fiscale à l'intérieur de l'article en question ou au niveau de la loi des finances.

Collecte de l'information

Plusieurs sources d'information sont utilisées :

- les déclarations fiscales, aussi bien celles qui sont télé-déclarées que celles saisies après leur dépôt par les contribuables ;
- les données communiquées par les directions régionales se rapportant aux exonérations accordées avec formalités ;
- les statistiques, rapports et études publiés par différents départements ;
- l'enquête nationale sur la consommation et les dépenses des ménages.

➤ Evaluation :

Les méthodes utilisées consistent à estimer le montant des pertes de recettes « toutes choses égales par ailleurs » en mesurant ex-post le coût de « l'écart à la norme » et en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient.

➤ **Méthode d'évaluation des mesures dérogatoires à formalité préalable**

Les mesures d'exonération pour lesquelles une formalité est obligatoire concernent principalement la T.V.A. Ces exonérations sont traitées par les services de la Direction générale des Impôts sous deux formes :

- la délivrance d'attestations d'exonération ;
- le remboursement de la T.V.A.

L'évaluation de l'impact budgétaire de ces mesures est effectuée après centralisation de l'ensemble des demandes d'exonération et de remboursement traitées par les services de l'administration fiscale.

➤ **Méthode d'évaluation des mesures dérogatoires sous forme de réduction des taux d'imposition**

L'évaluation de l'impact budgétaire des mesures d'exonération sous forme de réduction des taux d'imposition consiste à appliquer aux bases d'imposition des déclarations des contribuables bénéficiant de ces exonérations, les taux normaux d'imposition retenus par le système de référence.

➤ **Méthode d'évaluation des mesures dérogatoires sous forme de déductions et d'abattements**

L'évaluation des dépenses fiscales sous forme de déductions ou d'abattements consiste à traiter un échantillon de déclarations des contribuables, notamment les liasses fiscales. Le taux en vigueur de l'impôt est appliqué à la base exonérée.

➤ **Méthode d'évaluation des mesures dérogatoires dont l'impact budgétaire a été estimé à partir de données extra fiscales**

Les dépenses fiscales pour lesquelles l'information n'est pas disponible dans les déclarations des contribuables ont fait l'objet de reconstitution de la base taxable à partir de données non fiscales. A cette base taxable, il a été appliqué un taux effectif moyen. Pour ce type de dépenses fiscales, l'estimation reste approximative.

➤ **Méthode d'évaluation de certaines dépenses fiscales relatives aux exonérations de TVA**

(Principalement les produits de large consommation.)

L'évaluation a été effectuée à partir des données figurant, d'une part, dans l'enquête nationale la plus récente sur la consommation et les dépenses des ménages, et d'autre part, dans le Tableau des Entrées Sorties.

L'estimation de la consommation globale des produits et services concernés a été faite en tenant compte de l'autoconsommation des ménages et des consommations intermédiaires des entreprises.

➤ **Difficultés :**

La difficulté principale à laquelle le SSPF est confrontée est le manque d'informations concernant certaines mesures dérogatoires.

EXPERIENCE DU BURKINA FASO

➤ Définition :

Le Burkina Faso a retenu une définition inspirée de celle de l'OCDE et du Conseil des prélèvements obligatoires de la France : «Toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application du système fiscal de référence afférent à chaque impôt».

➤ Cadre de référence :

La Cellule d'Analyse et de Suivi de la Politique Fiscale (CASPF) a opté pour la voie la plus simple, à savoir définir le système fiscal de référence concernant chaque impôt retenu dans le périmètre de l'évaluation. La conceptualisation du système de fiscal de référence a été menée de façon également simple, c'est-à-dire sans une théorisation poussée.

➤ Prérequis :

- **Mise en place d'une structure dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales**

La CASPF a rang de structure centrale du Ministère de l'Economie et des Finances. Elle est dirigée par un Coordonnateur ayant rang de conseiller technique du ministre. Cette structure est animée par des cadres issus d'autres structures du MEF, à savoir la Direction générale des Impôts, la Direction générale des Douanes, l'Institut national de la Statistique et de la Démographie et la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité Publique.

- **Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires**

L'inventaire a été effectué sur la base d'un critère unique et simple, celui de disposition exceptionnelle.

- **Codification des mesures dérogatoires**

La CASPF a retenu une codification de la dépense fiscale en 10 chiffres, structurée comme suit :

- les cinq premiers chiffres réfèrent à la nature de l'impôt, ils correspondent à la nomenclature budgétaire de l'impôt concerné par la mesure ;
- les cinq derniers chiffres sont des numéros d'ordre.

Dans la présentation des mesures fiscales dérogatoires, une colonne est réservée à la référence légale de la mesure. Ce faisant, il est possible de faire le lien entre le code de la dépense fiscale et sa référence légale dans la réglementation fiscale et douanière.

- **Collecte de l'information**

Des dépenses fiscales traitées automatiquement par des logiciels spécifiques :

Les informations sont obtenues par extraction des données contenues dans les logiciels SYGEX, EXOS, SINTAX et SYDONIA++. Dans ces cas, l'information est disponible, relativement aisée à obtenir et fiable.

Des dépenses fiscales à formalités préalables non automatisées :

Les informations ne sont obtenues que par traitement manuel des demandes. Dans ces cas, l'information est disponible, mais elle est difficile à collecter en raison du travail que la collecte requiert.

Des dépenses fiscales sans formalités préalables et non automatisées :

L'ensemble des dépenses fiscales y relatives n'ont pu être évaluées en raison des difficultés rencontrées par la CASPF pour obtenir les informations.

➤ **Evaluation :**

Choix de la méthode : manque à gagner.

➤ **Difficultés :**

La difficulté principale à laquelle la CASPF a été confrontée est la collecte et le traitement de l'information.

EXPERIENCE DE LA TUNISIE

➤ Définition :

La Tunisie n'a pas encore retenu une définition finale en matière de dépenses fiscales. Toutefois, la définition qui a été discutée est celle qui considère les dépenses fiscales comme étant toutes les mesures incitatives qui dérogent aux principes normaux et généraux de l'impôt et qui figurent dans les différents codes fiscaux ou textes particuliers.

➤ Cadre de référence :

Le système fiscal de référence envisagé pour chaque impôt est celui qui se base sur la législation fiscale.

➤ Prérequis :

- **Mise en place d'une structure dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales**

Le Ministère de l'Economie et des Finances envisage, dans le cadre de la réforme fiscale, de créer une Division des analyses fiscales (DAF) dotée d'effectifs suffisants. Une de ses principales responsabilités devrait consister à assurer un suivi de la politique fiscale et des dispositions spéciales dérogeant aux régimes d'imposition normaux, afin de déterminer leurs conséquences sur les recettes ainsi que leurs probables effets sur l'économie et l'investissement.

- **Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires**

Après une concertation générale entre les différentes administrations fiscales (Direction générale des Avantages fiscaux et financiers, Direction générale des Impôts, Direction générale des Etudes et de la Législation Fiscales et Direction générale des Douanes) et le Centre informatique du Ministère de l'Economie et des Finances, l'inventaire a été effectué par des sous équipes qui ont recensé exhaustivement toutes les mesures incitatives qui dérogent aux principes généraux de l'impôt.

Ce travail a donné lieu à l'élaboration d'une matrice globale de toutes les mesures fiscales incitatives réparties en fonction :

- du cadre légal ;
- du mode d'incitation (déduction totale ou partielle, exonération, réduction de taux...) ;
- du mode d'attribution (avec attestation, sans attestation...) ;
- du bénéficiaire ;
- du secteur d'activité ;
- du régime de référence.

- **Codification des mesures dérogatoires**

La codification des dépenses fiscales n'a pas été achevée à cause des convergences entre les différentes administrations fiscales, surtout que ces mesures sont insérées dans divers codes fiscaux et textes particuliers. Cette tâche sera facile, surtout après l'achèvement du code général des impôts qui est actuellement en cours d'élaboration.

- **Collecte de l'information**

Des dépenses fiscales disponibles dans les systèmes informatiques

Ces informations peuvent être obtenues par extraction des données contenues dans les systèmes informatiques des services fiscaux et de la Direction générale des Douanes "RAFIC", "SADEC", "SINDA".

Des dépenses fiscales à formalités préalables non automatisées

Les informations ne sont obtenues que par leur traitement manuel.

Des dépenses fiscales sans formalités préalables et non automatisées

La collecte des informations relatives à ces dépenses fiscales et leur évaluation est un peu difficile.

➤ **Evaluation :**

Choix de la méthode : la méthode envisagée est celle du "manque à gagner".

➤ **Difficultés :**

Des difficultés au niveau de la ventilation des mesures incitatives en tant que dépenses fiscales, ainsi qu'au niveau de leur codification entre les différentes administrations fiscales, surtout que ces mesures sont insérées dans divers codes fiscaux et textes particuliers.

EXPERIENCE DU SENEGAL

➤ Définition :

Les dépenses fiscales correspondent à un abandon de recettes fiscales résultant de la mise en œuvre de dispositions spéciales dérogeant à une norme dite « norme de référence ». Elles sont mises en œuvre dans le but de favoriser un comportement économique particulier ou d'accorder des subventions à certains groupes sociaux, entraînant ainsi un allègement de leur charge fiscale pour les contribuables qui en bénéficient.

➤ Cadre de référence :

Le système de référence permet d'apprécier les écarts par rapport à la norme fiscale de référence. Sa détermination passe par le choix des taux ou tarifs et des bases imposables de référence en vigueur pour chaque catégorie d'impôts.

➤ Prérequis :

- **Mise en place d'une équipe dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales**

Au Sénégal, l'évaluation des dépenses fiscales est pilotée par la Direction générale des Impôts et des Domaines (DGID) et réalisée en collaboration avec la Direction générale des Douanes (DGD), la Direction générale des Finances, Direction de la Prévision et des Etudes économiques (DPEE) et l'Agence nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD).

- **Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires**

Après avoir défini le système de référence, l'inventaire des mesures de dépense fiscale est effectué pour chaque type d'impôt, l'écart par rapport à la norme de référence entraînant un manque à gagner de recettes fiscales est le principal critère d'appréciation.

Codification des mesures dérogatoires

Le Sénégal n'a pas procédé à la codification des dépenses fiscales. Toutefois, les dépenses fiscales ont été classées en deux catégories (droit commun et régimes dérogatoires) et par nature d'impôt (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, TVA, etc.) avec indication des textes de référence en face de chacune des mesures répertoriées.

- **Collecte de l'information**

Les informations qui ont été exploitées dans le cadre de l'évaluation ont été fournies essentiellement par les bases de données de la Direction générale des Douanes (Système GAINDE) et de la Direction générale des Impôts et des Domaines (SYGTAS et TIGRE), en ce qui concerne les impôts et taxes indirects.

S'agissant des impôts directs, l'évaluation s'est basée, pour l'essentiel, sur l'exploitation des dossiers fiscaux des contribuables agréés au Centre des grandes entreprises (CGE). Le choix de ce centre se justifie par sa représentativité du point de vue de la mobilisation des recettes. Il faut noter que, sur la période de l'évaluation (2010, 2011 et 2012), plus de 70% des recettes fiscales réalisées par la DGID le sont par le CGE.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que certaines mesures de dépense fiscale ont fait l'objet d'une évaluation estimative en utilisant des statistiques fournies par l'Agence nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD), soit directement, soit après retraitement. C'est le cas, par exemple, pour les exonérations de TVA concernant le loyer à usage d'habitation, les prestations d'enseignement et de formation ainsi que celles relatives au transport public des personnes.

➤ **Evaluation :**

Méthodologie : méthode du « manque à gagner, toutes choses égales par ailleurs ».

➤ **Difficultés :**

Indisponibilité de l'information, mais également collecte et traitement de l'information, lorsqu'elle existe.

EXPERIENCE DE LA COTE D'IVOIRE

➤ Définition :

Les dépenses fiscales s'analysent comme des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal.

➤ Cadre de référence :

En Côte d'Ivoire, le système de référence n'est pas encore défini par nature d'impôt comme dans certains pays (Maroc, Sénégal, Belgique, etc.). Toutefois, le système fiscal ivoirien comporte des dispositions légales relatives aux impôts et taxes. Ces dispositions sont contenues dans le Code général des Impôts, le Livre de Procédures fiscales et les autres textes fiscaux régulièrement publiés et mis à jour par la Direction générale des Impôts.

Ce système consacre le principe de la légalité et établit une typologie des impôts et taxes. Le régime fiscal de droit commun, prévu par le Code général des Impôts, est considéré comme le système fiscal de référence. Ainsi, les exonérations, les allègements... prévus par le dispositif fiscal sont des mesures dérogatoires constitutives des dépenses fiscales.

Ce dispositif permet de classer les privilèges fiscaux en deux catégories : les privilèges de droit commun, qui sont des dispositions de faveur à caractère général contenues dans le Code général des Impôts, et les privilèges spéciaux qui résultent des dispositions issues de codes et de conventions particuliers.

➤ Prérequis :

- **Mise en place d'une structure dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales**

Plusieurs ministères sectoriels (Ministère de l'Economie et Finances, Ministère de l'Industrie et des Mines, Ministère du Pétrole et de l'Energie, etc.) ont l'initiative des mesures à l'origine des dépenses fiscales. Mais en définitive, le suivi-évaluation des dépenses fiscales revient aux services compétents du Ministère en charge du Budget, particulièrement la Direction générale des Douanes et la Direction générale des Impôts.

Il n'existe pas encore de structure centrale, au niveau national, chargée de l'évaluation des dépenses fiscales. Chacune des administrations (douanière et fiscale) a en charge l'évaluation des dispositions dérogatoires qui relèvent de son domaine de compétence.

- **Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires**

Un inventaire exhaustif et consolidé de l'ensemble des dépenses fiscales n'est pas encore effectif. Cet exercice est envisagé dans le cadre de la réalisation de l'étude sur les dépenses fiscales 2014. Toutefois, il existe des ouvrages, notamment au niveau de l'administration fiscale (les privilèges fiscaux), qui retracent les principales mesures d'incitations fiscales.

EXPERIENCE DU MALI

➤ Définition :

Les dépenses fiscales s'analysent comme des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et, pour les contribuables, un allègement de leurs charges fiscales par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal malien.

L'atelier de Ouagadougou a défini la dépense fiscale « **comme un abandon définitif de recette fiscale sans tenir compte de l'ancienneté de l'exonération accordée, ni du régime suspensif** ».

➤ Cadre de référence :

Le système fiscal de référence retenu est le système fiscal de droit commun.

Trois critères définissent la norme : ancienneté de la mesure, caractère général et doctrine fiscale.

Cependant, le critère d'ancienneté n'a pas été retenu par la commission de l'UEMOA pour assimiler une dépense fiscale à une composante d'un système fiscal de référence.

Pour chaque type d'impôt, le choix de la norme de référence consiste à définir le champ d'application, la base imposable et le ou les taux ou tarifs.

Le projet de décision initié au cours de l'atelier de validation du projet d'acte communautaire sur l'évaluation des dépenses fiscales dans les états membres de l'UEMOA, qui s'est tenu du 3 au 5 décembre 2014 à Cotonou, a ainsi défini le système fiscal de référence en son article 5 :

« Les Etats membres définissent un système fiscal de référence basé sur le droit commun de la législation fiscale intérieure et douanière.

Ce système de référence est le régime fiscal le plus neutre possible s'appliquant à tous les contribuables ou à toutes les opérations économiques avec le moins de discrimination possible. Il indique, pour chaque impôt, droit ou taxe, l'assiette et le taux.

Toute mesure dérogatoire au système de référence est considérée comme une dépense fiscale et entre dans le périmètre de l'évaluation.

Les dispositions fiscales dérogatoires contenues dans les conventions et accords internationaux régulièrement ratifiés font partie du système fiscal de référence.

En matière de législation fiscale intérieure, le système fiscal de référence est défini en fonction de la réglementation communautaire relative à l'harmonisation de la fiscalité interne des Etats de l'Union.

En matière de législation douanière, le système fiscal de référence est la réglementation communautaire relative au TEC. »

Au Mali, est défini comme système de référence en matière :

✓ d'impôt sur les traitements et salaires :

L'impôt sur les traitements et salaires repose sur le principe de la progressivité.

La norme de taxation consiste à soumettre le montant net du revenu imposable à un barème composé de sept (7) tranches d'imposition à taux progressif, et l'application, à l'impôt brut ainsi obtenu, des réductions pour charge de famille .

Ce montant net imposable est déterminé en déduisant les déductions légales acceptées du montant brut des sommes payées et de la valeur des avantages accordés pendant une année.

La norme de taxation inclut donc les taux, les déductions légales, les tranches du barème en vigueur et les abattements accordés.

Unité d'imposition :

- Salarié.

Base imposable de référence

- base imposable telle que définie par **l'article 7 du CGI** (Montant total net des traitements, salaires, pécules, indemnités, émoluments, primes, gratifications, et de leurs suppléments, tous autres avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés, les pensions et rentes viagères, les rémunérations)
 - Déduction des retenues de pensions ou de retraites dans la limite de 4 % des salaires bruts ;
 - allocations et indemnités spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi. Le maximum déductible est fixé par un Arrêté du Ministre chargé des Finances ;
 - exonération du personnel diplomatique ;
 - réduction pour charge de famille ;
 - les allocations familiales et d'assistance à la famille versées par l'Etat et les organismes de prévoyance sociale.

Taux de référence

- Barème de l'I.TS.

✓ d'Impôt sur les revenus fonciers :

Unité d'imposition :

- revenus des immeubles bâtis

Base imposable de référence

- base imposable telle que définie par l'article 18 du CGI

Exonérations :

- immeubles non loués occupés par le propriétaire et /ou par les personnes qui sont à sa charge (**SFR**)

- immeubles occupés par les employés (gardien ou agents de sécurité) du propriétaire **(SFR)**
- immeubles inscrits à l'actif du bilan d'une société passible de l'IS **(SFR)**
- voies ferrées publiques **(SFR)**

Taux de référence

- 12% pour les immeubles en dur et semi dur ;
- 8% pour les immeubles en banco.

✓ d'Impôt sur les revenus de valeurs mobilières :

Unité d'imposition :

- revenus de valeurs mobilières.

Base imposable de référence

- base imposable telle que définie par **l'article 36 du CGI**

Exemptions : (articles 29, 30, 31, 32, 33, et 34) (détail voir note)

- bénéfices ou produits non mis en réserve ou incorporés au capital ;
- sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;
- sommes mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts, à titre d'avance, de prêt ou d'acompte ;
- rémunérations et avantages occultes ;
- fraction des rémunérations non déductible pour la détermination du résultat fiscal ;
- dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'Impôt sur les Sociétés est interdite en vertu des dispositions du présent Code ;
- remboursement de capital.

Taux de référence

- 10 % pour les dividendes distribués ;
- 6% pour les revenus des obligations ;
- 13% pour les intérêts, arrérages et autres produits des obligations représentées par des titres négociables en représentation d'emprunts contractés par des sociétés ayant leur siège au Mali ou qui, exerçant une activité au Mali, sont constituées sous une forme qui les rendraient imposables si elles avaient leur siège au Mali ;
- 9% pour les intérêts, arrérages et autres produits des dépôts à vue ou à échéance fixe et des comptes courants ;
- 15% pour les lots payés aux créanciers et porteurs d'obligations ;
- 18% pour les autres.

✓ d'Impôt sur les bénéfiques et impôt sur les Sociétés :

La référence des systèmes d'impôt sur les bénéfiques des sociétés et entreprises individuelles inclut les taux, l'unité d'imposition, le cadre temporel de la taxation et les mesures visant à réduire ou à éliminer la double imposition.

Sont donc des dépenses fiscales :

- une disposition particulière exemptant un bénéfice là où il est réalisé ;
- les dispositions sectorielles ;
- toute immunisation de bénéfice.

Unité d'imposition :

- entreprise quelle que soit sa forme juridique

Base imposable de référence :

- bénéfice net imposable tel que défini par **l'article 49 du CGI**
- charges prévues à l'article 51 du CGI ;
- Amortissement linéaire normal ;
- Report déficitaire ;
- Provisions de droit commun ;
- revenus des valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif de l'entreprise atteints par l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ; (art 57 du CGI)
- revenus bruts des immeubles portés à l'actif du bilan qui ont supporté l'impôt sur les revenus fonciers ; (**art 57 du CGI**)

Taux de référence :

- 30% du bénéfice imposable ;
- 1% du montant du chiffre d'affaires hors taxe ;
- tarifs de l'Impôt Synthétique.

✓ d'Impôt sur les Bénéfices Agricoles :

(non mis en application par manque de décret d'application de la loi sur l'imposition des bénéfiques agricoles)

Unité d'imposition :

Bénéfiques agricoles provenant d'exploitations agricoles situées au Mali :

Base imposable de référence :

- bénéfiques réalisés dans l'exploitation ne relevant pas du cadre de l'agriculture traditionnelle ;
- vente dans un magasin des produits de l'exploitation agricole dans la proportion des trois quarts au moins du montant total des ventes effectuées par un contribuable.

Exemptions :

- *les exploitations pilotes investissant dans la recherche agronomique plus de 50 % de leurs bénéficiaires ; DF*
- *les caisses de crédit agricole mutuel ; DF*
- *les sociétés de prévoyance et les sociétés coopératives agricoles. DF*

Taux de référence :

- impôt proportionnel ;
- 10% régime réel d'imposition.

✓ de contribution des patentes et licences :

Unité d'imposition :

- personne malienne ou étrangère qui exerce au Mali un commerce, une industrie, une profession.

Exemptions :

- l'Etat, les collectivités territoriales et les organismes publics pour les services publics d'intérêt général ;
- les personnes morales bénéficiant de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en vertu de l'article 47 du présent Code ;
- les assujettis à l'impôt synthétique ;
- les associés des sociétés en nom collectif, à responsabilité limitée, en commandite ou anonymes à responsabilité limitée, l'associé unique de la société à responsabilité limitée ;
- les exportateurs de bétail au titre de cette seule activité ;
- la vente en gros ou en détail des boissons alcooliques ou fermentées ;
- les nouvelles entreprises au titre de la première année civile d'activité (article 131 du CGI) (SDLFC).

Base imposable de référence :

- conformément aux tableaux A, B, C et D du CGI

Taux de référence :

- droits fixes de patente et taxes variables fixés par le tarif des patentes ;
- droits fixes de licence fixés par le tarif des licences tableau D ;
- droit proportionnel à 10% de la valeur locative ou quart du droit fixe ;
- exonération de droit fixe pour un magasin de vente en gros pour les importateurs et les exportateurs.

✓ de Taxe sur la valeur Ajoutée :

L'application de la Taxe sur la Valeur Ajoutée est encadrée par la **directive C/DIR1/05/ 2007** portant harmonisation des législations des états membres de la CEDEAO en matière de TVA.

En plus du taux normal choisi dans une fourchette de 5 à 20%, un taux réduit de TVA peut être appliqué (art 30 de la directive).

Dès lors que l'application du taux réduit de TVA ou l'exemption ne résulte pas d'une obligation communautaire, c'est le caractère incitatif, général ou sectoriel de cette application qui détermine si la mesure est considérée comme une dépense fiscale.

Par exemple, peuvent être considérées comme des dépenses fiscales, les exonérations ou réductions de taux qui ont pour objet de soutenir un secteur particulier (énergies renouvelables et nouvelles technologies de l'information et de la communication). Ainsi, les taux réduits sont, sans ambiguïté, des dépenses fiscales s'ils favorisent une aide sectorielle. Par contre, les taux réduits ou les exonérations qui s'appliquent à des produits de base avec un objectif de redistribution entre les ménages sont, en revanche, considérés comme conformes aux principes généraux de la TVA (par exemple les médicaments, les céréales, le pain, etc.).

En revanche, les dispositions contribuant à rendre supportable la TVA, ou ayant pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services, sont aussi traitées comme des règles générales.

A ce titre, les vingt-trois (23) produits et services expressément exonérés par la directive (art 8) peuvent faire partie intégrante de la norme de référence (voir base imposable de référence).

Unité d'imposition :

- livraisons de biens et prestations de services effectuées au Mali, à titre onéreux, par un assujetti.

Base imposable de référence :

- Seuil de 50.000 000 FCFA applicable aux petits fabricants et petits prestataires de services
- Exonération des opérations d'exportation et de transport international,
- Exonération des prestations et produits expressément cité par l'art 8 de la DIRECTIVE C/DIR1/05/2009 et transposée dans la législation des pays membres :
 1. les produits du crû obtenus dans le cadre normal d'activités accomplies par les agriculteurs, les éleveurs, les pêcheurs, les chasseurs dans les conditions fixées par chaque État membre ;
 2. les services ou opérations à caractère social, éducatif, sportif, culturel, philanthropique ou religieux rendus gratuitement par les organismes agréés sans but lucratif dont la gestion est bénévole et désintéressée, lorsque ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels de leurs membres (toutefois, les opérations réalisées par ces organismes sont taxables lorsqu'elles se situent dans un secteur concurrentiel) ;
 3. les examens, consultations soins, hospitalisations, travaux d'analyse et de biologie médicale ;
 4. les biens de première nécessité, les médicaments, les produits pharmaceutiques, les matériels médicaux, ainsi que leurs entrants dont la liste sera fixée par le Conseil ;
 5. les intrants des produits de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche utilisés par les producteurs dont la liste sera fixée par le Conseil ;

6. les prestations de services réalisées dans le domaine de l'enseignement scolaire ou universitaire par les établissements publics et privés dans le cadre normal de leurs activités d'enseignement régulièrement autorisées par l'autorité de tutelle compétente ;
7. les tranches de consommation d'eau et d'électricité dites sociales au profit des ménages et qui sont ou seront fixées par chaque État ;
8. les affaires de vente, de réparation ou de transformation portant :
 - soit sur des bâtiments de mer destinés à la navigation maritime et immatriculés comme tels ;
 - soit sur des bâtiments fluviaux naviguant sur les fleuves internationaux et inscrits comme tels ;
9. les opérations liées au trafic international concernant :
 - les navires ou bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale en haute mer ;
 - les bateaux de sauvetage et d'assistance ;
 - les aéronefs et les navires pour leurs opérations d'entretien et d'avitaillement ;
 - les opérations de transit inter-états et les services y afférents, conformément aux dispositions communautaires ;
10. les affaires de vente, de réparation, de transformation et d'entretien de navires et d'aéronefs destinées aux compagnies de navigation aérienne dont les services sont à destination de l'étranger ;
11. les biens déclarés à l'entrée sous régimes douaniers suspensifs ;
12. les affaires réalisées par les sociétés ou compagnies d'assurances et tous autres assureurs, quelle que soit la nature des risques assurés et qui sont soumises à la taxe sur les assurances ;
13. les livraisons, à leur valeur faciale, de timbres-postes pour affranchissement, de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires ;
14. les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou usufruit de biens immeubles par des personnes autres que les promoteurs immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle passibles de droits d'enregistrement ;
15. les exportations directes de produits ou marchandises et les services assimilés à des exportations (*pour toute exportation, qu'il s'agisse de livraisons directes par l'exportateur ou de livraisons réalisées par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou d'un mandataire assimilé à un commissionnaire exportateur, l'exonération est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation*) ;
16. les opérations suivantes, dès lors qu'elles sont soumises à des taxations spécifiques exclusives de toute taxation sur le chiffre d'affaires :
 - les ventes de produits des activités extradées ;
 - les intérêts rémunérant les emprunts extérieurs ;
 - les intérêts rémunérant les dépôts auprès des établissements de crédit ou des établissements financiers par des non professionnels ;

- les jeux de hasard et de divertissement ;
 - les opérations bancaires ;
 - les mutations d'immeubles, de droits réels immobiliers ;
 - les mutations de fonds de commerce soumises aux droits de mutation ou à une imposition équivalente ;
17. les sommes versées par le Trésor des États membres à la Banque Centrale chargée du privilège de l'émission monétaire, ainsi que les produits générés par cette Banque pour ses opérations d'émission de billets ;
 18. les opérations de composition, d'impression, d'importation et de ventes de journaux et de périodiques, à l'exception des recettes de publicité ;
 19. les locations d'immeubles nus à usage d'habitation ;
 20. les petits matériels de pêche ;
 21. les engins et matériels agricoles ;
 22. les ventes de livres ;
 23. les ventes d'œuvres d'art originales par leurs auteurs.

Taux de référence: 18%.

✓ **L'Impôt spécial sur certains produits :**

Base imposable :

- à l'importation, par la valeur en douane majorée des droits et taxes dus à l'entrée, à l'exception de la Taxe sur la Valeur Ajoutée ;
- en régime intérieur, c'est le cas des produits fabriqués localement, par le prix de vente sortie-usine, à l'exception de la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

Taux de référence : (art 240 CGI)

- 20% pour la noix de cola ;
- 10% pour les boissons gazeuses ;
- 45% pour les boissons alcoolisées ;
- pour les tabacs :
 - 25% pour les cigarettes de la gamme 1 et autres tabacs ;
 - 20% pour les cigarettes de la gamme 2 ;
 - 15% pour les cigarettes de la gamme 3 ;
- 40% pour les armes ;
- 40% pour les munitions ;
- 5% pour les matières plastiques ;
- 5% produits miniers ;
- 5% pour les véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux.

✓ de Taxe sur les activités financières :

Unité d'imposition :

- activités bancaires ou financières.

Base imposable de référence :

- montant hors TAF des recettes ;
Exonérations (art 248 CGI) :
- **les sommes versées par le Trésor à la Banque Centrale** chargée du privilège de l'émission **ainsi que les produits des opérations de cette banque**, génératrice de l'émission des billets ;
- **les agios afférents à la mobilisation par voie de réescompte ou de pension d'effets publics ou privés figurant dans le portefeuille des banques, des établissements financiers ou des organismes publics ou semi publics ;**
- **les agios afférents à la première négociation des effets** destinés à mobiliser les prêts consentis par les mêmes organismes ;
- les opérations relatives aux entreprises d'assurances soumises à un droit d'enregistrement en vertu des dispositions particulières prévues à cet effet ;
- les intérêts et commissions relatifs aux opérations réalisées sur le marché monétaire.

Taux de référence : 15 %

✓ La taxe intérieure sur les produits pétroliers :

Unité d'imposition :

- Essences spéciales, autres
- Essence d'aviation
- Essence auto super
- Essence auto ordinaire
- Huiles légères, autres
- Carburacteur
- Pétrole lampant
- Huiles moyennes, autres
- Gas oil
- Fuel domestique
- Fuel léger
- Fuel lourd I
- Fuel lourd II
- Gaz butane liquéfié

Base imposable de référence :

- le volume à 15°C ou le poids.

Taux de référence :

- Fixé par arrêté ministériel

✓ de droits d'Enregistrements, de mutations et de successions :

La norme de taxation consiste à se référer aux divers taux et conditions d'application suivant la nature des actes ou mutations qui y sont assujettis à titre d'exemple :

Taux de référence :

- Les droits fixes
- Mutation des immeubles à usage d'habitation ne faisant pas l'objet de TF : 7%
- Enregistrement des marchés et/ou contrats publics à 3%
- Mutations à titre onéreux d'immeubles 15% ;
- Mutations à titre onéreux de meubles 10% ;
- Mutations à titre onéreux de Fonds de commerce 20% ;
- Mutations à titre gratuit (voir tableau art 301 du CGI) ;
- Location d'immeubles et de fonds de commerce, mutation de jouissance 3%.

✓ Taxe sur les Contrats d'Assurance :**Unité d'imposition :**

- convention d'assurance ou de rente viagère

Base imposable de référence :

- le montant des sommes stipulées au profit de l'assureur et de tous accessoires

Taux de référence :

- % contrats d'assurance contre les risques de toute nature de navigation maritime, fluviale, aérienne ou terrestre ;
- 20 % autres contrats d'assurance.

✓ Droits à l'importation :

- **Droits de douane et TVA**

La taxation des importations fait partie du système de référence, par contre, la détaxation des importations et toute exemption liée à une activité particulière sont de la dépense fiscale.

Si les importations exonérées de TVA à la Douane donnent droit à une TVA déductible dans le régime intérieur, cette TVA n'est pas une dépense fiscale.

➤ Prérequis :

Mise en place d'une structure dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales :

Au Mali, la mission d'évaluation de la dépense fiscale est assurée par la Cellule de Politique Fiscale (CPF) qui est une structure de la Direction générale des Impôts.

Cette structure a débuté le chiffrage des exonérations fiscales depuis l'année 2010.

La CPF produit annuellement un rapport sur les dépenses fiscales qui accompagne le projet de loi de finances à l'Assemblée Nationale, pour permettre aux décideurs d'avoir une meilleure lisibilité du coût de l'impact des exonérations accordées ou à accorder. Le premier rapport date de 2012.

Contrairement aux autres pays qui procèdent effectivement à l'évaluation de la dépense fiscale, **le Mali a, jusqu'en 2014, effectué plutôt le chiffrage des exonérations** dont les données sont disponibles sans tenir compte d'un système de référence prédéfini.

A partir de cette date, le gouvernement, s'est engagé, en collaboration avec le FMI, dans le cadre du Mémorandum de Politiques Economiques et Financières, à créer un fichier central des exonérations fiscales et douanières, au nombre des mesures inscrites dans la politique d'amélioration de la gestion des finances publiques.

C'est dans le cadre de la mise en œuvre de cet engagement que le Ministère de l'Economie et des Finances s'est attelé à la création d'un fichier central des exonérations.

Le fichier central est une base de données relative aux exonérations fiscales et douanières. Il a pour objectifs de :

- disposer, à partir de la base de données, d'informations fiables et à bonne date sur l'ensemble des catégories d'exonérations ;
- assurer la production automatique des statistiques et des états relatifs aux exonérations (par catégorie, par période, par bénéficiaire, par destinataire, par produit, par taxe...);
- contribuer à assurer une meilleure gestion et un meilleur suivi des exonérations ;
- favoriser les études et analyses sur les exonérations, notamment celles portant sur l'évaluation de leurs impacts économique, social et environnemental ;
- contribuer à élargir l'assiette fiscale, à sécuriser les recettes budgétaires et à mieux maîtriser les exonérations ;
- contribuer à partager les informations du fichier central entre leurs différents utilisateurs.

Par ailleurs, une Cellule d'Analyse et de Suivi de la Politique Fiscale (CASPF) est en cours de création au sein du Ministère de l'Economie et des Finances.

Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires :

Une matrice des mesures dérogatoires a été confectionnée depuis fin 2014. Elle réunit plus de 550 mesures contenues dans les divers codes et documents administratifs accordant les exonérations fiscales.

Codification des mesures dérogatoires :

Les dépenses fiscales sont codifiées selon le type de régime fiscal, la nature de l'impôt ou de la taxe et la source de la dérogation fiscale.

Chaque code est composé de dix chiffres suivis de lettres de l'alphabet :

- les cinq premiers chiffres s'inspirent de la nomenclature budgétaire et désignent la recette concernée au niveau du budget national, la nature de l'impôt ou de la taxe ;
- les trois chiffres suivants correspondent au numéro de l'article dans les différents codes ou documents instituant la dépense fiscale ;
- les deux derniers sont attribués selon le classement de l'exonération fiscale à l'intérieur de l'article en question.

Par exemple, l'exonération de la TVA en cas de création d'activité nouvelle pendant la durée de la phase d'investissement fixée à trois ans, sur les biens, services et travaux facturés par les fournisseurs locaux ... instituée par la Loi n°2012-16 du 27/02/2012 portant Code des Investissements, art. 14. correspond au code «715-12-014-02-CI».

- 71 : « recettes fiscales » au niveau de la nomenclature budgétaire ;
- 5 : « Impôts et Taxes Intérieures sur les biens et services » de la nomenclature budgétaire ;
- 12 : « T.V.A.-T.P.S. /PRIVE » dans la nomenclature budgétaire ;
- 014 : l'article 014 Code des Investissements 2012 ;
- 02: le classement de la mesure au niveau de l'article 014 ;
- « CI » désignation de la provenance de la mesure incitative « Code des Investissements ».

La codification des "Mesures Exceptionnelles", " Marchés Publics" et autres "ONG" s'effectue aussi suivant la méthodologie expliquée plus haut. La différence est que les cinq (5) derniers chiffres correspondant au numéro de l'article et le classement de la mesure au niveau de cet article seront remplacés par le numéro du document qui accordera la mesure (décret, arrêté, décision etc.).

Collecte d'informations :

L'estimation des dépenses fiscales est faite à partir des statistiques fournies par les différentes structures de la DGI et de la Direction générale de la Douane. Généralement, les informations sont collectées sur l'intranet de la DGI pour les structures informatisées. Les Centres qui ne sont pas informatisés envoient les copies dures par courrier à la CPF. Certaines informations sont aussi obtenues du Réseau SIGTAS (logiciel informatique).

➤ **Evaluation :**

Le périmètre d'évaluation actuel est limité à six (6) impôts d'Etat et un impôt local (la patente). Il est défini sur la base de l'importance de la mesure (coût) et la disponibilité des données. L'évaluation des impôts d'Etat concerne la TVA, l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le revenu foncier, le Droit d'Enregistrement, le Droit de Douane et la Redevance Statistique.

La méthode d'évaluation retenue est celle de la « perte de recettes fiscales » qui consiste à estimer a posteriori, c'est-à-dire ex post, les recettes non perçues par le Budget national. Cette méthode, la plus répandue dans la pratique, est aussi la plus simple à mettre en œuvre.

➤ **Difficultés :**

Les difficultés rencontrées se situent surtout au niveau de la collecte de l'information. Les statistiques sont mal compilées ou incomplètes et elles ne sont généralement pas fournies à temps.

EXPERIENCE DU GABON

➤ Définition :

Les dépenses fiscales correspondent à un abandon de recettes fiscales suite à l'application de mesures particulières non conformes à la norme de référence. Elles se traduisent par un abandon de recettes pour l'Etat et les collectivités locales dans le but de favoriser un comportement économique particulier de la part du contribuable ou de subventionner certains groupes sociaux.

Pour les contribuables, elles permettent un allègement de la charge fiscale qu'ils auraient supportée si la norme de référence avait été appliquée.

Le concept de dépenses fiscales renvoie donc à des dérogations à la norme fiscale de référence qui ont un effet équivalent à celui des dépenses budgétaires.

En effet, elles se caractérisent par un manque à gagner pour le budget de l'Etat en considérant que leur suppression se traduirait par une augmentation des recettes fiscales.

Par ailleurs, la dépense fiscale est constituée lorsque coexistent, dans la même législation, une norme-référence qui consacre un régime d'imposition et une norme dérogatoire dont la caractéristique est d'emporter atténuation du régime en cause considéré comme constitutif du droit commun.

En général, l'Etat utilise les dépenses fiscales à des fins d'incitation en vue de promouvoir une opération, un comportement ou une activité.

➤ Le cadre de référence :

La Constitution, en son article 47, stipule que « la détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toute nature sont du domaine de la loi ». C'est donc dire que les dépenses fiscales sont à apprécier par rapport à la loi fiscale. Elles ont trait soit à la structure des taux, soit à l'assiette fiscale de base, et enfin à la structure de l'entreprise.

- Au niveau des taux d'imposition, les taux préférentiels accordés à certains contribuables constituent des exceptions à la norme. L'écart entre ces taux préférentiels et les taux normaux est considéré comme une dépense fiscale ;

- s'agissant de l'assiette fiscale, les mesures dérogatoires concernent les exonérations totales, partielles ou temporaires, les déductions, les abattements ;

- les amortissements dégressifs constituent par exemple des facilités de trésorerie pour l'entreprise.

Deux critères ont été principalement utilisés pour définir la norme de référence :

- l'ancienneté de la mesure : certaines dispositions, a priori dérogatoires, finissent par constituer une norme après plusieurs années d'application ;
- le caractère général : une disposition concernant la grande majorité des contribuables, ou des opérations soumises à l'impôt, peut être considérée comme la norme alors qu'à l'inverse, un avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations peut constituer une dépense fiscale.

Ces critères, quoique utiles pour l'établissement et l'actualisation des dépenses fiscales, ne sont pas exhaustifs et d'autres critères peuvent être mis en œuvre.

Toujours est-il que ce sont les écarts par rapport à la définition de la norme de référence qui permettent de caractériser la dépense fiscale dont l'analyse peut varier dans le temps, en fonction de l'évolution de la législation nationale.

Cette notion de norme, qui est donc l'élément clé de la définition des dépenses fiscales, se définit par nature d'impôt. Les dépenses fiscales sont ensuite déterminées comme des écarts à cette norme dont l'appréciation se fait à travers un système d'imposition générale ou système de référence.

En définitive, le système de référence constitue le référentiel pour chaque impôt et renvoie aux dispositions du code général des impôts. L'approche adoptée pour définir et chiffrer les dépenses fiscales consiste, dans un premier temps, à déterminer un système d'imposition général (taux et base imposable) qui constitue le référentiel pour chaque impôt, puis à considérer que l'application de tous autres taux et bases est constitutive d'une dépense fiscale.

➤ **Prérequis :**

1- Structure dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales

Dans le cadre du plan d'action de la période 2010-2013 de la Direction générale des Impôts, une commission chargée de l'évaluation des dépenses fiscales a été mise en place. Par ailleurs, la Direction générale des Impôts est actuellement sur un Projet relatif à la dématérialisation de la gestion des dépenses fiscales.

2- Inventaire des dispositions fiscales dérogatoires

La commission chargée de l'évaluation des dépenses fiscales a élaboré, en 2012, une matrice des mesures dérogatoires. Cette matrice fait l'inventaire des différentes dispositions dérogatoires et a été actualisée en février 2015.

3- Codification des dépenses fiscales

La Commission chargée de l'évaluation des dépenses fiscales a proposé une codification des dépenses fiscales. De ce travail, il ressort que le code identifiant de chaque dépense fiscale est composé de neuf (9) caractères :

- les trois premiers caractères identifient la nature de l'impôt selon la nomenclature budgétaire ;
- le caractère suivant identifie la nature du texte qui consacre la dépense fiscale comme codifié ci-après :
 - **Code 1 pour le CGI ;**
 - **Code 2 pour les LDF ;**
 - **Code 3 pour les conventions ;**
 - **Code 4 pour les autres textes ;**
- les trois caractères qui suivent correspondent au numéro l'article du texte instituant la dépense fiscale ;
- les deux derniers caractères correspondent à l'alinéa de l'article consacrant la dépense fiscale. Lorsque l'alinéa comporte plusieurs mesures dérogatoires, le caractère après celui-ci renvoie à l'ordre chronologique de la mesure dans l'alinéa.

4- Collecte de l'information

Les données utilisées pour évaluer les dépenses fiscales des exercices 2010 et 2011 proviennent essentiellement du système d'information de la Direction générale des Impôts.

➤ **Evaluation :**

Plus facile à exploiter et adoptée par plusieurs pays dans le monde, la méthode des "pertes de recettes" a été retenue pour l'évaluation du coût des dépenses fiscales.

Cette méthode consiste donc à recalculer, sur la base des déclarations annuelles des contribuables bénéficiant des mesures dérogatoires, les impôts qu'ils auraient dû payer en l'absence de l'avantage fiscal. La différence entre l'impôt ainsi recalculé et l'impôt effectivement payé représente le manque à gagner (dépense fiscale) pour le Gouvernement attribuable à cet avantage fiscal.

➤ **Difficultés :**

Il faut préciser que toutes les mesures constitutives de dépenses fiscales qui ont été recensées n'ont pas fait l'objet d'une évaluation du fait de l'indisponibilité de l'information. Ainsi, seules 21 mesures ont été évaluées sur un total de 125 mesures identifiées, soit 29,6%, pour un coût global de 201,4 et 284,1 milliards de F CFA en 2010 et 2011 respectivement.

En effet, la difficulté d'obtenir des données fiables et complètes ne permet pas, à l'heure actuelle, l'évaluation de l'ensemble des mesures dérogatoires recensées.

REMERCIEMENTS

Le CREDAF remercie chaleureusement les animateurs du groupe de travail et les experts de ce guide qui ont donné beaucoup de leur temps pour sa rédaction :

Les animateurs :

Christian VALENDUC, Conseiller général des finances, Belgique

Saïd NOUMIR, Chef de Service des Statistiques et des Prévisions Fiscales, Maroc

Les experts :

M. Hamadoum DICKO, Chargé d'études à la Direction de la Législation et du Contentieux, de la Direction générale des Impôts du Burkina Faso

M. Ehilé AMOI, Chef de Service des Simulations et Evaluations à la Direction générale des Impôts de la Côte d'Ivoire

Mme Fadoua BOUHASSOUNE, Chef du bureau des prévisions fiscales à la Direction générale des Impôts du Maroc

M. Jean-Serge OGOULA, Directeur des régimes spécifiques du Gabon

Mme Néné DEMBÉLÉ DIARRA, Chef de la cellule de politiques fiscales

M. Mohamed Taha EL WARDI, Chef du bureau du Suivi du recouvrement des impôts et taxes des grandes entreprises de Casablanca, à la Direction générale des Impôts du Maroc

M. Ismaïla DIALLO, Chef du Bureau des études à la Direction générale des Impôts et des Domaines du Sénégal

M. Sami NASSER, Sous-directeur à l'Unité de la programmation, de la coordination et de la conciliation administrative

M. Ali GHEMRI, Conseiller technique régional au Pôle Stratégies de développement et des Finances publiques

