



Guide méthodologique pour l'évaluation des dépenses fiscales



Plan

- I. Les objectifs du groupe de travail
- II. Le groupe de travail
- III. Le déroulement des travaux
- IV. Le contenu du guide

Les objectifs du groupe de travail

- **Élaborer un document pratique directement utilisable par les administrations fiscales;**
- **Apporter aux services de ces administrations le soutien nécessaire dans leur démarche d'évaluation des dépenses fiscales;**
- **Fournir une ligne de conduite pratique comportant une finalité et une méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales;**
- **Ouvrir la voie à une coopération plus élargie entre les pays participants.**

Le groupe de travail

- **Membres du GT: Burkina Faso, Cameroun, Comores, Côte D'ivoire, Gabon, Mali, Maroc et la R.D.Congo, Tunisie et le PNUD.**
- **Animé par:**
 - ✓ **Mr. Said NOUMIR (Maroc)**
 - ✓ **Mr.Christian VALENDUC (Belgique)**

Déroulement des travaux

Réunion préparatoire

Réunion préparatoire à Paris le 28 Mars 2014

Élaboration du fil conducteur des travaux

Rédaction d'un questionnaire (état des lieux du sujet traité et attentes des participants)

Préparation des interventions lors du premier GT de Rabat

Déroulement des travaux

Première rencontre (Maroc)

1

Présentations et discussions

- Les enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales
- Le système de référence
- Les dépenses fiscales et politique fiscale
- Méthodes d'évaluation
- Présentation des expériences de la Belgique et du Maroc

2

Ateliers de travail

- Traitement de cas pratiques et discussions diverses

3

Répartition des contributions

- Elaboration du plan détaillé du guide
- Répartition des contributions entre les participants

Le déroulement des travaux

Entre Rabat (Maroc) et Moroni (Union des Comores)

- Centralisation des contributions
- Travaux de rédaction
- Première version du guide

Déroulement des travaux

Union des Comores

1

**Présentation et
analyse du guide**

- Finalisation et validation de la structure du guide

2

Ateliers de travail

- Travaux de relecture
- Travaux de réécriture

Le contenu du guide

Les chapitres

Chapitre 1 :

- La définition et les enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales ;

Chapitre 2 :

- La définition du système de référence

Chapitre 3 :

- Les différentes étapes de l'évaluation des dépenses fiscales.

Premier chapitre : Définition et enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales

Critères de définition d'une dépense fiscale

- 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 une certaine similarité entre la dépense fiscale et la dépense directe.

Les enjeux

- Les enjeux de transparence budgétaire;
- Les enjeux en terme d'analyse de la politique fiscale.

Premier chapitre : Définition et enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales

Les enjeux de transparence budgétaire

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

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 mise en œuvre de la transparence à travers la publication, par les gouvernements, de rapports d'informations périodiques parmi lesquels doit figurer celui relatif à l'évaluation des dépenses fiscales

Premier chapitre : La définition et enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales

Les enjeux en terme d'analyse de la politique fiscale

la politique fiscale n'a plus pour seul objectif de permettre la collecte des recettes nécessaires pour assurer la couverture des dépenses publiques, mais elle devient elle-même un instrument de politiques économiques et sociales, la mise en place de dépenses fiscales n'est que le reflet de cette instrumentalisation de l'impôt.

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.

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.

Deuxième chapitre : Définition du système de référence

Approche
économique

Approche
du droit
commun

**Système
fiscal de
référence**

Définition du système de référence

Approche économique

Approche économique

Définition du système de référence sur la **base de principes économiques** et d'appliquer ensuite cette définition à travers le Code général des Impôts.

définition, d'un point de vue économique, de ce que doit être un impôt sur le revenu des particuliers, un impôt sur les bénéfices des sociétés, un système de TVA, etc.

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.

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.

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.

Définition du système de référence

Approche du droit commun

- 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.**
- La référence n'a aucune signification normative. Il s'agit, en fait, de **découvrir, dans les codes des impôts, quels sont les principes généraux.**
- l'avantage de cette approche est de partir du concret et permet d'adopter en conséquence un point de vue pragmatique.

Définition du système de référence

Approche du droit commun

- 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.
- Elle 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.

Définition du système de référence

Approche du droit commun

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.**

Il est vivement recommandé de consolider la législation fiscale dans un Code Général des Impôts. Ce qui facilitera le recensement des mesures dérogatoires.

Deuxième chapitre :

Définition du système de référence

- 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 structuraux d'un système ne doivent pas être considérés comme dépenses fiscales.
- 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»**.
- La définition d'un système fiscal de référence exige une approche participative. L'administration fiscale doit s'ouvrir sur d'autres départements de manière à permettre une meilleure identification des dépenses fiscales.

Définition du système de référence

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.

Définition du système de référence

Principes d'un système de référence pour les différents impôts

Impôt sur le revenu

- 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 ;

Impôt sur les bénéfices des sociétés

- 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.

Taxe sur la Valeur Ajoutée

- 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 à côté du taux normal un taux réduit ;
- Le seuil d'imposition.

Troisième chapitre :

Processus d'évaluation

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

Processus d'évaluation

Les pré-requis de l'évaluation

Le regroupement des
dispositions fiscales

Mise au point d'une
procédure de collecte
obligatoire de
l'information

Evaluation des
dépenses
fiscales

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

Etablissement de la
matrice des dépenses
fiscales

Les pré-requis de l'évaluation

Le regroupement des dispositions fiscales

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

Les pré-requis de l'évaluation

Le regroupement des dispositions fiscales

- 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...
- Pour éviter 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.

Les pré-requis de l'évaluation

Mise en place d'une procédure obligatoire de collecte de l'information

- 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 de collecte des données régulière. Concrètement, cela signifie d'être attentif aux principes suivants:
 - Le maintien des obligations déclaratives (Ce point concerne principalement les revenus qui ne sont pas imposés);
 - Avoir des déclarations suffisamment détaillées.

Les pré-requis de l'évaluation

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

Missions

Assurer un suivi stratégique et un rôle de veille. Elle assure aussi une fonction support aux services déconcentrés.

Recenser les dépenses fiscales et mettre en place une méthodologie de suivi des avantages fiscaux.

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.

Les pré-requis de l'évaluation

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.
- 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.

Processus d'évaluation

L'évaluation proprement dite

1. Les méthodes d'évaluation;
2. Justification du choix de la méthode de perte en recettes;
3. Application de la méthode de perte initiale de recettes;
4. Les difficultés rencontrées: nécessité de procéder par étapes

Processus d'évaluation

Les méthodes d'évaluation

- Il existe trois méthodes pour évaluer les dépenses fiscales:
 1. La méthode de la perte en recettes
 2. Le gain final de recettes
 3. L'équivalent en dépense

Processus d'évaluation

Les méthodes d'évaluation

Perte de recettes

- Il s'agit d'un chiffrage, ex-post, de la réduction de la recette fiscale qu'a entraîné l'adoption d'une dépense fiscale, en présumant que cette adoption n'a aucun effet sur les comportements des contribuables.

Gain final de recettes

- On mesure le gain de recettes fiscales qu'entraînerait la suppression d'une dépense fiscale en tenant compte du changement de comportement des contribuables.

Equivalent en dépense

- 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.

Les méthodes d'évaluation

Justification du choix de la méthode de perte de 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.

Les méthodes d'évaluation

Justification du choix de la méthode de perte de recettes

- 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.
- Le choix de la méthode de la perte en recettes s'explique aussi, *a contrario*, par la difficulté qu'il y a aurait à appliquer une méthode qui tienne compte des effets de comportement. Concrètement, ceci signifie qu'il faut disposer d'estimations d'élasticités-prix.

Les méthodes d'évaluation

Application de la méthode de perte initiale des 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.
 - **La reconstitution à partir de données déclaratives fiscales.**
 - **La reconstitution à partir de données autres que fiscales:** 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.

- 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.
- 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.

- 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.

Processus d'évaluation

Difficultés rencontrées: nécessité de procéder par étapes

- 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.

Processus d'évaluation

Présentation des résultats

- 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.

Processus d'évaluation

Présentation des résultats

- Les différentes options possibles sont :
 1. les dépenses fiscales par impôt,
 2. les dépenses fiscales par objectif,
 3. les dépenses fiscales par bénéficiaire,
 4. les dépenses fiscales par secteur d'activité.

Processus d'évaluation

Calendrier et périodicité de l'évaluation

- 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 ».
- 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 présentée chaque année.
- Chaque rapport annuel compare les montants des dépenses fiscales de l'exercice en cours et du précédent.