

# Manuel sur la transparence des finances publiques

*Au-delà du budget principal*

## 2. Dépenses fiscales



INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP  
Open Budgets. Transform Lives.

[WWW.OPENBUDGETINDEX.ORG](http://WWW.OPENBUDGETINDEX.ORG)

# Introduction

Depuis plus de dix ans, dans le monde entier, les organisations de la société civile, ainsi que les institutions financières internationales, requièrent des gouvernements qu'ils rendent public des informations plus détaillées sur leur budget. L'enquête sur le budget ouvert de l'International Budget Partnership (IBP) examine l'accessibilité, dans tous les pays, des huit documents budgétaires clés devant être publiés par les gouvernements, afin de permettre à la société civile, aux institutions de contrôle et au public de participer réellement dans les processus budgétaires et de responsabiliser les gouvernements quant à leur utilisation des deniers publics. Dans deux manuels de bulletins d'informations listés ci-dessous – le « *Manuel pour une transparence des rapports budgétaires du gouvernement. Pourquoi les rapports budgétaires sont-ils importants et que doivent-ils contenir?* » et le « *Manuel pour une transparence des rapports budgétaires du gouvernement. Comment la société civile peut-elle utiliser les rapports budgétaires pour la recherche et le plaidoyer* » – l'IBP décrit l'importance de chaque document budgétaire clé, les informations qu'il doit contenir et l'utilisation dont les organisations civiles peuvent en faire.

Voici l'un des cinq bulletins d'informations allant au-delà des huit documents budgétaires clés couverts par ces manuels afin d'examiner les autres domaines de la finance publique moins bien compris et particulièrement enclins à être caché au regard public. Les autres bulletins d'information sont :

- ➔ Les fonds extrabudgétaires
- ➔ Le passif éventuel
- ➔ La dette future

## **Tous les bulletins d'information étudient les questions suivantes:**

- ➔ Quels sont ces problèmes et ces activités et pourquoi faut-il s'y intéresser?
- ➔ Quelles informations le gouvernement devrait-il inclure dans les documents budgétaires et les autres rapports sur ces questions, afin de fournir une image globale de la position fiscale du gouvernement et d'améliorer la connaissance du public sur la façon dont son argent est utilisé?
- ➔ Comment les groupes de la société civile utilisent-ils les informations contenues dans ces documents afin d'atteindre leurs objectifs de recherche et de plaidoyer?
- ➔ Où trouver d'autres informations, telles que des exemples de pays, et des rapports-types ?

Les bulletins d'informations sont basés sur les directives existantes et les pratiques concernant ces domaines des finances publiques, provenant de différentes sources. Dans certains cas, des exemples concrets sont rares, car ce sont des domaines des finances publiques nouveaux et complexes.

L'IBP continuera à s'appuyer sur ces éléments et à identifier d'autres problèmes et activités de finances publiques qui sont généralement protégés du regard public mais peuvent avoir des répercussions importantes sur les finances publiques d'un pays. Tous les bulletins d'informations supplémentaires seront ajoutés sur le site Web de l'IBP, à : [www.internationalbudget.org](http://www.internationalbudget.org).

# Les dépenses fiscales

Les dépenses fiscales font partie des outils du gouvernement et, dans certains cas, peuvent constituer un moyen efficace de fournir des mesures incitatives pour les citoyens et les sociétés. Cependant, leur impact sur le budget tend à être bien moins visible que celui des dépenses normales et elles sont bien moins observées. Elles peuvent également profiter, de façon disproportionnée, à des groupes d'intérêt qui réclameront qu'elles soient maintenues. Les dépenses fiscales pouvant être très importantes comparées aux dépenses normales du gouvernement, il est important que les organisations de la société civile les surveillent, évaluent leur impact, poussent les gouvernements à en publier des informations détaillées et effectuent des contrôles périodiques.

## A. Que sont les dépenses fiscales et pourquoi faut-il s'y intéresser?

Les dépenses fiscales sont généralement définies comme étant une perte de revenu estimée du gouvernement en raison du fait qu'il a accordé des allègements fiscaux ou des préférences à une classe particulière de contribuables ou d'activité. La perte de revenu ou « dépense » est calculée comme étant la différence entre l'impôt qui aurait été payé dans le cadre d'un droit fiscal défini (qui identifie ce que la structure fiscale doit normalement demander aux contribuables) et le montant le plus bas qui a été concrètement payé après la réduction d'impôt. Les dépenses fiscales sont utilisées au lieu des dépenses directes afin de fournir une subvention gouvernementale à une classe de contribuables ou d'encourager une activité choisie. Celles-ci peuvent prendre différentes formes, y compris l'exonération fiscale, la déduction d'impôt, la compensation (ou crédit) fiscal(e) et le taux d'imposition favorable ou la règle générale sur le moment de l'assujettissement, telle que la dépréciation accélérée des immobilisations, qui diminue ou reporte l'impôt que doit payer le contribuable. Un exemple typique est la déduction d'impôt accordée sur le paiement des intérêts sur le prêt immobilier, afin d'encourager la propriété immobilière.

Le concept de la dépense fiscale reconnaît des similarités entre la dépense directe du gouvernement et la « dépense » par le système fiscal. Considérez deux scénarios:

- ➔ Un gouvernement collecte \$100 d'impôt auprès d'un contribuable, puis donne une subvention directe de \$100 au même contribuable (une dépense directe du gouvernement); ou

- ➔ Un gouvernement décide de diminuer l'impôt à payer de \$100 pour le même contribuable (une dépense fiscale).

Dans les deux scénarii, l'effet monétaire direct sur le contribuable est le même. La présentation de la dépense fiscale, cependant, peut être faite différemment par le gouvernement dans son rapport et son analyse budgétaire. En fait, généralement, les dépenses fiscales sont moins sous le regard public que les dépenses directes.

Contrairement à de nombreux programmes de dépenses, les dépenses fiscales ne font généralement pas l'objet d'un vote d'appropriation directe dans la législature, chaque année, et sont donc moins susceptibles de faire l'objet d'une révision périodique.

Une politique de dépenses fiscales peut être appliquée à toute sorte de législation fiscale ; c'est-à-dire, l'impôt sur le revenu des particuliers, l'impôt sur les sociétés, la taxe à la consommation (telle que les tarifs et accises), la taxe de vente (ou taxe sur la valeur ajoutée [TVA]), l'impôt foncier, l'impôt sur la fortune ou l'impôt sur la succession peuvent tous contenir des dépenses fiscales. Dans certains cas, la valeur totale de l'impact sur le revenu des dépenses fiscales peut atteindre jusqu'à 10 pour cent du PIB (OCDE 2010).

Des caractéristiques particulières des dépenses fiscales peuvent en faire des outils de politique plus attractifs que les dépenses directes.

- ➔ Si le gouvernement souhaite donner un avantage à une plus grande population sans évaluer séparément chacun des candidats, un allègement fiscal peut offrir une formule à moindre coût, pour le gouvernement qui gère et pour les contribuables qui se conforment.
- ➔ Promulguer une dépense fiscale peut éviter un gonflement de la collecte des revenus fiscaux et des dépenses publiques, permettre que le gouvernement accorde efficacement des avantages, en évitant les coûts administratifs de la collecte fiscal auprès du contribuable, pour simplement rendre à celui-ci, sous forme de paiement par le gouvernement.
- ➔ Le système fiscal peut être le meilleur moyen de promouvoir la disponibilité de l'aide gouvernementale, en particulier lorsqu'un grand groupe ciblé de contribuables doit soumettre sa déclaration de revenu. En demandant aux contribuables de déterminer s'ils répondent aux exigences pour obtenir l'aide gouvernementale dans le cadre d'une déclaration fiscale obligatoire, un gouvernement peut s'assurer que l'aide atteint le groupe ciblé.

D'autre part, plusieurs raisons expliquent pourquoi la dépense fiscale peut être moins efficace comme outil de politique qu'un autre mécanisme, tel que la dépense ou une régulation directes.

- ➔ Il est plus difficile de soumettre les dépenses fiscales au contrôle législatif, car souvent, les dépenses fiscales sont une partie permanente de la loi qui, sauf spécifié dans la loi elle-même, ne requiert

pas une révision législative régulière, comparé au programme des dépenses directes qui sont budgétisés et donc, observées lors de chaque cycle budgétaire. Faisant partie du code général des impôts et non pas d'un programme spécifique de dépenses, les dépenses fiscales ne sont pas sous la responsabilité d'une agence fonctionnelle particulière contrôlée par la législature. Et sans une « clause crépusculaire » pour arrêter la dépense fiscale, elle peut rester dans la loi après qu'elle n'est plus utile en tant qu'outil politique.

- ➔ Les dépenses fiscales peuvent générer des répercussions distributionnelles injustes entre les contribuables, tel que dans le cas où seulement les personnes qui peuvent se permettre des conseils fiscaux sont susceptibles de connaître les allègements, et peuvent par conséquent en bénéficier.
- ➔ Les dépenses fiscales peuvent motiver l'intérêt des groupes pour les défendre et les perpétuer, en particulier quand de telles dépenses sont circonscrites et ciblées, ce qui peut conduire à un lobbying important auprès des politiciens et plus généralement, un environnement ne favorisant pas à des choix politiques bien informés.

### **Les dépenses fiscales varient selon la façon dont elles affectent les éléments fondamentaux d'une taxe.**

***Sur quoi peut porter la taxe?*** Une dépense fiscale peut exclure ou porter seulement partiellement sur certaines parties de l'assiette fiscale (par ex. le revenu des particuliers ou des entreprises ou la valeur d'un achat d'un bien ou service taxé). Au Ghana, par exemple, le code tarifaire fournit une exonération pour des lampes compacte fluorescente d'économie d'énergie ou des lumières LED, afin de promouvoir les économies d'énergie et diminuer la consommation d'électricité.

***Qui doit payer la taxe?*** Une règle fiscale peut exclure des contribuables particuliers de la taxation ou peut accorder un traitement fiscal favorable aux contribuables présentant certaines caractéristiques, telles que leur âge ou leur statut familial. Dans certains pays, par exemple, la loi sur l'impôt sur le revenu permet que la personne ayant le revenu principal d'un ménage puisse obtenir une déduction lorsque son époux ou son épouse a un revenu limité.

***Quel est le taux d'imposition?*** Le taux d'imposition peut varier pour des catégories de contribuables ou de transactions. Ainsi, le revenu de petites entreprises ou le revenu comprenant les plus-values peut être taxé à un taux inférieur à celui qui s'appliquerait autrement, comme dans le cas de l'Afrique du Sud.

## **B. Quelles informations le gouvernement doit-il inclure dans les documents budgétaires et autres rapports sur les dépenses fiscales?**

---

Le Fonds Monétaire International (2007) et l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) (2002, 2010) recommande que le gouvernement évalue et fasse un rapport sur l'impact sur le revenu d'au moins six dépenses fiscales clés. Un rapport de la World Bank (Li Swift 2006) le recommande également. Les rapports sur les dépenses fiscales ont trois fonctions importantes. Tout d'abord, ils mettent en valeur la gestion fiscale du gouvernement, en présentant toutes les formes de dépenses du gouvernement, directes et indirectes, grâce au code des impôts, au même niveau de regard dans le processus budgétaire. Ceci permet des prises de décision informées, ainsi qu'une connaissance et un plaidoyer public. De plus, les rapports permettent une analyse pouvant déterminer les meilleurs outils que le gouvernement pourra utiliser afin d'atteindre ses objectifs politiques (par ex. grâce à la propriété publique des ressources, à la réglementation, à la dépense directe, à la taxation ou aux dépenses fiscales). L'analyse des dépenses fiscales n'est pas différente de l'analyse de la politique publique plus généralement, car elle implique une considération des meilleurs moyens d'atteindre les objectifs d'un gouvernement. Enfin, le rapport sur les dépenses fiscales promeut l'analyse des principes politiques, faisant du plaidoyer des dépenses fiscales, un excellent moyen par lequel les organisations de la société civile peuvent réclamer l'équité et l'efficacité du système fiscal.

**En considérant les objectifs plus globaux du public et de la société civile, les informations suivantes doivent être incluses dans le rapport sur les dépenses fiscales.**

- ➔ **Définition du point de référence:** le point de référence par rapport auquel chaque dépense fiscale est évaluée (la structure fiscale qui s'appliquerait normalement aux contribuables en l'absence de la dépense) doit être clairement défini et défendu dans le rapport sur la dépense fiscale.
- ➔ **Cadre de mesures vraisemblable:** la méthode utilisée pour évaluer les dépenses fiscales individuelles doit être clairement présentée dans le rapport. Un facteur important affectant l'utilité des dépenses fiscales est l'exactitude avec laquelle chaque coût d'une dépense particulière est déterminé, et donc le degré auquel chaque dépense fiscale est fiable doit être clairement indiqué.
- ➔ **Ventilation détaillée du montant global des dépenses fiscales:** Au minimum, l'impact sur le revenu ou le « coût » doit être rapporté par l'appareil gouvernemental (par ex. santé, sécurité sociale, environnement, aide à l'industrie), avec des données chronologiques sur une période d'environ cinq ans (en notant toutes les variations de la loi fiscale ou des points de référence pendant cette période), et, si possible, par niveaux de gouvernement.
- ➔ **Informations supplémentaires pour chaque élément de dépense fiscale, y compris:**
  - Le coût estimé de la dépense fiscale, avec l'indication de la fiabilité de l'estimation, y compris la qualité des données sur lesquelles est basée l'estimation;
  - La source de la dépense fiscale (par ex. disposition de la législation fiscale, pratique administrative ou convention fiscale);

- La durée de la dépense fiscale (fait-elle l'objet d'une « clause crépusculaire » ou est-elle continue?);
- Le type de dépense fiscale (par ex., une exemption, un crédit d'impôt remboursable, une déduction);
- La justification politique de chaque dépense fiscale (l'objectif politique de la dépense fiscale et pourquoi elle est le meilleur moyen d'atteindre cet objectif);
- L'impact distributionnel des principales dépenses fiscales, quand les données sont disponibles, y compris analyse sexospécifique; et

La référence à la dernière révision du gouvernement, pour au moins les dépenses fiscales les plus importantes.

En Inde, le Ministre des finances a tout d'abord présenté le Relevé des recettes abandonnées (*Statement of Revenue Foregone*), établissant un rapport sur les différentes exemptions de taxes, dans le budget de l'union de 2006-07. Le Relevé révèle certains aspects des effets distributionnels des dépenses fiscales, mais ne les analyse pas explicitement. Il démontre que les dépenses fiscales donnant un traitement préférentiel au secteur des entreprises sont bien supérieures aux dépenses fiscales ciblées du secteur communautaire et des particuliers. Au Chili, comme dans plusieurs autres pays d'Amérique Latine, existe une obligation constitutionnelle de faire le rapport des dépenses fiscales. Chaque année, le rapport est inclus dans le *Budget des finances publiques*. Ce document présente les estimations faites par l'Administration fiscale chilienne sur l'impact des dépenses fiscales concernant l'impôt sur le revenu et la TVA, y compris les projections de l'impact futur. Son dernier rapport a montré que la valeur du revenu abandonné, par les dépenses fiscales correspondait à 4,27 pour cent du PIB.

## C. Comment la société civile utilise-t-elle les rapports sur les dépenses fiscales pour la recherche et le plaidoyer?

Dans son manuel, *Guide to Tax Work for NGOs (Manuel du travail fiscal pour les ONG)* (IBP 2006: p. 60), l'IBP a déclaré:

*Bien qu'un groupe de la société civile ne soit probablement pas en position d'évaluer les pertes de revenu dues aux dépenses fiscales, il peut compiler une liste des dépenses fiscales principales. (Ceci peut nécessiter un partenariat avec un fiscaliste ou un comptable) En soulignant l'existence de ces subventions, une telle liste devrait promouvoir l'amélioration de la surveillance et lancer des discussions sur la politique de justification des dispositions. Cela peut également permettre une pression du gouvernement qui fournira plus d'informations.*



Plus généralement, un rapport sur les dépenses fiscales peut être utilisé par les organisations de la société civile, de nombreuses façons, y compris:

- ➔ En exposant l'intérêt public « caché » à plus de surveillance;
- ➔ En identifiant les dépenses et les programmes fiscaux incohérents — par ex., le gouvernement peut promouvoir des résultats politiques inconsistants, en adoptant des mesures de dépenses et des taxes contradictoires;
- ➔ En identifiant les secteurs dans lesquels les systèmes fiscaux ne fonctionnent pas conformément à l'intention législative (par ex., l'administration fiscale n'a pas suffisamment de ressources pour faire appliquer la loi, ou elle a attribué des ressources réservées à cette application à d'autres choses);
- ➔ En évaluant la gestion continue du gouvernement des dépenses fiscales ;
- ➔ En identifiant les meilleurs moyens d'obtenir un résultat politique particulier (c'est-à-dire que les dépenses directes peuvent être une meilleure alternative que les dépenses fiscales) ; et
- ➔ En identifiant les aspects de la législation fiscale devant être améliorés si les aspirations de la communauté pour son système fiscal doivent être mises en œuvre.

D'une importance clé pour les groupes de la société civile, en plus de l'impact général sur le revenu, est la façon dont les dépenses fiscales distribuent les coûts et les avantages entre les différents segments de contribuables. Ceci doit être obtenu dans la mesure du possible, en utilisant les données disponibles. Le résultat d'une telle analyse peut significativement contribuer au plaidoyer du budget de la société civile ayant pour but d'augmenter les résultats de la justice sociale, résultat des politiques d'imposition et de dépense. Une analyse distributionnelle peut identifier les écarts importants de budget entre les différents groupes ; par exemple :

- ➔ **Analyse du revenu/de la richesse:** Comment les individus ayant des revenus bas ou peu de richesse ont des avantages par rapport aux individus ayant des revenus élevés ou étant nantis ?
- ➔ **Analyse sexospécifique:** Existe-t-il un impact différentiel entre les hommes et les femmes? Par exemple, si, dans un pays particulier, uniquement des hommes travaillent dans le secteur de la fabrication, une dépense fiscale diminuant la charge fiscale sur les travailleurs de la fabrication avantagera plus les hommes que les femmes. Une analyse de cette dépense peut également identifier les raisons politiques de cette focalisation sur la fabrication.
- ➔ **Analyse des minorités:** La dépense atteint-elle véritablement les bénéficiaires ciblés? Un crédit d'investissement sur une imposition régionale peut avoir pour objectif d'avantager le groupe minoritaire vivant une région particulière. L'analyse de dépense fiscale peut identifier si le crédit est en fait avantageux pour ce groupe.

Un rapport récent, publié par le Center on Budget and Policy Priorities (CBPP) aux Etats-Unis (Marr and Highsmith 2011) présente une analyse intéressante des dépenses fiscales aux Etats-Unis, soulignant comment elles représentent une part très importante des dépenses fédérales, tout en étant à la fois inefficaces et inéquitables, les foyers les plus riches recevant des subventions fiscales plus importantes.

## D. Documents, sites Web et « rapports types » pertinents

---

Gobierno de Chile. *Informe de Finanzas Públicas*. 2008.  
[http://www.dipres.cl/572/articles-3689\\_ifp2008.pdf](http://www.dipres.cl/572/articles-3689_ifp2008.pdf)

Government of India. (Gouvernement indien) *Statement of Revenue Foregone (Déclaration des revenus abandonnés)*. 2010.  
<http://www.indiabudget.nic.in/ub2009-10/statrevfor.htm>

International Monetary Fund.(Fonds Monétaire International) *Manual on Fiscal Transparency (Manuel sur la transparence fiscale)* (en particulier, pp. 64-5). Washington, D.C.: International Monetary Fund (Fonds Monétaire International). 2007.  
<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>

Levitis, J. et al. *Promoting State Budget Accountability Through Tax Expenditure Reporting.(Promouvoir la responsabilité budgétaire)* Washington, D.C.: Center on Budget and Policy Priorities. 2009.  
<http://www.cbpp.org/files/4-9-09sfp.pdf>

Li Swift, Z. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. (Gérer les effets des dépenses fiscales sur le budget national)* World Bank Policy Research Working Paper 3927. (Document de travail de recherche politique de la Banque Mondiale) (Washington, D.C: World Bank. (Banque Mondiale) 2006.  
[http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406\\_20060523092056/Rendered/PDF/wps3927.pdf](http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406_20060523092056/Rendered/PDF/wps3927.pdf)

Marr, C. and B. Highsmith. *Reforming Tax Expenditures Can Reduce Deficits While Making the Tax Code More Efficient and Equitable. (Réformer les dépenses fiscales peut permettre de réduire le déficit tout en rendant le code fiscal plus efficace et équitable)*. Washington, D.C.: Center on Budget and Policy Priorities. 2011. <http://www.cbpp.org/files/4-15-11tax.pdf>

OCDE. *Best Practices for Budget Transparency (Les meilleures pratiques pour la transparence budgétaire)*. Paris: OECD. 2002.  
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

OCDE. *Tax Expenditures in OECD Countries (Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE)*.

Paris: OCDE. 2010.

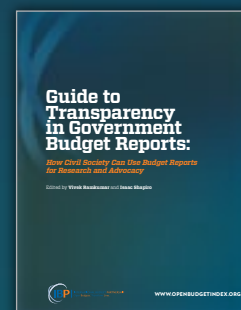
[http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en\\_2649\\_34119\\_44961317\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en_2649_34119_44961317_1_1_1_1,00.html)

# The Open Budget Initiative

Ce manuel fait partie d'une série qui étudie les finances publiques en termes de transparence et de responsabilité. L'initiative sur le budget ouvert peut produire des manuels supplémentaires sur d'autres sujets importants à l'avenir.

1. Les fonds extrabudgétaires
2. Les dépenses fiscales
3. Les activités quasi-budgétaires
4. Le passif éventuel
5. la dette future

Cette série est un pendant de deux manuels précédents de l'Open Budget Initiative sur la transparence du budget public – l'un pour les gouvernements et l'autre pour les organisations de la société civile.



**L'OPEN BUDGET INITIATIVE  
EST BASEE DANS LE BUREAU  
DE L'INTERNATIONAL BUDGET  
PARTNERSHIP A WASHINGTON, D.C.:**

820 First Street NE, Suite 510  
Washington, DC 20002

**TEL. +1 202 408 1080  
FAX +1 202 408 8173**



**INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP**  
Open Budgets. Transform Lives.

[WWW.OPENBUDGETINDEX.ORG](http://WWW.OPENBUDGETINDEX.ORG)

L'IBP possède également des bureaux à Mexico City, Mexique; Cape Town, Afrique du Sud, et Mumbai, Inde.

Pour plus d'informations sur l'Open Budget Initiative ou sur IBP, veuillez nous contacter à:  
[info@internationalbudget.org](mailto:info@internationalbudget.org)  
or visit [www.internationalbudget.org](http://www.internationalbudget.org).