

Dépenses hors budget et dépenses fiscales

par
Dirk-Jan Kraan*

1. But et portée du projet

Ce document rend compte des travaux qui ont été effectués par le Secrétariat de l'OCDE sur le projet de « dépenses hors budget et dépenses fiscales ». Il reprend des informations fournies lors d'une réunion d'experts tenue à Paris en février 2004¹. Les participants ont communiqué des informations par écrit en réponse à un questionnaire et ont présenté des exposés à la réunion.

Le but du projet est d'étudier les moyens de s'assurer que les dépenses hors budget et les dépenses fiscales n'entravent pas le bon fonctionnement du budget. Il s'agit de quatre fonctions du budget :

- la fonction d'autorisation : que tout l'argent dépensé par le trésor public soit soumis à autorisation législative ;
- la fonction d'affectation ou redistribution² : que les autorités budgétaires (exécutif et législatif) soient à même de comparer et d'arbitrer tous les changements dans les dépenses et les recettes ;
- la fonction macroéconomique : que les autorités budgétaires (exécutif et législatif) soient à même de décider de l'impact sur l'économie des montants totaux et de la composition des dépenses, des recettes et du déficit ;
- la fonction administrative : que les autorités budgétaires (exécutif et législatif) soient à même de contrôler l'efficacité au point de vue des coûts de toutes les prestations de services publics.

* Dirk-Jan Kraan est Chef de projet à la Division budget et gestion, Direction de la gouvernance publique et du développement territorial, OCDE. L'auteur tient à remercier Ulf Pedersen, économiste au Centre de politique et de l'administration fiscales de l'OCDE, et Robert Kilpatrick, *Fiscal Economist, Office of Management and Budget*, États-Unis, pour leurs commentaires et suggestions étendus.

Le terme « budget » a une signification différente selon les pays³. Pour les besoins du présent projet, le budget s'entend comme la loi ou l'ensemble de lois autorisant des dépenses et/ou la création d'engagements de dépenses, à financer à partir des impôts ou d'autres prélèvements obligatoires, ainsi que la spécification des sources de recettes à partir desquelles les dépenses seront financées. Les lois autorisant les dépenses ou la création d'engagements financiers seront appelées dans ce document lois autorisant l'ouverture de crédits.

Au cours des 19^e et 20^e siècles, une évolution s'est faite progressivement dans de nombreux pays membres de l'OCDE visant à rendre les institutions budgétaires plus efficaces. Cette évolution s'est appuyée sur trois principes qui peuvent être considérés comme des conditions préalables à l'exécution de toutes les fonctions budgétaires :

- Toutes les dépenses financées par des impôts ou autres prélèvements obligatoires et toutes les recettes collectées par des impôts ou prélèvements obligatoires doivent figurer au budget (**principe d'universalité**).
- Toutes les dépenses figurant au budget à effectuer au cours d'un certain laps de temps (habituellement un an ou deux) et toutes les recettes budgétées à collecter durant cette période doivent être présentées aux autorités budgétaires afin qu'elles prennent une décision dans un seul et même document (**principe d'unité**).
- Les dépenses et les recettes doivent figurer séparément dans le budget (« enregistrement brut ») et au niveau de détail requis par les autorités budgétaires (**principe de spécificité**).

En dépit du développement progressif d'institutions budgétaires conformes à ces principes budgétaires, il reste dans la plupart des pays membres de l'OCDE des formes de dépenses qui sont difficiles à concilier avec ces principes et qui sont donc une menace pour le bon fonctionnement du budget. Ces formes de dépenses sont connues sous le nom de dépenses hors budget ou dépenses « par la petite porte ». Les dépenses hors budget sont des dépenses financées par des impôts ou prélèvements qui ne figurent pas au budget (en violation du principe d'universalité). Les dépenses « par la petite porte » sont des dépenses financées par des impôts ou prélèvements publics, qui figurent au budget, mais qui sont concrètement autorisées par des lois spécifiques en dehors du processus budgétaire (contrevenant au principe d'unité).

Les principales formes de dépenses hors budget que l'on trouve dans les pays membres de l'OCDE sont :

- les fonds hors budget ;
- les prêts directs ;

- les garanties ;
- les partenariats public-privé (PPP).

Toutes ces formes peuvent potentiellement entraver une ou plusieurs fonctions du budget⁴.

Les PPP se sont développés récemment dans beaucoup de pays membres de l'OCDE, ce qui rend difficile à ce stade d'établir des propositions sur les meilleures pratiques. Si le recours aux PPP se poursuit – ce qui n'est pas encore certain, car ils suscitent des réticences dans un certain nombre de pays – il pourra alors être utile de consacrer à ce thème une étude spéciale. Dans le présent rapport, nous ne nous attarderons pas davantage sur les PPP.

Les principales formes de dépenses « par la petite porte » sont des « droits » (engagements financiers résultant de lois spécifiques) et des dépenses fiscales (allègements fiscaux créés par des lois fiscales). Droits et dépenses fiscales ne créent pas nécessairement un problème par rapport au bon fonctionnement du budget tant que la procédure budgétaire offre la possibilité de modifier les lois spécifiques en créant des droits et dépenses fiscales au cours du processus budgétaire. Si c'est le cas, les arbitrages exigés par la fonction d'affectation/redistribution, le contrôle des totaux requis par la fonction macroéconomique et le contrôle de la rentabilité imposé par la fonction administrative sont assurés, tandis que l'autorisation législative qu'exige la fonction d'autorisation est automatiquement assurée du fait que les droits et les dépenses fiscales sont en fait créés par la législation spécifique. Néanmoins, les dépenses fiscales peuvent être source de problèmes pour le bon fonctionnement du budget, et ce, pour deux raisons : *i*) les dépenses fiscales peuvent échapper au contrôle budgétaire de la réglementation budgétaire en vigueur et donc entraver les fonctions macroéconomique et d'affectation/redistribution du budget ; et *ii*) les dépenses fiscales sont généralement de la responsabilité du ministre des Finances, pour l'exécutif, et de la Commission des impôts ou celle des finances pour le législatif ; ce qui peut freiner les arbitrages requis par la fonction d'affectation/redistribution et le contrôle du rapport coût/efficacité requis par la fonction administrative. Pour toutes ces raisons, ce document va accorder une attention séparée aux dépenses fiscales.

2. Dépenses hors budget

2.1. *Fonds hors budget*

Les fonds hors budget sont des fonds spéciaux qui appartiennent à l'État, qui ne font pas partie du budget et qui sont alimentés par des prélèvements affectés à des fins spéciales, éventuellement à côté d'autres

sources telles que des redevances et contributions du fonds général des recettes. Les prélèvements affectés diffèrent des redevances en ce qu'ils ne reflètent pas la valeur marchande des services qui sont financés à partir des recettes. En particulier, ils peuvent être moindres ou plus élevés selon des considérations d'ordre social (capacité contributive ou égalité de traitement indépendamment du coût).

Les fonds hors budget se trouvent principalement dans les pays membres européens. Parmi les pays qui ont fourni des renseignements pour ce projet, la France⁵, la Grèce, la Hongrie, l'Italie, les Pays-Bas et la République tchèque ont fait savoir qu'ils avaient des fonds hors budget, parfois en grand nombre. On trouve ces fonds principalement dans les domaines de la sécurité sociale, des soins de santé, des transports et des pensions. Les pays d'Europe centrale et orientale déclarent, quant à eux, qu'ils ont créé des fonds hors budget pour faciliter le processus de privatisation. Ces fonds semblent être utilisés plus particulièrement dans un certain nombre de pays européens ayant une solide tradition de syndicalisme ou d'initiative privée dans le secteur à but non lucratif (France, Grèce, Italie et Pays-Bas).

La propriété étatique des fonds hors budget fait référence à l'aspect économique, pas à la propriété au sens juridique. La propriété économique naît du fait que l'État peut disposer des avoirs d'un fonds, si nécessaire en changeant la loi qui l'a créé, sans compensation. La propriété économique, en ce sens, résulte souvent du fait qu'un fonctionnaire gouvernemental, éventuellement un ministre, administre le fonds ou nomme les membres ou certain(s) membre(s) de son conseil d'administration. Au sens juridique, le fonds est parfois une société publique indépendante.

En ce qui concerne les fonds hors budget, il semble qu'il y ait deux traditions distinctes dans la zone de l'OCDE qu'on pourrait appeler la tradition anglo-saxonne et la tradition continentale. Dans la tradition anglo-saxonne, il n'y a – du moins en théorie – pas de place pour les fonds hors budget. Dans cette tradition, toutes les dépenses qui sont financées par des impôts ou autres prélèvements obligatoires doivent figurer dans le budget. Cependant, même dans les pays adhérant à cette tradition, on trouve des exceptions à la règle. Aux États-Unis, par exemple, deux fonds hors budget ont été créés dans les années 80 pour résoudre les problèmes de faillite d'institutions d'épargne et de prêt. Dans la tradition continentale, les fonds hors budget sont nombreux et fondés sur des arguments de principe. Les cas les plus patents sont les caisses de sécurité sociale et les fonds publics pour les soins de santé. Dans ces deux cas, le raisonnement est le suivant : les primes sont versées par les partenaires sociaux (employeurs et employés) de sorte que les fonds « leur appartiennent » au moins autant qu'aux pouvoirs

publics. Pour la même raison, les partenaires sociaux sont souvent représentés au conseil d'administration des fonds.

Même dans la tradition continentale, les dépenses qui sont totalement ou partiellement financées par des prélèvements affectés ne sont pas toutes hors budget. Si les recettes obtenues par prélèvement représentent une contribution relativement faible au financement du service, ou si ce n'est pas clairement un segment organisé de la population qui est prélevé et qui bénéficie du service, les dépenses sont généralement inscrites au budget, même si l'organisme qui fournit le service est une société publique indépendante au sens juridique. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, cela s'applique aux universités publiques et à d'autres établissements publics d'enseignement supérieur (partiellement payés par les redevances d'éducation) ainsi qu'aux institutions publiques de radiodiffusion (partiellement payées par les redevances de radiodiffusion).

En revanche, il peut aussi y avoir des fonds et des sociétés publiques indépendantes qui ne sont pas du tout financés par des prélèvements affectés, mais par des redevances qui sont censées refléter les prix du marché – ou du moins ne pas les dépasser – éventuellement complétées par des contributions provenant du fonds général des recettes. Ces fonds ou sociétés sont « en dehors du budget ». Ils ne sont pas « hors budget » au sens de la définition donnée ci-dessus (parce qu'ils ne sont pas financés par des impôts d'affectation spéciale). Cela s'applique aux universités publiques et autres établissements d'enseignement supérieur dans les pays où ces établissements sont financés par des redevances⁶. Cela s'applique aussi aux fonds de pension dans les pays qui ont un régime de retraite largement ou totalement capitalisé pour les agents de la fonction publique. Dans de tels cas, les dépenses de ces fonds ne sont pas seulement en dehors du budget ; elles viennent en déduction des redevances, de sorte que seules apparaissent dans le budget les contributions publiques et les redevances des employeurs. Dans ces cas là, les fonds ou sociétés publiques concernés sont traités sur un pied d'égalité avec les sociétés privées, par exemple les écoles privées qui reçoivent des subventions⁷.

La protection qu'offrent les fonds hors budget à ceux qui ont payé les prélèvements spécialement affectés à cette fin n'est pas à éliminer, mais elle devrait être soumise à une condition stricte, à savoir que les dépenses et les recettes de ces fonds soient soumises à un contrôle budgétaire régulier. Ce qui implique, entre autres choses, que dépenses et recettes soient publiées dans les documents budgétaires, que les totaux soient soumis à la réglementation budgétaire en vigueur, que les règles de discipline budgétaire concernant la compensation des excédents de dépenses s'appliquent, et que les dépenses et recettes des fonds soient soumises à un examen annuel dans le cadre de la procédure budgétaire.

Si ces conditions sont réunies, le pas à faire vers l'intégration dans le budget, comme l'exige la tradition anglo-saxonne, n'est plus très grand. Cependant, ce n'est pas seulement une question de présentation. Le point essentiel est que les fonds spéciaux reposent sur l'idée que certains services doivent être payés par les utilisateurs, alors que des considérations de solidarité exigent que les prix payés ne reflètent pas la valeur marchande (ne soient pas « de justes prix » dans ce sens particulier), mais correspondent plutôt à des subventions horizontales. Ceci implique que dans la mesure où des considérations macroéconomiques, d'affectation/redistribution ou administratives nécessitent des ajustements en liaison avec la procédure budgétaire, ces ajustements devraient en principe toujours s'appliquer aux prélèvements et niveaux de service simultanément et non aux prélèvements et niveaux de service pris isolément. La protection qu'offre le fonds spécial consiste dans la façon spéciale dont il doit être coordonné avec le budget (prélèvements et niveaux de service étant déterminés simultanément et non isolément). Elle ne consiste pas dans le fait que les dépenses ou les recettes échappent au contrôle budgétaire. Si le fonds spécial est une société publique indépendante, cette forme de protection a une importance spéciale, parce que son conseil d'administration peut alors s'opposer ouvertement à des changements concernant les prélèvements affectés qui augmenteraient indûment son déficit ou son excédent, ou accroîtraient sa dépendance à l'égard des contributions provenant du fonds général des recettes.

En ce qui concerne l'application des réglementations budgétaires, les recettes et dépenses des fonds devraient être présentées dans les documents budgétaires sous forme consolidée, avec les recettes et les dépenses qui sont dans le budget. Pour les pays européens, les règles du Système européen des comptes de 1995 prescrivent la consolidation des fonds hors budget. La sécurité sociale (y compris l'assurance-maladie publique) devrait être présentée séparément selon le Système européen, mais de telle manière que la totalisation ne conduise pas au double comptage⁸.

2.2. Prêts directs

Les prêts directs sont des prêts financés à partir d'impôts ou de prélèvements obligatoires. En général, les conditions des prêts directs sont plus favorables pour l'emprunteur que celles des prêts que consentent les banques dans le secteur privé, sinon le crédit public ne se justifierait pas. Il peut aussi arriver que le risque soit si élevé qu'aucun prêt n'ait pu être obtenu dans le secteur privé. L'élément de subvention contenu dans les prêts publics peut concerner des taux d'intérêt inférieurs aux taux du marché ou un risque de crédit et des conditions de remboursement favorables dans la mesure où on ne les retrouve pas dans les taux d'intérêt ou dans les primes

de risque spéciales (par exemple acquittement sous certaines conditions spécifiées, par exemple dans les prêts étudiants).

Beaucoup de pays membres de l'OCDE sont passés par des stades successifs de réforme du crédit au cours des vingt dernières années. Il en est ainsi, par exemple, des États-Unis et de divers pays de l'Union européenne. On peut décrire ces stades assez succinctement comme suit :

- établissement du budget sur la base traditionnelle des paiements ;
- établissement du budget sur la base des crédits ;
- établissement du budget sur la base des crédits bonifiés (compte tenu des subventions).

Dans le **budget sur la base traditionnelle des paiements**, tous les courants de trésorerie associés aux prêts sont enregistrés dans le budget au moment où l'on s'attend à ce qu'ils se produisent et dans les comptes au moment où ils se produisent effectivement. Les sorties de trésorerie comprennent les décaissements du principal ; les entrées de trésorerie comprennent les intérêts, les primes de risque (éventuellement comprises dans les intérêts) et les remboursements du principal. Cette procédure présente des inconvénients importants : selon la formulation de la loi autorisant l'ouverture de crédits, les programmes de prêts peuvent se perpétuer sur une base de fonds renouvelables sans autorisation du législateur ; les décaissements et remboursements des prêts ont des effets macroéconomiques différents des dépenses et recettes ordinaires ; les coûts réels intégrant l'élément de subvention des programmes de prêts ne sont pas révélés, de sorte qu'il n'y a pas de possibilité d'arbitrage entre ces programmes et d'autres sur un pied d'égalité ; enfin, les coûts de subvention réels des prêts ne peuvent être examinés dans le processus budgétaire, par exemple par l'analyse coût-avantage.

Quelques pays membres de l'OCDE ont classé des programmes de crédit dans des sections séparées du budget (**établissement du budget sur la base des crédits**). Les décaissements au titre des prêts et les remboursements sont exclus du domaine de la réglementation budgétaire, non seulement sur la base des droits constatés, mais aussi sur la base des paiements/engagements⁹. En revanche, les décaissements et les remboursements sont inscrits au budget et donc encore soumis au contrôle budgétaire (bien qu'ils ne le soient pas au coût total). L'établissement du budget sur la base des crédits a résolu le problème des effets macroéconomiques différents et a éliminé des éléments indus du déficit public. Elle a aussi mis fin à l'autorisation automatique des fonds renouvelables. Cependant, elle n'a pas supprimé les autres inconvénients inhérents à l'établissement du budget sur la base traditionnelle des paiements. En particulier elle n'amène pas à révéler le coût réel des subventions, ce qui fait obstacle aux fonctions d'affectation/redistribution et administrative du budget.

La **budgetisation sur la base des crédits bonifiés** est le stade final de la réforme vers lequel quelques pays ont évolué (États-Unis, Nouvelle-Zélande)¹⁰. Dans ce cadre, les flux de trésorerie attendus, entrants et sortants, pendant la durée de vie des prêts sont tous actualisés et le solde qui en résulte est autorisé en tant que coût de subvention au moment où le prêt est consenti¹¹. Le compte financier sur lequel les flux de trésorerie liés au prêt sont enregistrés est exclu du domaine auquel la règle budgétaire s'applique¹². Ces flux de trésorerie incluent les coûts de subvention ayant fait l'objet d'une ouverture de crédit (en tant que recette). L'établissement du budget sur la base des crédits bonifiés implique que les nouveaux prêts consentis chaque année dans le cadre d'un programme doivent faire l'objet d'une autorisation. En outre, il permet de comparer les coûts des programmes de crédit au coût d'autres programmes. Enfin, il permet d'examiner les coûts de subvention des programmes de crédit au cours du processus budgétaire annuel, par exemple par l'analyse coût-avantage.

Bien que l'établissement du budget sur la base des crédits bonifiés soit la bonne façon de traiter les programmes de crédit, en pratique, ce n'est pas toujours facile à exécuter. Parmi les difficultés rencontrées, citons :

- Les coûts administratifs restent exclus (parce qu'ils sont supposés pouvoir être contrôlés pendant la durée du prêt), mais cela complique les arbitrages et l'analyse coût-avantage.
- On retrouve les problèmes habituels de choix du taux d'actualisation public approprié (absence d'une marge pour risque appropriée).
- Le risque de défaillance et d'autres éléments de risque du prêt sont difficiles à estimer ; cela exige en théorie des modèles statistiques pour chaque type de prêt et des méthodes avancées d'évaluation du risque, telles que la tarification des options¹³.
- Le système nécessite une réestimation périodique et une ouverture de crédit supplémentaire pour les hausses de coûts de subvention, ce qui entraîne des coûts administratifs. Aux États-Unis et en Nouvelle-Zélande l'ouverture de crédit supplémentaire est automatique. L'expérience des États-Unis montre que les réestimations peuvent être très importantes, plus importantes que les coûts initiaux des nouveaux prêts. Ces difficultés suggèrent que les estimations sont soumises à une incertitude considérable. Cependant, des études du *Congressional Budget Office* et du *General Accounting Office* n'ont pas trouvé de preuves d'une distorsion systémique aux États-Unis. Cela peut être dû aux automatismes régulateurs intégrés dans les institutions budgétaires américaines, et n'exclut pas des distorsions dans des programmes particuliers ou à certains moments. D'autres pays qui essaient d'établir

leur budget sur la base des crédits bonifiés peuvent se trouver confrontés à des estimations moins fiables. Ce qui pourrait amener à utiliser des règles d'estimation empiriques facilement compréhensibles par les responsables politiques et les citoyens, même si elles ne sont pas très sophistiquées.

2.3. Garanties

Les garanties de prêts sont des garanties consenties par l'État à des prêteurs non gouvernementaux en cas de défaillance du débiteur. Ces garanties sont supposées inclure une assurance publique des prêts consentis par des prêteurs non gouvernementaux en échange d'une prime d'assurance. Elles sont aussi supposées inclure la garantie implicite qui est inhérente aux prêts consentis par des entreprises publiques comme des banques appartenant à l'État¹⁴.

Tous les pays qui ont fourni des renseignements pour ce projet indiquent les montants des garanties de prêts dans leurs documents budgétaires, mais ils sont moins nombreux à indiquer les coûts de subvention lorsque les garanties entrent en vigueur. Les États-Unis, la Norvège et la Nouvelle-Zélande¹⁵ incluent les coûts de subvention dans les estimations de dépenses. L'Allemagne prévoit une provision dans le budget lorsqu'il y a une « forte présomption » que les primes ne couvrent pas le risque de défaillance.

Le tableau 1 indique les montants des garanties en souffrance pour un certain nombre de pays membres de l'OCDE en 2003 et leur pourcentage dans les dépenses publiques globales (dépenses consolidées de l'administration centrale, des administrations infranationales et du secteur des assurances sociales).

Tableau 1. **La part des garanties en souffrance dans les dépenses publiques globales (2003)**

	Pourcentage des dépenses publiques globales
Allemagne	30.9
Australie	58.2
Canada	1.1
Espagne	3.5
États-Unis	31.1
Grèce	14.7
Hongrie	14.4
Japon	29.8
Norvège	8.6
Nouvelle-Zélande	1.0
Pays-Bas	38.0
Pologne	9.0
République tchèque	36.3

Source : OCDE.

Si les coûts de subvention ne sont pas reflétés dans le budget au moment où les prêts sont souscrits, il ne peut pas y avoir d'arbitrage entre les programmes de garantie et d'autres programmes sur un pied d'égalité, et les coûts réels de ces programmes ne peuvent être examinés dans le cadre du processus budgétaire, par exemple par l'analyse coût-avantage.

Le même raisonnement qui motive l'établissement du budget sur la base des crédits bonifiés vaut pour **l'établissement du budget sur la base des garanties**. Cette réforme exige de même que les flux de trésorerie attendus, entrants et sortants, pendant la durée de la garantie soient tous actualisés et que le solde en résultant soit autorisé en tant que coût de subvention au moment où le prêt garanti est consenti par le prêteur privé. Là encore, le compte financier sur lequel les flux de trésorerie liés à la garantie sont enregistrés est exclu du domaine auquel la réglementation budgétaire s'applique. Le flux de trésorerie entrant inclut les primes de risque et les coûts de subvention appropriés, tandis que le flux sortant comprend l'indemnisation des prêteurs privés en cas de défaillance.

L'établissement du budget sur la base des garanties implique que les programmes de garantie ont besoin d'une autorisation à chaque fois que de nouvelles garanties sont souscrites. En outre, il permet de comparer les coûts des programmes de garantie au coût d'autres programmes (par exemple, prêts directs aux mêmes emprunteurs, à condition que les prêts directs soient aussi budgétés sur la base du coût de subvention). Enfin, il permet de contrôler les coûts de subvention des programmes de garantie au cours du processus budgétaire annuel, par exemple par l'analyse coût-avantage.

Bien que l'établissement du budget sur la base des garanties soit la bonne façon de traiter les programmes de garantie, en pratique ce n'est pas toujours facile à exécuter pour les mêmes raisons que la budgétisation sur la base des crédits bonifiés : les coûts administratifs restent exclus, le taux d'actualisation public peut ne pas faire apparaître la marge de risque appropriée, le risque de défaillance peut être difficile à estimer, et le système nécessite une réestimation annuelle et une ouverture de crédit supplémentaire, ce qui toutefois, dans certains pays, peut être automatique¹⁶. Encore une fois, cela pourrait amener à utiliser des règles d'estimation empiriques facilement compréhensibles par les responsables politiques et les citoyens, même si elles sont assez peu sophistiquées.

Une raison majeure pour laquelle l'État peut préférer un programme de garantie à un programme de prêt direct est qu'un programme de garantie peut attribuer une partie du risque associé au prêt d'abord au prêteur privé. L'État n'intervient que si le risque est exceptionnellement élevé ou d'une nature telle que les prêteurs privés ne sont pas disposés à le couvrir (par exemple le risque politique en cas de crédit à l'exportation). Afin d'éviter

l'abus des programmes de garantie, il est donc nécessaire que le prêteur privé partage au moins une partie du risque¹⁷.

3. Dépenses fiscales

3.1. Identification des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales peuvent être utilisées comme instrument de la politique gouvernementale et peuvent souvent remplacer des dépenses directes. Au début des années 70, seuls l'Allemagne et les États-Unis enregistraient des dépenses fiscales dans des comptes spéciaux et en rendaient compte au parlement. En 1983, l'Australie, l'Autriche, le Canada, l'Espagne et la France se sont mis aussi à identifier régulièrement des dépenses fiscales et à en rendre compte. En 1996, presque tous les pays membres de l'OCDE produisaient des rapports sur les dépenses fiscales. En 1984 et 1996, l'OCDE a publié des études sur les dépenses fiscales (OCDE, 1984 ; OCDE, 1996). Récemment, elle a publié un article sur le sujet des dépenses fiscales et des rapports impôts/PIB dans l'édition 2003 sur les statistiques des recettes publiques (OCDE, 2003). Le document « Transparence budgétaire – Les meilleures pratiques de l'OCDE » (OCDE, 2002) contient des meilleures pratiques de base à utiliser dans le traitement des dépenses fiscales.

Une dépense fiscale peut être définie comme un transfert de ressources publiques qui est réalisé en réduisant des obligations fiscales par rapport à un système fiscal de référence, plutôt qu'en procédant à des dépenses directes¹⁸. On a souvent fait observer que cette définition n'a pas permis une comparabilité internationale des dépenses fiscales à cause de divergences d'opinion au sujet du système fiscal de référence.

Les dépenses fiscales peuvent prendre un certain nombre de formes différentes :

- exonérations : montants exclus de la base d'imposition ;
- déductions : montants déduits du revenu de référence pour obtenir la base d'imposition ;
- crédits : montants déduits de l'impôt dû ;
- réduction de taux : taux d'imposition réduit appliqué à une catégorie de contribuables ou de transactions imposables ;
- report d'impôt : allègement sous forme de délai de paiement de l'impôt.

Le transfert de ressources émanant d'une dépense fiscale peut être lié à l'achat d'un certain bien, auquel cas la dépense fiscale est une subvention fiscale, ou non lié – il s'agit alors d'un transfert fiscal.

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. Selon le rapport de l'OCDE de 1996, le système fiscal de référence comprend : 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. Cependant, ces indications laissent ouvertes de nombreuses questions. Le problème est plus profond que le manque d'accord au sujet des types de dispositions qui appartiennent au système fiscal de référence. Il est enraciné dans les différents points de vue que l'on a de la **base d'imposition à retenir comme norme**. Cette base est la somme monétaire entre les mains des ménages à laquelle l'impôt devrait s'appliquer, par exemple : revenus, valeur ajoutée, bénéfices, ventes. Les conceptions sur la base d'imposition qu'il convient de retenir comme norme diffèrent non seulement entre systèmes fiscaux nationaux, mais aussi entre interprétations du même système fiscal national par les citoyens et les responsables politiques. Pour l'identification des dépenses fiscales, si l'on assimile le système de référence à la base d'imposition retenue comme norme, les divergences d'opinion concernant cette norme vont nécessairement se traduire par des divergences d'opinion concernant l'identification des dépenses fiscales. Étant donné que cette approche (consistant à associer le système de référence à la base d'imposition retenue comme norme) a moins bien réussi dans le passé, il est proposé ici de les distinguer.

On peut illustrer cela au moyen du concept de « revenu » qui sert de norme en matière de base d'imposition dans de nombreux systèmes d'impôt sur le revenu. En principe, il est possible de définir ce concept assez précisément. La norme est la définition de Haig-Simons ou définition du revenu en termes d'accroissement, selon laquelle le revenu est la différence de richesse d'un ménage entre deux moments dans le temps, plus la valeur de la consommation pendant cette période. Cependant, beaucoup de citoyens et de responsables politiques ne verraient le revenu dans cette acception du terme que comme une première approximation de ce que le système fiscal devrait imposer en réalité. C'est pourquoi le code des impôts a besoin de dispositions qui comblent la différence. La base d'imposition retenue comme norme peut, par exemple, prendre en compte :

- la capacité contributive : de ce point de vue, des dispositions spéciales doivent exclure de la base d'imposition tout ce qui diminue la capacité contributive, en particulier tous les coûts des

produits de première nécessité dont le contribuable ne peut ou ne devrait pas être tenu pour responsable : frais de santé exceptionnels, soutien de personnes dépendantes membres de sa famille, frais de scolarité des enfants, etc. ;

- la consommation : de ce point de vue, l'impôt effectif sur le revenu est censé être un compromis entre un impôt sur le revenu global et une taxe sur la consommation globale ; à cet égard, des dispositions spéciales doivent exclure de la base d'imposition certaines formes d'épargne (cotisations de retraite, plans d'épargne, etc.) dans le cadre de ce compromis¹⁹ ;
- l'analyse du revenu : de ce point de vue, le revenu ne devrait être imposé que si la fraude fiscale est difficile ; cela conduit à l'imposition à la source et à l'application de différents taux à différentes sources de revenu reflétant les coûts de la fraude ; à cet égard, des dispositions spéciales concernant les différences de taux selon les sources de revenus sont à considérer comme inhérentes aux objectifs de l'impôt.

Les dispositions requises pour combler la différence entre le concept global de revenu et une base d'imposition particulière retenue comme norme font partie de la définition de la base normative et ne sont pas des dérogations à cette norme. Cependant, si les opinions divergent au sujet de la base d'imposition retenue comme norme, elles divergeront aussi au sujet de l'identification des dérogations.

Des divergences d'opinion peuvent aussi apparaître par rapport à la base normative d'autres impôts, par exemple la TVA. D'un côté, des dispositions spéciales sont requises pour garantir qu'un taux plus bas s'applique aux produits de première nécessité (ou pour exclure ces produits de la base d'imposition ordinaire et les inclure dans une base d'imposition spéciale), compte tenu de la composition typique de la consommation des ménages et de leur capacité contributive. D'un autre point de vue, cependant, la TVA est conçue comme une taxe qui repose par définition sur une base d'imposition exclusive, la valeur ajoutée. L'inclusion d'une disposition spéciale pour les produits de première nécessité ne fait pas partie de la définition de la base d'imposition normative ; c'est une exception.

De la même façon, des divergences d'opinion peuvent apparaître par rapport à la base retenue comme norme pour les droits d'accise. D'un certain point de vue, ces taxes n'ont pas seulement des effets d'affectation, mais visent aussi ces effets (imposition de régulation). En particulier, elles peuvent réduire la demande de biens qui ont des effets externes négatifs sur des tiers (par exemple la taxe sur l'essence) ou sur les consommateurs eux-

mêmes (par exemple les taxes sur l'alcool et le tabac). À cet égard, des dispositions spéciales sont nécessaires pour qu'un taux plus bas soit appliqué à un produit moins nocif (ou pour exclure un produit moins nocif de la base d'imposition ordinaire et l'inclure dans une base d'imposition spéciale), par exemple à l'essence sans plomb. D'autres sont d'avis que les droits d'accise ne sont pas conçus pour être des impôts de régulation. L'inclusion d'une disposition spéciale en faveur d'un produit moins nocif ne fait pas partie de la définition de la base d'imposition normative ; elle est une exception.

Mis à part la nature de la base d'imposition retenue comme norme, son interprétation peut être controversée. Un différend bien connu à cet égard est le traitement des taux d'intérêt hypothécaires. Selon une certaine interprétation du revenu familial, une famille reçoit un flux de services du logement dont elle est propriétaire d'une valeur égale au loyer que le logement pourrait obtenir sur le marché. Après déduction des coûts liés à l'encaissement de ce revenu, y compris les intérêts hypothécaires, le reste – un loyer net imputé – fait partie du revenu au sens de Haig-Simons. L'exonération des intérêts hypothécaires n'est pas, de ce point de vue, une exception à la base d'imposition retenue comme norme, alors que l'exonération du loyer imputé est une exception. Selon une autre interprétation du revenu familial, l'achat du logement de la famille est l'achat d'un bien de consommation durable. De ce point de vue, le taux d'intérêt hypothécaire devrait être inclus dans la base d'imposition, alors que le loyer imputé ne devrait pas l'être. L'exonération de l'intérêt hypothécaire est de ce point de vue une exception à la base d'imposition retenue comme norme, tandis que l'exonération du loyer imputé ne l'est pas.

Il apparaît donc que la définition de la base d'imposition retenue comme norme est un exercice très politique. Pour cette raison, des tentatives faites dans le passé pour définir les dépenses fiscales en termes de base d'imposition normative (« les dépenses fiscales sont des exceptions à la base d'imposition retenue comme norme ») n'ont pas été très réussies. Elles n'ont conduit ni à un accord international, ni à des accords nationaux, sur le concept de dépenses fiscales. C'est pourquoi la définition des dépenses fiscales proposée ci-dessus fait abstraction de la base d'imposition retenue comme norme. La définition 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. Des dérogations en vue d'arriver à la base d'imposition retenue comme norme peuvent être parfaitement appropriées. Les dépenses fiscales peuvent donc l'être aussi.

Le système de référence se caractérise par le fait qu'il est global et unique. Des exemples de systèmes de référence sont : le revenu global

(concept de Haig-Simons), la consommation globale, la valeur ajoutée, les ventes d'une certaine catégorie de produits. Si un droit d'accise est prélevé sur un produit nocif (alcool pur, par exemple), aucune dérogation pour des produits moins nocifs n'est nécessaire. En pratique, des droits d'accise ne sont presque jamais imposés sur l'ingrédient nocif en soi. La base d'imposition normative va alors s'écarter du système de référence.

Le but des dépenses fiscales n'est pas seulement de limiter la base d'imposition retenue comme norme telle qu'elle est considérée dans un pays donné à un moment donné, mais aussi de permettre le recours aux services fiscaux pour verser certaines subventions et certains transferts. En effet, il peut y avoir de bonnes raisons d'administrer subventions et transferts par l'intermédiaire des services fiscaux :

- Cela empêche les transferts de ressources non nécessaires, ce qui diminue les coûts administratifs.
- Cela diminue les incitations à la fraude fiscale.
- Les services fiscaux sont experts dans l'administration des transferts et subventions et possèdent des informations spécifiques sur les caractéristiques des ménages et des entreprises qui peuvent être pertinentes pour l'administration des transferts et subventions, telles que l'adresse, le revenu, la composition du ménage et la nationalité.
- La concentration de l'administration des droits à subventions et transferts aux services fiscaux entraîne des économies d'échelle.

Par ailleurs, il peut aussi y avoir de bonnes raisons de ne pas traiter des subventions et transferts comme des dépenses fiscales :

- Exonérations, déductions, réductions de taux et reports fournissent des avantages proportionnels à la base d'imposition d'une famille ou d'une entreprise. Par exemple un ménage à revenus élevés profite davantage d'une exonération d'impôt sur le revenu qu'un ménage à faibles revenus. Il n'est intéressant de décréter qu'une subvention ou un transfert est une dépense fiscale que si cet effet est voulu.
- Les crédits d'impôt offrent des avantages égaux aux ménages, quelle que soit la base d'imposition, mais peuvent facilement conduire à des dettes fiscales négatives qui peuvent être difficiles à gérer : si les crédits sont récupérables (remboursables), ils doivent effectivement être payés.
- Il importe que les services fiscaux ne soient pas surchargés par l'administration des dépenses fiscales, ce qui risquerait de nuire à leur tâche première qui est la collecte de recettes.

Bien qu'il semble prématuré de formuler une liste de critères pour déterminer les meilleures pratiques à cet égard, les politiques d'un certain nombre de pays membres de l'OCDE suggèrent de considérer comme pertinentes les considérations suivantes :

- L'avantage comparatif des services fiscaux doit être recherché d'abord dans le domaine des subventions et transferts sous condition de ressources (dépendant du revenu), où les données des déclarations fiscales peuvent être utilisées pour déterminer les droits à transfert et les montants transférés.
- Les dépenses fiscales ne devraient être utilisées que pour les « droits » (et non pour les programmes dans lesquels la fourniture des subventions ou des transferts est à l'appréciation de l'administration).
- On peut se demander si les services fiscaux devraient être utilisés pour l'administration de droits qui peuvent entraîner des paiements nets du Trésor public à des ménages et à des entreprises. Cela pourrait impliquer entre autres que les subventions et transferts à des personnes ou des ménages qui ne paient pas d'impôt devraient être considérés comme des dépenses ordinaires plutôt que comme des dépenses fiscales.

3.2. Contrôle budgétaire des dépenses fiscales

Pour fondées que soient les dépenses fiscales, il n'en importe pas moins qu'elles soient soumises au contrôle budgétaire de la même façon que les dépenses ordinaires. Contrôler les dépenses fiscales moins strictement que les autres dépenses inciterait les responsables à réaliser les subventions et les transferts sous cette forme, sans se soucier des facteurs objectifs qui pourraient justifier un tel choix. Les fonctions budgétaires d'affectation/redistribution, macroéconomiques et administratives s'en trouveraient compromises et la fonction première de la fiscalité – la collecte des recettes – risquerait de s'en trouver menacée²⁰.

Pour l'ensemble des fonctions budgétaires, il importe que toute dépense fiscale soit évaluée en complément des recettes fiscales et figure dans la documentation sur les dépenses qui est soumise à l'examen des autorités budgétaires. La plupart des pays qui ont communiqué des informations pour ce projet donnent des estimations des dépenses fiscales dans le cadre de la documentation budgétaire annuelle avec, souvent, des estimations pluriannuelles.

Pour ce qui est de la fonction macroéconomique, il importe que les dépenses fiscales n'échappent pas aux règles budgétaires. Dans les pays membres de l'OCDE, ces règles relèvent de six grandes catégories²¹ :

1. les règles qui régissent le déficit nominal global ;
2. celles qui régissent le déficit structurel global ;
3. celles qui régissent le déficit à moyen terme, avec plafonnement pluriannuel des dépenses ;
4. les règles qui régissent le solde de fonctionnement ou la balance courante²² nominaux ;
5. celles qui régissent le solde de fonctionnement ou la balance courante structurels ;
6. celles qui régissent le solde de fonctionnement ou la balance courante à moyen terme, avec plafonnement pluriannuel des dépenses.

Ces règles budgétaires offrent différentes possibilités d'échapper au contrôle budgétaire au moyen des dépenses fiscales.

Selon les règles qui régissent le déficit, le solde de fonctionnement ou la balance courante nominaux ou structurels (catégories 1, 2, 4 et 5), un plafond global de dépenses est fixé chaque année au vu des estimations des recettes fiscales. Comme les dépenses fiscales se retrouvent dans les estimations de recettes, elles ne peuvent pas échapper aux règles budgétaires si les modifications des estimations sont prises en considération lorsque le plafond de dépenses est fixé. Cependant, lors de la formulation du budget, les dépenses sont généralement traitées différemment des recettes. En général, les impôts sont moins flexibles que les dépenses et, en période de tension budgétaire, le premier effort porte habituellement sur l'ajustement des dépenses et non pas sur celui des recettes. De plus, le dépassement des dépenses en cours d'exercice budgétaire ne fait pas l'objet du même traitement que des recettes manquantes²³. Pour que les dépenses fiscales soient traitées de la même manière que les dépenses ordinaires et non pas comme des recettes (négatives), il importe donc que, selon ces règles, les dépenses fiscales s'inscrivent dans le plafond global de dépenses ou, ce qui revient au même, qu'un plafond spécial soit fixé pour les dépenses fiscales et que, selon les règles qui régissent le déficit nominal et le solde de fonctionnement ou la balance courante, le dépassement des dépenses fiscales en cours d'exercice budgétaire soit intégralement compensé.

Selon les règles à moyen terme avec plafonnement pluriannuel des dépenses (catégories 3 et 6), les plafonds globaux de dépenses ne peuvent pas être modifiés au cours du cycle annuel d'élaboration du budget²⁴. Le déficit, le solde de fonctionnement ou la balance courante annuels peuvent fluctuer (à la condition éventuelle qu'un plafond crucial ne soit pas dépassé)²⁵. Sans dispositions spéciales, les dépenses fiscales peuvent, dans ce régime, échapper aux règles budgétaires. Il est donc nécessaire que, selon ces règles, les dépenses fiscales s'inscrivent dans le plafond global annuel de dépenses ou – ce qui revient au même – qu'un plafond distinct soit fixé pour les dépenses fiscales totales de chaque année et que toute modification des dépenses fiscales soit intégralement compensée, au moins si la modification tient à un changement d'orientation de l'action des autorités publiques (modification de la législation fiscale)²⁶, qu'elle advienne au cours de l'exercice budgétaire ou lors du cycle annuel d'élaboration du budget.

Qu'il s'agisse de la fonction budgétaire d'affectation/redistribution ou de la fonction administrative, il importe que les dépenses fiscales soient examinées de la même manière que les dépenses ordinaires. Cela vaut pour l'examen budgétaire annuel ordinaire comme pour les modalités d'évaluation spéciales. L'examen budgétaire annuel ordinaire fait intervenir les responsables financiers des ministères qui peuvent être amenés à donner leur avis à leurs ministres dépensiers, et les services centraux du budget qui peuvent être amenés à conseiller le ministre des Finances, le premier ministre ou le président. Les modalités d'évaluation spéciales peuvent entraîner l'ouverture d'une enquête sous la responsabilité d'un ministre dépensier, ou sous celle des services du budget, du premier ministre ou du président. Dans ce dernier cas, les évaluations ont souvent un objectif plus large que le contrôle d'efficacité par rapport au coût. Elles portent aussi sur l'efficacité de l'affectation des ressources et soulèvent le plus souvent ce genre de question : qu'arriverait-il à ce programme si son financement était réduit de 10 à 20 % ou si disparaissait le problème qui le justifie ? (On appelle parfois ce type d'évaluation « examen de programme ».) Le Canada, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas et le Royaume-Uni appliquent des modalités d'évaluation spéciales ou l'examen de programme à leurs dépenses fiscales.

Pour l'ensemble des fonctions du budget, il importe que chaque dépense fiscale soit attribuée à un ministère et que le ministre compétent en soit responsable. Comme les dépenses fiscales ne doivent pas nuire à l'efficacité ni à l'efficacité du système fiscal, le ministre des Finances doit toujours être associé à cette responsabilité. Le ministre des Finances peut aussi être (seul) responsable des dépenses fiscales dans son domaine de compétence. Les projets de loi comportant des dépenses fiscales doivent toujours être cosignés par le ministre compétent et le ministre des Finances. Les

objections éventuelles d'un ministre des Finances à une modification d'une dépense fiscale spécifique ne peuvent en aucun cas servir d'argument contre l'ajustement d'autres dépenses (fiscales) si un ministère est tenu de réduire ses dépenses ou de compenser un dépassement de dépenses.

3.3. *Évaluation des dépenses fiscales*

Une dépense fiscale peut être évaluée selon trois méthodes différentes :

- perte (gain) initiale de recettes²⁷ : montant de la réduction (de l'augmentation) de la recette fiscale qu'entraîne l'adoption (l'abolition) d'une dépense fiscale, présumant que cette adoption (abolition) n'aura aucun effet sur les comportements des contribuables et les recettes des autres taxes ;
- perte (gain) finale de recettes²⁸ : montant de la réduction (de l'augmentation) de la recette fiscale qu'entraîne l'adoption (l'abolition) d'une dépense fiscale, considérant le changement de comportement des contribuables et les conséquences sur les recettes des autres taxes que cette adoption (abolition) induira ;
- équivalent en dépense : dépense directe qu'il faudrait effectuer avant impôt pour obtenir le même effet après impôt sur le revenu des contribuables que celui de la dépense fiscale, si la dépense directe bénéficie du traitement fiscal applicable à ce type de subvention ou de transfert entre les mains du bénéficiaire.

La **méthode de perte (gain) initiale** de recettes se fonde sur la présomption que la mise en place ou l'abolition d'une dépense fiscale n'affecte pas le comportement des contribuables et les revenus provenant d'autres taxes²⁹. Il s'agit donc de la méthode d'estimation la plus facile. En général, l'adoption d'une dépense fiscale modifie le comportement des contribuables (augmentation de la demande du bien faisant l'objet de la subvention fiscale ou augmentation/diminution de la demande de revenus³⁰). Il arrive souvent que l'administration provoque intentionnellement ce changement de comportement. On peut par ailleurs observer des conséquences secondaires sur d'autres secteurs ou sur l'ensemble de l'économie. Les dépenses fiscales peuvent par exemple encourager la croissance en raison d'un moindre taux général de prélèvements. Lorsqu'une dépense fiscale est supprimée, les comportements des contribuables sont affectés en sens contraire. Les effets des modifications de comportements ne doivent pas être confondus avec les effets de synergie fiscale sur les recettes. Du fait de la nouvelle dépense fiscale, certains contribuables peuvent se trouver dans une tranche d'imposition sur le revenu plus favorable et bénéficier en conséquence d'un taux marginal plus bas. La valeur des autres

dépenses fiscales en vigueur s'en trouvera donc réduite pour ces contribuables. Lorsqu'on utilise la méthode de perte (gain) initiale de recettes, il est généralement admis que le revenu exempté est taxé au même taux marginal que le reste du revenu imposable (et inversement), ou en d'autres termes, au même taux marginal que celui dont le contribuable est redevable après l'adoption (ou inversement : de l'abolition) de la dépense fiscale. Cela implique de surcroît que la valeur des autres dépenses fiscales ne change pas du fait de l'adoption de la nouvelle (de l'abolition de l'ancienne) dépense fiscale.

La **méthode de perte (gain) finale** de recettes prend en compte les changements de comportements et la synergie fiscale³¹ ce qui rend cette méthode plus difficile à appliquer en pratique. Bien que la méthode soit en principe meilleure, de nombreuses administrations semblent considérer que la précision qui pourrait en résulter ne justifie pas les efforts nécessaires à sa mise en pratique.

L'**équivalent en dépense** laisse inchangés les effets budgétaires nets (sur l'excédent ou le déficit) et le revenu après impôt des contribuables, que : *a*) la dépense fiscale existe ; ou que *b*) l'équivalent en dépense existe, mais sans dépense fiscale. La méthode de l'équivalent en dépense tient compte du fait que les transferts ordinaires sont parfois évalués avant l'impôt payé par le bénéficiaire, alors que les transferts fiscaux sont, par définition, nets d'impôt. Pour évaluer ces dépenses fiscales sur la même base que les dépenses ordinaires, il est alors nécessaire d'ajouter l'impôt qui est généralement prélevé sur un transfert ordinaire. Sinon, on pourrait croire que la dépense fiscale est un moyen moins onéreux que la dépense ordinaire d'offrir la même somme au bénéficiaire. En général, l'équivalence fiscale ne diffère de la perte (gain) initiale de recettes que dans le cas des transferts fiscaux (par opposition aux subventions fiscales)³². De plus, les deux méthodes ne diffèrent que si le transfert analogue en dépense est imposé.

Le tableau 2 montre les diverses méthodes de mesure dans le cas d'un revenu de 100, avec une exonération de 25 et un impôt progressif sur le revenu dont les taux sont de 40 et de 50 % de part et d'autre du seuil de 75. L'ampleur de l'exonération et le choix du seuil servent à souligner les différences entre les méthodes d'évaluation. Dans la réalité, les différences sont moins spectaculaires.

Tableau 2. Méthodes d'évaluation de la dépense fiscale

		Avec dépense fiscale	Sans dépense fiscale		
			Gain initial de recettes	Gain final de recettes	Équivalent en dépense
1	Revenu avant impôt	100	100	100	100
2	Exonération	25	0	0	0
3	Dépense équivalente	0	0	0	25
4	Revenu imposable (1-2+3)	75	100	100	125
5	Recettes fiscales	30	40	42.5	55
6	Revenu après impôt (4-5+2)	70	60	57.5	70
7	Effet sur le budget (5-3)	30	40	42.5	30
8	Dépense fiscale		10	12.5	25

Source : OCDE.

On dit parfois que les dépenses fiscales **ne sont pas sommables**. En témoignerait l'exemple d'un impôt sur le revenu à plusieurs tranches avec deux exonérations fiscales. Si une exonération est instaurée (ou abrogée), certains contribuables se situeraient dans une autre tranche, et la deuxième dépense fiscale s'en trouverait diminuée (ou augmentée). Si deux exonérations sont instaurées (ou abrogées) en même temps, la variation de l'impôt à payer serait supérieure ou inférieure à la somme des deux dépenses fiscales considérées séparément, du fait que chacune est évaluée en supposant que l'autre reste en vigueur. Si le barème de l'impôt est progressif, ce qui est généralement le cas, les dépenses fiscales, mis à part les crédits d'impôt, augmenteront dans la mesure où la même assiette en supporte davantage. S'il convient de ne pas l'oublier lorsqu'il s'agit d'interpréter une somme de dépenses fiscales, cet effet ne fait pas nécessairement obstacle à la sommation³³. On notera, à cet égard, que les estimations de dépenses ordinaires dépendent, elles aussi, de l'existence d'autres dépenses, mis à part les effets sur les comportements. Ainsi, une réduction des indemnités de chômage augmente aussitôt les obligations de protection sociale (sans qu'intervienne aucun changement de comportement). Or, ces dépenses sont couramment ajoutées les unes aux autres. Toutefois, l'interdépendance des estimations n'est pas sans conséquences lorsque les dépenses fiscales sont attribuées aux différents ministères. De manière générale, on ne saurait laisser les ministères dépensiers se charger des estimations. Elles doivent rester de la compétence du ministère des Finances.

Notes

1. Les pays suivants étaient représentés à cette réunion d'experts et ont fourni des informations par écrit : Allemagne, Canada, Espagne, États-Unis, France, Grèce, Hongrie, Italie, Japon, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, République tchèque et Suède. L'Australie et le Royaume-Uni ont fourni des informations par écrit.
2. La fonction d'affectation/redistribution est souvent appelée fonction « d'affectation » (au sens large). Cependant, compte tenu du rôle important du budget dans la redistribution des revenus, il semble préférable de distinguer l'aspect redistributif. Pour le rôle de la « branche redistributive » du budget, voir Musgrave (1959).
3. Aux États-Unis, par exemple, le « budget » a une signification toute différente. Il en va de même au Royaume-Uni. Aux États-Unis, le terme « budget » fait communément référence aux estimations ou propositions de recettes, dépenses, déficit et autorité pour couvrir des engagements de dépenses s'étalant sur un an ou plusieurs années. Le terme peut aussi être utilisé pour les documents qui transmettent la proposition du Président. Au Royaume-Uni, le budget est une déclaration du Chancelier de l'Échiquier portant sur l'imposition et les estimations d'impôts (Likierman, 1988).
4. On a observé que certaines réglementations ont beaucoup en commun avec les dépenses hors budget, surtout lorsqu'elles font peser des charges financières sur les ménages et les entreprises du secteur privé. Cependant, il y a une différence essentielle, à savoir que ces charges financières ne prennent pas la forme d'impôts ou de prélèvements obligatoires. Il semble donc préférable de considérer ces réglementations comme des formes d'intervention gouvernementale qui bien sûr ne nécessitent aucun contrôle, hormis le contrôle budgétaire (réglementaire).
5. La France possède un « très grand nombre » d'administrations publiques (APU), a-t-elle déclaré, mais toutes ne sont pas des fonds hors budget (beaucoup n'étant pas financées par des prélèvements affectés). Cependant, il y a aussi un grand nombre de fonds hors budget en France.
6. La distinction entre redevances au titre de l'éducation et prélèvements peut être subtile, d'autant plus que les redevances aussi peuvent être

réglementées par la loi. Le fait de savoir si elles sont payées à l'État ou à l'établissement donne une indication importante.

7. Le même raisonnement sous-tend la règle selon laquelle aux États-Unis les dépenses des organes gouvernementaux qui sont partiellement ou totalement financés par des redevances devraient apparaître sur une base nette dans le budget (déduction faite des redevances).
8. Les contributions publiques nettes aux fonds ne sont comptabilisées ni comme dépenses du gouvernement central, ni comme recettes des fonds.
9. Si la réglementation budgétaire est fondée sur la base des droits constatés, les décaissements et remboursements sont exclus automatiquement du déficit (parce que ce sont des transactions financières). Par exemple, les règles du Système européen des comptes pour le calcul du déficit du gouvernement central excluent les transactions financières.
10. L'Allemagne intègre les bonifications d'intérêt dans le budget, mais ne semble pas prendre en compte la marge de risque réel qui devrait être incluse dans les intérêts.
11. La date de l'opération de prêt est évidente si les estimations sont faites sur la base des droits constatés ou des engagements sur la base des paiements (par exemple, aux États-Unis, lorsque l'autorité budgétaire ou l'autorité qui prend des engagements bénéficie d'une ouverture de crédit). Elle peut être moins évidente si les estimations sont basées sur les paiements (indépendamment de la question de savoir si les paiements sont attribués, comme dans la plupart des pays européens, ou s'ils sont indiqués à titre d'information comme aux États-Unis). Cependant, il est logique d'inclure le coût de subvention aussi en amont dans des estimations de trésorerie, parce que c'est l'année dans laquelle les coûts sont produits et la seule année à laquelle les estimations s'appliquent.
12. Aux États-Unis, les comptes financiers qui enregistrent les flux de trésorerie sont considérés comme en dehors du budget (en théorie, c'est-à-dire non hors budget), mais cela ne vaut pas nécessairement pour d'autres pays.
13. Voir par exemple Duffie et Singleton (2003).
14. Le *Manuel sur la transparence des finances publiques* (Fonds monétaire international, 2001) traite des prêts de la banque centrale, des institutions financières gouvernementales et des entreprises publiques sous la rubrique « activités quasi financières » (en même temps que des activités de ces entreprises qui ressemblent à des subventions). Le *Manuel* recommande au fond la même approche pour ces prêts que celle proposée ici pour les garanties.

15. En Nouvelle-Zélande, tous les coûts de garantie ne sont pas quantifiés, mais les plus importants le sont. La notification des garanties est très étendue : mensuelle dans les déclarations comptables ; semestrielle dans les états financiers de la Couronne, le budget et les prévisions de décembre ; immédiatement dans le journal officiel (« Gazette »).
16. Cela pourrait être réalisé par des ouvertures de crédit permanentes et d'un montant indéterminé. Dans les pays qui n'ont pas juridiquement la possibilité d'ouvrir des crédits de montant indéterminé, il peut être possible d'insérer une clause spéciale dans la législation budgétaire qui autorise cela pour les programmes de crédit.
17. La Norvège défend le principe selon lequel les garanties devraient s'autofinancer, ce qui signifie que les primes de risque devraient couvrir les coûts. Cela soulève la question de savoir pourquoi les programmes de garantie ne peuvent être laissés au secteur privé de l'assurance.
18. OCDE (2003).
19. Pour les différences entre l'imposition du revenu et l'imposition de la consommation, voir Bradford (1984).
20. La fonction d'autorisation ne soulève pas de difficulté particulière, du fait que, du côté des recettes, le budget est de toute manière soumis à l'examen budgétaire annuel.
21. D'autres typologies sont possibles. Pour un exposé des différentes méthodes, typologies et enquêtes, voir Banca d'Italia (2001). L'OCDE (2004) présente une revue générale des règles budgétaires dans l'ensemble des pays membres.
22. Choisir le solde de fonctionnement ne permet que les emprunts pour investissement net d'amortissement. Le choix de la balance courante permet les emprunts pour investissement brut. Le solde de fonctionnement se définit dans le cadre d'un budget établi sur la base des droits constatés ; la balance courante se définit dans le cadre d'un budget établi sur la base des paiements/engagements.
23. Les dépenses fiscales sont comparables aux dépenses résultant de l'ouverture de droits à prestations. Le traitement des écarts par rapport aux prévisions (dépenses supérieures ou inférieures à celles qui étaient prévues au budget initial) concernant les dépenses nées de l'ouverture de droits à prestations varie selon les pays qui réglementent le déficit, le solde de fonctionnement ou la balance courante nominaux ou structurels. De manière générale, il semblerait logique qu'un dépassement des dépenses nées de l'ouverture de droits à prestations et des dépenses fiscales, du fait de difficultés imprévues, doive être compensé selon les règles applicables en nominal et qu'il n'ait pas à l'être selon les règles structurelles. Les dépenses

résultant de l'ouverture de droits à prestations et les dépenses fiscales fluctuent souvent avec le cycle conjoncturel que les normes structurelles visent à accompagner. Comme les règles visant le déficit et le solde de fonctionnement ou la balance courante définissent des plafonds et non pas des cibles, les économies inattendues ne valent pas autorisation de dépenses nouvelles.

24. Le plafond des dépenses totales fait habituellement l'objet d'une répartition sectorielle ou ministérielle. Les enveloppes sectorielles ou ministérielles peuvent être modifiées par réaffectation au cours du cycle annuel d'élaboration du budget pour répondre à l'évolution de la situation.
25. En Suède et aux Pays-Bas, les plafonds de dépenses peuvent et doivent être abaissés si le plafond crucial est dépassé.
26. Le traitement des écarts par rapport aux prévisions concernant les dépenses nées de l'ouverture de droits à prestations varie selon les pays qui utilisent des règles à moyen terme avec plafonnement des dépenses. Aux États-Unis, par application d'une loi visant l'exécution du budget (*Budget Enforcement Act*), il n'était pas nécessaire de compenser un dépassement inattendu des dépenses nées de l'ouverture de droits à prestations en vertu du principe *PAYGO*, et les économies inattendues ne pouvaient pas servir à financer des dépenses nouvelles. Aux Pays-Bas, le traitement des dépassements et des économies de dépenses nées de l'ouverture de droits à prestations est asymétrique : les premiers doivent être compensés, les secondes peuvent servir à compenser les premiers, mais ne permettent pas de dépenses nouvelles.
27. Dans des études précédentes de l'OCDE (OCDE, 1984 ; OCDE, 1996) cette méthode était intitulée « manque à gagner ». Ce terme étant peu évocateur, il a été abandonné.
28. Dans des études précédentes de l'OCDE (OCDE, 1984 ; OCDE, 1996) cette méthode était intitulée « supplément de recettes ». Ce terme était peu évocateur, et incompréhensible lorsqu'il s'agissait de l'introduction d'une nouvelle dépense fiscale. Il a donc été abandonné.
29. Cette méthode donne des estimations différentes selon qu'une dépense fiscale est adoptée (perte de revenu initiale) ou abolie (gain de revenu initial). L'explication tient au fait que, en général, les dépenses fiscales affectent les comportements et la synergie fiscale, ces deux éléments n'étant pas les mêmes avec ou sans la dépense fiscale. En général, la perte de revenu initiale conduit à des estimations plus hautes que le gain de revenu initial parce qu'en raison des dépenses fiscales, les comportements tendent à conduire à une base fiscale plus large (cet effet étant plus fort que la synergie fiscale qui peut conduire à un taux marginal plus bas).

30. Si l'on introduit un transfert de taxes, l'effet de substitution va fonctionner dans le sens : moins de loisirs, davantage de revenus. Cependant, dans le cas d'un choix loisirs ou revenus, l'effet « revenus » tend à être puissant et peut dépasser l'effet de substitution.
31. La méthode de perte finale donne les mêmes estimations si elle s'applique à l'adoption ou à l'abolition d'une dépense fiscale. Il en est ainsi parce que l'on compare la situation des comportements et la synergie fiscale des deux situations (avec et sans dépense fiscale).
32. Les subventions fiscales ne diffèrent pas des subventions ordinaires par la fiscalité des biens subventionnés ou des revenus de ceux qui les vendent ou les achètent. La TVA et les impôts de ventes sont prélevés sur les prix de marché après subvention. L'impôt sur le revenu ou le bénéfice des vendeurs est prélevé sur le profit après subvention. L'impôt sur le revenu des acheteurs est prélevé sur le revenu avant l'achat du bien subventionné.
33. Voir par exemple Perry (1995).

Références

- Banca d'Italia (2001), *Fiscal Rules*, Atelier sur les finances publiques, Département de la recherche, Banca d'Italia, Rome.
- Bradford, David F. et les agents du Département du Trésor des États-Unis (1984), *Blueprints for Basic Tax Reform*, Tax Analysts, Arlington, Virginie.
- Duffie, Darrell et Kenneth J. Singleton (2003), *Credit Risk: Pricing, Measurement and Management*, Presses de l'université de Princeton, Princeton, New Jersey.
- Eurostat (1996), *Système européen des comptes : SEC 1995*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg.
- Fonds monétaire international (2001), *Manuel sur la transparence des finances publiques*, Département des finances publiques, Washington D.C., www.imf.org.
- Likierman, Andrew (1988), *Public Expenditure: The Public Spending Process*, Penguin Books, Londres.
- Musgrave, Richard A. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York.
- OCDE (1984), *Dépenses fiscales : Problèmes et pratiques suivies par les pays*, OCDE, Paris.
- OCDE (1996), *Dépenses fiscales : Expériences récentes*, OCDE, Paris.
- OCDE (2001), « Surveillance of Tax Policies : A Synthesis of Findings in Economic Surveys », *Document de travail du Département des affaires économiques*, n° 303, OCDE, Paris, disponible seulement en anglais.
- OCDE (2002), « Transparence budgétaire : Les meilleures pratiques de l'OCDE », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 1, n° 3, pp. 7-16.
- OCDE (2003), *Statistiques des recettes publiques 1965-2002. Études spéciales : Allègements fiscaux et interprétation des rapports*

impôts/PIB ; L'instauration de la comptabilisation en droits constatés, OCDE, Paris.

OCDE (2004), « Enhancing the Effectiveness of Public Spending : Experience in OECD Countries », *Document de travail du Département des affaires économiques*, n° 380, OCDE, Paris, disponible seulement en anglais.

Perry, David B. (1995), « Comparison of Direct Spending and Tax Expenditures », *Revue fiscale canadienne*, vol. 43, n° 3, pp. 793-803.

President's Commission on Budget Concepts (1967), *Report of the President's Commission on Budget Concepts*, United States Government Printing Office, Washington D.C.

Schick, Allen (1995), *The Federal Budget: Politics, Policy, Process*, The Brookings Institution, Washington D.C.

Surrey, Stanley S. (1973), *Pathways to Tax Reform : The Concept of Tax Expenditures*, Presses de l'université de Harvard, Cambridge, Massachusetts.

Table des matières

La réforme des systèmes budgétaires d'économies en transition : le cas des anciennes républiques yougoslaves	
<i>Par Jack Diamond et Duncan Last</i>	7
La procédure budgétaire au Danemark	
<i>Par Jón R. Blöndal et Michael Ruffner</i>	57
Vingt-cinq années de réforme budgétaire	
<i>Par Allen Schick</i>	93
Questions soulevées par la budgétisation sur la base des droits constatés	
<i>Par Jón R. Blöndal</i>	121
Dépenses hors budget et dépenses fiscales	
<i>Par Dirk-Jan Kraan</i>	143