

Rapport

sur le

contrôle coordonné des subventions fiscales

Table des matières		Page
1	Sommaire	43
2	Introduction	45
3	Définition	50
3.1	Protocole d'accord	50
3.2	Rapports des missions nationales	51
3.3	Pertinence de la définition	51
4	Missions de contrôle	52
4.1	Contexte	52
4.2	Aperçu des mandats de contrôle	52
4.3	Sous-groupe de travail 1 - « Transparence et rapport de subvention »	53
4.3.1	Type d'enquête	53
4.3.2	Résultats	54
4.3.3	Recommandations	54
4.4	Sous-groupe de travail 2 - « Impôt sur le revenu des sociétés »	55
4.4.1	Résultats de contrôle	55
4.4.2	Recommandations	59
4.5	Sous-groupe de travail 3 - « Taxe sur la valeur ajoutée »	59
4.5.1	Etendue des activités de contrôle	59
4.5.2	Résultats de contrôle	60
4.5.3	Conclusions	60
4.5.4	Recommandations	61
4.6	Recommandations générales	61
5	Activités des gouvernements et parlements nationaux	62
5.1	Contexte	62
5.2	Activités nationales	62
6	Conclusions	63
Annexe 1	Liste des membres et d'autres participants	64
Annexe 2	Résultats d'atelier	65
Annexe 3	Littérature complémentaire	69

1 Sommaire

Le VI^e Congrès de l'EUROSAI, qui s'est tenu à Bonn du 30 mai au 2 juin 2005, avait pour thème le contrôle des recettes publiques par les Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques (ISC).

L'analyse des rapports nationaux, soumis par les membres de l'EUROSAI avant le Congrès, a révélé un certain nombre de cas où des flux financiers constituant, à strictement parler, des dépenses sont transférées dans les recettes budgétaires notamment sous forme de subventions fiscales. Dans certains pays, ces allègements fiscaux ont atteint des proportions considérables. Toutefois, jusqu'ici, nos connaissances de l'efficacité des subventions fiscales laissent encore à désirer. Il serait souhaitable que les ISC approfondissent leurs savoir-faire sur le volume et le degré de réalisation des objectifs fixés pour ces subventions fiscales. Un certain nombre de rapports nationaux avaient traité la portée et la complexité de la législation fiscale qui peuvent résulter en déficits fiscaux et dérogations fiscales. Pour cette raison, le Congrès a recommandé d'effectuer une mission coordonnée de contrôle des subventions fiscales ouverte à tous les membres de l'EUROSAI.

Suite au Congrès, 11 ISC ont commencé à réaliser ce projet, y compris les Pays-Bas en tant qu'observateur. Elles ont formé un groupe de travail international, dont le nombre des membres a augmenté au fil du temps pour atteindre 18 pays, à savoir : l'Allemagne, le Chypre, le Danemark, la Finlande, la France, la Hongrie, l'Islande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, la Pologne, la Roumanie, la Fédération de Russie, la République Slovaque, la Suède, la Suisse, le Royaume-Uni et les Pays-Bas.

Afin d'obtenir des résultats comparables, un questionnaire a été élaboré couvrant toutes les phases d'une subvention fiscale de la législation à travers son exécution jusqu' au rapport de subvention. En même temps, ce questionnaire formait un cadre commun non-obligatoire permettant un contrôle de la transparence et du rapport quelconque de subvention.

Le projet a été lancé par un séminaire, où plus de 60 participants provenant de 22 pays membres de l'EUROSAI et la Cour des comptes européenne ont discuté des politiques de subvention, de l'efficacité et du contrôle des subventions avec des experts de l'OCDE, l'Université de Cologne, la Coopération Technique Allemande (GTZ) et l'Algemene Rekenkamer (l'ISC des Pays Bas).

À l'achèvement de son travail de contrôle, le groupe de travail a tiré la conclusion que des améliorations sont nécessaires dans les domaines de la législation, de l'évaluation et des rapports dans tous les États participants afin de créer la transparence générale considérée indispensable pour le législateur et le public.

Même dans les projets législatifs, les objectifs des subventions n'étaient pas adéquatement décrits et les informations sur les coûts et les avantages d'une subvention fiscale étaient absolument insuffisantes. Par conséquent, il n'existe pas de données fiables servant de base pour la surveillance, l'analyse et l'évaluation. Suite à l'adoption de la législation, des évaluations ne sont pas réalisées ou le sont de manière insuffisante. De plus, il n'y a pas de date d'échéance des subventions fiscales ni des dispositions visant à réduire le montant des subventions au fil du temps. Après leur introduction, les subventions fiscales ne sont souvent pas surveillées, analysées ou évaluées systématiquement. Les rapports sur les subventions

fiscales dans le cadre du processus budgétaire ou les rapports séparés sont complètement inadéquats. Le législateur budgétaire et le grand public ne sont pas informés, en grande partie, sur les objectifs des subventions fiscales et s'ils ont été atteints, sur les effets financiers, économiques et environnementaux, ainsi que sur les résultats des évaluations.

Trois sous-groupes de travail ont été créés pour étudier des subventions fiscales spécifiques. À la recherche de sujets comparables, le sous-groupe de l'impôt sur le revenu des sociétés est convenu de contrôler les allègements fiscaux pour des micro-entreprises, petites et moyennes entreprises qui existent dans tous les pays membres de ce sous-groupe et, le cas échéant, les allègements fiscaux pour le développement régional. Un questionnaire a été rédigé sur lequel les ISC participantes ont basé leurs plans des contrôles.

Les participants de ce sous-groupe ont examiné l'efficacité et l'efficacité des allègements fiscaux octroyés aux petites et moyennes entreprises dans le domaine de l'impôt sur le revenu des sociétés. Dans tous les pays participants, les allègements doivent être fondés sur la législation pertinente. Dans la majorité des pays participants, il n'existe pas de subvention fiscale dans le domaine du revenu des sociétés qui peut être exclusivement utilisée par les PME. Les ISC participantes ont examiné particulièrement le processus législatif, la surveillance et l'emploi des systèmes informatiques. Dans tous les pays participants, des évaluations préliminaires sont à réaliser pendant le processus législatif. Toutefois, ces obligations ne sont pas ou seulement partiellement respectées par le ministère des Finances. Dans la pratique, les procédures mises en place pour définir les objectifs des subventions fiscales aux sociétés sont différentes dans les pays et la possibilité de remplacer les subventions fiscales aux sociétés par des aides directes n'a pas été évaluée par les ministères des Finances nationaux. En règle générale, les données fournies sur les subventions fiscales aux sociétés sont insuffisantes pour comparer et évaluer les impacts des subventions.

Dans la plupart des pays participants les objectifs des subventions fiscales aux sociétés sont définis d'une façon claire et mesurable et ils existent des règlements imposant une évaluation de l'impact des subventions fiscales et de leur performance. Mais en général, la surveillance de la performance est insuffisante. En outre, les règlements ne prévoient pas d'inspections obligatoires. Dans tous les pays participants, les autorités fiscales ont développé et appliqué des systèmes informatiques pour traiter les données des déclarations fiscales et pour assister l'inspection fiscale selon des procédures communes dans toutes les autorités fiscales locales.

Ce sous-groupe de travail a présenté cinq groupes de recommandations. Il recommande d'effectuer une analyse préalable ou concomitante de l'impact des lois et de considérer des alternatives; de concevoir les critères d'octroi, publier l'information pertinente et évaluer régulièrement les résultats obtenus. Les systèmes informatiques devraient être utilisés plus souvent, par exemple pour établir un registre des subventions fiscales et des réseaux d'échange avec d'autres banques de données disponibles.

Le sous-groupe de travail sur la TVA s'est penché sur le taux réduit de TVA. Les membres du sous-groupe ont obtenu des informations probantes relatives au taux réduit de TVA dans leur pays respectif. Ils ont, par exemple, examiné si les taux réduits de TVA dans les pays membres sont toujours justifiés ou s'ils ont provoqué des effets secondaires non désirés. En

outre, il était prévu que les membres du sous-groupe recueillaient des informations liées aux problèmes résultant de l'application des taux réduits, le montant total des pertes de recettes TVA découlant du taux réduit, l'efficacité des taux réduits et les procédures mises en place pour l'évaluer.

À la suite des contrôles et des rapports nationaux, les membres du sous-groupe sur la TVA ont développé des conclusions conjointes relatives à l'impact et l'efficacité des taux réduits de TVA. Un taux réduit de TVA, par exemple, devrait privilégier les consommateurs par une réduction des prix des biens et services. En plus, il existe une relation disproportionnée entre, d'une part, les dispositions détaillées qui servent à différencier les taux et, d'autre part, les ressources disponibles aux autorités fiscales pour les appliquer.

Pour cette raison, les membres du sous-groupe sur la TVA recommandent que l'application et les effets des taux réduits de TVA soient systématiquement surveillés et évalués et qu'un rapport annuel soit publié sur les pertes fiscales découlant du taux réduit de TVA. Il est également nécessaire de considérer la possibilité de réduire le nombre des taux réduits d'imposition pour certains biens et services et de chercher des instruments alternatifs.

Dans l'ensemble, tandis que les trois sous-groupes de travail ont examiné les subventions fiscales sous des points de vue différents, les résultats obtenus étaient comparables. Le groupe de travail en a tiré des conclusions communes. Les projets de loi devraient décrire clairement et d'une façon bien structurée les objectifs poursuivis par les subventions fiscales. Les rapports de subventions devraient chiffrer les pertes fiscales découlant des subventions fiscales. Ces rapports devraient être publiés à des intervalles réguliers, préférablement annuellement. Il convient d'effectuer des évaluations à titre régulier pour assurer l'efficacité, l'efficacité et la réalisation des objectifs des subventions fiscales. Dans le cadre de leurs procédures de contrôle, les ISC participantes ont éclairé les autorités nationales compétentes sur les résultats et les conclusions formulées, c'est-à-dire, généralement, les gouvernements ou les ministères. Puis, la plupart des rapports de contrôle ont été rendus accessibles au grand public.

Malgré la diversité des systèmes fiscaux faisant l'objet du contrôle, les problèmes et déficiences constatés par les ISC étaient comparables. En outre, les ISC ont poursuivi des objectifs secondaires, comme par exemple l'échange d'expériences, le renforcement de réseaux informels et l'amélioration de la communication externe.

2 Introduction

Actuellement, l'Europe ne cesse pas de changer et ce processus est encore accéléré par d'importantes initiatives géopolitiques telles que le processus d'élargissement de l'UE et la mondialisation. Ce développement a des répercussions sur les Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques (ISC) qui, dans ce domaine économique caractérisé par une diminution des frontières, font face à des défis similaires.

En plus, il faut vitaliser l'unité européenne. Après tout, l'unité européenne est un processus continu qui dépend du rapprochement entre citoyens et autorités publiques et qui progresse parfois lentement. Dans ce contexte, le contrôle coordonné des subventions fiscales est une petite, mais importante pièce clé pour compléter l'ensemble.

Le contrôle coordonné ouvert à tous les membres de l'EUROSAI est donc né du besoin croissant des ISC de mieux se faire connaître et de partager les expériences faites lors du contrôle. La mission de contrôle visait à développer des informations sur les meilleures pratiques et l'expansion des réseaux informels. Les ISC envisageaient également à améliorer la coopération avec les institutions académiques. En outre, les ISC souhaitaient développer une méthodologie cohérente ayant pour but l'évaluation des résultats des programmes et l'amélioration de l'impact des allègements fiscaux.

L'ISC allemande a répondu à ce besoin dans le cadre de son VI^e Congrès de l'EUROSAI. Le critère déterminant pour le choix du sujet était le but de présenter au Congrès un sujet essentiel et important. Les participants ont opté pour le contrôle coordonné des subventions fiscales, c'est-à-dire les dispositions fiscales dérogatoires qui, en règle générale, réduisent considérablement les recettes publiques dans toute l'Europe et qui, en même temps, contribuent à rendre plus complexe la législation fiscale. Les représentants des ISC européennes ont accordé leur appui à la proposition présentée par l'ISC allemande dans le centre de conférence à Petersberg, près de Bonn, le 2 juin 2005. Tandis que la coopération entre les membres de l'EUROSAI ne constitue pas de nouveauté, le niveau de collaboration prévu dans ce projet de contrôle coordonné était exceptionnel.

Chaque ISC était responsable de planifier ses propres contrôles nationaux. Un contrôle parallèle pouvait donc être réalisé auquel un grand nombre d'ISC participaient dans une période plutôt courte et soumises aux limites fixées par le cadre de leurs mandats de contrôle respectifs. Chaque ISC a désigné sa propre équipe de contrôle chargée de contrôler le même sujet sous le point de vue particulier de l'ISC, tout en tenant compte du cadre légal en vigueur. Dans les réunions conjointes, les expériences ont été échangées enrichissant l'activité de chaque ISC. Les ISC participantes ont indépendamment soumis les principaux constats au Parlement respectif ou au ministère responsable.

Les membres du groupe de travail étaient convenus que chaque ISC produisait son propre rapport du projet reflétant la perspective de l'ISC nationale. Cela signifie qu'il s'agissait de rapports nationaux et non pas de rapports conjoints des sous-groupes de travail. Le rapport *disponible* est une analyse des résultats de contrôle et des recommandations qui en résultent. Ce rapport général sur le contrôle coordonné a été achevé fin 2007 et soumis au prochain Congrès de l'EUROSAI.

Etant donné que chaque ISC a effectué ses contrôles indépendamment dans le territoire national respectif, la première tâche était de se rendre d'accord sur un questionnaire de contrôle et un calendrier. Lors des réunions conjointes, des questionnaires ont été rédigés pour fournir aux ISC participantes une structure facilitant la présentation des résultats dans le rapport final sous forme comparable. Chaque ISC était libre d'adopter cette structure entièrement ou partiellement lors de la planification et la programmation du contrôle.

Groupe de travail international

Afin de développer une méthodologie cohérente pour évaluer les résultats de programmes et améliorer l'impact des allègements fiscaux, le groupe de travail international s'est réuni pour la première fois à Bonn les 10 et 11 novembre 2005 (voir tableau 1).

Les délégués participant à cette réunion ont décidé de mettre l'accent du contrôle sur la transparence et les rapports de subvention. Plusieurs ISC ont également favorisé le contrôle de l'efficacité et l'efficacité. En plus, l'ISC allemande a manifesté son désir d'aborder la question des décisions de politique fiscale. Un grand nombre d'ISC se sont prononcées pour des missions de contrôle spécifiques prévues pour 2006 et 2007. Les autres souhaitaient déterminer les sujets plus tard. Sur la base des contrôles prévus, trois sous-groupes de travail ont été formés (voir section 3).

Tableau 1

Date	Place	ISC participantes		
10 à 11 novembre 2005	Bonn	Danemark Lituanie République Slovaque Royaume-Uni	Allemagne Pologne Suède	Hongrie Roumanie Suisse
22 février 2006	Bonn	Chypre Finlande Hongrie Pologne République Slovaque Royaume-Uni	République Tchèque France Lettonie Roumanie Suède	Denmark Allemagne Lituanie Fédération de Russie Suisse
28 août 2006	Copenhague	Danemark Allemagne Lettonie Roumanie Suisse	Finlande Hongrie Lituanie République Slovaque	France Islande Pologne Suède
16 février 2007	Varsovie	Danemark Hongrie Pologne République Slovaque	Finlande Lettonie Roumanie	Allemagne Lituanie Fédération de Russie
12 février 2007	Bratislava	Danemark Allemagne Lituanie République Slovaque	Finlande Hongrie Pologne	France Lettonie Roumanie
30 à 31 janvier 2008	Bonn	Danemark Allemagne Italie Pays-Bas Fédération de Russie Suisse	Finlande Hongrie Lettonie Pologne République Slovaque	France Islande Lituanie Roumanie Suède

L'augmentation de la transparence était la première priorité de tous les membres du groupe de travail. L'objectif principal du groupe de travail international était le développement et l'application de mécanismes fiables pour évaluer les programmes et, ainsi, obtenir des informations exhaustives et complètes sur les objectifs et les répercussions des subventions fiscales, leur volume financier et le succès remporté. Les résultats obtenus lors du contrôle coordonné ont illustrés que les objectifs et les exigences pour l'octroi des subventions fiscales ne sont pas toujours définis de façon adéquate. Ni l'impact économique et social potentiel des subventions fiscales ni les mesures alternatives pour atteindre les mêmes objectifs ont été étudiés de façon adéquate. Il en va de même pour l'impact environnemental des subventions fiscales. Le Parlement ne dispose donc pas d'informations-clés pour adopter des décisions bien fondées. Ce n'est que dans des cas exceptionnels, que les dispositions juridiques ayant pour but l'introduction des subventions fiscales impliquent l'échéance de leur validité, ce qui permet au Parlement d'adopter sa décision sur la base des

informations disponibles relatives à l'impact actuel des subventions. Après l'entrée en vigueur de la disposition juridique pertinente, l'impact réel d'une subvention n'est pas identifié. Généralement, la législation ne prévoit pas l'évaluation des résultats des programmes, même si cela pourrait contribuer à apaiser les désaccords politiques concernant leur réduction ou abolition.

Trois sous-groupes de travail

Trois sous-groupes de travail ont été créés, chacun couvrant un aspect particulier du contrôle des subventions fiscales.

Le sous-groupe de travail « Transparence et rapport de subvention », composé des ISC de l'Allemagne (présidence), du Danemark, de la Finlande, la France, l'Islande, la Lituanie, la Pologne, la Roumanie, la Fédération de Russie, la République Slovaque et la Suède, s'est attaché à la transparence des subventions fiscales et aux rapports de subvention y afférents.

Les autres deux sous-groupes de travail ont été constitués pour examiner des subventions fiscales individuelles. Le sous-groupe « Impôt sur le revenu des sociétés » présidé par l'ISC hongroise a contrôlé l'efficacité et l'efficacité des subventions fiscales dans le domaine de l'impôt sur le revenu des sociétés octroyées aux petites et moyennes entreprises. Les membres de ce sous-groupe, les ISC de la Hongrie, la Lettonie, la Fédération de Russie, la République Slovaque et l'Allemagne ont également élaboré un questionnaire conjoint. Le troisième sous-groupe a étudié l'octroi du taux réduit de TVA pour des biens et services particuliers. Ce sous-groupe était composé des ISC de la Lettonie, la Lituanie, la Suisse et l'Allemagne (présidence).

Questionnaires comme point de départ

Les membres du groupe de travail international sont convenus de développer un questionnaire spécial pour le sous-groupe de travail « Transparence et rapport de subvention » afin de faciliter la comparaison des résultats obtenus. Un auditeur procédant selon les lignes directrices de ce questionnaire était capable de vérifier les questions clés de la transparence pendant le cycle de vie d'une subvention fiscale, depuis son introduction et application jusqu'à la présentation des rapports et l'évaluation de son impact.

Le questionnaire a été conçu pour être traité en deux phases. Dans une première phase, les participants sont convenus de répondre aux questions en indiquant des options alternatives. Si les options disponibles n'étaient pas applicables, il fallait indiquer des détails supplémentaires.

Dans une seconde phase, le questionnaire a représenté une base pour planifier les activités de contrôle.

En outre, le sous-groupe de travail « Impôt sur le revenu des sociétés » a élaboré un questionnaire supplémentaire détaillé pour le contrôle coordonné dans ce domaine.

Le séminaire sur « Les subventions fiscales »

Afin d'élaborer le questionnaire, un séminaire sur le thème des subventions fiscales, organisé par le Président de l'EUROSAI, s'est tenu à Bonn les 21 et 22 février 2006.

Les membres de l'EUROSAI qui ne participaient pas au groupe de travail étaient également invités à assister au séminaire. Le séminaire visait à établir une base professionnelle pour le contrôle coordonné des subventions fiscales conformément à la décision adoptée par le VI^e Congrès de l'EUROSAI. Plus de 60 participants provenant de 22 pays membres de l'EUROSAI et la Cour des comptes européenne ont discuté des politiques de subvention, leur efficacité et le contrôle. Le but du séminaire était la création d'une base scientifique pour le contrôle coordonné dans les pays de l'EUROSAI.

Les experts de l'Institut des Études fiscales de l'Université de Cologne et de l'OCDE ont aidé à créer une base de connaissances communes qui servait de point de départ pour rendre ce projet un succès. Dans le séminaire, les participants ont analysé non seulement la définition de la notion « *subvention fiscale* » mais aussi le Code fiscal suisse qui a établi les dispositions-clés au sujet de la transparence dans ce domaine. Ils ont demandé que le pouvoir exécutif informe tous ceux qui sont concernés de façon proactive sur les subventions fiscales et que les subventions soient mieux intégrées dans le processus budgétaire. Dans sa présentation, l'ISC néerlandaise a indiqué que, en tant que résultat du contrôle, l'efficacité et les résultats des mesures revêtaient plus d'importance et que, sous forme d'annexe au budget annuel, des informations portant sur les subventions fiscales sont émises. Un représentant de *Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit* (la Coopération Technique Allemande) a souligné que la décision sur le choix des investisseurs de s'installer dans un pays déterminé ne dépendait pas de subventions fiscales mais plutôt de la bonne gouvernance et de la solidité du système fiscal. Un autre sujet discuté était l'abolition de presque toutes les subventions fiscales en Nouvelle-Zélande, qui s'est produite dans le cadre d'une réforme fiscale et économique générale vers le milieu des années 80 (voir tableau 2).

Tableau 2

Auteur	Organisation	Présentation
Dr. David Nguyen-Thanh	GTZ	Incitations fiscales dans les pays en développement et en transition
Dr. Michael Thöne	Université de Cologne	Le contrôle des subventions en tant que dépenses fiscales
Christian Valenduc	OCDE	Rapport de subvention et subventions fiscales
Jan H. Velthoven	Algemene Rekenkamer	Les impôts en tant qu'instrument politique

Plate-forme d'information commune

Les membres du groupe de travail se sont tenus au courant en utilisant l'accès à une section protégée par mot de passe sur le site Internet du VI^e Congrès de l'EUROSAI (www.euroesai-2005.de).

Le site Internet a éclairé les membres sur l'état actuel du projet, les procès-verbaux des réunions et les questionnaires soumis par les ISC, ainsi que les rapports de progrès, le calendrier et les informations sur les activités de contrôle menées par les sous-groupes, les plans de contrôle et les liens Internet utiles.

Activités de contrôle

Depuis mai 2005, les ISC de l'Allemagne, du Chypre, du Danemark, de la Finlande, la France, la Hongrie, l'Islande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, la Pologne, la Roumanie, la Fédération de Russie, la République Slovaque, la Suède, la Suisse et du Royaume-Uni ont été membres du groupe de travail tandis que les Pays-Bas y participaient en tant qu'observateur.

Lors des réunions, les ISC participantes ont coordonné leurs activités de contrôle. Elles se sont mises d'accord sur les questions et l'approche du contrôle et elles ont révélés les résultats les plus récents aux autres participants.

Ce rapport final sur le contrôle coordonné des subventions fiscales comprend les résultats développés par les trois sous-groupes.

Il est complété par un rapport séparé, rédigé par chaque sous-groupe et qui contient les résultats de contrôle détaillés de chaque ISC participante. Les rapports nationaux sont joints à ce rapport sous forme de documents électroniques.

3 Définition

3.1 Protocole d'accord

Afin de préparer leurs missions de contrôle, qui visaient également à obtenir des résultats généraux relatifs à l'octroi des subventions fiscales dans les pays respectifs, les ISC participantes ont développé un accord commun sur la notion de « subventions fiscales ».

Ni à l'échelle nationale, ni à l'échelle internationale il n'existe une définition généralement acceptée. En général, le terme « subvention » est défini au sens large ou strict, selon l'objectif poursuivi.

Pourtant, établir une définition uniforme était particulièrement important pour le sous-groupe « Transparence et rapport de subvention », car il a appliqué une approche horizontale qui couvrait les subventions liées à tous les types d'impôts et impliquait l'analyse de leur transparence, particulièrement celle des rapports de subvention.

Après le séminaire et la discussion approfondie, le groupe de travail a tiré la conclusion d'utiliser une définition vaste de subventions fiscales couvrant tous les types de dépenses fiscales. Les participants ont adopté la définition des « Directrices sur les meilleures pratiques – dépenses hors budget et dépenses fiscales » publiées par l'OCDE¹. Selon ce document, une dépense fiscale peut être définie comme un transfert de ressources

¹ Lignes directrices sur les meilleures pratiques – dépenses hors budget et dépenses fiscales, OCDE, GOV/PGC/SBO (2004)6, 19 mai 2004.

publiques qui est réalisé en réduisant des obligations fiscales par rapport à un système fiscal de référence, plutôt qu'en procédant à des dépenses directes. Le document inclut la classification des subventions fiscales suivante :

- exonérations : montants exclus de la base d'imposition ;
- déductions : montants déduits du revenu de référence pour obtenir le montant imposable ;
- 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 groupe de travail est convenu que les contrôles à réaliser par les ISC devraient couvrir tous les types de subventions fiscales mentionnés ci-dessus.

3.2 Rapports des missions nationales

Il n'existe ni une définition internationale généralement acceptée du terme « subvention fiscale » ni une définition nationale légale dans les pays participants. Pour cette raison, les ISC ont examiné les dispositions légales classifiées comme subventions fiscales par les gouvernements nationaux. Au cours des contrôles, les ISC ont pourtant appliqué des définitions alternatives qui ont été discutées à l'échelle nationale et internationale dans les sciences économiques. En particulier, elles ont mis en relief des variantes nationales ayant influé les rapports rendus par les gouvernements nationaux en ce qui concerne le volume et l'importance des subventions fiscales.

3.3 Pertinence de la définition

Les définitions des termes « subvention fiscale », « allègement fiscal », « régime fiscal dérogatoire » ou de notions comparables utilisées dans le contexte national revêtent une importance différente parmi les trois sous-groupes de travail.

Les deux sous-groupes « Impôt sur le revenu des sociétés » et « Taxe sur la valeur ajoutée » ont examiné les régimes fiscaux dérogatoires qui peuvent être considérés, au niveau national, comme subvention fiscale. Le sous-groupe « Impôt sur le revenu des sociétés » a mis l'accent sur les subventions liées à l'impôt sur le revenu des sociétés concédées dans les pays participants de façon plus ou moins pareille. Les ISC se sont mises d'accord d'examiner les allègements fiscaux accordés aux micro-entreprises, petites et moyennes entreprises et, le cas échéant, les allègements fiscaux pour le développement régional. Les ISC du sous-groupe sur la TVA se sont consacrées aux problèmes liés au taux réduit de TVA. Dans la quasi-majorité des pays, certains biens et services ne sont pas assujettis au taux de TVA général, mais à un taux réduit. Les ISC participantes ont considéré l'octroi des taux réduits comme privilège fiscal qui pouvait avoir les caractéristiques d'une subvention. Les ISC individuelles pouvaient choisir indépendamment les régimes fiscaux à contrôler.

Le sous-groupe « Transparence et rapport de subvention » s'est attaché aux subventions fiscales sous l'aspect de l'introduction, modification et gestion, en observant également la publication des rapports correspondants. Dans le contexte de la législation et des rapports, la définition de « subvention fiscale » est divergente.

Dans tous les pays, l'introduction, la modification ou l'abolition d'une subvention fiscale requiert un acte législatif. Cette loi doit satisfaire aux mêmes exigences que toutes les autres lois nationales.

La situation est différente lorsqu'il s'agit de la rédaction des rapports. Dans ce domaine, la question de savoir si une disposition fiscale est considérée comme « subvention fiscale », un « avantage fiscal » etc. est d'importance centrale. Lorsque les dispositions nationales prévoient la présentation de rapports de subvention, il incombe au gouvernement de définir les « subventions fiscales » dans le contexte national respectif. Dans la pratique, cela crée un cadre discrétionnaire de décision dans lequel les gouvernements peuvent déterminer l'étendue et le contenu des rapports sur les subventions fiscales. Tenant compte de la transparence, les activités de contrôle des ISC mettent l'accent sur cette question.

4 Missions de contrôle

4.1 Contexte

Dans le contexte du contrôle coordonné, chacune des ISC participantes a effectué ses propres missions de contrôle dans son pays respectif. Compte tenu des accords adoptés par les sous-groupes de travail, chaque ISC a décidé librement du contenu, de l'envergure, de la méthodologie et de la réalisation des activités de contrôle. Chaque ISC a désigné sa propre équipe de contrôle chargée de contrôler le même sujet sous le point de vue particulier de l'ISC, tout en tenant compte du mandat respectif de l'ISC. Dans les réunions conjointes, les expériences ont été échangées enrichissant l'activité de chaque ISC. Les ISC participantes ont indépendamment soumis les principaux constats au Parlement respectif ou au ministère responsable.

4.2 Aperçu des mandats de contrôle

Les mandats de contrôle des ISC participantes sont régis par la législation nationale respective.

En règle générale, les mandats permettent aux ISC de contrôler les recettes et les dépenses publiques. Dans le cas de subventions fiscales, qui généralement impliquent une perte de recettes publiques, les ISC contrôlent les autorités qui sont responsables pour l'élaboration de la législation pertinente, la gestion de l'impôt et l'octroi de l'allégement fiscal. Dans la plupart des cas, les subventions fiscales sont sollicitées par le biais des formulaires de déclaration fiscale. Les ISC sont autorisées à contrôler les subventions fiscales à l'échelle des organismes publics.

Dans la majorité des cas, les ISC ne sont pas dotées d'un mandat de contrôle spécial par rapport aux subventions fiscales.

Toutefois, le choix politique entre une subvention directe et une subvention fiscale a des conséquences pour le mandat de contrôle des ISC. En règle générale, selon la législation nationale, l'emploi approprié des subventions directes peut être contrôlé, lorsqu'il est jugé nécessaire, au niveau des bénéficiaires d'une subvention. Dans le cas des subventions fiscales, c'est l'inverse. Presque aucune ISC n'a le droit de vérifier l'efficacité et l'efficience d'une subvention fiscale en effectuant des enquêtes sur place auprès des bénéficiaires. Le contrôle sur les subventions fiscales est donc toujours limité au niveau des organismes publics.

4.3 Sous-groupe de travail 1 - « Transparence et rapport de subvention »

Les 11 ISC de l'Allemagne, du Danemark, de la Finlande, la France, l'Islande, la Lituanie, la Pologne, la Roumanie, la Fédération de Russie, la République Slovaque et la Suède se sont mises d'accord pour examiner la transparence et le rapport de subventions fiscales dans le cadre du contrôle coordonné.

Le questionnaire adopté par le groupe de travail s'appuie essentiellement sur le projet soumis par l'ISC polonaise. Les questionnaires et propositions de modification soumis au groupe de travail par l'Allemagne, le Danemark, la Finlande, la Roumanie, la Suède et la République Slovaque, qui ont fourni également des suggestions essentielles, ont été pris en considération.

4.3.1 Type d'enquête

Lors de leurs contrôles, les ISC participantes ont mis l'accent sur les domaines de la législation, l'application des lois et la publication des rapports.

Dans tous les pays, l'introduction des subventions fiscales, c'est-à-dire des régimes fiscaux dérogatoires, requièrent une loi. Pour cette raison, ces dispositions doivent satisfaire aux mêmes exigences que les autres lois nationales.

Normalement, l'exécution des subventions fiscales incombe à l'administration fiscale nationale, qui, le cas échéant, est également responsable de la surveillance de l'impact des subventions fiscales.

Quant aux rapports, il n'existe pas de dispositions en vigueur dans tous les pays. En outre, une distinction est faite entre les rapports présentés dans le cadre du budget public et les rapports séparés sous forme de rapports de subvention.

Le contenu et l'étendue des contrôles réalisés par les ISC ont été largement déterminés par les caractéristiques nationales. Un objectif commun des contrôles était d'examiner la question de la responsabilité des gouvernements nationaux face aux subventions fiscales et la façon dont ils assument cette responsabilité.

Puisque, en règle générale, les ministères des Finances nationaux préparent et dirigent les activités législatives portant sur les subventions fiscales, ils ont constitué, dans la plupart de cas, l'organisme de liaison approprié pour les ISC participantes.

4.3.2 Résultats

Dans le domaine des subventions fiscales, une transparence adéquate n'est pas assurée.

Quelques projets de loi nationaux sur les subventions fiscales ont révélé des faiblesses considérables par rapport à la législation nationale en vigueur. Fréquemment, les objectifs qualitatifs et quantitatifs des subventions fiscales sont documentés de façon inadéquate. Comme ils ne sont souvent décrits qu'en termes généraux, il est donc impossible de mesurer la réalisation des objectifs. La qualité des informations sur les coûts et bénéfices des subventions fiscales varie énormément. Les déclarations sur les possibilités d'évaluation, particulièrement par rapport au calendrier, au contenu et aux objectifs sont également présentées de façon inadéquate.

L'absence d'une base qui permet la surveillance, l'analyse et l'évaluation des subventions fiscales est évidente. Dans plusieurs cas, les informations sur la possibilité de fixer un délai ou réduire le montant de la subvention au fil du temps font défaut.

Dans la phase de l'octroi des subventions fiscales, la surveillance, l'analyse et l'évaluation ont été non-existantes. Des programmes stratégiques appropriés font également défaut. Dans la majorité des cas, des données actuelles sur les coûts et avantages n'étaient pas disponibles. Aucune évaluation systématique n'a été réalisée, dû, en partie, à l'absence de données pertinentes.

Les dispositions relatives aux rapports présentés sur les subventions fiscales, soit dans le budget soit dans un rapport séparé sont inadéquates. Fréquemment, une synthèse de toutes les subventions fiscales n'est pas disponible. Les pertes fiscales ont été calculées et/ou projetées de manière incomplète. Les informations sur la base des prévisions ne sont pas fournies. En outre, les informations soumises par le gouvernement national sont, dans la plupart des cas, trop concises par rapport aux objectifs poursuivis, leur réalisation, les résultats réels et l'évaluation des subventions fiscales.

4.3.3 Recommandations

En résumé, les ISC participantes considèrent une amélioration de la législation et des rapports indispensable pour créer la transparence générale considérée nécessaire à la fois pour le législateur et le grand public.

En vertu des contrôles effectués, les ISC participantes ont formulé les recommandations suivantes à l'adresse des gouvernements et/ou parlements nationaux.

Législation

Désormais, la législation devra définir, par rapport aux subventions fiscales, des objectifs précis, clairement définis et vérifiables. Les analyses réalisées par le gouvernement pendant le processus législatif devraient être documentées de manière complète. Les ISC recommandent de fixer éventuellement un délai y relatif.

Évaluations régulières

À l'échelon national, il faut développer et appliquer des stratégies permettant de surveiller, analyser et évaluer de façon systématique les subventions fiscales. Afin de contrôler l'efficacité et l'efficience des subventions fiscales, il est recommandable que les évaluations pertinentes soient effectuées régulièrement.

Rapports

Les rapports devraient couvrir toutes les subventions fiscales. Pour cette raison, les gouvernements devraient clarifier ce qu'ils considèrent comme subvention fiscale et ce que sera exclu des rapports. Il est nécessaire que l'information fournie sur les pertes fiscales à cause des subventions soit exhaustive et complète. En résumé, il est indispensable que l'information soit actuelle, complète et régulièrement présentée.

Puisque le nombre de bénéficiaires est faible et compte tenu du fait que les fonds publics nécessaires pour financer ces subventions proviennent de la totalité des contribuables, la charge supportée par les citoyens ne peut être considérée comme justifiée que si les organismes compétents augmentent la transparence relative à l'efficacité et l'efficience des régimes fiscaux dérogatoires.

4.4 Sous-groupe de travail 2 - « Impôt sur le revenu des sociétés »

Le sous-groupe de travail « Impôt sur le revenu des sociétés » s'est composé des ISC de l'Allemagne, la Fédération de Russie, la Hongrie (présidence), la Lettonie et la République Slovaque. Les participants de ce sous-groupe ont examiné l'efficience et l'efficacité des subventions fiscales dans le domaine de l'impôt sur le revenu des sociétés octroyées aux petites et moyennes entreprises et, lorsque ces subventions n'existaient pas dans le pays respectif, les allègements fiscaux pour le développement régional. L'ISC de la Lettonie a examiné l'intégralité du système des subventions fiscales dans le domaine de l'impôt sur le revenu des sociétés.

4.4.1 Résultats de contrôle

Dans tous les pays participants, les impôts doivent être fondés sur la législation. Dans quatre pays, l'impôt sur le revenu des sociétés est régi par des lois spécifiques, tandis que le Code fiscal de la Fédération de Russie prévoit les dispositions pertinentes dans le chapitre « l'impôt sur le revenu des sociétés ».

Dans trois pays (la Hongrie, la Lettonie et la République Slovaque) les recettes provenant de l'impôt sur le revenu des sociétés reviennent au budget central, tandis qu'en Allemagne et dans la Fédération de Russie ce montant est divisé entre le budget central et le budget des États fédérés et les constituantes de la Fédération de Russie. Dans trois pays (Allemagne, Hongrie et République Slovaque) la Loi sur l'impôt sur le revenu des sociétés règle toutes les subventions concédées dans ce domaine. Dans la Lettonie et la Fédération de Russie, certaines subventions sont régies par d'autres lois.

Les dispositions régissant l'octroi des subventions fiscales aux PME montrent une grande diversité dans les pays participants :

- dans quatre pays (Allemagne, Lettonie, Fédération de Russie et République Slovaque), des déductions spéciales dans le domaine de l'impôt sur le revenu des sociétés n'existent pas (dans la République Slovaque, ces subventions ne sont concédées que pour le développement régional) ;
- en Hongrie une déduction spéciale est concédée aux PME selon la Loi sur l'impôt sur le revenu des sociétés.

Cela signifie que dans la majorité des pays participants il n'existe pas de subvention fiscale dans le domaine du revenu des sociétés qui peut être exclusivement utilisée par les PME. Pourtant, les PME ont le droit, selon les conditions générales, de recourir à des subventions fiscales aux sociétés.

La définition des PME varie dans les pays participants. Dans les États membres de l'UE, elle est fondée sur la recommandation de la Commission. À la suite de la recommandation formulée en 1996, la Commission a établi la première définition commune des PME. Le 6 Mai 2003 elle a adopté la nouvelle définition, elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2005. Dans la Fédération de Russie d'autres règlements sont appliqués selon lesquels la catégorie des moyennes entreprises existe depuis le 1er janvier 2008.

Dans tous les pays participants, des évaluations préliminaires sont à réaliser pendant le processus législatif. Cela comprend des études de faisabilité, l'évaluation des impacts économiques et sociaux de la loi proposée ou d'autres types de dispositions prévues. Toutefois, ces obligations ne sont pas ou seulement partiellement respectées par le ministère des Finances. À défaut d'une évaluation approfondie préliminaire, la performance et donc l'efficacité des subventions ne sont pas estimées *à posteriori*.

Pendant la période de contrôle, les règlements concernant les subventions fiscales aux sociétés ont été modifiés à plusieurs reprises dans tous les pays. Ces modifications ont, néanmoins, un effet limité sur l'intégralité des règlements. La raison en était l'harmonisation européenne en Hongrie et la République Slovaque.

Aucun règlement n'a été complètement aboli, dans la République Slovaque et la Fédération de Russie quelques dispositions ont été abrogées.

Dans la pratique, les procédures mises en place pour définir les objectifs des subventions fiscales aux sociétés sont différentes dans les pays. Il n'est donc pas possible d'effectuer une évaluation générale. En Allemagne et dans la République Slovaque, les auditeurs ont constaté que les objectifs sont bien définis et documentés, en Lettonie et dans la Fédération de Russie, les objectifs des subventions fiscales aux sociétés ne sont pas définis dans les lois respectives, tandis qu'en Hongrie, ils sont définis de façon indirecte par les exigences de leur utilisation.

La possibilité de remplacer les subventions fiscales aux sociétés par des aides directes n'a pas été évaluée par les ministères des Finances nationaux. En outre, ils n'ont réalisé pas d'évaluation exhaustive de la performance des dispositions légales. Pour cette raison, il est impossible de savoir si les mêmes objectifs peuvent être atteints par une meilleure loi.

Néanmoins, il est évident que l'impact produit par les aides financières directes sur les contribuables se distingue de celui exercé par les subventions fiscales. Le remplacement des subventions fiscales par les aides directes engendrait, en tant qu'effet secondaire, des surcoûts administratifs.

Dans tous les pays participants, des limites différentes sont établies par les dispositions statutaires en ce qui concerne l'utilisation des subventions fiscales (par exemple échéance, plafond). Habituellement, les subventions fiscales aux sociétés peuvent être demandées sans certifier le respect des conditions. Le contrôle de la conformité avec les dispositions légales est assuré par les inspections postérieures des autorités fiscales.

Les ministères des Finances de tous les pays participants estiment le montant des subventions fiscales dans le cadre du budget central en appliquant des méthodes différentes. En Lettonie et la République Slovaque, les ministères des Finances n'estiment pas seulement le montant total, mais le nombre de contribuables qui ont recours aux subventions fiscales. Le ministère des Finances allemand estime le montant des subventions et des contribuables bénéficiaires. Toutefois, cette estimation n'est pas toujours basée sur des données actuelles, puisque les renseignements des statistiques officielles s'appuient, dans certains cas, sur des preuves apportées il y a cinq ans ou plus. Auparavant, afin d'élaborer le budget central, les ministères des Finances de Hongrie et de la Fédération de Russie estiment le montant des subventions fiscales.

En règle générale, les données fournies sur les subventions aux sociétés sont insuffisantes pour comparer et évaluer leur impact, y compris celui des subventions destinées aux PME. La proportion entre le nombre total de contribuables et ceux qui bénéficient de subventions fiscales aux sociétés ne peut pas être comparée sur la base des données présentées par les pays participants. Une analyse du ratio dans le cas des PME n'est possible non plus, parce que les données relatives aux PME et aux contribuables bénéficiaires des subventions ne sont disponibles qu'en Hongrie. Il n'existe pas de subvention particulière pour les PME dans l'Allemagne, Lettonie, Fédération de Russie et dans la République Slovaque.

Le montant moyen des subventions fiscales aux contribuables ne peut pas être comparé sur la base des données fournies par les pays participants. Ce ratio ne peut non plus être analysé pour les PME.

Le taux des recettes provenant de l'impôt sur le revenu des sociétés dans le budget central des pays participants varie entre 3,1 % et 26,3 %. Le taux des subventions fiscales aux sociétés par rapport aux recettes fiscales totales du budget central s'élève à un niveau entre 0,7 % et 3,3 %. Le ratio des subventions fiscales aux sociétés par rapport aux recettes publiques provenant de l'impôt aux revenus des sociétés est le plus faible dans la Fédération de Russie (2,75 - 3,79 %), tandis que la République Slovaque a enregistré le plus haut en 2004 (20,23 %) et la Hongrie en 2005 et 2006 (28,26 % et 24,09 %). Ce ratio ne peut pas être calculé pour les PME.

Les ministères des Finances des pays participants surveillent l'évolution des subventions fiscales aux sociétés afin d'obtenir la base pour le projet de la loi de finances. Sauf dans la République Slovaque, l'évolution des subventions fiscales aux sociétés n'est pas évaluée par les ministères des Finances. Cela vaut particulièrement pour l'évaluation des contribuables bénéficiaires des subventions fiscales.

Dans tous les pays participants, les autorités fiscales ont développé et appliqué des systèmes informatiques pour traiter les données des déclarations fiscales et pour assister l'inspection fiscale selon des procédures communes dans toutes les autorités fiscales locales. Les systèmes couvrent toutes les étapes de la procédure d'inspection et les données conservées sont fiables. Les droits d'accès et la mémorisation de données relatives aux modifications de la procédure sont également soumis à des règlements. Dans trois pays, les ISC ont révélé des faiblesses dans l'application des systèmes informatiques. Cependant, ces problèmes ont été éliminés.

Dans tous les pays participants, les systèmes informatiques des autorités fiscales sont dotés de modules de gestion des risques en guise d'appui aux inspecteurs fiscaux. À cause de particularités nationales, le nombre et l'étendue des facteurs de risque pris en compte par ces modules et la qualité des applications varient. Néanmoins, chaque autorité fiscale classe les contribuables en se servant des données fournies dans la déclaration fiscale et d'autres informations pertinentes, comme par exemple la moralité fiscale. En Allemagne, Hongrie et la Fédération de Russie, la cohérence des données fiscales est également prise en compte.

Dans les pays participants, sauf en Lettonie, les objectifs des subventions fiscales aux sociétés sont définis d'une façon claire et mesurable.

Dans tous les pays participants, ils existent des règlements imposant une évaluation de l'impact des subventions fiscales et de leur performance. Dans tous les pays participants, ils existent des règlements imposant une évaluation de l'impact des subventions fiscales et de leur performance. Mais en général, la surveillance de la performance est insuffisante. Sauf en Allemagne, les ministères des Finances n'ont pas établi de procédures de suivi et d'évaluation. Une méthodologie pour évaluer la performance n'a été développée non plus. Bien qu'en Allemagne ces méthodes aient été développées, la plupart des ministères ne recourent pas à une approche bien structurée ou à une méthodologie généralement reconnue.

Les coûts administratifs du recouvrement des différents types d'impôts, y comprises les subventions fiscales, ne sont enregistrés de façon séparée, ni par le ministère des Finances ni par les autorités fiscales des pays participants. L'efficacité des subventions fiscales ne peut donc pas être estimée.

Dans la majorité des cas, les règlements ne prévoient pas d'inspections obligatoires. Les inspections fiscales concernant l'impôt sur le revenu des sociétés incluent également le contrôle des subventions fiscales aux sociétés. Néanmoins, les types et méthodes de contrôle varient.

Lors de l'enregistrement des données et résultats des inspections fiscales, les autorités fiscales procèdent de façon différente. Une comparaison n'est donc pas possible. Des informations relatives aux irrégularités détectées par les inspections, particulièrement en ce qui concerne les infractions fiscales pénales et/ou administratives, ne sont fournies que par les autorités fiscales d'Allemagne, Hongrie et de la République Slovaque. Cette dernière n'a pourtant identifié pas d'irrégularité. En Allemagne, ces informations ne sont pas enregistrées de manière centrale.

4.4.2 Recommandations

Le sous-groupe de travail a développé, sur la base des résultats générés par le contrôle coordonné, les recommandations suivantes :

1 Propositions sur la procédure législative	documenter systématiquement les objectifs des subventions effectuer une analyse préalable ou concomitante de l'impact des lois et considérer des alternatives, comme par exemple l'aide financier directe
2 Conception de critères d'octroi	évaluer la possibilité d'appliquer une législation temporaire l'octroi temporaire aux contribuables bénéficiaires individuels
3 Obligation de publier l'information pertinente	indiquer chaque année les pertes fiscales découlant des subventions concédées, en comparant les coûts réels avec les coûts prévus et en considérant aussi d'autres impôts et exercices budgétaires coûts administratifs, dans la mesure du possible coûts bureaucratiques des bénéficiaires, dans la mesure du possible nombre et structure des bénéficiaires
4 Evaluations périodiques des résultats obtenus	évaluer la performance évaluer l'efficacité évaluer l'efficience
5 Emploi de systèmes informatiques	appliquer des systèmes complètement informatisés avec des banques de données compatibles employer des systèmes de gestion des risques basés sur des données fiables établir des réseaux d'échange établir un registre des subventions

4.5 Sous-groupe de travail 3 - « Taxe sur la valeur ajoutée »

Le sous-groupe de travail sur la TVA s'est composé des ISC de la Lettonie, la Lituanie, la Suisse et l'Allemagne (présidence). Les membres du sous-groupe avaient la tâche d'analyser les subventions liées au taux réduit de TVA. Entre février 2006 et janvier 2008, le sous-groupe a tenu trois réunions.

4.5.1 Etendue des activités de contrôle

Comme convenu, les membres du sous-groupe de travail ont mené des enquêtes sur le taux réduit de TVA dans leur pays respectif. Ils ont discuté l'étendue des activités de contrôle et les procédures de contrôle à appliquer. Chaque ISC pouvait choisir librement les subventions fiscales à contrôler et les objectifs de contrôle.

Le contrôle visait à vérifier, par exemple, si les réductions individuelles du taux de TVA dans les pays membres étaient toujours justifiées ou s'ils provoquaient des effets secondaires non désirés. Le contrôle a été également conçu pour examiner à quels bénéficiaires ou quel

groupe cible sont accordés des réductions du taux et si cet avantage fiscal était un instrument approprié pour appuyer des activités spécifiques. En outre, les membres du sous-groupe ont recueilli des informations sur les problèmes liés à l'application des taux réduits de TVA, le montant total des pertes de recettes TVA suite à un taux réduit, l'efficacité de la subvention et les procédures d'évaluation de l'efficacité des taux réduits de TVA.

À l'achèvement du travail de contrôle, les résultats de contrôle obtenus ont été présentés dans les rapports nationaux rédigés par les membres du sous-groupe.

4.5.2 Résultats de contrôle

Une ISC a effectué une étude détaillée sur l'application et l'exécution du taux réduit de TVA dans les secteurs « restauration rapide », « œuvre d'art et objets de collection » et « articles combinés ». Le contrôle a illustré que l'application du taux réduit de TVA produit des effets d'aubaine et des procédures abusives découlant des difficultés considérables de définition, ce que ne peut être évité que par une augmentation des ressources humaines. Pour cette raison, une abolition du taux réduit est recommandée dans ces secteurs.

Une autre ISC a examiné s'il existe un contrôle de l'application justifiée des taux réduits de TVA, si ce contrôle est bien organisé et si les recettes provenant du taux réduits de TVA sont comptabilisées. L'ISC a également contrôlé si les pertes fiscales suites à l'application d'un taux d'imposition réduit (les recettes que l'État aurait pu recevoir s'il avait appliqué le taux général) ont été calculées et si l'efficacité et l'utilité du taux réduit de TVA pour le public général ont été évaluées. Selon les constatations faites par l'ISC, l'utilité sociale de l'application des taux réduits de TVA n'a pas été évaluée.

Une ISC a commandé la réalisation d'une étude économique. L'étude avait pour but d'examiner l'impact du taux réduit de TVA sur les prix, l'offre, la demande, etc. Les résultats de l'étude ont montré que le TVA réduit n'a produit pas d'impact direct sur les prix des produits et services et que les consommateurs n'en bénéficient pas directement.

Une autre ISC a procédé à une évaluation des taux réduits de TVA, lorsqu'ils représentent une forme de subvention peu transparente, étant donné qu'une réforme de la loi sur la TVA était en train d'être réalisée qui visait à simplifier le barème de l'impôt et, en fin de compte, à établir un taux d'imposition uniforme.

4.5.3 Conclusions

Sur la base des contrôles effectués et des rapports nationaux y afférents, les membres du sous-groupe de travail sur la TVA ont déduit les suivantes conclusions conjointes portant sur les effets et l'efficacité des taux réduits de TVA:

- Par le biais de la réduction des prix des biens et des services, les consommateurs devraient profiter directement de l'imposition d'un taux réduit de TVA.
- Le sous-groupe confirme que les taux réduits de TVA constituent une mesure inappropriée pour réduire les prix des biens et services, stimuler l'offre et la demande ou renforcer l'emploi dans les secteurs auxquels les taux réduits sont appliqués. Lorsqu'il

était possible de mesurer un impact des taux réduits, le même effet pourrait être obtenu de façon plus efficace par d'autres mesures.

- Dans certains cas, c'est exclusivement l'entrepreneur et non les clients qui profitent des taux réduits d'imposition. Ceux-là peuvent donc maximiser leurs profits. Par conséquent, les subventions fiscales ont un impact non désiré sur les activités commerciales.
- En relation avec l'application des taux réduits de TVA, les ISC ont constaté des cas de fausse classification réalisée involontairement et d'abus qui ont entraîné la perte considérable de recettes TVA.
- En plus, la mauvaise allocation d'une subvention fiscale ne contrevient pas seulement à la politique nationale de subvention mais elle peut également représenter un problème du point de vue du droit européen.
- Il existe une relation disproportionnée entre, d'une part, les dispositions détaillées qui servent à différencier les taux et, d'autre part, les ressources disponibles aux autorités fiscales pour les appliquer. Il est inquiétant que les taux réduits de TVA soient souvent indûment octroyés.
- Les membres du sous-groupe ont constaté que dans le cas de biens et services particuliers, les réductions du taux de TVA sont souvent dépassées, et donc plus conforme à l'intention législative originale. Les dispositions juridiques prévoyant l'évaluation régulière de ces subventions font défaut.
- Les autorités responsables ne prêtent pas une attention suffisante à la surveillance des effets des subventions, telles que les taux réduits de TVA. Elles n'évaluent pas régulièrement l'efficacité des avantages fiscaux, leurs effets sur les prix à la consommation, les habitudes changeantes de consommation et les surcoûts administratifs.
- En général, il est recommandable que les pays examinent si les objectifs envisagés par les taux de TVA réduits peuvent être atteints plus efficacement en modifiant les instruments disponibles de politique sociale, fiscale et économique.

4.5.4 Recommandations

Les membres du sous-groupe sur la TVA préconisent explorer les options suivantes :

- Surveiller et évaluer systématiquement l'application et l'impact des taux réduits de TVA.
- Publier annuellement le montant réel des pertes budgétaires attribuables aux avantages fiscaux en matière de TVA.
- Évaluer si les avantages fiscaux sous forme de taux réduits pour certains biens et services peuvent être réduits ou remplacés par des dispositifs alternatifs.

4.6 Recommandations générales

Bien que les trois sous-groupes de travail aient contrôlé les subventions fiscales sous différents points de vue, les résultats obtenus étaient similaires. Le groupe de travail en a tiré les recommandations suivantes :

Législation

Les objectifs visés par l'introduction des subventions fiscales doivent être documentés d'une manière claire et bien structurée. Après un examen détaillé, la législation à adopter devrait établir, dans tous les cas considérés adéquats, un délai de validité des subventions fiscales. Il est également recommandable que des mesures alternatives soient prises en considération, comme par exemple l'octroi de subventions financières. En plus, l'impact réglementaire devrait être évalué.

Rapports

Les rapports sur les subventions fiscales devraient inclure des données indiquant les recettes fiscales perdues. Il est recommandable que ces rapports soient régulièrement publiés, préférentiellement chaque année, et que les autorités responsables fournissent de l'information concernant les coûts administratifs y relatifs et les coûts réels/prévus. Les ISC préconisent dresser un registre complet de toutes les subventions fiscales. Ce registre devrait être rendu disponible au grand public et se baser sur une version nationale bien claire des définitions internationales en vigueur.

Évaluation

Les évaluations, visant à assurer l'efficacité, l'efficacités et l'accomplissement des objectifs des subventions fiscales, doivent également être réalisées à intervalles réguliers.

Technologies de l'information

Selon le groupe de travail, il convient d'améliorer les procédures informatiques liées aux subventions fiscales et d'établir des réseaux avec d'autres systèmes de traitement de données afin d'harmoniser les données pertinentes.

5 Activités des gouvernements et parlements nationaux

5.1 Contexte

Il n'existe pas de guide de l'EUROSAI régissant la réalisation d'un contrôle coordonné. Les contrôles nationaux individuels et le traitement des résultats de contrôle sont soumis aux dispositions nationales respectives de chaque ISC participante.

5.2 Activités nationales

Dans le cadre de leurs procédures de contrôle, les ISC participantes ont éclairé les autorités nationales compétentes sur les résultats et les conclusions formulées, c'est-à-dire, généralement, les gouvernements ou les ministères. Puis, la plupart des rapports de contrôle ont été rendus accessibles au grand public. Quand les rapports ont été délibérés au niveau parlementaire, des réunions ou des débats ont été tenus au sein des commissions

compétentes. Lors de ces réunions ou débats, les ISC nationaux avaient l'occasion de faire connaître ses avis et de les expliquer en détail. Dans des cas isolés, les autorités responsables ont déclaré que les préconisations formulées seraient suivies d'effet. Cependant, les contrôles n'ont pas entraîné, jusqu'au moment, des changements concrets dans la législation, la gestion des subventions et la présentation ou diffusion des rapports.

6 Conclusions

Malgré la diversité des systèmes fiscaux examinés, les ISC participant au contrôle coordonné ont pu révéler des problèmes et insuffisances comparables dans le domaine des régimes de subvention fiscale. La collaboration des ISC peut ouvrir de nouvelles perspectives plus globales et donner de nouvelles impulsions aux résultats de contrôle nationaux, notamment si les dispositions juridiques ont été élaborées sur la même base conceptuelle.

En outre, les ISC ont poursuivi des objectifs secondaires, comme par exemple l'échange d'expériences, le renforcement de réseaux informels et l'amélioration de la communication externe. Ces objectifs ont été également atteints par les ISC participant au contrôle coordonné. Le groupe de travail espère que les ISC membres de l'EUROSAI poursuivront leur effort en matière de ce projet et réaliseront de nouvelles activités conjointes afin de consolider les succès remportés jusqu'à présent.

Liste des membres et d'autres personnes impliquées

(par ordre alphabétique)

Pays	Noms		Adresse
Allemagne	M. Dirk Ehlscheid M. Jan Eickenboom M. Frank Fritsch Mme Claudia Goldammer M. Norbert Hauser M. Peter Korn	M. Achim Nettersheim M. Ralf Olheide M. Klaus Schleicher M. Michael Schrenk M. Ulrich Walter	Bundesrechnungshof Adenauerallee 81 53113 Bonn Allemagne
Chypre	M. Theodosios Hadjimichael		Audit Office of the Republic of Cyprus 12 Vizantiou Street 1406 Strovolos-Nicosia
Danemark	M. Henrik Berg Rasmussen M. Jesper Neumann		Rigsrevelationen Landgreven 4 Postboks 9009 1022 København
Fédération de Russie	M. Valery Goreglyad Mme Olga Maslova M. Vladimir Sychev M. Sergey Trufanov		Accounts Chamber of the Russian Federation Zubovskaya Street 2 119992 Moscou
Finlande	M. Visa Paajanen M. Hannu Rajamäki		Valtiontalouden Tarkastusvirasto POB 1119 00101 Helsinki
France	M. Pierre Jaillard		Cour des Comptes 13, rue Cambon 75100 Paris
Hongrie	M. Gábor Földvári Mme Gabriella Kapronczai Mme Mária Vörös		Állami Számvevőszék Apáczai Csere János utca 10 1052 Budapest
Islande	M. Ingi K Magnússon		Ríkisendurskodun Skulagata 57 150 Reykjavík
Italie	M. Ennio Colasanti M. Luigi Mazzillo M. Mario Nispi Landi		Corte dei Conti Via Baiamonti 25 00195 Roma
Lettonie	M. Ieva Braunfelde Mme Iveta Burkane M. Oskars Erdmanis	Mme Iveta Martuzane Mme Ilze Ozola Mme Iva Saicane	Latvijas Republikas Valsts kontrole 13 k-5 Skanstes Street Rīga, LV 1013 Lettonie
Lituanie	Mme Edita Janušienė Mme Jolita Korzunienė Mme Kristina Vaivadienė		Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolė Pamėnkalnio 27 01113 Vilnius
Pays-Bas	Mme Marjan de Rijke M. Lauw Simonse		Algemene Rekenkamer Lange Voorhout 8 2514 ED La Haye
Pologne	M. Waldemar Długołęcki M. Józef Górny M. Adam Niedzielski	M. Marek Sikorski M. Dominik Wadecki	Najwyższa Izba Kontroli P.O. Box-14 00-950 Warszawa 1 Pologne
Republique Slovaque	M. Vladimír Daniš M. Emil Kočiš		Najvyšší kontrolný úrad SR Priemyselná 2 824 73 Bratislava
Roumanie	Mme Anisoara Fratila Mme Cristina Ivan M. Stefan Popa Mme Anca Szigeti		Curtea de Conturi a României 22- 4 Lev Tolstoi St. Sect 1 71289 Bucharest Roumanie
Royaume-Uni	M. Steven Ardron M. Iain Johnston M. David Waddell		National Audit Office 157-197 Buckingham Palace Road Victoria Londres SW1W 9SP
Suède	Mme Anneli Josefsson Mme Katarina Stenmark Mme Frida Widmalm		Riksrevisionen Nybrogatan 55 114 90 Stockholm
Suisse	M. Bruno Nideröst		Eidgenössische Finanzkontrolle Monbijoustrasse 45 3003 Berne

Séminaire sur « Les subventions fiscales »

organisé par le Président de l'EUROSAI

Bonn, les 21 et 22 février 2006

- Résultats de l'atelier -

« Contrôle de subventions en tant que dépenses fiscales »

Dr. Michael Thöne, Institut des Études de finances publiques de l'Université de Cologne

D'abord, Michael Thöne a affirmé que, si les ISC se basaient sur leurs résultats de contrôle, elles seraient capables de convaincre le législateur de modifier la législation fiscale relative aux subventions fiscales. Cependant, il serait irréaliste de penser que les législateurs feraient le premier pas.

Afin d'effectuer une analyse comparative (avec un système fiscal sans subventions) il était nécessaire de distinguer entre avantages fiscaux et subventions fiscales. En appliquant une interprétation large des termes, Michael Thöne a défini les avantages fiscaux comme dérogation fiscale qui pourrait engendrer la perte fiscale et motiver un changement dans le comportement des contribuables.

Selon Michael Thöne, l'impact de la législation à durée de vie temporaire était surestimé. Il a recommandé d'établir une loi de subvention selon le modèle suisse et d'assurer la connaissance générale de cette loi pour éviter des modifications en catimini.

Après, les participants ont débattu de l'analyse comparative. Ils ont considéré comme nécessaire que les responsables clarifient les objectifs, comme par exemple l'efficacité, l'équité, la convenance administrative et les recettes fiscales estimées qui servaient de base. En outre, chaque État devrait en premier lieu fixer ses propres critères de comparaison (système fiscal de référence, structure de l'État), sinon, une comparaison des *benchmarks* à l'échelle internationale ne serait pas possible.

L'abolition de toutes les dispositions dérogatoires de la législation fiscale pourrait, dans l'ensemble, augmenter considérablement le degré d'équité fiscale. Thöne a exposé que l'expérience en Nouvelle-Zélande pouvait servir d'exemple : l'abolition de presque toutes les subventions fiscales avait réalisée dans le cadre d'une réforme fiscale et économique générale vers le milieu des années 80. Les participants ont exprimé l'espoir que le contrôle contribuerait au moins à éliminer les avantages fiscaux les plus anciens.

« Rapport de subvention et efficacité des subventions fiscales »

Christian Valenduc, OCDE

Christian Valenduc a considéré que la publication de rapports portant sur les subventions fiscales constituait un pas important vers la transparence. Les rapports devraient être proactifs et leur intégration dans la procédure budgétaire devrait être améliorée. Les experts économiques pourraient être chargés d'analyser l'efficacité. Pourtant, la décision finale sur

les bénéfices et les inconvénients de chaque avantage fiscal incombait aux décideurs politiques.

Ultérieurement, les participants se sont posés la question, liée à l'analyse de l'efficacité, de savoir dans quelle mesure cette analyse pourrait être vérifiée par les ISC.

Une autre question était de savoir s'il existait déjà un accord commun sur la définition d'un avantage fiscal dans un système fiscal. Il était peu probable de développer une notion uniforme de « subvention » dans le cadre du contrôle coordonné. Il s'agissait effectivement, selon Valenduc, d'une des définitions les plus difficiles. En règle générale, plus la définition était vaste, mieux. En plus, la notion de « subvention » devrait être régulièrement révisée.

Dans ce contexte, la discussion sur l'analyse comparative était, selon Valenduc, plutôt complexe. Le système fiscal de référence devrait être conçu de telle façon que les pays en développement ne seraient pas inclus dans le *benchmark*. Les participants ont considéré que les questions relatives à la compétition internationale dépassaient les limites de la discussion. Le taux réduit de TVA ne devrait non plus être inclus dans l'analyse comparative, même s'il pouvait être justifié pour les biens fondamentaux. Cependant, les participants partageaient l'opinion que l'application du taux réduit de TVA à certains produits n'était plus justifiable.

Néanmoins, il était recommandable de procéder à une évaluation des effets (subventionnels) de la compétition fiscale internationale et du degré d'accomplissement des objectifs poursuivis avec le taux réduit de TVA dans le domaine de la redistribution des revenus, indépendamment du fait si ces deux facteurs étaient inclus au *benchmark* ou non.

Un objectif à long terme pouvait être d'intégrer dans le processus budgétaire annuel les subventions fiscales qui pouvaient être identifiées, et de les quantifier. En même temps, il serait possible de fixer des priorités, en soulignant par exemple les avantages fiscaux qui, au cours de la décade passée, n'avaient pas été soumis à une évaluation.

« Les impôts en tant qu'instruments politiques »

Jan H. Velthoven, Algemene Rekenkamer, Pays-Bas

Dans les années 1990, l'ISC néerlandaise a contrôlé les « Impôts comme instruments politiques ». Le deuxième contrôle de suivi a été prévu pour 2007, le premier avait été mis en oeuvre en 2003.

En 1998, 28 incitations fiscales « fiables » ont été choisies, s'élevant à un montant total de 6,6 milliards de NLG. L'ISC néerlandaise a examiné l'élaboration, l'application et les résultats obtenus par ces incitations. En outre, elle a observé jusqu'à quel degré les ministères connaissaient le succès des mesures réalisées.

L'ISC a détecté une série d'insuffisances dans l'étape de l'élaboration, considérée d'importance particulière. Par exemple, les objectifs n'avaient pas été fixés sous forme écrite et n'étaient donc pas transparents. En outre, la description de l'impact prévu par les mesures était inappropriée ou se caractérisait par des termes non quantifiables. D'autres aspects à prendre en considération lors de l'élaboration étaient :

- formulation concrète des objectifs poursuivis par la mesure ;
- évaluation des coûts de la mesure, y inclus les coûts de son application et gestion ;
- décision s'il s'agissait d'une mesure temporaire ou pas, et
- vérification de la faisabilité et la compatibilité avec le droit communautaire.

En ce qui concernait la mise en œuvre de mesures individuelles, l'ISC néerlandaise a révélé que les informations disponibles au gouvernement par rapport aux effets produits sur les recettes fiscales, les coûts d'application et de gestion ainsi qu'au degré d'accomplissement des objectifs étaient limitées. En outre, les ministères ne disposaient pas d'informations suffisantes portant sur les résultats obtenus par les mesures. S'agissant de mesures fiscales négatives, le nombre de contrôles de suivi était plus élevé que dans le cas des mesures fiscales positives.

Dans ses recommandations, l'ISC néerlandaise a exigé par exemple :

- qu'un large consensus soit établi sur la définition des termes « mesures fiscales positives/négatives » ;
- que la situation *ex-ante* soit clairement décrite ;
- que les objectifs formulés soient plus facilement mesurables ;
- que l'attention prêtée aux coûts soit augmentée ;
- que les critères et le calendrier de l'évaluation soient déterminés d'une manière précoce et
- que les possibilités soient améliorées pour évaluer l'efficacité d'une mesure, afin de pouvoir décider de la poursuivre ou non.

En général, le contrôle de l'ISC a été bien accueilli. La plupart des ministères ont déployé des efforts afin que les préconisations formulées soient suivies d'effet. Cependant, le ministère des Finances s'est seulement borné à assurer l'amélioration de la documentation dans la phase de l'élaboration et, par rapport au reste, il a critiqué le rapport communiqué par l'ISC.

Pendant le contrôle de suivi effectué en 2003, l'ISC s'est assurés si le ministère des Finances a commencé à élaborer un questionnaire sur les instruments fiscaux dans les domaines de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les salaires, la TVA et les droits d'accises. Depuis 1999, il était obligatoire de présenter les subventions fiscales dans un document annexé au budget annuel. Depuis 2001, les règlements régissant l'établissement du budget s'appliquaient également aux subventions fiscales. En outre, l'attention prêtée à la détermination de la perte fiscale ainsi qu'à l'efficacité et à la performance des mesures a augmentée.

Selon les participants, le principal succès du contrôle était d'avoir augmenté la transparence des subventions fiscales dans les Pays-Bas, contribué à l'élaboration du questionnaire par le ministère des Finances et donc à l'amélioration des informations disponibles au ministère. Puis, les participants ont discuté les questions liées à la responsabilité des ministères de tutelle dans le domaine des subventions, par contraste avec les responsabilités qui

incombent au ministère des Finances. En plus, ils ont traité les critères d'évaluation. Ils ont partagé l'opinion que la seule façon d'exclure tous les risques imprévisibles était la réalisation de contrôles par les ISC.

Ils ont également traité la question liée aux coûts engendrés par l'observation des règlements fiscaux. Le contrôle de cette observation était particulièrement difficile lorsqu'il s'agissait de petites et moyennes entreprises. Le degré de difficulté dépendait pourtant des règlements spécifiques en vigueur. Selon les participants, ces coûts d'observation, même s'ils ne revêtaient pas une importance centrale, devraient être pris en considération. Cependant, ils ont souligné que cette question n'était pas limitée aux coûts afférents au recouvrement des impôts.

« Mesures fiscales dans les pays en développement et émergents »

Dr. David Nguyen-Thanh, Coopération Technique Allemande (GTZ)

Dans l'opinion du Dr. Nguyen-Thanh, une définition du terme « subvention fiscale » était également nécessaire pour les pays en développement et émergents. Les avantages fiscaux ont été surtout conçus pour augmenter l'attractivité du pays auprès des investisseurs étrangers. Les avantages fiscaux visaient au développement de régions particulières, surtout dans le secteur formel, et à la réduction du chômage.

Néanmoins, les avantages fiscaux sont controversés dans les pays en développement et émergents. Si les avantages fiscaux étaient conçus de façon appropriée, ils pourraient, selon Dr. Nguyen-Thanh, être efficaces et stimuler la compétition fiscale. D'un autre côté, ils entraînaient des conséquences négatives, comme par exemple la perte de recettes (provoquée par des effets d'aubaine), les traitements inégaux et la corruption. Les décisions portant sur l'octroi des avantages fiscaux étaient souvent peu transparentes. Les coûts administratifs ne devraient pas être ignorés, dû à la pénurie de ressources administratives disponibles dans ces pays.

Selon le Dr. Nguyen-Thanh, la bonne gouvernance et un système fiscal solide étaient des facteurs importants pour qu'une réforme soit fructueuse. Les avantages fiscaux seuls, concédés en général au titre d'un décret adopté par le ministère des Finances, n'ont pas représenté un facteur décisif pour les investisseurs étrangers. La plupart des entreprises ont accordé plus d'importance aux facteurs non fiscaux tels que l'environnement politique, l'infrastructure, la disponibilité de main-d'œuvre qualifiée, le degré de légalité et la protection juridique.

D'autres facteurs jugés importants pour l'avenir étaient la conduite et le développement du contrôle externe. L'augmentation de la transparence ouvrirait de larges possibilités aux ISC. Les dispositions régissant l'activité des autres ISC, leurs recommandations de contrôle et la réalisation d'analyses comparatives dans le domaine de la gestion fiscale seraient d'utilité.

Finalement, les participants ont discuté des difficultés liées à l'octroi des subventions fiscales dans les pays industriels. Ils ont exposé que le ministère des Finances était souvent mieux organisé que les unités chargées des subventions aux seins d'autres ministères. Il serait recommandable de créer une unité unique au sein du ministère des Finances pour se charger des subventions.

Littérature supplémentaire

RÉFÉRENCES POUR LE PROJET DE L'EUROSAI

Cette liste de références ne couvre pas toute la gamme des dépenses fiscales, elle contient plutôt les publications les plus récentes, étroitement liées aux activités menées dans le cadre du projet de l'EUROSAI. La liste peut donc servir de point de départ pour les membres du groupe de travail. Les commentaires formulés par le Bureau de Contrôle fédéral des finances suisse sont principalement basés sur les résumés, les couvertures ou les introductions de livres ou articles pertinents.

AMÉLIORER LA TRANSPARENCE DES SUBVENTIONS FISCALES

Bojie Robert: Should Tax Expenditures be integrated into the Budget Process? (Est-il recommandable d'intégrer les dépenses fiscales dans le processus budgétaire ?), dans : Economic Review, 2/2002 (14 pages).

L'auteur de cet article a travaillé comme conseiller pour la Swedish Riksbank. Selon l'article, l'octroi généreux de subventions fiscales entraîne le risque de non respect du plafond des dépenses en vigueur en Suède. Une intégration complète des dépenses fiscales dans le processus budgétaire éliminerait la motivation d'éviter le plafond de dépenses par la réduction d'impôts. L'article explique le fonctionnement et l'objectif des rapports sur les dépenses fiscales rédigés par le gouvernement suédois et expose les problèmes pratiques susceptibles de surgir si, dans l'avenir, toutes les dépenses fiscales seraient complètement intégrées dans les processus budgétaire. Si les dépenses fiscales étaient complètement intégrées, il serait important qu'il existe un large consensus dans le Parlement par rapport à l'interprétation du principe de l'uniformité du budget. Les problèmes décrits par l'auteur indiquent également que le calcul des dépenses fiscales effectué actuellement n'est pas complet et qu'il est caractérisé par des problèmes techniques. Pour cette raison, l'auteur tire la conclusion qu'aujourd'hui il n'est pas possible d'intégrer entièrement les dépenses fiscales dans le processus budgétaire. Malgré cela, les rapports sur les dépenses fiscales sont importants parce qu'ils fournissent un calcul approximatif des avantages fiscaux existants et contribuent donc à identifier les tentatives d'éviter le plafond de dépenses.

http://www.riksbank.com/upload/Dokument_riksbank/Kat_publicerat/Artiklar_PV/er02_2_artikel4.pdf

Forman Jonathan Barry: Would a Social Security Tax Expenditure Budget Make Sense? (Est-il recommandable d'établir un budget propre pour les subventions fiscales dans le domaine de la sécurité sociale ?), dans : Public budgeting and financial management, 1993, vol. 5, n° 2 (14 pages).

IMF: Manual on Fiscal Transparency, dans : IMF - Fiscal Affairs Department (Manuel sur la transparence des finances publiques, dans : FMI : Département des finances publiques), Washington DC, 2001. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/>

OCDE: Lignes directrices sur les meilleures pratiques – dépenses hors budget et dépenses fiscales, OCDE, 19 mai 2004 (19 pages).

L'objectif de ce document est de formuler des directrices sur les meilleures pratiques afin d'assurer que les dépenses hors budget et les dépenses fiscales ne préjudicient pas la bonne exécution budgétaire. Le document comprend particulièrement des directrices pour l'identification des dépenses fiscales, leur contrôle budgétaire et leur évaluation.

[http://appli1.oecd.org/olis/2004doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/e0ecb0e1073e2677c1256e99003a75f2/\\$FILE/JT00164525.PDF](http://appli1.oecd.org/olis/2004doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/e0ecb0e1073e2677c1256e99003a75f2/$FILE/JT00164525.PDF)

OCDE: Dépenses fiscales. Expériences récentes, OCDE, Paris, 1996 (118 pages).

Cette publication donne un aperçu des rapports relatifs aux dépenses fiscales, tout en soulignant une série d'approches pratiques variées et en analysant les raisons de ces différences. Elle contient une étude standardisée de chaque pays et précise le contexte et l'introduction des rapports sur les dépenses fiscales, la structure des rapports, la définition des dépenses fiscales, la méthode de calcul et l'emploi fait des rapports.

United States General Accounting Office (GAO): Tax Policy. Tax Expenditures Deserve More Scrutiny (Finances publiques: la nécessité de renforcer le contrôle des dépenses fiscales, ISC des États-Unis), GAO/GGD/AIMD-94-122 Tax Expenditures, juin 1994 (135 pages).

Dans ce rapport, le GAO développe trois options visant à augmenter l'attention prêtée aux dépenses fiscales et contribuant à réduire la perte de recettes. L'amélioration de la surveillance pourrait être possible sans modifier ou en modifiant légèrement les procédures du Congrès et de la juridiction ; dans ce cas, les mesures à adopter seraient : le renforcement et l'extension des méthodes actuelles de surveillance, l'augmentation ou la réduction des limites pour bénéficier des subventions, l'amélioration du traitement des informations ou l'élaboration d'un programme prévoyant le contrôle régulier de certaines subventions fiscales. La deuxième option consiste à renforcer l'intégration des dépenses fiscales dans le processus budgétaire au sein du Congrès. Le Congrès pourrait par exemple décider de réduire les dépenses fiscales et, s'il en est ainsi, de fixer dans les documents budgétaires annuels des objectifs de réduction de dépenses fiscales à atteindre. La réduction pourrait être imposée par les processus de concertation existants. La troisième option serait d'intégrer le contrôle des dépenses fiscales dans celui des programmes de dépenses similaires du point de vue fonctionnel. Ainsi, l'activité générale de financement exercée par le gouvernement pourrait s'avérer plus efficace. Ces contrôles intégrés peuvent être mis en place séparément par le pouvoir exécutif et législatif, ou par tous les deux.

<http://www.unclefed.com/GAORports/ggd94-122.pdf>

CONTRÔLER, ÉVALUER ET/OU COMPARER LES SUBVENTIONS FISCALES CHOISIES

Datta Lois-Ellin & Grasso Patrick G.: Evaluating Tax Expenditures: Tools and Techniques for Assessing Outcomes: New Direction for Evaluation (Évaluation des dépenses fiscales : Instruments et techniques pour évaluer les résultats de programmes – nouvelle approche d'évaluation), n° 79, Jossey-Mass, septembre 1998 (150 pages).

Pour mettre en oeuvre la justice sociale et la bonne gestion des affaires publiques il est utile d'examiner si la législation en vigueur permet d'atteindre les objectifs fixés avec les dépenses fiscales existantes et si la performance de ces dépenses est similaire ou plus grande que celle atteinte par des programmes politiques alternatives contenant des mesures de dépenses directes. Dans les six cas analysés, les auteurs présentent plusieurs dépenses fiscales. En appliquant des techniques d'évaluation, d'investigation et d'analyse, ils montrent comment les données disponibles au public et les instruments d'évaluation connus peuvent être employés pour examiner avec succès l'efficacité, les résultats et les effets des dépenses fiscales.

Eade Deborah: Bad Breaks all Around: the Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures (Les subventions fiscales débordent : Rapport sur les dépenses fiscales présenté par le groupe de travail Century Foundation), Century Foundation Press, New York, 2002 (200 pages).

Ce volume contient le rapport établi par le groupe de travail *Century Foundation* et trois documents de cadrage qui ont servi de base pour les délibérations du groupe. Ces documents offrent un aperçu analytique et factuel des dépenses fiscales. Eric Toder explique qu'aux Etats-Unis l'importance des allègements fiscaux en tant qu'instrument politique est en train d'augmenter. En outre, il décrit les problèmes qui en résultent et les conditions à remplir afin que le Code fiscal représente un outil utile pour la prestation de services publics. Bernard Wasow indique que, non seulement du point de vue pratique mais également théorique, il est très difficile de démontrer que les allègements fiscaux exercent sur le comportement des bénéficiaires les effets désirés par leurs défenseurs. Le troisième document présente un examen profond des allègements fiscaux par Michael Ettlinger. Il fournit des informations détaillées sur les innombrables allègements fiscaux concédés aux entreprises et foyers américains ainsi qu'une évaluation prudente de leurs bénéficiaires.

Howard Christopher: The Hidden Welfare State. Tax Expenditures and Social Policy in the United States (L'État-providence caché : Dépenses fiscales et politique sociale aux États-Unis), Princeton University Press, Princeton, 1997 (272 pages).

Ce livre met l'accent sur quatre dépenses fiscales américaines liées à des objectifs sociaux : les déductions des intérêts hypothécaires, les régimes complémentaires de retraite, le crédit d'impôt ciblé sur les foyers de salariés modestes et le crédit d'impôt destiné à l'embauchage et à la réintégration de travailleurs défavorisés. L'étude met surtout en évidence le

développement à long terme des programmes sociaux qui sont régis par le Code fiscal des États-Unis. L'auteur applique une approche historique. L'histoire est utile pour analyser les dépenses fiscales. Selon l'auteur, les déclarations qui se rapportent à une période au-delà d'une année ou à un temps déterminé ne sont qu'un échantillonnage. Les dépenses fiscales se présentent comme des mesures qui peuvent être facilement décrétées. Leur nombre continue à augmenter en temps de déficits budgétaires croissants et de critiques de plus en plus nombreuses à l'égard des programmes sociaux traditionnels. Selon l'auteur, il est difficile d'influer politiquement sur le montant et la distribution des subventions fiscales.

Algemene Rekenkamer: Taxes as a policy instrument (L'ISC des Pays-Bas : les impôts en tant qu'instruments politiques) ; résumé publié le 18 mars 1999, 5 pages.

L'ISC néerlandaise a effectué une étude portant sur les mesures fiscales positives et négatives établies ou modifiées entre 1997 et 1998. Elle a choisi 28 mesures fiscales positives et a examiné leur élaboration, et les résultats obtenus. Dans le memorandum budgétaire de 1999, le montant total des pertes fiscales générées par ces 28 incitations fiscales a été estimé à 6,6 milliards de NLG. Dans le cas des 6 groupes de mesures fiscales négatives, l'ISC a observé si les ministères étaient au courant de la réussite des mesures fiscales.

http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/q179_summary.pdf

Polackova Bixi Hana, Valenduc Christian M.A. & Li Swift Zhicheng: Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies, The International Bank for Reconstruction and Development (Dépenses fiscales – augmenter leur transparence, apprendre des leçons tirées dans le pays développés et en transition ; Banque internationale pour la reconstruction et le développement), Washington, 2004 (233 pages).

Ce livre aborde les concepts et les méthodes liés aux dépenses fiscales, fournit un cadre pour leur évaluation, offre des études de cas illustrant comment les gouvernements des économies développées et en transition gèrent les dépenses fiscales et décrit les cadres politiques généralement applicables. Le livre contient également des chapitres individuels avec des études sur la gestion des dépenses fiscales en Australie, au Belgique, au Canada, en Chine, aux Pays-Bas, en Pologne, et aux États-Unis. Les auteurs expliquent dans chaque chapitre la façon dont les nations définissent les dépenses fiscales et le système fiscal de référence. Dans certains chapitres, ils examinent des sujets spécifiques, comme par exemple les méthodes de calculer et d'évaluer les dépenses fiscales dans le cadre d'une analyse politique ; ils expliquent comment cette analyse contribue au débat politique et la manière dont les coûts engendrés par les dépenses fiscales sont prévus dans le budget. L'expérience de deux économies en transition, la Pologne et la Chine, illustre les impacts d'une politique de dépenses fiscales mise en œuvre sans un cadre institutionnel et analytique adéquat.