

LE CONTROLE DES RECETTES PUBLIQUES

Sous-thème II

Le rôle de l'ISC à travers les différentes phases budgétaires

Document de discussion

élaboré par

le groupe de travail sous-thème II

National Audit Office, Royaume-Uni (présidence)

Rigsrevisionen, Danemark

Tribunal de Cuentas, Espagne

Schetnaya Palata, Fédération de Russie

Cour des comptes européenne

(mars 2005)

1. Les auteurs de ce document remercient vivement ceux qui leur ont fourni des informations, idées et propositions ainsi que l'encouragement invaluable.

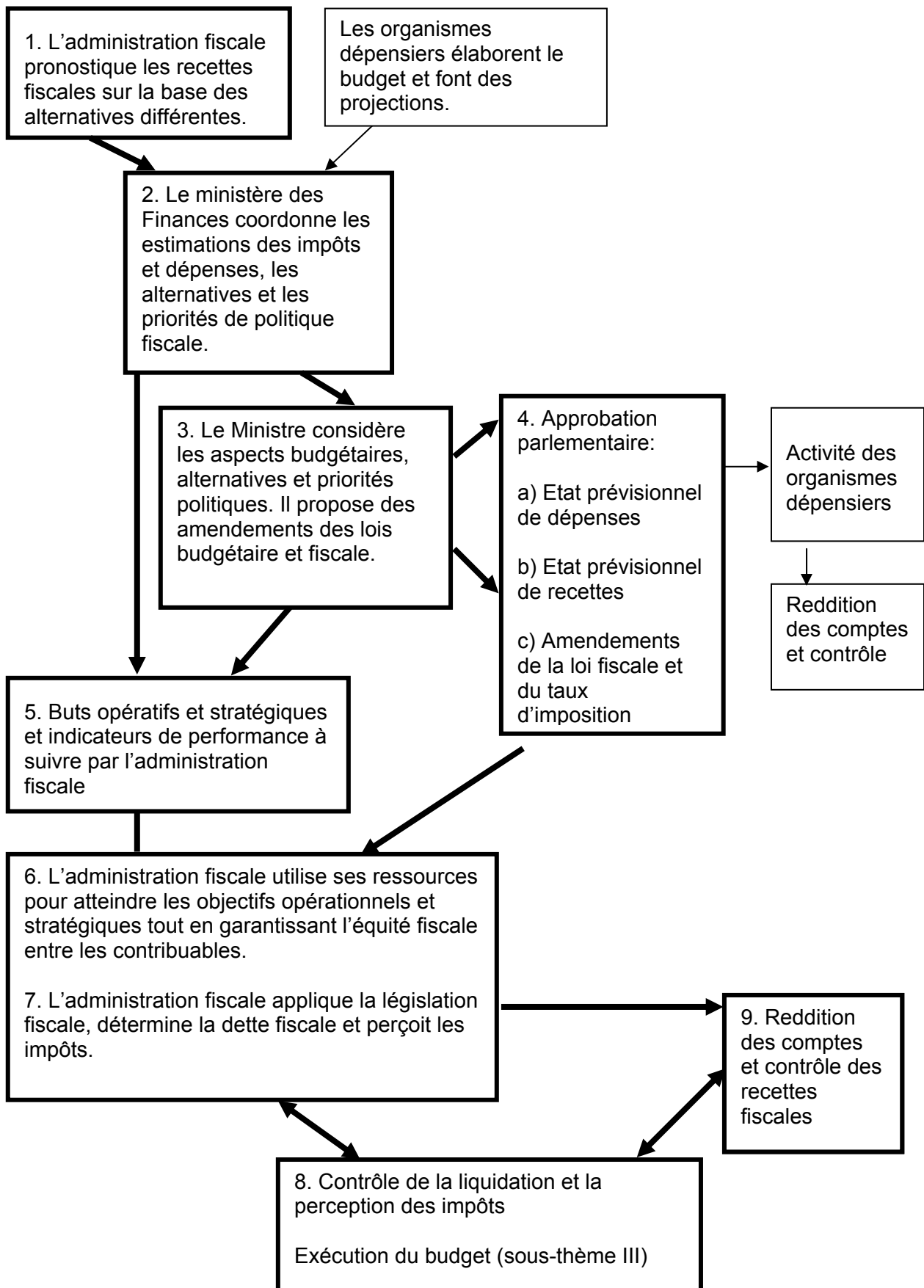
Introduction, bases du contrôle et des autres activités exercées par les ISC

2. Les informations fournies par les ISC révèlent que leur participation au cycle budgétaire des recettes varie considérablement d'un pays à l'autre, ces différences reflétant la grande diversité des dispositions réglementaires relatives à l'élaboration, la validation et l'approbation des budgets de recettes. En outre, les modalités de l'approbation et contrôle des budgets de recettes se distinguent des modalités en place pour les budgets de dépenses. Un organisme dépensier peut être doté d'un contrôle total sur le montant des dépenses, tandis qu'un organisme percevant des impôts dépend de nombreux facteurs externes comme par exemple l'évolution économique ou les limitations de la législation fiscale. C'est pourquoi, dans un grand nombre de pays, les budgets de recettes ne font pas l'objet d'une approbation parlementaire aussi complexe que les budgets de dépenses.
3. Vu la vaste gamme de statuts constitutionnels en vigueur dans les Etats membres de l'EUROSAI, il serait vain de tenter de définir la meilleure solution pour ce qui concerne le rôle de l'ISC à assumer en matière des recettes budgétaires.
4. Les réponses fournies au questionnaire de l'EUROSAI révèlent que les ISC qui participent à l'élaboration et l'approbation du budget, adressent leurs rapports aux ministères ou au parlement. Quelques rapports sont publiés, d'autres ne le sont pas. En règle générale, les parlements ne délibèrent pas sur les rapports des ISC relatifs à l'élaboration du budget. Mais ils peuvent avoir recours à l'expertise indépendante de l'ISC lors des délibérations sur les recettes budgétaires. Il ressort des réponses obtenues, que quelques pays disposent des commissions spéciales en charge d'étudier les budgets de recettes. Dans presque tous les pays, les gouvernements publient un grand nombre d'informations détaillées y

afférentes servant de base pour l'analyse faite par les ISC et d'autres organismes intéressés.

5. Les étapes du cycle budgétaire classique telles que l'élaboration, l'approbation, l'exécution et le quitus ne sont pas facilement applicables aux recettes budgétaires. Le graphique visant à illustrer le cycle des recettes budgétaires offre une aide pour structurer la discussion relative aux attributions de l'ISC dans ce domaine:

Étapes budgétaires en matière des recettes



L'implication des ISC à l'élaboration et l'approbation budgétaire

6. L'implication des ISC dans le processus de l'élaboration budgétaire varie considérablement. Plusieurs ISC n'y participent guère et soulignent que c'est leur participation à l'étape de l'exécution budgétaire qui garantit un contrôle efficace par le biais des contrôles *a posteriori* des données sous-jacentes au budget et des comparaisons entre les recettes prévues et les recettes produites. Ce sujet sera traité dans le cadre du sous-thème III du Congrès de l'EUROSAI.
7. Quelques ISC regardent l'élaboration budgétaire en premier lieu comme un processus politique auquel l'ISC ne devrait pas participer activement afin de garder son indépendance en matière de contrôle et d'émission des rapports à la fin du cycle budgétaire. D'autres ISC pensent que les incertitudes résidant dans les estimations et projections des recettes budgétaires ne permettent pas de contrôle reposant sur les normes générales de contrôle.
8. Certaines ISC ont été demandées de jouer un rôle consultatif ou d'exercer un contrôle de la qualité à l'égard des estimations et projections développées par l'administration fiscale. Les résultats d'un tel contrôle visaient à assurer le ministère des Finances et le ministre de tutelle que les estimations reposaient sur des bases solides et que les prévisions étaient réalistes. Dans ce cas, les conclusions des ISC sont formulées prudemment pour se protéger contre une assurance injustifiée ou pour ne pas compromettre les futures missions de contrôle.
9. L'élaboration budgétaire touche des enjeux politiques, économiques, fiscaux et administratifs. Les enjeux prioritaires comme par exemple la réaction de l'économie aux modifications du régime fiscal, se trouvent hors des domaines traditionnels du contrôle externe public. Ces enjeux peuvent, cependant, être au centre des débats et discussions parlementaires. Dans quelques pays, le parlement et d'autres organismes intéressés apprécient énormément l'expertise au sujet des hypothèses sous-jacentes émise par un organe renommé et indépendant tel que l'ISC. Il est possible qu'une ISC envisage assumer cette tâche, tandis qu'une autre ISC préfère éviter ce rôle pour garder son

indépendance. Dans quelques pays, le cadre légal applicable ne permet pas remplir ce rôle.

10. L'ISC joue un rôle particulièrement privilégié, indépendant et important en ce qui concerne la validation des données relatives aux recettes, hypothèses sous-jacentes et estimations. Il est possible que l'ISC soit le seul organe ayant l'accès indépendant à la totalité des données pertinentes.
11. Les efforts des gouvernements d'assurer une stabilité fiscale – dans le cadre des accords européens ou dans le cadre d'une discipline budgétaire - ont freiné la tendance, constatée par le passé, à développer des estimations et projections extrêmement optimistes et erronées en matière des recettes. Un contrôle approfondi *a posteriori* du produit des recettes peut également servir d'outil d'identification et de dissuasion en matière des projections irréalistes. Il est vrai, cependant, qu'en règle générale, les contrôles de l'exécution budgétaire effectués par les ISC ne comprennent pas de comparaison entre les recettes prévues et les recettes produites.
12. Cependant, les débats parlementaires au sujet des hypothèses et modèles fiscaux peuvent être enrichis par les contrôles de qualité indépendants effectués par les ISC. Il est même possible que le gouvernement souhaite que la qualité de ses projections soit confirmée. L'ISC pourrait développer un rôle approprié, consciente du risque éventuel de compromettre son indépendance si le gouvernement insiste catégoriquement à faire confirmer les projections prédéterminées.
13. Généralement, les normes de contrôle élaborées à l'échelon international et national ne mentionnent pas expressément le contrôle des budgets ou les estimations des recettes. Les ISC pourraient vérifier les modalités de gestion régissant l'estimation des recettes budgétaires pour s'assurer de l'efficacité et la bonne qualité du contrôle des procédures en place. Si des services de contrôle interne existent qui vérifient en détail les recettes prévues et celles réalisées, l'ISC peut s'appuyer sur les résultats découlant du contrôle interne. Vu le fait que seulement un petit nombre d'ISC exerce une telle activité, il n'est pas surprenant que chaque ISC dispose de ses propres normes et méthodes de contrôle pour

cette fonction. Par conséquent, il n'existe pas de conclusions ou rapports homogènes sur le bien-fondé des projections ou hypothèses en matière des recettes.

14. Peuvent figurer dans le budget principal ou dans d'autres documents fiscaux des projections et hypothèses basées sur le *status quo* du régime fiscal applicable et de la performance de l'administration fiscale. Cependant, le système fiscal peut être soumis à des modifications, ce qui est illustré par l'initiative contre l'évasion fiscale lancée au Royaume-Uni en 2004. Le ministre des Finances britannique a quantifié dans les documents budgétaires les recettes supplémentaires découlant de cette initiative. L'ISC britannique a contrôlé le bien-fondé de cette estimation et a présenté un rapport indépendant au moment de la publication du budget. Pendant les trois années de sa mise en œuvre, L'ISC britannique assurera le suivi de cette initiative.
15. En tout état de cause, la validation du bien-fondé des estimations et hypothèses sur les recettes fiscales futures constitue une tâche difficile, même pour les agents de contrôle ou d'autres experts. Fréquemment, les hypothèses incorporées dans les budgets de recettes sont régies par des facteurs purement politiques. Pour cette raison, quelques agents de contrôle considèrent leur participation à la validation de ces hypothèses comme trop risquée. Afin de garder leur indépendance et renommée, d'autres ISC ne sont disposées qu'à accepter les risques lorsqu'elles peuvent définir elles-mêmes les règles régissant leurs missions et leurs rapports. Ce qui importe c'est avant tout un régime rigoureux de compétence régissant la préparation et la présentation des rapports et que la faculté des ISC de reconnaître les limites de la fiabilité des conclusions développées.
16. La structure des budgets de recettes soumis au parlement peut varier dans les pays européens. Le budget annuel traditionnel peut être complété par des budgets spéciaux entraînant des modifications fiscales dans le cours de l'exercice. De plus, une hausse ou baisse des cotisations sociales peut être promulguée séparément. Le document de discussion relatif au sous-thème I constate que les cotisations sociales augmentent dans un grand nombre de pays. Le budget principal peut être précédé par des budgets préliminaires.

Normalement, le budget de recettes déborde le cadre temporel d'un seul exercice couvrant une période de trois à cinq ans. Toutes ces projections et budgets partiels peuvent reposer sur les prévisions qui sont susceptibles à être vérifiées par l'ISC dans la même manière que le budget principal.

17. L'approbation parlementaire des budgets comprend au moins trois éléments, qui influent notamment sur l'administration fiscale et par conséquent sur les activités de contrôle des ISC. Comme tous les autres organismes financés par l'Etat, l'administration fiscale est dotée d'un budget particulier pour les frais de gestion. A cela peuvent s'ajouter de diverses recettes à titre d'amendes produites par l'administration fiscale. Mais l'administration fiscale n'est pas autorisée à retenir les recettes fiscales recouvrées pour couvrir ses propres frais de gestion sans approbation parlementaire préalable sur le volume de ce frais. En outre, le parlement adopte les lois fiscales et les taux d'imposition, même si ceux-ci ne font pas officiellement part du budget de recettes. Généralement, la détermination des objectifs à atteindre en matière des recettes fiscales n'incombe pas au parlement. Le paragraphe suivant traite ce sujet en détail. Ces trois instances de l'approbation dirigent le travail de l'administration fiscale et peuvent servir d'étalons pour les agents de contrôle. Il est évident que l'étendue des débats parlementaires et l'approbation formelle de ces éléments budgétaires peuvent varier. Par conséquent, les possibilités des ISC de fournir des renseignements pertinents aux débats parlementaires varient également.

18. Les contrôles couvrant la liquidation et perception des impôts révèlent souvent des lacunes et niches en matière d'identification et de recouvrement fiscaux. Dans la plupart des cas, l'administration fiscale est obligée de sélectionner ses ressources afin d'optimiser la gestion des recettes fiscales. Cette optimisation peut consister à atteindre le produit d'impôts maximum mais elle doit également garantir l'équité fiscale entre les contribuables. Selon l'expérience des Etats membres de l'EUROSAI, décrite dans les documents du sous-thème I, ce n'est pas le parlement qui décide sur la stratégie des inspections fiscales et l'assurance du respect des textes fiscaux incombant à l'administration fiscale. Si un parlement pouvait en décider, un plus grand nombre d'ISC serait en mesure de se prononcer sur le fond des décisions sous-jacentes. Il est possible que cette question devienne plus pressante lorsque les contraintes budgétaires augmentent

et les priorités précises en matière de la perception de l'impôt seront indispensables.

19. Les autres ministres et le ministre des Finances peuvent déterminer conjointement des objectifs et des indicateurs de performance plus ou moins détaillés pour l'administration fiscale. Ceux-ci peuvent fournir des étalons utiles pour le contrôle *a posteriori* de l'exécution du budget par les ISC. L'ISC peut arriver à la conclusion que les objectifs étaient peu ou trop exigeants. La définition des objectifs peut être regardée comme une affaire exclusivement politique qui serait exceptée du contrôle. En règle générale, l'administration fiscale établit un rapport mettant en relief les écarts entre les objectifs attendus et résultats obtenus. Ce rapport peut faire l'objet de contrôle. Ce sujet se prête à être abordé dans le cadre de sous-thème III.

D'autres influences sur les activités des ISC en matière du budget de recettes

20. Dans quelques pays, il existe des organismes indépendants chargés d'analyse budgétaire qui sont saisis d'avis à travers le cycle budgétaire. Compte tenu de la disponibilité des données fiscales, économiques et budgétaires permettant aux organes intéressés, scientifiques et parlementaires d'analyser directement les chiffres et hypothèses budgétaires, ceux-ci peuvent croire qu'il ne soit plus nécessaire de s'appuyer sur les organes indépendants de contrôle. Il est vrai, cependant, que la disponibilité des données relatives aux recettes publiques varie d'un pays à l'autre. L'ISC peut assumer l'obligation de contribuer à améliorer la transparence relative aux données fournies par le gouvernement, aidant ainsi les organes intéressés et parlementaires.

21. Les changements des recettes budgétaires ne se manifestent pas aussi vite que les changements des dépenses budgétaires. L'accroissement ou la diminution du taux d'imposition peut directement et immédiatement influencer sur les recettes, tandis qu'une initiative spéciale pour lutter contre l'évasion fiscale n'entraîne des recettes supplémentaires qu'après un délai de plusieurs mois ou années. Les sociétés de capitaux sont intéressées par une stabilité et prévisibilité de la dette

fiscale et des changements rapides sont souvent considérés comme désavantageux pour le développement économique générale et la stabilité fiscale. Pour ce qui concerne les régimes fiscaux privilégiés visant à encourager un certain comportement économique ou social, l'impact et l'influence de ce moyen de régulation sur les recettes fiscales ne se manifeste qu'à long terme. Ce fait et d'autres facteurs confirment que les étapes majeures du budget de recettes débordent le cadre annuel des dépenses budgétaires, ce qui influe également sur le rôle et les activités d'une ISC.

22. Les modifications du régime fiscal se répercutent sur le produit de l'impôt, mais elles servent également de moyen régulateur ayant pour finalité l'encouragement ou le découragement d'un certain comportement économique. A titre d'exemple, il existe un régime fiscal privilégié au Royaume-Uni pour les entreprises procédant à des réhabilitations de sites (sous réserve de certaines conditions). Les activités de contrôle y relatives peuvent être traitées dans le cadre du sous-thème III au Congrès de l'EUROSAI. Selon le document de discussion du sous-thème I, les ministres responsables ne présentent pas de rapports sur l'efficacité et l'impact des régimes fiscaux privilégiés.

Conclusions et points de discussion

23. Ce sous-thème n'offre pas de simples conclusions universellement applicables, mais plutôt une vaste gamme de rôles et approches des ISC dans les pays différents. Les constatations clés et points de discussion potentiels sont les suivants:

24. Dans un grand nombre de pays, les budgets de recettes ne font pas l'objet d'une approbation parlementaire aussi complexe que les budgets de dépenses. Normalement, le budget de recettes déborde le cadre annuel des dépenses budgétaires.

25. L'implication des ISC à l'élaboration budgétaire varie considérablement. Plusieurs ISC n'y participent guère et soulignent que c'est leur participation à l'étape de l'exécution budgétaire qui garantisse un contrôle efficace du budget.

26. Cependant, le débat parlementaire relatif aux hypothèses et modèles fiscaux peut être enrichi par une discussion sur les contrôles de qualité indépendants effectués par les ISC au sujet des hypothèses, des modèles fiscaux et de la transparence des données gouvernementales.
27. Généralement, les normes de contrôle élaborées à l'échelon international et national ne mentionnent pas expressément le contrôle des budgets ou estimations des recettes. Il n'existe pas de conclusions ou rapports homogènes sur le bien-fondé des projections ou hypothèses en matière des recettes.
28. En tout état de cause, la validation du bien-fondé des estimations et hypothèses sur les recettes fiscales futures constitue une tâche difficile même pour les agents de contrôle ou d'autres experts. Fréquemment, les hypothèses incorporées dans les budgets de recettes sont régies par des facteurs purement politiques. Pour cette raison, quelques agents de contrôle considèrent leur participation à la validation de ces hypothèses comme trop risquée.
29. L'approbation parlementaire a un effet déterminant sur les activités de l'administration fiscale et par conséquent sur les activités de contrôle exercées par les ISC, par le biais (a) des budgets particuliers en matière des frais administratifs, (b) de la législation budgétaire, y compris l'établissement des taux d'imposition et (c) du volume envisagé des recettes fiscales (bien que celui-ci ne soit pas décidé par le parlement).
30. L'administration fiscale est obligée de sélectionner ses ressources afin d'optimiser la gestion des recettes fiscales. Cette optimisation peut consister à atteindre le produit d'impôts maximum mais elle doit également garantir l'équité fiscale entre les contribuables.
31. Ce n'est pas le parlement qui décide sur la stratégie des inspections fiscales et l'assurance du respect des textes fiscaux incombant à l'administration fiscale.

32. **Domaine thématique 3:** Serait-il opportun pour les ISC, de participer à la projection des recettes fiscales? Serait-il utile pour les ISC de participer activement à la projection des recettes fiscales ou serait-il préférable qu'elles se bornent à contrôler et évaluer *a posteriori* la méthode et les résultats de projection en matière des recettes?
33. **Domaine thématique 4:** Quel serait le mérite de la participation des ISC à l'établissement des budgets de recettes par le gouvernement et le parlement? Serait-il bénéfique d'élargir le rôle consultatif des ISC envers le gouvernement et parlement à travers les différentes étapes du cycle budgétaire en matière des recettes?
34. **Domaine thématique 5:** Les ISC, devraient-elles limiter le contrôle des recettes fiscales à la vérification si l'administration fiscale perçoit les recettes fiscales en temps utile, intégralement et en conformité avec les dispositions légales en vigueur, ou devraient-elles également vérifier la qualité et l'application des dispositions légales en matière des recettes ainsi qu'assumer un rôle consultatif envers le parlement et gouvernement lors du processus législatif? Devraient-elles aussi prêter conseil au parlement en ce qui concerne la dimension, la priorité et les objectifs des missions incombant à l'administration fiscale? Serait-il opportun pour les ISC de développer des indicateurs adéquats de performance pour que le parlement puisse évaluer l'application des dispositions en vigueur par l'administration fiscale?