
M.E.S., Numéro 131, Vol.1, novembre – décembre 2023

<https://www.mesrids.org>

Dépôt légal : MR 3.02103.57117

N°ISSN (en ligne) : 2790-3109

N°ISSN (impr.) : 2790-3095

Mise en ligne le 08 novembre 2023



Revue Internationale des Dynamiques Sociales
Mouvements et Enjeux Sociaux
Kinshasa, novembre - décembre 2023

NOTION SUR L'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES EN RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

par

Jean Pierre MATA NGOMA

Hervé MABOTI BASSANA

(Tous) Apprenants en D.E.A.

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
Université de Kinshasa

Résumé

Comme d'aucuns le savent, les dépenses fiscales passent pour les mesures incitatives qui impactent le budget de l'Etat, dans la mesure où il renonce volontairement à une partie de ses recettes fiscales pour soutenir le secteur productif, social et économique. Ces mesures de faveur sont à l'origine de d'importantes charges pour l'Etat.

Or, dans la plupart des pays, aucun chiffrage n'est disponible pour une connaissance fine de leur coût mais aussi des gains qui peuvent être attendus. Ainsi, il est important pour l'Etat de disposer des informations utiles en matière des exonérations qu'il accorde aux opérateurs économiques dans le but d'évaluer leur impact sur les finances publiques.

Mots-clés : notion, évaluation, dépenses fiscales, RD Congo

Abstract

As some people know, tax expenditures are seen as incentive measures that impact the State budget, to the extent that it voluntarily gives up part of its tax revenue to support the productive, social and economic sector. These favorable measures are at the origin of significant costs for the State.

However, in most countries, no figures are available for detailed knowledge of their cost but also of the gains that can be expected. Thus, it is important for the State to have useful information regarding the exemptions it grants to economic operators in order to assess their impact on public finances.

Keywords : concept, evaluation, tax expenditures, DR Congo

INTRODUCTION

Les dépenses fiscales s'analysent comme des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme. Les dépenses fiscales font partie des outils de politique fiscale des gouvernements. Elles sont utilisées au lieu et place des dépenses directes pour dynamiser, encourager ou soutenir des secteurs d'activité et/ou une catégorie de contribuables.

Ces dépenses peuvent prendre différentes formes telles que l'exonération fiscale, la déduction d'impôt, les abattements sur le revenu imposable et le taux d'imposition favorable ou taux réduits d'imposition¹. Aussi, il est donc important, non seulement de les évaluer, mais également de les publier publiquement afin de mesurer leur impact sur le budget de l'Etat ainsi qu'engager un débat démocratique et transparent sur l'ensemble de choix de finances publiques, y compris les décisions d'exonérations².

L'évaluation des dépenses fiscales nécessite une méthodologie précise que les services concernés (administrations fiscales) doivent maîtriser. Cependant, pour mieux la circonscrire, nous nous sommes résolu de l'aborder en trois points à savoir. Il s'agit en premier lieu, de définir et présenter quelques enjeux relatifs à l'évaluation des dépenses fiscales (i), ensuite, clarifier son système de référence (ii) pour enfin, clôturer par relever le processus lié à son évaluation (iii).

I. DEFINITION ET ENJEUX DE L'EVALUATION DES DEPENSES FISCALES

1.1. Qu'entendons-nous par dépense fiscale ?

Les dépenses fiscales représentent généralement des dispositifs que les gouvernements utilisent comme substitution aux dépenses directes. Ce sont des formes de dépenses de droit permettant au contribuable qualifié de prétendre au bénéfice de l'argent public. Elles ont donc un effet équivalent à celui des dépenses budgétaires. En d'autres termes, ce sont des allègements fiscaux portant sur certains flux économiques, constitutifs donc d'un manque à gagner pour le budget de l'Etat dans la mesure où leur suppression entraînerait normalement des recettes.

Les définitions relatives à la dépense fiscale diffèrent d'un pays à l'autre, mais de manière générale, nous pouvons indexer quelques points communs qui entrent dans les éléments constitutifs de sa définition, il s'agit réellement de ³ :

- la perte de recettes ;
- la dérogation par rapport à certains principes de base de l'impôt, qui constitue un *système de référence* ;
- la volonté de modifier, dans certains cas, le comportement des agents économiques notamment les particuliers et les entreprises ;
- la similarité entre dépense fiscale et dépense directe.

¹ COLLET, M., *Droit fiscal*, Paris, 4^e édition mis à jour, PUF, 2013, p.181.

² BELTRAME, P., *La fiscalité en France*, Paris, 18^e édition Hachette, 2012, p.153.

³ CHOUVEL, F., *L'essentiel des Finances Publiques*, Paris, 6^e édition Gualino, 2005, p.16.

1.2. Enjeux de l'évaluation des dépenses fiscales

1.2.1. Sur la transparence budgétaire

Les finances publiques étant l'instrument le plus important dont disposent les gouvernements pour la réalisation de leurs objectifs de politique publique, la bonne gouvernance des finances publiques est alors indispensable pour le succès de ces actions publiques. Plus que jamais, la bonne gouvernance des finances publiques est sous les regards de tous les acteurs de la vie publique, qu'ils soient nationaux ou internationaux.

La transparence des finances publiques permet en effet qu'un débat reposant sur des informations plus solides s'instaure entre les décideurs et dans le public sur l'élaboration et les résultats de la politique budgétaire. Cette transparence est mise en œuvre à travers la publication, par les gouvernements, de rapports d'informations périodiques parmi lesquels doit figurer celui relatif à l'évaluation des dépenses fiscales⁴.

1.2.2. En termes d'analyses de la politique fiscale

Le rôle de la politique fiscale a évolué au fil des années. Dès le moment où la politique n'a plus pour seul objectif de permettre la collecte des recettes nécessaires pour assurer la couverture des dépenses publiques, mais qu'elle devient elle-même un instrument de politique économique et sociale, la mise en place de dépenses fiscales n'est que le reflet de cette instrumentalisation de l'impôt. Toutefois, bien que certains arguments militent pour l'utilisation des dépenses fiscales, d'autres arguments sont soulevés pour en limiter l'utilisation.

Ces principes ne peuvent s'appliquer de manière pure. Un seuil de tolérance doit être déterminé pour leur application. C'est là l'enjeu fondamental pour la politique fiscale qui ne doit pas ignorer l'utilisation de l'impôt à des fins incitatives. Les choix qui ont présidé à la création des dépenses fiscales sont des choix politiques.

L'évaluation des dépenses fiscales est utile à une analyse de la politique fiscale parce qu'elle permet, d'une part, de quantifier le coût des mesures fiscales dérogatoires par nature d'impôt et par objectif poursuivi, de comparer le coût de ces mesures avec le rendement des impôts en cause et de déterminer les catégories de contribuables et de secteurs d'activités qui sont bénéficiaires de ces mesures dérogatoires. D'autre part, l'évaluation des dépenses fiscales permet d'apprécier l'impact économique et social des mesures fiscales dérogatoires et, partant, de faire des propositions de réforme de ces mesures dérogatoires aux autorités compétentes⁵. C'est le premier pas, indispensable, d'une analyse coût-bénéfice des dépenses fiscales. En définitive,

⁴ GAUDEMET, P.M. et MOLINIER, J., *Finances Publiques*, Paris, édition Mont chrétien, 1997, p.27.

⁵ LEMENCIER, B., « Evasion fiscale est-elle due au moral ? » in *Revue éthique*, Paris, octobre 2001.

l'évaluation des dépenses fiscales est un élément d'une évaluation de la politique fiscale et, qui dit évaluation, dit analyse au regard des objectifs poursuivis et des résultats atteints.

II. LA DEFINITION DU SYSTEME DE REFERENCE

L'identification des dépenses fiscales est un exercice de classification qui revient à établir une distinction, dans les dispositions fiscales en vigueur, entre celles qui relèvent d'un système fiscal de référence et une série de dispositions qui dérogent à ce système. L'exercice qui consiste à déterminer quelles dispositions constituent la règle générale à laquelle les autres représentent des dérogations constitue la principale controverse en matière de dépenses fiscales puisqu'elle amène à déterminer où s'arrête le système fiscal normal d'imposition et où commence la notion de dépense fiscale.

Chaque part décide du degré de généralité ou de détail de son système de référence. Généralement, on distingue l'approche économique et l'approche de droit commun (ou approche juridique). Mais à ce niveau, il y a lieu de souligner que la plupart des pays africains ayant procédé à l'évaluation de leurs dépenses fiscales ont adopté l'approche de droit commun, alors que beaucoup de pays de l'OCDE ont opté pour les deux approches.⁶

2.1. L'approche économique

L'approche économique consiste à définir le système de référence sur la base de principes économiques et d'appliquer ensuite cette définition à travers le Code général des Impôts. Il s'agit donc de définir, d'un point de vue économique, ce que doit être un impôt sur le revenu des particuliers, un impôt sur les bénéfices des sociétés, un système de TVA, etc.

2.2. L'approche de droit commun

Cette approche appelée aussi approche juridique, utilise plutôt le critère plus neutre de « système fiscal de référence ». En ce sens, les dépenses fiscales sont des dérogations à ce système fiscal de référence. Il s'agit, en fait de découvrir quels sont les principes généraux dans le code des impôts. Cette approche a l'avantage de partir du concret et permet d'adopter en conséquence un point de vue pragmatique.

Dans cette approche, on procède à la séparation des dispositions législatives en deux catégories :

- celles qui définissent les principes généraux d'un impôt : le champ d'application, la base imposable, les charges déductibles, les taux ou tarifs d'imposition ;

⁶ LEMIEUX, P., « Economie de la résistance fiscale selon la manière dont on modélise l'Etat, l'évasion fiscale des conséquences bien différentes » in *Figaro-Economique*, 30 janvier 1997.

- celles qui organisent des exceptions à ces règles générales, qu'il s'agisse d'exonérations, d'exemptions de revenus, de déductions particulières, de réductions d'impôt, de taux d'imposition particuliers etc.

C'est pour cette raison qu'il est vivement recommandé de consolider la législation fiscale dans un Code Général des Impôts. Ce qui facilitera le recensement des mesures dérogatoires.

Généralement, le système fiscal de référence peut se définir comme « l'ensemble des caractéristiques structurelles d'un régime d'imposition ». La plupart des experts conviendraient que les éléments structurels d'un système ne doivent pas être considérés comme dépenses fiscales.

Pour une meilleure définition du système de référence, il serait opportun d'adopter une approche participative. En effet, l'administration fiscale à l'instar de la DGI, doit s'ouvrir sur d'autres départements de manière à permettre une meilleure identification des dépenses fiscales. Avant de passer à l'évaluation proprement-dite des dépenses fiscales, relevons en quelques lignes les principes qui sous-entendent un système de référence en matière des impôts.

2.3. Principes d'un système de référence pour les différents impôts

La définition d'un cadre de référence est un exercice national. Les éléments qui suivent ne sont pas exhaustifs, ce sont des principes généraux à adapter selon le contexte national, à savoir :

- *Impôt sur le revenu :*

Les éléments structurels du système d'imposition en matière d'impôt sur le revenu comprennent :

- en premier lieu, *le barème d'imposition* : le fait que certains taux soient inférieurs à d'autres, dans le barème progressif, ne constitue évidemment pas une dépense fiscale, il en est de même de la tranche à taux zéro ;
- et en second lieu, *les mesures mises en place dans le but de prendre en compte les besoins essentiels des contribuables* (exemple : les déductions pour enfants à charge, déductions des charges professionnelles).

- *Impôt sur les bénéfices de société :*

Les éléments structurels du système d'imposition en matière d'impôt sur les bénéfices et profits comprennent :

- le taux d'imposition linéaire (taux de droit commun) ;
- la déduction des pertes antérieures ;

- l'amortissement admis par les règles comptables ;
- les dispositions visant à éviter la double imposition.
 - *Taxe sur la valeur ajoutée*

La TVA est un impôt sur la consommation finale sur le territoire du pays, de ce fait, les exportations ne sont pas soumises à la TVA⁷. La détaxation des exportations n'est donc pas une dépense fiscale, elle est un principe de base de la TVA et fait, à ce titre, partie du système général.

III. PROCESSUS D'ÉVALUATION

L'évaluation des dépenses fiscales poursuit plusieurs buts. Il s'agit d'abord d'assurer plus de transparence dans la gestion des finances publiques. Du fait de leur étendu et de la croissance de leur coût, les dépenses fiscales constituent un enjeu budgétaire important. Leur évaluation permet de comparer le coût des mesures dérogatoires à celui des dépenses directes. Mieux encore, leur publication favorise la transparence des finances publiques⁸.

Ensuite, il s'agit également d'évaluer l'impact des mesures dérogatoires sur le budget de l'Etat. Le coût des dépenses fiscales rapporté au total des recettes fiscales permet d'apprécier leur importance dans le budget de l'Etat. Les rapporter au PIB est également une information intéressante, car elle permet, dans chaque pays, de comparer leur importance avec celui d'autres instruments de politique économique.

L'évaluation des dépenses fiscales permet également de contribuer à un débat démocratique et transparent sur l'ensemble des choix de finances publiques, y compris les décisions des exonérations. Généralement, les dépenses fiscales sont annexées au projet de la loi de finances, ce qui donne aux parlementaires une idée chiffrée sur le coût et les bénéficiaires des mesures dérogatoires.⁹ Cela est de nature à instaurer un meilleur débat sur les décisions des coûteuses. De même, la classification des dépenses fiscales par nature d'impôt, par secteur d'activité et par bénéficiaire, permet de répondre aux interrogations des organisations professionnelles et aux acteurs de la société civile.

Le processus de chiffrage des dépenses fiscales nécessite :

- la mise en place des préalables importants
- l'élaboration d'une matrice qui regroupe l'ensemble des mesures dérogatoires recensées ;
- le choix de la méthode de calcul qui peut changer d'une mesure à l'autre en

⁷ Ordonnance-loi n°10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, modifiée et complétée à ce jour.

⁸ GROSCLAUDE, J. et MARCHESSOU, P., *Droit Fiscal Général*, Paris, 9^e édition Dalloz, 2013, p.361.

⁹ Rapport sur les dépenses fiscales, Royaume du Maroc, année 2013.

- fonction des informations disponibles ;
- la présentation des résultats dans le rapport sur les dépenses fiscales.

L'évaluation des dépenses fiscales est une tâche importante, dont les retombées peuvent être significatives en termes de transparence budgétaire et d'explicitation de la politique fiscale.

4.1. Le regroupement des dispositions fiscales

La multiplicité des textes, leur nature et origine (Code des investissements, minier, douanier, impôt ...) rendent difficile le recensement des régimes dérogatoires. Il est essentiel de regrouper l'ensemble des dispositions fiscales dérogatoires dans un document unique : idéalement le Code général des impôts. Il s'agit, au départ, d'un travail de codification purement formel visant une meilleure maîtrise de dispositions dispersées. Elle permet d'avoir accès rapidement à l'ensemble des textes fiscaux dérogatoires. Il rend la mise à jour plus aisée : textes obsolètes, inapplicables ... Il convient également d'identifier, dès le stade de la déclaration, les bases imposables qui bénéficient de certains taux particuliers¹⁰.

4.2. Les travaux pratiques sur la définition du système de référence et sur les méthodes de collecte des données (selon la législation fiscale de la République Démocratique du Congo)

Il y a lieu de souligner que l'approche du droit commun a été adoptée pour faire des travaux pratiques sur la définition du système de référence et sur les méthodes de collecte des données.

<i>Impôt sur les Bénéfices et Profits</i>	
<i>Système de référence</i>	<i>Dépenses fiscales</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Notion économique ou comptable du bénéfice ; - Critère de rattachement territorial ; - Déductions des charges liées à l'exploitation ; - Provisions comptables ou légales ; - Amortissement normal ; - Mesures d'élimination de la double imposition ; - Taux unique. 	<ul style="list-style-type: none"> - Déductions extracomptables ; - Déductions de dépenses non liées à l'exploitation (dons, par exemple) ; - Amortissements accélérés ou dégressifs ; - Provisions inscrites dans la réglementation fiscale ; - Toute exonération de bénéfices (Zones franches ou spéciales, etc...) ; - Taux réduits appliqués à certains secteurs.

¹⁰ Loi n° 18/001 du 09 Mars 2018 portant Code Minier.

TVA	
<ul style="list-style-type: none"> - Déductions des investissements des entreprises assujetties ; - Normes de droit international ; - Seuil d'imposition ; - Taux normal. 	<ul style="list-style-type: none"> - Taux réduits¹¹ ; - Exonération de droit interne¹² ; - Régime de suppression TVA ; - Projet de coopération ; - Zones franches ; - Exclusions des ONG.
Impôt sur le revenu	
<ul style="list-style-type: none"> - Base imposable = ensemble des revenus, nets de charge et de perte ; - Seuil d'imposition ; - Barème progressif. 	<ul style="list-style-type: none"> - Exemptions de revenus - Régime dérogatoires - Déduction ou autres avantages fiscaux octroyés pour des dépenses autres que les charges normales.

De ce qui précède, selon certains experts, la dépense fiscale résulte des dispositions spéciales dérogeant au droit commun. Elle représente un transfert de ressources résultant d'une réduction d'obligations fiscales relativement à un système fiscal de référence. Elle se traduit par des pertes des recettes pour le Trésor public et elle produit des effets comparables à ceux d'une dépense budgétaire directe. Les dépenses fiscales font partie des outils de politique fiscale des gouvernements. Elles sont utilisées en lieu et place des dépenses directes pour dynamiser ou soutenir des secteurs d'activités et/ou une catégorie des contribuables.

L'évaluation et la publication périodiques des dépenses fiscales sont importantes en ce qu'elles permettent de mesurer leur impact sur le budget de l'État, engager un débat transparent sur l'ensemble des choix de finances publiques (subventions ou incitations fiscales). Le périmètre pris en compte par la DGI pour l'évaluation des dépenses fiscales relatives aux impôts qu'elle encadre, est constitué des exonérations, des réductions des taux, de la prise en charge de la fiscalité indirecte par l'État, et de la suspension de la perception d'impôt (essentiellement la TVA).

CONCLUSION

Au terme de cette réflexion, il importe de relever l'importance qu'il y a pour l'administration fiscale congolaise, à rendre systématique l'évaluation des dépenses fiscales pour en constituer un outil efficace pouvant aider les décideurs à mieux orienter sa politique fiscale en matière d'incitations fiscales. Aussi, à travers cette systématisation, il résulterait certaines actions qui pourront améliorer le système d'évaluation des dépenses fiscales, s'il en existe.

¹¹ MARTIN COLLET, *Droit fiscal*, Paris, 4^e édition mise à jour, Presse universitaire de France, 2013, p.379.

¹² Loi n° 004/2002 du 21 février 2002 portant Code des Investissements

Au vu de ce qui vient d'être indexé, quelques propositions méritent d'être recommandées aux différents acteurs. Il s'agit notamment :

- de la nécessité pour toute administration fiscale de mettre en œuvre un système d'évaluation des dépenses fiscales susceptible de lui permettre d'apprécier l'impact économique et social des mesures fiscales dérogatoires et, partant, de formuler des propositions de réforme de ces mesures dérogatoires auprès des autorités compétentes ;
- du recensement général de tous les textes particuliers accordant les avantages fiscaux ;
- de l'importance pour chaque administration d'adapter le système de référence aux particularités de sa législation fiscale ;
- du recensement général et sectoriel de tous les contribuables bénéficiaires des avantages fiscaux.

Sommes-nous convaincu que la mise en place de ces recommandations devra amener l'administration fiscale congolaise à minimiser le coulage des recettes qu'elle enregistre chaque année.

BIBLIOGRAPHIE

- BELTRAME, P., *La fiscalité en France*, Paris, 18^e édition Hachette, 2012.
- CHOUVEL F., *L'essentiel des Finances Publiques*, Paris, 6^e édition Gualino, 2005.
- COLLET, M., *Droit fiscal*, Paris, 4^e édition PUF, 2013.
- GAUDEMET, P.M. et MOLINIER, J., *Finances Publiques*, Paris, édition Mont chrétien, 1997.
- GROSCLAUDE, J. et MARCHESSOU, P., *Droit Fiscal Général*, Paris, 9^e édition Dalloz, 2013.
- LEMENCIER, B., « Evasion fiscale est-elle due au moral ? » in *Revue éthique*, octobre 2001.
- LEMIEUX, P., « Economie de la résistance fiscale selon la manière dont on modélise l'Etat, l'évasion fiscale des conséquences bien différentes », in *Figaro-Economique*, 30 janvier 1997.
- Loi n° 004/2002 du 21 février 2002 portant Code des Investissements
- Loi n° 18/001 du 09 Mars 2018 portant Code Minier.
- MARTIN COLLET, *Droit fiscal*, Paris, 4^e édition mise à jour, Presse universitaire de France, 2013.
- Ordonnance-loi n°10/001 du 20 août 2010 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, modifiée et complétée à ce jour.
- Rapport sur les dépenses fiscales, Royaume du Maroc, Année 2013.