

FIPECO le 30.01.2020
Les commentaires de l'actualité

La présentation du budget de l'Etat

François ECALLE

La loi organique relative aux lois de finances (la LOLF) fêtera son 20^{ème} anniversaire le 1^{er} août 2021 et des travaux ont déjà été engagés pour en faire le bilan et proposer de la modifier. Son volet « performances de la gestion de l'Etat » pourrait en particulier être profondément remanié (cf. [note d'analyse](#) sur ce site).

L'objet du présent billet est limité à la présentation du budget et de la comptabilité budgétaire de l'Etat, qui est souvent peu compréhensible pour des non-spécialistes. L'article d'équilibre des lois de finances et de règlement, qui devrait en être la synthèse, est particulièrement difficile à lire. L'exposé des motifs des lois de finances repose d'ailleurs sur une présentation souvent différente des recettes et dépenses budgétaires qui, s'agissant par exemple des dépenses, fait une large place à des « [normes budgétaires](#) » non prévues par la LOLF.

La présentation actuelle du budget et de la comptabilité budgétaire est d'abord rappelée avant de développer les recommandations suivantes¹.

Les « prélèvements sur recettes », appellation trompeuse, sont en réalité des dépenses au profit de l'Union européenne ou des collectivités locales. Ils ne devraient donc pas être déduits des recettes, comme actuellement, mais ajoutés aux dépenses du budget général.

Les remboursements et dégrèvements relevant de la « mécanique de l'impôt » (remboursements de crédits de TVA...) et de « la gestion des produits de l'Etat » (dégrèvements obtenus par les contribuables à la suite d'une réclamation...) ne devraient jamais apparaître parmi les dépenses budgétaires et être systématiquement déduits des recettes fiscales.

Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux pris en charge par l'Etat sont actuellement déduits des recettes fiscales de l'Etat, ce qui fausse leur signification et l'analyse de leur évolution puisqu'il s'agit d'impôts locaux et non d'impôts d'Etat. Ils devraient être traités comme des dépenses de l'Etat en faveur des collectivités locales.

Les dépenses et recettes des comptes d'affectation spéciale, hors ceux relatifs aux pensions et aux participations financières de l'Etat, devraient être ajoutées aux dépenses et recettes du budget général. Les budgets annexes devraient être transformés en établissements publics.

¹ Celles-ci ne tiennent pas compte des changements qu'il faudrait apporter à l'organisation et aux systèmes d'information de la direction générale des finances publiques pour les mettre en œuvre.

A) La présentation actuelle du budget et de son exécution

1) Le budget

Les lois de finances, et les lois de règlement qui en décrivent l'exécution, distinguent au sein du « budget » :

- le « *budget général* », qui regroupe toutes les recettes et dépenses budgétaires sauf lorsque les recettes sont affectées à des dépenses particulières, les recettes et dépenses concernées étant alors présentées dans des comptes spéciaux ou des budgets annexes ;
- les « *comptes spéciaux* », qui retracent l'affectation de recettes à des dépenses particulières, sauf celles qui figurent à un budget annexe ;
- les « *budgets annexes* », qui retracent les recettes et dépenses de services de l'Etat qui ont principalement une activité de production de biens et services donnant lieu au paiement d'un prix ou d'une redevance.

Le « *résultat budgétaire de l'Etat* » (ou « *solde budgétaire* ») est la somme des soldes du budget général, des budgets annexes et des comptes spéciaux.

Le solde budgétaire en 2018 dans la loi de règlement (Md€)

Résultat budgétaire	Solde du budget général	Solde des budgets annexes	Solde des comptes spéciaux
- 76,0	- 76,9	+ 0,1	+ 0,8

Source : loi de règlement du budget de 2018 ; FIPECO

2) Le budget général

Les recettes du budget général sont constituées de recettes fiscales, de recettes non fiscales et de recettes de fonds de concours.

Les « *recettes fiscales* » sont « *brutes* » lorsque les « *remboursements* » et « *dégrèvements* » d'impôts n'en sont pas déduits. Les principaux remboursements ont un caractère largement automatique, par exemple parce que les acomptes versés ont été supérieurs à l'impôt finalement dû ou parce que la TVA déductible est supérieure au montant de la TVA due. Les dégrèvements résultent en général de décisions prises par l'administration fiscale ayant pour effet de diminuer l'impôt dû, à son initiative ou sur réclamation du contribuable. Il peut s'agir de dégrèvements accordés par l'Etat au titre d'impôts locaux. Les « *recettes fiscales nettes* » sont obtenues après déduction des remboursements et dégrèvements.

Les recettes non fiscales sont constituées des autres recettes du budget général (par exemple, les dividendes ou les redevances reçus par l'Etat), hors recettes de fonds de concours.

Les « *fonds de concours* » permettent d'isoler les ressources versées volontairement à l'Etat par des tiers en vue de contribuer au financement d'actions particulières (la construction d'une route par exemple), ainsi que les dépenses financées par ces ressources. Faute d'un suivi comptable adéquat, ces dépenses sont enregistrées pour un montant égal à celui des recettes.

Les « *prélèvements sur recettes* » sont constitués des versements de l'Etat au profit de l'Union européenne (pour financer le budget communautaire) et de certains versements de l'Etat aux collectivités locales, comme la dotation globale de fonctionnement. Ils sont comptabilisés en déduction des « *recettes* » pour former les « *recettes nettes* » du budget général.

Les « *dépenses brutes* » du budget général incluent les remboursements et dégrèvements d'impôts. Les « *dépenses nettes* » sont obtenues après déduction des remboursements et dégrèvements et ajout des dépenses financées par les recettes des fonds de concours.

La partie relative au budget général de l'article d'équilibre des lois de finances et de règlement se présente de la manière suivante.

Le budget général en 2018 dans la loi de règlement (Md€)

Recettes fiscales brutes (1)	421,1	Dépenses brutes (8)	450,9
Remboursements et dégrèvements (2)	125,7	Remboursements et dégrèvements (9)	125,7
Recettes fiscales nettes (3=1-2)	295,4		
Recettes non fiscales (4)	13,9		
Recettes des fonds de concours (5)	4,5	Dépenses des fonds de concours (10)	4,5
Prélèvements sur recettes (6)	61,0		
Recettes nettes (7=3+4+5-6)	252,8	Dépenses nettes (11=8-9+10)	329,7
		Solde (7-11)	- 76,9

Source : loi de règlement du budget de 2018 ; FIPECO

3) Les comptes spéciaux

Il existe quatre catégories de comptes spéciaux :

- les « *comptes de commerce* », qui retracent des opérations à caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'Etat non dotés de la personnalité morale (par exemple, les activités de production des détenus dans les prisons), parfois pour d'autres services de l'Etat ;
- les « *comptes de concours financiers* », qui retracent les prêts et avances consentis par l'Etat et leur remboursement ;
- les « *comptes d'opérations monétaires* », qui retracent les opérations liées à l'émission des monnaies métalliques et aux relations avec le Fonds Monétaire International ;
- les « *comptes d'affectation spéciale* » (CAS), qui retracent « dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées » selon la LOLF ; par exemple, le CAS des pensions comptabilise les retraites des fonctionnaires de l'Etat en dépenses et les cotisations sociales vieillesse de ces agents et de l'Etat employeur en recettes.

Le solde des recettes et dépenses d'un CAS, cumulées depuis sa création, doit toujours être positif, mais certains d'entre eux peuvent recevoir des versements du budget général dans la limite de 10 % des dépenses prévues pour l'année.

4) Les budgets annexes

Les budgets annexes présentent les recettes et dépenses des services de l'Etat non dotés d'une personnalité morale et qui exercent des activités de production de biens ou de services marchands à titre principal. Il n'existe plus que deux budgets annexes, qui retracent les opérations du service de contrôle de la navigation aérienne et celles de la direction de l'information légale et administrative (Documentation française, journal officiel...).

B) Comment améliorer la présentation du budget

1) Comptabiliser les « prélèvements sur recettes » en dépenses

Les « *prélèvements sur recettes* », prévus à l'article 6 de la LOLF, sont constitués des versements de l'Etat au profit de l'Union européenne et de certains versements aux collectivités locales comme la dotation globale de fonctionnement (d'autres étant comptabilisés en dépenses). En réalité, il s'agit de dépenses budgétaires et il n'y a aucune raison valable pour les déduire des recettes.

Il n'existe aucun « prélèvement » sur des recettes particulières et ces « prélèvements sur recettes » sont d'ailleurs inclus dans les « normes de dépenses » de l'Etat. Les recettes fiscales de l'Etat affectées aux collectivités locales (fractions de TVA ou de taxe intérieure sur la consommation de produits énergétiques, par exemple) ne sont pas incluses dans ces prélèvements sur recettes. Cette appellation trompeuse de « prélèvements sur recettes » devrait au moins être changée.

Il serait surtout souhaitable que le droit (la LOLF) soit mis en conformité avec la pratique (les normes de dépenses), que cette notion de prélèvement sur recettes disparaisse et que les versements de l'Etat au profit de l'Union européenne et des collectivités locales soient comptabilisés en dépenses budgétaires, ce qu'ils sont en réalité.

2) Revoir la comptabilisation des remboursements et dégrèvements

Les « *remboursements et dégrèvements* » (R et D) d'impôts sont cités à l'article 10 de la LOLF pour préciser que les crédits afférents ont un caractère évaluatif et non limitatif. Ils sont comptabilisés, comme des dépenses budgétaires, dans la plus importante « *mission* » du budget général (126 Md€ de dépenses payées en 2018), qui est intitulée « remboursements et dégrèvements ». Beaucoup de documents budgétaires présentent seulement les dépenses brutes du budget général, qui sont gonflées par ces R et D.

Les projet et rapports annuels de performance de la mission « *remboursements et dégrèvements* » les ventilent en quatre catégories.

a) *Les remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt*

Les « *remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt* » (70 Md€ en 2018) sont pour la quasi-totalité des remboursements de crédits de TVA et d'excédents de versements au titre des acomptes d'impôt sur les sociétés (IS). Ils n'ont aucun rapport avec des dépenses

budgétaires et relèvent en effet de la « *mécanique de l'impôt* ». Dans les documents de synthèse et de commentaires du budget, comme l'exposé des motifs du projet de loi de finances, les recettes de TVA et d'IS sont d'ailleurs systématiquement présentées « *nettes* » de ces remboursements, de même que l'ensemble des recettes fiscales. En outre, seule la prévision des recettes fiscales nettes est pertinente.

Ces R et D relevant de la mécanique de l'impôt ne devraient jamais apparaître parmi les dépenses budgétaires et être systématiquement déduits des recettes fiscales. Cela n'empêche pas d'en indiquer le montant et la décomposition dans le rapport sur les « *voies et moyens* » annexé à la loi de finances qui présente les recettes constatées et prévues de l'Etat.

b) Les remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques

Les « *remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques* » (22 Md€) sont surtout des remboursements de crédits d'impôts (IR et IS) et des remboursements de taxe intérieure de consommation des produits énergétiques à certaines professions. S'agissant des crédits d'impôts, ils correspondent à la part remboursée et non à la totalité de la « *dépense fiscale* », celle-ci incluant également la part imputée sur l'impôt dû.

Ils peuvent être traités comme des dépenses (en comptabilité nationale, le coût total des crédits d'impôt, part imputée et part remboursée, est d'ailleurs considéré comme une dépense publique), mais il ne faut alors pas les déduire ensuite des recettes fiscales. S'ils doivent être déduits des recettes fiscales, il n'y a pas de raison de les inclure dans les dépenses d'une mission budgétaire. Leur traitement comptable manque surtout de cohérence.

c) Les remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'Etat

Les « *remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'Etat* » (18 Md€) comprennent surtout les restitutions aux contribuables de sommes indûment perçues par l'administration, à la suite de réclamations ou à l'initiative des services fiscaux. Ils ne devraient jamais apparaître parmi les dépenses budgétaires et être systématiquement déduits des recettes fiscales.

Ils comprennent également « *pour ordre* » le montant des « *admissions en non valeur* », c'est-à-dire des créances irrécouvrables et abandonnées par les comptables publics. Ces dépenses pour ordre ont pour contrepartie comptable des recettes pour ordre du même montant. Ce mode de comptabilisation conduit à gonfler artificiellement à la fois les recettes et les dépenses et il ne devrait y avoir ni recettes ni dépenses pour ordre, seules les recettes effectivement recouvrées étant comptabilisées, conformément aux principes de la comptabilité budgétaire qui est une comptabilité d'encaissements et décaissements.

d) Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux

Les « *remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* » (16 Md€) correspondent aux R et D d'impôts locaux pris en charge par l'Etat, par exemple les dégrèvements de taxe d'habitation ou de contribution sur la valeur ajoutée des entreprises. Ils incluent également, sans les distinguer, les restitutions de sommes prélevées indûment par les services fiscaux et les admissions en non valeur.

Il s'agit de dépenses de l'Etat en faveur des collectivités locales qui n'ont aucune raison de venir en déduction des recettes fiscales de l'Etat puisqu'il s'agit d'impôts locaux. Ce mode de

comptabilisation fautive gravement l'analyse des recettes de l'Etat. En 2018, par exemple, les documents budgétaires font apparaître une baisse de 0,2 Md€ des recettes fiscales nettes de l'Etat. Cela ne veut rien dire car ce chiffre est tiré vers le bas par la hausse de 3,0 Md€ des dégrèvements de taxe d'habitation pris en charge par l'Etat, qui n'ont aucun rapport avec les recettes des impôts d'Etat. En réalité, les recettes tirées des impôts d'Etat ont augmenté en 2018 de 2,8 Md€ et l'Etat a payé 3,0 Md€ de dépenses de plus pour compenser les pertes de recettes d'impôts locaux des collectivités territoriales.

Ces R et D d'impôts locaux devraient être comptabilisées en dépenses de la mission « *relations avec les collectivités territoriales* », comme les prélèvements sur recettes et les autres transferts en leur faveur.

3) Réduire le nombre de comptes spéciaux

Les « *comptes spéciaux* » limitent fortement la portée du « *principe budgétaire d'universalité* » selon lequel il ne doit pas y avoir, dans le budget de l'Etat, de compensation entre recettes et dépenses, ni d'affectation de recettes à des dépenses. Le développement des recettes et dépenses des comptes spéciaux peut certes être trouvé dans la documentation budgétaire, mais seul leur solde apparaît dans les documents de synthèse et les lois de finances elles-mêmes.

Ce principe juridique est économiquement justifié : la compensation entre recettes et dépenses pose un problème de transparence car elle ne permet pas de connaître l'intégralité des recettes et dépenses, seul le solde apparaissant ; la multiplication de ces comptes spéciaux brouille la lecture du budget ; enfin, l'affectation de recettes à des dépenses conduit souvent à fixer le montant des dépenses en fonction des recettes et non en fonction des besoins.

a) *Les comptes d'affectation spéciale*

Les dépenses et recettes des comptes d'affectation spéciale (CAS) devraient être ajoutées aux dépenses et recettes du budget général. Il n'est pas souhaitable en effet d'isoler dans un compte spécial les recettes et dépenses relatives au « contrôle de la circulation et du stationnement routier », au « développement agricole et rural », à « l'électrification rurale », au « patrimoine immobilier de l'Etat », aux « transports conventionnés de voyageurs » ou encore à la « transition énergétique ».

La norme de dépenses pilotables de l'Etat comprend d'ailleurs les dépenses de plusieurs comptes d'affectation spéciale (hors « Pensions » et « Participations financières de l'Etat ») ainsi que les dépenses du compte de concours financiers « Avances à l'audiovisuel public ».

Deux CAS (« pensions » et « participations financières de l'Etat »), qui sont les plus importants, méritent cependant un traitement particulier.

Le principe d'un régime de retraite par répartition, comme celui des fonctionnaires de l'Etat, consiste à équilibrer les pensions versées et les cotisations prélevées, ce que le CAS des pensions permet de vérifier. Ce régime de retraite devrait néanmoins être géré, comme tous les autres, par une caisse autonome (cf. note sur les retraites des fonctionnaires) disposant d'une comptabilité distincte de celle de l'Etat, qui devrait elle-même être fusionnée avec les autres caisses dans le cadre de la création du système universel.

Le CAS des participations financières de l'Etat retrace les opérations en capital entre l'Etat et les entités dans lesquelles il détient une participation financière, en particulier les recettes tirées

de la cession de titres et les dépenses correspondant à des achats de titres ou à des dotations en capital. Le montant de ces opérations est très variable d'une année à l'autre et parfois très important. Ajouter ces recettes et dépenses à celles du budget général augmenterait sensiblement leur volatilité. En outre, elles sont d'une nature (financière) très différente, même si on trouve déjà quelques opérations financières dans le budget général. Ce compte d'affectation spéciale pourrait donc être maintenu.

b) Les comptes de concours financiers

Le principal compte de concours financiers est le « *compte d'avance aux collectivités territoriales* » par lequel transitent les impôts locaux prélevés par l'Etat et reversés aux collectivités. En réalité, il n'y a pas d'avances aux collectivités locales. L'Etat leur garantit un montant de recettes fiscales sur la base des assiettes estimées par ses services et des taux fixés par les collectivités. Ces recettes des collectivités apparaissent en dépenses du compte et sont versées chaque mois par douzième. L'Etat prélève lui-même les impôts locaux et en inscrit le produit en recettes du compte. Seul le solde de ce compte correspond à une véritable charge pour l'Etat (s'il est négatif) et il n'est pas anormal que lui seul apparaisse dans l'article d'équilibre de la loi de finances, les autres opérations relevant de comptes de tiers.

c) Les comptes de commerce

L'utilité du plus important de ces comptes de commerce, celui qui retrace les opérations de gestion de la dette et de la trésorerie de l'Etat, est très douteuse. En effet, les charges et produits financiers qu'il retrace sont déjà comptabilisés au budget général dans la mission « engagements financiers de l'Etat » et les opérations en capital qu'il retrace (emprunts, remboursements...) sont déjà décrites dans le tableau de financement qui figure dans la loi de finances et la loi de règlement. Il fait donc double emploi avec la mission « engagements financiers » du budget général et le tableau de financement. Il pourrait donc être supprimé.

Les autres « *comptes de commerce* » retracent des opérations à caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'Etat non dotés de la personnalité morale (par exemple, les activités de production des détenus dans les prisons), parfois pour d'autres services de l'Etat. Ils présentent un enjeu beaucoup plus limité.

4) Supprimer les budgets annexes

Les deux derniers services disposant d'un budget annexe (service du contrôle de la navigation aérienne et direction de l'information légale et administrative) ont des activités principalement marchandes et doivent couvrir leurs coûts par leurs recettes, ce qui suppose d'affecter les recettes à la couverture des coûts. Ces activités devraient toutefois être exercées par des établissements publics ou par des sociétés à capitaux publics. Le contrôle aérien devrait même être confié à une agence européenne, ce qui permettrait de réduire les coûts dus à la fragmentation de l'espace aérien européen.