

Chapter 2

Special feature: Current issues on reporting tax revenues

2.1. Introduction

The release of the final version of the *IMF Government Finance Statistics Manual 2014* (IMF GFSM 2014) completed the releases of the revised versions of the three classification systems which historically have had, in the area of government revenues, a very strong overlap with the *OECD Tax Classification and Interpretative Guide*:

- the IMF GFSM 2014;
- the 2008 *System of National Accounts (SNA)*;
- the 2010 *European System of Accounts (ESA)*.

The degree of overlap is illustrated by a “bridge” table, contained in the *OECD Interpretative Guide*, which maps how the list of taxes in the *OECD Tax Classification* links to the corresponding lists in the other classification systems. The latest version of this table is shown in Annex A of this Report.

These latest editions of the three classification systems contain some revisions to the definitions and classification of government revenues compared with the previous versions. It has therefore been necessary to review certain sections of the *Interpretative Guide* in those areas where either the methodology for defining tax revenues has been altered or there have been substantial changes to the explanatory drafting in the other classification systems.

This report considers the following issues relating to the methodology in the *OECD Interpretative Guide*:

- payable or non-wastable tax credits;
- the VAT based third EU own resource in the *ESA 2010*;
- the classification of revenues from fines or penalties;
- profits of fiscal monopolies;
- imputed taxes and subsidies arising from the operation of multiple exchange rate systems;
- imputed taxes and subsidies arising from central banks imposing a rate of interest other than market rates;
- taxes on financial and capital transactions.

2.2. Payable or non-wastable tax credits

2.a. Two kinds of tax credits

There are two kinds of tax credit systems:

- Non-payable or wastable tax credits are those which can only ever be used to reduce or eliminate a tax liability. They cannot be paid out to either tax-payers or non-tax payers as a benefit. They are therefore the same as a tax allowance or relief.
- In contrast, payable or non-wastable tax credits can be partitioned into two parts. One part is used to reduce or eliminate a tax liability in the same way as a wastable tax credit.

The other part can be paid directly to recipients as a benefit payment, when the benefit exceeds the tax liability.

2.b. The OECD methodology for classifying non-wastable tax credits and two alternatives

The OECD methodology for classifying non-wastable tax credits is set out in paragraphs 19 and 20 of the *Interpretative Guide*. This states that only the part of a non-wastable tax credit that is used to reduce or eliminate a taxpayer's tax liability should be deducted in the reporting of tax revenues. This is referred to as the "tax expenditure component" of the credit. In contrast, the part of the tax credit that exceeds the taxpayer's tax liability and is paid to that taxpayer is treated as an expenditure item and not deducted in the reporting of tax revenues. This part is referred to as the "transfer component". This approach was also followed in the previous versions of the *IMF GFSM, SNA and ESA*.

Table 2.1 provides information on the non-wastable tax credits in 2014 for those countries reporting them in the Revenue Statistics 2016 (though it may be that some countries with non-wastable tax credits do not appear in the table). It shows the amounts of the non-wastable tax credits and their two components together with the results of using the figures to calculate tax revenue values and the associated tax-to-GDP ratios. This table has the same construction as one that has appeared in the "Part I – Commentary on revenues and trends" in the Revenue Statistics 2014. The treatment consistent with the *Interpretative Guide* is referred to as the "split basis" as shown in columns 5 and 8. Two alternative treatments to the split basis are also shown:

- the "net basis" which treats non-wastable tax credits entirely as tax provisions, so that the full value of the tax credit reduces reported tax revenues, as shown in columns 4 and 7;
- the "gross basis" is the exact opposite, treating non-wastable tax credits entirely as expenditure provisions, with neither the transfer component nor the tax expenditure component being deducted from tax revenue, as shown in columns 6 and 9.

Historically, there have been some practical difficulties in implementing these paragraphs of the *Interpretative Guide*, resulting in some lack of uniformity of reporting. In addition, distinguishing between tax and expenditure provisions can be conceptually difficult and so there are valid arguments for the alternative treatments. This issue was examined in Special Features appearing in both the 2000 and the 2001 editions of the *Revenue Statistics*. Consequently there is no ideal solution to the problem of how these tax credits should be treated. However, any comparison with the tax-to-GDP ratio results based on the two alternative treatments of these tax credits should take into account their potential drawbacks.

- While the "gross basis" provides comparability between the treatment of public expenditure on in-work income related benefits and non-wastable tax credits, it does not provide comparability between wastable and non-wastable credits. For example, changing a wastable tax credit into a non-wastable tax credit, even if it involves minimal fiscal cost or impact on taxpayers, could produce a large increase in reported revenue. This is because amounts previously deducted from tax revenues would be treated as an expenditure provision and no longer be deducted.
- The most serious drawback of the "net basis" is that it does not ensure comparability between countries with and without non-wastable tax credits. This is because it reduces tax revenues for countries with non-wastable tax credits by amounts that would be

Table 2.1. **Effect of alternative treatments of non-wastable tax credits, 2014**

	Non-wastable tax credits in millions of national currency			Total tax revenues in millions of national currency			Total tax revenues as a percentage of GDP		
	Total value	Transfer component	Tax expenditure component	Net basis	Split basis (per current guidance)	Gross basis	Net basis	Split basis (per current guidance)	Gross basis
	(1)	(2)	(3)	(4) = (5) – (2)	(5)	(6) = (5) + (3)	(7)	(8)	(9)
Australia	8 280	4 936	3 344	441 891	446 827	450 171	27.5	27.8	28.1
Austria	560	245	315	141 232	41 477	141 792	42.7	42.8	42.9
Belgium	1 052	317	735	179 863	180 180	180 915	44.9	45.0	45.2
Canada	11 519	10 489	1 030	607 728	618 217	619 247	30.7	31.2	31.3
Chile	..	..	..	29 145 219	..	..	19.8	..	..
Czech Republic	28 969	8 258	20 711	1 419 016	1 427 274	1 447 984	32.9	31.1	33.6
Denmark	5 495	275	5 220	962 909	963 184	968 404	49.6	49.6	49.9
France	21 243	8 375	12 868	965 005	973 380	986 248	45.1	45.5	46.1
Germany	41 514	14 541	26 974	1 054 718	1 069 259	1 096 233	36.1	36.6	37.5
Iceland	1 162	1 000	162	773 263	774 263	774 425	38.9	38.9	38.9
Ireland	..	..	667	..	55 453	56 120	..	28.7	29.1
Israel	625	587	38	341 127	341 714	341 752	31.2	31.2	31.2
Italy	12 611	7 585	5 027	696 633	704 217	709 244	43.2	43.7	44.0
Luxembourg	217	..	..	..	..	18 761	..	..	38.4
Mexico	43 716	2 423	41 293	2 605 273	2 607 696	2 648 989	15.1	15.2	15.4
New Zealand	2 555	1 686	869	76 225	77 911	78 780	31.8	32.5	32.9
Norway	1 467	1 275	380	1 218 594	1 219 869	1 220 249	38.6	38.7	38.7
Slovak Republic	263	..	..	..	..	23 612	..	..	31.2
Spain	582	..	..	..	..	352 394	..	..	33.8
United Kingdom	31 432	28 005	3 427	556 464	584 469	587 896	30.5	32.1	32.3
United States	144 640	99 810	44 830	4 400 720	4 500 530	4 545 360	25.3	25.9	26.1

Notes: The Austrian children's tax credit is not regarded as a tax credit in the OECD Revenue Statistics and is treated entirely as an expenditure provision.

For Denmark, France and Spain, the total tax revenues have been reduced by the amount of any capital transfer that represents uncollected taxes.

Some non-wastable tax credits in Canada cannot be split into the transfer and tax expenditure components. Their total values have been added to the transfer component.

".." not available.

treated as expenditure in countries that use comparable expenditure programmes to deliver transfers to those who do not pay taxes. Even between countries with non-wastable tax credits, reporting on a net basis would produce lower tax revenues (everything else being the same) for countries that are giving greater assistance to non-taxpayers with these credits. Arguably, this may give a misleading impression of the extent of the tax system.

However, Table 2.1 does show that, with some exceptions, the choice of method for reporting non-wastable tax credits has only a small impact on the ratio of total tax revenue to GDP. For the countries with available data, the differences between the ratios on a net basis and on a gross basis are one percentage point or more in only France, Germany, New Zealand and the United Kingdom, and half a percentage point or more in Australia, Canada, Czech Republic, Italy and the United States.

2.c. A new methodology adopted by IMF GFSM, SNA and ESA

SNA 2008 was the first of the revisions of the three "associated" classification systems to be published. This document contained a change in the rules for classifying the taxes and benefits associated with non-wastable tax credit systems. Now, the whole amount of

the payable tax credits is registered as a “tax expense” or in other words a subsidy or social benefit, irrespective of how much is used to reduce tax liability, and how much is paid direct to beneficiaries. The taxes and benefits are now shown in the national accounts on the “gross basis” – i.e. the revenues will show the full liability before the non-wastable tax credits are allowed for, and the whole of the credits under the non-wastable tax credits system will be shown as subsidies or social benefits.

The IMF GFSM 2014 and ESA 2010 replicated the changes made in the 2008 SNA in this respect.

The catalyst for the decision to revise the classification of non-wastable tax credits in SNA 2008 was contained in a paper written by the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board. “IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions taxes and transfers”, which was released in December 2006, contained the following extract titled “Expenses paid through the tax system and tax expenditures”. The clearly expressed view that the whole amount of these tax credits should be accounted for totally as expenditure was discussed by the Inter-Secretariat Working Group on National Accounts (ISWGNA) and the SNA’s Advisory Expert Group (AEG) in the context of drafting SNA 2008. As a result, the principle to treat these tax credits totally as expenses was adopted for the new version.

Expenses Paid Through the Tax System and Tax Expenditures

Taxation revenue shall be determined at a gross amount. It shall not be reduced for expenses paid through the tax system.

In some jurisdictions, the government uses the tax system as a convenient method of paying to taxpayers benefits, which would otherwise be paid using another payment method, such as writing a check, directly depositing the amount in a taxpayer’s bank account, or settling another account on behalf of the taxpayer. For example, a government may pay part of residents’ health insurance premiums, to encourage the uptake of such insurance, either by reducing the individual’s tax liability, making a payment by check or by paying an amount directly to the insurance company. In these cases, the amount is payable irrespective of whether the individual pays taxes. Consequently this amount is an expense of the government and should be recognized separately in the statement of financial performance. Tax revenue should be increased for the amount of any of these expenses paid through the tax system.

Taxation revenue shall not be grossed up for the amount of tax expenditures

In most jurisdictions, governments use the tax system to encourage certain financial behaviour and discourage other behaviour. For example, in some jurisdictions, home owners are permitted to deduct mortgage interest and property taxes from their gross income when calculating tax assessable income. These types of concessions are available only to taxpayers. If an entity (including a natural person) does not pay tax, it cannot access the concession. These types of concessions are called tax expenditures. Tax expenditures are foregone revenue, not expenses, and do not give rise to inflows or outflows of resources – that is, they do not give rise to assets, liabilities, revenue or expenses of the taxing government.

The key distinction between expenses paid through the tax system and tax expenditures is that for expenses paid through the tax system, the amount is available to recipients irrespective of whether they pay taxes, or use a particular mechanism to pay

their taxes. IPSAS 1, “Presentation of Financial Statements,” prohibits the offsetting of items of revenue and expense unless permitted by another Standard. The offsetting of tax revenue and expenses paid through the tax system is not permitted.

2.d. The classification of non-wastable tax credits remains unchanged in the OECD Interpretative Guide

The OECD Tax Policy and Tax Statistics Working Party No. 2 (WP2) has decided to retain the existing guidelines for reporting non-wastable tax credits as opposed to changing them to align with the revised versions of the other statistical sources. The following paragraphs contain some of the points that were taken into account in the discussion.

There are obvious advantages in opting for and maintaining consistency between the guidelines for presenting information in different statistical sources just to avoid the confusion that can arise when different approaches are adopted. Other things being equal, one option was therefore to revise the *Interpretative Guide* to be consistent with the revisions made to the *IMF GFSM*, *SNA* and *ESA*.

However, on the other hand, there are also some compelling reasons for retaining the existing guidelines which can be set out as follows:

- These issues were previously discussed in WP2 meetings held in 1999 and 2000. The discussions concluded that, from the perspective of tax policy makers and tax administrators, the current OECD guidelines reflect the most appropriate way to report the non-wastable tax credits. The topic was discussed in Special Features in both the 2000 and the 2001 editions of the *Revenue Statistics*.
- It is often the case in tax systems containing non-wastable tax credits that the payable element represents a relatively small element (sometimes a very small element) of the total value of the credit. The “gross-basis” of reporting dictates that the rules for reporting the whole value of the credit would be based on the existence of this smaller element. Additionally, in some cases, a move from a wastable to a non-wastable tax credit could be the result of a minor administrative change. In such cases, the “gross-basis” of reporting could create undesirable situations where a substantial change in reported tax revenues results from an administrative change having a minimal impact on taxpayers or fiscal cost. This is because amounts previously treated as a deduction from tax revenues would be treated as an expenditure provision and no longer deducted.
- The adoption of the “gross-basis” of reporting would create inconsistencies between the reporting in the *Revenue Statistics* and some of the indicators reported in the *Taxing Wages* publication. In the latter, the calculations of both the average personal income tax rate (defined as personal income tax divided by gross earnings) and the average personal tax rate (defined as personal income tax plus employee social security contributions divided by gross earnings) deduct the full value of any non-wastable tax credit from the income tax liability.
- The new guidelines are inconsistent in their application to tax expenditures in general given their application to non-wastable tax credits is different to that of other tax expenditures.
- The “gross-basis” of reporting would also produce inconsistencies between the *Revenue Statistics* and the reporting of tax expenditures. Normally, the full value of any existing non-wastable tax credit would be included in a report on tax expenditures. If the “gross-basis” of reporting were applied to the latter then a wide range of both personal income and corporate income tax credits would have to be excluded.

- There are other provisions in tax systems that are deducted from tax revenues (i.e. tax allowances or wastable tax credits) that could also be seen as a substitute for expenditure programmes. The “gross basis” does not provide comparability between these and the non-wastable tax credits.
- The consequences of these issues are likely to grow as the total value of non-wastable tax credits is increasing over time in a number of OECD countries.

These issues were once again discussed in WP2 meetings in 2015 and 2016. On the basis of the arguments presented in Section 2.d of this chapter, it was decided that from the perspective of tax policy makers and tax economists it would be appropriate to retain the existing OECD guidelines on the presentation of non-wastable tax credits in the *Revenue Statistics* and not to move to the new guidelines adopted in the *IMF GFSM 2014*, the *2008 SNA* and the *2010 ESA*.

2.3. The VAT based third EU own resource in ESA 2010

There has been a change in the recording of the VAT based third EU own resource in *ESA 2010*. These are amounts of VAT that are collected by the governments of the EU member states and then re-mitted to the Institutions of the EU. The level of the contribution of each member state is based on the levels of their particular VAT base.

In the *ESA 1995*, these tax receipts were recorded as “taxes on production and imports” (category D2) directly paid to the rest of the world. However, in the *Revenue Statistics*, these receipts have always been recorded as tax receipts in the EU member states as opposed to receipts of the EU. They have therefore been included in the overall tax to GDP ratio figures of the member states. This is confirmed by the text of paragraphs 102 to 105 of the *OECD Interpretative Guide in Revenue Statistics 2015* set out in italics below.

Levies paid by member states of the European Union (EU)

102. *The levies paid by the member states of the EU take the form:*

- VAT own resources; and
- Specific levies which include:
 1. custom duties and levies on agricultural goods (5123);
 2. gross monetary compensation accounts (5123 if relating to imports and 5124 if relating to exports); and
 3. steel, coal, sugar and milk levies (5128).

103. *The custom duties collected by member states on behalf of the EU are recorded:*

- on a gross of collection fee basis;
- using figures adjusted so that duties are shown on a “final destination” as opposed to a “country of first entry” basis where such adjustments can be made. These adjustments concern in particular duties collected at important (sea) ports. Although the EU duties are collected by the authorities of the country of first entry, when possible these duties should be excluded from the revenue of the collecting country and be included in the revenue of the country of final destination.

104. *This is the specific EU levy that most clearly conforms to the attribution criterion described in §96 above. Consequently as from 1998, these amounts are footnoted as a memorandum item to the EU member state country tables in Chapter 3 and no longer shown under heading 5123. However,*

the figures are included in the total tax revenue figures on the top line for all the relevant years shown in the tables.

105. The VAT own resources, which are determined by applying a rate not exceeding 1 per cent to an assessment basis specified in the Sixth Directive are more of a borderline case. They have some of the characteristics of a transfer (they are not derived from a clearly identifiable source of funds that are actually collected) and some of a tax (the amount of the transfer is determined by the receiving sub-sector of government). In this publication, they are not shown as a tax of the European Union (but as a tax of the EU member states), though the amounts involved are footnoted in the tables contained in Part IV.

In ESA 2010, the VAT based third EU own resource is now recorded as a current transfer paid by the government of each member state to the Institutions of the EU. This contribution to the budget of the Institutions of the EU is now recorded under the heading “VAT and Gross National Income (GNI) based EU own resources” (category D76). The VAT-based third EU own resource (D761) and the GNI-based fourth EU own resource (D762) both represent contributions to the budget of the EU. The level of the contribution of each member state is based on the levels of their VAT base and their GNI respectively. The heading D76 also includes miscellaneous other contributions of the governments to the institutions of the EU (D763).

The consequence of this change is that the recording of the VAT based budget contribution no longer has any impact on the recording of tax revenues in the National Accounts. The change in the recording of the transfer means that the amounts of taxes on production and imports (D2) payable to the rest of the world will decrease.

There is no impact on the tax revenues recorded in the *Revenue Statistics* because the amount of the transfer was previously recorded as tax receipts in the EU member states. However the change does mean that any link between the VAT based third EU own resource and the presentation of the VAT revenues in the *Revenue Statistics 2016* publication has been removed. As a result:

- the references to VAT own resources have been deleted from the paragraph 102 of the *Interpretative Guide* in *Revenue Statistics 2015* shown above;
- paragraph 105 of the *Interpretative Guide* in *Revenue Statistics 2015* has been deleted entirely; and
- the VAT based third EU resource figures will no longer be shown in the footnotes to the individual country tables in Chapter 5 “Tax revenues by subsectors of general government” of the 2016 publication (i.e. the EU country tables among tables 5.13-5.47).

2.4. The treatment of revenues from fines and penalties

In the *Revenue Statistics*, “fines and penalties” paid in relation to the assessment and payment of taxes have traditionally been recorded as tax receipts. This topic is covered as follows in paragraph 15 of the *Interpretative Guide* in *Revenue Statistics 2015*.

“15. Receipts from fines and penalties paid for the infringement of regulations identified as relating to a particular tax and interest due on payments overdue in respect of a particular tax are recorded together with receipts from that tax. Other kinds of fines identifiable as relating to tax offences are classified in the residual heading 6000. Fines not relating to tax offences (e.g. for parking offences), or not identifiable as relating to tax offences, are not treated as taxes.”

This approach was mirrored in the previous versions of the *GFSM*, *SNA*, and *ESA*. However, the revised versions adopt a different approach and state that, in principle, fines and penalties charged on tax offences should not be treated as taxes. They are instead considered to be compulsory current transfers. There is an exception in the case where it may not be possible to separate payments of fines or other penalties from the tax revenues to which they relate. In this case the fines and penalties are recorded together with the tax revenues. This topic is covered as follows in paragraph 5143 of the new *GFSM*.

“5143 In principle, fines and penalties charged on overdue taxes or penalties imposed for the attempted evasion of taxes should not be recorded as taxes. However, it may not be possible to separate payments of fines or other penalties from the taxes to which they relate. In this case, the fines and penalties relating to a particular tax are recorded together with that tax, and fines and penalties relating to unidentifiable taxes are classified as “other taxes (116)”.

WP2 discussed at a meeting in 2016 whether to retain the existing classification in the *Interpretative Guide* or to move to the revised approach adopted by the other classifications. At this meeting, the following arguments were considered:

- it could be argued that the current draft of the *Interpretative Guide* would lead to better comparative statistics on tax revenues across countries; the approach adopted by the *GFSM*, *SNA*, *ESA* could lead to fines and penalties relating to tax offences being included in the tax revenue figures for one country because they could not be separately identified and excluded for another where the statistical systems enabled identification;
- on the other hand, it is questionable whether the OECD should adopt an alternative approach to the other classification systems on what is essentially a very small component of total revenues.

On balance, it was decided to amend the text in paragraph 15 of the *Interpretative Guide* quoted above to achieve consistency with the *GFSM*, *SNA* and *ESA*.

2.5. The classification of profits from fiscal monopolies

The new *GFSM* now specifically includes new paragraphs confirming that the concept of fiscal monopoly also applies to state lotteries and other gambling to the extent that they are devices to raise revenue rather than further the interests of public economic or social policy. This is despite the fact that they may compete with privately organised lotteries and other gambling. State lotteries were specifically excluded from this category in *GFSM 2001* as they are in the current version of the *Interpretative Guide*.

WP2 discussed whether to retain the existing classification in the *Interpretative Guide* or to adopt the revised approach adopted by the *GFSM*. It was decided to acknowledge the previous approach that the traditional concept of fiscal monopoly is not generally extended to include state lotteries, the profits of which are usually accordingly regarded as non-tax revenues. However, it was also decided to add new text to say that they can be included as tax revenues if the prime reason for their operation is to raise revenues to finance government expenditure. Paragraph 63 of the new *Interpretative Guide* has been amended to reflect this addition and the revised entry on fiscal monopolies, contained in paragraphs 61 to 63, is set out in Annex A to this chapter.

2.6. An imputed tax resulting from the operation of multiple exchange rate systems

New text is also included in paragraphs 5.88 to 5.90 of the new *GFSM* (see Part b. of Annex B to this chapter) about the recording of imputed taxes and subsidies resulting from the operation of multiple exchange rate systems by a central bank or other official agency. The inclusion of this item is consistent with both *SNA 2008* and *SNA 1993* which also classify these transactions as taxes and subsidies, however, it was not previously included in the calculation of tax revenues in the *GFSM 2001*.

This item has historically been excluded from the OECD definition of tax revenues and is one of four items listed in paragraph 83 of the new *Interpretative Guide* as areas where the OECD classification of taxes has differed from SNA concepts. It was decided that the *Interpretative Guide* should continue to exclude this item from tax revenues for three main reasons:

- the OECD's definitions are intended to reflect the perspectives of tax policy makers and tax administrators; the general approach is to exclude implicit or imputed taxes and subsidies from the definition of taxes;
- no payments of tax are actually made in practice so these amounts are not likely to be perceived as tax payments either by the market participants or governments;
- central banks are not generally considered to be part of the general government sector.

2.7. An imputed tax resulting from the central bank paying a rate of interest that is below other market rates on required reserves

Imputed taxes and subsidies resulting from the central bank imposing a rate of interest other than the market rates are also included as tax revenues for the first time in paragraph 5.70 of the new *GFSM*. The relevant text is set out in Part a. of Annex B. It is consistent with the approach adopted in *SNA 2008* where the classification is explained in paragraphs 7.122 to 7.126.

This item is directly analogous to the position relating to imputed taxes and subsidies resulting from the operation of multiple exchange rate systems discussed in Section 2.6 of this chapter. It was decided that it should also be excluded from the OECD definition of tax revenues for the same reasons.

2.8. Taxes on financial capital transactions

Taxes on financial and capital transactions (OECD Category 4400) are described in paragraph 47 of the new *Interpretative Guide*. They include taxes on the issue, transfer, purchase and sale of securities, taxes on cheques, and taxes levied on specific legal transactions such as validation of contracts and the sale of immovable property.

Both the *Interpretative Guide* and the *GFSM 2001* classified these revenues under the heading of taxes on property. However, in the new editions of the *GFSM*, *SNA* and *ESA*, they are treated as general taxes on goods and services – i.e. a tax on the services of the unit selling the asset. This would be equivalent to being a sub-heading under the OECD category 5000. After discussion, WP2 decided to retain the original classification as a tax on property in order to align with the principle of maintaining consistency with historical data series as far as it is possible to do so.

2.9. Conclusion

On the basis of the above, the differences between the *OECD Interpretative Guide* and the new editions of the *GFSM*, *SNA* and *ESA* are as listed below:

- OECD includes compulsory social security contributions paid to general government in total tax revenues. Imputed and voluntary contributions plus those paid to private funds are not treated as taxes.
- OECD excludes imputed taxes or subsidies resulting from the operation of official multiple exchange rates and from the central banks imposing a rate of interest on required reserves that is different from other market rates.
- There are differences in the treatment of non-wastable tax or payable credits.
- OECD classifies taxes on financial and capital transactions under the heading of property taxes whereas the other classification systems classify them as general taxes on goods and services.
- There are different points of view on whether or not some levies and fees are classified as taxes.

ANNEX A

5122 – Profits of Fiscal Monopolies: New text for Interpretative Guide

61. This sub-heading covers that part of the profits of fiscal monopolies which is transferred to general government or which is used to finance any expenditures considered to be government expenditures (see §18). Amounts are shown when they are transferred to general government or used to make expenditures considered to be government expenditures.

62. Fiscal monopolies reflect the exercise of the taxing power of government by the use of monopoly powers. Fiscal monopolies are non-financial public enterprises exercising a monopoly in most cases over the production or distribution of tobacco, alcoholic beverages, salt, matches, playing cards and petroleum or agricultural products (i.e. on the kind of products which are likely to be, alternatively or additionally, subject to the excises of 5121), to raise the government revenues which in other countries are gathered through taxes on dealings in such commodities by private business units. The government monopoly may be at the production stage or, as in the case of government-owned and controlled liquor stores, at the distribution stage.

63. Fiscal monopolies are distinguished from public utilities such as rail transport, electricity, post offices, and other communications, which may enjoy a monopoly or quasi-monopoly position but where the primary purpose is normally to provide basic services rather than to raise revenue for government. Transfers from such other public enterprises to the government are considered as non-tax revenues. The traditional concept of fiscal monopoly is not generally extended to include state lotteries, the profits of which are usually accordingly regarded as non-tax revenues. However, they can be included as tax revenues if the prime reason for their operation is to raise revenues to finance government expenditure. Fiscal monopoly profits are distinguished from export and import monopoly profits (5127) transferred from marketing boards or other enterprises dealing with international trade.

ANNEX B

IMF text adding implicit taxes and subsidies to their list of taxes***a. An implicit tax resulting from central bank paying a rate of interest that is below other market rates on required reserves***

5.70. This category also includes the implicit taxes resulting from the central bank imposing a rate of interest other than the market rates. The central bank's main responsibility is to formulate and carry out monetary policy as part of economic policy. It therefore often acts differently than other financial corporations and generally has received the authority from government to impose its policies. In cases where the central bank uses its special powers to set interest rates that are out of line with market rates, the difference gives rise to an implicit tax and subsidy (see paragraph 6.89 and Box 6.2 for an illustration of recording these implicit taxes and subsidies). This procedure is analogous to and consistent with the practice of treating the difference between the market exchange rate and an alternative exchange rate imposed by the central bank as an implicit tax or subsidy (see paragraph 5.89).

b. An implicit tax resulting from the operation of a multiple exchange rate regime by the central bank or other official agency**Exchange profits**

5.88. Exchange profits include the profits generated when the monopoly powers of government or monetary authorities are exercised to extract a margin between the purchase and sale prices of foreign exchange, other than to cover administrative costs. The revenue derived constitutes a compulsory levy extracted from both purchaser and seller of foreign exchange. Similarly, an implicit tax results from the operation of a multiple exchange rate regime by the central bank or other official agency. It is the common equivalent of an import duty and export duty levied in a single exchange rate system or of a tax on the sale or purchase of foreign exchange. As in the case of the profits of export or import fiscal monopolies, the revenue represents the exercise of monopoly powers for tax purposes and is included in tax revenues when received by government.

5.89. Under a multiple exchange rate regime, two or more exchange rates are applicable to different categories of transactions; the rates favor some categories and discourage others. The multiple rates influence the values and the undertaking of transactions expressed in domestic currency. The net proceeds as a result of these transactions are calculated as implicit taxes or subsidies (see paragraph 6.89). The amount of the implicit tax or subsidy for each transaction can be calculated as the difference between the value of the transaction in domestic currency at the actual exchange rate applicable and the value of the transaction at a unitary rate that is calculated as a weighted average of all official rates used for external transactions.

5.90. Exchange profits are often included in a lump sum payment from the monetary authorities to government. Such a lump sum payment should be disaggregated according to the nature of the components, and each component classified according to their nature. These lump sum payments may include components of dividends, exchange profits, interest and/or equity withdrawals. This category for exchange profits should not include any payments to government of exchange profits realised other than as a result of maintenance of an exchange rate differential. Also excluded from this category are any transfers to government of unrealised revaluation profits, which are in the nature of a book entry resulting from revaluation of foreign exchange or gold holdings for the owner. As discussed in paragraph 5.115, such payments to government based on holding gains are classified as a withdrawal of equity rather than a tax. Any operational profits transferred to government should be classified as *dividends* (see paragraph 5.111).

Chapitre 2

Étude spéciale : Questions actuelles sur la comptabilisation des recettes fiscales

2.1. Introduction

La publication de la version définitive du *Manuel de statistiques de finances publiques 2014 (Manuel SFP 2014 du FMI)* achève le cycle de parution des versions révisées des trois systèmes de classification qui, historiquement, avaient beaucoup de points communs avec la *Classification des impôts et le guide d'interprétation de l'OCDE* dans le domaine des recettes publiques :

- le *Manuel SFP 2014 du FMI* ;
- le *Système de comptabilité nationale (SCN) 2008* ;
- le *Système européen des comptes économiques intégrés 2010 (SEC)*.

Le degré de chevauchement de ces référentiels est illustré par un tableau de « transition » inclus dans le *Guide d'interprétation de l'OCDE*, qui décrit les liens entre la nomenclature employée dans la *Classification des impôts de l'OCDE* et les nomenclatures utilisées dans les autres systèmes de classification. La version la plus récente de ce tableau figure à l'Annexe A du présent rapport.

Les éditions les plus récentes des trois systèmes de classification incorporent quelques modifications des définitions et de la classification des recettes publiques par rapport aux versions précédentes. C'est pourquoi il a été nécessaire de revoir certaines sections du *Guide d'interprétation* dans les domaines où soit la méthodologie de définition des recettes fiscales a été modifiée, soit des changements substantiels ont été apportés aux commentaires explicatifs des autres systèmes de classification.

Le présent Rapport aborde les thèmes ci-après, qui concernent la méthodologie du *Guide d'interprétation de l'OCDE* :

- les crédits d'impôt récupérables et non récupérables ;
- les ressources propres de l'UE fondées sur la TVA dans le SEC 2010 ;
- la classification des recettes provenant des amendes et pénalités ;
- les bénéfices des monopoles fiscaux ;
- les impôts et subventions imputés résultant de la mise en œuvre de régimes de taux de change multiples ;
- les impôts et subventions imputés résultant de l'application par les banques centrales d'un taux d'intérêt différent de celui du marché ;
- les impôts sur transactions mobilières et immobilières.

2.2. Crédits d'impôt récupérables et non récupérables

2.a. Deux sortes de crédits d'impôt

Il existe deux types de crédits d'impôt :

- Les crédits d'impôt non récupérables (ou non remboursables) ne peuvent être utilisés que pour réduire ou éliminer le montant de l'impôt à payer. Ils ne peuvent donner lieu à

un versement sous forme d'avantage monétaire au profit des contribuables, qu'ils soient imposables ou non. Ils sont donc équivalents aux abattements ou déductions fiscales.

- Au contraire, il existe deux sortes de crédits d'impôt récupérables (ou remboursables). L'une sert à réduire, voire éliminer, le montant de l'impôt à payer de la même manière qu'un crédit d'impôt non remboursable. L'autre peut donner lieu à un paiement direct au bénéficiaire sous forme monétaire dès lors que le montant de l'avantage fiscal dépasse celui de l'impôt à payer.

2.b. La méthode employée par l'OCDE pour constater les crédits d'impôt récupérables et deux alternatives

La méthode employée par l'OCDE pour le classement des crédits d'impôt récupérables est décrite dans les paragraphes 19 et 20 du *Guide d'interprétation*. Elle prévoit que seule la fraction du crédit d'impôt récupérable qui sert à réduire ou éliminer le montant de l'impôt dû par un contribuable doit être déduite dans la déclaration des recettes fiscales. Elle est appelée « composante fiscale » ou « élément de dépense fiscale » du crédit d'impôt. À l'inverse, la fraction du crédit d'impôt qui excède le montant de l'impôt dû par ce contribuable et qui lui est payée est considérée comme une dépense et n'est pas déduite dans la déclaration des recettes fiscales. Cette partie est appelée « composante transfert » ou « élément de transfert ». C'est aussi cette approche qui a été suivie dans les versions antérieures du *Manuel SFP du FMI*, le *SCN* et le *SEC*.

Le tableau 2.1 livre des informations sur les crédits d'impôt récupérables en 2014 pour les pays qui les déclarent dans les *Statistiques des recettes publiques 2016* (bien qu'il soit possible que certains pays accordant des crédits d'impôt récupérables n'apparaissent pas dans ce tableau). Ce tableau indique le montant des crédits d'impôt récupérables et de leurs deux composantes, ainsi que les résultats de l'utilisation des chiffres pour calculer le montant des recettes fiscales et les ratios recettes fiscales-PIB. Il est construit selon les mêmes modalités que celui qui figure dans la Partie I des *Statistiques des recettes publiques 2014* intitulée « Commentaires sur les tendances des recettes fiscales ». Comme le montrent les colonnes 5 et 8, le traitement conforme au *Guide d'interprétation* est appelé « répartition ». Deux alternatives à la procédure de répartition sont également présentées :

- la « comptabilisation en chiffres nets », qui assimile les crédits d'impôt récupérables à des dispositions fiscales, de telle sorte que la totalité du crédit d'impôt réduit le montant des recettes fiscales déclarées, comme le montrent les colonnes 4 et 7 ;
- la « comptabilisation en chiffres bruts » en est l'exact opposé ; elle considère la totalité des crédits d'impôts récupérables comme des dépenses directes, de sorte que, comme le montrent les colonnes 6 et 9, ni l'élément de transfert, ni l'élément de dépense fiscale ne sont déduits des recettes fiscales.

Historiquement, l'application des règles du *Guide d'interprétation* énoncées dans ces paragraphes s'est heurtée à des difficultés pratiques, ce qui a entraîné un certain manque d'homogénéité des déclarations. Au surplus, la distinction conceptuelle entre dispositions fiscales et dépenses directes peut se révéler épineuse, si bien que des arguments recevables plaident pour les méthodes de traitement alternatives. Cette question a été examinée dans des Études spéciales apparaissant dans les éditions 2000 et 2001 des *Statistiques des recettes publiques*. Il n'existe donc pas de solution idéale quant à la manière dont il convient de traiter ces crédits d'impôts. Cependant, toute comparaison avec les

Tableau 2.1. Effets des différents traitements possibles des crédits d'impôts récupérables, 2014

	Non-wastable tax credits in millions of national currency			Total tax revenues in millions of national currency			Total tax revenues as a percentage of GDP		
	Total value	Transfer component	Tax expenditure component	Net basis	Split basis (per current guidance)		Net basis	Split basis (per current guidance)	
					Gross basis			Gross basis	
(1)	(2)	(3)	(4) = (5) - (2)	(5)	(6) = (5) + (3)	(7)	(8)	(9)	
Australie	8 280	4 936	3 344	441 891	446 827	450 171	27.5	27.8	28.1
Autriche	560	245	315	141 232	141 477	141 792	42.7	42.8	42.9
Belgique	1 052	317	735	179 863	180 180	180 915	44.9	45.0	45.2
Canada	11 519	10 489	1 030	607 728	618 217	619 247	30.7	31.2	31.3
Chili	..	..	..	29 145 219	..	..	19.8	..	..
République tchèque	28 969	8 258	20 711	1 419 016	1 427 274	1 447 984	32.9	33.1	33.6
Danemark	5 495	275	5 220	962 909	963 184	968 404	49.6	49.6	49.9
France	21 243	8 375	12 868	965 005	973 380	986 248	45.1	45.5	46.1
Allemagne	41 514	14 541	26 974	1 054 718	1 069 259	1 096 233	36.1	36.6	37.5
Islande	1 162	1 000	162	773 263	774 263	774 425	38.9	38.9	38.9
Irlande	..	..	667	..	55 453	56 120	..	28.7	29.1
Israël	625	587	38	341 127	341 714	341 752	31.2	31.2	31.2
Italie	12 611	7 585	5 027	696 633	704 217	709 244	43.2	43.7	44.0
Luxembourg	217	..	..	..	..	18 761	..	..	38.4
Mexique	43 716	2 423	41 293	2 605 273	2 607 696	2 648 989	15.1	15.2	15.4
Nouvelle-Zélande	2 555	1 686	869	76 225	77 911	78 780	31.8	32.5	32.9
Norvège	1 467	1 275	380	1 218 594	1 219 869	1 220 249	38.6	38.7	38.7
République slovaque	263	..	..	..	..	23 612	..	..	31.2
Espagne	582	..	..	..	..	352 394	..	..	33.8
Royaume-Uni	31 432	28 005	3 427	556 464	584 469	587 896	30.5	32.1	32.3
États-Unis	144 640	99 810	44 830	4 400 720	4 500 530	4 545 360	25.3	25.9	26.1

Notes : En Autriche, le crédit d'impôt pour enfant à charge n'est pas considéré comme un crédit d'impôt dans les Statistiques des recettes publiques et est traité entièrement comme une provision de dépense.

Pour le Danemark, la France et l'Espagne, le total des recettes fiscales a été diminué du montant de tout transfert en capital représentant les recettes non collectées.

Certains crédits d'impôts récupérables au Canada ne peuvent pas être ventilés entre l'élément de transfert et l'élément de dépense fiscale. Leur valeur totale a été ajoutée à l'élément de transfert.

« .. » signifie non disponible.

ratios recettes fiscales-PIB qui se fonde sur les deux méthodes alternatives de comptabilisation de ces crédits d'impôt doit prendre en compte leurs inconvénients.

- Si la méthode de constatation sur la base des « chiffres bruts » garantit que le traitement des dépenses publiques consacrées aux prestations sociales liées au revenu d'activité et celui des crédits d'impôt récupérables sont comparables, elle ne garantit pas qu'il en va de même pour les crédits d'impôt récupérables et non récupérables. Par exemple, la transformation d'un crédit d'impôt non récupérable en crédit d'impôt récupérable peut aboutir à une forte augmentation des recettes déclarées, même si son coût budgétaire ou son impact sur les contribuables sont des plus modestes. En effet, les sommes qui, auparavant, étaient déduites des recettes fiscales seraient assimilées à des dépenses directes et, par conséquent, non déductibles.
- L'inconvénient le plus grave de la « comptabilisation sur la base du solde net » tient au fait qu'elle n'assure pas la comparabilité entre les pays qui accordent des crédits d'impôt récupérables et ceux qui n'en accordent pas. Cela vient de ce qu'elle minore les recettes fiscales des pays qui accordent des crédits d'impôt récupérables de montants qui seraient considérés comme des dépenses dans les pays recourant à des programmes de

dépenses comparables pour assurer des transferts au profit de ceux qui ne paient pas d'impôts. Au demeurant, toutes choses par ailleurs, et même si l'on ne prend en considération que les pays accordant des crédits d'impôt récupérables, la comptabilisation en solde net ferait apparaître des recettes fiscales moindres dans ceux qui procurent aux contribuables non imposables une aide plus généreuse au moyen de ces crédits. On peut donc en conclure que ces disparités peuvent donner une impression trompeuse quant au champ du système fiscal.

Le tableau 2.1 montre cependant que, à quelques exceptions près, le choix de la méthode de comptabilisation des crédits d'impôt récupérables n'a qu'une faible incidence sur le ratio recettes fiscales-PIB. Dans les pays pour lesquels des données sont disponibles, l'écart entre les ratios calculés sur la base du solde net et du montant brut n'est supérieur ou égal à un point qu'en Allemagne, en France, en Nouvelle-Zélande et au Royaume-Uni et il est supérieur ou égal à un demi-point en Australie, au Canada, aux États-Unis, en Italie et en République tchèque.

2.c. Une nouvelle méthodologie adoptée par le Manuel SFP du FMI, le SCN et le SEC

Le SCN 2008 est la première des révisions des trois systèmes de classification « associés » à avoir été publié. Ce document incorporait un changement des règles de classification des impôts et des prestations associées aux crédits d'impôt récupérables. Dorénavant, la totalité des crédits d'impôt récupérables est enregistrée comme une « dépense fiscale » ou, en d'autres termes, une subvention ou une prestation sociale sans égard pour la part qui vient en déduction du montant de l'impôt à payer et celle qui est versée directement aux bénéficiaires. Aujourd'hui, les impôts et prestations sont portés pour leur « montant brut » dans les comptes nationaux, ce qui signifie que les recettes indiqueront le montant total de l'impôt dû avant imputation des crédits d'impôt récupérables et que l'intégralité des crédits relevant des crédits d'impôt récupérables est incluse dans les subventions ou les prestations sociales.

Le *Manuel SFP du FMI 2014* et le *SEC 2010* ont repris ces changements introduits par le SCN 2008.

La révision de la classification des crédits d'impôt récupérables dans le SCN 2008 a été motivée par un rapport du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB). IPSAS 23 – Recettes provenant des transactions autres que des échanges (impôts et transferts), paru en décembre 2006, contenait l'extrait ci-après, intitulé « dépenses payées au moyen de dispositions fiscales et de dépenses directes ». L'avis clairement exprimé selon lequel le montant de ces crédits d'impôt doit être comptabilisé dans son intégralité sous forme de dépenses a été débattu par le Groupe de travail intersecrétariats sur la comptabilité nationale et le Groupe consultatif d'experts lors de la rédaction de SCN 2008. En conséquence, une décision de principe sur la comptabilisation intégrale de ces crédits d'impôt dans les dépenses a été adoptée pour la nouvelle version.

Dépenses payées au moyen de dispositions fiscales et dépenses directes

Les recettes fiscales seront calculées en chiffres bruts. Elles ne seront pas diminuées des dépenses payées au moyen de dispositions fiscales.

Dans certains pays, l'État voit dans la fiscalité un moyen commode de payer aux contribuables des prestations qui autrement seraient servies au moyen d'une autre méthode de paiement telle que l'envoi d'un chèque, un virement direct sur le compte

bancaire du bénéficiaire ou le règlement d'une autre dépense pour le compte de celui-ci. Par exemple, une partie des primes d'assurance santé des résidents peut être acquittée par l'État afin de les inciter à souscrire ce type d'assurance, soit en réduisant le montant de l'impôt à payer par les intéressés, soit en effectuant un paiement par chèque, soit en versant directement une somme à la compagnie d'assurance. Dans ce cas, le paiement de cette somme est indépendant du fait que l'intéressé paie des impôts. Cette somme est donc une dépense de l'État et doit être comptabilisée séparément dans les états financiers. Les recettes fiscales doivent être majorées du montant de toutes les dépenses qui sont ainsi payées via le système fiscal.

Les recettes fiscales ne doivent pas être majorées des dépenses directes.

Dans la plupart des pays, l'État se sert de la fiscalité pour encourager certains comportements financiers et en dissuader d'autres. À titre d'illustration, dans certains pays les propriétaires sont autorisés à déduire les intérêts hypothécaires et les taxes foncières de leur revenu brut pour calculer leur revenu imposable. Ces avantages ne sont offerts qu'aux seuls contribuables. Si une entité (y compris une personne physique) ne paie pas d'impôts, elle ne peut prétendre à l'avantage. Ces types de concessions sont appelés dépenses fiscales. Les dépenses fiscales sont des recettes auxquelles renonce l'État et non des dépenses et elles ne donnent pas naissance à des entrées ou sorties de fonds ; autrement dit, elles ne créent pas d'actifs, dettes, revenus ou dépenses pour l'État qui perçoit les impôts.

La distinction entre dépenses payées au moyen de dispositions fiscales et dépenses directes se résume au fait que, s'agissant des premières, une somme est mise à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils paient des impôts ou qu'ils fassent usage d'un mécanisme particulier pour les acquitter. IPSAS 1 « Présentation des états financiers » interdit de compenser les postes de recettes et de dépenses, sauf si cela est autorisé par une autre Norme. « Il n'est pas permis de compenser recettes fiscales et dépenses payées au moyen de dispositions fiscales. »

2.d. La classification des crédits d'impôt récupérables demeure inchangée dans le Guide d'interprétation de l'OCDE

Le Groupe de travail n° 2 du Comité des affaires fiscales sur l'analyse des politiques et les statistiques fiscales a décidé de reconduire à l'identique les lignes directrices existantes sur la déclaration des crédits d'impôt récupérables plutôt que de les modifier de manière à les aligner sur les versions révisées des autres sources statistiques. Les paragraphes suivants reviennent sur plusieurs points pris en compte lors des débats.

Le parti de préserver la cohérence entre les lignes directrices sur la présentation de l'information provenant de sources statistiques différentes à la seule fin de s'épargner la confusion que peut engendrer la combinaison de plusieurs approches présente des avantages évidents. Toutes choses égales par ailleurs, une possibilité consistait donc à réviser le *Guide d'interprétation* de manière à le rendre compatible avec les révisions du *Manuel SFP du FMI*, du *SCN* et du *SEC*.

Cependant, il existe aussi d'excellentes raisons de conserver les lignes directrices existantes, à savoir :

- Ces questions avaient été débattues au cours des réunions du Groupe de travail n° 2 en 1999 et 2000. Les participants avaient conclu que, du point de vue des architectes de

la politique fiscale et de ceux qui l'administrent, les lignes directrices actuelles décrivent la procédure la plus appropriée pour déclarer les crédits d'impôts récupérables. Cette question a été examinée dans des Études spéciales figurant dans les éditions 2000 et 2001 des *Statistiques des recettes publiques*.

- Il n'est pas rare que, quand il existe des crédits d'impôt récupérables, la partie à payer ne représente qu'une proportion assez faible (et parfois très faible) de la valeur totale du crédit d'impôt. La méthode de déclaration en « montants bruts » exige que les règles de déclaration de la valeur totale du crédit d'impôt soient conditionnées par l'existence de cet élément de faible montant. De plus, dans certains cas, le passage d'un crédit d'impôt non récupérable à un crédit récupérable pourrait être causé par un changement administratif mineur. Dans ce cas, la déclaration en « montant brut » pourrait donner naissance à des situations indésirables dans lesquelles une variation substantielle des recettes fiscales est causée par un changement administratif dont l'incidence sur les contribuables ou le coût budgétaire est minime. En effet, les sommes qui auparavant étaient déduites des recettes fiscales seraient assimilées à des dépenses directes, si bien qu'elles ne seraient plus déductibles.
- L'adoption du mode de déclaration en « montant brut » engendrerait des incohérences entre les chiffres déclarés dans les *Statistiques des recettes publiques* et certains indicateurs de la publication *Les impôts sur les salaires*. Dans cette dernière, le calcul tant du taux moyen de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (défini comme le montant de l'impôt sur le revenu divisé par le revenu brut) que du taux d'imposition moyen des personnes physiques (défini comme le montant de l'impôt sur le revenu plus la part salariale des cotisations sociales divisé par le revenu brut) déduit la valeur totale de tout crédit d'impôt récupérable du montant dû au titre de l'impôt sur le revenu.
- L'application des nouvelles lignes directrices aux dépenses fiscales en général est incohérente parce que la manière dont elles traitent les crédits d'impôt récupérables diverge de la comptabilisation des autres dépenses fiscales.
- En outre, la déclaration en « montant brut » engendrerait des écarts entre les *Statistiques des recettes publiques* et la déclaration des Dépenses Fiscales. Normalement, l'intégralité de la valeur de tout crédit d'impôt récupérable devrait être incluse dans tout rapport sur les Dépenses Fiscales. Si le principe de déclaration en « montants bruts » était appliqué à ces dernières, un grand nombre de crédits d'impôt accordés tant aux personnes physiques, au titre de l'impôt sur le revenu, qu'aux personnes morales, au titre de l'impôt sur les bénéfices, ne devraient pas être pris en compte.
- D'autres dispositions fiscales donnent lieu à une déduction des recettes fiscales (à savoir les abattements fiscaux ou les crédits d'impôt non récupérables) dans laquelle on pourrait voir un substitut à des programmes de dépenses. La comptabilisation en « montant brut » ne garantit pas la comparabilité entre ces dispositions et les crédits d'impôt récupérables.
- Il est vraisemblable que ces questions prendront de plus en plus d'importance car le coût total des crédits d'impôt récupérables augmente avec le temps dans un certain nombre de pays membres de l'OCDE.

Ces sujets ont été abordés de nouveau lors des réunions du Groupe de travail n° 2 en 2015 et 2016. Au vu des arguments présentés dans la section 2.d de ce chapitre, il a été décidé que, du point de vue des responsables de la politique fiscale et des économistes spécialistes de la fiscalité, il serait opportun de conserver les principes directeurs actuels

de l'OCDE sur la présentation des crédits d'impôt récupérables dans les *Statistiques des recettes publiques* et de ne pas basculer vers les nouveaux principes directeurs intégrés dans le *Manuel SFP 2014 du FMI*, le *SCN 2008* et le *SEC 2010*.

2.3. Les ressources propres de l'UE fondées sur la TVA dans le SEC 2010

Le SEC 2010 incorpore un changement du mode de comptabilisation des ressources propres de l'UE assises sur la TVA. Ce sont les montants de TVA collectés par les États membres de l'UE et reversés aux Institutions de cette dernière. Le montant de la contribution de chaque État membre dépend du niveau de son assiette de TVA.

Dans le SEC 1995, ces recettes fiscales étaient comptabilisées comme des « taxes sur la production et les importations » (catégorie D 2) payées directement au reste du monde. Cependant, dans les *Statistiques des recettes publiques*, ces recettes ont toujours été considérées comme des recettes fiscales dans les États membres de l'UE et non comme des recettes de l'UE. C'est pourquoi elles ont été incluses dans le ratio recettes fiscales-PIB des États membres. Cette pratique est confirmée par le texte des paragraphes 102 à 105 du *Guide d'interprétation de l'OCDE* dans l'édition 2015 des *Statistiques des recettes publiques* qui est cité plus bas en italiques.

Prélèvements effectués par les États membres de l'Union européenne (UE)

102. *Les prélèvements effectués par les États membres de l'Union européenne revêtent plusieurs formes :*

- les ressources propres fondées sur la TVA ;
- et les prélèvements spécifiques, qui comprennent :
 1. les droits de douane et les prélèvements agricoles (5123) ;
 2. les montants compensatoires monétaires bruts (5123 s'ils concernent les importations et 5124 s'ils concernent les exportations) ; et
 3. les prélèvements de la CECA, les cotisations sucre et les taxes de co-responsabilité sur le lait (5128).

103. *Les droits de douane collectés par les États membres pour le compte de l'UE sont comptabilisés :*

- sur une base qui ne tient pas compte des droits d'encaissement ;
- en utilisant des chiffres corrigés de manière à exprimer les droits sur la base de la « destination finale » et non du « pays de première entrée » lorsque de telles corrections sont possibles. Ces corrections concernent en particulier les droits prélevés dans des ports (maritimes) importants. Bien que les droits de l'UE soient prélevés par les autorités du pays de première entrée, ils doivent dans la mesure du possible être déduits des recettes du pays qui les recouvre et inclus dans celles du pays de destination finale.

104. *Ces droits de l'UE sont le plus clairement conformes au critère d'attribution décrit au §96 ci-dessus. En conséquence, à partir de 1998, ces montants apparaissent dans une note de bas de page à titre de rubrique « Pour mémoire » dans les tableaux des États membres de l'UE (chapitre 3) et ne figurent plus sous la rubrique 5123. Toutefois, ces montants sont inclus dans les grands tableaux de recettes fiscales à la ligne supérieure pour toutes les années indiquées dans les tableaux.*

105. *Les ressources de TVA qui sont déterminées par l'application d'un taux ne pouvant excéder 1 % d'une assiette précisée dans la 6^e Directive des Communautés constituent un cas particulier. Elles ont en effet certaines caractéristiques d'une subvention (elles ne proviennent pas d'une source*

clairement identifiable de fonds effectivement collectés à cet effet) et certaines autres d'un impôt (le montant de la subvention est fixé par le sous-secteur d'administration bénéficiaire). Dans cette publication, ces ressources ne figurent pas comme un impôt de l'Union européenne (mais comme un impôt des États membres de l'Union) bien que les montants en question soient indiqués en note de bas de page dans la partie IV.

Dans le SEC 2010, les ressources propres de l'UE basées sur la TVA sont dorénavant comptabilisées comme un transfert courant payé par chaque État membre aux Institutions de l'UE. Cette contribution au budget des Institutions de l'UE est aujourd'hui enregistrée sous la rubrique « TVA et ressources propres de l'UE fondées sur le revenu national brut (RNB) » (catégorie D76). La troisième ressource propre de l'UE fondée sur la TVA (D761) et la quatrième ressource propre de l'UE fondée sur le revenu national brut (D762) représentent des contributions au budget de l'UE. Le niveau de la contribution de chaque État membre dépend respectivement du niveau de son assiette de TVA et de son RNB. La rubrique D76 englobe aussi diverses autres contributions des États aux Institutions de l'UE (D763).

Ce changement a pour conséquence que la constatation de la contribution au budget qui est fondée sur la TVA n'a plus aucune incidence sur celle des recettes fiscales dans les Comptes nationaux. La modification de la procédure de comptabilisation du transfert signifie que le montant des taxes sur la production et les importations (D2) dues au reste du monde diminuera.

L'incidence sur les recettes fiscales déclarées dans les *Statistiques des recettes publiques* est nulle parce que le montant du transfert était auparavant constaté en tant que recettes fiscales dans les États membres de l'UE. Cependant, ce changement ne veut pas dire que tout lien entre les ressources propres de l'UE fondées sur la TVA et la présentation des recettes de TVA dans l'édition 2016 des *Statistiques des recettes publiques* a disparu. De ce fait :

- les références aux ressources propres fondées sur la TVA ont été retirées du paragraphe 102 du *Guide d'interprétation* de l'édition 2015 des *Statistiques des recettes publiques* figurant plus haut ;
- le paragraphe 105 du *Guide d'interprétation* de l'édition 2015 des *Statistiques des recettes publiques* a été supprimé dans sa totalité ;
- et les chiffres sur les ressources propres de l'UE fondées sur la TVA ne seront plus indiqués dans les notes de bas de page sur les tableaux par pays du chapitre 5 « Recettes fiscales par sous-secteurs d'administration » dans la publication 2016 (c'est-à-dire, dans les Tables 5.13 to 5.47 qui concernent les pays membres de l'UE).

2.4. Le traitement des recettes provenant des amendes et pénalités

Dans les *Statistiques des recettes publiques*, les « amendes et pénalités » acquittées au titre de l'établissement et du recouvrement des impôts étaient traditionnellement incluses dans les recettes fiscales. Cette question est abordée comme suit dans le paragraphe 15 du *Guide d'interprétation* dans les *Statistiques des recettes publiques* 2015.

« 15. Les recettes provenant d'amendes et pénalités acquittées pour infraction aux réglementations relatives à un impôt particulier et les intérêts de retard afférents au dit impôt ont été enregistrées avec les recettes procurées par cet impôt. Mais les autres catégories d'amendes identifiables comme se rapportant à des infractions fiscales sont classées au poste résiduel 6000. Les amendes qui ne concernent pas des infractions fiscales (comme les infractions de stationnement), ou qui ne sont pas identifiables en tant que telles, ne sont pas considérées comme des impôts. »

Cette approche a été suivie dans les versions antérieures du *Manuel SFP du FMI*, le *SCN* et le *SEC*. Cependant, les versions révisées adoptent une autre démarche et posent le principe que les amendes et pénalités infligées au titre d'infractions fiscales ne doivent pas être assimilées à des impôts. Elles sont considérées comme des transferts courants obligatoires. Il est fait exception à cette règle dans le cas où il n'est pas possible de distinguer le paiement des amendes et autres pénalités des impôts auxquels elles se rapportent. Ces amendes et pénalités sont alors comptabilisées avec les recettes de ces impôts. Cette question est abordée comme suit dans le paragraphe 5.143 du nouveau *Manuel SFP*.

« 5.143. En principe, les amendes et pénalités infligées au titre des arriérés d'impôts ou de pénalités pour tentative d'évasion fiscale ne doivent pas être comptabilisées comme des impôts. Cependant, il peut être impossible de distinguer le paiement des amendes et autres pénalités des impôts auxquels elles se rapportent. Dans ce cas, les amendes et pénalités relatives à un impôt donné sont comptabilisées avec celui-ci et les amendes et pénalités relatives à des impôts non identifiables sont classées dans les « autres impôts (116) ».

Le Groupe de travail n° 2 s'est demandé, au cours d'une réunion tenue en 2016, s'il convient de conserver la classification actuelle du *Guide d'interprétation* ou de basculer vers l'approche révisée qui a été retenue pour les autres classifications. Les arguments ci-après ont été pris en considération durant cette réunion :

- on pourrait soutenir que la version actuelle du *Guide d'interprétation* donnerait de meilleures statistiques comparatives sur les recettes fiscales d'un pays à l'autre ; le raisonnement adopté par le *Manuel SFP*, le *SCN* et le *SEC* pourrait aboutir à ce que les amendes et pénalités se rapportant à des infractions fiscales soient incluses dans les recettes fiscales d'un pays parce qu'elles n'ont pu être identifiées séparément et exclues de celles d'un autre parce que son appareil statistique a permis de les identifier ;
- d'un autre côté, il n'est pas interdit de se demander si l'OCDE ne devrait pas adopter une approche alternative vis-à-vis des autres systèmes de classification pour cette composante des recettes qui, en tout état de cause, n'en représente qu'une fraction infime.

Après mûre réflexion, il a été décidé de modifier l'énoncé du paragraphe 15 du *Guide d'interprétation* mentionné ci-dessus de manière à le rendre homogène avec le *Manuel SFP*, le *SCN* et le *SEC*.

2.5. La classification des bénéfiques des monopoles fiscaux

Le nouveau *Manuel SFP* s'est enrichi de paragraphes confirmant que la notion de monopole fiscal s'applique aussi aux loteries et autres paris parce que ce sont des outils destinés à procurer des recettes à la puissance publique plutôt qu'à mettre en œuvre la politique économique ou sociale. Cette position a été adoptée nonobstant le fait que ces monopoles peuvent être en concurrence avec des loteries et officines de paris privés. Les loteries d'État étaient expressément exclues de cette catégorie dans le *Manuel SFP 2001* et le sont aussi dans la version actuelle du *Guide d'interprétation*.

Le Groupe de travail n° 2 s'est demandé s'il convient de conserver la classification actuelle du *Guide d'interprétation* ou de basculer vers l'approche révisée qui a été retenue par le *Manuel SFP*. Il a été décidé de prendre acte du raisonnement suivi auparavant, à savoir que la notion traditionnelle de monopole fiscal ne s'étend généralement pas aux loteries nationales, dont les bénéfiques sont par conséquent considérés comme des recettes non fiscales. Néanmoins, il a aussi été décidé d'insérer un passage précisant qu'ils peuvent être

inclus dans les recettes fiscales si leur existence est motivée principalement par le souci de procurer des recettes à l'État. Le paragraphe 63 du nouveau *Guide d'interprétation* a été modifié de manière à incorporer cet ajout ; la nouvelle version des paragraphes 61 à 63 qui se rapportent aux monopoles fiscaux figure dans l'Annexe A du présent chapitre.

2.6. Les impôts imputés résultant de la mise en œuvre de régimes de taux de change multiples

De nouvelles mentions ont été insérées dans les paragraphes 5.88 à 5.90 du nouveau *Manuel SFP* (voir la Partie b. de l'Annexe B au présent chapitre) au sujet de la constatation des impôts et subventions implicites résultant de la mise en œuvre d'un régime de taux de change multiples par une banque centrale ou un autre organisme officiel. L'inclusion de ce passage concorde avec les SCN tant de 2008 que de 1993, qui considéraient aussi ces transactions comme des impôts et subventions ; cependant, elles n'étaient pas incluses dans le calcul des recettes fiscales par le *Manuel SFP* 2001.

Cet élément, qui avait été traditionnellement exclu de la définition des recettes fiscales par l'OCDE, est, avec trois autres, signalé dans le paragraphe 83 du nouveau *Guide d'interprétation* comme un domaine dans lequel la *classification des impôts par l'OCDE* s'écarte de celle qui a été retenue dans le SCN. Il a été décidé que le *Guide d'interprétation* devait continuer à exclure cette composante des recettes fiscales pour trois raisons principales :

- les définitions de l'OCDE ont pour but de refléter le point de vue des architectes de la politique fiscale et de ceux qui l'administrent ; le principe général consiste à exclure les impôts et subventions implicites et imputés de la définition des impôts ;
- comme, en pratique, il n'y a aucun paiement d'impôt, il est peu probable que leur montant soit perçu sous forme d'impôts, que ce soit par les acteurs du marché ou par les États ;
- en général, les banques centrales ne sont pas considérées comme faisant partie des administrations publiques.

2.7. Impôt imputé résultant du fait que la banque centrale paie un taux d'intérêt inférieur aux taux de marché sur les réserves obligatoires

Les impôts et subventions imputés résultant du fait que la banque centrale applique un taux d'intérêt différent des taux de marché sont aussi inclus dans les recettes fiscales pour la première fois dans le paragraphe 5.70 du nouveau *Manuel SFP*. Cette mention figure dans la Partie a. de l'Annexe B. Elle s'accorde avec la démarche suivie dans le SCN 2008, dont la classification est expliquée dans les paragraphes 7.122 à 7.126.

Cet élément est directement calqué sur la logique des impôts et subventions imputés résultant de l'existence de régimes de change à taux multiples qui a été discutée dans la section 2.6 de la présente Étude spéciale. Il a été décidé pour les mêmes motifs qu'il devrait aussi être exclu de la définition des recettes fiscales de l'OCDE.

2.8. Impôts sur transactions mobilières et immobilières

Les impôts sur les transactions mobilières et immobilières (catégorie 4400 de l'OCDE) sont décrits dans le paragraphe 47 du nouveau *Guide d'interprétation*. Ils comprennent les taxes sur l'émission, la mutation, l'achat et la vente de titres, les taxes sur les chèques et les impôts frappant certaines opérations juridiques telles que l'homologation de contrats et la cession de biens immobiliers.

Le *Guide d'interprétation* comme le *Manuel SFP 2001* ont tous deux classé ces recettes dans la rubrique des impôts sur le patrimoine. Mais dans les nouvelles versions du *Manuel SFP*, du *SCN* et du *SEC*, elles sont assimilées aux impôts généraux sur les biens et services, c'est-à-dire à un impôt sur les services de l'unité qui vend un actif. Ce procédé est l'équivalent d'un sous-groupe de la catégorie 5000 de l'OCDE. Le Groupe de travail n° 2 a décidé à l'issue d'un débat de conserver la classification d'origine (impôt sur le patrimoine) par souci de préserver dans toute la mesure du possible la cohérence avec les séries statistiques historiques.

2.9. Conclusion

Au vu de ce qui précède, les différences entre Le *Guide d'interprétation de l'OCDE* et les nouvelles éditions du *Manuel SFP*, du *SCN* et du *SEC* sont recensées ci-dessous.

- L'OCDE inclut les cotisations de sécurité sociale payées aux administrations publiques dans le montant total des recettes fiscales. Les cotisations imputées et volontaires et celles qui sont payées à des fonds privés ne sont pas considérées comme des impôts.
- L'OCDE exclut les impôts et subventions imputés qui résultent de l'existence de taux de change officiels multiples et de l'application par la banque centrale d'un taux d'intérêt différent des taux de marché aux réserves obligatoires.
- Il existe des disparités dans le traitement des crédits d'impôt récupérables.
- L'OCDE classe les impôts sur les transactions mobilières et immobilières dans la rubrique des impôts sur le patrimoine, tandis que les autres systèmes de classification les incluent dans les impôts généraux sur les biens et services.
- Les points de vue divergent quant à l'inclusion ou non de certains prélèvements et redevances dans les impôts.

ANNEXE A

**5122 – Bénéfices des monopoles fiscaux :
Nouvelle formulation pour le Guide d'interprétation**

61. Ce sous-groupe recouvre la partie des bénéfices des monopoles fiscaux qui est transférée aux administrations publiques ou qui sert à financer des dépenses considérées comme des dépenses publiques (voir §18). Les montants sont comptabilisés lorsqu'ils sont transférés aux administrations publiques ou utilisés pour effectuer des dépenses considérées comme des dépenses publiques.

62. Les monopoles fiscaux reflètent l'exercice du pouvoir d'imposition de l'État par l'intermédiaire du monopole. Les monopoles fiscaux sont des entreprises publiques non financières qui, dans la plupart des cas, exercent un monopole sur la production ou la distribution du tabac, des boissons alcoolisées, du sel, des allumettes, des cartes à jouer et des produits agricoles ou pétroliers (c'est-à-dire sur des types de produits qui peuvent être soumis, principalement ou accessoirement, aux droits d'accise visés au poste 5121) pour procurer à l'État des recettes publiques qui, dans d'autres pays, sont obtenues par le biais d'impôts frappant les transactions sur ces produits d'entreprises privées. Le monopole d'État peut être exercé au stade de la production, ou au stade de la distribution comme dans le cas des magasins de vente de boissons alcoolisées qui appartiennent à l'État ou sont contrôlés par lui.

63. Les monopoles fiscaux sont différents des services publics, comme les chemins de fer, l'électricité, les postes et autres moyens de communication, qui peuvent avoir une position de monopole ou de quasi-monopole, mais dont l'objet principal est, normalement, de fournir des services essentiels et non pas de procurer des recettes à l'État. Les transferts à l'administration de ces autres entreprises publiques sont considérés comme des recettes non fiscales. La notion traditionnelle de monopole fiscal n'a pas été élargie pour inclure les loteries nationales, dont les bénéfices sont donc considérés comme des recettes non fiscales. Néanmoins, ils peuvent être inclus dans les recettes fiscales si leur existence répond principalement à l'objectif de procurer à l'État des recettes destinées à financer des dépenses publiques. On distingue les bénéfices des monopoles fiscaux des bénéfices des monopoles d'exportation et d'importation (5127), qui sont transférés des offices de commercialisation ou d'autres entreprises s'occupant du commerce international.

ANNEXE B

Texte du FMI incorporant les impôts et subventions implicites à sa nomenclature des impôts***a. Impôt implicite résultant du fait que la banque centrale paie un taux d'intérêt inférieur aux taux de marché sur les réserves obligatoires***

5.70. Cette catégorie comprend aussi les impôts implicites résultant de l'application par la banque centrale d'un taux d'intérêt différent de ceux du marché. La responsabilité principale d'une banque centrale est de définir et de mener une politique monétaire qui s'intègre dans la politique économique. C'est pourquoi elle se comporte souvent différemment des autres sociétés financières et que, en général, elle est investie par l'État de l'autorité nécessaire pour appliquer sa politique. Si une banque centrale fait usage de son pouvoir de fixer les taux d'intérêt à un niveau différent de ceux du marché, l'écart qui en résulte crée un impôt et une subvention implicites (voir le paragraphe 6.89 et l'encadré 6.2 pour une illustration de la comptabilisation de ces impôts et subventions implicites). Cette procédure est analogue et conforme à la pratique consistant à traiter la différence entre le taux de change du marché et un taux de change alternatif imposé par la banque centrale comme un impôt ou une subvention implicite (voir le paragraphe 5.89).

b. Impôt implicite résultant de la mise en œuvre d'un régime de change à taux multiples par la banque centrale ou un autre organisme officiel**Gains de change**

5.88. Les gains de change désignent les bénéfices résultant de l'exercice par l'État ou les autorités monétaires de leur monopole afin de dégager une marge entre les prix d'achat et de vente de devises en sus de la marge nécessaire pour couvrir les frais administratifs. Les recettes qui en résultent constituent un prélèvement obligatoire imposé à l'acheteur comme au vendeur de devises. De même, l'application d'un régime de taux de change multiples par la banque centrale ou tout autre organisme officiel génère un impôt implicite. Il s'apparente à une taxe sur l'achat ou la vente de devises ou à un droit à l'importation et à l'exportation perçu dans un régime de taux de change unique. Comme les bénéfices des monopoles fiscaux sur les importations ou les exportations, ces recettes proviennent de l'exercice d'un pouvoir de monopole fiscal et sont comptabilisées comme recettes fiscales au moment où elles sont reçues par les administrations publiques.

5.89. Dans un régime de taux de change multiples, plusieurs taux de change sont appliqués à différentes catégories de transactions ; ils en favorisent certaines et en découragent d'autres. Les taux de change multiples influent sur la valeur des transactions exprimées en monnaie nationale et les dissuadent ou les encouragent. Le produit net issu de ces transactions est comptabilisé comme un impôt ou une subvention implicite (voir le paragraphe 6.89). Le montant de l'impôt ou de la subvention implicite est égal, pour chaque transaction, à la différence entre la valeur de cette transaction en monnaie nationale au

taux de change effectif en vigueur et sa valeur déterminée à un taux unitaire correspondant à la moyenne pondérée de tous les taux de change officiels employés pour les transactions externes.

5.90. Les gains de change sont fréquemment inclus dans un paiement forfaitaire des autorités monétaires à l'État. Ce paiement forfaitaire doit être ventilé en fonction de la nature de ses composantes, dont chacune doit être classée selon sa nature. Le paiement forfaitaire peut comporter des dividendes, des gains de change, des intérêts et/ou des prélèvements en capital. Ce type de gains de change ne doit inclure aucun paiement à l'État au titre des gains de change imputables à des raisons autres que l'existence d'un différentiel de taux de change. Il exclut aussi tout transfert à l'État de plus-values de réévaluation non réalisées qui, par nature, sont des opérations comptables motivées par la réévaluation de réserves d'or ou de devises. Comme l'indique le paragraphe 5.115, ces versements à l'État en fonction de gains de détention sont considérés comme des prélèvements en capital plutôt que comme des impôts. Tout bénéfice opérationnel transféré à l'État doit être classé dans les *dividendes* (voir le paragraphe 5.111).



From:
Revenue Statistics 2016

Access the complete publication at:
https://doi.org/10.1787/rev_stats-2016-en-fr

Please cite this chapter as:

OECD (2016), "Special feature: Current issues on reporting tax revenues", in *Revenue Statistics 2016*, OECD Publishing, Paris.

DOI: https://doi.org/10.1787/rev_stats-2016-5-en-fr

This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area. Extracts from publications may be subject to additional disclaimers, which are set out in the complete version of the publication, available at the link provided.

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at <http://www.oecd.org/termsandconditions>.