



COLÓQUIO INTERNACIONAL
Políticas orçamentais em contexto de crise

COLLOQUE INTERNATIONAL
Les politiques budgétaires dans un contexte de crise



COLÓQUIO INTERNACIONAL
Políticas orçamentais em contexto de crise

COLLOQUE INTERNATIONAL
Les politiques budgétaires dans un
contexte de crise

Título **Colóquio Internacional - Políticas orçamentais em contexto de crise**
Colloque International - Les politiques budgétaires dans un contexte de crise

Direcção Presidente do Tribunal de Contas
Guilherme d'Oliveira Martins

Coordenação Director-Geral do Tribunal de Contas
José F.F. Tavares
Auditora-Coordenadora do Departamento de Planeamento e Consultadoria
Eleonora Pais de Almeida

Concepção da capa, paginação e composição gráfica Lúcia Gomes Belo

Execução gráfica Escala 3

Edição Tribunal de Contas - 2014

Tiragem 30

Depósito Legal 306975/10

www.tcontas.pt

Programa/Programme	7
Sessão de Abertura/Session d'ouverture	11
Primeira mesa redonda: Políticas orçamentais e sustentabilidade em França e em Portugal. Que instrumentos? / Table ronde 1: Politiques budgétaires et soutenabilité en France et au Portugal. Quels instruments?	19
Segunda mesa-redonda: Sustentabilidade e fiscalidade. Que política fiscal? / Table ronde 2: Soutenabilité et fiscalité. Quelle politique fiscal?	97
Terceira mesa-redonda: Controlo e avaliação de riscos. O papel especial dos Tribunais de Contas / Table ronde 3: Contrôle et évaluation des risques. Le rôle spécial des Cours des comptes	163
Sessão de Encerramento/Session de clôture	237

PROGRAMA/PROGRAMME

SALÃO NOBRE DA REITORIA DA UNIVERSIDADE DE LISBOA

Lisboa, 29 de abril de 2013

09H00/09h15 Sessão de Abertura / Session d'ouverture

- GUILHERME d'OLIVEIRA MARTINS, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas du Portugal e Président de l'EUROSAI
- DIDIER MIGAUD, Primeiro Presidente do Tribunal de Contas francês / Premier président de la Cour des comptes de France
- MICHEL BOUVIER, Professor na Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente do FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phanthéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP
- EDUARDO PAZ FERREIRA, Professor na Universidade de Lisboa, Presidente do IDEF / Professeur à l'Université de Lisboa, Président de l'IDEFF

09H15/11H00 **Primeira mesa redonda: Políticas orçamentais e sustentabilidade em França e em Portugal. Que instrumentos? Table ronde 1: Politiques budgétaires et soutenabilité en France et au Portugal. Quels instruments?**

Moderador / Modérateur:

MICHEL BOUVIER, Professor na Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente do FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phanthéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP

– A programação orçamental / La programmation budgétaire

ALAIN PARIENTE, Professor da Universidade de Bordéus IV / Maître de conférences à l'Université Bordeaux IV

NAZARÉ COSTA CABRAL, Professora da Universidade de Lisboa / Professeur à l'Université de Lisbonne



Programa
Programme

- A questão do equilíbrio orçamental / La question de l'équilibre budgétaire

CHRISTIAN ECKERT, Relator Geral da Comissão de Finanças da Assembleia Nacional / Rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale

EDUARDO PAZ FERREIRA, Professor na Universidade de Lisboa, Presidente do IDEF / Professeur à l'Université de Lisboa, Président de l'IDEFF

- Existe uma política de rigor orçamental? / Existe-t-il une politique de rigueur budgétaire?

GILBERT ORSONI, Professor da Universidade Aix Marseille III / Professeur à l'Université Aix Marseille III

TEODORA CARDOSO, Presidente do Conselho de Finanças Públicas / Président du Conseil de Finances Publiques

11H20/13H00 Segunda mesa-redonda: Sustentabilidade e fiscalidade. Que política fiscal? / Table ronde 2: Soutenabilité et fiscalité. Quelle politique fiscale?

Moderador/Modérateur:

JOSÉ DA SILVA LOPES, Economiste / Economiste

- **A luta contra a fraude fiscal / La lutte contre la fraude fiscale**

MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN, Professora na Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne / Professeur à l'Université de Paris | Phanthéon-Sorbonne

JOÃO AMARAL TOMÁS, Membro do Conselho de Administração do Banco de Portugal / Membre du Conseil d'Administration, Banco de Portugal

- **As hesitações na política fiscal / Les hésitations dans la politique fiscale**

MICHEL BOUVIER, Professor na Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phanthéon-Sorbonne, Président da FONDAFIP

ANTÓNIO CARLOS SANTOS, Professor de Finanças Públicas e Direito Fiscal / Professeur de Finances Publiques et Droit Fiscal

– **A luta contra os paraísos fiscais / La lutte contre les niches fiscales**

SEBASTIEN JEANNARD, Professor da Universidade de Poitiers, Encarregado da missão da *FONDAFIP* / Maître de conférences à l'Université de Poitiers, Chargé de mission *FONDAFIP*

ANA PAULA DOURADO, Professora da Universidade de Lisboa / Professeur à l'Université de Lisboa

15H00/17H15 Terceira mesa-redonda: Controlo e avaliação de riscos. O papel especial dos Tribunais de Contas / Table ronde 3: Contrôle et évaluation des risques. Le rôle spécial des Cour de comptes

Moderador / Modérateur:

ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, Provedor de Justiça e ex-Presidente do Tribunal de Contas / Ombudsman et ex-Président du *Tribunal de Contas*

- O sistema europeu de supervisão das finanças públicas e a qualidade da informação financeira. O papel dos Tribunais de Contas / Le système européen de surveillance des finances publiques et la qualité de l'information financière. Le rôle des ISC

DIDIER MIGAUD, Primeiro Presidente do Tribunal de Contas francês / Premier président de la Cour des comptes de France

GUILHERME d'OLIVEIRA MARTINS, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas du Portugal et Président de l'EUROSAI

ALDA DE CAETANO CARVALHO, Presidente do Instituto Nacional de Estatística / Président de l'Institut National de la Statistique



- Do controlo à avaliação das políticas públicas / Du contrôle à l'évaluation des politiques publiques

VICENT DUSSART, Professor da Universidade de Toulouse I, / Professeur à l'Université de Toulouse I

CARLOS MORAIS ANTUNES, Vice-Presidente do Tribunal de Contas de Portugal / Vice-Président du *Tribunal de Contas* du Portugal

17H15/17h30 Sessão de Encerramento / Session de Clôture

- EDUARDO PAZ FERREIRA, Professor na Universidade de Lisboa, Presidente do IDEF / Professeur à l'Université de Lisboa, Président de l'IDEFF
- MICHEL BOUVIER, Professor na Universidade de Paris | *Phantéon-Sorbonne*, Presidente do FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phanthéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP
- GUILHERME d'OLIVEIRA MARTINS, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas du Portugal et Président de l'EUROSAI



Sessão de Abertura Session d'ouverture

Da esquerda para a direita / De la gauche à droite:

- João Barroso, Vice-reitor da Universidade de Lisboa / Vice-recteur à l'Université de Lisbonne
- Eduardo Paz Ferreira, Professor da Universidade de Lisboa, Presidente do IDEFF / Professeur à l'Université de Lisbonne, Président de l'IDEFF
- Didier Migaud, Primeiro Presidente do Tribunal de Contas francês / Premier président de la Cour des comptes de France
- Guilherme d'Oliveira Martins, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas du Portugal et Président de l'EUROSAI
- Michel Bouvier, Professor da Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phantéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP

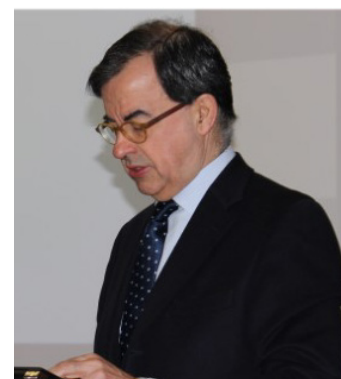
Minhas Senhoras e Meus Senhores,

É com a maior honra e com grato prazer que vos dirijo algumas breves palavras de boas-vindas no início deste Colóquio Internacional sobre *As Políticas Orçamentais em Contexto de Crise*, durante o qual estou certo que faremos uma reflexão séria sobre as respostas à atual crise económica e sobre a preparação das saídas necessárias.

Agradeço a presença de todos quantos nos deram a honra da sua participação, tendo acedido ao convite para partilhar connosco as suas reflexões.

Um agradecimento amigo e especial ao Primeiro Presidente do Tribunal de Contas francês – Didier Migaud – por nos ter dado a honra de aceitar o convite para participar neste encontro entre instituições de França e Portugal, dois países unidos por fortes e antigos laços de cultura, cooperação e amizade.

Os meus agradecimentos ainda aos representantes das instituições que, com o Tribunal de Contas de França e o Tribunal de Contas de Portugal, participam na organização do Colóquio: a FONDAFIP (*Association pour la fondation internationale de finances publiques*, através do Prof. Michel Bouvier); o IDEFF (Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa através do Prof. Eduardo Paz Ferreira). As nossas instituições uniram mais uma vez esforços no sentido de podermos hoje apresentar os nossos pontos de vista e trocar experiências sobre um tema que tem a maior actualidade.



Guilherme d'Oliveira Martins

Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Presidente da EUROSAI /Président du Tribunal de Contas du Portugal, Président de l'EUROSAI

O tema desta conferência “As políticas orçamentais em tempo de crise” leva-nos a refletir sobre o presente e o futuro pretendendo contribuir positivamente para que haja uma oportunidade de reforço da criatividade, de coesão e da confiança na Europa. Só no contexto europeu poderemos superar a atual situação, se houver inteligência, coragem e capacidade para pôr em primeiro lugar aquilo que nos une – através de mediação e de diálogo – obrigando-nos a uma verdadeira partilha de experiências e responsabilidades.

Insatisfeitos com os resultados relativamente ao crescimento económico, conscientes dos efeitos sociais graves da fragmentação e do aumento do desemprego, preocupados com o ambiente depressivo e com as consequências das injustiças, da exclusão e das desigualdades – os cidadãos são chamados ao reforço cívico e democrático dos mecanismos de avaliação, de controlo e de auditoria.

Perante o dilema entre, por um lado, a disciplina financeira e orçamental e, por outro, a necessidade de promoção da justiça, do emprego e do desenvolvimento, torna-se indispensável uma articulação de tais objetivos. Com efeito, temos por um lado a exigência de mais disciplina e rigor orçamentais (de modo a estancar o perigoso aumento do endividamento) e, por outro, a necessidade de reencontrar uma via de desenvolvimento humano e de crescimento económico capazes de assegurar a criação de riqueza e de emprego e o reforço das condições que permitam a confiança e a coesão económica, social e territorial.

Sendo os efeitos destas duas orientações dilemáticos, estamos obrigados a procurar soluções capazes de compatibilizar os objetivos de sustentabilidade das Finanças Públicas e de desenvolvimento adequado das economias. Estamos, deste modo,

perante a obrigação histórica de tirar as lições pertinentes do tempo em que vivemos.

A austeridade tem de ser instrumental – devendo envolver meios capazes de impedir bloqueamentos da justiça e desenvolvimento – enquanto a sobriedade, a equidade e a eficiência têm de ser permanentes na formulação, planeamento e avaliação. Prever, prevenir, planear e avaliar têm de gerar prudência, rigor e temperança. As leis fazem-se para as pessoas. A rigidez não se confunde com a disciplina. Daí ser essencial garantir um equilíbrio entre o rigor, a transparência, o sentido de responsabilidade e o serviço público.

O desenvolvimento humano não é uma intenção mas um resultado. O progresso só se atinge se juntarmos finanças públicas sólidas à justiça, à coesão, à confiança e ao sentido comunitário.

Somos, assim, colocados perante o desafio de investir no futuro, mobilizando vontades e favorecendo as boas práticas. As consequências das ações dos Tribunais de Contas devem, por isso, traduzir-se em aperfeiçoamento e em acréscimo de valor e responsabilidade.

De facto, mais responsabilidade, crescente exigência na utilização e no gasto do dinheiro público, “accountability”, transparência, verdade, criação de um Estado moderno democrático, justo, aberto e disciplinado — eis alguns dos objetivos que temos de assumir com todas as consequências.

Os Tribunais de Contas têm, assim, no horizonte da sua ação a ideia forte e necessária de que o rigor e as boas contas são um fator de cidadania.

Os dinheiros e valores públicos têm de ser objecto de um rigoroso escrutínio, de modo a assegurar que os cidadãos tenham



uma ligação de confiança e responsabilidade com o serviço público e com a concretização da responsabilidade social. Da fiscalização prévia à fiscalização concomitante e sucessiva, passando pelo julgamento da responsabilidade financeira e pelo julgamento de contas, estamos perante instrumentos que deverão permitir transparência, verdade e clareza na defesa de uma sociedade aberta, na qual as políticas públicas resultem de opções realmente partilhadas por todos e adequadamente sujeitas ao controlo efectivo dos cidadãos.

Prestar boas contas é contribuir para a credibilidade e a confiança. Gerir bem o dinheiro público é defender os contribuintes, os cidadãos e as gerações futuras.

Não precisamos de muitas leis, mas de bons exemplos. O excesso legislativo favorece a burocratização, o centralismo e a ineficiência.

As leis devem, por isso, ser suficientemente inteligentes e abertas para assegurar que a sua aplicação não ponha em causa o serviço público, nem os legítimos interesses dos cidadãos.

Precisamos assim de mediações fortes, determinadas e eficientes.

Sem consolidação, sem verdade e sem transparência, não há boas contas, não há responsabilidade. Em suma, o rigor financeiro e orçamental deve contribuir decisivamente para “mais justiça, mais emprego e mais desenvolvimento”.

Quando se sentiram os primeiros sinais da crise financeira que atualmente vivemos, as organizações superiores de controlo das Finanças Públicas da União Europeia procuraram, através da coordenação de iniciativas e de um reforço do controlo das contas dos Estados e dos dinheiros públicos, encontrar instrumentos eficientes capazes de garantir um acompanhamento

rigoroso e uma avaliação relevante e útil na prestação transparente de contas.

De igual forma se tem procurado intensificar uma atitude de responsabilização no tocante à gestão e aos resultados na aplicação dos recursos provenientes dos cidadãos contribuintes.

Impõe-se afirmar a autoridade e o prestígio das instituições democráticas europeias – o que exige a mobilização dos cidadãos e a consagração de instituições que permitam responsabilizar os decisores que dispõem de dinheiro público.

Torna-se necessário criar condições que permitam melhorar o controlo da respetiva utilização e dar condições de confiança que respondam à atual crise através da capacidade criadora e da realização da justiça e da solidariedade em nome da dignidade da pessoa humana.

Em suma:

- O dinheiro público tem de ser utilizado em benefício de todos;
- O desperdício tem de ser contrariado com disciplina;
- A solidariedade e a partilha de responsabilidades têm que tomar o lugar do egoísmo e da indiferença;
- As boas práticas têm de ser incentivadas e apoiadas;
- Os tribunais de contas devem ser mais ouvidos nas suas recomendações;
- As previsões devem ser mais rigorosas e neste momento têm de se basear numa exigente ponderação dos meios e dos fins e da criação de valor;
- Os serviços públicos e a justiça distributiva têm de ser melhorados;



- Os impostos têm de ser justos e adequados às capacidades dos contribuintes e ao bem comum.

O que se pretende não é apenas sancionar, mas sim apontar caminhos positivos no sentido de maior coesão, confiança e justiça. Mais do que apontar o que é negativo, impõe-se recomendar e promover o aperfeiçoamento.

A recuperação da crise económica e financeira obriga à poupança e à sobriedade, mas também à criação e ao incentivo da confiança. A sociedade toda é chamada à iniciativa, à criação e à responsabilidade social.

Temos um conjunto de temas e de oradores que certamente irão partilhar connosco um conjunto de saberes e de experiências que muito nos enriquecerão.

Políticas orçamentais e sustentabilidade em França e em Portugal. Que instrumentos?

Politiques budgétaires et soutenabilité en France et au Portugal. Quels instruments?



Da esquerda para a direita / De la gauche à droite:

- Alain Pariente, Professor da Universidade de Bordéus IV / Maître de conférences à l'Université Bordeaux IV
- Christian Eckert, Relator Geral da Comissão de Finanças da Assembleia Nacional / Rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale
- Teodora Cardoso, Presidente do Conselho de Finanças Públicas / Président du Conseil de Finances Publiques
- Michel Bouvier, Professor da Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phantéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP
- Nuno Cunha Rodrigues, Professor da Universidade de Lisboa / Professeur à l'Université de Lisbonne
- Gilbert Orsini, Professor da Universidade de Aix Marseille III / Professeur à l'Université Aix Marseille III
- Nazaré Costa Cabral, Professora da Universidade de Lisboa / Professeur à l'Université de Lisbonne

7³
9⁴ 3⁴ 5⁹
6⁴ 2³ 1⁶ 5⁹
TRIBUNAL
DE CONTAS
9⁴ 5⁹ 1⁴ 7⁸

I.^a mesa redonda
Table ronde I



Michel Bouvier
Moderador/Modérateur



A programação orçamental
La programmation budgétaire

La programmation budgétaire en France

Rien n'est plus durable qu'un programme gouvernemental temporaire. Au-delà de la caricature, cette formule de Milton Friedman traduit en partie l'un des enjeux fondamentaux de la programmation dans le cadre politique. Comment concilier l'adaptabilité indispensable des politiques publiques aux évolutions conjoncturelles et la fixation d'un cap qui les dépasse?

La crise économique actuelle caractérise avec une force considérable les pressions économiques, financières et budgétaires qui pèsent sur les gouvernants, mais peut-être plus que les autres, elle induit une réflexion renforcée sur les enjeux à moyen et long terme de maîtrise des finances publiques.

La programmation budgétaire est ancienne en France. Si l'on excepte les expériences historiques ponctuelles, sous la V^{ème} République, la programmation trouve sa source dans la mise en œuvre des inspirations du *Planning Programming Budgeting System* appliqué aux États-Unis à la fin des années soixante. Ainsi, la technique de la Rationalisation des Choix budgétaires menée au cours des années soixante-dix et le développement des budgets de programme ont constitué une tentative partiellement réussie de programmation abandonnée formellement en 1980¹.

¹ Voir B. Perret, De l'échec de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), *Revue Française d'Administration Publique*, 2006, n.° 1, pp. 31 et s.



Alain Pariente

Professor da Universidade de Bordéus IV / Maître de conférences à l'Université Bordeaux IV

Une relance de la programmation est ensuite initiée dans le cadre de la construction de l'Union économique et monétaire. Le pacte de stabilité et de croissance à partir de 1997 exige des Etats membres la présentation annuelle de programmes de stabilité qui doivent fournir «*l'objectif à moyen terme d'une position budgétaire proche de l'équilibre ou excédentaire*»². Cette exigence a été prise en considération dans la loi organique du 1^{er} août 2001 *relative aux lois de finances*, notamment par la nécessité de renforcer les rapports d'information à horizon pluriannuel à l'intention du Parlement³.

Aujourd'hui, la crise économique incite au renforcement de l'instrument programmatique pour deux raisons. D'une part, la soutenabilité de l'effort de réduction des déficits publics sur le plan institutionnel et social exige une répartition dans le temps de ce que l'on peut appeler les sacrifices budgétaires que ce soit en termes de réduction des dépenses ou d'accroissement des prélèvements. D'autre part, la programmation permet de témoigner auprès des acteurs économiques et des institutions européennes et internationales de la constance de la politique budgétaire de l'Etat dans le moyen, voire le long terme. Cependant, la crise économique rend logiquement la programmation budgétaire très hasardeuse, du fait notamment des incertitudes qui pèsent sur la croissance.

Le paradoxe de la programmation aujourd'hui est que l'on est passé en quelques années de la confiance: «*programmer l'espérance*» comme disait Claude Gruson en 1976⁴, à l'inquiétude vis-à-vis de la programmation entendue comme instrument de restriction budgétaire permanente.

2 Règlement (CE), n.° 1467/97 du Conseil du 7 juillet 1997, *visant à accélérer la mise en œuvre des procédures concernant les déficits excessifs*, J.O.C.E., L 209 du 2 août 1997, p. 6.

3 Article 50 de la loi organique n.° 2001-692 du 1^{er} août 2001 *relative aux lois de finances*, J.O.R.F, 2 août 2001, p. 12480.

4 Claude Gruson, *Programmer l'espérance*, Stock, 1976.

Ce mouvement explique tout autant l'importance que la complexité de la programmation. Ainsi, la programmation budgétaire s'est sans nul doute développée ces dernières années en France, mais sans devenir pour autant contraignante(I). Le renforcement de son effectivité nécessite une réflexion sur ses incertitudes et les moyens de les limiter(II).



I) Une logique vertueuse au sein de lois de programmation non contraignantes

La programmation budgétaire a été et reste largement utilisée dans le domaine militaire, qui exige un délai tout autant dans la définition que dans la mise en œuvre des programmes d'armement⁵. Dans le cadre plus général des autres politiques publiques, la programmation a longtemps été plus ponctuelle et sujette à discussion. Ces dernières années, la mise en place de la révision générale des politiques publiques à compter de 2007 a pu correspondre à une certaine relance de la pluriannualité en pratique. Concomitamment, la révision constitutionnelle de 2008 lui confère un support juridique aussi novateur que puissant (A), mais c'est plus prosaïquement la crise de l'Euro qui va conduire à l'exigence de son renforcement fin 2012 (B).

A) Une consécration constitutionnelle récente des lois de programmation

La formalisation des lois de programmation des finances publiques a été initiée en 2008 sous l'impulsion des propositions du Comité Balladur qui invitaient à remplacer les lois de programme par les lois de programmation⁶.

⁵ Voir par exemple, Sénat n.° 822, *Projet de loi relatif à la programmation militaire pour les années 2014 à 2019 et portant diverses dispositions concernant la défense et la sécurité nationale*, 2 août 2013.

⁶ Comité de réflexion et de proposition sur la modernisation et le rééquilibrage des institutions de la V^{ème} République, *Une V^{ème} République plus démocratique*, Rapport au président de la République, La documentation française, 2007, pp. 40 et s.

Le changement n'était pas que terminologique, il avait pour objectif d'élargir le champ de la programmation, limité jusque-là dans le texte constitutionnel au domaine économique et social⁷. La mention spécifique de lois de programmation en matière de finances publiques au sein de la Constitution a été proposée par amendement lors de la discussion parlementaire du projet de révision constitutionnelle⁸.

La révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 supprime ces limitations en créant une nouvelle catégorie juridique: les lois de programmation qui se substituent aux lois de programme. Sur le fond, les nouvelles lois de programmation, contrairement aux lois de programme, n'ont plus de limites matérielles. En revanche, les orientations pluriannuelles des finances publiques nécessitent une loi de programmation, elles ne peuvent être définies hors de ce cadre⁹.

Les lois de programmation souffrent de plusieurs défauts qui rendent leur usage délicat. Au-delà de la question de la prévisibilité, inhérente à l'instrument, l'absence de normativité du texte pose question. Les lois de programmation n'ont, en effet, aucune dimension contraignante. En 2011, un projet de révision constitutionnelle votée par les deux assemblées en termes identiques proposait la création de lois cadre d'équilibre des finances publiques. Ce nouvel instrument

7 Décision n° 2005-512 DC du 21 avril 2005 et n° 2005-516 DC du 7 juillet 2005.

8 «*Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques*», amendement n° 207, 19 mai 2008 présenté par C. de Courson et G. Carrez.

9 Article 34 de la Constitution: «*Des lois de programmation déterminent les objectifs de l'action de l'Etat. Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques*».

pluriannuel se singularisait par sa dimension annuelle contraignante à l'égard des lois de finances initiale¹⁰. Cette proposition, abandonnée après le changement politique du printemps 2012, était contestable, notamment par la hiérarchie ambiguë qu'elle mettait en place entre les lois cadres d'équilibre et les lois de finances annuelles¹¹. Néanmoins, après l'alternance politique, la nécessité de renforcer la programmation budgétaire n'a pas été remise en cause. C'est plus précisément dans le cadre de l'évolution des règles de la gouvernance économique de la zone euro que cette réflexion a trouvé une nouvelle traduction reflet d'une exigence pluriannuelle renforcée.

B) Une exigence nouvelle suscitée par le traité sur la stabilité la coordination et la gouvernance

La loi organique du 17 décembre 2012 *relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques* constitue une étape supplémentaire dans l'encadrement de la gestion publique¹². Formellement, elle constitue la mise en œuvre dans le droit français du traité sur la stabilité la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (TSCG), signé par 25 des 27 Etats-membres de l'Union européenne (Royaume-Uni et République tchèque ne l'ayant pas signé), le 2 mars 2012¹³. Il pose des règles contraignantes. Dès son article 3, le TSCG fait apparaître une notion déjà connue mais qui devient contraignante: celle de déficit

10 Assemblée nationale, TA n° 722, 13 juillet 2011, Projet de loi constitutionnelle *relatif à l'équilibre des finances publiques*, Article 1^{er}.

11 Sur ce point, voir Alain Pariente, *Equilibre des finances publiques et programmation pluriannuelle*, *Revue Française de Finances Publiques*, n° 117/2012, pp. 87-98.

12 Loi organique du 17 décembre 2012 *relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques*, J.O.R.F., du 18 décembre 2012, p. 19816.

13 Décret n° 2013-29 du 8 janvier 2013 *portant publication du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire...*, J.O.R.F., du 11 janvier 2013, p. 819.

structurel: les Etats doivent limiter celui-ci à 0,5% du PIB. Cette règle doit être incluse dans le droit national des Etats signataires «*au moyen de dispositions contraignantes et permanentes, de préférence constitutionnelle*».

Sur ce point justement et après l'élection de François Hollande à la présidence de la République en mai 2012, la position de la France a évolué sur la transposition des exigences prévues par le TSCG, plus précisément sur la nature juridique du texte de transposition. En effet, le président Sarkozy, lorsqu'il était en fonction, avait annoncé la «constitutionnalisation» de ces règles, la révision constitutionnelle étant d'ailleurs prête: sur la base du texte adopté en 2011 et visant à la création de lois cadre d'équilibre des finances publiques¹⁴. L'élection de François Hollande a modifié la position de la France, le président de la République ne souhaitant plus recourir à la consécration constitutionnelle de ces règles mais agir par l'adoption d'une loi organique. Le Conseil constitutionnel ayant autorisé une telle voie¹⁵, c'est donc l'objet de la loi organique relative à la programmation et la gouvernance des finances publiques du 17 décembre 2012.

Pour mettre en œuvre les préconisations du TSCG, elle fixe des règles nouvelles concernant les lois de programmation des finances publiques. Pour se faire, elles doivent déterminer les orientations pluriannuelles des finances publiques pendant une programmation minimale de trois ans. La loi organique fixe les objectifs des lois de programmation. Elles doivent notamment déterminer: en vue de la réalisation de l'objectif à moyen

14 Assemblée nationale, TA n° 722, 13 juillet 2011, *Projet de loi constitutionnelle relatif à l'équilibre des finances publiques*, Article 1er, *préc.*

15 Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire*.

terme, les trajectoires des soldes structurel et au titre de chacun des exercices de la période de programmation, l'effort structurel, c'est-à-dire la part de la variation du solde structurel due aux décisions des pouvoirs publics¹⁶. S'ajoutent de nombreuses indications très précises. La loi organique créé enfin, le Haut Conseil des Finances publiques, organisme indépendant, composé de 10 membres et présidé par le Premier président de la Cour des comptes qui doit donner son avis sur les prévisions macro-économiques et la cohérence des différents instruments financiers lois de finances, lois de finances rectificatives et loi de programmation avec celles-ci. Le Haut conseil donne également son avis sur les prévisions macro-économiques sur lesquelles repose le projet de programme de stabilité¹⁷.

Ainsi, l'existence des lois de programmation des finances publiques a été consacrée en 2008 et leur contenu a été précisément défini en 2012. Pour autant, leur caractère contraignant n'a toujours pas été posé à l'égard des lois de finances, mais également à l'égard des autres textes relatifs aux administrations publiques soumises aux règles budgétaires visant au redressement des finances publiques: finances locales, sécurité sociale, ce qui pose des problèmes notamment au regard de la globalisation financière de la sphère publique en marche.

Si le caractère incertain de la contrainte posée par les nouvelles règles relatives à la programmation budgétaire est observable au regard du contenu de celles-ci, il se



¹⁶ Article 1^{er} de la loi organique du 17 décembre 2012 *relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, préc.*

¹⁷ Chapitre III: *Disposition relatives au Haut Conseil des Finances Publiques*, article 11 à 22 de la de la loi organique du 17 décembre 2012 *relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, préc.*

révèle encore plus nettement dans la pratique. Ainsi, il paraît opportun de s'interroger sur les moyens de rendre la programmation plus efficace. Paradoxalement, cela pourrait passer par la disparition des lois de programmation et l'incorporation de la pluriannualité dans les instruments budgétaires contraignants.

II) Une efficacité renforcée au sein de lois de programmation contraignantes?

La crise économique produit des effets particuliers sur la notion de programmation budgétaire et peut conduire à une inversion des priorités entre programmation pluriannuelle et préparation budgétaire annuelle (A). D'autre part, le contexte est également un facteur incitatif de la relance de la programmation: la crise économique renforce l'urgence de la maîtrise des dépenses publiques, qui s'envisage plus aisément dans une perspective pluriannuelle. Ainsi, il y a toutes les raisons pour paraphraser Claude Gruson et au lieu de «*Programmer l'espérance*» «Espérer la programmation». Mais dans cet esprit, il faut repenser l'ensemble des instruments budgétaires (B).

A) La soumission paradoxale de la programmation à l'annualité budgétaire

La mise en œuvre des premières lois de programmation a illustré des limites importantes de celles-ci.

Tout d'abord, c'est la validité des prévisions qui a été affecté. Ainsi, la première loi de programmation pour les années 2009 à 2012 a été adoptée le 9 février 2009 dans une période traversée par le début de la crise économique¹⁸. Le deuxième texte, la loi du 28 décembre

¹⁸ Loi n° 2009-135 du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012, J.O.R.F., 11 février 2009, p. 2346.

2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 a également souffert de ce contexte¹⁹. En conséquence, les prévisions escomptées ont dû être modifiées très largement dans les deux hypothèses. La dernière loi de programmation des finances publiques adoptée le 31 décembre 2012 se distingue en partie²⁰. D'une part, la durée de la loi de programmation est fixée à 5 ans (2012-2017). En réalité cette programmation quinquennale n'est qu'apparente: la prévision se fractionne en fait en deux périodes 2013-2014 puis 2015-2017. D'autre part, sur la forme la troisième loi de programmation des finances publiques est marquée par l'adoption de la loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques. Pour autant, elle témoigne néanmoins de certaines difficultés persistantes. Ainsi les lois de programmation sont marquées par une constante: l'existence d'une prévision optimiste de croissance au-delà de la première année de programmation. Ce biais positif a été dénoncé dans plusieurs rapports parlementaires depuis 2010, mais la dernière loi de programmation n'échappe pas à cette tendance en fixant à 2% la prévision de croissance dès 2014.

Dans le cadre des règles fixées par la loi organique du 17 décembre 2012, le Haut Conseil des finances publiques a été saisi des hypothèses macroéconomiques retenues pour la préparation du programme de stabilité. Dans ce cadre le rôle du Haut Conseil est seulement d'exprimer un avis qui sera rendu public et joint au programme

¹⁹ Loi n.° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014, J.O.R.F., 29 décembre 2010, p. 22868.

²⁰ Loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017, J.O.R.F., 1^{er} janvier 2013, p. 10.



de stabilité transmis au Conseil et à la Commission, conformément à l'article 17 de la loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques. Il ne peut dans ce cadre ni évoquer la cohérence des prévisions au regard d'autres textes, ni formuler des recommandations.

Le premier avis du 15 avril 2013 est particulièrement instructif puisque dans ce cadre assez souple le Haut Conseil n'a pas hésité à s'interroger sur les perspectives de croissance définies par le Gouvernement²¹. Ces réserves ont constitué la préfiguration de l'analyse du Haut conseil qu'il a ensuite réitéré dans les trois avis suivants: sur le projet de loi de règlement²², le projet de loi finances pour 2014²³, puis le projet de loi de finances rectificative pour 2013²⁴. Le Haut conseil confirme les écarts entre la programmation et les instruments budgétaires annuels. Ces écarts importants entre les orientations pluriannuelles de solde structurel définies dans la loi de programmation et les prévisions et résultats de l'exécution, pourront conduire le Haut Conseil à mettre en œuvre le mécanisme de correction qui exige du Gouvernement l'explicitation de ces écarts et la présentation de mesures de correction au printemps 2014.

Cette nouvelle procédure renforce sans conteste la contrainte pluriannuelle sur l'exécution budgétaire. Elle

21 Haut Conseil des Finances Publiques, Avis n.° 2013-01 *relatif aux prévisions macroéconomiques associées au projet de programme de stabilité pour les années 2013 à 2017*.

22 Haut Conseil des Finances Publiques, Avis n.° 2013-02 *relatif au solde structurel des administrations publiques présenté dans le projet de loi de règlement de 2012*.

23 Haut Conseil des Finances Publiques, Avis n.° 2013-03 *relatif aux projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2014*.

24 Haut Conseil des Finances Publiques, Avis n.° 2013-04 *relatif au projet de loi de finances rectificative pour 2013*.

s'ajoute aux instruments préexistants que représente notamment les budgets triennaux qui accompagnent les lois de programmation des finances publiques depuis 2009 et qui fixent pour les ministères une programmation ferme des dépenses. Cette programmation à moyen terme irrigue aujourd'hui la préparation de la loi de finances de l'année qui doit tenir compte selon l'année de programmation du cadre fixé antérieurement. Cette exigence a été encore rappelée par le Premier ministre dans une circulaire du 14 janvier 2013 qui rappelle «*Une économie signifie une diminution de la dépense publique totale, sans report de charges sur d'autres entités publiques, sur des fournisseurs ou sur d'autres années*»²⁵. Le Premier ministre insiste également sur la règle de l'auto-assurance qui signifie le financement d'une nouvelle dépense par la suppression d'une autre afin de respecter les plafonds pluriannuels des programmes. Ces règles autorisent néanmoins des exceptions, que les aléas économiques ont rendues courantes ces dernières années.

Ainsi, la programmation budgétaire, bien que renforcée, reste finalement en dernier lieu soumise par l'annualité: cette opposition n'est pas irréductible, mais elle nécessite une confrontation des deux notions.

B) La confrontation inévitable entre programmation et annualité budgétaire

L'impossibilité de programmer clairement pour plusieurs années dans les périodes de crise induit un décalage persistant et croissant entre la loi de finances initiales et

²⁵ Circulaire du 14 janvier 2013 *relative aux règles pour une gestion responsable des dépenses publiques*, J.O.R.F., 15 janvier 2013, p. 960.

la loi de programmation. Elle pose en fait le problème de la confrontation entre annualité et pluriannualité. La remise en cause de l'annualité est toujours considérée comme inacceptable en ce qu'elle porterait atteinte au principe de consentement de l'impôt et plus largement aux pouvoirs du Parlement. De façon plus relative, la disparition de l'annualité est également jugée comme facteur de complexité au regard de la lourdeur et évidemment de l'incertitude de la programmation pluriannuelle.

Pourtant si on fait le bilan de ces années de crise on constate: D'abord que la loi de finances initiale semble insuffisante en période de crise: il a fallu adopter trois lois de finances rectificatives en 2009, quatre en 2010 et 2011 et trois en 2012, soit quatorze lois de finances rectificatives en quatre ans: Ce chiffre ne plaide pas a priori pour le développement de la pluriannualité, mais il ne justifie pas non plus la pertinence de l'annualité.

Le problème de la confrontation entre deux normes annuelle et pluriannuelle c'est la nécessaire victoire de la norme annuelle (principe de réalité et de sincérité) face à une norme pluriannuelle certes plus pertinente économiquement et volontariste politiquement mais déconnectée de la réalité du moment.

Les préfigurations évoquées auparavant, notamment dans le cadre de budgets triennaux montrent une voix possible: non pas confronter pluriannualité et annualité mais les superposer: en clair il conviendrait de rendre la loi de finances pluriannuelle.

Faire de la loi de programmation le support de l'autorisation ou faire de la loi de finances initiale le support de la pluriannualité ne sont que les deux faces d'une même

toujours dans le cadre des lois de finances rectificatives sans vocation programmatique. L'intérêt de ces lois étant de maintenir une régulation annuelle qui resterait le support et le cadre de l'exécution budgétaire. Les autorisations d'engagement s'inscriraient dans le cadre pluriannuel de la loi de programmation tandis que les crédits de paiement seraient définis dans le cadre de la programmation mais pourraient être impactés par l'adoption de ces nouvelles lois de finances rectificatives.

La difficulté principale de cette transformation porte sur les recettes: comment détacher l'impôt du principe d'annualité sans accroître le risque de fraude et surtout complexifier considérablement le recouvrement et la trésorerie de l'Etat? Un découplage entre l'annualité de la recette et la pluriannualité de la dépense pourrait être intéressant à mettre en place même si les difficultés concrètes et théoriques ne manquent pas.

Il reste que la programmation pluriannuelle débarrassée de la comparaison permanente avec la prévision annuelle deviendrait une solution ou tout au moins une orientation politique forte proposée par le Gouvernement et acceptée par le Parlement qui fixerait un cap au navire budgétaire pour permettre de naviguer par gros temps au-delà de la tempête sans s'arrêter aux prévisions du jour...

OCDE, ao qualificar a crise como um ‘catalisador’ das reformas orçamentais.

Importa, pois, começar por clarificar o conceito e o âmbito da orçamentação pública. Tendo por base o ponto de partida analítico de Schick (2002), considero que a hodierna orçamentação pública engloba duas vertentes:

- a) Em primeiro lugar, a macro orçamentação. Está aqui em causa a fixação dos objetivos de política orçamental que, em cada momento, se consideram prevaletentes: destes, relevam, sobretudo desde o início de milénio, a disciplina orçamental agregada e sustentabilidade de longo prazo das finanças públicas;
- b) Em segundo lugar, a micro orçamentação. Está aqui em causa a definição de regras, estruturas e processos orçamentais que, no limite, permite identificar, matricialmente, diferentes modelos orçamentais.

Ora, o que desde já se pode afirmar é que o início do século XXI aparece muito marcado pela instrumentalização da micro orçamentação pública aos objetivos macro orçamentais. Ou seja, as reformas do domínio da estrutura e dos processos orçamentais são concebidas atendendo aos seus impactos substantivos, isto é, atendendo ao *outcome* orçamental que daí possa resultar. Diria mesmo que as reformas orçamentais estão hoje menos centradas nas formas e nos procedimentos (*‘due process’*), como no passado sucedia, e estão, isso sim, cada vez mais condicionadas pelos resultados orçamentais (*‘due outcome’*).

2. Relativamente à macro orçamentação, a mudança de milénio permitiu afirmar novas prioridades no domínio da política orçamental. Os objetivos prevaletentes da política orçamental contemporânea podem ser concretizados em três ideias-chave.

Em primeiro lugar, a ideia de **ajustamento (ou consolidação) orçamental**. Esta ideia envolve a reconstrução (neoclássica) da ideia de equilíbrio orçamental, em torno de três eixos:

- A recuperação do critério clássico do ativo de tesouraria (confrontando receitas e despesas efetivas), nas suas duas decorrências operativas: o **saldo global** e o **saldo primário**. Se é verdade que o saldo global é *'self-explaining'*, menos natural é a relevância do saldo primário (que relaciona as receitas e as despesas efetivas, com exceção dos juros da dívida pública). Todavia, o recurso a este saldo, na análise da política orçamental dos diferentes países, tem assumido uma utilidade crescente, pois, como veremos a seguir, a existência de saldos primários positivos constitui uma das condições de sustentabilidade de longo prazo da dívida pública (logo, de sustentabilidade da própria política orçamental);
- A afirmação crescente da noção de **saldo (global ou primário) estrutural, ajustado do ciclo**. Trata-se de desagregar a componente estrutural do saldo, ou seja, a componente do ciclo que corresponde ao padrão de comportamento habitual do Estado e que não depende pois das flutuações cíclicas da economia. Ele aparece, por vezes, designado como saldo estandardizado, ou então é reconduzido à noção de saldo de pleno emprego (neste sentido, Barbosa, 1997: 125). Esta última recondução não é contudo isenta de crítica²⁶, ainda que se repararmos bem

²⁶ Veja-se, por exemplo, a que é feita por Andrade e Duarte (2012: 158-159), para quem o saldo orçamental de pleno emprego não coincide com o saldo ajustado do ciclo. Como referem (Cit: 158), a estimação do saldo de pleno emprego supõe o conhecimento das relações existentes entre os níveis de receitas fiscais e de despesas públicas, mas também da atividade económica, implicando o recurso a uma definição, necessariamente convencional, do que deve entender-se por pleno emprego, bem como a avaliação do produto de pleno emprego ou produto potencial. Este indicador tem a vantagem de apostar, de forma implícita, para o objetivo final da política económica: a realização o pleno emprego e o máximo do bem-estar realizável. Ora, acrescentam (Idem: 159), com o aumento do desemprego na generalidade dos países e, em particular, nas economias europeias, e o aprofundar do desvio entre o produto potencial e o produto efetivo, a condução de uma política orçamental direcionada para o objetivo do pleno emprego foi sendo sucessivamente esquecida, ganhando cada vez maior importância a utilização de um saldo corrigido da evolução cíclica do produto como indicador de política orçamental.

o saldo ajustado do ciclo é uma degenerescência do *princípio do equilíbrio de pleno emprego*, concebido pelo grande monetarista Milton Friedman (nos idos anos quarenta) e também por Arthur Smithies²⁷. A ideia central é a de que a noção de equilíbrio só faz sentido quando referida a um dado padrão de medida típico. O equilíbrio não deveria pois ser referido à luz das condições atuais da economia, antes a uma dada situação hipotética que lhe servisse de padrão – e esta consistiria justamente num nível elevado de emprego e de rendimento nacional. A construção do equilíbrio de pleno emprego corresponde, na verdade, a uma perspetiva conservadora da gestão orçamental, partindo do pressuposto (neoclássico) de que embora os desvios da taxa de crescimento estrutural, ou de longo prazo, possam ser parcialmente corrigidos através do orçamento, a verdade é que essa taxa de crescimento é basicamente insensível à política orçamental.

– Muito relacionada com as noções anteriores, aparece, designadamente no quadro da política europeia, a noção de **“objetivo orçamental de médio prazo”**. O objetivo orçamental que é fixado para cada Estado membro – diferente consoante o ponto de partida respetivo em matéria de défice orçamental e de dívida pública – deve ser concretizado ao longo de uma dada trajetória de ajustamento (v.g. três anos), esperando-se, ao longo dessa trajetória, uma melhoria do respetivo saldo estrutural. Considera-se que o ‘objetivo orçamental de médio prazo’ é dotado de alguma flexibilidade, na medida em que permite e acomoda desvios nessa trajetória, em razão de flutuações cíclicas da economia.

No quadro do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), o saldo ajustado do ciclo tornou-se num elemento fundamen-

²⁷ Sobre esta questão, veja-se Xavier (1970: 21 e ss.) e Diamond (1972: 56 ss.).

tal do processo de supervisão multilateral da política orçamental dos Estados membros. Na verdade, logo em 2005, aquando da primeira revisão, é concretizado precisamente o “*objetivo orçamental de médio prazo*” (ou “*medium term budgetary objective*” – MTBO), a fixar a cada um dos países em consolidação e cuja avaliação (pelas instâncias comunitárias) depende justamente dessa desagregação entre a componente estrutural e cíclica do saldo orçamental. O MTBO viu aumentada a sua importância no após-crise, quer com as alterações efetuadas ao PEC em 2011, pelo “*Six Pack*”, quer depois com a aprovação do ‘Pacto Orçamental’²⁸ (março de 2012) e da concretização, nele, da nova ‘regra de ouro’ das finanças públicas europeias (veja-se particularmente a alínea b) do nº 1 do seu artigo 3º).

Em segundo lugar, aparece a ideia dominante de **sustentabilidade de longo prazo das finanças públicas**. O conceito de sustentabilidade está, por sua vez, intimamente associado ao conceito de *restrição orçamental intertemporal* (uma construção da microeconomia), impondo que o valor atual de todos os futuros excedentes orçamentais primários (os saldos orçamentais sem juros) seja igual ao valor do excedente da dívida pública (neste sentido, Pereira, 2012: 290). Isto significa que para que a política orçamental seja sustentável, o Estado deve obter, mais tarde ou mais cedo, saldos primários positivos, embora esta não seja a única condição (assim, Blanchard *et aliud*, 1990: 12)²⁹.

28 Ou ‘*Fiscal Compact*’, na expressão inglesa. Tecnicamente, ele é o *Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária*.

29 Manipulando a restrição orçamental do Estado (no curto prazo), estes autores chegam à restrição orçamental intertemporal, do seguinte modo,

$$\Delta (B_t / Y_t) = (r - g) B_{t-1} / Y_{t-1} + (G_t + T_t) / Y_t$$

Esta equação mostra que se o orçamento primário se encontra equilibrado, a dívida pública crescerá à taxa r , ao passo que o rácio da dívida crescerá apenas a $(r-g)$. Chega-se ao resultado esperado de que o rácio da dívida pública (B_t / Y_t) decrescerá mesmo quando o défice primário $(G_t - T_t)$ aumenta, desde que o crescimento do produto (g) seja bastante mais elevado do que o crescimento da taxa de juro (r).

Finalmente, aparece a ideia de **austeridade** – sem dúvida, a de relevância mais recente e conjunturalmente justificada. A austeridade traduz na verdade um refinamento ou, se se quiser, uma versão ‘musculada’ da ideia já vista de ajustamento orçamental. Ela é o produto da atual crise, da crise por que passam sobretudo algumas economias europeias, especialmente aquelas que assistiram à transmutação de uma crise, que começou por ser financeira, numa crise de dívida soberana. E é o produto da situação de resgate e de assistência financeira a que essas mesmas economias foram sujeitas. A ideia de austeridade encontra em todo o caso, na doutrina económica dominante, bons fundamentos. O mais relevante – e nos últimos tempos também o mais controvertido e contrariado – é o argumento de Reinhart e Rogoff (2010), nos termos do qual existe evidência estatística de uma correlação negativa entre dívida pública (superior a 60% do PIB) e crescimento económico. O segundo fundamento é a noção de *austeridade expansionista*, devida a Alesina e Ardagna (surgida em 1998, e que agora impulsionada e aprimorada – 2009 e 2012). Basicamente, trata-se de defender que a consolidação orçamental não tem de prejudicar necessariamente o crescimento económico. Consideram estes autores que um período de ajustamento é expansionista se o crescimento do PIB real durante esse período for mais elevado do que o crescimento médio verificado nesse país, nos dois anos anteriores. Em alternativa a esta definição, como forma de evitar que o ciclo de negócios mundial possa levar a uma incorreta classificação dos ajustamentos orçamentais (mormente em pequenas economias muito dependentes do exterior), propõem uma outra definição (2012: 7): um ajustamento expansionista é aquele em que a diferença entre o crescimento médio do país e o crescimento médio para os países do G7 foi maior do que a média de crescimento nos

dois anos anteriores ao ajustamento, em relação à média do crescimento do G7.

3. Com a viragem de milénio, instrumentalizada aos objetivos da macro orçamentação, também a micro orçamentação tem sido sujeita ao imperativo da reforma. E, neste plano, posso identificar as seguintes tendências internacionais:

- Primeiro. Afirmação de novas **regras orçamentais** (em contraponto às chamadas regras clássicas). Destas novas regras, destacam-se as *regras numéricas* que procuram, justamente de forma quantificada e objetiva, estabelecer limites para as principais variáveis orçamentais (regras de despesa e receita, regras sobre o défice orçamental ou regras de saldo e regras de dívida pública). Contrariamente também às regras clássicas, trata-se de regras que se referem a todas as Administrações Públicas (Estado e entidades infraestaduais) procurando condicionar a gestão orçamental respetiva e, sobretudo, os resultados orçamentais (ou seja, de novo o predomínio do *outcome* orçamental sobre os aspetos formais). Uma das maiores críticas que tem sido apontada às regras numéricas está no seu efeito pró-cíclico: por exemplo, regras nominais de saldo, em fases negativas do ciclo contribuem ainda mais para agudizar essa situação recessiva. Daí que o doseamento com regras estruturais de saldo – anteriormente referidas – constitua uma forma de minimizar essa eficácia pró-cíclica. A outra forma está no desenvolvimento de instrumentos de programação orçamental de médio prazo da despesa pública que induzem a minoração dos efeitos dessa *‘procyclicality’*. A eles referir-me-ei daqui a pouco.
- Segundo. Afirmação de **técnicas de orçamentação “top down”**, isto é, a fixação prévia dos tetos orçamentais para valores mais agregados de despesa que depois condicionam a atribuição de dotações aos níveis mais desagrega-



dos (ou seja, a orçamentação faz-se do topo para a base e não o contrário). Estas técnicas de orçamentação ‘*top down*’ visam, imediatamente, pôr cobro à lógica ‘incrementalista’ de alocação orçamental e, mediatamente, contribuir para a disciplina financeira agregada (como bem se vê, novamente, a micro orçamentação ao serviço da macro orçamentação).

- Terceiro e associada às anteriores, o desenvolvimento precisamente da **programação orçamental**. Esta pode, por sua vez, assumir uma dupla aceção:
 - a) Programação em sentido material. Quer esta significar a subordinação dos orçamentos (anuais) a quadros plurianuais de despesa pública que definem justamente aqueles tetos de despesa que referi no ponto anterior. Ainda que não se altere a natureza anual do orçamento, a alocação de dotações fica pois dependente da prévia definição (em termos plurianuais) desses limites de despesa;
 - b) Programação em sentido formal. Aqui, é a própria estrutura orçamental que se altera dando azo a uma estrutura sob a forma de programas orçamentais (plurianuais). Ou seja, no limite, o orçamento torna-se ele próprio num instrumento plurianual.
- Quarto (e também relacionado com os anteriores), a substituição de um **modelo de orçamentação de meios por um modelo de fins** (orçamentos de programas e *performance budgeting*): no modelo de orçamentação de fins releva, como é aliás indicado pelo seu nome, não o meio (a dotação orçamental), mas sim o fim, o objetivo (*‘output’*) que é realizado através daquela dotação. A questão que me permito colocar é a de saber até que ponto a crise que estamos a viver não terá, no que se

refere a este último aspeto (contrariamente aos anteriores), invertido esse caminho de reforma que se estava a fazer em Portugal, na direção de um modelo de fins. Na verdade, as medidas que têm vindo a ser adotadas pelo atual Governo parecem apontar no sentido do reforço da ótica de meios, até como instrumento de forte controle da gestão orçamental. Na verdade, historicamente, o modelo da orçamentação de meios está relacionado com essa função orçamental de controlo, ao passo que o modelo de fins aparece associado a funções de planeamento e de gestão. Ora, o processo de reforma orçamental que estava em marcha entre nós, desde 2007, e que apontava para a concretização da *performance budgeting* encontra-se, segundo me é dado saber, paralisado ou suspenso. E o futuro, nesta matéria, é de resto muito incerto.

4. Se isto é verdade, quanto ao resto pode bem dizer-se que a crise e a austeridade tiveram de facto um efeito catalisador nas reformas orçamentais. Na verdade, acentuaram as tendências internacionais referidas anteriormente. E isto, em dois momentos da história recente do nosso direito orçamental.

Em primeiro lugar, com a **alteração à Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) de 2011**, de cujas novidades destaco estas:

- A introdução de uma nova noção de saldo orçamental e de objetivo orçamental de médio prazo, consistente com a definida no PEC (revisão de 2005);
- Previsão de aprovação da (nova) lei de programação orçamental plurianual (programação em sentido material);
- Obrigatoriedade de especificação orçamental por programas de todas as despesas (programação em sentido formal).

Em segundo lugar, com a **alteração da LEO, de 2013**, muito recentemente aprovada no Parlamento. O objetivo político fundamental foi o da concretização, na legislação interna portuguesa, da (nova) ‘regra de ouro’ das finanças públicas resultante do *‘Fiscal Compact’* e, bem assim, acolher algumas das alterações decorrentes do *‘Six Pack’*. Das novidades, destaco:

- A concretização de um novo princípio da sustentabilidade;
- O estabelecimento de uma nova regra de dívida pública
- O estabelecimento de uma nova regra de saldo (estrutural)
- A concretização de um conceito de ‘desvio significativo’ (na trajetória de ajustamento).

Em suma, pode dizer-se que as alterações recentes na legislação portuguesa confirmam essa subalternização dos aspetos micro aos aspetos macro orçamentais, uma tendência que se afirmara com a transição de milénio e que a crise recente veio exacerbar.

Muito obrigada pela vossa atenção!

Referências

ALESINA, Alberto e ARDAGNA, Silvia — (1998). “Tales of Fiscal Adjustments”, Forthcoming in *Economic Policy*, nº 27, 449-545. Disponível em: http://www.economics.harvard.edu/faculty/ardagna/files/Economic_Policy_1998_b.pdf. último acesso: 13.05.27]

- (2009). “Large Changes in Fiscal Policy: Taxes Versus Spending”, NBER Working Paper Nº 15438.
- (2012). “The design of fiscal adjustments”. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2151380 [último acesso: 13.05.27]

ANDRADE, João Sousa e DUARTE, António Portugal (2012). “As finanças públicas portuguesas e o cavalo espanhol”, António Avelãs Nunes, Luís Pedro Cunha e Maria Inês de Oliveira Martins (Org.), Estudos em *Homenagem ao Prof. Doutor Aníbal de Almeida*, Scientia Juridica, 107, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 153-180.

BARBOSA, António S. Pinto (1997). *Economia Pública*, McGraw Hill, Alfragide, Portugal.

BLANCHARD, Olivier et al. (1990). *The Sustainability of Fiscal Policy: new answers to an old question*, OECD Economic Studies, nº 15.

BLÖNDAL, Jón R. (2012). “Fiscal sustainability”, International Federation of Accountants Seminar, Vienna, 20 March 2012. Disponível em: http://www.slideshare.net/IFAC_Multimedia/jn-blndal-head-of-budgeting-and-public-expenditures-oecd [último acesso: 13.05.27]

DIAMOND, J. (1972). “The new orthodoxy in budgetary planning: a critical review of dutch experience”, *Public Finance*, Vol. 32, nº 1.

PEREIRA, Manuel H. de Freitas (2012). “Sustentabilidade das Finanças Públicas na União Europeia”, João Ricardo Catarino e José F. F. Tavares (Coord.), *Finanças Públicas da União Europeia*, Almedina, Coimbra, 287-314.

REINHART, Carmen M. e ROGOFF, Kenneth S. (2010). “Growth in time of debt”, NBER Working Paper Series. Working Paper 15639. Disponível aqui: <http://www.nber.org/papers/w15639> [último acesso: 13.05.27]

SCHICK, Allen (2002). “Does budgeting has a future?”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, nº 2., 7-48.

XAVIER, Alberto (1970). *Política Orçamental e Economia de Mercado: a Experiência Americana do Após-Guerra*, Lisboa.





A questão do equilíbrio orçamental
La question de l'équilibre budgétaire

La question de l'équilibre budgétaire

Avec la loi de programmation des finances publiques 2012-2017, et le programme de stabilité 2013-2017 qui vient de faire l'objet d'un débat au Parlement, la France s'est engagée dans une trajectoire budgétaire qui doit la mener à l'équilibre structurel en 2016 et proche de l'équilibre nominal en 2017.

Pourquoi? Comment?

I. Pourquoi vouloir atteindre l'équilibre des finances publiques?

- L'objectif de 3% du solde nominal est un critère juridique plus qu'économique; quant au seuil de 90% de dette publique dans le PIB au-delà duquel l'endettement n'est plus soutenable et conduirait à une croissance ralentie, il est remis en cause par des travaux qui viennent d'être publiés.

Cependant, il demeure que les gouvernements doivent se redonner des marges de manœuvre:

- Pour garantir la pérennité de l'Etat providence: il ne peut être financé indéfiniment par endettement, notamment lorsqu'il s'agit de financer des dépenses de fonctionnement; sa pérennité est donc conditionnée par un financement soutenable. Exemple: fin 2013, la dette sociale transférée à la CADES devrait atteindre 135 milliards d'euros (6,5 % du PIB), symptôme des tensions financières pesant sur l'Etat providence.



Christian Eckert

Relator Geral da Comissão de Finanças da Assembleia Nacional / Rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale

- Pour faire face à une éventuelle nouvelle récession: si une crise comme celle de 2008 devait revenir, il serait difficile d’y faire face en l’état des finances publiques. Exemple de l’Italie: avec une dette publique d’environ 106% du PIB en 2008, l’Italie n’a guère pu soutenir l’activité pendant la récession de 2009 et son haut niveau de dette publique l’a depuis rendue vulnérable sur les marchés financiers.
 - Pour pouvoir financer les investissements publics, notamment en formation et en recherche: la croissance de demain dépend des orientations que l’Etat promeut aujourd’hui. Exemple des années 1970 avec l’aéronautique et le nucléaire: aujourd’hui, c’est l’idée de la Banque publique d’investissement (pour laquelle 10 milliards d’euros de ressources supplémentaires sont mobilisées sur fonds d’épargne) et du conseil national de l’industrie, qui doivent identifier les filières d’avenir.
 - Plus généralement, pour pouvoir redéfinir et choisir les priorités des politiques publiques autrement qu’en répartissant la pénurie du fait du poids croissant et devenu excessif des intérêts de la dette dans le budget de l’Etat. Et même si les taux d’intérêt sont très faibles pour la France aujourd’hui, on doit raisonnablement anticiper qu’ils vont remonter à terme, et peser d’autant plus sur les marges de manœuvre budgétaires (pour mémoire, hausse de 1% des taux d’intérêt = 2 Mds d’euros de dépenses supplémentaires dès la première année).
- Pour le projet européen:
- La discipline budgétaire est inséparable de l’union monétaire: les «accidents» budgétaires d’un Etat

concernent tous les autres. La solidarité financière qui doit lier les Etats de la zone euro ne peut être développée sans la garantie que chacun gère correctement ses finances. C'est le sens du six-pack, du two-pack et du TSCG, qui sont directement liés à la mise en place du FESF et du MES.

- Le déséquilibre entre Etats créanciers et Etats débiteurs n'est pas seulement financier, il est également politique: garantir la pérennité du moteur franco-allemand, garantir le rôle de la France comme point d'équilibre entre Etats du Nord et Etats du Sud.
- L'orientation souhaitable à donner à la zone euro est, à terme, de renforcer la solidarité financière entre Etats, par exemple par l'instauration d'euro-bonds: cet objectif ne pourra être atteint qu'à la condition d'assainir les finances publiques de chacun des Etats.
- Pour ce qui concerne la France, espérer jouer un rôle moteur dans la construction et les initiatives européennes suppose en préalable que le gouvernement soit crédible dans sa gestion des finances publiques.

II. Quels moyens retenir pour rétablir les finances publiques?

- Protéger les plus modestes:
 - L'époque est dure avec les plus modestes: premiers touchés par le chômage résultant de la crise de 2008, premiers perdants à une éventuelle remise en cause de l'Etat providence, premiers touchés par l'évolution de la structure productive européenne qui privilégie

de plus en plus les salaires qualifiés au détriment des moins qualifiés (en 2011, taux de chômage des ouvriers non qualifiés: plus de 18%; taux de chômage des cadres: environ 4%).

- Sur moyen terme, on constate en France un creusement progressif des inégalités de revenus, mais surtout des inégalités de patrimoines: en 2010, les 10% des ménages les plus riches détenaient 48% du patrimoine total des ménages, soit une hausse de deux points en seulement six ans; quant au centile (1%) des ménages les mieux dotés en patrimoine, leur patrimoine brut s'élève, en moyenne, à 1,9 million d'euros.
- Cibler les hausses d'impôts sur les plus aisés: c'est d'ailleurs la méthode la plus efficace pour préserver la croissance. En effet, cette ressource perçue par l'Etat aurait été en partie épargnée, donc n'aurait, de toute façon, pas contribué à soutenir la croissance. C'est également une manière de répondre à l'évolution de la structure de l'économie, qui favorise grandement les plus qualifiés, donc ceux qui perçoivent le plus de revenus. Entre 1996 et 2009, le niveau de vie des 10% des ménages les plus aisés a augmenté en moyenne de 2% par an, celui du reste de la population d'environ 1,5% par an. Plus particulièrement, entre 2004 et 2008, leur niveau de vie croît de 2,6% par an en moyenne, alors qu'il a crû de seulement 0,4% par an en moyenne pour les 10% des ménages les moins aisés (source: INSEE).
- Préserver les transferts sociaux au profit des plus défavorisés: plan «pauvreté» avec hausse du RSA, réductions de dépenses sociales préservent les plus

le taux de prélèvements obligatoires, voire à lui permettre de commencer à diminuer.

Ce large mouvement de consolidation budgétaire doit mener quelque part au niveau communautaire: vers un nouvel approfondissement de l'intégration de la zone euro en faveur de la croissance et de la réduction des inégalités:

- Cette intégration est renforcée s'agissant de la discipline budgétaire avec le Six-pack, le Two-pack et le TSCG.
- Cette intégration doit être renforcée à travers une plus grande autonomie du financement du budget de l'UE en le faisant reposer sur de véritables ressources propres, conformément à l'esprit des traités fondateurs.
- Le projet de taxe sur les transactions financières est un premier pas qu'il faudra amplifier par la mise en place d'un système de ressources propres liées, par exemple, à la TVA OU à la fiscalité environnementale, sous réserve de préserver naturellement les ressources du budget de l'Etat assis sur la même assiette.
- Cette intégration doit aussi aller plus loin:
 - union bancaire à développer pour casser le lien entre crise bancaire et crise de la dette publique;
 - demain un financement commun des dettes publiques? Le FESF et le MES en sont peut-être les précurseurs, ils pourraient servir demain d'outil pour ces euro-bonds.

Equilíbrio orçamental em contexto de crise



Monsieur le Professeur Michel Bouvier:

Le doyen du groupe de Sciences Économiques, Professeur Eduardo Paz Ferreira, empêché d'être présent pour des raisons impérieuses, m'a demandé de présenter son excuse et d'intervenir dans ce séminaire.

C'est un honneur, et un privilège.

Mais également un risque.

Comme Professeur de finances publiques et de fiscalité, vous êtes une des références majeures dans une actualité où le dialogue entre les deux disciplines produit du malaise et des interrogations.

En tant que fondateur et président de l'association pour la Fondation internationale des finances publiques (FONDAFIP), vous avez contribué, de façon décisive, à une meilleure compréhension de l'Europe.

Je vous salue, respectueusement.

Irei efectuar a minha comunicação em Português.

1. Os tempos estão repletos de fundamentalismo económico e de dogmas jurídicos.

Esta observação compreende as questões relativas ao equilíbrio orçamental.

Em Portugal este princípio tem sido esquecido e pouco analisado doutrinariamente, sendo tratado apenas superficial-



Nuno Cunha Rodrigues*

Professor da Universidade de Lisboa / Professeur à l'Université de Lisbonne

* Em substituição do Professor Eduardo Paz Ferreira

mente na medida em que está consagrado quer na Constituição – em termos meramente formais – quer na lei.

À luz deste princípio, as receitas devem servir para cobrir as despesas (equilíbrio orçamental em sentido formal) encontrando se este princípio, no nosso ordenamento jurídico, imbricado a outros como o princípio da estabilidade orçamental; da solidariedade recíproca e da transparência orçamental.

Há vários critérios substanciais ou materiais para apurar o equilíbrio orçamental – como o critério do activo de tesouraria, o do orçamento ordinário, o do orçamento corrente ou a óptica de saldo global ou de saldo primário (que constam igualmente da Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado) que foram agora abordados pela Senhora Professora Nazaré da Costa Cabral.

Porém, raramente se questiona o sentido e a validade do princípio, mesmo em tempos de crise como a que atravessamos.

Ora, valeria a pena reflectir sobre a efectiva necessidade da regra.

2. O princípio do equilíbrio orçamental foi introduzido, do ponto de vista formal, no século XIX, numa altura que se acreditava num Estado mínimo – ainda longe, é certo, da perspectiva Nozickiana de Estado – no qual as receitas deviam assentar maioritariamente na cobrança de impostos para fazer face às despesas, desejavelmente mínimas também.

Mais tarde – já no início do século XX – assiste-se ao surgimento de emergência de critérios substanciais, alguns na decorrência de ideias Keynesianistas que preconizavam a actualização do Estado, através de políticas orçamentais, perante situações de crise económica.

Acontece que o modelo de Estado actual foi substancialmente alterado comparativamente com o que se apresentava no século XIX e no início do século XX.

A ideia de um Estado mínimo foi abandonada e, na Europa, surgiu a ideia de Estado Social, que conduziu à atribuição de um conjunto significativo de direitos sociais – consagrados nas Constituições e, mais tarde, na Carta Social Europeia, nos Tratados e na Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia – para os quais são requeridos significativos recursos financeiros.

Os pressupostos em que assentava o aparecimento do princípio do equilíbrio orçamental eram diferentes dos actuais.

Ora, no momento actual, a regra do equilíbrio orçamental suscita inúmeros debates – tanto em França como por toda a União Europeia face à recente aprovação do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação.

Porém, a verdade é que está a encarar-se este princípio como um dogma.

Basta ver a consagração do princípio, no artigo 3º do recentemente aprovado Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária³⁰.

Está em causa, no artigo 3º, nº 1, alínea a) deste Tratado a aplicação, a todos os Estados membros, da regra do equilíbrio orçamental em sentido formal.

É certo que a alínea b) permite que, excepcionalmente, se considere cumprido o princípio *se o saldo estrutural* anual das administrações públicas tiver atingido o objectivo de médio prazo específico desse país, tal como definido no Pacto de Estabilidade e Crescimento revisto, com um limite

³⁰ Este determina que as partes contratantes, “para além das suas obrigações por força do direito da União Europeia e sem prejuízo das mesmas (...) apliquem as regras que constam do presente número:

- a) A situação orçamental das administrações públicas de uma Parte Contratante é equilibrada ou excedentária;
- b) Considera-se que é respeitada a regra prevista na alínea a) se o saldo estrutural anual das administrações públicas tiver atingido o objetivo de médio prazo específico desse país, tal como definido no Pacto de Estabilidade e Crescimento revisto, com um limite de défice estrutural de 0,5 % do produto interno bruto a preços de mercado.

de déficit estrutural de 0,5 % do produto interno bruto a preços de mercado.

Para efeitos desta disposição, entende-se por “*saldo estrutural anual das administrações públicas*” o saldo anual corrigido das variações cíclicas e líquido de medidas extraordinárias e temporárias.³¹

31 “Cfr. artigo 3.º, n.º 1, alínea b), 2.ª parte e alínea c):

- b) As Partes Contratantes asseguram uma rápida convergência em direcção aos respectivos objetivos de médio prazo. O prazo para essa convergência será proposto pela Comissão Europeia tendo em conta os riscos para a sustentabilidade específicos do país. Os progressos realizados para atingir o objetivo de médio prazo e o cumprimento do mesmo são apreciados com base numa avaliação global que tenha como referência o saldo estrutural, incluindo uma análise da despesa líquida de medidas discricionárias em matéria de receitas, em linha com o Pacto de Estabilidade e Crescimento revisto;
 - c) As Partes Contratantes podem desviar-se temporariamente do respectivo objetivo de médio prazo ou da respetiva trajetória de ajustamento apenas em circunstâncias excepcionais, tal como definido no n.º 3, alínea b);
 - d) Sempre que a relação entre a dívida pública e o produto interno bruto a preços de mercado for significativamente inferior a 60 % e os riscos para a sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas forem reduzidos, o limite para o objetivo de médio prazo fixado na alínea b) pode atingir um déficit estrutural de, no máximo, 1,0 % do produto interno bruto a preços de mercado;
 - e) Se for constatado um desvio significativo do objetivo de médio prazo ou da respetiva trajetória de ajustamento, é automaticamente acionado um mecanismo de correção. Esse mecanismo compreende a obrigação de a Parte Contratante em causa aplicar medidas para corrigir o desvio dentro de um determinado prazo.
2. As regras previstas no n.º 1 produzem efeitos no direito nacional das Partes Contratantes o mais tardar um ano após a entrada em vigor do presente Tratado, através de disposições vinculativas e de carácter permanente, de preferência a nível constitucional, ou cujos respeito e cumprimento possam ser de outro modo plenamente assegurados ao longo dos processos orçamentais nacionais. As Partes Contratantes instituem, a nível nacional, o mecanismo de correção referido no n.º 1, alínea e), com base em princípios comuns a propor pela Comissão Europeia quanto, designadamente, ao carácter, dimensão e escalonamento no tempo das medidas corretivas a adotar, mesmo no caso de circunstâncias excepcionais, e ao papel e independência das instituições responsáveis, a nível nacional, por controlar o cumprimento das regras que constam do n.º 1. Esse mecanismo de correção respeita integralmente as prerrogativas dos parlamentos nacionais.
3. Para efeitos do presente artigo, são aplicáveis as definições previstas no artigo 2.º do Protocolo (n.º 12) sobre o procedimento relativo aos défices excessivos, anexo aos Tratados da União Europeia.
- Para efeitos do presente artigo, são também aplicáveis as seguintes definições:
- a) Entende-se por “saldo estrutural anual das administrações públicas” o saldo anual corrigido das variações cíclicas e líquido de medidas extraordinárias e temporárias;
 - b) Entende-se por “circunstâncias excepcionais” o caso de ocorrência excepcional não controlável pela Parte Contratante em causa e que tenha um impacto significativo na situação das finanças públicas ou períodos de recessão económica grave tal como constam do Pacto de Estabilidade e Crescimento revisto, desde que o desvio temporário da Parte Contratante em causa não ponha em risco a sustentabilidade das finanças públicas a médio prazo.

Eis, aqui, a chamada “*regra de ouro*” que levou à recente alteração – a sétima da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, em Portugal.

Aqui, a proposta prevê a criação de um novo artigo – o artigo 10º H, com a epígrafe *regra do saldo estrutural orçamental* – nos termos do qual o “*objectivo orçamental de médio prazo é o definido no Pacto de Estabilidade e Crescimento.*”

Mas será a pretensa lógica de flexibilidade subjacente ao *saldo estrutural* suficiente para ultrapassar as deficiências inerentes ao princípio do equilíbrio orçamental do ponto de vista formal?

Será este o caminho adequado para se sair da crise?

3. O parecer do Comité Económico e Social Europeu, relativo ao PEC, proferido em 2006³² é, na minha perspectiva, elucidativo a este respeito.

Cito este parecer, de 2006, basicamente por três razões:

- i) O parecer foi emitido em 2006 – numa altura em que não se falava, de todo, em crise económica – e criticava justamente o conflito subjacente à UEM entre estabilidade e crescimento;
- ii) A França e a Alemanha – actualmente acérrima defensora do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança – foram Estados destinatários de medidas tomadas pelo Conselho, em 25 de Novembro de 2003, que alteravam parte das recomendações anteriormente efectuadas pelo próprio Conselho, com base em compromissos unilaterais assumidos por aqueles Estados, adiando a data limite para reduzir o défice público abaixo do valor de referência

³² Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:088:0068:0075:PT:PDF>

de 3% medidas que, recorde se, viriam a ser anuladas pelo então Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

iii) O parecer representava, já em 2006, uma crítica à regra do equilíbrio orçamental;

Vejam os:

No parecer – emitido há sete anos atrás, recorde-se – o Comité Económico e Social Europeu destacava que o Pacto de Estabilidade e Crescimento visou assegurar, na União Económica e Monetária, a disciplina orçamental instaurada pelo Tratado de Maastricht reforçando as condições favoráveis:

a) À estabilidade dos preços e;

b) A um *crescimento vigoroso e sustentável*, capaz de promover a criação de postos de trabalho.

Como assinalava o Comité Económico e Social, a experiência inicial do Pacto – decorridos então apenas seis anos – era já frustrante.

Na verdade se, no que respeita à estabilidade dos preços, o objectivo foi alcançado – fruto da sistemática obstinação do BCE – no que respeita ao *crescimento vigoroso e sustentável* verificava-se um falhanço estrondoso.

Como dizia o Comité Económico e Social, *“contrariamente ao que se poderia prever, foram precisamente os países que não tinham aderido ao euro que beneficiaram de um reforço do crescimento económico, registando taxas de crescimento do PIB superiores às da Zona Euro.”*

Por tudo isto, na opinião do Comité Económico e Social Europeu, verificou se, na UEM, *um conflito entre estabilidade e crescimento* uma vez que, acrescentava, *“não se verificou na economia real, quanto a aumento da produ-*

ção e do emprego, um êxito semelhante ao alcançado no plano monetário e financeiro.”

Quais as razões que levaram a estas conclusões?

Havia duas ordens de razões.

- i) Causas estruturais – defendidas por aqueles que entendiam que o baixo crescimento económico se devia essencialmente a situações de rigidez estrutural que nada tinham a ver com as regras impostas pela União Económica e Monetária.
 - ii) Causas macroeconómicas – para os que consideravam que, com o Pacto de Estabilidade e Crescimento, tinham sido introduzidas regras que conduziram a uma política macroeconómica ineficaz, pois bloqueara as potencialidades do crescimento económico europeu.
4. É certo que nenhuma destas correntes de opinião podia ser excluída como causa dos resultados obtidos.

Hoje, porém, sabemos que existem outras causas, de alguma forma exógenas aos Estados-membros, determinantes da presente crise como sejam a elevada dívida privada que surgiu em alguns Estados-membros.

Ora os principais objetivos de finanças públicas sustentáveis – como o equilíbrio orçamental – relegam – lamentavelmente – para segundo plano os objetivos finais de estabilidade macroeconómica como o crescimento e pleno emprego (que, como afirmou o Comité Económico e Social, estavam na base da Estratégia de Lisboa e na agora Estratégia 2020 da União Europeia).

É verdade que o Pacto, já em 2005, quando da sua revisão, propunha medidas tendo em vista o crescimento económico.

Uma delas consistia na introdução da já referida “*regra de ouro das finanças públicas*” segundo a qual as despesas de



investimento que permitissem a realização dos objectivos fixados na Estratégia de Lisboa (introdução e difusão da inovação tecnológica, despesas de I&D, despesas de formação, etc.) não deveriam ser consideradas como despesas com impacto no défice público.

Foi, aliás, neste contexto que, recentemente, os Estados membros da zona euro sob pressão da Alemanha – se viram obrigados a introduzir nas suas Constituições e legislação ordinária cláusulas que limitem as despesas na decorrência da aprovação do recente Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança.

De forma equivalente a “regra de ouro” foi colocada no artigo 34º da Constituição Francesa desde a revisão de 2008.

Mas será o equilíbrio orçamental uma boa ideia?

5. Para alguns – como o reputado economista Paul de Grauwe – a regra do equilíbrio orçamental não é, necessariamente, uma boa ideia porque *“parte do princípio cínico de que toda a dívida do Estado é má e só o que os mercados fazem é bom”*.

Efectivamente, é manifesto que, o princípio assenta na ausência de consideração explícita da natureza intemporal da decisão orçamental relativamente ao financiamento.

Ora, como justamente refere a Dra. Teodora Cardoso aqui presente, *“o crédito é o elo por excelência que liga o presente ao futuro: permite antecipar despesas, mas implica a assunção de compromissos de despesa futura.”*³³

Por outro lado, a aplicação do princípio do equilíbrio tem uma dificuldade que se traduz na *natureza exógena do saldo*

³³ In Emanuel dos Santos, *Sem crescimento não há consolidação orçamental*, Edições Sílabo, 2013, prefácio.

ção da Grécia, a razão pela qual os países entraram em crise pouco tem a ver com uma gestão deficiente das finanças públicas ou com desequilíbrios orçamentais.

Como bem diz Paul de Grauwe, a causa fulcral dos problemas das dívidas na zona euro deve ser encontrada na acumulação insustentável de dívida dos sectores privados em muitos países do euro como sucedeu com o crescimento exponencial da dívida dos bancos na zona euro que atingiu uma percentagem superior a 250% do PIB em 2008 o que não sucedeu com a dívida pública cujas percentagens relativamente ao PIB se mantiveram, até esse ano, relativamente estáveis.

Atente-se no caso da Irlanda e a Espanha – dois dos países em que os problemas de dívida soberana mais se agravaram – e justamente aqueles em que a acumulação de dívida do sector privado fora mais forte apesar de terem, até então, orçamentos equilibrados.

Ainda assim, isto não evitou que estes países fossem avassalados por uma crise da dívida soberana.

Depois do *crash* de 2008, a acumulação de dívida privada na zona euro gerou a contracção da economia, forçando os governos dos países da moeda única a permitir que os seus défices aumentassem.

Isto foi conseguido por duas formas:

- i) A primeira determinou a assumpção, pelos governos, da dívida do sector privado como aconteceu em particular na Irlanda relativamente aos bancos.
- ii) A segunda operou através dos estabilizadores automáticos postos em acção pela diminuição das receitas governamentais induzida pela recessão.

Em resultado disto, as percentagens de dívida do Estado em relação ao PIB cresceram rapidamente.

O que equivale a dizer que o aumento do défice verificado em inúmeros Estados foi necessário para salvar largos segmentos do sector privado.

Podemos assim concluir que o aumento dos níveis de dívida do Estado não está directamente relacionado com opções de política orçamental tomadas antes do início da crise, em 2008 ou sequer com a imposição de regras de equilíbrio orçamental supostamente aptas a travar esse aumento.

Conclui-se, assim, que ainda que os países adoptem regras de equilíbrio orçamental, continuarão a ocorrer, no futuro, crises das dívidas dos Estados.

O que é contraditório com a ideia difundida pelo *status quo* alemão: *o equilíbrio orçamental é necessário para evitar futuras crises da dívida soberana.*

Que fazer, então, ao princípio do equilíbrio orçamental?

7. Todos estamos de acordo num ponto: o princípio do equilíbrio orçamental encarado do ponto de vista formal de pouco serve.

A regra não permite, de todo em todo, a adopção de políticas anti-cíclicas.

Caso se aplique a regra em época de crise financeira, o governo será forçado a agravar impostos e a reduzir despesas, gerando aquilo que agora se designa como uma *“espiral de recessão”* ou uma *“espiral de austeridade”*.

É por isso que o novo Tratado atenua esta visão formal do equilíbrio orçamental referindo se ao *saldo estrutural*.



O *saldo estrutural* é o saldo orçamental anual ajustado do ciclo económico, corrigido de medidas extraordinárias e temporárias.

Permite se, desta forma, prevenir a manipulação do valor do défice e introduzir medidas anti-cíclicas, uma vez que se incorpora a correcção do ciclo económico.

Teoricamente, o *saldo estrutural* permitia transformar o equilíbrio orçamental num critério positivo.

Porém existem conhecidos obstáculos à aplicação prática desta regra uma vez que não há uma noção rigorosa de quais são os *componentes estruturais e cíclicos do orçamento* o que permitirá a cada Estado membro proceder a uma definição mais ajustada aos seus interesses.

Em rigor, o saldo estrutural é um conceito complexo cuja medida assenta em hipóteses discricionárias e aleatórias sendo, por isso, essencial proceder a uma definição rigorosa do que se entende por *saldo estrutural* e, no final, por equilíbrio orçamental.

Há, aliás, quem – como Jean Paul Fitoussi –, defenda, a este propósito, que os investimentos públicos abrangidos pela “regra de ouro” sejam definidos pelo Conselho Europeu após consulta do Parlamento Europeu.

Por outro lado, a regra de equilíbrio orçamental baseia se num pressuposto negativo da actuação dos Estados o qual considera que, a longo prazo, a dívida relativa ao PIB deve ser inexistente – uma vez que haverá uma correlação entre o aumento do PIB e a redução da dívida pelo que a existência de dívida é, em si mesmo, negativa.

Teoricamente, e partindo de regras constitucionais de controlo orçamental, o governo não pode emitir dívida a partir de um certo limite.

exemplo de França país em que as *“leis-quadro de equilíbrio de finanças públicas”* devem respeitar a *“regra de ouro”* definida na Constituição?

Em última análise, não estaremos aqui perante um princípio sem conteúdo?

9. Com ou sem princípio do equilíbrio orçamental, de uma coisa estou certo: a história do *deficit* e da dívida pública acompanha-nos e irá acompanhar-nos.

Termino, aliás, com uma curiosa e perfeitamente actual citação do Professor Armindo Monteiro, de 1921, – para a qual o Professor Paz Ferreira chamou a minha atenção³⁵:

A história do deficit é a história das finanças portuguesas. (...)

Nasceu cedo o deficit.

Chamavam-lhe alcance na linguagem velha, mas quer com um termo quer com outro quis-se sempre indicar miséria igual.

Corram-se os documentos, examinem-se as contas, consultem-se relatórios, ande-se para trás no tempo, penetre-se no segredo dos arquivos, peçam-se informações às memórias, às cartas, aos escritos de qualquer época e de todos eles subirá até nós a mesma lástima, a mesma queixa, a mesma angústia.

Muito obrigado pela vossa paciência!

³⁵ In *Do orçamento português, teoria geral – história – preparação*, ARMINDO RODRIGUES MONTEIRO, Lisboa, 1921.



Existe uma política de rigor orçamental?
Existe-t-il une politique de rigueur budgétaire?

Existe-t-il une politique de rigueur budgétaire? (et son illustration par la dépense).

Formulée de la sorte, la réponse, particulièrement en ces temps, en ces lieux, peut paraître d'une évidence criante.

Qui pourrait le contester, au regard des sacrifices consentis depuis plusieurs années déjà, par les populations portugaises (jugée en l'occurrence exemplaires par beaucoup d'observateurs), de même que par celles d'autres pays, principalement, mais pas seulement dans les pays d'Europe du sud – il conviendrait en effet d'y adjoindre irlandais, lettons, d'autres encore...

Existent certes aussi des précautions sémantiques, du moins en France, où, pour beaucoup encore, le mot paraît tabou, notamment il est vrai pour ceux qui se situent «en responsabilité» ou qui ne consentent à l'utiliser que pour opposer la (bonne) rigueur à la (méchante) austérité. A l'exemple de la formule de M. Bernard CAZENEUVE, ministre délégué au Budget³⁶ «Si l'austérité est une faute, la rigueur est une vertu».

Tandis que, bien sûr, les contempteurs des politiques suivies procéderont volontiers à l'amalgame de l'une à l'autre. Il est vrai qu'à la lecture de certains dictionnaires, la différence n'apparaît pas abyssale:

LITRE: Rigueur «Dureté qui agit avec une sévérité inflexible... Ce qui est rude, âpre, difficile à supporter.. »

³⁶ Le Monde, 31 mars-1^{er} avril 2013.



Gilbert Orsini

Professor da Universidade de Aix Marseille III /
/ Professeur à l'Université de Aix Marseille III

Austérité: «Manière de vivre rigoureuse à soi-même».

Pour Le ROBERT, *Dictionnaire historique de la langue française*, l'assimilation peut paraître encore plus forte «le mot rigueur s'applique à la sévérité, l'inflexibilité, l'austérité et, par métonymie, à la manière stricte d'appliquer les lois» et austère signifie «âpre, sévère».

L'une des différences étant que l'austérité, à la différence de la rigueur s'applique d'abord à soi-même (et est donc d'autant plus insupportable si l'on veut l'appliquer aux autres) alors que, par ailleurs, le terme rigueur est davantage polysémique puisque pouvant revêtir une signification bien moins péjorative lorsque l'on parle de «rigueur morale» ou de «rigueur du raisonnement».

Elle ne deviendrait condamnable, pour d'aucuns, qu'en matière économique et budgétaire, domaine où pourtant, facilité et laxisme, qui sont ses exacts contraires, ne devraient pas être de mise.

Le véritable problème étant, par-delà l'utilisation de tel ou tel terme, que lorsque des sacrifices sont demandés, de savoir sur qui ils vont peser, ou peser prioritairement (une relative rigueur préalable pouvant en éviter une plus douloureuse dans l'avenir).

- Il ne faut pas non plus manquer de s'interroger sur le terme dépense. Ne pas l'envisager *stricto sensu* au travers des seuls crédits (autorisations de dépenser) budgétaires de l'Etat et des collectivités territoriales. Dans un contexte de globalisation des finances publiques, ce sont bien entendu toutes les charges des administrations publiques qui doivent être prises en considération³⁷.

³⁷ Même si, encore aujourd'hui, dans certains ouvrages (cf., A. ROUX, dir. *Finances publiques*. Les Notices La Documentation française, 3^{ème} éd., 2011), des notices spécifiques sont consacrées aux dépenses de l'Etat et à celles des collectivités locales, pas à celles des organismes sociaux.

constant⁴⁰ sans omettre (ce doit même toujours être très présent dès lors que l'on procède à une comparaison internationale) que ce qui est ici comptabilisé comme dépense publique, là ne le sera pas. Ce qui veut dire que l'usager paiera davantage et moins le contribuable (choix ici encore de politique publique, sinon, dans une certaine mesure, de société)⁴¹.

I) LA MAITRISE DE LA DEPENSE, UNE SOLLICITATION RECURRENTE, AMPLIFIEE PAR UN CONTEXTE DE CRISE;

A) Une sollicitation récurrente, bien que souvent contrariée ...

La recherche de la maîtrise de la dépense n'est pas un phénomène inconnu dans l'histoire des finances publiques. Le dogme de l'équilibre budgétaire, cher aux financiers classiques du XIXème siècle, joint à leur

40 «Afin de mesurer l'évolution de la dépense d'une année sur l'autre, les modifications de périmètre qui affectent les dépenses de l'Etat sont neutralisées et sont exposées chaque année dans l'exposé des motifs du PLF. Cela permet définir le montant des dépenses du budget selon le périmètre du budget de l'année précédente. Enfin, une charte de budgétisation édictée par le Gouvernement vise à s'assurer que tout mouvement de dépense (ou de recette) ayant pour objet d'accroître (ou de diminuer) le niveau de la dépense publique, que ce soit directement ou indirectement, est bien pris en compte dans la norme de dépense ».S. GODEFROY, L'élaboration et l'adoption de la loi de finances, in A. ROUX (dir.) Finances publiques, op. cit., p. 52.

41 Cf. Ph. ASKENAZY, Le Monde 4 avril 2013, *Evitons d'opposer recettes et dépenses*: «Sur le fond, la différence entre dépenses et recettes est-elle pertinente? Cette distinction est largement conventionnelle et de fait artificielle dans des Etats où la redistribution est massive, et les recettes affectées, nombreuses. Par exemple, au lieu d'une taxe d'enlèvement des ordures ménagères – qui n'est pas un prélèvement obligatoire mais une recette – demande aux délégataires privés du service public de ramassage et de traitement de facturer directement leurs recettes aux foyers. Les dépenses publiques diminueront d'autant.

Encore mieux: refondons la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie de 0,3% qui touche depuis cette année environ deux tiers des retraités. Cette contribution augmente les prélèvements obligatoires sans baisser les dépenses: bref, du mauvais pour la compétitivité, si l'on suit la Cour des comptes. Supposons que le gouvernement décide de baisser toutes les pensions de 0,3% et de verser un crédit d'impôt de 0,3% au dernier tiers de retraités. Le résultat financier aurait été exactement le même, pour l'Etat comme pour les retraités. Mais les prélèvements obligatoires baisseraient alors simultanément, ce qui est excellent pour la compétitivité!»

approche des questions fiscales, ne pouvait qu'inciter à la limitation de la dépense⁴².

Le rôle du ministre des finances (du budget), et pas seulement dans la vision classique (la séparation en deux ministères, économie et finances, à compter des années 1930, pouvant encore l'illustrer) des finances publiques est bien celui du «teneur de comptes» et la relation entre les services des ministères dépensiers (la sémantique, ici encore, vaut démonstration) et la direction du budget en sont une éclairante illustration.

Quant à la Cour des comptes, il est inutile d'insister sur l'objet de son rapport annuel, et désormais aussi de ses rapports thématiques: souligner les exemples de «mal administration» et/ou gaspillages afin d'éviter la répétition de pratiques néfastes et dépenses inutiles ou excessives. Qu'elle insiste aujourd'hui sur la nécessité de maîtriser ou diminuer la dépense publique ne fait que prolonger une tradition bien ancrée.

– Mais ces rappels constants trouvent aussi leur justification en ce que la pratique n'a pas toujours été vertueuse encore que, nous sommes là en présence d'un fait historique, l'augmentation de la dépense publique ne doit pas être regardée seulement sous l'angle de sa «déploration».

Est-il utile de rappeler la «loi de WAGNER» ou de croissance continue des dépenses, laquelle ne doit pas être comprise comme le simple constat d'un tel accroisse-



⁴² Sur les différentes préconisations d'un Etat modeste et donc soucieux de limiter la dépenses publique, cf. G. ORSONI, *La doctrine des finances publiques en France à la fin du XIX^{ème} et au début du XX^{ème} siècle*, in *l'invention de la gestion des finances publiques*, P. BEZES et al. (dir.), CHEFF, 2010, pp. 242-243.

Sur les doctrines financières classiques, cf. F. WASERMAN, *Les doctrines financières publiques en France au XIX^{ème} siècle. Emprunts économiques. Empreinte juridique*, Bibl. Finances publiques et fiscalité. Tome 54, LGDJ, 2012.

ment, lequel a été constant quoique inégal sur plus d'un siècle dans la plupart des pays, mais comme un phénomène hautement souhaitable, comme l'ont montré, en leur temps, les interventions publiques, du New Deal aux Trente Glorieuses, contribuant à la relance de l'activité économique au redressement d'une économie affectée par la guerre, car très largement assis sur la capacité de développement d'un pays, et concourant à celui-ci. Et l'on raisonne ici non seulement en termes budgétaires, mais aussi de comptes sociaux, les bienfaits de la protection sociale n'ayant pas peu contribué à l'amélioration généralisée du système de soins et à l'allongement de la vie humaine (ceci étant davantage vrai encore dans les pays à très forte protection sociale).

Il faut au demeurant d'autant plus raisonner en termes d'administrations publiques, au moins pour la France que là où l'Etat a tout de même commencé de maîtriser l'accroissement de sa dépense, celle-ci a continué de s'accroître, fut-ce moins fortement, à l'échelle locale comme à celle des comptes sociaux. Tandis qu'est aussi à souligner le constat, à prendre évidemment en considération lorsque l'on veut engager des politiques de réduction de la dépense, d'une tendance quasi structurelle à son augmentation⁴³.

Et, encore aujourd'hui, forte est la pression pour l'engagement de dépenses dont il serait difficile de nier la légitimité.

+ En faveur des personnes âgées dépendantes où trois rapports récents⁴⁴ soulignaient le retard pris

43 Cf., F. ECALLE, *Quelles économies pour l'Etat*, in *Pouvoirs locaux*, n.° 95/2012, p. 64

44 Cf. *Le Monde*, 12 mars 2013.

par la France et les impératifs liés au vieillissement de la population (encore que, si elle vieillit dans de meilleures conditions, ce qui a été indiqué dans d'autres études, l'augmentation du coût pourrait ne pas être aussi mécanique);

- + En faveur des hôpitaux et plus généralement du secteur santé⁴⁵;
- + Sur le handicap et la grande pauvreté;
- + En matière de logements sociaux où les normes ont été renforcées et où le coût devrait logiquement s'accroître pour les collectivités territoriales (de même que, dans un autre domaine, s'agissant des communes, celui du passage à la semaine de 4 jours et demi dans l'enseignement primaire);
- + En matière de développement des énergies vertes;
- + En matière de recherche (investissement pour l'avenir, formule qui vaut aussi pour les dépenses d'éducation).

B)... Amplifiée par un contexte de crise.

Ce qui a longtemps relevé d'une exigence imparfaitement partagée sinon contestée, est, pour ne traiter ici que des pays membres de l'Union européenne, devenu une contrainte à raison de la discipline budgétaire découlant des traités de Maastricht puis d'Amsterdam dans la perspective de l'accession à la monnaie unique puis dans les nécessités d'un bon fonctionnement de l'Union, et, plus encore, de l'Euro-zone.

⁴⁵ A cet égard les régressions actuelles touchant plusieurs pays d'Europe du Sud pourraient avoir des conséquences fortement préjudiciables dans l'avenir, certaines étant d'ores et déjà avérées (Grèce).

Cette exigence de discipline budgétaire pouvait certes se traduire aussi bien par une maîtrise de la dépense que par le recours à l'instrument fiscal, mais la pensée dominante en Europe dans les années 1990-2000 n'étant pas à favoriser l'accroissement de la pression fiscale, la demande d'efforts relatifs à la dépense était privilégiée. Elle a trouvé toutefois ses limites dans plusieurs pays puisque même avant la crise de 2008, nombre d'entre eux, y compris la France, ne satisfaisaient pas à l'exigence du seuil maximal de déficit public à 3% du PIB et moins encore à celui relatif aux dettes publiques de 60% de la richesse nationale.

Or, même si conscience avait été prise en France (cf. Rapport M. PEBEREAU, *Rompre avec la facilité de la dette publique*, La Documentation française, 2006) que le poids de la dette et son augmentation continue nécessitait une réorientation de beaucoup de pratiques (préconisation du maintien du niveau des prélèvements obligatoires et d'une «baisse des dépenses affectées en totalité au désendettement et non à une diminution des prélèvements», *id.*, p. 155) laquelle supposait une réorganisation de nos modes d'administration.

Or, avant même la crise de 2008, ce ne fut pas le choix qui fut opéré (Loi dite TEPA⁴⁶ d'août 2007, instituant le bouclier fiscal, exonération des heures supplémentaires, allègement des droits de succession, la dépense budgétaire étant relativement épargnée alors que la dépense fiscale augmentait, ce qui fut encore le cas en 2009 avec la diminution de la TVA sur la restauration).

La crise obligeant les Etats à réagir (impossibilité de laisser s'effondrer le secteur bancaire, et, de plus, on le

46 Travail, Emploi, Pouvoir d'Achat

permettaient aux Etats de sortir de situations de déséquilibres et d'endettements excessifs (arme monétaire avec dévaluation et inflation) ne sont plus utilisables dans le cadre d'une monnaie unique, le choix apparaissant alors entre se laisser imposer des contraintes extérieures (Grèce, Chypre) ou prendre soi-même les mesures attendues. Ce qui aboutit, en tout état de cause, à des dispositifs, plus ou moins prononcés, selon la situation des pays concernés, visant à réduire les déficits, la diminution des dépenses en étant l'une des modalités.

Mesures d'autant plus d'actualité que 25 des 27 pays de l'Union européenne ont adopté le Traité sur la stabilité, la coopération et la gouvernance lequel, pour la France, a conduit à l'adoption de la loi organique relative à la programmation des finances publiques du 17 décembre 2012 et la loi de programmation des finances publiques, 2012-2017, du 31 décembre 2012, cette dernière fixant une trajectoire devant permettre de satisfaire en 2017 au solde structurel prévu par le Traité.

II) LE CHOIX ET LES LIMITES D'UNE RIGUEUR AXEE SUR LA DEPENSE.

Quelles que soient les raisons qui poussent (ont poussé) à des politiques de rigueur, à commencer par ce que l'on a qualifié de «crise des dettes souveraines» (mais aussi et souvent d'abord du secteur bancaire qui oblige à des interventions étatiques lesquelles, lorsque elles ne suffisent pas, conduisent à l'intervention extérieure, comme encore récemment à Chypre), ce sont des efforts douloureux et souvent inédits, du moins sur la période historiquement récente (A) au point que l'on puisse s'interroger sur leurs limites (B).

A) Des efforts douloureux et souvent inédits...

Evoquer des mesures drastiques de coupes dans les dépenses et l'on a que l'embarras du choix (et l'on a, en la matière, peu à apprendre au Portugal):

- + Coupes dans les budgets de fonctionnement, y compris dans les traitements des fonctionnaires (Irlande, Grèce, Espagne);
- + Allongement de l'âge de départ à la retraite et accroissement de la durée de cotisation;
- + Diminution des indemnités chômage et réduction du temps de bénéfice des allocations;
- + Coupes dans les dépenses de santé (diminutions des remboursements de soins). Autrement dit, remise en cause, pour partie, de ce que l'on a qualifié d'Etat-providence.

Tous éléments qui ont pu faire dire au président François HOLLANDE que le «sérieux budgétaire» de la France n'était pas l'austérité laquelle se voyait selon lui justement définie par les quelques illustrations ci-dessus énumérées.

Effectivement, à côté de ces quelques exemples, les efforts demandés aux français peuvent paraître modestes, même si mal ressentis par beaucoup et si, dans certains milieux politiques ou syndicaux, cette «politique d'austérité» (sic) est vivement condamnée. Et, si des efforts notables ont incontestablement été accomplis, il n'en demeure pas moins que jusqu'à 2012 y compris, la stagnation des dépenses étatiques⁴⁷ (qui

⁴⁷ Toutefois, une récente étude de l'INSEE montre qu'en 2012, les rémunérations dans les administrations publiques ont continué de progresser de 1,9Milliard d'euros pour atteindre la somme de 267,7 M€, alors même que la valeur du point d'indice est gelée depuis 2010.. Le Monde, 18 avril 2013.

constitue donc un recul en valeur réelle)⁴⁸ s'est accompagnée d'une hausse, certes plus modérée que par le passé, des dépenses locales et sociales.

Mais, alors même que les recommandations de la Cour des comptes allaient dans le sens d'un effort partagé pour moitié entre diminution des dépenses et augmentations des impôts, la vieille propension hexagonale favorable et à des montants élevés de dépenses et au recours à la pression fiscale, a conduit, après l'alternance de 2012, à un partage (approximatif) un tiers/deux tiers.

L'effort affiché étant désormais moitié/moitié entre dépenses et recettes, comme conseillé initialement par la Cour, à la suite notamment du rapport GALLOIS⁴⁹ (non en termes de recommandations budgétaires mais de sensibilisation à agir mais agir autrement que par des recettes fiscales supplémentaires) et du Traité sur la stabilité, la coopération et la gouvernance au sein de l'Union européenne (TSCG), et des lois organique et de programmation des finances publiques précitées, cette dernière fixant une trajectoire incluant une action forte sur la dépense. Il y apparaît bien désormais une approche globale incluant l'ensemble des administrations publiques, les effectifs de l'Etat et de ses opérateurs devant être stabilisés à leur niveau du 15 mai 2012, les investissements devant faire l'objet d'une «évaluation et sélectivité plus rigoureuse⁵⁰». L'association des collectivités territoriales au processus est clairement affirmée (art. 8, LPFP) «les collectivités

48 Sur la situation de 2012 et l'évolution de 2011 à 2013, cf. Cour des comptes, *Rapport public annuel 2013*, La Documentation française, 2013, Tome I, p. 28 et pp. 44-45. «un freinage des dépenses publiques reposant peu sur des mesures nouvelles».

49 L. GALLOIS, Rapport: *Pacte pour la compétitivité de l'industrie française*, La Documentation française, novembre 2012.

50 Projet de loi de programmation des finances publiques 2012-2017, rapport annexé

territoriales contribuent à l'effort de redressement des finances publiques selon des modalités à l'élaboration desquelles elles sont associées», le gouvernement souhaitant conclure avec elles un «pacte de confiance⁵¹ et de stabilité» et était déjà annoncée une diminution de l'enveloppe des concours financiers de 750 millions d'euros en 2014 et du double en 2015, chiffres doublés ensuite, l'un et l'autre, lors de l'annonce, en mars 2013, d'un effort supplémentaire de réduction de la dépense, demandé à toutes les administrations publiques. Quant à la maîtrise des dépenses liées à la protection sociale, elles font elles aussi l'objet d'une attention constante, le débat actuel sur la réduction des allocations familiales (prise en compte du niveau de revenus des parents) comme le projet de modification du régime actuel des retraites, la dernière réforme ne permettant pas d'en assurer le financement intégral à compter de 2018, n'en étant qu'illustrations parmi d'autres.

L'effort à accomplir étant d'autant plus important que l'actualité fait toujours survenir l'impératif de nouvelles dépenses et qu'il existe par ailleurs (cf. *supra*, note 8) une tendance mécanique à l'augmentation des charges budgétaires. D'où cet autre impératif de trouver d'autres modes d'organisation, qui, tout en maintenant l'essentiel du service public et de sa qualité, doivent pouvoir générer des économies de fonctionnement (tel est tout le sens de la Modernisation de l'Action Publique dont on n'ignore pas qu'elle succède à la RGPP).

Ce qui est l'occasion de remarquer, avec pour illustration des réformes qu'a connues l'université, mais le propos peut s'avérer plus général, que lorsque celles-ci



⁵¹ On ne parle plus à cet égard de «croissance» comme naguère.

sont mises en œuvre, elles le sont le plus souvent, y compris dans les détails, sans qu'une vraie réflexion soit effectuée sur le coût des procédures nouvelles (considérable développement des diplômes de Master avec l'introduction du LMD; constitution des jurys de thèses ou d'Habilitation à Diriger des Recherches et des comités de sélection).

Sans oublier cependant, mais on est ici en présence d'un travail sur le moyen et long terme, qu'il existe des «économies invisibles». Ainsi avec la diminution sensible du nombre des morts et blessés sur les routes. Ainsi encore avec la baisse (à encore accentuer) de la consommation d'alcool et de tabac. Auxquelles pourraient s'ajouter l'arrêt du financement privilégié du diesel, celui-ci, il est vrai passant surtout pas le moyen de la dépense fiscale.

B) ...Mais jusqu'à quelles limites?

- Cette question des limites est évidemment celle qui se pose avec une acuité sans cesse croissante. Avec une nouvelle fois la considération que l'option posée n'appelle pas selon les pays une réponse identique. La Grèce n'est pas l'Italie, l'Irlande n'est pas l'Espagne et la France n'est pas l'Allemagne. Les sacrifices déjà exigés n'ont pas été de même nature. Le degré d'acceptabilité des peuples, leurs traditions revendicatives ou syndicales, ne sont pas non plus identiques...ce qui fut très perceptible sur le dossier du recul de l'âge de la retraite.
- Le débat, sous des formes ici aussi différentes, traverse presque tous les pays. Le score des listes, lors des élections législatives italiennes de février 2013, du professeur Mario MONTI (et la campagne

de Sylvio BERLUSCONI) ont illustré les limites du discours sacrificiel et, pour n'évoquer que des exemples remontant à l'actualité des dernières semaines, des remises en cause, certes partielles, de l'austérité, se sont faites jour:

- + Au Portugal, avec les protestations contre le dernier train de mesures, et la décision de la Cour constitutionnelle du 5 avril 2013 invalidant 1,3 Milliard d'euros d'économies prévues (réduction des allocations chômage et maladies, suppression du quatorzième mois de salaire des fonctionnaires)⁵² car jugées discriminatoires;
- + Aux Pays-Bas, jusque-là jugés eux aussi «exemplaires» avec l'ajournement, le 12 avril 2013, de plus de 4 Milliards d'euros d'économies prévues pour 2014, afin d'éviter que le rythme de la consolidation budgétaire n'asphyxie l'économie⁵³;
- + En France, où, à l'opposition classique des extrêmes et d'une partie du monde syndical (CGT, Force Ouvrière, FSU) s'ajoute un débat jusqu'au sein même du gouvernement, trois ministres (A. MONTEBOURG, C. DUFLOT, B. HAMON) ayant fait connaître leur souhait de desserrer l'étau (lequel, encore une fois n'est pas de même nature que dans les autres pays du sud de l'Europe). La difficulté étant aussi en France, que lorsqu'une «piste» est évoquée de réduction de dépense, généralement à la suite d'un rapport commandité à un expert ou groupe d'experts (exemple précité d'une diminution des



52 Lesquelles il est vrai n'empêcheront pas de nouvelles coupes budgétaires touchant la sécurité sociale, la santé et l'éducation. Mais le Portugal bénéficiera de délais supplémentaires et de conditions plus souples de remboursement des 78 Milliards d'euros accordés en mai 2011 par l'Union européenne et le FMI.

53 L'on notera que c'est désormais le ministre des finances des Pays-Bas qui préside l'Euro-groupe.

allocations familiales au-delà d'un certain seuil de revenu), la proposition ou suggestion est très vite perçue comme remettant en cause plus que des avantages acquis, mais un modèle social (ou, en l'espèce, de politique familiale) permettant aux groupes de pression de trouver une audience bien plus large que le public des bénéficiaires effectifs des dispositions concernées⁵⁴.

- Mais, par-delà ce qui pourrait paraître comme «l'écume des jours» ordinaires, la vraie question posée, sinon la seule sérieuse, **interroge la nature des politiques suivies pour une «sortie de crise»**.

Les causes de la crise financière, puis économique et budgétaire, ont été largement interprétées, non d'ailleurs sans que ces interprétations divergent fortement. Et leur analyse⁵⁵ n'est évidemment pas indifférente au traitement prodigué ou proposé. On en sait l'approche dominante vers plus de discipline et la préconisation de la rigueur/austérité avec la perspective d'une diminution des déficits, jusqu'à satisfaire à un équilibre structurel lequel conduirait mécaniquement à une réduction de la dette, à une confiance retrouvée des marchés et des investisseurs et, partant, à un redémarrage de l'économie, libérée des carcans qui l'enserrent aujourd'hui.

Sauf qu'un schéma si vertueux se heurte aux résistances précédemment évoquées. Et, plus encore, bien que les deux soient liés, que les conséquences des politiques

⁵⁴ Parenté est grande avec la recherche de limitation des avantages résultant du bénéfice des niches fiscales.

⁵⁵ Sans doute les conséquences du creusement des inégalités depuis le début des années 1980 et la financiarisation de l'économie ont-ils contribué à resserrer la capacité de demande et conduit d'abord à l'endettement privé pour éviter une récession laquelle finit quand même par survenir lorsque la consommation au-delà du revenu disponible finit par assécher l'épargne.

préconisées de remédiation (pourtant nécessaire) à l'endettement excessif et au défaut de compétitivité (lequel, quant à lui, ne peut plus être résolu par le recours à la dévaluation), s'avère négatives économiquement. Phénomène bien décrit par Jean-Paul FITOUSSI⁵⁶:

«Peu importe si la situation dans laquelle se trouvent les pays du Sud est la conséquence à la fois de la crise financière et des politiques de compétitivité conduites en d'autres pays européens. Les pays du Sud sont déficitaires et doivent s'ajuster. Les taux de change étant irrévocables, ils ne peuvent le faire à court terme que par des politiques déflationnistes, qui ont le double effet d'accroître le poids de l'endettement et celui du déficit public.»

On le voit, en effet, dans trop de situations.

Augmentations d'impôts et contractions de la dépense fragilisent consommation et investissement, et, dès lors, pénalisent la croissance et donc l'emploi. Davantage de chômeurs, moins de protection sociale, moins de pouvoir d'achat, moins de consommation, donc moins de recettes fiscales, malgré l'accroissement des taux d'imposition. Situation qui peut faire dire, en quelque sorte, qu'à partir de ce type de traitement, «le malade pourra mourir guéri».

Reste que les critiques des politiques récessives (STILGLITZ, KRUGMAN, FITOUSSI), mais aussi d'économistes pour beaucoup moins situés doctrinalement⁵⁷

⁵⁶ J.-P. FITOUSSI, *Le théorème du lampadaire*, Les Liens qui Libèrent, 1013, p. 166. Le même, p. 195, montre les limites du choc de compétitivité au sein de la zone euro.

⁵⁷ Cf. les huit économistes, dont cinq prix Nobel, ayant écrit au président Barack OBAMA en 2011 pour l'adjurer au rejet de l'amendement républicain visant à introduire l'équilibre budgétaire dans la Constitution (cités par J.-P. FITOUSSI, *Le théorème du lampadaire*, op. cit., p. 174)..

ne gomme pas les trop réelles contraintes de l'environnement économique et financier et qu'une alternative trop brutale aux politiques suivies risquerait d'aboutir à une relance temporaire et profitant à quelques économies extérieures.

Aporie donc? L'on ne voudrait pas conclure ainsi. Ce que les dernières années nous ont appris, même si l'on n'en a pas tiré toutes les conséquences, est bien l'inanité de politiques purement nationales, mais aussi que le nécessaire sérieux budgétaire demandé doit aller de pair avec la solidarité de l'ensemble (à l'échelle de l'Europe). Si la crise grecque avait été traitée plus tôt, peut-être aurait-elle été moins douloureuse et pour la Grèce, et pour l'Europe. Traiter donc davantage en amont les problèmes et faire en sorte également que la détermination pour les résoudre ne conduise pas à des dispositifs d'une brutalité excessive ce qui implique de les étaler un peu plus dans le temps⁵⁸. Et, quant aux relances à opérer, elles aussi indispensables, c'est à une autre échelle qu'elles devraient pouvoir intervenir. Ce qui devrait conduire (ce qui n'est manifestement pas encore le cas) l'Europe à pouvoir se comporter comme une authentique Fédération ou davantage de démocratie et davantage de cohérence permettraient de parvenir à relever des défis qui, n'en doutent pas, s'avèreront toujours nombreux dans les années à venir.

58 Cf. notre conclusion dans l'article publié aux Mélanges MOLINIER: G.O., *Faut-il juridiciser l'équilibre budgétaire?* LGDJ, 2012, pp. 492-493.

Voir également dans ce sens, J. PISANI-FERRY, *Comment sortir du débat sur l'austérité budgétaire*, Le Monde, 23 avril 2013: «La bonne stratégie consiste à conduire la consolidation budgétaire graduellement mais avec persistance, en veillant à la qualité des mesures tout autant qu'à leur quantité».

Existe uma política de rigor orçamental?

Esta é uma pergunta provocatória que pode ter dois sentidos: (i) será a actual política orçamental em Portugal realmente uma política de rigor? (ii) ou, mais fundamentalmente, existe em geral – ou poderá existir – uma política de rigor orçamental? Embora a lógica do Colóquio aponte mais para a segunda alternativa, a resposta à primeira, no caso português, é inequivocamente afirmativa se, como é frequente, fizermos equivaler “rigor” a “restrição” orçamental.

Outra interpretação, porém, é a que supõe que uma política de rigor orçamental seria simplesmente a que conduz à redução do défice orçamental. Neste caso, a evolução da situação portuguesa torna a resposta mais ambígua, atendendo ao efeito da restrição orçamental sobre a economia e sobre o próprio défice, em consequência da quebra das receitas fiscais e do aumento das despesas, em particular as relativas aos denominados “estabilizadores automáticos”, como o subsídio de desemprego. Desta interpretação resultaria a ideia de que uma verdadeira política de rigor orçamental deveria implicar um estímulo ao crescimento económico que, por seu turno, levaria à redução do défice. Por atraente que ela seja, esta opção não está aberta a Portugal. O montante de dívida acumulado, financiado quase exclusivamente pelos mercados financeiros internacionais até 2010, a perda de competitividade da economia e uma dinâmica demográfica desfavorável colocaram Portugal numa situa-



Teodora Cardoso

Presidente do Conselho de Finanças Públicas / Président
du Conseil de Finances Publiques

ção de vulnerabilidade financeira que acabaria por conduzir à perda de acesso ao financiamento de mercado. Gerar défices adicionais e renovar anualmente elevados montantes de dívida externa é obviamente uma opção incompatível com esse fecho dos mercados. É, além disso, altamente discutível quando o passado mostrou que o estímulo orçamental e financeiro não eliminou os défices nem promoveu a competitividade que tornaria a dívida sustentável no futuro.

Portugal tem, por isso, antes do mais que recuperar a credibilidade para a sua gestão, macro e microeconómica. Para tal precisa de adoptar um conceito de rigor muito mais vasto, que inclui a transparência e sinceridade orçamental e que, para além da restrição a curto prazo, centrada no aumento de impostos e no corte de despesas, se estende ao respeito por um modelo rigoroso de prestação de contas, à adopção de um sistema de enquadramento orçamental que tome em consideração as implicações futuras das decisões tomadas em cada ano, assim como o acompanhamento permanente da execução orçamental, que ponha em evidência o cumprimento dessas condições e não só o do objectivo estabelecido para o défice anual. Com base nesta definição, a resposta à primeira questão – será a actual política orçamental (em Portugal, ou na Europa) realmente uma política de rigor? – é muito mais nuancée.

Por um lado, é certo estar a acentuar-se, quer a nível europeu e internacional, quer a nível nacional, um esforço de rigor, no sentido amplo do termo. Todas as disposições do novo enquadramento orçamental europeu vão nesse sentido, sendo acompanhadas por um trabalho em profundidade, tanto no que respeita a técnicas contabilísticas e de apuramento estatístico, como a mecanismos de supervisão e auditoria. Ao mesmo tempo, porém, as regras europeias quanto às metas

atingir e dos meios a usar. Para tal não bastam debates abstractos de política orçamental que, como sabemos, podem defender teses contraditórias, favoráveis, nuns casos, à austeridade, noutros à necessidade de estímulos orçamentais. O reconhecimento, sem ambiguidades nem subterfúgios, da situação a que a política se aplica é a base essencial da sua definição e tem de ser aceite pelo governo que a define. Os governos democráticos dispõem de um período curto para fazer valer a sua política. Caem, por isso, facilmente na tentação de ignorar o rigor, passando a segundo plano os efeitos que só mais tarde se tornarão visíveis e esquecendo que entretanto os problemas se agravam, podendo mesmo acarretar crises difíceis que uma política mais avisada evitaria.

O indicador mais relevante neste contexto é o nível, a evolução e a capacidade de financiamento da dívida pública. Acontece que é também um dos que se prestam a ilusões e artifícios contabilísticos (não só da iniciativa dos devedores, mas sempre sob a sua responsabilidade) e um daqueles a que os princípios europeus de política orçamental durante muito tempo dedicaram insuficiente atenção. Há uma razão que explica essa atitude: a capacidade de endividamento é diferente de país para país e, por isso, não se presta à fixação de um limite igual, extensivo a todos eles. Cada um terá, de facto, de definir o seu, o que implica a real responsabilização nacional pela política orçamental, obedecendo às orientações europeias, mas modulando-as de acordo com a situação do país. Voltamos, assim, ao problema do rigor. Por alguma razão os países que melhor o adoptaram são os que têm na memória graves crises de financiamento.

Em síntese: uma política de rigor orçamental não só pode existir, como é indispensável para evitar graves crises que tornam inevitáveis restrições orçamentais, sempre dolorosas e injustas. Em alguns países existem políticas de rigor e aí é importante

reconhecer que elas não são restritivas em todas as conjunturas. De facto, é o próprio rigor que faculta o espaço de manobra indispensável à adopção de políticas anti-cíclicas eficazes. Para tornar esta situação extensiva a outros, estes terão de ser exigentes nos princípios e sujeitar a julgamento rigoroso a sua aplicação. Esta deve ser muito mais exigente que a simples verificação do valor de um défice e só será útil se quem o mede reconhecer a importância do rigor e não optar por aplicar o seu engenho em iludir regras que se tornam cada vez mais complexas e, na prática, impossíveis de avaliar correctamente.

As sanções monetárias para o incumprimento já se revelaram impraticáveis e o seu mérito seria, em qualquer caso, muito discutível. Resta a sanção política, mas a esta é relativamente fácil eximir-se enquanto for possível acreditar em ilusões, adiar as consequências ou passar as culpas a outrem. Na prática a história tem-se revelado o mecanismo mais eficaz para fazer aceitar a prática do rigor: os países que sofreram crises violentas em resultado de políticas orçamentais inadequadas e que perceberam ser essa a origem do problema são disso o exemplo. É, porém, óbvio que ninguém consciente proporia accionar tal mecanismo. Resta, portanto, submetermo-nos ao rigor no sentido lato do termo.



Sustentabilidade e fiscalidade - Que política fiscal?

Soutenabilité et fiscalité - Quelle politique fiscale?



Da esquerda para a direita / De la gauche à droite:

- Sebastien Jeannard, Professor da Universidade de Poitiers, Encarregado da missão da FONDAFIP / Maître de conférences à l'Université de Poitiers, Chargé de mission FONDAFIP
- João Amaral Tomás, Membro do Conselho de Administração do Banco de Portugal / Membre du Conseil d'Administration, Banco de Portugal
- Marie-Christine Esclassan, Professora da Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne / Professeur à l'Université de Paris | Phantéon-Sorbonne
- José da Silva Lopes, Economista / Economiste
- Michel Bouvier, Professor da Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phantéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP
- António Carlos dos Santos, Professor de Finanças Públicas e Direito Fiscal / Professeur de Finances Publiques et Droit Fiscal
- Ana Paula Dourado, Professor da Universidade de Lisboa / Professeur à l'Université de Lisbonne

2.^a mesa redonda Table ronde 2



José da Silva Lopes
Moderador/Modérateur



A luta contra a fraude fiscal
La lutte contre la fraude fiscale

Crise et contrôle fiscal: l'évolution des dispositifs répressifs

Introduction

Il est généralement bien admis que les crises ont des vertus salutaires. Mettant en lumière des dysfonctionnements essentiels, elles sont de, par l'urgence qui s'attache à les résoudre, des occasions privilégiées de les réduire voire d'y mettre fin. Un tel constat s'observe particulièrement en ce qui concerne le domaine fiscal. Les difficultés des finances publiques de la période contemporaine et notamment le phénomène d'endettement vertigineux des Etats ont été à l'origine d'un changement des regards sur la fiscalité, l'accent ayant été mis dans les dernières années sur une problématique forte pour les Etats, celle de parvenir à sécuriser les recettes fiscales⁶⁰.

Cette préoccupation a entraîné des évolutions significatives dans la politique fiscale des Etats. Elles se sont manifestées en 2009 par un regain vigoureux de la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale, une forte dynamique s'étant amorcée en ce sens notamment sous l'impulsion du G20. Des avancées spectaculaires ont ainsi été réalisées en quelques mois seulement alors que des améliorations étaient réclamées depuis longtemps, sans véritable succès. On rappellera à cet égard les efforts infructueux de l'OCDE dès le début des années 1990 avec deux modèles de convention l'un destiné à éviter la



Marie-Christine Esclassan

Professora da Universidade de Paris I Phantéon-Sorbonne /
Professeur à l'Université de Paris I Phantéon-Sorbonne

⁶⁰ Cette formule a été employée pour la première fois par le Premier président de la Cour des comptes lors du colloque Fondafip à Bercy le 4 mai 2009

double imposition et comportant notamment des obligations élargies en matière d'assistance administrative et d'échange de renseignements, le deuxième texte concernant des règles en matière de prix de transfert. On rappellera encore "l'appel de Genève" resté sans véritable suite lancé en 1996 par des magistrats européens demandant la levée du secret bancaire pour lutter contre les fraudes fiscales et le blanchiment d'argent issu de la criminalité. Au total, et sous l'influence de la crise, des avancées non négligeables en matière de transparence et d'échanges d'information entre les Etats ont été enregistrées en 2008 et en 2009, celle-ci ayant joué de ce point de vue un rôle d'accélérateur sans précédent⁶¹.

Mais la crise n'a pas seulement pour effet de relancer au niveau international la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale. Elle s'est notamment traduite au plan interne des Etats par un regain d'attention aux différents moyens permettant de réduire les déperditions de recettes fiscales.

Dans le cas de la France cet objectif a été poursuivi en particulier sur deux terrains privilégiés, celui des dépenses fiscales et celui de la lutte contre la fraude. Le premier de ces deux domaines ne saurait a priori étonner. La France se caractérise depuis longtemps par des dépenses fiscales et sociales d'ampleur, qui sont depuis longtemps l'objet de critiques récurrentes mais qui n'ont cessé d'augmenter depuis plusieurs années⁶².

61 On relèvera que deux mois après la faillite de la banque d'affaires américaine Lehman Brothers, la transparence fiscale est apparue comme un élément clé du sommet du G20 de Washington de novembre 2008, ce dernier ayant fait de l'adhésion aux standards de l'OCDE une condition de l'intégrité des marchés financiers. Par ailleurs en quelques mois après la crise de 2007, tous les pays membres du Forum mondial de l'OCDE avaient pris l'engagement de respecter les standards internationaux en matière d'échanges d'informations bancaires et fiscales et près d'une centaine de conventions ont été signés en ce sens ces deux dernières années. Pour un commentaire approfondi on pourra utilement se reporter à l'article de J.Owens «Améliorer la transparence fiscale: état des lieux des travaux menés par l'OCDE», RFFP n.° 110, 2010

62 Leur montant qui atteignait environ 50 milliards d'euros au début des années 2000 dépassait 70 milliards d'euros près de 10 ans plus tard; il en est de même du nombre des dispositifs concernés: alors qu'en 1980 on recensait 317 dispositifs de réductions et crédits d'impôt, près de vingt ans plus tard leur nombre s'élevait à près de 500.

Alors qu'aucune amélioration notable n'avait véritablement marqué le domaine, à l'exception d'efforts intervenus pour une plus grande transparence⁶³, la crise financière de 2007 a été à l'origine d'une orientation nouvelle, tendant vers une limitation effective de leur montant. Les dispositifs auxquels le législateur a choisi d'avoir recours depuis lors⁶⁴ ont permis sinon de réduire de manière significative leur montant total du moins d'impulser une ambition qui s'est poursuivie depuis mais en restant limitée par des obstacles réels.⁶⁵



La recherche d'une plus grande sécurisation des recettes semble avoir eu des effets nettement plus sensibles à l'égard du droit fiscal et plus particulièrement dans celui du cadre juridique du contrôle fiscal. En France, la problématique d'une efficacité accrue à l'égard des comportements gravement frauduleux a suscité une orientation répressive accrue qui s'exprime tant sur le terrain des procédures que dans les structures administratives en charge de la compétence de contrôle. L'orientation est récente même si elle n'est pas entièrement nouvelle et elle a

⁶³ Il en est ainsi depuis 1980 où une information annuelle est apportée dans le fascicule voies et moyens qui retrace chaque année les évolutions des dépenses fiscales. La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 a été l'occasion d'une nouvelle progression, les dépenses fiscales ayant été intégrées dans la logique d'objectif et de résultat, et présentées et évaluées par missions et par programmes.

⁶⁴ On doit notamment relever la technique du plafonnement de certaines dépenses fiscales dite du « rabout inaugurée par la loi de finances pour 2009 (titre IV du PLF 2009) et qui s'est poursuivie depuis. Il faut y ajouter la règle du gage instituée par première loi de programmation pluriannuelle des finances publiques votée à l'automne 2008 pour la période 2009-2012 qui en instituant l'obligation de compenser par un autre impôt, ou la hausse d'un autre impôt, toute mesure fiscale d'allègement est venue relayer les efforts pour une limitation des dépenses fiscales mais sans toutefois être toujours suivie d'effet, la règle du gage n'ayant pas toujours été respectée: ainsi par exemple la baisse du taux de TVA sur la restauration n'a pas été suivie de l'annonce claire de l'augmentation d'un autre impôt ou de la suppression d'avantages fiscaux permettant de la compenser.

⁶⁵ Cette nouvelle orientation s'est en effet heurtée à des obstacles qui n'en sont pas minces, ceux-ci étant d'un double nature, juridique et politique. L'effort de plafonnement s'est heurté en premier lieu à la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui a déclaré le plafond d'une partie des dépenses fiscales contraire au principe d'égalité. Il a rencontré en second lieu les résistances fortes d'une partie des parlementaires et la crainte de ces derniers d'alourdir la fiscalité. Ainsi et alors que devant l'effondrement des rentrées fiscales, le ministre du budget avait plaidé avant l'été 2009 pour une nouvelle réduction des dépenses fiscales sous deux formes possibles, soit une enveloppe limitée, soit une baisse du taux des allègements d'impôt, les parlementaires ont préféré différer cette limitation et attendre les résultats d'une évaluation de l'ensemble des dispositifs annoncée pour le premier semestre 2010.

d'ailleurs suscité les interrogations de la doctrine⁶⁶. Un essor décisif lui a été donné avec la loi de finances rectificative pour 2009 qui a institué une nouvelle procédure d'investigation de nature judiciaire régie par le droit pénal (art. 28-2 du code pénal), cette initiative ayant été suivie de la création d'un service de police fiscale placée sous l'autorité du ministère de l'Intérieur. Cette nouvelle orientation qui est remarquable à plusieurs titres ne manque pas d'interroger dans ses effets. On peut se demander si elle marque la fin d'une tendance dominante marquée depuis plus de trente cinq ans par la préoccupation d'un renforcement des droits et garanties des contribuables et un encadrement corrélatif des prérogatives de l'administration. Par ailleurs si elle est assurément la fille de la crise profonde qui affecte les finances publiques contemporaines, elle n'est pas moins liée à la progression de la logique de performance dans l'administration publique. En ce sens on ne peut que constater l'impact considérable qui en résulte du point de vue de la conception traditionnelle qui consacrait un monopole de l'administration fiscale en matière de contrôle. D'autant que l'éclatement organique qui caractérise désormais ce domaine va aussi à rebours de la logique de fusion qui dans les dernières années a présidé à la création d'une administration fiscale unifiée (Direction générale des finances publiques).

I – L'institution de pouvoirs de police judiciaire en matière de contrôle fiscal: une rupture avec la conception traditionnelle

En instituant une nouvelle procédure d'investigation, dite procédure d'enquête judiciaire⁶⁷, la loi de finances rectificative pour 2009 a souhaité répondre à l'objectif d'adapter les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale à

66 v. en ce sens D. Gutmann, «La pénalisation du droit fiscal: mythe ou réalité?» Droit fiscal n.° 4, 27 Janvier 2011, 122

67 Art.° 23 de la loi de finances pour 2009. Décrets en Conseil d'Etat des 3 août et 4 novembre 2010

dans le cas de deux autres procédures, la procédure de flagrance fiscale instituée par la loi de finances rectificative pour 2007 et bien entendu le droit de visite et de saisie de l'art. L16 LPF.

La procédure de flagrance fiscale (art. L 16 OBA LPF) peut certainement être tenue pour l'exemple même de l'introduction dans le droit fiscal de dispositifs d'enquête ou d'investigation inspirés en partie des techniques en vigueur dans les enquêtes de type judiciaire. Lorsqu'à l'occasion d'une action de contrôle, de visite et de saisie ou de l'exercice du droit d'enquête les services fiscaux découvrent l'existence d'un délit de fraude alors même que la date de dépôt des déclarations fiscales n'est pas intervenue, ils sont habilités à dresser un procès-verbal dit de flagrance fiscale. La portée essentielle du procès-verbal, dès sa notification, est de permettre à l'administration d'effectuer des saisies conservatoires sans l'accord préalable d'un juge et ce dès la découverte d'activités frauduleuses et sans devoir attendre l'expiration des délais de dépôt des déclarations fiscales. Le constat de flagrance fiscale qui a donc une portée immédiatement efficace et protectrice pour le Trésor, se traduit à l'inverse pour le contribuable concerné par une dimension coercitive forte et la privation d'un certain nombre de dispositifs protecteurs de droit commun (non application de la procédure contradictoire, extension du délai de reprise de l'administration porté à 6 ans au lieu de 3, non application de la règle interdisant la possibilité d'une nouvelle vérification de comptabilité pour une période et des impôts déjà vérifiés).

Il reste que la proximité la plus étroite entre les procédures administratives de contrôle fiscal et les

enquêtes de type judiciaire s’observe dans le droit de visite et de saisie (art. L16 B LPF) qui n’est pas strictement limité à la sphère des activités professionnelles en pouvant s’exercer en tous lieux y compris au domicile privé des personnes. Cette procédure d’investigation qui permet aux agents de l’administration fiscale de se rendre de manière inopinée dans les locaux professionnels et privés en vue de collecter des informations, et le cas échéant de saisir des documents à fin de preuve illustre à travers le cadre juridique spécifique qui est le sien et la délicate conciliation qui est recherchée entre la protection des droits du Trésor et celle des droits fondamentaux. A l’instar des enquêtes judiciaires réalisées à l’initiative du Parquet, et à la différence des autres procédures d’investigation et de contrôle, l’administration fiscale n’a pas une plénitude de compétence dans la mise en œuvre du droit de visite et de saisie de documents. Celle-ci est subordonnée à l’autorisation préalable de l’autorité judiciaire (le juge des libertés et de la détention depuis la réforme de cette procédure intervenue par la LFR du 30 décembre 2008⁶⁹ étant précisé que l’autorisation ne saurait avoir un caractère formel; le juge doit s’assurer du bien-fondé de la demande de l’administration et préciser dans son ordonnance les éléments qui font présumer de l’existence d’agissements frauduleux dont la preuve est recherchée. Les agents de l’administration fiscale n’ont pas davantage une plénitude d’exercice au cours de l’opération. Le juge doit désigner un officier de police judiciaire qui est chargé d’assister à l’opération, sa réalisation est interdite en dehors de certaines heures etc...



69 Comme on sait la réforme a fait suite à l’arrêt *Ravon c/ France*, CEDH 21 fév. 2008, n° 18407/03, *Dr.fisc.* 2008, n° 12, com. 227, note D. Ravon et Ch Louit.

Il n'en demeure pas moins que la procédure de visite et de saisie est alignée sur les dispositifs déjà applicables en matière de droit d'enquête et de travail illégal (art. L80 F LPF). Au cours de la visite, les agents des services fiscaux peuvent recueillir sur place des renseignements et justifications, notamment l'identité et l'adresse de l'occupant des lieux, de son représentant et, s'il est présent, du contribuable. Toutefois cette faculté doit être mentionnée dans l'ordonnance qui autorise la visite. Les renseignements relevés doivent être consignés sur un compte rendu qui doit mentionner également le consentement des personnes qui les ont fournis ou le cas échéant leur refus de signer. Depuis la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008 qui a aménagé la procédure, l'administration peut désormais opposer au contribuable les informations qui ont été recueillies même lorsque la restitution des pièces saisies n'a pu avoir lieu de son fait, ce qui n'était pas le cas antérieurement.

B – Une nouvelle procédure d'investigation: la procédure d'enquête judiciaire

En vigueur depuis le 1er janvier 2010, la nouvelle procédure d'enquête judiciaire est destinée aux dossiers pour lesquels les procédures d'investigation et de contrôle de nature administrative dont dispose la DGFIP (droit de communication, droit d'enquête, droit de visite et de saisie, vérification de comptabilité ou ESFP) sont insuffisants soit pour réunir les éléments démontrant la fraude dans son principe et/ou dans son montant, soit pour en déterminer l'instigateur ou le bénéficiaire réel.

En dépit de cette «spécialisation» son champ d'application tel que défini par l'article L 228 du LPF

est large. La procédure d'enquête judiciaire a vocation à s'appliquer à tous les contribuables qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales et à tous les impôts qu'il s'agisse de fiscalité des particuliers, des professionnels ou du patrimoine. De même le nouveau dispositif concerne tant les fraudes ayant un caractère international en étant réalisées via des Etats ou des territoires non coopératifs, que celles qui sont mises en œuvre dans le cadre national. Deux conditions viennent toutefois restreindre son périmètre d'application. D'une part la fraude doit être suffisamment avérée, le dispositif ne pouvant être mis en œuvre qu'en cas de présomptions caractérisées. Par ailleurs il doit exister un risque de déperissement des preuves.

Par rapport aux procédures administratives de contrôle fiscal existantes, la singularité essentielle de la nouvelle procédure d'investigation est qu'elle ne peut être mise en œuvre que sur déclenchement de l'action publique, et par conséquent non à la libre initiative de l'administration. Ce dernier constat doit toutefois être tempéré. En premier lieu il est à relever qu'il est des domaines du contrôle fiscal où la libre initiative de cette dernière n'est pas totale; il en est ainsi comme on l'a déjà dit de la procédure de visite et de saisie de documents (art. L16 B) qui ne peut être mise en œuvre que sur autorisation préalable du juge des libertés. Mais à la différence du droit de visite et de saisie dans lequel les pouvoirs d'investigation de l'administration sont strictement encadrés et limités par l'ordonnance d'autorisation préalable du juge des libertés, la nouvelle procédure dans sa nature est une enquête de police judiciaire qui est mise en œuvre sous la direction du procureur de la République qui en autorise l'ouverture et sous le contrôle de la chambre de l'instruction et



dont le périmètre d'investigation est extrêmement large. Dans ce cadre en effet les agents conduisant l'enquête disposent de prérogatives exorbitantes en ayant compétence pour procéder à de nombreux actes: constat des infractions, identification des personnes, perquisitions et saisies de documents et de données informatiques hors cadre de l'article L16 B LPF, réquisitions de personnes qualifiées ou susceptibles de détenir des informations utiles à l'enquête, auditions, gardes à vue sur commission rogatoire d'un juge d'instruction; ils peuvent être également habilités à procéder à des écoutes téléphoniques.

En second lieu, et bien que subordonnée à l'ouverture de l'action publique, la mise en œuvre de la procédure d'enquête judiciaire n'en suppose pas moins d'un autre côté une initiative préalable de l'administration, à savoir le dépôt d'une plainte. Cette initiative de l'administration est par ailleurs essentielle. L'action publique revêt en effet une singularité en matière fiscale dans la mesure où par exception aux dispositions de portée générale de l'article 1er du Code de procédure pénale, le Procureur de la République ne peut la mettre en mouvement que dans la mesure où l'administration a préalablement déposé une plainte⁷⁰. Il est à relever toutefois que ce monopole de l'administration en matière de poursuites a connu une brèche depuis un arrêt de la Cour de cassation du 20 février 2008 (Chambre criminelle, Bull n° 43, pourvoi n° 07-82977) ayant érigé en deux délits autonomes le blanchiment de fraude fiscale et la fraude

70 Cette singularité a du reste été évoquée lors des travaux préparatoires à l'adoption de la loi ayant institué la Commission des infractions fiscales (CIF) comme le relève le rapport d'information de l'Assemblée nationale, sur les paradis fiscaux de 2010 (rapp. Cit.) qui rappelle à cet égard que «le délit de fraude fiscale n'étant pas susceptible d'être poursuivi d'office par le ministère public, c'est dans le droit actuel, à l'administration qu'il appartient de mettre en mouvement l'action publique au moyen du dépôt d'une plainte»

fiscale, l'administration n'ayant conservé son monopole qu'à l'égard du second.

Par voie de conséquence, et lorsqu'il s'agit d'infractions pour lesquelles l'administration continue de détenir le monopole des poursuites, celle-ci doit respecter l'encadrement institué à cet égard par le législateur, à savoir l'obligation de saisir préalablement la commission des infractions fiscales (CIF) de son intention de déposer plainte. Il est à observer que la nouvelle procédure d'enquête judiciaire autorise l'administration à saisir la CIF dès lors qu'elle est en mesure de faire valoir d'une part qu'il existe des présomptions caractérisées de l'existence d'une infraction fiscale qui entre dans les prévisions de l'article L 228 LPF⁷¹ d'autre part qu'il existe parallèlement un risque de dépérissement des preuves.

Corrélativement, et bien que comme dans l'état du droit antérieur, le dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration continue à être subordonné à un avis conforme de la CIF, des restrictions n'en sont pas moins apportées au principe du contradictoire dans la mesure où dans les cas visés ci-dessus, le contribuable n'est plus informé de la saisine de la CIF et où l'avis de cette dernière n'est plus porté à sa connaissance.

Plus classiquement et dans le droit fil de ce qui existe déjà avec la procédure administrative de flagrance fiscale



71 L'infraction en cause doit entrer dans les prévisions de l'article L 228, qui vise les comportements ci-après:

- soit l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française (LPF art. L 228, 1),
- soit l'interposition, dans ces mêmes Etats ou territoires, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable (LPF art. L 228, 2°),
- soit l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification» (LPF art. L 228, 3°), ce qui vise donc toutes les fraudes réalisées en recourant au faux ou à la falsification.

instituée en 1987, le nouveau dispositif s'accompagne d'un élargissement significatif du droit de reprise. Ainsi lorsqu'une plainte déposée par l'administration à l'égard d'un cas de fraude fiscale complexe aura donné lieu à l'ouverture d'une enquête judiciaire, l'administration pourra exercer son pouvoir de reprise jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et au plus tard jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Est écartée de même la règle interdisant à l'administration de pouvoir procéder à l'encontre du même contribuable une nouvelle vérification pour la même période et pour les mêmes impôts. Ainsi en cas de plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale l'administration fiscale est autorisée à procéder à des rectifications de l'impôt sur le revenu au titre d'une période ayant déjà fait l'objet d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle, ou à renouveler une vérification de comptabilité pour des impôts et périodes déjà vérifiés.

II – La création d'un service de police judiciaire spécialisé en matière fiscale

L'institution dans un premier temps d'une procédure d'enquête judiciaire pour les besoins spécifiques du contrôle fiscal a été suivie dans un deuxième temps par la création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) rattachée au ministère de l'intérieur. Au terme de cette évolution, le constat qui peut être fait aujourd'hui est le suivant: la mission de contrôle fiscal est aujourd'hui assurée en partie par un service de police placé sous l'autorité des services du ministère de l'Intérieur. Elle n'est plus le monopole des services de l'administration fiscale. C'est bien ce qui fait

la différence entre le partenariat ancien qui existe entre l'administration fiscale et le ministère de l'Intérieur⁷², et la situation récente issue de la création d'un service de police compétent en matière fiscale: la Brigade nationale de la répression fiscale.

A – Un partenariat ancien entre l'administration fiscale et le ministère de l'intérieur

La mission de contrôle fiscal fait l'objet d'une collaboration ancienne entre l'administration fiscale et les services de police. C'est en particulier le cas pour la Brigade nationale d'enquêtes économiques (BNEE) qui a été créée en 1948 et qui est placée sous la double autorité de la Direction centrale de la police judiciaire (DCPJ) et de la sous-direction du contrôle fiscal de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Les agents de la DGFIP qui sont mis à la disposition de la BNEE -une cinquantaine de cadres-interviennent principalement sur des enquêtes financières. Les résultats de cette collaboration sont du reste significatifs: près de 450 propositions de contrôle fiscal externe retenues par les services de la DGFIP ont émané en 2009 de la BNEE, ces affaires étant principalement traitées par les directions nationales spécialisées (14 %) et les DIRCOFI (64 %), le montant des droits nets concernés ayant été de l'ordre de 80 M€ en 2009. S'agissant d'affaires s'inscrivant dans un contexte pénal, la finalité répressive des contrôles émanant de la programmation de la BNEE est marquée (près de 50 % en 2009), et le ratio pénalités/droits s'élève à plus de 70 % sur cette même année.

72 Sur cet aspect v. notamment MC Esclassan, «Le contrôle fiscal», in M.Bouvier (s/dir.), La nouvelle administration financière et fiscale, Lextenso-Editions, 2011



Longtemps cantonné au cadre de la BNEE, le partenariat avec le ministère de l'Intérieur a connu une forte dynamique dans les dix dernières années avec la création des Groupes d'intervention régionaux (GIR) mis en place en 2002. Les GIR sont des structures interministérielles dont le domaine de compétence est la lutte contre l'économie souterraine et les trafics, principalement de stupéfiants, et la délinquance organisée. Elles regroupent des agents des directions générales de la police nationale, de la gendarmerie nationale, des finances publiques, des douanes et des droits indirects. Une circulaire du 2 mars 2010 signée par les ministres de la justice et des libertés, de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales, du travail, des relations sociales, de la famille, de la solidarité et de la ville, et du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat a renforcé leur pilotage et précisé leurs modalités d'organisation et d'action. Les agents de la DGFiP affectés au sein des GIR sont fonctionnellement rattachés à l'unité d'organisation et de commandement (UOC) au sein du ministère de l'Intérieur mais ils demeurent rattachés pour leur gestion administrative à leur direction d'origine (39 agents de la DGFiP sont affectés au sein des 35 GIR sis en France métropolitaine, ainsi qu'en Guadeloupe, Martinique, Réunion et Guyane). En 2009, 203 contrôles d'origine GIR ont été conduits et terminés, pour l'essentiel par les directions territoriales (85 %) et dans une moindre mesure par les DIRCOFI (15 %). S'agissant d'affaires s'inscrivant dans un contexte pénal, la finalité répressive des contrôles émanant de la programmation des GIR est marquée (près de 50 % en 2009).

B—Une étape nouvelle avec la création de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale

L'institution dans un premier temps d'une procédure d'enquête judiciaire pour les besoins spécifiques du

contrôle fiscal a été suivie dans un deuxième temps par la création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) rattachée au ministère de l'intérieur. L'organisation et le fonctionnement en sont déterminés par décret (décret 2010-1318 du 4 novembre 2010, les contours du nouveau dispositif ayant été commentés dans une circulaire du ministère de la justice et des libertés (circulaire du 15 décembre 2010).

La création de ce nouveau service représente une étape nouvelle dans l'évolution du contrôle fiscal. Il en est ainsi en premier lieu dans la mesure où il débouche sur une délocalisation de l'action de contrôle fiscal. La brigade nationale de répression de la délinquance qui relève de la direction centrale de la police judiciaire constitue un nouveau service de police judiciaire spécialisé en matière fiscale. Elle a vocation à rechercher et constater les infractions définies à l'article 28-2 du code de procédure pénale. Plus largement, elle est chargée d'animer, de coordonner et de conduire les investigations de police judiciaire et les recherches entrant dans son domaine de compétence, d'effectuer ou poursuivre à l'étranger les recherches liées aux infractions entrant dans son domaine de compétence, de centraliser les informations s'y rapportant, de fournir une assistance documentaire aux services de la police nationale et de la gendarmerie nationale.

Le deuxième élément d'évolution tient aux prérogatives de police judiciaire dont sont dotés les agents quelle que soit leur origine. Or les effectifs du service rassemblent deux catégories de personnels, des agents issus des services de police, officiers et agents de police judiciaire, et des agents des services fiscaux de la DGFiP



détachés auprès de la brigade. La nouveauté est donc que ces derniers doivent être spécialement habilités à effectuer des missions de police judiciaire étant précisé que l’habilitation ne peut avoir un caractère général, étant strictement subordonnée à l’affectation à la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

Au regard des missions de la BNRDF, le démembrement de la mission de contrôle fiscal auquel aboutit la création d’un service rattaché à la direction centrale de la police judiciaire peut paraître réduit. D’une part la BNRDF n’a pas une pleine compétence en matière fiscale étant uniquement spécialisée dans la répression de la délinquance fiscale. D’autre part elle ne peut pas davantage procéder à des enquêtes d’initiative. Sa compétence est en effet strictement limitée à la réalisation d’enquêtes qui lui sont confiées par un magistrat dans le cadre de procédures judiciaires d’enquête préliminaire ou d’information judiciaire ouvertes du chef de fraude fiscale. Cependant il n’en résulte pas moins un éclatement de l’action de contrôle fiscal qui en passant sous l’autorité du ministère de l’intérieur échappe désormais en partie à l’administration fiscale qui corrélativement perd son monopole en la matière. Même si l’on peut objecter que celle-ci reste à l’origine du déclenchement de la procédure d’enquête, qui suppose le dépôt préalable d’une plainte auprès du Parquet, on a vu que par ailleurs le monopole traditionnel de l’administration fiscale dans le déclenchement de l’action publique tend de même à être battu en brèche avec la jurisprudence récente de la Cour de cassation.

C’est bien du reste cet éclatement du contrôle fiscal en deux sphères, l’une administrative, l’autre judiciaire

et corrélativement la préoccupation d'une cohérence entre les deux qui a conduit le législateur à vouloir délimiter très nettement l'exercice de la procédure d'enquête judiciaire au sein de l'activité de contrôle fiscal, notamment au regard du respect du principe d'impartialité. C'est ainsi que les agents originaires des services fiscaux qui sont en fonction au sein de la BNDRF et qui ont la qualité d'officiers fiscaux judiciaires, ne peuvent en aucun cas participer à la programmation des contrôles fiscaux. Une fois habilités par le procureur général, ils interviennent au même titre que les officiers de police judiciaire, procèdent eux-mêmes aux investigations utiles et disposent des mêmes pouvoirs (saisies, perquisitions, gardes à vue, auditions, réquisitions, écoutes téléphoniques). De la même façon, ils ne sauraient de même être chargés d'enquêter sur d'éventuels faits de fraude fiscale pour des dossiers dans lesquels ils seraient intervenus en tant que vérificateurs. De même encore ceux de ces agents qui ont participé à une procédure d'enquête judiciaire à l'égard d'un contribuable ne sont pas autorisés à prendre en charge ultérieurement le contrôle administratif de la situation fiscale de ce même contribuable.

Plus largement, cette évolution d'ensemble de la nature du contrôle fiscal n'est sans présenter des similitudes avec l'évolution qui a été celle des contrôles de la Douane dans la période récente⁷³. En vue de renforcer l'efficacité des contrôles et la répression de certaines infractions en matière douanière, a été en effet introduite en 1999 dans le code de procédure pénale (art. 28-1)



⁷³ Sur cet aspect v. la thèse de S. Jeannard, La transformation de l'ordonnement juridique douanier, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, LGDJ-Lextenso-Editions, 2011

une disposition donnant pareillement compétence aux agents des douanes pour effectuer, dans certaines conditions, des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. A l'instar de la solution retenue pour les enquêtes judiciaires en matière fiscale, les agents qui les conduisent et qui doivent à cette fin avoir le statut d'officier de police ne peuvent faire usage que du Code de procédure pénale, non du Code des douanes. Toutefois, et à la différence de l'orientation qui a été prise pour le contrôle fiscal, le contrôle douanier n'a pas fait l'objet d'un démembrement organique⁷⁴. C'est en effet un service administratif spécifique, le service national de douane judiciaire rattaché auprès du ministre du budget qui est chargé de mettre en œuvre les pouvoirs d'enquête judiciaire. Ainsi au delà de leur exercice séparé, la «douane administrative» et la «douane judiciaire»⁷⁵ demeurent-elles unifiées au sein de la même organisation administrative. En comparaison et au regard du risque de confusion des pouvoirs susceptible de s'ensuivre, on peut estimer que la solution de séparation organique qui a prévalu pour le contrôle fiscal, avec un «contrôle fiscal administratif» rattaché au ministère du budget et un «contrôle fiscal judiciaire» rattaché au ministère de l'intérieur, est à tout prendre bien plus satisfaisante.

74 Il est à noter une autre différence et non des moindres: le service national de douane judiciaire n'a pas l'obligation de saisir la commission des infractions fiscales

75 Selon l'expression de M. Doubkhine cité par S. Jeannard, in thèse cit.

A luta fiscal contra a fraude

Apreciação da situação da fraude fiscal internacional

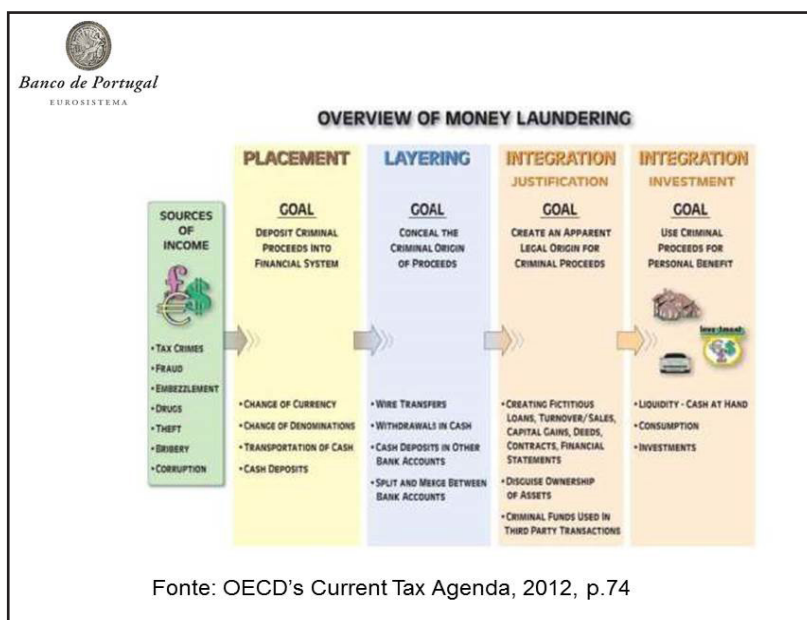
- Globalização crescente do fenómeno;
- Sofisticação e complexidade dos esquemas, em particular na fraude ao IVA;
- Interligação entre a fraude fiscal e a corrupção dado que a corrupção origina situações de fraude fiscal destinadas a ocultar os ganhos patrimoniais dela decorrentes;
- Conexão entre fraude fiscal e branqueamento de capitais, existindo muitas semelhanças entre as técnicas usadas para “lavar” os lucros resultantes das actividades legais e as usadas para cometer crimes fiscais;
- Profunda mudança de atitude dos cidadãos relativamente à fraude fiscal: da tolerância ao repúdio;
- Fortes indícios de alteração da política de alguns países, em particular os EUA e o UK, relativamente aos *offshores*.*


* Segundo a Tax Justice Network os activos financeiros colocados em *offshores* corresponderiam a \$21 a \$32 triliões



João Amaral Tomás

Membro do Conselho de Administração do Banco de Portugal/
/Membre du Conseil d'Administration, Banco de Portugal






**Documentos e Propostas Recentes
Visando Lutar contra a Fraude Fiscal**

UNIÃO EUROPEIA

- 23/4/2013 – Comissão decidiu criar um grupo de trabalho denominado “*Platform for Tax Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*” [Commission decision C (2013) 2236 final]
- 15/4/2013 – European Council President Herman Van Rompuy puts tax evasion on the agenda for the next European Council on 22 May.
- 6/12/2012 – A Comissão apresentou um plano de acção contendo 2 recomendações contra os paraísos fiscais e o planeamento fiscal agressivo [Communication COM (2012) 722 final]
- 31/7/2012 – A Comissão propõe um novo mecanismo para reacção rápida à fraude ao IVA “Quick Reaction Mechanism [COM (2012) 763]
- 27/6/2012 – Tackling tax fraud and evasion: Commission sets out concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and evasion [COM (2012) 351]

4



Novidades no Combate à Fraude Fiscal

OCDE


Relatórios

- 2013 - “**Addressing Base Erosion and Profit Shifting**”
- 2013 - “**Aggressive Tax Planning Based on After-Tax Hedging**”
- 2013 - “**Electronic Sales Suppression: A threat to tax revenues**”
- 2012 - “**How to Tackle Offshore Tax Evasion**”
- 2012 - “**Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes**”

Workshops, Seminários e Conferências

- Tax and Crime Conference: The launch of the “*Oslo Dialogue*,” March 2011
- VAT- treatment of tradable CO2 emission permits, Paris, July 2011
- International VAT Fraud and Exchange of Information, Moscow, September 2011
- Second Global Event on Tax Crime, Rome, June 2012

5

 Banco de Portugal
EUROSISTEMA

Medidas anti-fraude adoptadas por alguns países

- Os EUA aprovaram em Março de 2010 o “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA) que terá um grande impacto no sector financeiro mundial;
- O FATCA altera significativamente o mecanismo de retenção na fonte dos EUA tornando-o aplicável aos bancos não residentes que tenham clientes americanos;
- Em Novembro de 2012 os EUA anunciaram que estavam a trabalhar com mais de 50 países para negociar acordos no âmbito do FATCA;
- No dia 1 de Abril deste ano entrou em vigor no Reino Unido uma nova Cláusula Geral Anti-Abuso mais consistente com o combate à evasão e planeamento fiscal agressivo.


6

 Banco de Portugal
EUROSISTEMA

2008: O ano de viragem no combate à fraude e evasão a nível internacional?

- The Norwegian Initiative – reunião de Abril 2008
- Christian Aid Report – Maio 2008
- Conclusions of the Ecofin Council meeting – 14 de Maio de 2008
- EURODAD Report – Maio 2008
- The U.S. Investigation of UBS – Maio 2008
- “Liechtenstein and subprime crisis” – International Taxation – Setembro 2008
- U.N. Code of Conduct on Cooperation in Combating Tax Evasion - Novembro 2008
- EU Council committed to continue to fight against tax havens. Dezembro de 2008

7




Banco de Portugal
EUROSISTEMA

Importância de “Leaks” recentes no Domínio da Fraude e Evasão Fiscais

Abril 2013 – “Offshore Leaks” – Divulgação pelo ICIJ*
2012- A Administração Tributária do Reino Unido confirmou ter recebido uma lista com mais de 4000 nomes de cidadãos britânicos com contas no HSBC de Jersey (TNI, 26/11/2012, p. 786).
2008 – “Liechtenstein tax affair”, Heinrich Kieber, ex-empregado do Liechtenstein Global Trust (LGT) Group, terá vendido ao Governo Alemão um disco informático contendo a identificação de titulares de contas naquele banco.
2008 – Hervé Falciani, ex-informático do HSBC Private Bank, apropriou-se da informação bancária de milhares de clientes a qual terá sido transmitida às autoridades fiscais francesas.
2008 – Rudolf Elmer, ex-empregado do Bank Julius Baer & Trust, Cayman Denunciou o envolvimento do Banco em operações de fraude e evasão Fiscais, tendo transmitido documentos comprovativos à Wikileaks.
2007- Bradley C. Birkenfield, ex-colaborador do Banco UBS, denunciou esquemas usados para defraudar o fisco dos USA, tendo recebido \$ 104 milhões de recompensa pela transmissão das informações.

*International Consortium of Investigative Journalists

8




Banco de Portugal
EUROSISTEMA

Tipologias de Fraude ao IVA

- Omissão de operações
- Realização de operações artificiais
- Facturas falsas
- Fraude Fénix
- Fraude do operador fictício (incluindo a fraude carrossel)
- “yellow fever fraud”
- “contra trading” VAT fraud
- “car-flipping”
- Missing trader extra-community (MTEC) fraud
- “Zapper” Software


9

 Banco de Portugal
EUROSISTEMA

A importância renovada do combate ao Planeamento Fiscal Agressivo

- Embora o número de países que adoptaram legislação específica para o efeito, constata-se uma maior receptividade
- Existem mais de 400 esquemas identificados no “Aggressive Tax Planning Directory” da OCDE
- A OCDE tem liderado o “movimento” mas a Comissão Europeia está gradualmente a aderir e a decisão da criação da Plataforma para a Boa Governação, é um exemplo recente
- Alguns relatórios recentes da OCDE:
 - ✓ Hybrid Mismatch Arrangements (2012)
 - ✓ Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (2011)
 - ✓ Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning (2011)
 - ✓ Addressing Tax Risks Involving Banking Losses (2010)
- A grande expectativa a nível mundial sobre o seguimento que irá ser dado ao BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”).


10

 Banco de Portugal
EUROSISTEMA

A fraude fiscal estará a aumentar em Portugal?

- Não há evidência que tal esteja a ocorrer, embora seja conhecido que a crise pode potenciar o risco da ocorrência;
- Dificuldade em extrair conclusões, pelas seguintes razões:
 - ✓ Desfasamento entre o movimento em que a fraude é cometida e é detectada;
 - ✓ Diferença entre “inadimplência” e “sonegação”;
 - ✓ Em períodos de crise é mais difícil separar as situações de incumprimento (fraude/evasão fiscais e impossibilidade de pagar;
- Os “gaps” de cobrança imputáveis a dois tipos de erros de previsão das receitas fiscais:
 - ✓ Devidos à não coincidência dos cenários macroeconómicos utilizados nas estimações e a realidade constatada posteriormente;
 - ✓ Os erros de previsão especificamente fiscais.

11




Banco de Portugal
EUROSISTEMA

Razões para o reforço do combate À fraude e evasão fiscais

- Necessidade imperiosa de maior equidade fiscal;
- Necessidade de aumento da receita fiscal global simultaneamente com a redução da carga fiscal dos contribuintes cumpridores;
- Eliminação de um factor de distorção de concorrência que afecta a competitividade empresarial;
- Evitar a delapidação do erário público, dado que alguns tipos de fraude não consistem apenas em não pagar, utilizando processos fraudulentos, o imposto devido, como ainda em “recuperar” imposto que nunca foi entregue;
- Minimiza um dos ramos da política orçamental, que é a única em que os Estados-Membros têm alguma autonomia;
- Em períodos de crise não é compreensível uma atitude laxista perante a fraude*.

*"One may argue that the main contribution of the financial crisis is the political support of governments to agree tackling tax evasion by means of implementing standards for transparency and exchange of information" (Irma Johanna Mosquera Valderrama, *EU and OECD Proposals for International Tax Cooperation: A New Road?*, *Tax Notes International*, p.621

12



Banco de Portugal
EUROSISTEMA

“Today the tax positions of MNE are no longer scrutinized by the Courts but also by the media.
(Jeffrey Owens – *Global Trends in Tax Systems*, *Tax Notes International*, October 1, 2012).

“Empirical evidence suggests that income shifting behaviour by multinational corporations is a significant concern that should be addressed through Tax Reform”
(President OBAMA in *President’s Framework for Business Tax Reform*)

MUITO OBRIGADO PELA ATENÇÃO

13



As hesitações na política fiscal

Les hésitations dans la politique fiscale

Un système fiscal en transition

En 2013, les prélèvements obligatoires devraient atteindre 46 % du PIB, un taux qui illustre combien, à partir de 2008, la crise a fortement accru à nouveau le poids des impôts. Étudiant les évolutions de la structure fiscale, Michel Bouvier explique que la stabilisation des impôts d'État lors des deux dernières décennies – les impôts sociaux ayant quant à eux fortement augmenté – pourrait être bientôt remise en cause compte tenu de l'importance des déficits publics. Il s'interroge sur les moyens de concilier accroissement de la fiscalité et encouragement à la croissance et il insiste sur le défi pour les décideurs politiques de reconsidérer la pertinence d'un univers fiscal qui a été inventé pour un État relativement fermé et, partant, se trouve en porte-à-faux dans un environnement très ouvert.

Cahiers Français n° 373

L'impôt occupe une place de choix dans les mutations à l'oeuvre dans la France contemporaine. La mondialisation des échanges, les crises économiques et financières, la montée en puissance des réseaux internet et des nouvelles technologies, le changement des mentalités, sont autant de facteurs à l'origine d'un processus de transformation d'un système fiscal caractérisé par une extrême diversité d'impôts, dont certains sont difficilement conciliables avec le nouveau paysage économique et institutionnel français.

Par ailleurs, les évolutions récentes, notamment la nécessité de stopper les déficits et la dette publique ont conduit à utiliser la fiscalité comme un moyen privilégié de soutenabilité des finances publiques, au risque de voir son sens se modifier et sa légitimité être remise en cause. Autrement dit, et sans



Michel Bouvier

Professor da Universidade de Paris I - Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris I - Phantéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP

qu'on y prenne suffisamment garde, le système fiscal français est à l'aube d'une métamorphose et ce tant d'un point de vue matériel que conceptuel.

Les évolutions de la structure fiscale

Dans la récente période, la fiscalité a fait l'objet d'une mobilisation accrue en liaison directe avec l'impératif de soutenabilité des finances publiques. Cet effort de mobilisation passe aussi bien par un renforcement de la lutte contre l'évasion fiscale que par une chasse aux niches fiscales ou que par une augmentation des aux d'imposition.

Très nombreux et d'une rentabilité variable, les impôts forment une structure construite par strates successives et sans que l'on puisse y déceler toujours une réelle logique d'ensemble. Il existe aujourd'hui en France environ 200 prélèvements obligatoires (PO) qui représentaient plus de 900 milliards d'euros en 2012, soit près de 45 % du PIB (dont plus de 300 milliards au titre des cotisations sociales⁷⁶).

Il faut observer que la France a connu, sur le long terme, une intensification de la pression des PO, caractéristique qu'elle partage avec l'ensemble des pays occidentaux. De 1989 à 1993, celle-ci s'est maintenue à un niveau quasi constant, pour croître à nouveau, jusqu'au niveau, alors considéré comme record, de 44,9 % en 1999 (cf. tableau ci-dessous). La croissance des prélèvements obligatoires en France a donc été un phénomène continu et de longue durée. Le phénomène cependant connu une parenthèse de 2000 à 2009, le taux de la pression fiscale étant alors passé de 44,1 % à 41,6 %. Mais la décade a été passagère; dès 2010 le taux est reparti à la hausse s'élevant à

⁷⁶ Qui ne sont pas juridiquement considérées comme des impôts dans la mesure où elles font l'objet d'une contrepartie.

42,5 % puis à 43,9 % en 2011, pour atteindre à nouveau 44,9 % en 2012 et vraisemblablement plus de 46 % en 2013.



LES IMPÔTS DE L'ANCIEN RÉGIME À NOS JOURS

Impôts d'Ancien régime

Les aides (droits sur les cartes à jouer, sur les huiles, le papier, la viande, le savon, le vin etc.), les traites, les gabelles, la taille, la capitation.

Impôts créés à la révolution

La contribution foncière, la contribution mobilière, la contribution des patentes, la contribution sur les portes et fenêtres.

Impôts créés sous la III^e République

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, l'impôt général sur le revenu, l'impôt cédulaire sur le revenu, la taxe unique à la production.

Impôts créés sous la IV^e République

L'impôt sur les sociétés, la TVA.

Impôts créés sous la V^e République

L'impôt sur les plus-values, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation, la taxe professionnelle remplacée par la contribution économique territoriale, l'impôt de solidarité sur la fortune (ex. impôt sur les grandes fortunes), la contribution sociale généralisée, la contribution au remboursement de la dette sociale, la taxe sur les transactions financières.

Michel Bouvier

Une tendance à la stabilisation des impôts d'État remise en cause à l'avenir?

Par mesure de commodité on peut identifier trois grandes catégories d'impôts au sein de la structure fiscale: les impôts de l'État et des ODAC (organismes divers d'administration centrale), les impôts locaux et enfin les impôts sociaux. Si pendant de très nombreuses années la progression du produit des impôts d'État a largement dépassé celle des deux autres catégories, on a pu constater leur stabilisation dès que les ressources de la Sécurité sociale ont été fiscalisées avec la création de la CSG en 1990.

Cette évolution s'est traduite par deux mouvements de nature opposée: une tendance à la stabilisation des impôts d'État, d'une part, et une croissance rapide des impôts

sociaux, de l'autre. Certes, des variations en sens contraire d'alourdissement ou d'allègement se sont succédés ces dernières années, mais au total l'État a incontestablement limité le poids total de sa fiscalité au moins jusqu'à 2011. On soulignera que les mesures fiscales récentes prises dans le cadre des lois de finances rectificatives pour

Tableau 1. Prélèvements obligatoires rapportés au produit intérieur brut (en %)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2009	2010	2011
État	16,7	17,4	16,5	16,1	15,5	15,2	16,3	16	14,8	14,4	11,5	13,7	13
Organisations diverses d'administration centrale	0,7	0,7	0,7	0,7	0,9	0,9	1	1	1,1	1	1,2	0,8	0,8
Administrations publiques locales	5,6	5,5	5,2	5	4,9	5	5,3	5,6	5,8	5,7	6,1	4,6	5,9
Administrations de Sécurité sociale	20,4	20,8	21,1	21,4	21,4	21,6	20,5	20,9	22,1	22	22,6	23,2	23,9
Union européenne	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2
Total des prélèvements obligatoires	44	44,9	44,1	43,8	43,1	43,1	43,4	43,9	44	43,3	41,6	42,5	43,9

Sources: Comptes nationaux - Insee

Tableau 2. Evolutions des prélèvements obligatoires sur la période 2011-2013

En milliards d'euros	2011	2012	2013
État	259,2	276,5	302,2
Organisations diverses d'administration centrale (ODAC)	16,4	16,9	19,9
Administrations publiques locales (APUL)	118,7	121,7	125,4
Administrations de Sécurité sociale ASSO)	477,1	493,8	514,3
Union européenne	5	5	5,1
Total	876,3	913,9	966,9
En points de PIB			
État	13,0%	13,6%	14,5%
Organisations diverses d'administration centrale	0,8%	0,8%	1,0%
Administrations publiques locales	5,9%	6,0%	6,0%
Administrations de Sécurité sociale	23,9%	24,3%	24,6%
Union européenne	0,2%	0,2%	0,2%
Taux des prélèvements obligatoires	43,9%	44,9%	46,3%

Source: Rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution (PLF 2013)

Tableau 3. Répartition des prélèvements obligatoires par catégorie d'administration publique bénéficiaire en 2011

	En Md€	En % du total	En % du PIB
État	259,2	29,6%	13,6%
Organisations diverses d'administration centrale	16,4	1,9%	0,8%
Administrations de Sécurité sociale	118,7	54,4%	23,9%
Administrations publiques locales	118,7	13,5%	5,9%
Union européenne	5	0,6%	0,2%
Taux des prélèvements obligatoires	876,3	100,0%	43,9%

Source: Comptes nationaux - Insee

Tableau 4. Répartition des prélèvements obligatoires par type de prélèvement en 2011

En %	Impôts directs	Impôts indirects	Cotisations sociales
État	39,3	57,9	2,8
Organisations diverses d'administration centrale	49,5	50,5	0,0
Administrations de Sécurité sociale	25,5	6,2	68,3
Administrations publiques locales	68,1	31,9	0,0
Taux des prélèvements obligatoires	35,6	26,2	38,3

Source: Comptes nationaux - Insee

2012 et initiale pour 2013 devraient déboucher sur une augmentation globale des impôts d'État d'environ 10 % qui, sans modifier de manière spectaculaire la pression fiscale que

ce dernier exerce, devrait engendrer néanmoins une hausse d'environ un point. Ce phénomène pourrait encore s'amplifier avec les mesures applicables à compter de 2014, comme par exemple les hausses des taux de la TVA. Alors que la relative stabilité constatée ces dernières années a été liée au fait que la baisse des prélèvements de l'État a été contrebalancée par l'augmentation des prélèvements des collectivités locales, mais surtout par ceux de la Sécurité sociale, la situation pourrait se modifier significativement si les politiques engagées pour juguler les déficits publics s'avéraient peu ou moyennement efficaces.

Les impôts perçus par l'État rapportent un produit annuel net de près de 300 milliards d'euros, soit la quasi-totalité de l'ensemble des recettes du budget général. C'est dire l'importance de ces recettes fiscales issues d'une gamme très large et variée de

Tableau 5. Évolution de la pression fiscale de l'Etat (1978-2011) (en % du PIB)

1978	1980	1990	2000	2004	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (prévision)	2013 (prévision)
16,7	18,9	17,5	16,5	16,3	16,2	15,3	14,6	12,7	13,7	13	13,5	14,5

Sources: INSEE et auteur

prélèvements. Les uns concernent les revenus des contribuables, d'autres leur consommation, d'autres enfin leur patrimoine.

L'impôt sur le revenu (IR)

Le produit de l'impôt sur le revenu devrait représenter près de 73 milliards d'euros en 2013, soit 24 % de recettes fiscales totales de l'État (contre 59 milliards en 2012, soit 16 % des recettes fiscales de l'État). La loi de finances initiale pour 2013 a créé à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, une tranche d'imposition supplémentaire

au taux de 45 %, pour la fraction des revenus supérieure à 150 000€ par part de quotient familial⁷⁷.

Pour les revenus 2012, le barème est le suivant (pour une part):

Revenus n'excédant pas 5 963 €: 0 %

– compris entre 5 964 € et 11 896 €: 5,5 %

– compris entre 11 897 € et 26 420 €: 14 %

– compris entre 26 421 € et 70 830 €: 30 %

– compris entre 70 830 € et 150 000 €: 41 %

– au-delà de 150 000 €: 45 %

Cet impôt à taux progressif a notamment pour caractéristique de n'être payé aujourd'hui que par 51 % des foyers fiscaux qui y sont assujettis. D'où sa relative concentration sur un petit nombre de contribuables et par ailleurs un rendement médiocre (3 % environ du PIB). Toutefois, il est important de ne pas perdre de vue qu'il existe un deuxième impôt taxant le revenu des personnes physiques, la contribution sociale généralisée (CSG) qui, à la différence de l'IR, est prélevée au profit des organismes de Sécurité sociale selon une assiette considérablement plus large.

L'impôt sur les sociétés (IS)

Concernant l'impôt sur les sociétés, les effets de la crise économique, ceux du plan de relance ainsi que l'évasion fiscale internationale ont pour conséquence une baisse tendancielle de son produit, baisse qui pourrait se révéler durable⁷⁸. L'IS devrait représenter en 2013 environ 52 milliards d'euros soit

⁷⁷ La tranche à 75 % ayant été supprimée par la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012.

⁷⁸ Cf. *Quels prélèvements obligatoires pour la sortie de crise?*, Rapport d'information au nom de la Commission des finances du Sénat par Philippe Marini n° 45, session 2009/2010, p. 18-26.

Il n'existe plus en France de taux majoré de TVA depuis le 1^{er} avril 1992 (ce taux était de 33,33 % et frappait les produits de luxe).

La TVA est l'impôt le plus répandu dans le monde; elle est utilisée par 120 États et représente le quart du produit fiscal mondial. Les qualités qui lui sont reconnues sont sa neutralité vis-à-vis de l'entreprise, son coût administratif limité (du fait de l'externalisation partielle de sa gestion) et enfin son caractère indolore (cet impôt se fondant dans le prix du produit acheté). Il lui est reproché d'être injuste car elle frappe indifféremment les contribuables quelle que soit leur capacité contributive.

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

L'imposition du patrimoine représente une question épineuse à laquelle sont confrontés régulièrement les pouvoirs publics; les discussions portent tout particulièrement sur l'impôt de solidarité sur la fortune qui, avec l'augmentation des prix de l'immobilier, en vient à concerner des personnes dont les revenus ne sont pas nécessairement élevés mais dont le patrimoine a pris de la valeur du fait de l'augmentation des prix des biens immobiliers.

Tableau 6. Barème de l'ISF	
Fraction de la valeur nette taxable	Taux applicable
N'excédant pas 800 000 €	0%
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50%
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,70%
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1,0%
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25%
Supérieure à 10 000 000 €	1,5

Sources: LFI pour 2013

Une fiscalité locale en débat

Depuis une trentaine d'années, la fiscalité des collectivités locales s'est alourdie, même si elle tend, elle aussi, à se stabiliser.



Du fait de la récente réforme de la taxe professionnelle⁷⁹ (TP), cette fiscalité constitue aujourd’hui un sujet important de débats qui ont pour point d’ancrage la question de l’autonomie financière des collectivités locales⁸⁰. En effet, supprimée par la loi de finances initiale pour 2010, la TP a été remplacée par une contribution économique territoriale composée de deux impôts, la cotisation foncière des entreprises (CFE) et

Tableau 7. Évolution de la pression fiscale des administrations publiques locales (1978-2011) (en % du PIB)

1978	1992	1993	1998	2000	2003
4,3%	5,0%	5,3%	5,7%	5,3%	5,5%
2005	2006	2008	2009	2000	2003
5,5%	5,7%	5,8%	6,1%	4,6%	5,9%

Sources: Insee

la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Le paysage fiscal local s’en est trouvé profondément modifié par

une redistribution des impôts locaux entre le bloc communal, les départements et les régions qui limite le pouvoir fiscal de ces dernières et, dans une moindre mesure, celui des départements.

Un développement des impôts sociaux

Une troisième génération d’impôts, les impôts sociaux, s’est développée depuis une vingtaine d’années; il s’agit de prélèvements destinés à financer les dépenses sociales. Si dans un premier temps cette nouvelle fiscalité s’est limitée à une taxation des revenus, elle s’est ensuite tournée – il est vrai dans une moindre mesure – vers la mise en place d’une taxation de la dépense⁸¹. Le plus important de ces impôts est la Contribution sociale généralisée (CSG), instituée par la loi de finances initiale du 29 décembre 1990. La CSG est affectée

79 «Vers une réforme de la fiscalité locale», *Regards sur l’actualité* n° 359, Paris, La Documentation française, mars 2010, p. 8-23. Cf. également, Bouvier M. (2012), *Les finances locales*, Paris, LGDJ, 14^e édition.

80 Cf. «Collectivités locales: quelle réforme?», *Regards sur l’actualité* n.° 351, Paris, La Documentation française, mai 2009. Cf. également Bouvier M. (2012), «L’autonomie financière locale à travers les crises», in *Revue française de finances publiques* n° 119. Voir aussi: <http://lecercle.lesechos.fr/economie-societe/politique-ecoconjoncture/conjoncture/221149240/integration-financiere-collectivite> ou encore: <http://www.fondafip.org/index.php>.

81 Par exemple, le droit de consommation sur les tabacs et la taxe sur les alcools.

au financement des dépenses sociales et ne concerne que les revenus des personnes physiques taxés à un taux de 7,5 % pour les revenus d'activité⁸² (initialement 1,1 %). Cet impôt proportionnel est hautement significatif de l'évolution de la fiscalité pesant sur les revenus des personnes physiques. Plus rentable que l'impôt sur le revenu des personnes physiques à taux progressif (IR) (environ 90 milliards d'euros pour la CSG contre 70 pour l'IR), la CSG ne subit pas les contraintes et les inconvénients de ce dernier qui sont liés 'une part à l'étroitesse de sa base imposable, d'autre part à sa personnalisation poussée⁸³. La coexistence de ces deux impôts pose aujourd'hui la question de leur éventuelle fusion en un seul et unique impôt sur le revenu. Si une telle décision était prise, il faudrait alors faire le choix entre progressivité et proportionnalité.

Comment accroître le produit fiscal sans freiner la croissance économique ?

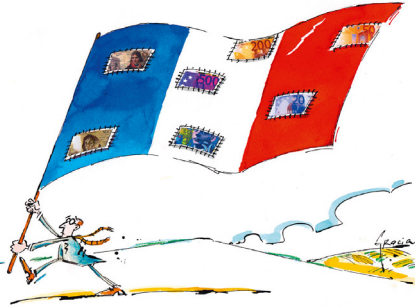
Autre fait marquant: dans le contexte de la récente crise économique et financière et face à l'augmentation des déficits publics, il est indispensable de concilier une fiscalité qui ne pèse pas trop sur la consommation des ménages et qui ne soit pas non plus un frein pour l'investissement des entreprises. On le sait, la solution considérée comme la plus saine serait dans l'augmentation du volume des bases d'imposition. C'est dans cet esprit que de nouveaux dispositifs de lutte contre la fraude fiscale ont été institués et c'est pour les mêmes raisons que la suppression de certaines dépenses fiscales est recherchée. Néanmoins, on l'a vu, l'augmentation de certains impôts a semblé impossible à éviter et c'est pourquoi, afin de ne pas entraver la compétitivité des entreprises, un crédit d'impôt leur a été accordé.

⁸² Il est de 6,6 % pour les pensions de retraite et d'invalidité et de 8,2 % pour les revenus du patrimoine et du placement.

⁸³ L'impôt sur le revenu (IR) est un impôt dit «personnel» c'est-à-dire un impôt qui tient compte de la situation familiale ou de fortune du contribuable pour taxer un revenu, un produit ou un capital.

Lutter contre la fraude fiscale

S'agissant de la fraude, une administration qui ne serait pas en mesure de lutter efficacement contre la fraude fiscale se discréditerait sans doute rapidement aux yeux de l'opinion publique, dans la mesure où elle se révélerait incapable de faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt. L'administration fiscale doit donc avoir la capacité de juguler les nouveaux risques de fraudes qui sont liés soit



à la mondialisation des échanges (fraude internationale), soit au développement de technologies nouvelles (internet). Si l'importance de la fraude fiscale s'avère par essence difficile à mesurer (son montant se situerait dans une fourchette allant de 15 à 20 % des recettes fiscales)⁸⁴, il est à souligner qu'elle prend aujourd'hui des formes parfois inédites *via* le travail clandestin et le développement de l'économie souterraine, l'internationalisation des échanges qui engendre une délocalisation croissante de la matière imposable, les nouvelles technologies et le commerce électronique porteur de nouvelles possibilités d'évasion fiscale. Il est à noter que la «planification fiscale agressive» – les «montages fiscaux agressifs» sont commercialisés de manière courante par certains cabinets de conseils – et la fraude internationale font maintenant l'objet d'une attention particulière de l'administration. Afin de lutter contre ce phénomène une Délégation nationale de lutte contre la fraude (DNLF) a été créée au printemps 2008 auprès du ministre du Budget. Les missions de cette nouvelle structure englobent les fraudes aux prélèvements fiscaux et sociaux. Elles

⁸⁴ Dans son rapport au président de la République pour 2007 intitulé La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, le Conseil des prélèvements obligatoires estimait la fraude à l'ensemble des prélèvements obligatoires entre 29 et 40 milliards d'euros, p. 68.

consistent à coordonner les actions menées dans ces secteurs, à recueillir des informations sur les procédés de fraude, à faire des propositions de réformes ou d'actions, à promouvoir «la culture anti-fraude» dans les administrations. Un Comité national de lutte contre la fraude, présidé par le Premier ministre⁸⁵, a également été institué. Outre, l'accent qui a été ainsi mis sur un phénomène source de dysfonctionnements du marché économique et de pertes de recettes pour l'État, il convient de souligner que l'action de l'administration fiscale française se trouve plus qu'autrefois inscrite dans une logique et une culture internationales qui ne peuvent que contribuer à en accélérer les mutations.

Réduire les dépenses fiscales

En ce qui concerne les dépenses fiscales que l'on qualifie aussi de «niches fiscales» ou de fiscalité dérogatoire, on ne peut que constater le fort renouveau d'intérêt à leur égard. Forgé aux États-Unis au cours des années 1960⁸⁶, repris ensuite en France par le Conseil des impôts en 1979⁸⁷, le concept de «dépense fiscale» concerne les allègements fiscaux au profit des contribuables. Il en existe plus de 400 qui représentent un manque à gagner pour l'État de près de 71 milliards d'euros (en 2013). Parmi ceux-ci on peut citer l'investissement en Outre-Mer, les déductions sur les travaux effectués dans un bâtiment classé destiné à la location (loi Malraux), l'investissement locatif Duflot, les crédits d'impôt au titre des équipements «verts», les frais de garde d'enfants, les intérêts des prêts pour financer des études supérieures, le crédit d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile, etc. L'essentiel des mesures dérogatoires

85 Institué en 2006 en matière de protection sociale, son champ d'action a été élargi à l'ensemble des fraudes en 2008.

86 Expression utilisée aux États-Unis en 1967 par le secrétaire adjoint au Trésor, Stanley Surrey.

87 4^e Rapport du Conseil des impôts au président de la République, paru au Journal Officiel en 1979. Le sujet a de nouveau été étudié dans le cadre du 21^e Rapport du Conseil des impôts (2003), La fiscalité dérogatoire: pour un réexamen des dépenses fiscales.

concerne l'IRPP (pour environ 50 %) et la TVA environ le quart). Les réductions d'impôts sont plafonnées à 10 000 euros à compter de 2013 (18 000 euros en 2012) pour la quasi-totalité des allègements.

Le crédit d'impôt «compétitivité» pour aider les entreprises

La loi de finances rectificative pour 2012 a institué un crédit d'impôt pour les entreprises afin d'améliorer leur compétitivité. Il s'agit de les aider à investir dans la recherche, la formation, l'innovation ou encore de prospecter de nouveaux marchés. Cet avantage fiscal ne peut en aucun cas avoir pour résultat une augmentation de la rémunération des dirigeants ou de la part des bénéfices distribués aux actionnaires. L'utilisation du crédit d'impôt doit donner lieu à un compte-rendu de l'entreprise. Sont bénéficiaires de cette mesure les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel, ainsi que certaines entreprises exonérées. Le crédit d'impôt est assis sur le montant brut des rémunérations versées aux salariés au cours de l'année civile lorsque ces rémunérations n'excèdent pas 2,5 fois le Smic. Le taux de ce crédit d'impôt, imputable sur l'IR ou l'IS dû, est fixé à 4 % pour les rémunérations versées en 2013 et à 6 % à partir de 2014.



Les évolutions du système fiscal français vont bien au-delà de simples réformes ou augmentations des impôts existants. C'est tout l'univers fiscal traditionnel qui est déséquilibré par les évolutions de son environnement. Les décideurs politiques sont confrontés à des questions inédites, de plus en plus complexes, qu'ils ne peuvent pas régler au coup par coup. Les contribuables de leur côté non seulement se perçoivent de plus en plus comme des usagers, voire même comme des clients, mais s'ouvrent



concrètement ou virtuellement à un univers globalisé. En effet, l'internet, la nouvelle gestion publique, et à travers eux une culture internationale, ont fait irruption au sein du système fiscal français. Or la globalisation, l'ouverture des frontières, provoquent un certain désarroi devant des délocalisations de plus en plus nombreuses, et parfois spectaculaires, qui ne sont au final que le produit d'une transformation de la planète qui tarde à se réorganiser. Ce sont en effet nombre de principes fiscaux conçus pour un autre monde qui se trouvent impuissants à régler des situations totalement inédites, surtout par leur ampleur⁸⁸. En même temps l'exigence d'équilibre des finances publiques amène insensiblement à concevoir et à réduire la fiscalité à sa fonction purement budgétaire, ce qui pourrait rapidement amener nombre de contribuables à s'interroger sur son sens et sa légitimité. Au total, ces nouvelles questions devraient entraîner des mutations en chaîne qui affecteront non seulement les acteurs dans leurs pratiques et leurs conceptions de la fiscalité mais également la majeure partie des prélèvements obligatoires qui ont été inventés pour un État relativement fermé, et dont il faudrait d'ores et déjà reconsidérer le bien-fondé et la pertinence dans un monde ouvert⁸⁹.

88 À tel point que le Conseil constitutionnel est conduit à normaliser la pression fiscale en définissant quel est le niveau d'une charge excessive pour le contribuable (cf. Décision n.° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 qui se situe en droite ligne de la décision n.° 2007-555 DC du 16 août 2007 selon laquelle «l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire»).

89 Cf. Bouvier M. (2009), «Ouvrir le débat: quelle fiscalité pour quel État?», in *Revue française de Finances publiques*, n.° 108.

Hesitações da Política Fiscal Europeia



Bom dia a todos. Começo por agradecer a Suas Exc.^{as} o Senhor Presidente do Tribunal de Contas, Prof. Guilherme d'Oliveira Martins e o Senhor Conselheiro José Tavares o honroso convite para participar neste colóquio e por cumprimentar os restantes oradores da mesa, dar as boas vindas aos nossos parceiros franceses e marroquinos e saudar o público em geral.

Não vou falar das hesitações, ou melhor, dos zigzagues da política fiscal portuguesa, bem patentes na manta de retalhos em que se transformou o IRS ou nos dez anos perdidos para se construir uma administração tributária unificada, nem tão pouco das contradições, em matéria fiscal, que perpassam ao longo do memorando de entendimento com a troika, mesmo na sua versão inicial, para não pôr nervosos ou, pior ainda, deprimidos os mercados. Antes foquei a minha atenção na política fiscal europeia, na esperança, afinal vã, que, nesse plano, a euforia pudesse prevalecer.

Ora neste campo, a primeira questão que se põe é a de saber se existe uma verdadeira política fiscal europeia. Se, como afirma Dominique Berlin, *a priori* só é possível levar a cabo uma política fiscal num território sobre o qual se possua uma competência exclusiva em matéria fiscal, a União Europeia (UE) estará longe de preencher tal requisito.



António Carlos dos Santos

Professor de Finanças Pública e Direito Fiscal /
Professeur de Finances Publiques et Droit Fiscal

De facto, a política fiscal nunca integrou a lista das competências da União que está bem longe de possuir uma competência exclusiva em matéria fiscal no seu território. Aliás, nem sequer existe um território da União para efeitos fiscais, pois diversos tipos de fronteiras fiscais e aduaneiras continuam a existir no seu seio. Na melhor das hipóteses a União dispõe de uma competência partilhada com os Estados membros (EM) que são, *a priori*, os verdadeiros detentores do poder de tributar ou não tributar nos seus territórios, poder este que normalmente a maior parte dos autores continua a designar por soberania fiscal. É, na realidade, difícil falar de uma política fiscal europeia em sentido clássico, uma vez que a UE quase não dispõe de impostos próprios. Estamos perante uma política fiscal (e, acrescente-se, de um direito fiscal europeu) sem fins reditícios, sem sistema fiscal próprio, uma política fiscal sem fins redistributivos, e, apenas de forma muito indireta, dirigida a fins de estabilização económica ou de desenvolvimento. Numa palavra: de uma política fiscal que não responde às finalidades normalmente apontadas aos impostos e aos sistemas fiscais.

Esta é, porventura, a primeira grande hesitação da UE. De há muito que se fala na possibilidade de criação de um verdadeiro imposto europeu não faltando, do IVA ao imposto sobre as sociedades ou aos impostos sobre a energia, candidatos para o efeito. Há uns anos, a ex-Comissária Schreiber tentou fazer avançar esse dossier, mas não o conseguiu, acabando por postergar a questão para as Perspetivas Financeiras de 2014-2020. A realidade aponta, porém, para o esmorecimento de tal desiderato, se não mesmo para a sua entrada no panteão das ideias mortas. Mesmo que a Comissão tenha vindo recentemente, de forma aliás muito tímida, a ligar a ideia da reforma do IVA à construção de um novo recurso próprio, de facto, tudo indica que o imposto europeu não veja a luz do dia

no novo septénio. Bem pelo contrário, as notícias que nos vão chegando de Bruxelas apontam, a exemplo do que ocorreu com as Perspetivas Financeiras ainda em vigor, para uma lógica de renacionalização das políticas europeias.

Este é um domínio normalmente descurado pelas defensoras da superação da atual crise através de um salto em frente rumo ao federalismo político, começando por um reforço do federalismo financeiro ou orçamental. De facto, qualquer estratégia de incrementar esse passo no plano da União implicaria agir, não apenas pelo lado do controlo ou da racionalização dos défices e da dívida dos EM, mas também do lado do reforço do Orçamento da União, com criação de impostos próprios, sem o que dificilmente se pode falar de verdadeira cidadania europeia. Mais: uma estratégia deste tipo, que olha apenas para um dos lados da questão orçamental, dificilmente seria compatível com a criação de condições para financiar, no plano da União, a coesão económica, social e territorial exigida pelos Tratados, coesão sem a qual, numa União Económica e Monetária (UEM) imperfeita, assimétrica, não ótima, os EM menos desenvolvidos se arriscariam a constituir num enorme Mezzogiorno, um lugar de exportação de mão-de-obra barata, de cérebros e de recursos para os países do centro, em particular para a potência que parece querer assumir uma vocação imperial.

Mas agir do lado dos impostos tem um preço político que a União não se mostra atualmente em condições de pagar: exigiria, em nome do princípio do auto consentimento da tributação, um reforço acentuado dos poderes do Parlamento Europeu, a transformação deste num parlamento de tipo federal, com duas câmaras, uma representando um (ainda inexistente) povo europeu, outra os EM em pé de igualdade. E não está em condições de o fazer pois, entre outras coisas, falta o cimento social e humano que permitiria dar esse passo: a confiança que



está na base das modernas instituições, sejam elas o contrato social, a moeda fiduciária ou o mandato representativo. Confiança que não nasce de geração espontânea nem do facto de, no plano geográfico, todos sermos europeus. Confiança que deveria ser construída todos os dias entre povos que, *malgré tout*, têm muitas diferenças, linguísticas, culturais, históricas, religiosas, políticas, jurídicas, sociais, civilizacionais e mesmo económicas. Diferenças estas que se alargaram com a abertura ao Leste e que se aprofundam, dia a dia, nestes “tempos de chumbo”, pedindo de empréstimo uma expressão do Prof. Paz Ferreira. A Europa não é um dado, é uma construção política quotidiana que a dura realidade da crise e os impasses da resposta à crise demonstram ser muito frágil.

Não existe, pois, nem uma política nem um direito fiscal europeu no sentido próprio, clássico dos termos. Assim sendo, quando falamos de política ou de direito fiscal europeu, como tradução jurídica daquela política, estamos a falar de quê?

Estamos essencialmente a falar de uma política e de um direito de regulação económica aplicados à fiscalidade dos EM. O seu objectivo principal é o de contribuir para a integração económica, em particular para o desenvolvimento do mercado interno num ambiente concorrencial. De forma complementar, visa hoje também contribuir para a consolidação da UEM, para certas políticas transversais (como a política de ambiente) e, de acordo, com o relatório Monti de 2010 (que, no essencial, não se afasta das preocupações deste ex-comissário nos anos noventa), apoiar a Estratégia 2020. Neste quadro, a Comissão defende um aligeiramento da pressão fiscal como forma de eliminar entraves ao emprego, à atividade das empresas e ao crescimento, bem como reduzir as distorções do mercado (de trabalho) induzidas pela concorrência fiscal que tende a transferir a pressão fiscal dos fatores móveis de produção para os fatores não móveis.

No plano da fiscalidade, não sendo viável, nem desejável, a unificação ou uniformização fiscal (circunscrita até agora aos direitos aduaneiros), a harmonização fiscal surge como a via mais poderosa para levar a cabo uma política fiscal europeia. Mas os Tratados restringem o recurso a esta forma de intervenção, até hoje quase cingida à fiscalidade sobre o consumo. Acresce que o conhecido processo de decisão por unanimidade em matéria fiscal não favorece os processos de harmonização fiscal, gerando, além do mais, enormes dificuldades para a construção de uma resposta rápida a situações de crise. Os mercados, expressão abstrata e aparentemente neutra que oculta processos de poder, processos de decisão económica por entidades concretas (em particular, grandes empresas e instituições financeiras) com fortes repercussões na esfera política e social, decidem à velocidade da luz. Os EM respondem à velocidade do som e a União arrasta-se a passo de caracol, não apenas por dificuldades do quadro jurídico de decisão, mas também, há que frisá-lo, por interesses muito divergentes e por falta de confiança entre os Estados.

Este pano de fundo permite talvez compreender melhor o nó górdio da política fiscal europeia e do seu direito, as suas nítidas hesitações, se não mesmo os seus paradoxos. Matéria de que aqui apenas nos será possível aflorar três temas.

O primeiro tema é o da concorrência fiscal prejudicial, reflexo de outras formas de concorrência entre jurisdições. Passado um longo período em que a concorrência fiscal (CF) era acarinhada por contribuir para a liberdade de circulação de capitais, após Maastricht, ela começou a levantar problemas pois os EM temeram que provocasse erosão das suas bases fiscais. O primeiro sinal de alarme havia sido dado pelo Relatório Ruding onde se defendeu, sem êxito, o estabelecimento de uma taxa mínima de tributação em sede de impostos sobre as socie-



dades. Uma vez assente, na segunda metade dos anos noventa do século passado, a urgência de afrontar o problema, a União, em articulação com a OCDE, procurou separar a concorrência fiscal tida por benéfica da concorrência fiscal vista como prejudicial, cingindo o problema à tributação direta, como se a harmonização dos impostos indiretos os tornasse inaptos para promoverem formas nefastas de concorrência fiscal. Em seguida, a UE olhou para a caixa das ferramentas disponíveis para atacar este novo problema e encontrou essencialmente quatro. A primeira era a política de harmonização fiscal, embora em relação à utilização desta política, dificilmente os EM se poriam de acordo. Mesmo assim ela foi prosseguida com a aprovação da Diretiva da Poupança, que implicava um alargamento da troca de informações e uma superação, para este efeito, do sigilo bancário, a que, porém, não aderiram a Áustria, Bélgica e Luxemburgo.

O segundo instrumento era o recurso ao princípio da não discriminação: mas, tratava-se de um instrumento de aplicação casuística que implicaria a mediação judicial e não atingia a chamada discriminação inversa (desfavorável aos residentes).

O terceiro era recorrer ao instituto dos auxílios de Estado (AE). O Tribunal de Justiça já havia esclarecido, nos anos setenta, que este instituto se aplicava também à tributação, ainda que o número de vezes que a ele se haja recorrido fosse diminuto. Tinha, para a UE, a vantagem do controlo dos auxílios tributários ser essencialmente efetuado pela Comissão, mas a desvantagem desta instituição não possuir meios suficientes para esse efeito e deste regime ser normalmente de aplicação casuística.

O quarto seria a aplicação dos procedimentos dos atuais artigos 116º e 117º do Tratado de Funcionamento da União Euro-

peia (TFUE) que permitiam adoptar diretivas, por maioria (de acordo com o processo legislativo ordinário), para eliminação de distorções legislativas, regulamentares ou administrativas entre os EM, mas que até então (e até agora) nunca fora acionado em matéria fiscal. De novo surge o dilema da confiança. Os EM dificilmente estariam dispostos a aceitar a utilização de um mecanismo que amanhã se poderia virar contra eles. Se, mesmo numa democracia, é preciso muita confiança para se acreditar nos opositores, por maioria de razão, ela é crucial para se acreditar na boa-fé dos concorrentes.

No final foi criado um novo instrumento, à margem dos Tratados, para combater a CF prejudicial, um instrumento de natureza política, insindicável pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ), o Código de conduta (CC) sobre a fiscalidade direta das empresas (CC), onde se procura definir quais os critérios que permitem designar uma determinada medida como prejudicial, e onde se prevê uma dupla obrigação política para os EM, a de não introduzirem novas medidas prejudiciais e a de eliminarem as que vierem a ser consideradas como tal. Este mecanismo implicou a criação de um grupo sob a égide do Conselho, que funciona segundo o modelo do antigo Comité Monetário e com base no método aberto de coordenação, tomando decisões por consenso. Na prática, a criação deste Código foi um sucedâneo do mecanismo do art. 116º do TFUE e uma antecâmara da aplicação do regime dos auxílios de estado às medidas fiscais prejudiciais. Apesar dos campos e condições de aplicação dos regimes do CC e dos AE serem muito diferentes, a verdade é que, na prática, eles se recobrem substancialmente. A prova é que até há bem pouco tempo apenas um regime tinha sido considerado como prejudicial, sem que, simultaneamente tivesse sido considerado como auxílio – o regime maltês das *International Trading Companies*



e das Companies with Foreign Income – e que, simetricamente, muito poucos regimes que caíam sob a alçada do regime dos AE não foram simultaneamente considerados como regimes fiscais prejudiciais. Um dos poucos exemplos é o caso da isenção luxemburguesa a favor das *holding* 1929.

Deste facto decorre que a análise do CC permitiu que a Comissão poupasse a investigação sobre regimes que poderiam ser AE (alguns dos quais não tinham sido notificados como tal) e sobretudo que alargasse os critérios de seletividade para poder fazer entrar no conceito de AE medidas que até então não eram consideradas como tal.

O preço a pagar por este exercício é contudo grande. A utilização de mecanismos de *soft law*, como o Código e de mecanismos de controlo administrativo como os auxílios de Estado, gera problemas de insegurança jurídica. As medidas consideradas como prejudiciais passaram a ser analisadas à luz das novas Orientações da Comissão sobre auxílios de Estado tributários e estas, caso não tenham sido objeto de recusa por parte dos EM, tornam-se juridicamente vinculativas. Ou seja, o que nasce como *soft law* converte-se em *hard law*, sem decisão política, com prejuízo da segurança jurídica. O alargamento da noção de seletividade (de que deriva um maior controlo da Comissão sobre os AE tributários deu-se a tal ponto que, em alguns casos, o TJ viu-se obrigado a conter o enorme poder (um poder quase discricionário) que daí resultou para a Comissão. Esse facto é visível, por exemplo, no modo, não isento de críticas, como o TJ, em 2006, reanalisou a questão da seletividade regional, primeiro no caso dos Açores, e, mais tarde, de modo mais realista nos casos Gibraltar e UGT La Rioja. Ficam-se a aguardar novos desenvolvimentos nesta matéria que levem a uma clarificação e consolidação da jurisprudência.

Sublinha-se que tudo isto se passa à margem de definição político-legislativa, tendo, em parte, como objetivo superar

constrangimentos jurídicos e encurtar tempos de decisão. Note-se ainda que uma recente comunicação da Comissão sobre as novas orientações em sede de AE defende que os auxílios tributários sejam objeto de maior escrutínio. Com isso pretende reforçar o uso deste mecanismo (um mecanismo casuístico) como forma de regular a concorrência fiscal. Mas esse desiderato faz-se à custa de uma perda de neutralidade quanto à forma dos auxílios. Isto é: a Comissão reforça a tendência para serem privilegiados os auxílios positivos (subvenções, garantias, etc.), ou seja, aquelas formas de AE que são mais utilizados pelos EM com maiores recursos financeiros. Esta quebra de neutralidade no tratamento dos AE, com base na sua forma, não se me afigura um bom caminho.

Um segundo exemplo de hesitações prende-se com o processo de harmonização fiscal, como dois projetos de diretiva recentemente avançados pela Comissão demonstram.

O primeiro é o projeto da Diretiva sobre a Matéria Coletável Comum Consolidada (MCCC) em sede de impostos sobre as sociedades. Apresentado em março de 2010, este projeto – que não comporta qualquer harmonização de taxas nem sequer a introdução de uma taxa mínima de imposto sobre as sociedades - arrisca-se a não sair do campo das intenções, ou na melhor das hipóteses, a ser aprovado ao abrigo da cooperação reforçada, na expectativa de que, uma vez aprovada a diretiva, esta funcione no futuro como uma estrela à volta do qual gravitaria a evolução dos impostos sobre as sociedades dos EM não aderentes. A sua não aprovação – cenário muito provável tendo em conta a forte oposição de alguns EM, como a Irlanda, e a suspeição de muitos outros – representaria um sério revés da política fiscal europeia. Mas, na melhor hipótese, a sua aprovação apenas por alguns EM significaria um passo mais no sentido de uma Europa de geometria variável, introduzindo no espaço europeu novas fronteiras fiscais.



A mesma questão põe-se hoje com a recém-criada taxa sobre as transacções financeiras, isto é, sobre as transacções de ações, obrigações (0,1%) e produtos derivados (0,01%). Esta taxa (na realidade, um imposto) foi proposta pela Comissão para estancar a especulação financeira, na sequência das medidas de política fiscal avançadas pelo Conselho para combater a crise a partir de outubro de 2008. Ela foi aprovada por 11 EM ao abrigo da cooperação reforçada. Ora alguns dos EM que inicialmente deram o sim à medida têm vindo a pôr dúvidas, a criar obstáculos, se não mesmo a modificar as suas posições, facto que se tornou patente com a divulgação em 16 de Abril findo de um relatório elaborado por técnicos dos EM aderentes à proposta. Esta posição no mínimo retardará a entrada em vigor da medida na data prevista, a 1 de janeiro de 2014. No pior cenário, haverá mais uma derrota da União. As pressões da indústria financeira e dos EM oponentes como o Reino Unido, onde se situa o maior *off-shore* financeiro da Europa, a City de Londres, são muitas e muito fortes. A probabilidade de uma das poucas medidas de regulação até hoje aprovadas e que estavam previstas nos planos europeus anti-crise é cada vez menor. A entrada plena do setor financeiro na co-governança das democracias, de que lucidamente fala Pacheco Pereira em recente artigo no jornal Público, está, de há muito, presente nos meandros da governança da União Europeia.

O terceiro caso remete-nos de novo para o IVA, exemplo paradigmático de défice de confiança entre Estados e entre administrações fiscais que, em boa verdade, têm um largo papel na preparação e construção da decisão política. De facto, as administrações fiscais nacionais são muito fechadas e ciosas das suas prerrogativas, das suas práticas e dos seus poderes, facto de quem quer que seja que tenha participado em qualquer reunião de qualquer grupo fiscal na União rapidamente

se dá conta. Não foi, por exemplo, por falta de ideias e projetos que, em sede de IVA, se tornou impraticável a passagem do princípio do destino para o princípio da origem, que era, como se sabe, o projeto originário da Comunidade, mas, em última instância, por falta de confiança entre administrações fiscais e entre governos. Pelo menos, dois aspetos inquinaram este objetivo político: o facto de os EM passarem a depender mais uns dos outros para cobrarem parte substancial da sua receita de IVA e a impossibilidade de se porem de acordo sobre a criação de um sistema de compensação que garantisse ao EM do destino a afetação das receitas a que tinha direito como Estado onde se daria o consumo dos bens.

A verificação deste facto, ao fim de 15 longos anos de regime transitório, e o reconhecimento pela Comissão e pelo próprio Parlamento Europeu que a passagem para o princípio da origem é *politicamente* (note-se: não tecnicamente) irrealizável implicou um volte-face no plano político, no sentido de procurar-se uma solução pragmática e politicamente viável baseada no princípio do destino, melhorando aspetos do regime atual, tornando-o, no dizer da Comissão, mais simples, mais robusto e eficiente, mais adaptado ao mercado único. A reforma do IVA é uma exigência não só dos operadores económicos que, perante um sistema comum de IVA fragmentado por 27 sistemas nacionais, pretendem uma diminuição dos custos de cumprimento, de exigências burocráticas nas trocas intraeuropeias, a resolução de problemas como a regulação das operações em cadeia ou os depósitos em consignação, entre outras, mas do interesse dos próprios EM, confrontados, por um lado, com uma obsoleta solução ligada à tributação das entidades públicas e apanhados, por outro, nas malhas de sistemas sofisticados de fraude carrossel que funcionam como verdadeiros “buracos negros” sugadores de receitas. Mas a prática mostra que este caminho não será fácil. Os interesses e objetivos dos EM



e dos operadores económicos não são necessariamente convergentes, os de todos os EM também não, tal como os das pequenas empresas não são os mesmos das grandes empresas transnacionais e, conseqüentemente, será incerto o destino final deste projeto. Uma solução equilibrada, técnica e politicamente viável não será fácil. A própria Comissão reconhece isso, ao prever que muitas propostas apenas poderão ter lugar a médio prazo. No imposto mais harmonizado, um falhanço mais seria uma séria derrota e um grande descrédito.

Mas pode acontecer: basta pensar que o destino de todas estas propostas está fortemente condicionado pelo ambiente de crise, pelas fraturas que se abrem, pelo futuro do euro, da UEM e da própria Europa. E, se tudo continuar como até aqui, nenhum deles se afigura, infelizmente, particularmente risonho.

Muito obrigado pela atenção

DOCUMENTOS DA UNIÃO EUROPEIA

- Proposta de directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) (COM(2011) 121 final, 16.3.2011
- Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA – Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único COM(2011) 851 final de 6.12.2011
- Proposta de Diretiva do Conselho sobre um sistema comum de imposto sobre as transações financeiras e que altera a Diretiva 2008/7/CE OM(2011) 594 final de 28.09.2011

REFERÊNCIAS

- BERLIN, D., Politique fiscal, vol. I, Bruxelles: Éditions de l'Université, I.E.E., 2012
- LANG, M. et al. (ed.), Common Consolidated Corporate Tax Base, Wien, E&Y/ Linde, 2008
- SANTOS, A. Carlos dos,
 - “A nova proposta de diretiva sobre a matéria coletável comum consolidada em sede de imposto sobre as sociedades”, TOC , Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, nº 136, 2011, pp. 40-44;
 - L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale, Bruxelles/Paris: Bruylant/L.G.D.J., 2009
 - “Sobre o imposto europeu”, ISEG/Comissão Europeia, Reformar o Orçamento, Mudar a Europa, Lisboa, 2009, pp. 73-85.



A luta contra os nichos fiscais
La lutte contre les niches fiscales

La lutte contre les dépenses fiscales en France

A l'image d'autres Etats, la France traverse une crise budgétaire considérable qui la conduit à percevoir davantage de ressources budgétaires afin de faire face à une dette publique dont le montant ne cesse de croître. Cela explique pourquoi elle engage une refonte du régime juridique de plusieurs impôts, elle établit de nouveaux prélèvements obligatoires ou bien encore elle transforme les modes de fonctionnement de l'administration fiscale.

Cette préoccupation passe également par l'engagement d'une lutte contre les dépenses fiscales, c'est-à-dire les mesures qui se traduisent par une réduction d'impôt pour les contribuables et par un manque à gagner pour l'Etat.

Cette lutte s'explique par trois grandes raisons. La première tient manifestement à des considérations d'ordre budgétaire. La loi de finances initiale pour 2014 recense ainsi 460 dépenses fiscales, représentant un coût total de 80 milliards d'euros. Dans un contexte de raréfaction des deniers publics, de telles mesures, qui obèrent le budget de l'Etat, ne peuvent qu'attirer l'attention.

La deuxième raison motivant la lutte contre les dépenses fiscales tient à ce que ces mesures constituent un enjeu économique et social. Elles sont censées maintenir ou relancer l'activité dans



Sébastien Jeannard

Professor da Universidade de Poitiers, Encarregado da missão da FONDAFIP / Maître de conférences à l'Université de Poitiers. Chargé de mission FONDAFIP

un secteur économique ou sociale donné. Or, les dépenses fiscales sont fréquemment accusées de favoriser des effets d'aubaine, en ce sens qu'elles permettent à des personnes physiques ou morales de profiter d'un avantage fiscal, sans que cette réduction du montant de l'impôt à acquitter ait un quelconque effet économique. Le meilleur exemple en la matière reste sans aucun doute la baisse de la taxe sur la valeur ajoutée dans le secteur de la restauration. La décision de faire passer le taux de cet impôt de 19,6 % à 5,5 % avait initialement pour but de revaloriser les salaires, de relancer l'investissement des restaurateurs et de lutter contre le travail illégal. Or, comme a eu l'occasion de le souligner le Conseil des prélèvements obligatoires dans un rapport rendu public en 2009, cette mesure a eu des effets limités, ce qui a conduit le Parlement à renoncer en partie à cette mesure et à relever le taux à 7%. Cette impression est amplifiée par le fait que l'Etat ne dispose pas, pour l'intégralité des dépenses fiscales, d'informations sur les personnes qui en bénéficient ou sur les effets que ces dispositifs dérogatoires ont sur leur chiffre d'affaires ou sur le nombre des personnes qu'elles emploient. Ainsi, en 2013, sur les 464 dépenses fiscales existantes à l'époque, l'administration reconnaissait que pour 196 d'entre elles, elle ne disposait que d'informations partielles. Pour 41 d'entre elles, l'administration ne disposait d'aucune information.

Enfin, la lutte contre les dépenses fiscales présente un fort enjeu démocratique. La prolifération des dépenses fiscales pose la question de l'information du Parlement et du citoyen. Quel contrôle opère le Parlement sur ces dispositifs? De quels moyens de contrôle dispose-t-il pour évaluer leur coût?

Tous ces éléments expliquent pourquoi l'Etat cherche à mieux contrôler le développement des dépenses fiscales et à en réduire le poids budgétaire. En réalité, la lutte contre les dépen-

ses fiscales a successivement pris cinq formes différentes depuis la fin des années 1970.

Dans un premier temps, les Etats ont essayé de comprendre leur développement. Ce souci est apparu aux Etats-Unis en 1967. A cette époque, le secrétaire adjoint au Trésor, Stanley Surrey, s'inquiétait de leur progression ainsi que de leur manque de transparence. Il estimait nécessaire d'établir une liste des dépenses fiscales, qui devait permettre de faire le point sur leur efficacité et sur les inégalités qu'elles peuvent engendrer. La même année, l'Allemagne publiera un rapport sur les subventions budgétaires et les avantages fiscaux. En France, les dépenses fiscales susciteront l'intérêt des pouvoirs publics à partir de 1979, date à laquelle le Conseil des impôts leur consacra son cinquième rapport.

Dans un deuxième temps, dans les années 1970-1980, on a décidé, en France, de mettre en place un contrôle administratif des dépenses fiscales. Pour bénéficier de certaines dépenses fiscales, les contribuables ont dû demander un agrément délivré par l'administration fiscale.

Or, ces deux premiers systèmes de contrôle des dépenses fiscales n'ont pas permis de freiner leur développement ni d'en évaluer le coût. C'est pourquoi, dans un troisième temps, les pouvoirs publics ont cherché à renforcer le contrôle du Parlement sur les dépenses fiscales. La loi de finances initiale pour 1980 a ainsi prévu que le projet de loi de finances comprend chaque année un rapport général sur les dépenses fiscales. Jugé insuffisant, ce mécanisme de contrôle des dépenses publiques sera renforcé au moment du vote de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001, qui a prévu que chaque projet annuel de performance récapitule les dépenses fiscales à l'instar des crédits budgétaires.



Mais cela n'a pas été considéré comme suffisant. Dans un quatrième temps, on a assisté à une accélération et à une sophistication des mécanismes de lutte contre les dépenses fiscales. Cela s'est traduit par la naissance d'une volonté politique de mieux encadrer la création des dépenses fiscales et de mieux cerner leur évolution. Une étape décisive va être marquée en 2009, au moment où le Conseil des prélèvements obligatoires va consacrer un rapport aux dépenses fiscales et sociales. Ce dernier propose de définir dans une loi organique l'ensemble des mesures visant à encadrer le processus de création et de modification des dispositifs dérogatoires. Il a également suggéré de limiter la durée d'application des nouvelles mesures dérogatoires à 4 ans, d'instaurer une règle de gage exigeant que la création d'une dépense fiscale passe par la suppression d'une ancienne et, enfin, de prévoir la suppression systématique de toute mesure qui n'aurait pas été évaluée au bout de trois ans. Ces propositions ont reçu un certain écho dans la loi de programmation des finances publiques pour la période 2009-2012. Cette loi prévoit, d'une part, d'encadrer le recours aux dépenses fiscales, avec la mise en place d'une règle de compensation systématique. Ainsi, chaque année, la création de nouvelles dépenses fiscales doit être compensée par la réduction ou la suppression d'autres dépenses fiscales. D'autre part, la loi exige que chaque loi de finances détermine le coût des dépenses fiscales et fasse un bilan des dispositifs créés, modifiés ou supprimés, afin d'améliorer l'information du Parlement.

Mais très rapidement, cette mesure a été jugée insuffisante. La raréfaction des deniers publics a conduit le Parlement à décider de réduire le nombre, la durée et le montant des dépenses fiscales. La loi de finances pour 2011 a ainsi mis en place la technique du «rabet». Ainsi, l'ensemble des réductions et crédits d'impôt ont subi une réduction de 10%, technique qui

sera reprise par la loi de finances pour 2012. La loi de finances pour 2013 s'est inscrite dans ce mouvement en prévoyant de plafonner à 10 000 euros les dépenses fiscales dont peuvent se prévaloir les contribuables à l'impôt sur le revenu. Enfin, la loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 a prévu que les dépenses fiscales créées et étendues par un texte adopté à compter du 1er janvier 2013 seront applicables pour une durée limitée précisée par le texte les ayant instituées. Cette loi indique encore qu'une évaluation des dépenses fiscales doit être réalisée chaque année par cinquième du total, évaluations qui sont ensuite transmises au Parlement.

Il ne faut toutefois pas exagérer l'efficacité de ces mécanismes. La lutte contre les dépenses fiscales rencontre un certain nombre de difficultés.

Mis à part le fait qu'elle ne permet pas de réduire le nombre ni le coût des dépenses fiscales, cette politique se heurte à un problème théorique qui n'est toujours pas tranché. Les dépenses fiscales s'analysent comme un ensemble de dispositions qui entraîne pour les contribuables un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui aurait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français. Cela suppose donc de définir ce qu'est la norme fiscale de principe ou de référence. Or, il reste difficile de définir ce qui constitue la norme fiscale de principe. Ainsi, en France, on considère que les taux réduits de TVA – comme d'ailleurs les exonérations de TVA – ne sont pas tous considérés comme des dépenses fiscales. Seuls les taux réduits qui s'attachent à une politique sectorielle spécifique sont qualifiés de dépenses fiscales et sont évalués en loi de finances. Au contraire, les taux réduits s'appliquant à une catégorie de produits, comme les produits alimentaires ou les livres, ne sont pas des dépenses fiscales et ne sont donc pas chiffrés dans le budget de l'Etat.



Enfin et surtout, le Parlement ne dispose toujours pas d'une vision exhaustive des dispositifs dérogatoires, au moment du vote de la loi de finances initiale. En effet, les dépenses fiscales ne recouvrent qu'une partie des dispositifs dérogatoires qui conduisent les administrations publiques à renoncer à une recette. Il existe également des dépenses sociales qui s'entendent comme toute mesure d'exonération, de réduction ou d'abattement applicable aux cotisations sociales, ce qui entraîne une perte de recettes non négligeable pour la Sécurité sociale. Le Parlement ne reçoit des informations concernant les dépenses sociales qu'au moment du vote de la loi de financement de la sécurité sociale. Par ailleurs, on s'aperçoit que l'Etat met également en place des dispositifs dérogatoires en matière de fiscalité locale. Ceux-ci ne sont pas non plus retracés dans le budget de l'État.

C'est pourquoi, il serait intéressant de réfléchir à la mise en place d'un comité d'évaluation des dépenses fiscales et sociales auprès de la Cour des comptes, qui aurait pour mission d'évaluer le coût et l'efficacité de l'ensemble des dépenses fiscales. Il en va de la bonne santé de nos finances publiques, de leur cohérence et du bon fonctionnement de notre système politique et administratif.

Controlo e avaliação de riscos. O papel especial dos
Tribunais de Contas

Côntrole et évaluation des risques. Le rôle special des
Cours de comptes



Da esquerda para a direita / De la gauche à droite:

- Carlos Morais Antunes, Vice-Presidente do Tribunal de Contas de Portugal / Vice-Président du Tribunal de Contas du Portugal
- Alda de Caetano Carvalho, Presidente do INE / Président de l'Institut National de la Statistique
- Didier Migaud, Primeiro Presidente do Tribunal de Contas francês / Premier président de la Cour des comptes de France
- Alfredo José de Sousa, Provedor de Justiça e Ex-Presidente do Tribunal de Contas de Portugal/ Ombudsman et ex-Président do Tribunal de Contas du Portugal
- Guilherme d'Oliveira Martins, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas du Portugal et Président de l'EUROSAI
- Vicent Dussart, Professor da Universidade de Toulouse I / Professeur à l'Université de Toulouse I

7³
9⁴3⁴5⁹
6⁴2³1⁶5⁹
TRIBUNAL
DE CONTAS
9⁴5²4⁴7
2⁹3¹8⁴7

3.^a mesa redonda
Table ronde 3



Alfredo José de Sousa
Moderador/Modérateur



O sistema europeu de supervisão das finanças públicas
e a qualidade da informação financeira.
A posição dos Tribunais de Contas

Le système européen de surveillance des finances
publiques et la qualité de l'information financière.
Le rôle des ISC

La surveillance européenne des finances publiques et la qualité de l'information financière



Monsieur le président du Tribunal de Contas,
Monsieur le député, rapporteur général de la commission des finances,
Cher professeurs Bouvier et Esclassan
Mesdames et messieurs les professeurs,
Chers amis,

C'est pour moi un honneur et un plaisir renouvelé de participer aux colloques organisés par la Fondation des finances publiques, qui fait rayonner cette discipline à laquelle je suis, comme chacun d'entre nous présent aujourd'hui, très attaché et qui mérite toute l'attention du monde universitaire comme celle des praticiens.

Les finances publiques sont en évolution rapide, sous l'effet de la modernisation de l'action publique et la nécessité d'une gestion rigoureuse des comptes publics. Les règles nationales évoluent régulièrement. La crise a conduit les règles européennes à évoluer également, et ces changements ont entraîné dans chaque Etat membre bien des innovations. C'est donc un choix particulièrement judicieux que d'avoir retenu le sujet des politiques budgétaires dans un contexte de crise. Les universitaires français et portugais ont, bien sûr, beaucoup à dire sur ce sujet. C'est également le cas des deux institutions supérieures de contrôle, je salue mon homologue portugais et



Didier Migaud

Primeiro Presidente do Tribunal de Contas francês /
Premier président de la Cour des comptes de France

ami Guilherme d'Oliveira Martins ainsi que tous ses collègues présents, en particulier le vice-président Carlos Morais Antunes. Nos deux juridictions sont de proches cousines, et nous entretenons d'étroites relations. C'est ainsi que le Tribunal de Contas a livré à la Cour des comptes française son analyse de son organisation et de son fonctionnement. Cette revue par les pairs a été très utile et précieuse; nous sommes en train de mettre en œuvre beaucoup des recommandations qui nous ont été faites.

Mais ce n'est pas le sujet d'aujourd'hui. Je traiterai de la surveillance européenne des finances publiques et de la qualité de l'information financière, deux sujets qui sont liés.

Comme nous le savons tous, l'Union monétaire mise en place en 1999 impose un cadre budgétaire commun aux Etats qui partagent la même monnaie.

Le constat du caractère incomplet, sinon inadapté, de ces critères et de la fragilité de la gouvernance européenne en matière de finances publiques était déjà apparu avant la crise. L'irruption de celle-ci ne l'a que confirmé. Ce sont moins les règles du Pacte de stabilité et de croissance qui ont conduit les Etats à engager le redressement de leurs comptes publics, que la pression des marchés.

Le cadre budgétaire d'avant crise présentait trois formes d'insuffisances: la portée trop faible des mécanismes préventifs, l'affaiblissement de la portée du volet répressif, en raison de la décision conjointe de la France et de l'Allemagne, en 2003-2004, de bloquer le processus de sanction les concernant, et, enfin, la place encore limitée donnée, dans l'analyse des finances publiques, au raisonnement de nature structurelle, c'est-à-dire indépendamment de la conjoncture économique.

Ce constat avait déjà conduit les partenaires européens à compléter et adapter le Pacte de stabilité et de croissance en 2005. De nouvelles règles ont été adoptées depuis 2011. Elles figurent dans trois types de textes: les cinq règlements et la directive adoptés à l'automne 2011, appelé «six pack», le traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance (TSCG) du 2 mars 2012, et les deux règlements adoptés très récemment mais non encore publiés, appelés «two packs». Ces nouveaux textes s'inscrivent dans la continuité de la réforme de 2005 pour remédier aux trois formes d'insuffisances. Ils prévoient:

- d'abord la poursuite du développement du raisonnement avec le concept de solde structurel en complément de celui en solde effectif. Le Pacte de stabilité continue de reposer principalement sur des critères de solde effectif, et cette notion garde toute sa pertinence dans l'analyse des finances publiques car c'est le niveau du déficit effectif qui détermine l'accumulation de dette nouvelle. Mais la traité européenne adopte de nouvelles règles qui sont formulées en termes de solde structurel;
- ensuite le renforcement du volet répressif du Pacte de stabilité. Les procédures donnent davantage de pouvoir à la commission. Autrement dit, les sanctions deviennent plus automatiques;
- enfin, le développement des mécanismes préventifs et la surveillance mutuelle. Mon propos concernera surtout ce dernier volet.

Les nouveaux mécanismes visent a responsabiliser davantage les gouvernants pour prévenir les dérives budgétaires, tout en préservant leur souveraineté dans la mise en œuvre de la politique budgétaire.

Il s'agit de privilégier tout ce qui peut conduire chaque Etat à s'engager et à conduire lui-même le redressement de ses



comptes, de préférence à l'y contraindre par une décision collective. C'est pourquoi les nouveaux textes insistent sur les règles nationales et leur contrôle par des organismes nationaux indépendants.

Ces notions de surveillance et de transparence ouvrent également aux Etats des opportunités pour améliorer les mécanismes de programmation pluriannuels de leurs finances publiques, pour qu'ils se dotent d'une vision d'ensemble des dépenses publiques et des prélèvements obligatoires, et qu'ils puissent mesurer l'impact des mesures prises et les suivre en cours d'exécution.

Les nouvelles règles sont de deux types: des règles de fond, qui encadrent le contenu des décisions prises en matière de finances publiques, et des règles procédurales.

Les premières sont surtout contenues dans le nouveau traité européen, avec la fixation par chaque Etat d'objectifs de moyen terme de solde structurel. Le traité prévoit que ce solde ne peut être inférieur à un demi-point de PIB pour les Etats les plus endettés. Cette règle est désormais entrée dans le droit positif des Etats qui ont ratifié le traité, notamment la France, depuis le 1^{er} janvier 2013, date d'entrée en vigueur du traité. Dans le cas français, la règle du plancher d'un demi-point de déficit structurel n'a pas été reprise dans la Constitution, le Conseil constitutionnel ayant jugé le 9 août 2012 que le traité pouvait s'appliquer dans le droit français sans nécessiter de révision de la Constitution. C'est donc une loi organique qui a assuré la prise en compte des nouvelles règles européennes. Cette loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques fait référence à la notion d'objectif à moyen terme des finances publiques mais la règle du plancher n'y figure qu'à travers une référence à l'article correspondant du traité.

Les règles procédurales sont beaucoup plus abondantes. Elles ont été, pour l'essentiel, reprises en France dans la loi organique que je viens de citer. Elles visent à fixer des trajectoires budgétaires détaillées dans les lois de programmation (pluriannuelles) des finances publiques. Elles permettent d'enrichir l'information du Parlement sur ces trajectoires, notamment dans leur dimension structurelle. Elles prévoient également l'intervention de mesures correctrices en cas d'écart par rapport à ces trajectoires. Enfin, la création de comités budgétaires indépendants dans chaque État doit garantir le réalisme des prévisions de croissance, le suivi du respect de la trajectoire de solde structurel, et le déclenchement des mécanismes de correction. En France, les missions de comité budgétaire indépendant sont assurées, pour partie, par la Cour des comptes elle-même, et, pour une autre partie, par un nouvel organisme, le Haut Conseil des finances publiques placé auprès d'elle.

Quelques mois seulement après la mise en place de ce nouveau cadre, ces nouvelles règles de procédure paraissent de nature à apporter des progrès sensibles dans la conduite des finances publiques. Cependant, la question de la sanction du non-respect de l'application des règles de fond reste, en revanche, posée dans le cas où un État viendrait à ne pas respecter la trajectoire de solde structurel prévue par le traité, et ne mettrait pas en œuvre des mesures de correction. Je vais aborder successivement ces deux points.

J'évoquerai d'abord les évolutions positives permises par les nouvelles règles procédurales. Elles sont au nombre de 3: la première évolution est l'apport du raisonnement en termes de déficit et d'effort structurel. La période de crise que traverse l'Union européenne pèse durement sur les finances publiques



de ses Etats membres. De nombreux Etats sont contraints de mener un assainissement de leurs finances publiques, et ce de façon concomitante, sans pouvoir procéder à des dévaluations compétitives. Ces facteurs accroissent l'impact négatif, à court terme, des mesures de redressement prises dans chaque pays sur la croissance.

Dans ce contexte, la prise en compte de l'impact de la conjoncture sur les finances publiques est primordiale. Les nouveaux textes européens permettent désormais une telle prise en considération en prenant pour référence le solde structurel dans l'évaluation des trajectoires vers les objectifs de moyen terme. La Cour des comptes utilisait déjà cette approche en termes de déficit structurel, en complément de l'analyse en déficit effectif, dans le cadre de son rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques françaises.

La loi organique que j'ai citée consacre aussi la notion d'effort structurel, qui mesure la contribution à la variation du déficit structurel des mesures prises par les Etats en recettes et en dépenses.

Il faut cependant noter que le raisonnement structurel, malgré ses avantages, est d'un maniement délicat. Il impose de recourir à des notions économiques telles la croissance potentielle ou l'écart de production («output gap») dont l'appréciation est difficile, en particulier dans la période économique dans laquelle nous sommes entrés depuis 2008.

La deuxième évolution positive tient au renforcement dans chaque Etat du suivi budgétaire infra-annuel. La directive du «six pack» vise à accroître la disponibilité des données budgétaires, en prévoyant la publication mensuelle ou trimestrielle de données sur les comptes des différents sous-secteurs des administrations publiques.

En France, des progrès importants ont été enregistrés sur le suivi infra-annuel des finances publiques. En 2012, la Cour a réalisé, pour la première fois, un contrôle très approfondi de l'exécution du budget de l'Etat en cours d'exercice. Les résultats ont été publiés dans le rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques. Par ailleurs, un comité d'alerte sur l'évolution des dépenses d'assurances maladie crée en 2004 rend un avis à trois reprises, en cours d'exercice, sur le respect de l'objectif national de dépenses d'assurance maladie, l'ONDAM. Des dispositifs analogues pourraient être mis en place pour les autres composantes de la protection sociale, ainsi que pour les collectivités locales.

Enfin, troisième évolution positive, les nouveaux textes européens prévoient la création de comités budgétaires indépendants dont le rôle est de garantir, au niveau national, la fiabilité des prévisions budgétaires nationales et le respect des trajectoires que les Etats ont fixées.

En France, la Cour des Comptes exerçait déjà une partie des fonctions d'une institution budgétaire indépendante, comme l'a constaté la Commission dans un rapport de septembre 2011 sur les finances publiques de l'Union européenne. Elle assure le contrôle a posteriori des comptes de l'Etat et de la sécurité sociale. Ce contrôle inclut la vérification du respect des normes budgétaires existantes. Elle livre chaque année un rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques dans leur ensemble, qu'elle actualise en février à l'occasion du rapport annuel de la Cour.

Néanmoins, la Cour des comptes ne pouvait se voir adjoindre l'ensemble des missions de comité budgétaire indépendant, car les principes de fonctionnement de la Cour apparaissaient peu compatibles avec une mission consistant à établir ou à vérifier



des prévisions macroéconomiques. Un nouvel organisme était donc nécessaire. Pour assurer la cohérence entre ses missions et celles de la Cour, le législateur organique a placé le nouveau Haut Conseil des finances publiques, organisme indépendant, auprès de la Cour. Il a prévu qu'il soit présidé par son premier président. Il est formé, outre celui-ci, de 10 membres: cinq nommés par des autorités parlementaires, quatre par le premier président parmi les magistrats de la Cour. Le directeur général de l'INSEE en est membre de qualité.

Le Haut Conseil a été mis en place fin mars et a rendu, il y a quinze jours, son premier avis sur les prévisions macroéconomiques contenues dans le projet de programme de stabilité de la France 2013-2017. Cet avis a eu un écho significatif dans la presse et le débat public.

Dans la mise en place de cette nouvelle institution, le souci de s'inspirer des meilleures pratiques dans l'Union a été constant. Certains pays, en effet, n'avaient pas attendu le renforcement des règles européennes pour se doter de tels organismes.

Aux Pays-Bas, le cadre institutionnel prévoit un partage des tâches de surveillance budgétaire entre le Central plan bureau (CPB) et la Chambre générale des comptes. Ce bureau, créé en 1947, est responsable des prévisions macroéconomiques, qui servent de fondements au projet de loi de finances, aux programmes de stabilité et aux prévisions de finances publiques synthétisées par le ministère des finances. Il jouit d'une complète indépendance et de l'expertise technique d'une équipe pluridisciplinaire d'une centaine de personnes, formée majoritairement d'économistes et de statisticiens. Parallèlement, la chambre générale des comptes exerce un rôle de surveillance de la politique budgétaire et de contrôle des risques.

plafonds de dépenses annuels qui y figurent ne sont qu'indicatifs, afin de ne pas porter atteinte au principe d'annualité budgétaire qui a valeur constitutionnelle. Surtout, si le Haut Conseil des finances publiques détecte une déviation constatée par rapport à la trajectoire, telle que le traité l'envisage et que le législateur n'est pas saisi de mesures correctrices ou refuse de les adopter, il est encore difficile d'appréhender quelles pourraient en être les conséquences juridiques. En particulier, le Conseil constitutionnel a affirmé qu'il prendrait en compte l'avis du Haut Conseil, mais la question d'une possibilité de censure d'une loi de finances pour écart à la trajectoire non conforme aux engagements du traité n'est pas définition encore tranchée.

S'agissant des comités budgétaires indépendants, l'éventualité de divergences d'appréciation avec la Commission européenne sur la mesure du solde structurel et sur les prévisions de croissance, n'est pas prise en compte. En outre, la coexistence de critères de solde effectif et de solde structurel pour apprécier la situation des finances publiques est légitime, car les deux critères ont leur pertinence. Mais, il importerait de préciser, au niveau européen, le poids respectif qu'il convient de donner à ces deux critères.

Enfin, l'existence d'un seul scénario économique à l'appui de l'équilibre des lois de finances présente des inconvénients dans la mesure où ce scénario ne se réalise jamais complètement. Le Haut Conseil a relevé qu'en France, les prévisions de croissance associées aux programmes de stabilité de la France ont été systématiquement affectées d'un biais optimiste. Selon l'OCDE, la croissance française de court terme a été surestimée en moyenne de 0.9 point de PIB sur la période 2000-2011. Un point de croissance qui ne se réalise pas revient à dégrader le solde budgétaire d'une dizaine de milliards d'euros environ. Il serait intéressant d'élaborer plusieurs scénarios économiques

autour du scénario retenu, et d'évaluer leur impact sur l'équilibre budgétaire.

Pour renforcer l'efficacité de la surveillance des comptes publics en Europe et assurer la confiance des agents économiques, le sujet de la qualité et de la fiabilité des comptes publics est également incontournable.

Chaque Etat dispose d'un système de comptabilité nationale qui lui livre une vision d'ensemble de son économie. Elle est élaborée à partir d'une approche statistique, fondée sur le traitement de données comptables issues de l'ensemble des acteurs économiques, et parmi ceux-ci les administrations publiques. Les concepts et les méthodes sur lesquels reposent les comptabilités nationales sont éprouvées par une pratique déjà ancienne, selon des principes adoptés dans le cadre des Nations Unies.

La qualité des données produites par la comptabilité nationale pour ce qui concerne les administrations publiques est d'une importance toute particulière dans la zone euro car, vous le savez, c'est à partir de cette comptabilité nationale qu'est mesuré le respect des objectifs de déficit public et de dette publique figurant dans le Pacte de stabilité et de croissance. L'expérience grecque montre le caractère essentiel de la fiabilité des comptes nationaux. C'est pourquoi les règlements européens qui se sont succédé ont toujours eu pour objectif de permettre des progrès dans la qualité et la fiabilité des comptes nationaux. C'est pourquoi les règlements européens qui se sont succédé ont toujours eu pour objectif de permettre des progrès dans la qualité et la fiabilité des comptes publics nationaux, ainsi que dans leur harmonisation, sous la supervision d'un organisme européen: EUROSTAT.

La réglementation européenne prévoit que la comptabilité nationale doit être tenue, dans chaque Etat, par des institutions



indépendantes appelées, selon la terminologie européenne des instituts nationaux de la statistique. En France, l'institut national de la statistique est l'INSEE, direction d'administration centrale du ministère des finances. Son indépendance professionnelle est garantie par les textes, et notamment par l'existence depuis 2008 d'une Autorité de la statistique publique.

La comptabilité nationale s'appuie, en France, sur les systèmes comptables dont disposent chacun des 70 000 organismes qui forment la catégorie des administrations publiques: Etat, agences, collectivités territoriales, hôpitaux, caisses de sécurité sociale, etc. Les comptabilités de ces organismes, appelées «données amont» dans le jargon de la comptabilité nationale, sont établies selon des règles diverses et font l'objet de mécanismes de contrôle et d'audit dont l'effectivité et la rigueur peuvent varier. Pourtant, leur qualité individuelle est essentielle pour que le résultat de leur agrégation en comptabilité nationale établie par l'INSEE, qui consiste notamment à éliminer les flux et créances réciproques, soit elle-même satisfaisante. Ceci est confirmé par l'expérience: les erreurs découvertes dans les statistiques de la Grèce en 2009 étaient déjà présentes dans les comptes de l'Etat, sans que les traitements opérés par l'institut national de la statistique grec ne soient en cause.

L'enjeu de la qualité de l'information financière en matière de finances publiques, c'est donc avant tout d'assurer la progression continue de la qualité comptable d'une très grande diversité d'organismes, de taille très diverse, et donc de qualité a priori hétérogène.

C'est d'abord aux Etats que revient la mission de veiller à ce que chaque acteur public progresse dans la qualité des comptes qu'il produit. La directive du «six-pack» du 8

novembre 2011 pose le principe d'un contrôle interne et d'un audit indépendant sur tout le champ des administrations publiques. Il s'agit ainsi d'amener progressivement toutes les administrations publiques à améliorer la qualité de leurs comptes, en les dotant de règles comptables adéquates, en développant les dispositifs de contrôle interne et en soumettant les producteurs de comptes les plus significatifs à une obligation de certification de leurs comptes.

Les institutions supérieures de contrôle sont souvent désignées par la législation comme auditeurs externes des plus importantes administrations publiques. C'est le cas en France où la Cour des comptes assure la mission de certification des comptes de l'Etat et du régime général de sécurité sociale, soit près de 60% des dépenses des administrations publiques. C'est ainsi que les institutions supérieures de contrôle contribuent, en toute indépendance, à la démarche d'amélioration de la qualité des comptes publics, dans le cadre des règles qui les régissent.

En France, l'Etat a adopté une démarche progressive qui a d'abord concerné les deux catégories d'administrations publiques qui représentent les enjeux les plus importants, en masse financière: l'Etat et la sécurité sociale.

Les caisses de sécurité sociale sont dotées depuis une vingtaine d'années d'une comptabilité d'engagement et à caractère patrimonial, sur le modèle des entreprises. Ce n'était pas, jusque récemment, le cas de l'Etat qui établissait, a minima, une comptabilité de caisse, dite budgétaire, pour suivre le respect de l'autorisation parlementaire. La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 a prévu que l'Etat serait également doté d'une comptabilité générale, établie selon des règles s'inspirant de la comptabilité privée et adaptées aux spécificités de l'Etat.



Cette comptabilité a permis des progrès dans la qualité des comptes. Elle a également fourni une information complète et utile sur les droits et obligations de l'Etat, ainsi que sur la valorisation de son patrimoine.

La comptabilité générale doit s'inscrire dans un processus continu d'amélioration de sa qualité. C'est pourquoi le législateur organique a prévu que cette comptabilité fasse l'objet d'une certification. Chaque année, un auditeur externe, en l'espèce la Cour des comptes, vient examiner la régularité et la sincérité des comptes, en adoptant une approche par les risques d'anomalies significatives sur les comptes.

La France est l'un des rares Etats à s'être doté d'une comptabilité générale, en droits constatés et à caractère patrimonial, et à s'être engagé dans une démarche de certification, la plupart des autres Etats européens apparaissant, en moyenne, sensiblement moins avancés ou moins convaincus par cette démarche.

La Cour des comptes a pu recommander, dans son rapport de juillet 2012 sur la situation et les perspectives des finances publiques, que la comptabilité générale soit mieux exploitée pour tirer le meilleur bénéfice de sa richesse et de sa fiabilité, ce n'est pas encore tant à fait le cas.

Quatre années après la LOLF, le législateur organique a prévu que les comptes des régimes obligatoires de sécurité sociale seraient également soumis à certification. La Cour des comptes assure celle du régime général, c'est-à-dire de 102 organismes. Des commissaires aux comptes privés assurent la certification des autres régimes obligatoires, des régimes complémentaires de retraite ainsi que de l'assurance chômage.

La certification a permis des progrès dans la qualité de la gestion des caisses et des régimes de protection sociale, qui peuvent être prolongés. Elle laisse encore aujourd'hui de côté

un acteur majeur de la dépense des administrations de sécurité sociale qui pèse pour plus de 70 Md€: il s'agit de l'hôpital. Le législateur a prévu en 2009 que les comptes des principaux hôpitaux publics seraient certifiés à partir de l'exercice 2014. Cette échéance se rapproche sans que le dispositif puisse être mis en œuvre, car les décrets d'application ne sont pas encore pris.

Pour toucher d'autres secteurs des administrations publiques, on se heurte à la taille parfois trop petite des organismes. Ainsi, les organismes divers d'administration centrale (ODAC) sont souvent des établissements publics de taille modeste. Pour les plus importants d'entre eux, au nombre de 220 à la fin 2012, les textes ou les usages consacrent fréquemment le principe d'une certification par des commissaires aux comptes privés.

Enfin, s'agissant des 57 000 administrations publiques locales, la taille importante qu'ont nombre d'entre elles justifie qu'elles puissent s'engager dans un processus de certification. La Cour a proposé que celle-ci soit expérimentée sur la base du volontariat. Le Gouvernement a accueilli favorablement cette proposition et devrait l'inscrire dans les projets de loi à venir sur la décentralisation. Comme pour l'Etat et les autres acteurs publics, cette démarche devrait les aider à faire progresser la qualité de leur gestion, à travers une meilleure connaissance de leur patrimoine et de leurs engagements financiers. La certification a cependant un coût. Il est certain que, pour les plus petites collectivités, les avantages ne contrebalancent pas ces coûts. Il faudra donc fixer un seuil ou s'interroger sur des modalités adaptées de délivrance d'une assurance. C'est un sujet sur lequel l'expérimentation pourra permettre de voir plus clair.

Au-delà de cette approche par catégorie d'organismes, le législateur a confié à la Cour des comptes, par la loi du 29 juillet



Avant d'achever mon propos, je voudrais évoquer un sujet important pour la qualité de l'information financière sur les finances publiques: celui des normes comptables applicables aux administrations publiques. La Commission européenne a été chargée par la directive du «six pack» d'une évaluation de l'adéquation des normes comptables internationales du secteur public, dites IPSAS, aux comptes des Etats membres.

Cette évaluation, qui a été conduite en 2012 par EUROSTAT, et à laquelle la France a pris une part active, a mis en lumière certaines insuffisances substantielles des IPSAS. Ces normes ont certes le mérite d'exister au niveau international, et il convient d'en tenir compte. Mais elles sont complexes, instables, et dans l'ensemble inadaptées aux spécificités publiques. Elles sont par ailleurs établies par un organisme dont la légitimité démocratique est contestable, dès lors qu'y siègent essentiellement des experts privés et que les pouvoirs publics ne sont pas représentés de façon institutionnelle, et encore moins écoutés.

L'évaluation d'EUROSTAT sur les IPSAS sera officiellement présentée le 29 mai à Bruxelles lors d'une conférence consacrée, non pas aux IPSAS mais aux «EPSAS», normes comptables Européennes du secteur public. Les institutions supérieures de contrôle européennes, que j'ai réunies avec mon collègue finlandais à Paris le 25 mars pour débattre du sujet, y seront représentées par celle de Finlande et la Cour des comptes française. Le choix du terme «EPSAS» en lieu et place des IPSAS n'est évidemment pas neutre: il représente une première avancée.

Il convient à présent de poursuivre dans la voie ainsi ouverte avec l'objectif de construire, en s'appuyant sur une gouver-



nance démocratique et crédible, un référentiel comptable adapté aux objectifs des comptes publics. Ces objectifs sont de rendre compte au Parlement de la gestion publique, de manière transparente et fiable, et de dévoiler avec sincérité la situation financière des administrations publiques, afin d'éclairer la prise de décision politique et faciliter la surveillance des finances publiques.

Sur le sujet de la qualité de l'information financière, grâce aux efforts engagés dans chaque Etat, une dynamique européenne de progrès s'est enclenchée. La France y participe pleinement.

A posição dos Tribunais de Contas no Sistema Europeu de Controlo das Finanças Públicas



A. O controlo das finanças públicas da UE

i. O controlo externo das finanças públicas da UE

1. Quando abordamos o **Sistema Europeu de Controlo das Finanças Públicas** não podemos deixar de falar, em primeira linha, do Tribunal de Contas Europeu (TCE) – existente desde 1977 e elevado à categoria de Instituição Comunitária pelo Tratado de Maastricht (art. 13º do Tratado da União Europeia). De acordo com o art. 285º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia compete-lhe a fiscalização das contas da União e dos órgãos ou organismos por ela criados podendo o seu controlo estender-se aos EM, onde contam com a colaboração das ISC nacionais.

2. O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, conjuntamente com o Regulamento Financeiro⁹⁰ aplicável ao orçamento geral das Comunidades Europeias, estabelece os **princípios gerais** que enformam a arquitetura do controlo financeiro na União Europeia. São eles o princípio da boa gestão financeira⁹¹, o princípio do controlo interno eficaz e eficiente⁹², o da transparência⁹³ e o da proporcionalidade⁹⁴.



Guilherme d'Oliveira Martins

Presidente do Tribunal de Contas e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas et Président de l'EUROSAI

90 Regulamento N.º 966/2012, adotado pelo Conselho da EU e o Parlamento Europeu, em 25 de outubro de 2012 e respetivas normas de aplicação, que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2013.

91 Art.º 310.º n.º 5 do TFU e 32.º do RF.

92 Art.º 30.º do RF

93 Art.ºs 34.º e 35.º do RF

94 Art.º 5.º n.º 4 do Tratado da União Europeia

3. As relações do TCE com os EM fundam-se no **princípio da cooperação leal** que decorre do art. 4º nº 3 do Tratado da União Europeia, sendo que os controlos a realizar nos EM devem observar o disposto no art. 287º nº 3 do Tratado de Funcionamento, segundo o qual:

“...A fiscalização nos Estados-Membros é feita em colaboração com as instituições de fiscalização nacionais ...[e] ... O Tribunal de Contas e as instituições de fiscalização nacionais dos Estados-Membros coope-rarão num espírito de confiança, mantendo embora a respetiva independência.”

4. Este princípio de cooperação em rede entre as ISC e o TCE traduz a necessidade prática de uma cada vez maior interligação entre as administrações europeia e nacionais, decorrente da descentralização da gestão do orçamento da UE para as autoridades nacionais e que fez com que os controlos se tenham deslocado para os Estados-Membros.

5. A tradicional cooperação – ao nível da partilha de experiências e dos resultados dos controlos, bem como da disseminação dos melhores métodos e práticas de trabalho – tem-se estendido a outros domínios de interesse comum, a saber: **A identificação de áreas de risco, de défices de auditoria pública e de potencialidades para novas tarefas a desenvolver pelas ISC** – como seja a auditoria aos programas associados à estratégia “Europa 2020” e às políticas orçamentais – e bem assim o desenvolvimento de técnicas e métodos específicos de controlo para utilização pelas ISC.⁹⁵

95 Cf. neste sentido a Declaração do Comité de Contato de 2012 a propósito da importância de uma cooperação estreita entre as ISC da UE, incluindo o TCE, que apontava alguns exemplos de ações que poderão ser desenvolvidas, com sucesso, neste contexto.

ii. O controlo político das finanças públicas da UE

6. De acordo com o art. 234º do Tratado de Funcionamento da União Europeia a Comissão é politicamente responsável perante o Parlamento Europeu. Portanto, **o controlo político das finanças públicas** – cf. arts. 318º e 319º do mesmo Tratado – compete a este Parlamento ao qual cabe, mediante recomendação do Conselho, e após exame dos relatórios do Tribunal de Contas Europeu, dar quitação à Comissão pela execução e gestão do orçamento comunitário.

iii. O controlo interno das finanças públicas da UE

7. Podemos dizer que existe, hoje, um **quadro de controlo interno Integrado**. Com efeito, os domínios da gestão partilhada incluem vários níveis de administração até chegar ao pagamento ao beneficiário final – os serviços da Comissão e as administrações central, regional e local dos EM – todos com funções e responsabilidades diferentes. E os vários níveis intermédios estão sujeitos aos controlos de diversos organismos: os serviços da Comissão, instituições de controlo, locais e nacionais, auditorias internas das organizações, departamentos governamentais e organismos de certificação.

8. Sendo a Comissão a responsável pela execução e gestão do orçamento comunitário – apesar do sistema de controlo interno estar repartido pelos vários níveis, comunitário e nacional – compete-lhe desenvolver sistemas de controlo interno eficazes em ambos os níveis comunitário e nacional (cf. art. 317º do Tratado de Funcionamento da União Europeia).

iv. O controlo externo das finanças públicas da UE pelas ISC nacionais

9. As ISC dos Estados-Membros da UE têm estatutos e naturezas jurídicas diferenciadas e a extensão dos poderes e

atribuições que os respetivos quadros jurídico-constitucionais lhes conferem também diverge. No entanto, os contatos ao nível internacional, designadamente no seio de organizações como a **INTOSAI** – que congregam as instituições congéneres dos países que integram a Organização das Nações Unidas – e a **EUROSAI** – cuja Presidência está atualmente a cargo do Tribunal de Contas de Portugal – bem como os trabalhos e as decisões adotadas pelo **Comité de Contacto dos Presidentes das ISC da UE**, têm feito esbater as diferenças, aproximando os respetivos regimes constitucionais e legais e também as metodologias e métodos de trabalho.

B. O papel da auditoria pública externa em face dos desenvolvimentos recentes na governação económica da UE

10. A temática deste Colóquio faz-me trazer à colação um assunto que está na ordem do dia do Comité de Contacto dos Presidentes das ISC dos EM da União Europeia, que se prende com o papel e as funções que as mesmas devem assumir no contexto da nova governação económica da UE.

11. O Comité de Contacto, na sua reunião de 18-19 de outubro de 2012, no Estoril, aprovou uma Declaração dirigida ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu, à Comissão Europeia e aos parlamentos e governos dos Estados-Membros (EM), subordinada ao tema:

O “Impacto do Semestre Europeu e outros desenvolvimentos recentes da governação económica da UE sobre as Instituições Superiores de Controlo dos Estados-Membros da União Europeia e sobre o Tribunal de Contas Europeu”

12. Esta Declaração teve em consideração as várias medidas desencadeadas pela UE em resposta à crise económica e financeira, a saber:

- *Os esforços para estímulo da recuperação económica e do crescimento;*
- *Os novos mecanismos de reforço da coordenação das políticas orçamentais e económicas;*
- *A nova legislação sobre o governo económico da UE;*
- *As alterações na supervisão do sector financeiro; e*
- *A assistência financeira aos EM com necessidades específicas*



13. Destacou-se nessa Declaração a necessidade de um adequado e eficaz controlo tanto da implementação de tais medidas como dos fundos públicos envolvidos, sublinhando os **três princípios essenciais** que devem estar subjacentes à boa governação (good governance) e à salvaguarda dos ativos públicos. São eles:

- O princípio da Transparência;
- O princípio da Responsabilidade (accountability); e
- O princípio do Controlo público.

14. O Comité de Contacto decidiu (Resolução CC-R-2012-06) avaliar **o papel e as tarefas possíveis do controlo público externo**, assegurado pelas ISC, à luz dos recentes desenvolvimentos na Governação Económica da União Europeia e das medidas de resposta à crise.

15. Encontra-se em fase de conclusão um documento de análise da matéria, a apresentar ao Comité de Contacto de outubro 2013 (com apreciação intercalar numa reunião extraordinária a realizar no próximo mês de maio de 2013), que incluirá propostas no sentido de um reforço da atuação das ISC no controlo da aplicação dos novos mecanismos e instrumentos de resposta à crise económica e financeira, designadamente na zona Euro.

16. Decerto resultará destes esforços uma **nova arquitetura de funcionamento e de cooperação entre as ISC nacionais e o TCE, e entre estas e as instituições europeias**. Está ainda em debate as formas de cooperação a desenvolver, e o próprio âmbito dessa cooperação – designadamente o papel do Comité de Contato e a maior articulação das ISC nacionais com os parlamentos, que são auscultados relativamente a iniciativas legislativas da UE.

17. Destacarei a seguir algumas das implicações e também possíveis contributos das ISC, enquanto auditores externos independentes, em cada um dos seguintes **domínios**:

- a) *A nova arquitetura de supervisão do setor financeiro na UE;*
- b) *O reforço da governação económica e orçamental: os desenvolvimentos e implicações decorrentes do reforçado Pacto de Estabilidade e Crescimento e supervisão macroeconómica;*
- c) *Os instrumentos de estabilização financeira;*
- d) *A nova regulamentação financeira.*

a) A nova arquitetura de supervisão do setor financeiro na UE

18. Para assegurar a estabilidade financeira e fortalecer a confiança no sistema financeiro com adequada proteção para os utilizadores dos serviços financeiros, a Comissão Europeia propôs, em Maio de 2009, uma série de reformas sob a forma de um novo sistema institucional de supervisão – **O Sistema Europeu de Supervisão Financeira** – que entrou em vigor em Janeiro de 2011. Em setembro de 2012, a Comissão avançou com novas medidas que garantem ao Banco Central Europeu mais poderes de supervisão do setor bancário, confluindo para uma União Bancária:

i. Estabelecimento de um Mecanismo Único de Supervisão (SSM)

19. Uma das medidas propostas pela Comissão consiste no **Estabelecimento de um Mecanismo Único de Supervisão** que visa deslocar as responsabilidades de supervisão das autoridades nacionais para o BCE⁹⁶. O BCE passará a realizar a supervisão prudencial das instituições de crédito nacionais no contexto de uma **União Bancária** para a qual está a ser delineado um esquema de controlo assente no princípio da separação entre a função de supervisão e a função de definição da política monetária.

20. O Presidente do Tribunal de Contas Europeu – na sequência da posição do Conselho no ECOFIN, a 13 de dezembro de 2012, sobre as duas propostas que visam estabelecer o mecanismo único de supervisão – elaborou uma Carta, em 7 de fevereiro de 2013, que será discutida no próximo Comité de Contato, com o título *“Os poderes de controlo do Tribunal de Contas Europeu no âmbito da proposta de Regulamento do Conselho que confere tarefas específicas ao BCE relativas à supervisão prudencial das instituições de crédito”*.

21. **O mandato do TCE relativamente às atividades de supervisão do BCE será direcionado para a eficácia operacional da gestão deste Banco.** Este controlo do TCE englobará a boa gestão financeira tal como sucede com os demais organismos responsáveis perante o Parlamento Europeu e o Conselho, nos termos do art. 287º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

⁹⁶ O BCE assumirá a responsabilidade pelo funcionamento geral da supervisão no âmbito do **Mecanismo Único de Supervisão** em 1 de março de 2014 ou 12 meses após a entrada em vigor da legislação.

ii. Garantia dos depósitos e recuperação bancária e Fundo Europeu de Resolução

22. As regras que visam a **garantia dos depósitos e a recuperação bancária** bem como a criação do **mecanismo do Fundo Europeu de Resolução**, no contexto da União Bancária, não trarão grandes implicações para as ISC dos EM da UE. No entanto, estas permanecerão atentas a eventuais repercussões no respetivo mandato.

iii. Requisitos de capital e de liquidez dos bancos

23. O Comité de Contato apelou às ISC (Resolução CC-R-2012-03) para acompanharem de perto os desenvolvimentos relativos à **Diretiva sobre Requisitos de Capital (CRD4)**⁹⁷ e à possível União Bancária, bem como as implicações para um eventual alargamento dos seus poderes que lhes permita controlar a atividade (de supervisão) das autoridades nacionais de supervisão.

iv. Taxa de Transação Financeira

24. A proposta de diretiva do Conselho relativa a um sistema comum de **taxa de transações financeiras** – inicialmente a ser implementado por todos os 27 EM e numa segunda proposta da Comissão apenas por 11 EM⁹⁸ – não contém qualquer disposição sobre o controlo público externo mas, o

⁹⁷ Proposta da Comissão Europeia sobre requisitos de capital a observar pelas instituições de crédito e de investimento. Estes requisitos visam reforçar a gestão do risco e obrigar os bancos a manter mais e melhor capital, para além de estabelecerem uma estrutura de governação que dá aos supervisores novos poderes para vigiar os bancos mais de perto e aplicar sanções quando constatarem riscos. A **diretiva** regula o acesso à atividade de captação de depósitos pelas instituições de crédito, enquanto o **regulamento** estabelece os requisitos prudenciais que essas instituições devem observar. A criação do MEE não deve trazer mudanças substanciais a estas propostas da Comissão. A discussão, em curso, entre o Parlamento Europeu e o Conselho centra-se no montante máximo de bónus e as normas de transparência a aplicar às instituições financeiras.

⁹⁸ Os 11 EM são a Áustria, Bélgica, Estónia, França, Alemanha, Grécia, Itália, Portugal, Eslováquia, Eslovénia e Espanha. As taxas serão de 0,1% para as ações e obrigações e 0,01% para derivados.

mandato das ISC estende-se, normalmente, ao controlo da receita fiscal.⁹⁹

b) Reforço da governação económica e fiscal

25. Também as mudanças ocorridas, ou ainda em curso, na governação económica e orçamental na UE e na zona Euro, em resposta à crise económica e financeira, podem ter um impacto importante na atividade das ISC.

26. Tal como reconheceu o Comité de Contacto (Resolução CC-R-2012-06) medidas como:

- i. O Semestre Europeu;*
- ii. O Six Pack e o Two-Pack;*
- iii. O Fiscal Compact;*
- iv. O Mecanismo Europeu de Estabilização*
- v. A harmonização de Normas de contabilidade para o setor público; e*
- vi. O reforço do Sistema Europeu de Estatísticas*

desenvolvidas pela UE para reforço do Pacto de Estabilidade e Crescimento¹⁰⁰, visam promover, por um lado, a estabilidade financeira, o equilíbrio macroeconómico e finanças públicas sólidas – incluindo dívida soberana sustentável – e, por outro, o crescimento económico e novos empregos.

⁹⁹ Uma das razões da atual crise económica e financeira na UE prende-se com a falta de regulamentação das transações nos mercados financeiros, existindo atualmente um consenso de que o setor financeiro deve dar um maior contributo para ultrapassar esta crise. E, por isso, a Comissão propôs (proposta inicial de setembro de 2011) um sistema comum de taxa de transações financeiras a ser implementado por todos os 27 EM. Esta proposta não reuniu a unanimidade no seio do Conselho, mas, alguns EM manifestaram a vontade de prosseguir com essa taxa na base de uma cooperação reforçada pelo que a Comissão apresentou, em 14 de fevereiro de 2013, uma nova proposta de diretiva do Conselho na qual se prevê que a taxa seja aplicada a partir de 1 de janeiro de 2014, apenas por 11 EM

¹⁰⁰ O Pacto de Estabilidade e Crescimento adotado em 1997, visava promover e reforçar a disciplina orçamental e fiscal determinando o nível máximo do *deficit* e da dívida pública que o Estado Membro pode apresentar e as medidas corretivas para os alcançar

i. O Semestre Europeu

27. O **Semestre Europeu** – instrumento lançado em 2011 para agilizar a coordenação das medidas económicas e orçamentais ao nível da UE e, sobretudo, a vigilância dos orçamentos e das situações macroeconómicas dos EM, tendo em vista a Estratégia Europa 2012 – **não prevê de forma explícita quaisquer obrigações para o controlo público externo e, por isso, está em aberto se e quem deve auditar as medidas que lhes estão associadas.**

28. O TCE atendendo às escolhas estratégicas da UE pretende dar ênfase nos seus relatórios especiais às questões do desempenho (*performance*) relativamente aos objetivos gerais de consecução de valor acrescentado e de crescimento.

29. Por seu turno, as ISC nacionais **podem conduzir**, em regra, **auditorias aos programas económicos levados a cabo pela UE** pelo que poderão centrar-se em cada um dos setores da Estratégia Europa 2020 – emprego, crescimento, benefícios sociais, etc. Devem também estar atentas à implementação das medidas legislativas da UE.

ii. Six Pack e o Two-Pack

30. **O Six-Pack¹⁰¹ e o Two-Pack** são pacotes legislativos que vieram reforçar as estruturas e medidas referentes ao

101 O pacote legislativo denominado “Six Pack” foi adotado em Novembro de 2011 e publicado no Jornal Oficial da União Europeia em 23 de novembro de 2011 (JO L 306). Visa reforçar as vertentes preventiva e corretiva do Procedimento de déficit excessivo aplicáveis aos EM que tenham violado o *défice* ou o *critério da dívida*. Compreende cinco regulamentos e uma diretiva, que entraram em vigor em 13 de dezembro de 2011, são eles:

- Regulamento (UE) N.º 1173/2011 do PE e do Conselho de 16 de novembro de 2011 sobre o reforço efetivo da supervisão orçamental na zona Euro
- Regulamento (UE) N.º 1174/2011 do PE e do Conselho de 16 de novembro de 2011 sobre medidas de reforço para correção dos desequilíbrios macroeconómicos excessivos na zona Euro
- Regulamento (UE) N.º 1175/2011 do PE e do Conselho de 16 de novembro de 2011 que altera o Regulamento do Conselho (EC) N.º 1466/97 sobre o reforço da supervisão das posições orçamentais e da supervisão e coordenação das políticas económicas.
- Regulamento (UE) N.º 1176/2011 do PE e do Conselho de 16 de novembro de 2011 sobre a prevenção e correção dos desequilíbrios macroeconómicos
- Regulamento do Conselho (UE) N.º 1177/2011 de 8 de novembro de 2011 que altera o Regulamento (EC) N.º 1467/97 sobre relativo à aceleração e clarificação da aplicação do procedimento de *défice excessivo*
- Diretiva do Conselho 2011/85/(UE) de 8 de novembro de 2011 sobre os requisitos para o enquadramento orçamental nos EM.

Semestre Europeu. O primeiro que visa o reforço do Pacto de Estabilidade e Crescimento veio introduzir uma forma de vigilância macroeconómica, reforçando a disciplina orçamental na UE. Em diferentes disposições deste pacote legislativo (tal como sucede no Two-Pack) está prevista a **realização de auditorias independentes, a assistência ou participação em investigações e a verificação de informação** tarefas que poderão caber às ISC.¹⁰²

31. O **Two-Pack**¹⁰³ – concluído pela Comissão Europeia em Novembro de 2011 e só muito recentemente (março de 2013) objeto de acordo entre o PE e o Conselho de Ministros – visa reforçar a vigilância orçamental e económica dos EM da zona Euro com dificuldades financeiras, acompanhar e avaliar o processo de elaboração orçamental e assegurar a correção dos défices excessivos.

32. Está prevista a **possibilidade de a Comissão Europeia pedir a um EM sob o procedimento de défice excessivo para desenvolver uma auditoria independente às contas do Estado em coordenação com a ISC nacional**. O papel das ISC está formulado de forma mais direta que no Six-Pack: *“Se a um EM sujeito ao procedimento de deficit excessivo for solicitada a realização de uma auditoria independente às contas do Governo tal deverá ser feito preferencialmente em coordenação com a ISC nacional.”*

102 A única diretiva deste pacote – a Diretiva do Conselho 2011/85/UE – determina, por exemplo, que o sistema de contabilidade pública deve ser sujeito a auditorias independentes.

103 O pacote legislativo designado “Two-Pack” visa reforçar a base legal do processo de coordenação económica do “Semestre Europeu” e possibilitar à Comissão Europeia uma visão mais clara de como os EM da eurozona estão a trabalhar para alcançar os objetivos orçamentais estabelecidos pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento. Compreende dois Regulamentos ainda não aprovados, a saber:

- Proposta de Regulamento do PE e do Conselho sobre o reforço da supervisão económica e orçamental dos EM que enfrentem serias dificuldades relativamente à sua estabilidade financeira na zona Euro (COM (2011) 819 final)
- Proposta de Regulamento do PE e do Conselho sobre disposições comuns para acompanhar e avaliar os projetos de orçamentos (que devem ser apresentados à Comissão até 15 de outubro de cada ano) e assegurar a correção dos défices excessivos dos EM da zona Euro (COM (2011) 821 final)

iii. O Fiscal Compact

33. O Tratado de Estabilidade, Coordenação e Governança da União Económica e Monetária¹⁰⁴ (também designado **Fiscal Compact**) – que incorpora na legislação nacional dos EM regras de disciplina orçamental – apesar de não prever uma obrigação direta de controlo, confere às instituições que gozem de um estatuto de independência **o papel de verificar a adesão às suas regras, podendo este papel caber às ISC nacionais** (Cf. art. 3(2) sobre o mecanismo nacional de correção automático).

iv. O Mecanismo Europeu de Estabilização

34. Relativamente ao **Mecanismo Europeu de Estabilização** que se traduz num fundo de ajuda financeira da zona Euro que funcionará de forma permanente para países da União Europeia que estejam em crise¹⁰⁵, a Declaração do Comité de Contato do final de 2012 enfatizava a necessidade de envolver as ISC da zona Euro na atividade de controlo público externo deste Mecanismo, de acordo com normas de auditoria internacionais.

35. Já em 2011, o Comité de Contato havia confirmado uma Declaração¹⁰⁶ das ISC da zona Euro que ia no sentido da

104 Este Tratado assinado por 25 EM da UE (não assinaram o Reino Unido e a República Checa) em 2 de março de 2012 é uma nova versão do Pacto de Estabilidade e Crescimento. Entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2013 (para os 16 países que nesta data já o tinham ratificado) e é aplicável a todos os EM da zona Euro que o ratifiquem bem como a outras partes contratantes que adotem o euro, ou antes disso, se o pretenderem.

105 O Tratado que aprova o Mecanismo Europeu de Estabilidade foi assinado em 8 de outubro de 2012, em reunião dos ministros das finanças da zona Euro, no Luxemburgo e veio substituir o provisório Fundo Europeu de Estabilidade Financeira criado pelos EM da zona Euro para salvaguarda da estabilidade financeira na Europa através da assistência financeira no contexto de um programa de ajustamento macroeconómico. O fundo de resgate deverá ajudar os países europeus com um plano de apoio abrangente, crédito preventivo, compra de dívidas públicas ou injeção de recursos.

106 Declaração das ISC da zona Euro, desenvolvida em Bona, em 27 setembro de 2011 e acordada em 5 de outubro de 2011.

necessidade de prever nos estatutos desse Mecanismo – na altura em preparação para serem aprovados pelo respetivo Conselho de Governadores – o controlo público externo do mesmo a exercer pelas ISC.¹⁰⁷

36. O Tratado que aprova este Mecanismo veio prever, no art. 30, um **Conselho de Auditoria** composto por 5 membros independentes, dos quais dois são representantes de duas ISC e outro do TCE.

v. A harmonização de Normas de contabilidade para o setor público

37. Os grandes sistemas de informação de natureza económica e financeira devem obedecer a uma matriz comum de normas e princípios que lhes garantam coerência interna e comparabilidade. É necessário, pois, garantir a aplicação uniforme de normas e princípios por parte de todos os Estados, sob pena de as contas apresentadas não serem credíveis e de não haver comparabilidade possível entre os resultados dos diversos Estados.¹⁰⁸

38. Um dos elementos do *Six-Pack* – A Diretiva do Conselho 2011/85/UE sobre requisitos para o enquadramento dos orçamentos dos EM – previa que a Comissão Europeia avaliasse a adequabilidade das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) nos EM da UE, até finais de 2012. Na base desta avaliação estava a falta de coerência existente entre as contas do setor público primário (que em muitos casos ainda são elaboradas com base na contabilidade orçamental



107 Resolução do Comité de Contato (CC-R-2011-01), adotada na reunião do Luxemburgo, em 14 de outubro de 2011. ARMINDO DE SOUSA RIBEIRO, II Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal, León, 23 y 24 de septiembre de 2004, cit. p. 238.

108 ARMINDO DE SOUSA RIBEIRO, II Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal, León, 23 y 24 de septiembre de 2004, cit. p. 238.

ou de caixa) e o SEC 95 assente na regra do acréscimo (*accrual basis*).

39. O relatório da Comissão Europeia com os resultados da consulta conduzida na Primavera de 2012, pela Eurostat, indicou que ainda subsistem grandes diferenças de abordagem entre os EM. Terá ficado claro que as IPSAS não podiam ser facilmente implementadas nos EM da UE e, por isso, a Comissão Europeia começou a desenvolver um conjunto de Normas Europeias de Contabilidade para o Setor Público (EPSAS).¹⁰⁹ **O Comité de Contato acordou em acompanhar todos os desenvolvimentos nesta matéria da maior importância para a sua atividade.**

40. A este respeito saliento o caso do TC de Portugal que tem envidado esforços, nomeadamente através do seu Parecer sobre a Conta Geral do Estado, para que os serviços públicos apliquem os planos oficiais de contabilidade respetivos, estando finalmente prevista a sua total utilização em 2013.

vi. O reforço do Sistema Europeu de Estatísticas

41. Na sequência da proposta da Comissão de alteração da regulamentação base sobre Estatísticas Europeias (Regulamento (EC) No. 223/2009) para responder adequadamente à necessidade de dados resultantes do reforço da política de coordenação da UE, o Parlamento Europeu fez uma proposta no sentido de haver uma cooperação e colaboração próximas entre o Sistema Europeu Estatístico e as ISC nacionais, sem por em causa a independência destas.

¹⁰⁹ Na reunião do Comité de Contato de 2012, no Estoril, foi decidido realizar um seminário sobre a matéria, específico para as ISC - o qual teve lugar em 25 de Março de 2013 – e acompanhar de perto a discussão destas normas da EU - Resolução CC-R-2012-05.

42. O Comité de Contato de outubro de 2012 decidiu (CC-R-2012-02) sugerir:

- *Que as ISC estabeleçam contacto com a Autoridade Estatística Nacional; e*
- *Se questionem sobre o seu papel no acompanhamento nacional do six-pack, do two-pack, e da regulamentação sobre o Procedimento de Défice Excessivo.*

43. O desejo do Parlamento Europeu de reforçar o papel das ISC no aumento da credibilidade da informação estatística pode revelar-se fundamental para o estabelecimento de uma parceria privilegiada entre o Eurostat e as ISC.

44. Algumas ISC nacionais já começaram a expandir as suas relações com a Instituição Nacional de Estatística e a considerar a possibilidade de desempenharem o papel de verificação dos dados que são submetidos à Comissão Europeia.

45. Considerando que ao nível da UE, o TCE tem competência para controlar o papel da Comissão Europeia e do Eurostat, no Semestre Europeu, poderá ser alcançada uma visão integrada da eficácia global das medidas de reforço da governação económica e orçamental através de auditorias paralelas ao nível nacional e da UE. É um assunto que deverá merecer a melhor atenção em ambos os níveis do controlo público externo.

c) Os Instrumentos de estabilização financeira

46. No âmbito da UE, a maior parte da assistência financeira concedida aos Estados-Membros em dificuldade – programas de assistência financeira – é atribuída através dos chamados instrumentos de estabilização financeira. A par destes os EM da UE em dificuldades podem contar também com as medidas de assistência do BCE e do BEI.



Os três tipos principais de instrumentos são:

- *Os empréstimos da Comissão Europeia*¹¹⁰
- *Acordos intergovernamentais da zona Euro*¹¹¹
- *Empréstimos bilaterais*¹¹²

47. Os empréstimos da Comissão Europeia na medida em que são financiados primeiramente pelo Orçamento da UE podem ser auditados pelo TCE e ser objeto de um relatório especial (auditoria de performance ou de conformidade) que é objeto de publicitação. No que respeita à auditoria de programas o mandato do TCE é limitado ao exame da eficiência operacional da gestão.

48. Quanto aos Acordos intergovernamentais da zona Euro não foram previstas disposições sobre controlo público externo, como aconteceu com o caso da Grécia e no que respeita aos empréstimos bilaterais dada a sua extraterritorialidade é muito limitada a possibilidade de intervenção das ISC para os controlar.

49. Em conclusão, no que tange os instrumentos de estabilização financeira, as ISC nacionais e o TCE não têm poderes para controlar a política monetária nem as contribuições feitas pelo EM para o BCE e para o BEI, cuja utilização está a cargo de entidades que também não estão sujeitas ao seu controlo.

50. O TCE pode controlar a eficiência operacional da gestão do BCE e no caso ***do BEI o seu papel rege-se pelo acordo tripartido que celebrou com a Comissão e o BEI, que lhe ga-***

110 Fundos que são financiados, na forma de empréstimos concedidos pela Comissão Europeia aos Estados-Membros que solicitem financiamento de emergência, os quais são garantidos coletivamente por todos os Estados-Membros da União Europeia através do orçamento da UE.

111 Assistência financeira fora do orçamento da EU, concedida com base em acordos intergovernamentais dos Estados-Membros da área do euro, e garantida pelos outros Estados-Membros da zona Euro

112 Empréstimos concedidos a EM com necessidade de financiamento de emergência por outro Estado-Membro, na base de acordos bilaterais.

rante o acesso à informação necessária ao controlo da despesa da União e da receita gerida pelo BEI.

51. O volume financeiro, sem precedentes, que estes instrumentos e outras medidas anticrise envolvem, o seu impacto potencial nos orçamentos nacionais e o facto de a responsabilidade ser partilhada entre os Estados faz com que o interesse das ISC sobre estes temas seja cada vez maior.

d) Nova regulamentação financeira da UE

52. No domínio da gestão partilhada das finanças públicas da UE foram introduzidas várias alterações pela nova regulamentação financeira aprovada em 2012¹¹³ no que respeita à maneira como a autoridade nacional designada pelo EM deve prestar contas da despesa realizada com fundos da UE. **São várias as obrigações de controlo e fiscalização mas nenhuma está explicitamente conferida às ISC, pelo que os EM têm liberdade para determinar quem as deverá assegurar internamente.**

53. Destacarei **3 inovações do novo Regulamento Financeiro** que traduzem obrigações para os EM:

- A Declaração de gestão
- O sumário anual e a opinião do órgão de controlo independente; e
- A Declaração do Estado Membro ou Declaração Nacional

¹¹³ Regulamento (UE, EURATOM) N. 966/2012 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 25 de outubro de 2012, relativo às disposições financeiras aplicáveis ao orçamento geral da União e Regulamento Delegado da Comissão n.º 1268/2012 de 29 de outubro de 2012 que aprova as respetivas normas de aplicação. Entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2013. O RF é o documento de referência para os princípios e procedimentos que regem o processo orçamental e a sua implementação bem como o controlo das finanças da Comunidade Europeia. Contém os requisitos legais comuns de caráter horizontal. As demais regras são definidas pela regulamentação setorial específica. Algumas regras que anteriormente tinham um caráter setorial foram generalizadas e foram estabelecidos alguns requisitos legais novos.

54. A **Declaração de gestão** cabe aos responsáveis pela entidade designada para prestar contas e é enviada à Comissão Europeia, conjuntamente com as contas referentes à despesa efetuada, até 15 de fevereiro do ano subsequente ao ano financeiro a que respeita (artigo 59º nº 5 a)). Através dela os gestores dos fundos confirmam que, em sua opinião:

- A informação está apresentada de forma apropriada, completa e exata;
- A despesa foi utilizada para os fins previstos, de acordo com o determinado pela regulamentação setorial; e
- O sistema de controlo implementado dá garantias quanto à legalidade e regularidade das operações subjacentes.

55. A par das contas e da Declaração de gestão o EM deve fornecer à Comissão Europeia um **Sumário Anual** dos relatórios de auditoria e dos controlos realizados (controlo interno), incluindo a análise dos erros identificados [Art. 59 nº 5 b) do Regulamento Financeiro].¹¹⁴

56. Estes elementos devem ainda ser acompanhados da **Opinião de auditoria** de uma **entidade fiscalizadora independente**, emitida com observância das normas de auditoria internacionalmente aceites, a qual deve referir se o trabalho de auditoria pôs em causa as Observações que são feitas na Declaração de gestão e estabelecer se:

- As contas dão uma visão verdadeira e fiel da situação;
- A despesa objeto de pedido de reembolso pela Comissão é legal e regular; e

114 Estes dados desde que a Comissão Europeia assegure a sua consistência e comparabilidade podem ajudar a identificar problemas comuns, soluções e também boas práticas.

de instituições que asseguram o **controlo público externo independente**.

- b) O papel da auditoria pública externa no quadro dos vários desenvolvimentos recentes na governação económica é uma temática que tem merecido aturada reflexão por parte das ISC da UE, designadamente no seio do Comité de Contacto dos respetivos Presidentes.
- c) No domínio das **medidas financeiras** – nomeadamente a deslocação da responsabilidade pela supervisão prudencial das instituições de crédito e de investimento nacionais para o BCE – a extensão dos contributos a dar pelas ISC nacionais permanece por determinar. O TCE poderá realizar auditorias direcionadas para a eficácia operacional da gestão do BCE.
- d) As implicações **das novas medidas de governação económica e orçamental da UE**, para as ISC nacionais, apresentam contornos mais definidos, podendo destacar-se, entre outras, as seguintes tarefas:
- Realização de auditorias a programas económicos levados a cabo pela UE, como seja nos setores da Estratégia Europa 2020 (§ 35);
 - Verificação da adesão pelo EM à legislação da UE como seja a referente ao *Fiscal Compact* (§33);
 - Verificação da exatidão dos dados e informação transmitida à Comissão Europeia, nomeadamente no domínio das estatísticas (§§ 49 e ss).
 - Realização de auditorias independentes, assistência ou participação em investigações levadas a cabo pelas instituições europeias, por exemplo no âmbito dos pacotes legislativos *Six-pack* e *Two-pack* (§§ 38 e ss);
- e) Os constantes desafios globais da vida real, como os que acabámos de abordar, obrigam as ISC a um esforço de

adaptação permanente. Daí que é de toda a importância a **cooperação estreita e leal** entre as ISC da UE nestes **domínios de interesse comum**. Neste contexto de crise, em que as tarefas do controlo externo ainda não estão delineadas, a tónica tem sido colocada na **identificação de áreas de risco e de défices de auditoria pública bem como de potencialidades para novas tarefas** a desenvolver pelo controlo público externo.



O sistema europeu de supervisão das finanças públicas e a qualidade da informação financeira. A posição dos Tribunais de Contas



1. Gostaria de agradecer ao Tribunal de Contas o amável convite para participar neste Colóquio em nome do Instituto Nacional de Estatística e pela oportunidade de falar de estatísticas oficiais, enquanto imprescindível instrumento para a análise e investigação e para a tomada de decisão.

Enquanto produtor relevante das estatísticas oficiais e interlocutor nacional junto das autoridades estatísticas europeias, o INE é a Autoridade Estatística responsável pela elaboração das Contas Nacionais Portuguesas e, no contexto destas, das Contas das Administrações Públicas e do seu saldo oficial. Ao Banco de Portugal compete a elaboração das contas financeiras, nomeadamente o apuramento da Dívida das Administrações Públicas.

Esta partilha de competências e responsabilidades relativamente à avaliação da situação financeira das diversas entidades que integram o setor das Administrações Públicas exige, naturalmente, um permanente diálogo entre as duas instituições para se assegurar a consistência global entre as Contas Nacionais e as Contas Financeiras.

2. As regras que regem a elaboração destas Contas estão estabelecidas em dois importantes documentos:
 - o Manual do Sistema Europeu de Contas de 1995 – que, a partir de Setembro de 2014 será substituído pela sua versão de 2010 –;



Alda de Caetano Carvalho

Presidente do INE /
Président de l'Institut National de la Statistique

- o Manual do Défice e da Dívida das Administrações Públicas, um manual elaborado especificamente para este setor.

3. Para a elaboração das Contas das Administrações públicas são, ainda, tidas em consideração orientações e decisões emitidas pela Comissão Europeia através do Eurostat.

De facto, apesar de se inserirem no sistema geral das Contas Nacionais, pela a sua relevância as Contas das Administrações Públicas são objeto de regulamentos específicos da União Europeia entre os quais se salienta o que se refere ao Procedimento dos Défices Excessivos.

De acordo com essa regulamentação, ao Eurostat foram atribuídas competências e responsabilidades que vão muito para além da mera coordenação estatística dos exercícios de compilação das contas das Administrações Públicas realizados pelos Estados Membros e da sua agregação para o conjunto da União Europeia ou da Área do Euro.

4. Efetivamente, o Eurostat tem, além da competência para validar (ou não) as notificações dos Estados Membros, no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos, pode alterar os valores nacionais notificados.

Mais recentemente e no âmbito do chamado “six pack”, o domínio de intervenção do Eurostat foi alargado para áreas que já se situam em zonas de fronteira entre as competências estatísticas e a auditoria.

Este alargamento das suas competências tem levado o Eurostat a promover a cooperação entre as autoridades estatísticas e os Tribunais de Contas dos Estados Membros.

5. Apesar do bom relacionamento que tem prevalecido em Portugal entre o INE e o Tribunal de Contas, esta pressão

externa para intensificar a cooperação entre as duas instituições – no rigoroso respeito pela autonomia e pelas competências próprias – é bem-vinda porque oferece uma importante oportunidade para melhorar a qualidade das estatísticas oficiais e da restante informação estatística produzida pelo INE, a disponibilização das quais constitui um serviço público da sua responsabilidade.

6. A compilação das Contas das Administrações Públicas tem por base contas parciais provenientes de diversas fontes nomeadamente a Direção Geral do Orçamento, a Administração Central dos Serviços de Saúde, as Administrações Local e Regional, as Empresas Públicas incluídas no chamado perímetro das Administrações Públicas em contas nacionais.

Ou seja, tal como acontece em todos os Estados Membros da União Europeia, as Contas das Administrações Públicas não são elaboradas pelo INE a partir do registo de cada uma das transações que efetuam individualmente, mas a partir de resultados já parcialmente agregados.

Não seria possível pelos recursos que exigiria, nem sequer racional pela redundância que a situação geraria, que os INEs elaborassem as Contas das Administrações Públicas a partir da agregação de todas as transações individuais que elas realizam.

Apenas em relação às transações de valor significativo e/ou de natureza excecional o INE desenvolve um escrutínio específico para garantir que lhes é dado o adequado tratamento estatístico.

7. Assim sendo, é inevitável que a qualidade final das contas das Administrações Públicas produzidas pelo INE depen-



formal, que propicie um entendimento profícuo entre o INE e o Tribunal de Contas, tendo eventualmente como referência experiências de outros países, nomeadamente o acordo estabelecido entre as entidades congéneres francesas.

Para o INE, a credibilidade dos países depende da credibilidade das suas instituições, muito principalmente em momentos de crise como os que atravessamos.

Estou certa de que o Tribunal de Contas português e o INE de Portugal continuarão a contribuir para a credibilidade do País.

É essa a aposta que nos move e continuará certamente a mover.

Muito Obrigada.



Do controlo à avaliação das políticas públicas

Du contrôle à l'évaluation des politiques publiques

Du contrôle à l'évaluation des politiques publiques

Définitions

Deux notions, deux approches, deux réalités

- Contrôle
- Evaluation

Introduction

Contrôle

- Il se réfère à un corpus de normes internes au système analysé.
- Examen du respect des règles à caractère budgétaire et comptable.
- Examen du respect des règles formelles.
- Une partie tient dans le Contrôle de la légalité budgétaire.
- Sanctions éventuelles en cas de manquement.



Vicent Dussart

Professor da Universidade de Toulouse I /
Professeur à l'Université de Toulouse I

Introduction

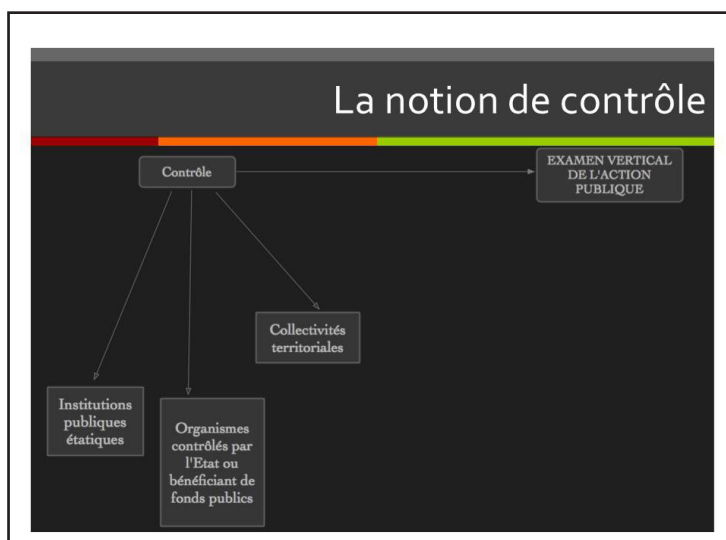
Contrôle interne et audit interne

- **Contrôle interne:** réalisé par les équipes des ministères. Il doit garantir la fiabilité des informations comptables, soit la régularité, la sincérité et l'image fidèle qu'elles donnent des comptes.
 - *Contrôle interne budgétaire*
 - *Contrôle interne comptable*
- **Audit interne:** Il vérifie les procédures du contrôle interne en toute indépendance vis-à-vis de la structure hiérarchique.
- Ces deux notions visent à donner aux gestionnaires les moyens d'évaluer et de contrôler effectivement le résultat et l'efficacité de leurs politiques.

Introduction

Contrôle externe

- Distanciation nécessaire par rapport à l'objet du contrôle.
- Nécessité de la publicité du contrôle externe.
- Principal institution du contrôle des comptes: la Cour des comptes.
- Contrôle politique par le Parlement.



Introduction

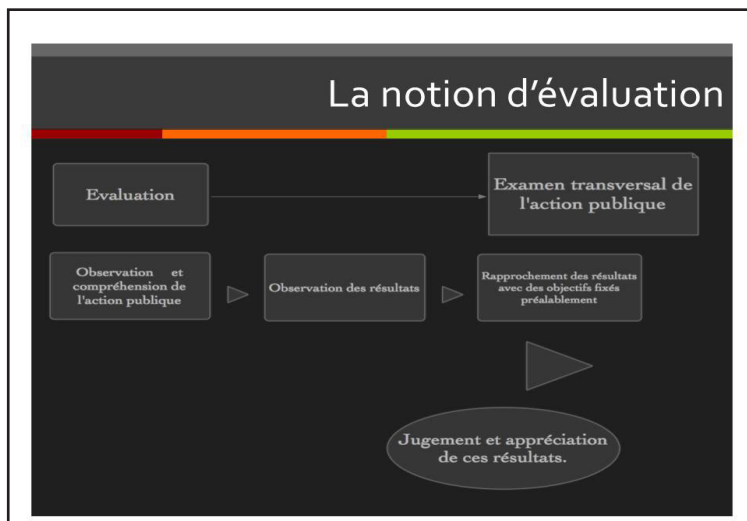
Evaluation (1)

- Observation des résultats afin de comprendre le fonctionnement de l'action publique.
- Observation des résultats en fonction des objectifs fixés par le législateur depuis la LOLF.
- Formulation, a posteriori, d'une appréciation d'un jugement sur la qualité de la politique publique visée.
- Emission de préconisations pour l'avenir.

Introduction

Evaluation (2)

- Approche horizontale.
- Tentative d'appréhension externe du sens des politiques publiques
- Regards extérieurs qui devrait être multidisciplinaire.
- L'évaluation doit pouvoir faire évoluer les règles de la gestion d'une politique publique en fonction des insuffisances révélées par l'observation externe.



Introduction

L'environnement juridique du contrôle des finances publiques et de l'évaluation des politiques publiques.

1. Des normes constitutionnelles
2. Des norme législatives organiques
3. Des normes réglementaires

Art. 15. de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen : *La Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration.*

Introduction

L'environnement juridique du contrôle des finances publiques et de l'évaluation des politiques publiques.

1./ Des normes constitutionnelles

Article 24 de la Constitution (Extrait): Le Parlement vote la loi. Il contrôle l'action du gouvernement. Il évalue les politiques publiques.

Article 47-1 de la Constitution (Extrait): La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens.

Introduction

L'environnement juridique du contrôle des finances publiques et de l'évaluation des politiques publiques.

2. Des normes législatives organiques

La Loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF).

Article 58 - 1° à 6° de la LOLF.

Introduction

L'environnement juridique du contrôle des finances publiques et de l'évaluation des politiques publiques.

2. Des normes réglementaires :

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable public.

Introduction

- I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation
- II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation

1. Le contrôle de la régularité (légalité budgétaire)

- Historiquement contrôle le plus développé en France contrairement au modèle anglo-saxon.
- Ne garantit pas la qualité de la gestion publique.
- Absence de contrôle de l'efficacité et de l'efficience.

I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation

2. L'examen de la gestion publique

- **Principal forme de contrôle non juridictionnel exercée par les juridictions financières.**
- **Article 111-3 du CJF :** Examen de la gestion par la Cour des comptes consiste à s'assurer du bon emploi des crédits.
- **Article 211-8 du CJF :** L'examen de la gestion porte sur la régularité des actes de gestion, sur l'économie des moyens mis en oeuvre et sur l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés par l'assemblée délibérante ou par l'organe délibérant. L'opportunité de ces objectifs ne peut faire l'objet d'observations.

I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation

2. L'examen de la gestion publique (suite)

- Problème du contrôle de l'opportunité des décisions des collectivités territoriales.
- Examen de l'économie de moyens.
- Examen des résultats.

I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation

3. Les audits de performance (1)

- Problème de frontière avec l'examen de la gestion.
- Terme issue du contrôle des entreprises privées.
- Très utilisé dans le droit financier européen.
- « Il s'agit d'enrichir le contrôle par la mesure des résultats des politiques publiques et de compléter la méthode de contrôle par des expertises ciblées ».
- L'échec de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) (1968-1984) a impacté l'idée même de l'évaluation.

I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation

3. Les audits de performance (2)

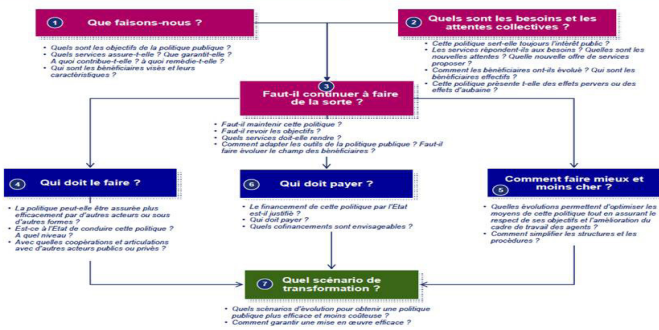
- Examen des rapports annuels de performance.
- Appréciation des résultats de l'action publique
- Mesure de la réalisation des objectifs
- Identification des procédures et des dispositifs pour garantir un meilleur usage des deniers publics.
- Audits de modernisation et RGPP.

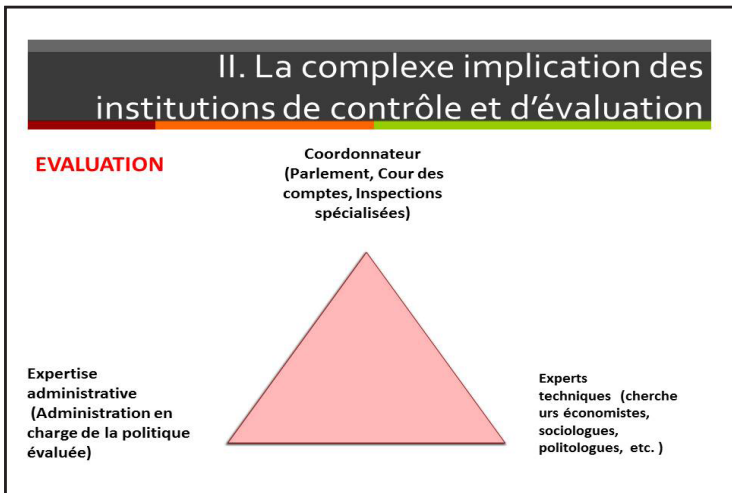
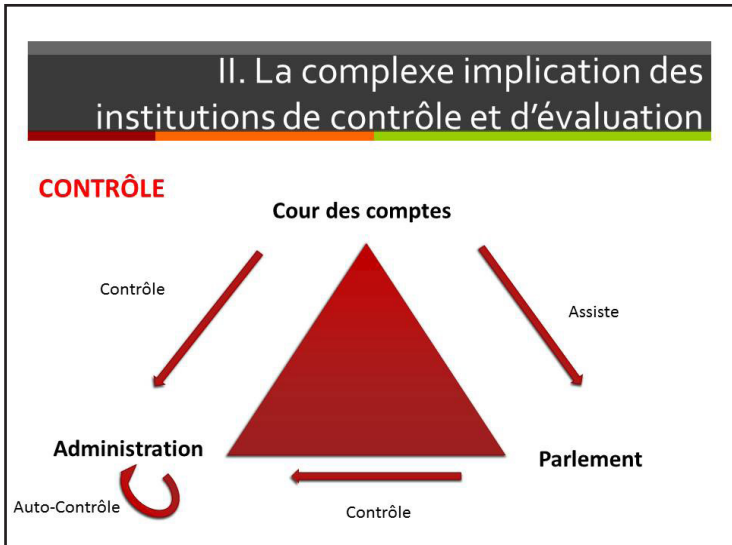
I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation

4. L'évaluation des politiques publiques

- Définition plus vague malgré sa constitutionnalisation.
- Examen d'un certain nombre d'éléments :
 - Cohérence
 - Atteinte des objectifs
 - Efficacité
 - Efficience
 - Impact
 - Pertinence

I. L'imbrication des fonctions de contrôle et d'évaluation





II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

1. Les institutions en charge du contrôle et de l'évaluation interne

Le contrôle budgétaire. Premier niveau de contrôle des opérations financières de l'Etat

- Garantie du respect de l'autorisation budgétaire accordée par le Parlement.
- Participation à la régulation budgétaire.
- Soutenabilité des projets d'engagements.(article 87 du DGBCP)

Pas de contrôle de l'opportunité mais examen des conséquences possibles au travers de l'examen des projets d'engagements.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

1. Les institutions en charge du contrôle et de l'évaluation interne (2)

Le contrôle budgétaire est fondée sur l'utilisation de la comptabilité budgétaire dont la définition est donnée à l'article 154 du DGBCP.

Abandon du contrôle de la légalité *stricto sensu* sauf en ce qui concerne la gestion des personnels.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

1. Les institutions en charge du contrôle et de l'évaluation interne (2)

Le contrôle du comptable sur l'ordonnateur.

Forme la plus concrète du contrôle de la régularité.

Il s'exerce au moment du paiement. Il ne peut être lié à un quelconque examen de la gestion.

Formalisation avec le DGBCP (article 42) des procédures nouvelles de contrôle hiérarchisé de la dépense et de contrôle allégé partenarial.

Nouvelles logiques de contrôle fondée notamment sur la logique « apprenante ». Recherche des risques pour mieux les prévenir.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

1. Les institutions en charge du contrôle et de l'évaluation interne (3)

Les contrôles des inspections internes à l'administration du comptable sur l'ordonnateur.

Inspection générale de l'Education nationale
Contrôle général de armées ➔ Contrôle généraliste

Contrôle et évaluation financiers plus poussés ➔ Inspection générale des affaires sociales
Inspection générale de l'administration
Inspection générale des finances

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

1. Les institutions en charge du contrôle et de l'évaluation interne (4)

Les contrôles des inspections internes à l'administration du comptable sur l'ordonnateur.

Ces corps d'inspection contrôlent et évaluent dans une moindre mesure.

Le Parlement se sert des différents rapports produits.

Ils sont au cœur du **rapport complexe entre contrôle et évaluation.**

Association avec des cabinets d'expertise privés dans le cadre de la RGPP.

Il manque cependant ici l'exteriorisation et la distanciation du contrôle.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

2. La Cour des comptes au cœur du contrôle et de l'évaluation (1)

Trois missions constitutionnelles qui couvrent le champ du contrôle

- Assistance dans la mission de contrôle du Gouvernement par le Parlement.
- Assistance dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale.
- Contribution à l'information des citoyens par ses rapports publics.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

2. La Cour des comptes au cœur du contrôle et de l'évaluation (2)

La Cour est passée d'un seul contrôle de la régularité à un contrôle plus vaste de la gestion.

Article L. 111-3 du CJF: « La Cour des comptes s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les services de l'Etat et (...) par les autres personnes morales de droit public ».

Multiplication des procédures pour la mise en œuvre de ces fonctions (Référés, communications, Lettre et rapport d'observation, rapports particuliers).

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

2. La Cour des comptes au cœur du contrôle et de l'évaluation (3)

Nouvelles fonctions issues de la LOLF qui renforcent et modernisent les méthodes et les techniques de la Cour des comptes.

- Certification des comptes
- Examen de la performance dans l'examen des lois de finances.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

3. La place particulière du Parlement entre contrôle et évaluation (1)

Article 24 de la Constitution de 1958 : Les trois fonctions du Parlement

- Législation : le Parlement vote la loi.
- Contrôle : Le Parlement contrôle le Gouvernement.
- Evaluation : Le Parlement évalue les politiques publiques.

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

3. La place particulière du Parlement entre contrôle et évaluation

Les fonctions de contrôle et d'évaluation sont renforcées.

- Différents institutions ont été mis en place (et supprimées): L'action des commissions permanentes, ainsi que celle des commissions d'enquête et des missions d'information a pu envisager les questions d'évaluation. L'Assemblée nationale avait créé l'Office parlementaire d'évaluation des politiques publiques, puis la MEC (Mission d'évaluation et de contrôle), formalisée juridiquement par la LOLF et la MECSS (Mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale) et l'OPEPS (Office parlementaire d'évaluation des politiques de santé) en matière de sécurité sociale et de politiques de santé, ont visé à enrichir l'activité d'évaluation des commissions permanentes.
- La dernière institution créée par le règlement de l'Assemblée est le Comité d'évaluation et de contrôle des politiques publiques (CEC).

II. La complexe implication des institutions de contrôle et d'évaluation

4. La difficile question de la coordination institutionnelle du contrôle et de l'évaluation.

- L'évaluation des politiques publiques constitue une démarche habituelle dans de nombreuses démocraties : ainsi, le NAO (*National audit office*) et la commission des comptes publics (PAC, *Public accounts committee*) au Royaume-Uni, le CBO (*Congressional budget office*) et le GAO (*Government accountability office*) aux États-Unis ont une longue tradition d'évaluation des politiques publiques nationales ou fédérales.
- Problème de coordination interne des différentes structures de contrôle et d'évaluation (Ex. Parlement commissions parlementaires et Comité d'évaluation et de contrôle des politiques publiques de l'Assemblée nationale).

Conclusion

Le contrôle se perfectionne constamment

L'évaluation doit progresser.

Merci !

Obrigado !

Do controlo à avaliação das políticas públicas



1. Introdução

Encontramo-nos reunidos neste Colóquio para reflectir e debater temáticas enquadradas na seguinte questão central: *as Políticas Orçamentais em Contexto de Crise*.

Mas bem poderíamos referir-nos a *Políticas Orçamentais em Contexto de Crises*, no plural. Com efeito, vive-se um tempo de severas dificuldades financeiras, económicas e sociais. O próprio Estado de Direito Democrático assume novos contornos e defronta-se com ameaças múltiplas e de origem difusa.

É neste quadro de *crises* que, a meu ver, deve hoje ser compreendida e analisada a intervenção e o papel dos Tribunais de Contas.



Carlos Morais Antunes

Vice-Presidente do Tribunal de Contas de Portugal /
Vice-Président du Tribunal de Contas du Portugal

2. A pluralidade de funções das Instituições Superiores de Controlo

As Instituições Superiores de Controlo exercem, hoje, uma pluralidade de funções, nos termos definidos nos ordenamentos jurídicos de cada Estado.

É esse também o sentido apontado na Declaração de Lima, da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), e que tem vindo a ser reconhecido nos diversos

Daí que a economia, a eficiência e a eficácia sejam hoje critérios universalmente aceites no que respeita à avaliação do mérito da gestão.

Ao controlo centrado nos procedimentos e focado na necessidade de garantir a estrita legalidade da atuação administrativa, acresce a necessidade de avaliar o seu desempenho, à luz de critérios técnicos.

Dito de outro modo, importa avaliar a utilidade social gerada com os dinheiros públicos (*value for money*). Não basta assegurar que foram cumpridos os procedimentos exigidos; importa saber quais os resultados alcançados e com que custo.

Para que esta avaliação possa ser realizada de um modo sistemático e eficaz é fundamental que a legislação orçamental aponte no sentido da orçamentação por programas. E também neste domínio se tem assistido a reformas em diversos Estados, incluindo em Portugal.

3. A evolução das competências do Tribunal de Contas português

A história evidencia a vocação originária dos tribunais de contas para o controlo da estrita legalidade financeira.

Criado em 1849 o Tribunal de Contas Português tinha como missão examinar as contas públicas.

Já em pleno séc. XX, e na democracia da terceira república, o Tribunal de Contas veio a ser reconhecido pela Constituição da República, de 1976, como “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”.



Na sua versão originária, a Lei Fundamental portuguesa enunciava, de forma taxativa, as competências do Tribunal de Contas:

- dar parecer sobre a Conta Geral do Estado;
- fiscalizar a legalidade das despesas públicas;
- e
- julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe.

A revisão constitucional de 1989 abriu as portas ao legislador para alargar as competências do Tribunal de Contas, o que veio a suceder em 1997 com a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, (Lei nº 98/97 de 26 de Agosto).

O Tribunal de Contas passou a dispor de competências para “apreciar a boa gestão financeira” à luz de critérios técnicos de economia, eficiência e eficácia.

Desde Setembro de 2006 e por força da Lei nº 48/06, o âmbito da jurisdição e controlo do Tribunal foi, significativamente, ampliado, ultrapassando as tradicionais fronteiras e limites do sector público administrativo.

Para além do sector público empresarial, a jurisdição e o controlo alargaram-se a todas entidades que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos.

Algumas Instituições Superiores de Controlo, como o Tribunal de Contas de Portugal, pela sua natureza jurisdicional, têm ainda a missão de julgar os que infrinjam a legalidade financeira.

A natureza jurisdicional do Tribunal de Contas de Portugal e de outras Instituições Superiores de Controlo não constitui,

plo, com a auditoria destinada a aferir o custo médio por aluno nas escolas públicas (Relatório nº 31/2012 da 2ª Secção), e que teve como objetivos específicos:

- Caracterizar o sistema educativo nacional, quanto à sua organização (incluindo níveis e ciclos de ensino), ofertas educativas e formativas e correspondentes destinatários;
- Identificar as despesas suportadas pelo Ministério da Educação e Ciência e pelos municípios, na área da Educação, em particular as relacionadas com os estabelecimentos de ensino;
- Apurar o custo médio por aluno nas escolas públicas do Ministério da Educação e Ciência.

A auditorias de avaliação têm em conta os objectivos propostos e os resultados dos projectos e programas, sindicando-se o desperdício, designadamente, despesas sem retorno, duplicação de serviços e entidades, e analisando-se a relevância e utilidade dos serviços prestados à comunidade.

O Tribunal cumpre, escrupulosamente, o princípio do contraditório, assegurando aos responsáveis individuais e aos serviços o direito de serem ouvidos sobre toda a matéria em análise previamente à decisão final.

As decisões do Tribunal são, na sede, sempre, colegiais, exigindo a unanimidade da subsecção composta por três juizes ou a maioria dos votos dos nove juizes que compõem o Plenário da Secção.

O Tribunal de Contas, para além da resposta que procura dar às solicitações do Parlamento ou do Governo, realiza por sua iniciativa auditorias de múltipla natureza, de acor-

do com o planeamento das ações de controlo por si aprovadas. Um exemplo recente, no domínio da avaliação de programas, é a auditoria ao 7º Programa Quadro de Investigação e Desenvolvimento Tecnológico (Relatório de Auditoria nº 39/2012, da 2ª Secção).

As auditorias realizadas culminam na formulação de recomendações cujos destinatários têm o dever de acolher ou de justificar perante o Tribunal de Contas as razões do não acolhimento.

Por esta razão, o Tribunal de Contas realiza frequentemente auditorias de acompanhamento, tendo em vista avaliar se e em que medida as recomendações formuladas numa anterior auditoria foram acolhidas.

Refira-se, mais uma vez a título de exemplo, a auditoria aos Gabinetes Governamentais, realizada em 2007 (Relatório 13/2007, da 2ª Secção), a qual se centrou, entre outros aspetos, na análise do cumprimento dos critérios de economia, eficiência e eficácia, nesta área, bem como a avaliação do respeito pelos princípios da transparência e da prossecução do interesse público. Foram formuladas pelo Tribunal de Contas diversas recomendações, que justificaram a realização, em 2012, de uma auditoria de seguimento (Relatório nº 36/2012, da 2ª Secção), onde o Tribunal assinou as recomendações acolhidas e reforçou o dever de acolhimento das demais.

Sublinha-se que, nos termos da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, o não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal de Contas configura um facto originador de responsabilidade financeira sancionatória, punível com multa [art. 65º, nº 1, al. j), da LOPTC].



Note-se como, ao invés de se verificar uma antinomia entre avaliação e jurisdição, estas funções surgem interligadas no ordenamento jurídico nacional.

Importa acrescentar que a violação dos critérios técnicos de boa gestão – economia, eficiência e eficácia –, quando se traduzam em pagamentos cuja contraprestação não seja *adequada* ou *proporcional* à prossecução das atribuições da entidade em causa ou aos usos normais da atividade, pode originar responsabilidade financeira. Trata-se, no fundo, de levar a sério o conceito de legalidade financeira em sentido material.

Sublinha-se que, nas recentes alterações à Lei de Enquadramento Orçamental, foram definidos, pela primeira vez e de uma forma sistemática os conceitos de despesa económica, despesa eficaz e despesa eficiente. Saudamos esta inovação pois sabíamos que a violação destes conceitos determinava a ilegalidade da despesa mas não tínhamos os conceitos definidos.

Como já referimos, a avaliação de programas e de políticas públicas, bem como a realização de auditorias de desempenho, vai ao encontro das necessidades do moderno Estado-Administração, e não colide nem com a natureza jurisdicional da Instituição Superior de Controlo nacional, nem com as demais funções por ela exercidas.

Assim, e a título de exemplo, o Tribunal de Contas Francês, com competências jurisdicionais, vem realizando auditorias de avaliação aos programas públicos quer por iniciativa própria quer a pedido do Parlamento e do Governo.

Na verdade, e na sequência da revisão constitucional de 2008, ficou consignado, no art. 47º, nº 2 da Constituição da República Francesa que uma das missões da *Cour des*

comptes é a de assistir o Parlamento e o Governo na avaliação das políticas públicas contribuindo, através dos respetivos relatórios públicos, para informar os cidadãos acerca dos resultados das políticas públicas.

Em 2011, e através da Lei nº 2011-140, de 3 de Fevereiro e da Lei nº 2011-1862, de 13 de Dezembro, foram definidos os termos em que se processa esta função da *Cour de comptes*, tendo sido produzidos dois relatórios, um sobre “política de alojamento de urgência”, e outro sobre “Medicina Escolar”.

Em 2012, e na sequência da solicitação feita pela *Cour des comptes*, o Tribunal de Contas português realizou uma avaliação àquela instituição congénere, a qual obedeceu aos padrões internacionais de auditoria de pares, aprovados pela Organização Internacional de Instituições Superiores de Controlo.

O Tribunal de Contas Português constatou que o alargamento das funções da *Cour des comptes* que se tem verificado nos últimos anos, e as alterações que têm vindo a ser introduzidas, sob a liderança esclarecida do primeiro Presidente Didier Migaud, vieram reforçar a sua independência e a sua credibilidade.

5. Notas conclusivas

Os Tribunais de Contas são Tribunais, mas não são apenas Tribunais, nem são Tribunais como os outros.

O foco da sua atenção é a atividade financeira pública da Administração. Deste modo, os Tribunais de Contas não podem ficar à margem das transformações profundas que têm ocorrido no Estado-Administração.



Para além disso, e porque toda a atividade administrativa envolve custos, suportados pelos cidadãos, impõe-se o exercício de um controlo substantivo, que se preocupe não apenas com os aspetos estritamente financeiros e contabilísticos, mas também com os resultados alcançados com cada euro gasto.

A transparência e a prestação de contas são valores democráticos e fundamentais para um modelo de boa governação.

O Tribunal de Contas, como todas as Instituições Superiores de Controlo devem, neste contexto, assumir papel de relevo, garantindo aos cidadãos que a prestação das contas públicas é legal, eficiente, económica e transparente sob pena dos Valores centrais do Estado de Direito se transformarem em meros elementos de retórica.



Sessão de
Encerramento
Session de clôture

Da esquerda para a direita / De la gauche à droite:

- Michel Bouvier, Professor da Universidade de Paris | Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris | Phantéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP
- Guilherme d'Oliveira Martins, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI / Président du Tribunal de Contas du Portugal et Président de l'EUROSAI
- Eduardo Paz Ferreira, Professor da Universidade de Lisboa, Presidente do IDEFF / Professeur à l'Université de Lisbonne, Président de l'IDEFF

Políticas Tributárias: o Dilema



Michel Bouvier

Professor da Universidade de Paris I - Phantéon-Sorbonne, Presidente da FONDAFIP / Professeur à l'Université de Paris I - Phantéon-Sorbonne, Président de FONDAFIP

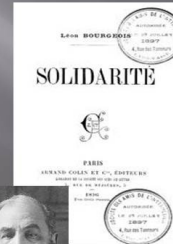
QUAIS AS RESPOSTAS ECONÔMICAS ?

Keynes VS Hayek
it's time to get stimulated

"The curious task of economics is to demonstrate to men how little they really know about what they imagine they can design."
- Friedrich Hayek, The Road to Serfdom

"A verdadeira dificuldade não está em aceitar idéias novas, mas escapar das antigas."
John Maynard Keynes

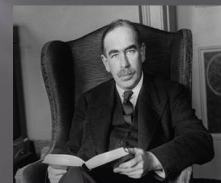
QUAIS AS RESPOSTAS IDEOLOGICAS ?



O IMPOSTO :

UM BEM OU UM MAL?

O IMPOSTO : A SOLUÇÃO





7³
 9⁴ 3⁴ 5⁹
 6⁴ 2¹ 10⁵

 TRIBUNAL
 DE CONTAS

 9⁴ 5² 4⁴ 7⁸
 2⁹ 3¹

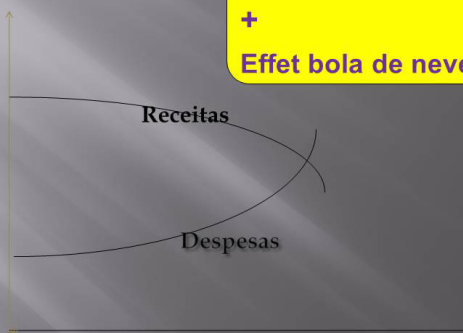


**A concepção do imposto-
 solidariedade**
O imposto tem um objetivo político e social
Uma justiça fiscal de redistribuição

O IMPOSTO : O PROBLEMA



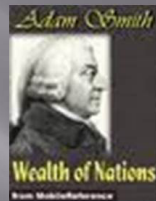
Efeito da tesoura
+
Effet bola de neve



7³
9⁴3⁴5⁹
6⁴2¹0⁵9
 TRIBUNAL
 DE CONTAS
 9⁴5²4⁴7
 2⁹3¹8⁴7



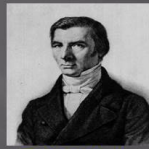
« In this present crisis, government is not the solution to our problem. Government is the problem. »
 President Ronald Reagan (Discours d'investiture du 20 janvier 1981)



David Ricardo

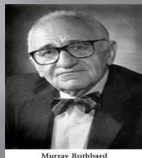
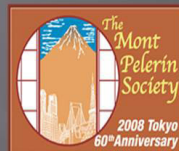


Jean-Baptiste Say

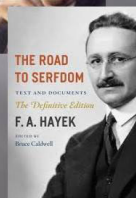


Frédéric Bastiat

F Von Hayek




L'école libertarienne


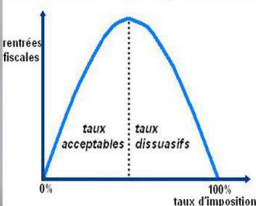


James Buchanan

L'école du Public choice




A contestação do tributo



Arthur Laffer

**CALIFORNIA CONSTITUTION
ARTICLE 13A [TAX LIMITATION]
SECTION 1. (a) The maximum amount
of any ad valorem tax on
real property shall not exceed
one percent (1%) of the full cash
value of such property.
The one percent (1%) tax to be
Collected by the Counties.....**



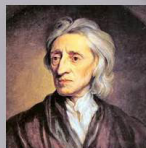
A concepção do imposto-preço

O imposto tem um objetivo econômico

Uma justiça fiscal com um objetivo de distribuição

« O imposto é para os indivíduos uma contraparte da proteção de sua vida, de seus bens, de sua liberdade. »

John Locke (1632-1704)



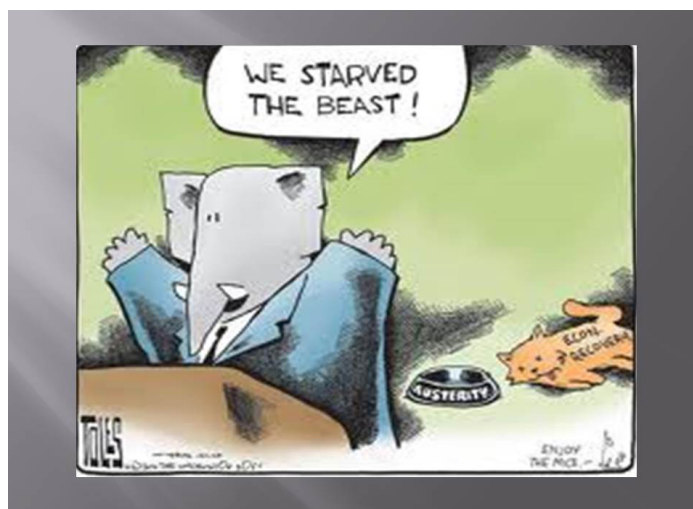
« Uma porção que cada cidadão oferece do seu bem para ter a segurança do outro ou para desfrutar dele de maneira agradável » Montesquieu (1689-1755)

« O imposto é no fundo apenas um escambo »
Pierre-Joseph Proudhon (1809-1865)



O IMPOSTO :

O DILEMA



Despesas = Impostos

Impostos = Despesas

?

A turkey on a bed of colorful beads.

A confusão fiscal ?

- Evasão fiscal
- Mundialização
- Novas tecnologias
- Deslocalizações

Aumento dos impostos

Redução dos impostos

Tributos modernos ?

Legitimidade dos impostos ?

A small cartoon of a person sitting under a palm tree.

Quais politica tributaria? Quais tributos?

7³
9⁴3⁴5⁹
6⁴2¹10⁵9
TRIBUNAL
DE CONTAS
9⁴5²4⁴7
2⁹3¹8⁴7



Pragmatismo versus ideologia ?

*O imposto :
uma função
exclusivamente
orçamentária ?*

A luta contra a evasão fiscal



*O alargamento das bases de imposição :
a supressão dos privilégios / nichos
fiscais*



O aumento das alíquotas impositivas



O “jocker” TVA?





7³
9⁴3⁴5⁹
6⁴2³1⁶5⁹
TRIBUNAL
DE CONTAS
9⁴5²4⁴
2⁹3¹8⁴7

Minhas Senhoras e Meus Senhores,

Concluídos os debates realizados no âmbito deste Colóquio Internacional, quero dizer-vos o quanto me sinto honrado por termos tido a oportunidade de promover em Portugal uma reflexão tão abrangente e simultaneamente relevante e útil.

Penso que poderei dizer termos ficado certamente ainda mais conscientes acerca das exigências que se colocam neste momento. E, porque mais elucidados sobre os temas que debatemos, provavelmente ficámos também, relativamente a alguns pontos, com algumas preocupações acrescidas, que serão de certo motivação para prosseguirmos as nossas análises e busca de soluções.

Beneficiámos muito da partilha de experiências que caracterizou este Colóquio, nascidas nos contextos de França e de Portugal, e as perspectivas multidisciplinares que nos foram aqui apresentadas permitiram-nos um contacto muito elucidativo com as diversas vertentes e realidades que, naturalmente, não se esgotam na dimensão financeira, mas nela encontram razões acrescidas no sentido de promover mudanças, adaptações e transformações.

As consequências da crise financeira internacional colocaram os Tribunais de Contas no centro das responsabilidades positivas no tocante à recuperação de condições de confiança nas economias europeias. E é sob o signo da necessidade de aliar a confiança ao rigor e à disciplina das finanças públicas que



Guilherme d'Oliveira Martins

Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI /Président du Tribunal de Contas du Portugal et Président de l'EUROSAI

se inicia esta nova fase na vida das instituições superiores de controlo europeias.

E a transparência e a verdade apenas poderão ser asseguradas plenamente através da independência e da colegialidade das decisões obrigando a conceder aos Tribunais de Contas, como instituições públicas ou órgãos de soberania, tarefas acrescidas de modo a dar a todos garantias de controlo e de disciplina para o futuro.

Os Tribunais de Contas da União Europeia têm vindo a intensificar a cooperação entre si, de modo a assegurar a existência da coordenação no controlo e responsabilização financeira – como sinal e como exemplo.

Não ignoramos que a crise não se ultrapassa em cada um dos Estados-membros por si só a partir das soluções exclusivas de âmbito nacional. Com efeito, a União Europeia necessita de reforçar os mecanismos de governo económico e de união política, única forma de encontrar respostas audaciosas e efetivas para a situação de fragilidade e de irrelevância das economias europeias neste contexto global.

Uma coordenação nas ações de controlo e auditoria deverá assim ser acompanhada por um governo económico de União Europeia, que seja capaz de dar respostas positivas dos mercados internacionais num sentido de prevenir a indisciplina e de minorar a especulação.

A salvaguarda da democracia, da transparência e da participação dos cidadãos obriga a envolver mais os Parlamentos nacionais

e Europeu e os Tribunais de Contas, na realização dos objetivos de disciplina das finanças públicas, em nome do rigor e da justiça.

Estamos perante um desafio de sobrevivência para todas as economias europeias, mas também para o equilíbrio mundial.

O fortalecimento dos Estados de direito exige um sistema de mediação e equilíbrio, visando o desenvolvimento sustentável e o fim da corrida suicida que tem na mira o sentido de um progresso sem limites.

Precisamos de uma maior coordenação no governo económico da União Europeia, precisamos de objetivos claros, de um forte empenho na solidariedade e na coesão como valores que contribuirão inequivocamente para o interesse comum.

Urge, assim, darmos especial atenção a alguns temas fundamentais:

- (i) A crise atual apenas será superada se o objetivo prioritário for a criação de emprego e a coesão social;
- (ii) O necessário rigor orçamental deve ser considerado como um instrumento ativo, visando a recuperação da economia europeia e das economias nacionais;
- (iii) Essa finalidade apenas poderá ser alcançada através de soluções de cooperação activa e empenhada, o que implica mais Europa política, mais coordenação e governo económico e menos diretório;



- (iv) O problema da zona Euro é, assim, eminentemente político: precisamos de uma forte vontade, assente na especial atenção aos interesses vitais comuns da UE;
- (v) Complementarmente, se a questão é política, importa não esquecer que, no campo económico, estamos diante de um problema de crescimento, que é muito mais do que um problema de mero desequilíbrio das finanças públicas, obrigando a ligar a disciplina orçamental à recuperação económica – com definição de objetivos, de metas e de um sistema credível de avaliação, auditoria e responsabilidade;
- (vi) A austeridade tem de ser instrumental e não um fim em si mesmo – devendo envolver instrumentos capazes de impedir bloqueamentos da justiça e desenvolvimento;
- (vii) A salvaguarda da democracia, da transparência e da participação dos cidadãos obriga, essa sim, a envolver mais os Parlamentos nacionais, o Parlamento Europeu, os Tribunais de Contas, as Instituições Superiores de Controlo e o Tribunal de Contas Europeu na realização dos objetivos de disciplina das finanças públicas, em nome do rigor e da justiça. Estas têm sido prioridades que os Tribunais de Contas têm procurado pôr em prática em nome da verdade, da transparência, do rigor e da responsabilidade.