

Avis

sur le projet de loi 6666 concernant le budget des recettes
et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014



Cour des comptes
Grand-Duché de Luxembourg

Table des matières

1. Introduction.....	5
2. Commentaire du budget des recettes	7
2.1 Considérations générales	7
2.2 L'évolution des recettes budgétaires.....	8
2.3 Prédominance du secteur financier	14
2.4 Analyse des principales recettes fiscales.....	16
2.5 Conclusions.....	22
3. Fiscalité verte	25
3.1 Généralités	25
3.2 Luxembourg	26
3.3 Autres modèles internationaux sur le plan de la fiscalité verte.....	35
4. Commentaire du budget des dépenses.....	43
4.1 Les recommandations du Conseil de l'Union européenne du 9 juillet 2013	43
4.2 L'analyse du budget des dépenses suivant les critères de Maastricht : le déficit public.....	45
4.3 L'analyse du budget des dépenses suivant les critères de Maastricht : la dette publique consolidée de l'administration publique.....	48
4.4 L'analyse du budget des dépenses suivant les règles de la législation sur la comptabilité de l'Etat.....	51
4.5 La dette publique suivant les règles de la législation sur la comptabilité de l'Etat.....	66
4.6 Situation financière des fonds spéciaux de l'Etat	73
5. Une nouvelle architecture budgétaire	79
5.1 Le modèle français : la loi organique du 1 ^{er} août 2001 relative aux lois de finances	79
5.2 Une nouvelle comptabilité publique pour le Luxembourg.....	93
ANNEXE	103



1. Introduction

Le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014 a été transmis à la Cour des comptes pour avis par dépêche de M. le Président de la Chambre des députés en date du 11 février 2014. Cette demande d'avis s'inscrit dans le cadre de la fonction consultative que la Cour est appelée à exercer à la demande de la Chambre.

L'avis de la Cour des comptes contient un examen du budget des recettes et dépenses de l'Etat, une analyse de la dette de l'Etat ainsi que des fonds spéciaux. La Cour s'est également penchée sur la question de l'introduction de nouvelles taxes environnementales au Luxembourg souhaitée par les instances européennes.

Concernant le projet de budget sous rubrique, les réductions de dépenses proposées ne sont pas sans rappeler celles prévues au budget 2011. A l'époque, la Cour avait constaté que « les mesures d'assainissement budgétaire prévues pour 2011 sont avant tout d'ordre conjoncturel. Les réformes d'ordre structurel n'ont pas encore été finalisées... maintenir les finances publiques en équilibre à moyen et long terme nécessitera une série de mesures et de réformes parfois douloureuses. » A ce sujet, la Cour tient à rappeler une série de constatations et de recommandations formulées au cours des dernières années dans ses publications et qui sont toujours d'actualité.

La Cour prend note que « le Gouvernement qui est issu des élections législatives anticipées du 20 octobre 2013, s'est fixé pour objectif principal de procéder au rétablissement de l'équilibre des comptes publics et au renversement de la tendance à l'accroissement de la dette publique. »

La Cour est d'avis que des économies supplémentaires peuvent être réalisées au sein de l'administration centrale aussi bien en ce qui concerne les dépenses de fonctionnement que les dépenses d'investissement et ce en améliorant l'efficacité de la dépense publique. Les recommandations que la Cour a déjà formulées dans ce domaine sont reprises dans le présent avis. Elles concernent plus particulièrement une analyse actualisée du modèle français, la LOLF qui pourrait servir de référence pour l'introduction d'une nouvelle architecture budgétaire au Luxembourg.

2. Commentaire du budget des recettes

2.1 Considérations générales

La Cour tient à rappeler qu'au début de l'année 2011, un comité de prévision a été mis en place. Il est composé de représentants des administrations fiscales, du ministère des Finances, du ministère de l'Intérieur, du ministère de l'Economie, de la Trésorerie de l'Etat, de la Banque centrale, de la Commission de surveillance du secteur financier, de l'Inspection générale de la sécurité sociale, de l'Inspection générale des finances et du Statec.

Dans son avis sur le projet de budget de l'Etat pour l'exercice 2012, la Cour avait noté que le Gouvernement entendait formaliser l'existence de ce comité sous forme d'arrêté ministériel avant la fin de l'année 2011, tout en précisant ses missions et ses objectifs. Or, force est de constater qu'un tel arrêté fait toujours défaut.

La Cour constate que la note au formateur du 7 novembre 2013, préparée par ce comité de prévision, présente des projections macroéconomiques et des prévisions des finances publiques à politique inchangée pour la période 2013-2016.

Les auteurs se basent, entre autres, sur l'hypothèse d'un contexte macroéconomique globalement favorable générant une croissance économique réelle de 2,7% en 2014, de 1,8% en 2015 et de 3,6% en 2016 pour notre pays alors que les prévisions de croissance pour la zone euro sont moins optimistes (1,2 à 1,6% pour 2014 à 2016). Le ralentissement de la croissance en 2015 serait dû à *« l'effet du changement du régime de taxation de la valeur ajoutée en matière de commerce électronique sans que ceci ne mette en cause la reprise économique sous-jacente. »*.

Concernant les prévisions des finances publiques, cette note part de l'hypothèse qu'à politique inchangée, *« une détérioration de la situation des finances publiques à partir de 2014 avec, comme corollaire le non-respect de la règle budgétaire et des dispositions du « volet préventif » du Pacte de Stabilité et de Croissance en 2015 et 2016 »* en résulterait. Suivant les calculs du comité de prévision, le solde de l'administration publique se situerait alors à respectivement -0,4, -2,1 et -1,9 % du PIB entre 2014 et 2016.

Les chiffres inscrits au projet de budget 2014 (recettes et dépenses) se basent largement sur les travaux de ce comité. La Cour est d'avis que les prévisions du comité devraient être communiquées à la Chambre des députés.

Dans ce qui suit, la Cour commente d'abord l'évolution générale des recettes budgétaires, ensuite, la dépendance budgétaire vis-à-vis du secteur financier et, finalement, les hypothèses de croissance de certaines catégories d'impôts directs et indirects et les particularités qui leur sont propres.

2.2 L'évolution des recettes budgétaires

Suivant les dispositions de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat, le budget des recettes est subdivisé en budget des recettes courantes et budget des recettes en capital.

Les recettes courantes se composent de recettes fiscales établies et recouvrées par les administrations fiscales (Administration des Contributions directes, Administration de l'Enregistrement et des Domaines, Administration des Douanes et Accises) ainsi que de recettes non fiscales (recettes d'exploitation, recettes des placements des avoirs de l'Etat, recettes des produits de participations et recettes domaniales).

Les recettes en capital comprennent les produits d'emprunts, de bons et de certificats du Trésor, différentes recettes telles que les produits de vente d'immeubles et de participations de l'Etat ainsi que les droits de succession.

Suivant le tableau ci-après, le projet de budget des recettes pour l'exercice 2014 table sur 12.125,3 millions d'euros, soit une progression de 921,9 millions d'euros ou de 8,2% par rapport au budget voté 2013. Comparées au compte général 2012, les recettes budgétaires pour l'exercice à venir devraient augmenter de 1.350,3 millions d'euros ou de 12,5%.

Tableau 1 : Evolution comparative des recettes budgétaires

Evolution comparative des recettes budgétaires

Regroupement des recettes (en euros)	Compte général 2011		Compte général 2012		Budget voté 2013		Projet de budget 2014		Variation projet de budget 2014 / budget voté 2013		Variation projet de budget 2014 / compte général 2012	
	en valeur	en %	en valeur	en %	en valeur	en %	en valeur	en %	en valeur	en %	en valeur	en %
Impôts directs (section 64.0)	5.442.512.622	53,01	5.572.566.692	52,21	5.933.933.143	53,24	6.273.365.499	52,05	339.432.351	5,72	700.795.807	12,58
Impôts indirects (sections 64.1 et 64.6)	3.085.753.120	30,06	3.361.593.778	31,49	3.506.059.000	31,46	4.050.679.000	33,61	544.620.000	15,53	689.085.222	20,50
Droits de douanes et d'accises (section 64.5)	1.276.829.187	12,44	1.321.251.741	12,38	1.321.755.000	11,86	1.350.415.500	11,20	28.660.500	2,17	29.163.759	2,21
dont												
Part UE BL **	977.928.799	76,59	990.780.426	74,99	965.000.000	73,01	1.013.000.000	75,01	48.000.000	4,97	22.219.574	2,24
Total des recettes fiscales (1) *	9.805.094.929	95,51	10.256.415.212	96,08	10.761.747.143	96,55	11.674.459.959	96,87	912.712.851	8,48	1.419.044.787	13,84
Total des recettes non fiscales (2) *	461.302.888	4,49	418.639.307	3,92	384.290.243	3,45	377.504.946	3,13	-6.785.297	-1,77	-41.134.361	-8,83
Total des recettes courantes (1) + (2) ***	10.266.397.817	99,03	10.674.054.519	99,06	11.146.037.391	99,49	12.051.964.945	99,39	905.927.554	8,13	1.377.910.426	12,91
Total des recettes en capital (3) ***	100.948.143	0,97	100.948.143	0,94	57.393.800	0,51	73.369.397	0,61	15.975.597	27,84	-27.578.746	-27,32
dont												
Droits de succession	47.873.932		67.502.318		47.000.000		60.000.000					
Vente de bâtiments	4.014.976		6.912.415		2.000.000		4.500.000					
Emprunt nouveau	0		546.280.000		100		100					
Vente de participations	33.730.774		0		1.000		1.000					
Total des recettes budgétaires (1) + (2) + (3)	10.367.345.961	100,00	10.775.002.662	100,00	11.203.431.191	100,00	12.125.334.342	100,00	921.903.151	8,23	1.350.331.680	12,53

* Part en % dans le total des recettes courantes

**Part en % dans le total des recettes provenant de droits de douanes et d'accises

***Part en % dans le total des recettes budgétaires

2.2.1 Recettes courantes

En 2014, les recettes courantes s'élèveront, selon le Gouvernement, à 12.052 millions d'euros, ce qui représente une augmentation de 906 millions d'euros par rapport à 2013. Cette hausse provient exclusivement de l'augmentation des recettes fiscales estimée à 912,7 millions d'euros (+8,5%) alors que les recettes non fiscales connaîtront une diminution estimée à - 6,8 millions d'euros (-1,8%) pour se chiffrer à 377,5 millions d'euros.

D'après l'exposé introductif du projet de budget (page 29*), « les prévisions de recettes courantes pour 2014 se basent sur les données économiques et financières connues au moment de l'établissement du projet de budget et elles tiennent compte des développements conjoncturels pendant l'année en cours ainsi que des perspectives économiques pour l'année à venir. ».

2.2.1.1 Recettes fiscales

Le projet de budget 2014 prévoit donc des recettes fiscales à hauteur de 11.674,5 millions d'euros, soit une progression de 8,5% par rapport au budget voté 2013 et de 13,8% par rapport au compte général de 2012.

Les recettes fiscales de l'exercice 2014 peuvent être ventilées à raison de 6.273,4 millions d'euros entre impôts directs, 4.050,7 millions d'euros d'impôts indirects et 1.350,4 millions d'euros de droits de douanes et d'accises.

Tel qu'il ressort encore du tableau ci-dessus, la part relative des recettes fiscales dans le total des recettes courantes reste à un niveau stable au cours des années 2011 à 2014, évoluant entre 95% et 97%.

Selon les prévisions budgétaires pour 2014, la quote-part des impôts directs peut être estimée à 53,7% dans le total des recettes fiscales. La quote-part des impôts indirects, comprenant les droits de douane et d'accises, s'élève dès lors à 46,3%.

Impôts directs

Selon les prévisions budgétaires, les recettes fiscales provenant des impôts directs sont évaluées à 6.273,4 millions d'euros, soit +5% (299,5 millions d'euros) par rapport au compte provisoire de 2013.

Le produit estimé de cet impôt pour 2014 se répartit de la façon suivante :

Tableau 2 : Evolution des impôts directs

Impôts directs	Budget voté 2013 (en millions)	Compte provisoire 2013 (en millions)	Projet de budget 2014 (en millions)	Variation CP2013/PB2014	
				en millions	en %
Impôt fixé par voie d'assiette	690,0	665,9	700,0	+34,1	+5,1
Impôt sur le revenu des collectivités	1.560,0	1.520,5	1.520,0	-0,5	0,0
Impôt retenu sur les traitements et salaires	2.660,0	2.796,7	3.005,0	+208,3	+7,5
Impôt sur les revenus de capitaux	230,0	232,8	240,0	+7,2	+3,1
Impôt sur la fortune	275,0	269,4	275,0	+5,6	+2,1
Autres impôts directs	518,9	488,6	533,4	+44,8	+9,2
Total	5.933,9	5.973,9	6.273,4	299,5	+5,0

Sources : compte provisoire 2013 de l'ACD, projet de budget 2014; tableau : Cour des comptes

Ainsi qu'il résulte du tableau, les produits à encaisser au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt retenu sur les traitements et salaires devraient se chiffrer respectivement à 1.520 millions d'euros et à 3.005 millions d'euros. Si l'IRC reste stable, la RTS présente une augmentation de 208,3 millions d'euros (7,5%) par rapport au compte provisoire 2013.

En ce qui concerne l'impôt fixé par voie d'assiette pour 2014, le projet de budget table sur une augmentation de 34,1 millions d'euros par rapport au compte provisoire, soit +5,1%.

Quant aux prévisions de recettes portant sur l'impôt retenu sur les revenus de capitaux, un montant de 240 millions d'euros est affiché au projet de budget, soit +3,1% par rapport au compte provisoire 2013.

Le produit de l'impôt sur la fortune devrait atteindre 275 millions d'euros en 2014, soit une légère progression de 2,1% ou de 5,6 millions d'euros.

Les autres impôts directs, dont notamment l'impôt de solidarité sur le revenu des collectivités et des personnes physiques, l'impôt retenu sur les revenus de l'épargne (non résidents) et la retenue libératoire nationale sur les intérêts, devraient connaître une progression globale de 9,2% (533,4 millions d'euros).

Impôts indirects

Suivant le tableau ci-dessous, le produit net de la TVA pour 2014 est estimé à 2.815,5 millions d'euros.

Il s'agit d'une hausse de 8,2% par rapport aux recettes inscrites au compte provisoire 2013.

La part du Luxembourg dans les recettes communes de l'UEBL devrait s'établir à 1.013 millions d'euros, soit une augmentation de 10,3% par rapport au compte provisoire 2013.

En 2014, la croissance globale de 283,5 millions d'euros (+4,9%) au titre des impôts indirects provient principalement de la plus-value de recettes de la TVA (+230,1 millions d'euros). Les recettes communes de l'UEBL, celles relatives à la taxe d'abonnement et celles relatives aux droits d'enregistrement sont censées augmenter respectivement de 94,2 millions d'euros, de 38,5 millions d'euros et de 7,8 millions d'euros.

Les recettes envisagées des autres impôts indirects sont évaluées à 449 millions d'euros pour l'année à venir, soit une diminution de 87,1 millions d'euros ou 16,2%.

Tableau 3 : Evolution des impôts indirects

Impôts indirects	Budget voté 2013 (en millions)	Compte provisoire 2013 (en millions)	Projet de budget 2014 (en millions)	Variation CP2013/PB2014	
				en millions	en %
Recettes nettes de TVA	2.644,7	2.815,5	3.045,6	+230,1	+8,2
Recettes communes de l'UEBL	965,0	918,8	1.013,0	+94,2	+10,3
Taxe d'abonnement	600,0	691,5	730,0	+38,5	+5,6
Droits d'enregistrement	158,0	155,7	163,5	+7,8	+5,0
Autres impôts indirects	460,2	536,1	449,0	-87,1	-16,2
Total	4.827,9	5.117,6	5.401,1	+283,5	+5,5

Sources : AED, projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

Le tableau suivant fait état, par catégories d'impôts, des recettes effectives encaissées pendant une série d'exercices clos, des recettes inscrites au compte provisoire 2013 et au projet de budget amendé 2014 et de leur poids relatif dans la catégorie d'impôt respective.

Tableau 4 : Evolution des principales recettes provenant d'impôts directs et indirects

	Impôts directs				Impôts indirects			
	Impôt sur le revenu des collectivités (*)		Impôt retenu sur les traitements et salaires (*)		Taxe sur la valeur ajoutée (produit net)		Part dans les recettes communes de l'UEBL	
	en mio	en %	en mio	en %	en mio	en %	en mio	en %
CG 2009	1.416,8	30,5	1.995,7	43,0	1.886,3	50,5	953,8	25,5
CG 2010	1.459,5	30,0	2.114,5	43,5	2.025,7	49,0	974,5	23,6
CG 2011	1.573,8	28,8	2.314,2	42,3	2.233,4	49,3	977,9	21,8
CG 2012	1.536,9	27,1	2.470,5	46,3	2.499,4	50,9	990,8	21,4
CP 2013	1.520,5	25,5	2.796,7	46,8	2.820,4	55,1	999,4	19,5
PB 2014	1.520,0	24,2	3.005,0	47,9	3.045,6	56,4	1.013,0	18,8

(*) après déduction impôt de solidarité

Sources : compte général 2005-2012, projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

Il ressort de ce tableau que la crise financière et économique n'a pas conduit à une diminution notable des recettes fiscales, à l'exception de l'IRC.

L'évolution globalement positive de ces catégories d'impôts s'explique principalement par le développement des activités dans le domaine du commerce électronique, l'évolution favorable de l'emploi et de la masse salariale en découlant ainsi qu'un recours important aux soldes d'impôt en provenance notamment des collectivités du secteur financier.

Pour ce qui est des chiffres du compte général 2012, des moins-values ont été réalisées au titre de l'IRC (-13,1 millions d'euros), de l'impôt retenu sur les traitements et salaires (-179,5 millions d'euros) et de la taxe d'abonnement (-17,6 millions d'euros). Des plus-values de recettes ont été générées au niveau de la TVA (+98,7 millions d'euros), de l'impôt sur la fortune (+37,5 millions d'euros), et de l'impôt retenu sur les revenus de capitaux (+21,3 millions d'euros).

Suivant le tableau présentant la situation des recettes courantes de l'Etat au 31 décembre 2013 discuté au sein de la Commission du contrôle de l'exécution budgétaire (COMEXBU) le 30 janvier 2014, le compte provisoire 2013 devrait se clôturer avec un excédent de plus de 220 millions d'euros par rapport au budget voté 2013. Les principales plus-values de recettes sont enregistrées au niveau de la TVA (+208 millions d'euros) et de la RTS (+137 millions d'euros) alors que la taxe d'abonnement et l'impôt sur le revenu des personnes physiques fixé par voie d'assiette connaîtront une moins-value de recettes respectivement de -91,5 et -24 millions d'euros.

2.2.1.2 Recettes non fiscales

Pour 2014, les recettes non fiscales sont évaluées à 377,5 millions d'euros, soit 3,1% des recettes courantes. Ce montant provient principalement des intérêts de fonds en dépôt (20 millions d'euros), des recettes domaniales (59,4 millions d'euros), des participations de l'Etat dans des sociétés de droit privé (150 millions d'euros) ainsi que des recettes et bénéfices versés par les établissements publics (P&T : 20 millions d'euros, BCEE : 40 millions d'euros).

Comparées au budget voté 2013, les recettes non fiscales devraient diminuer de 6,8 millions d'euros (-1,8%) en 2014.

2.2.2 Recettes en capital

Pour 2014, les recettes en capital sont fixées à 73,4 millions d'euros et proviennent principalement des droits de succession et du produit total des ventes de bâtiments se chiffrant respectivement à 60 et 4,5 millions d'euros.

Il convient de relever que, suivant l'article 43 du projet de loi budgétaire, le Gouvernement obtient la possibilité d'émettre des emprunts nouveaux pour un montant maximum de 500 millions d'euros. Ils serviront, entre autres, au financement des participations de l'Etat dans le capital d'organismes internationaux (p.ex. Mécanisme européen de stabilité).

2.3 Prédominance du secteur financier

Le secteur financier a sans aucun doute été le secteur le plus dynamique de notre économie au cours des années précédant l'année 2008. Depuis lors, il doit faire face à la crise économique et financière.

Le tableau suivant concerne les recettes globales en provenance du secteur financier entre 2008 et 2013 en dégageant sa quote-part au niveau des recettes effectives de l'IRC, de l'impôt retenu sur les traitements et salaires, de l'impôt retenu sur les revenus des capitaux et de l'impôt sur la fortune.

Tableau 5 : Contribution du secteur financier dans certaines catégories d'impôts directs (en millions d'euros)

	IRC (*)		RTS (*)		Capitaux		Fortune		Contribution du secteur financier	
	Total	Secteur financier	Total	Secteur financier	Total	Secteur financier	Total	Secteur financier		
2008	1.424,8	929,7	2.178,6	607,9	250,3	64,3	168,6	124,0	1.725,9	42,9%
2009	1.475,8	1.024,9	2.046,9	548,1	260,6	93,0	210,9	164,4	1.830,4	45,8%
2010	1.520,3	950,6	2.168,7	567,3	287,8	91,3	208,4	157,1	1.766,3	42,2%
2011	1.656,7	1.209,3	2.415,7	603,6	303,9	144,0	256,0	175,9	2.132,8	46,0%
2012	1.617,8	1.158,5	2.578,8	631,5	301,3	126,5	267,5	180,7	2.097,2	44,0%
2013	1.609,1	1.159,4	2.987,4	716,9	232,8	101,2	269,4	220,3	2.197,8	43,1%

(*) avant déduction impôt de solidarité

Source : Administration des Contributions directes ; tableau : Cour des comptes

Les encaissements en provenance du secteur financier ont atteint un montant de 2.197,8 millions d'euros, soit 43,1% en 2013 pour les seules catégories d'impôts figurant au tableau.

La contribution du secteur financier dans les recettes courantes reste prépondérante. Elle peut être estimée à 26% des recettes fiscales en 2013.

Il y a lieu de relever également l'importance du secteur financier dans le produit encaissé au titre de l'impôt commercial communal. Au cours des années 2010 à 2013, le produit de cet impôt s'est élevé à plus de 600 millions d'euros en moyenne dont 68% des recettes ont été générés par le secteur financier.

Le tableau suivant présente la part respective du secteur financier dans le total des catégories d'impôts visées.

Tableau 6 : Part relative du secteur financier dans certaines catégories d'impôts directs (en %)

	IRC (*)	RTS(*)	Capitaux	Fortune
2008	65,2	27,9	25,7	73,6
2009	69,4	26,8	35,7	78,0
2010	62,5	26,2	31,7	75,4
2011	73,0	25,0	47,4	68,7
2012	71,6	24,5	42,0	67,5
2013	72,1	24,0	43,5	81,8

(*) avant déduction impôt de solidarité

Source : Administration des Contributions directes ; tableau : Cour des comptes

En 2013, la part du secteur financier dans le produit total de l'impôt sur le revenu des collectivités s'est chiffrée à 72,1% (1.159,4 millions d'euros). La part du secteur financier dans le produit de l'impôt retenu sur les traitements et salaires a diminué de presque 4 points de % par rapport à 2008 pour s'établir à 24% en 2013.

La part relative du secteur financier dans les recettes provenant de l'impôt retenu sur le revenu des capitaux et de l'impôt sur la fortune était respectivement de 43,5 et de 81,8% en 2013.

Sur base des chiffres sous rubrique, il est évident que la situation budgétaire de l'Etat dépend largement de la bonne marche des affaires dans le secteur financier.

Toutefois, les perspectives du secteur financier dépendent du développement des activités financières et de l'environnement réglementaire. Rien n'est moins sûr que notre place financière puisse connaître des taux de croissance comparables à ceux enregistrés avant 2008.

Dans le cadre de son avis sur le projet de budget 2013, la Cour avait noté que *« L'absence de confiance au niveau du marché interbancaire, les incertitudes quant à la durée de la crise de la dette souveraine ainsi que les effets des mesures de régulation des activités financières actuellement en discussion au niveau communautaire sont autant de facteurs qui influenceront le développement des activités du secteur bancaire. »*. Cette remarque garde toute sa pertinence.

Dès lors, il s'agit d'évaluer le risque d'un ralentissement, voire dégradation prolongée, de la croissance du secteur financier sur les finances publiques, en particulier, et les répercussions sur les autres secteurs économiques en général.

2.4 Analyse des principales recettes fiscales

2.4.1 Introduction

Depuis l'exercice 2002, la Cour des comptes suit de près l'évolution de certaines recettes fiscales dans la mesure où celles-ci ont pu présenter des écarts importants entre la planification et la réalisation, engendrant au compte général de l'Etat des plus- ou moins-values de recettes considérables. Il s'agit de :

- l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC);
- l'impôt sur le revenu des personnes physiques fixé par voie d'assiette (ASS);
- l'impôt retenu sur les traitements et salaires (RTS);
- l'impôt sur la fortune (FOR);
- l'impôt retenu sur les revenus de capitaux (CAP);
- la taxe brute sur la valeur ajoutée (TVA);
- les droits d'enregistrement (ENR);
- la taxe d'abonnement sur les titres de sociétés (TAB).

Dans ses avis successifs sur les projets de budget des années 2003 à 2009, la Cour avait régulièrement mis en évidence un certain nombre de particularités propres à ces impôts dont la volatilité pouvait largement dépasser les incertitudes inhérentes aux facteurs économiques sous-jacents. Ces constats avaient mené, en 2010, à la publication d'un rapport spécial relatif à la qualité de la planification des recettes fiscales. Dans le cadre du présent avis, la Cour tient à rappeler quelques-unes des conclusions retenues à l'époque et qui restent d'actualité pour les projets de budget à venir.

Dans sa prise de position, le ministère des Finances avait, à l'époque, souligné la complexité fondamentale du processus de planification fiscale débouchant « régulièrement dans de nombreux pays à des plus- ou moins-values significatives », notamment en raison « des évolutions économiques internationales imprévisibles et de la volatilité inhérente à certaines catégories d'impôts ».

Aussi, le ministre des Finances s'était-il rallié à la recommandation principale de la Cour, à savoir l'institutionnalisation du « groupe de travail finances publiques » en comité de prévision. Depuis lors, ce comité présente, chaque année, un rapport circonstancié sur les recettes fiscales à prévoir.

Dans le cadre du présent avis, trois impôts ne sont pas considérés, à savoir l'impôt sur le revenu des capitaux, la taxe d'abonnement et les droits d'enregistrement. Ces impôts particulièrement difficiles à prévoir avec précision n'ont plus posé, ces dernières années, de problèmes particuliers en raison d'une meilleure planification.

2.4.2 Evolution des écarts depuis 2009

La Cour part du constat que le compte de l'Etat renseigne des recettes dont les montants diffèrent de ceux inscrits aux budgets votés.

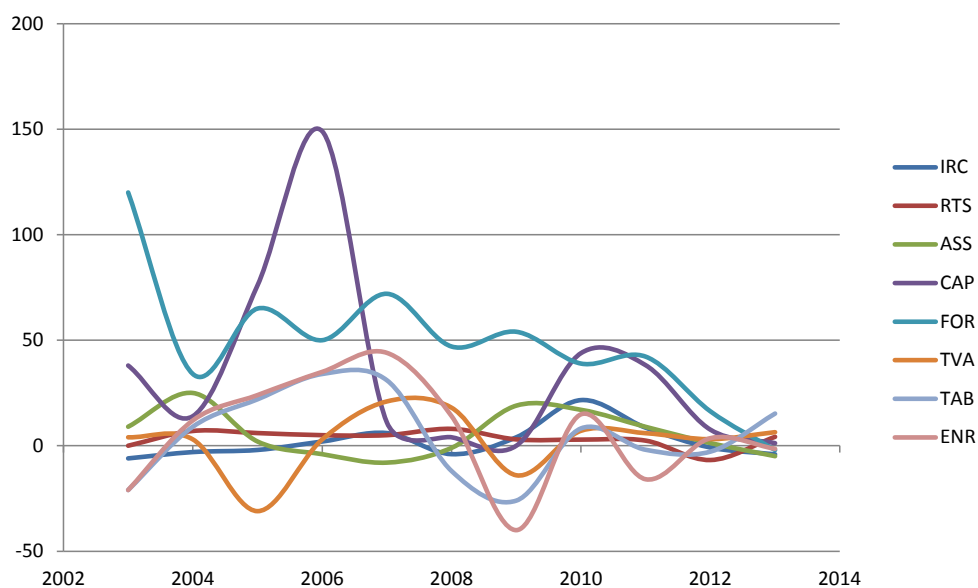
Tableau 7 : Ecart entre planification et réalisation des principaux impôts

	2009		2010		2011		2012		2013	
	<i>mio €</i>	%	<i>mio €</i>	%	<i>mio €</i>	%	<i>mio €</i>	%	<i>mio €</i>	%
IRC	53	4	260	22	124	9	-13	-1	-64	-4
RTS	54	3	60	3	54	2	-180	-7	112	4
ASS	73	19	77	17	47	9	8	1	-34	-5
CAP	-1	0	88	44	84	38	21	8	3	1
FOR	75	54	58	39	76	42	37	16	-6	-2
TVA	-390	-14	165	7	155	6	92	3	208	6
TAB	-167	-26	45	8	-12	-2	-18	-3	91	15
ENR	-68	-40	15	15	-25	-16	5	4	-2	-1

Source : Comptes généraux 2009-2012, compte provisoire 2013 ; tableau : Cour des comptes

Toutefois, en analysant de plus près les années 2010 à 2013, il apparaît que les écarts tel que présentés au tableau ci-avant ont diminué de manière conséquente depuis la mise en place du comité de prévision.

Graphique 8 : Ecart en pourcentages entre compte général et budget voté



Source : Comptes généraux 2009-2012, compte provisoire 2013 ; graphique : Cour des comptes

La plupart des écarts constituent des plus-values. Il s'ensuit que les prévisions de recettes ont été établies avec une certaine prudence.

Certains impôts, comme la RTS ou la TVA, peuvent engendrer, d'une année à l'autre, des écarts importants inattendus, alors qu'ils sont supposés suivre de près leurs facteurs économiques sous-jacents, tels le marché de l'emploi ou la conjoncture économique.

D'autres impôts plus difficiles à planifier de par leur nature tels que l'impôt retenu sur les revenus de capitaux, l'impôt sur la fortune ou encore la taxe d'abonnement sur les titres de sociétés, produisent en revanche des plus-values régulières.

2.4.3 Hypothèses de croissance

A l'instar des années précédentes, la Cour commente les hypothèses de croissance pour un certain nombre de catégories d'impôts directs et indirects.

Tableau 9 : Hypothèses de croissance du projet de budget 2014

Impôt	Budget voté	Compte provisoire	Projet 2014	
	2013	2013	<i>mio €</i>	<i>hyp. croiss</i>
IRC	1.560	1.497	1.560	4,2%
RTS	2.660	2.772	3.005	8,4%
ASS	690	656	700	6,7%
CAP	230	233	240	3,1%
FOR	275	269	275	2,1%
TVA	3.235	3.443	3.716	7,9%
TAB	600	692	730	5,6%
ENR	158	156	164	5,0%

Source : *Compte provisoire, projet de budget 2014 ; Tableau : Cour des comptes*

Il est à noter que suivant le compte provisoire 2013, les recettes effectives des huit catégories de recettes présentées au tableau ci-dessus ont produit une plus-value de 316 millions d'euros.

2.4.4 L'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt sur la fortune

Le produit de l'impôt sur le revenu des collectivités est largement tributaire de l'évolution économique. L'impôt perçu au cours d'une année particulière se constitue avant tout d'avances trimestrielles ainsi que de soldes non encore encaissés relatifs aux 5 années précédant l'année en cours. L'encaisse à réaliser sur cet impôt n'est donc économiquement cohérente que dans la mesure où les avances à payer suivent au plus près l'évolution conjoncturelle de l'année en cours. Tel n'a pas été le cas pendant de longues années et les soldes qui se sont accumulés pendant les années économiquement fortes ont pu être utilisés de manière souvent volontariste afin de compenser des rentrées de recettes plus faibles au niveau d'autres impôts.

S'il est vrai que cette approche a pu amortir les fluctuations importantes de la conjoncture des dernières années, il n'en reste pas moins vrai qu'elle a pu suggérer au niveau de cet impôt une constance et une vigueur qui pouvaient dépasser les réalités sous-jacentes. Le degré d'adaptation des avances et l'évolution des soldes qui sont les facteurs comptables déterminants de la perception de cet impôt restent encore largement inconnus.

Une qualité de planification accrue de cet impôt laisse présager un recours moins important aux soldes. Toutefois, le rythme d'absorption des soldes et l'adéquation des avances fixées constituent les incertitudes majeures pour les exercices à venir.

L'hypothèse de croissance de 4,2% affichée au projet de budget 2014 peut dès lors être considérée comme prudente.

L'impôt sur la fortune concerne principalement les entreprises commerciales, industrielles ainsi que les collectivités financières. Traditionnellement, cet impôt table sur un recours important aux soldes tout en dépassant systématiquement les prévisions budgétaires jusqu'en 2012, ceci malgré un nombre de réformes successives n'ayant conduit à aucun affaïssement notable.

L'évolution des soldes en question est donc aujourd'hui impossible à déterminer. Il n'existe pas d'informations pertinentes permettant de savoir si les avances au titre de cet impôt sont adaptées de manière appropriée, si les allègements fiscaux ont eu l'effet escompté ou si les entreprises ont préféré payer l'impôt sur la fortune aux dépens d'investissements nouveaux déductibles. A cela s'ajoute que le traitement des dossiers relatifs à l'impôt sur la fortune suit de près celui des dossiers relatifs à l'IRC. A l'image de l'IRC donc, cet impôt présente des fluctuations de nature purement comptable et détachées de la réalité économique.

Tout au plus est-il possible de noter que depuis la mise en place du comité de prévision, les écarts entre budgets et comptes se sont progressivement estompés. L'augmentation de 2,1% prévue au projet de budget 2014 paraît donc réalisable.

2.4.5 L'impôt retenu sur les traitements et salaires et l'impôt sur le revenu des personnes physiques fixé par voie d'assiette

L'impôt retenu sur les traitements et salaires (RTS) dépend directement de l'évolution de l'emploi et du rythme de progression de la masse des salaires, de la masse des pensions et rentes ainsi que de la hausse de l'échelle mobile des salaires.

En ce sens, le RTS a toujours été un impôt relativement stable dont les prédictions budgétaires ne s'écartaient guère plus de 2 à 3% des montants effectivement encaissés. En 2012 cependant, le montant effectivement encaissé restait de quelque 7% en-dessous des prévisions budgétaires générant ainsi une moins-value de 179 millions d'euros. En 2013, la RTS a produit une plus-value de 112 millions d'euros.

Le produit de l'impôt sur les personnes physiques fixé par voie d'assiette (ASS) dépend largement des bénéfices réalisés par les professionnels de l'industrie, du commerce et de l'artisanat ainsi que des revenus imposables des professions libérales et des personnes physiques imposées par voie d'assiette. A l'image de l'IRC, le niveau de cet impôt est tributaire d'un recours difficilement quantifiable aux soldes d'exercices antérieurs et d'une adaptation insuffisante des avances qui le rendent plus volatile que la réalité économique sous-jacente.

A de multiples reprises, la Cour avait critiqué l'approche trop volontariste de l'administration concernée. En accélérant et en freinant au besoin l'adaptation des avances ou le rythme d'imposition (recours aux soldes), l'administration a pu influencer le niveau des recettes encaissées d'une année à l'autre.

Force est de constater qu'aujourd'hui, ces deux impôts continuent à produire des écarts non négligeables. Les hypothèses de croissance, à savoir 8,4% pour la RTS et 6,7% pour l'assiette, doivent être considérées avec prudence.

2.4.6 La taxe brute sur la valeur ajoutée

Largement tributaire des dépenses de consommation et d'investissement des secteurs privé et public, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est supposée suivre de près la situation conjoncturelle. En raison de particularités comptables, cet impôt pouvait afficher une volatilité largement supérieure aux fluctuations des variables macro-économiques qui le sous-tendent.

Depuis plus de 10 ans, la Cour ne cesse de suivre les soldes à rembourser et à encaisser liés à cet impôt. Quasiment inexistant au courant de la décennie précédente, l'écart entre « montants à encaisser » et « montants à rembourser » a pu afficher des soldes nets à rembourser considérables mettant en doute la fiabilité des montants inscrits aux comptes généraux. A préciser qu'un solde net à rembourser constitue une dette de l'administration centrale vis-à-vis de l'économie.

La Cour renvoie à ce propos aux efforts consistants entrepris par l'administration en question afin de maîtriser les soldes en question. Par l'introduction du logiciel SAP qui a permis de préenregistrer les déclarations transmises, une estimation des soldes « à rembourser » et « à encaisser », avant l'imposition finale, est devenue possible. Aujourd'hui, le suivi de ces soldes fait partie intégrante des procédures de l'administration. La Cour tient cependant à rappeler que l'efficacité de ce suivi dépend dans une large mesure de l'exhaustivité des préenregistrements pris en considération.

En outre, la Cour tient à rappeler que le produit de cet impôt comprend un volet commerce électronique atteignant quelque 28% des recettes encaissées en 2013.

Tableau 10 : Part du commerce électronique dans les recettes de TVA

<i>en mio €</i>	2009	2010	2011	2012	2013
TVA p.o.5	2 364	2 491	2 763	3 030	3 443
e-com	408	419	570	749	952
TVA sans e-com	1 956	2 072	2 193	2 282	2 491
e-com en %	17%	17%	21%	25%	28%

Source : AED ; Tableau : Cour des comptes,

A noter que dans le cadre de ses recommandations concernant le programme national de réforme du Luxembourg pour 2013 et du programme de stabilité pour la période 2012-2016, le Conseil de l'Union européenne a considéré que *« L'objectif de la stratégie budgétaire présentée dans le programme de stabilité consiste à ramener le déficit de 0,8 % du PIB en 2012 à 0,6 % du PIB en 2014. Il est toutefois prévu que le déficit se creuse sur les dernières années de la période du programme pour s'établir à 1,3 % du PIB tant en 2015 qu'en 2016. Ce creusement s'explique par l'application aux services électroniques, à compter du 1^{er} janvier 2015, de nouvelles règles de TVA. En vertu de ces règles, les recettes de TVA générées par le commerce électronique seront virées du pays où se trouve le fournisseur vers le pays de résidence du client. Selon les estimations des autorités, ces nouvelles règles auront pour effet de réduire les recettes de TVA de 1,4 % du PIB »*.

Le Conseil poursuit que *« l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2015, du régime de TVA mentionné ci-dessus et ses importantes répercussions négatives en termes de recouvrement de l'impôt illustrent l'importance, pour le Luxembourg, de l'adoption d'un cadre budgétaire à moyen terme. Cette perspective imposerait notamment une orientation budgétaire particulièrement prudente en 2014 »*. (Journal officiel de l'Union européenne 2013/C 217/14, point 10).

2.5 Conclusions

Suivant les chiffres provisoires en provenance des administrations fiscales, les huit catégories d'impôts analysées par la Cour sont supposées produire une plus-value de recettes de quelque 316 millions d'euros pour l'année 2013.

Les principales plus-values concernent la taxe sur la valeur ajoutée (+208 millions d'euros), la retenue sur traitements et salaires (+112 millions d'euros) ainsi que la taxe d'abonnement (+92 millions d'euros), tandis que les principales moins-values proviennent de l'impôt sur le revenu des collectivités (-63 millions d'euros) et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques fixé par voie d'assiette (-34 millions d'euros).

Depuis 2011, la qualité de planification des recettes fiscales a pu être améliorée suite à la mise en place du comité de prévision. La Cour reste cependant d'avis que des efforts sont à faire quant à la maîtrise des soldes d'impôts. Par ailleurs, certains impôts majeurs tels que la retenue sur traitements et salaires produisent des plus- ou moins-values importantes difficiles à expliquer.

La Cour tient à relever que comme par le passé, une part considérable des recettes provient du secteur financier. La contribution du secteur financier dans les recettes courantes peut être estimée à 26% des recettes fiscales en 2013. Elle reflète l'importance de ce secteur pour l'économie luxembourgeoise et pour le budget de l'Etat. Il est évident qu'un ralentissement des activités financières mettra en péril l'objectif d'une situation budgétaire équilibrée à moyen terme.

En raison d'une croissance attendue du PIB en valeur de 6,5% en 2014, les hypothèses de croissance des principales recettes fiscales affichées au projet de budget peuvent paraître réalisables.

La Cour tient à souligner que les recettes de TVA baisseront de manière significative suite au déchet de recettes en matière de commerce électronique. Le déchet fiscal annuel est évalué à environ 700 millions d'euros pour les exercices 2015 et 2016, soit 2,1% du PIB en valeur ou 20% des recettes de TVA.

3. Fiscalité verte

Dans leurs avis et évaluations respectives tant la Commission européenne que le Conseil de l'Union européenne plaident pour la mise en place de taxes environnementales au Luxembourg.

La Cour des comptes pour sa part a argué dans son rapport spécial concernant la mise en application du Protocole Kyoto en faveur d'une fiscalité verte.

3.1 Généralités

La fiscalité environnementale, selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), comprend « l'ensemble des impôts, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou, plus généralement, par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles ».

L'objectif de la fiscalité verte est de protéger l'environnement et les ressources naturelles en limitant leur dégradation ou surexploitation, notamment en l'absence d'alternative crédible. Les écotaxes nécessitent pour être efficaces une réforme du dispositif fiscal (en supprimant les subventions aux activités polluantes, au profit des alternatives moins polluantes).

La fiscalité environnementale dispose de plusieurs leviers:

- action incitative, visant à modifier certains comportements (taxes diminuées pour les comportements écologiquement et énergétiquement vertueux) ;
- action pénalisant les comportements, investissements, actions ou services générateurs de nuisances, selon le principe pollueur-payeur, par exemple une taxe carbone qui augmente les prix des produits à hautes émissions de CO₂ pour faire payer les pollueurs à proportion de leurs émissions ;
- action équilibrante et compensatrice - la notion de « double dividende » d'une taxation environnementale, qui favorise à la fois la protection de l'environnement et l'activité économique. Par exemple, plusieurs pays ont compensé l'introduction de nouvelles écotaxes (notamment sur le carbone) par une réduction des charges sociales des employeurs (Danemark, Pays-Bas, Royaume-Uni). Un des objectifs de cette approche est l'obtention d'un « double dividende » en termes de réduction des émissions et de baisse du chômage, grâce à la baisse des charges pesant sur le travail.

La fiscalité environnementale repose aujourd'hui essentiellement sur la taxation de la consommation d'énergie, à laquelle s'ajoutent des prélèvements sur les transports et les activités polluantes. D'après le rapport de la Commission européenne sur la fiscalité dans les pays de l'Union de

2013, les taxes environnementales représentaient 7,3% des prélèvements publics totaux en moyenne dans l'Union européenne en 2011.

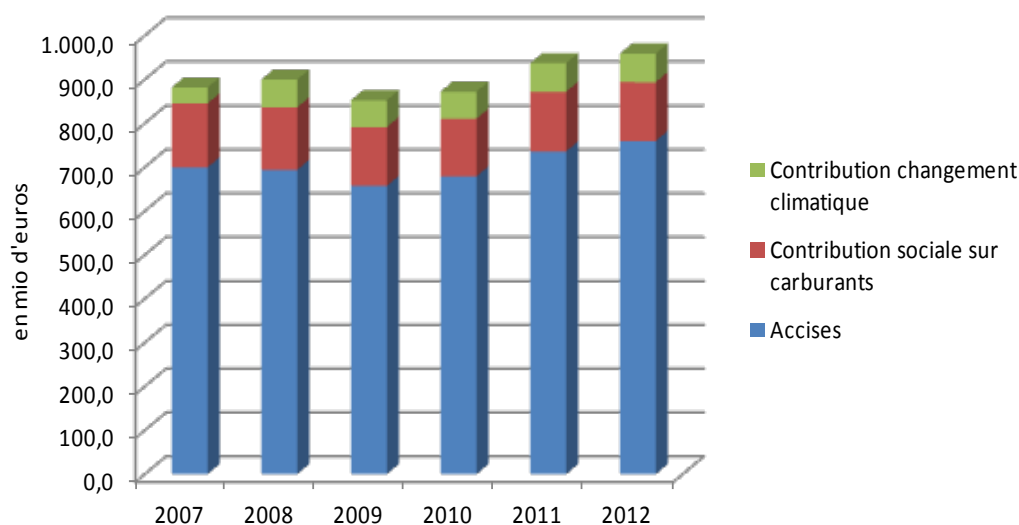
3.2 Luxembourg

3.2.1 Mesures du gouvernement luxembourgeois

3.2.1.1 Ventilation des recettes

Les taxes environnementales au Luxembourg concernent essentiellement le secteur de l'énergie dont les taxes sur le carburant (env. 900 millions de recettes en 2010) et le secteur des transports hors carburant (env. 100 millions de recettes). A noter que le niveau des taxes sur l'énergie est parmi les plus bas de l'Europe pour tous les produits et toutes les catégories de consommateurs.

Les recettes en relation avec la vente d'huiles minérales réalisées au niveau de l'Administration des douanes et accises se présentent de la manière suivante :



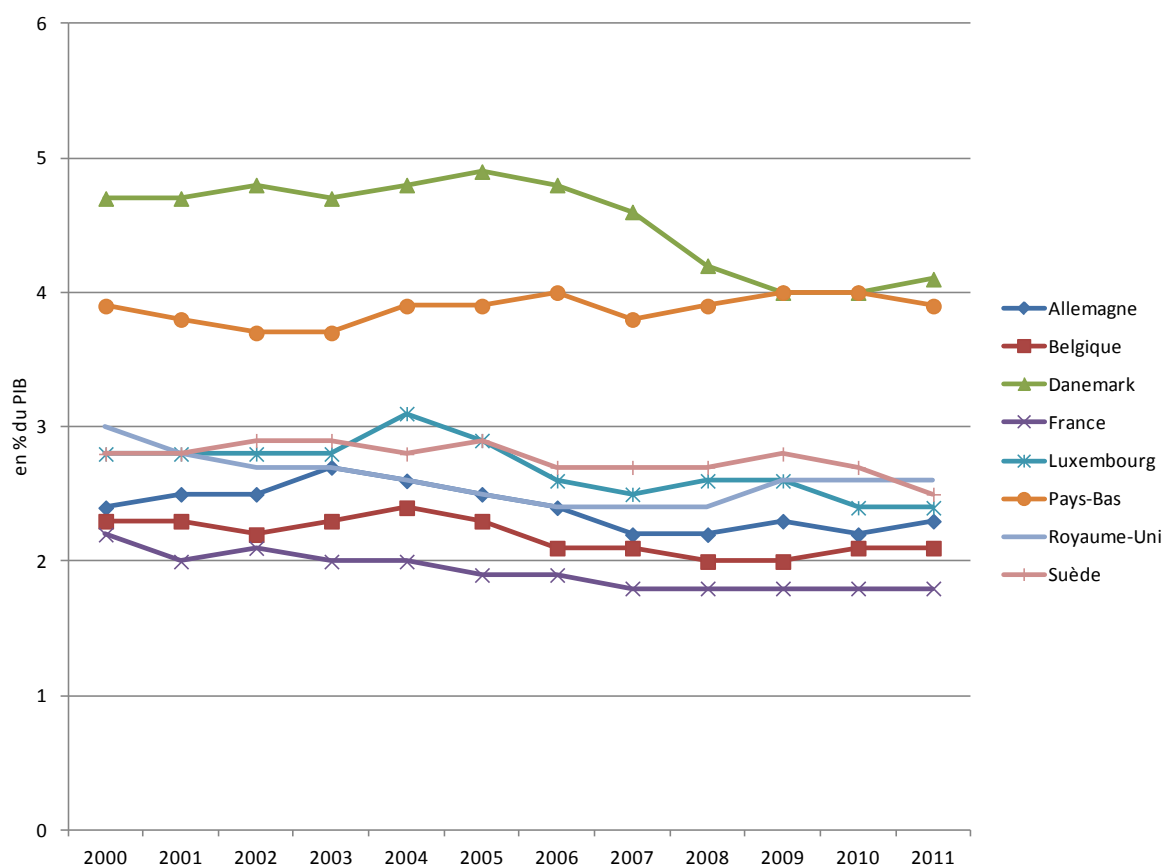
Sources chiffres : rapports d'activité ministère des Finances ; graphique : Cour des comptes

D'après le rapport sur les tendances de la fiscalité dans l'Union européenne, les recettes des taxes environnementales se sont chiffrées à 1 milliard d'euros en 2011, soit 6,4% du total des prélèvements fiscaux et 2,4% par rapport au PIB. En moyenne européenne (UE), les recettes provenant des taxes environnementales sont équivalentes à 2,6% du PIB. Le Luxembourg figure au 18ème rang par rapport aux autres pays membres de l'UE en ce qui concerne la taxation écologique (Rapport de la Commission européenne sur la fiscalité dans les pays de l'Union de 2013).

Le tableau et le graphique suivants reprennent l'évolution des taxes environnementales par rapport au PIB pour un certain nombre de pays de l'Union européenne :

(en % du PIB)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Allemagne	2,4	2,5	2,5	2,7	2,6	2,5	2,4	2,2	2,2	2,3	2,2	2,3
Belgique	2,3	2,3	2,2	2,3	2,4	2,3	2,1	2,1	2,0	2,0	2,1	2,1
Danemark	4,7	4,7	4,8	4,7	4,8	4,9	4,8	4,6	4,2	4,0	4,0	4,1
France	2,2	2,0	2,1	2,0	2,0	1,9	1,9	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8
Luxembourg	2,8	2,8	2,8	2,8	3,1	2,9	2,6	2,5	2,6	2,6	2,4	2,4
Pays-Bas	3,9	3,8	3,7	3,7	3,9	3,9	4,0	3,8	3,9	4,0	4,0	3,9
Royaume-Uni	3,0	2,8	2,7	2,7	2,6	2,5	2,4	2,4	2,4	2,6	2,6	2,6
Suède	2,8	2,8	2,9	2,9	2,8	2,9	2,7	2,7	2,7	2,8	2,7	2,5

Sources chiffres : « Taxation trends in the European Union (2013 edition), Eurostat » ; tableau : Cour des comptes



Sources chiffres : « Taxation trends in the European Union (2013 edition), Eurostat » ; graphique : Cour des comptes

3.2.1.2 Mesures nationales d'ordre fiscal

Dans le cadre du 1^{er} Plan d'action en vue de la réduction des émissions de CO₂ (avril 2006), le gouvernement s'était engagé à soutenir l'introduction progressive d'une fiscalité « verte » pour le secteur du transport. Les mesures proposées étaient les suivantes :

- introduction d'une contribution spéciale Kyoto moyennant un relèvement progressif du taux des accises sur les carburants routiers. L'étude du *Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut (FIFO) an der Universität zu Köln* a montré qu'un relèvement progressif du taux des accises sur les carburants s'avère être un élément régulateur indispensable pour freiner la croissance préoccupante des exportations de carburants et limiter les émissions de CO₂ y relatives attribuées au Luxembourg. Une approche graduelle est préconisée ;
- réforme de la taxe sur les véhicules automoteurs selon des critères environnementaux. Elle aura comme objectif d'inciter le consommateur à donner préférence aux véhicules à faible consommation de carburant, i.e. à faibles émissions de CO₂. Cette mesure concernera uniquement le parc automobile national. Elle vise à la fois une amélioration technologique des voitures et une sensibilisation du public.

En application du principe pollueur-payeur, les recettes ainsi générées seront affectées intégralement au Fonds climat et énergie.

La taxe annuelle sur la circulation des véhicules qui était calculée en fonction de la cylindrée du véhicule a été revue et est calculée en fonction des émissions de CO₂ depuis 2007. Le montant de la taxe dépend de la quantité de CO₂ émise ainsi que du type de carburant utilisé. Une taxe sur les carburants routiers (le Kyoto cent) a également été introduite en 2007 pour lutter contre le changement climatique.

A souligner que l'introduction progressive d'une fiscalité verte n'a pas eu lieu par la suite. Après avoir introduit les premières mesures, le gouvernement n'a pas souhaité poursuivre ses démarches dans le sens d'une politique orientée vers une fiscalité verte.

Ayant abandonné l'objectif d'une réforme fiscale plus poussée, le gouvernement a mis en place des mesures ponctuelles et disparates.

Ainsi pour ce qui est du secteur du bâtiment, un projet de loi déterminant les différentes mesures fiscales destinées à encourager l'amélioration de l'efficacité énergétique dans le domaine du logement a été déposé auprès de la Chambre des députés (doc. parl. 6336). Ce projet de loi vise à inciter les propriétaires immobiliers à rénover énergétiquement leurs logements existants donnés en location et elle réduit le taux de la TVA pour la rénovation énergétique de logements (par le biais d'un règlement grand-ducal). De même, un crédit d'impôt est

accordé concernant les droits d'enregistrement en fonction de la performance énergétique d'un bâtiment.

Outre ces mesures, d'autres taxes existent qui ne sont pas considérées comme spécifiquement écologiques (et qui ne visent pas à réduire les émissions de gaz à effet de serre), mais qui ont un impact sur l'environnement. La loi modifiée du 19 décembre 2008 relative à l'eau introduit le principe de récupération totale des coûts pour l'approvisionnement en eau potable et le traitement des eaux urbaines résiduaires. Elle instaure une taxe de prélèvement et une taxe de rejet. Toute personne qui procède à un prélèvement dans une eau de surface ou une eau souterraine sera assujettie à une taxe de prélèvement, assise sur le volume d'eau prélevé. Le déversement des eaux usées dans les eaux de surface ou souterraines est soumis à une taxe de rejet.

En matière de déchets, les communes définissent les taxes à percevoir pour la gestion des déchets. Certaines communes appliquent une taxation harmonisée et différenciée respectant le principe pollueur-payeur, fondée sur le pesage et l'identification des poubelles lors de la collecte et combinée avec une collecte sélective efficace des fractions recyclables.

Or selon l'OCDE, le Luxembourg peine à appliquer pleinement le principe pollueur-payeur dans le domaine des déchets municipaux. Les taxes communales pour la gestion des déchets ménagers et assimilés ne jouent que partiellement leur rôle incitatif. Seul un tiers des habitants paie les services de gestion des déchets en fonction de la production réelle de déchets et du coût des infrastructures (OCDE 2010, Examens environnementaux).

Dans son rapport spécial concernant la mise en application du Protocole Kyoto, la Cour a notamment fait avancer les recommandations suivantes :

- assurer le (ré)examen des mesures fiscales défavorables / dommageables à l'environnement ;
- procéder à la mise en cohérence de la fiscalité des carburants avec les objectifs Kyoto pour modifier les comportements environnementaux ;
- continuer à déployer les efforts afin d'inscrire la fiscalité environnementale dans une logique de bonus-malus.

3.2.2 Critiques formulées à l'égard du Luxembourg

3.2.2.1 Commission Européenne : Evaluation du programme national de réforme et du programme de stabilité 2013 du Luxembourg (doc COM (2013) 366 final, 29.5.2013)

Sous le point « vers une croissance verte et durable », la Commission européenne a précisé que :

« Dans le cadre de la stratégie Europe 2020, le Luxembourg s'est engagé à réduire ses émissions de gaz à effet de serre dans les secteurs non couverts par le SEQE de 20 % d'ici à 2020 par rapport à 2005. Selon les estimations, cet objectif sera loin d'être atteint. Il ressort des dernières projections nationales, dans un scénario tenant compte des mesures existantes, que le Luxembourg devrait augmenter ses émissions de gaz à effet de serre dans les secteurs non couverts par le SEQE de 3 % par rapport à 2005, ce qui représente un écart de 23 points de pourcentage par rapport à l'objectif visé. Les émissions de l'année 2011 sont déjà supérieures de 3 % à l'objectif que le Luxembourg doit atteindre pour 2013 en vertu de la décision relative à la répartition de l'effort. Les mesures en vigueur (par exemple, promotion de l'efficacité énergétique et de l'utilisation des sources d'énergie renouvelables, prélèvement d'une taxe sur les carburants routiers baptisée «Kyoto-cent», réforme de la taxe sur les véhicules) ne permettraient d'obtenir qu'un tiers environ de la réduction des émissions de gaz à effet de serre nécessaire pour atteindre l'objectif. Le deuxième plan d'action national pour la réduction des émissions de CO₂, qui devait initialement être adopté au premier semestre de 2012, est maintenant attendu pour le deuxième trimestre de 2013. Le Luxembourg dispose d'un fonds pour le climat et l'énergie pour financer l'utilisation des mécanismes flexibles ainsi que l'élaboration de projets dans le domaine de l'efficacité énergétique et des énergies renouvelables. Ce fonds est alimenté en grande partie par le Kyoto-cent, qui est prélevé sur l'ensemble des ventes d'essence et de gazole depuis le 1^{er} janvier 2007 (0,02 EUR/litre pour l'essence et 0,0225 EUR/litre pour le gazole).

Le Luxembourg est le pays de l'Union où le taux de motorisation est le plus élevé, ce qui, couplé à la pression du grand nombre de navetteurs transfrontaliers qui utilisent leur voiture pour aller travailler, entraîne une forte saturation du trafic routier, en particulier pendant les heures de pointe. Le secteur des transports, à l'origine de 64 % des émissions non couvertes par le SEQE en 2010, représente un enjeu majeur pour le Luxembourg. En août 2012, les accises sur le gazole ont augmenté de 1,5 %, mais restent nettement inférieures au niveau fixé dans les pays voisins. La récente hausse du droit d'accises sur ce carburant ne permet pas de prendre correctement en compte l'ensemble des effets négatifs sur l'environnement liés à la combustion du gazole. Aucune évaluation fiable n'est pour l'instant disponible sur l'effet potentiel qu'une hausse des droits d'accise sur l'énergie aurait sur les recettes fiscales du

Luxembourg. La fiscalité relativement modérée qu'applique le Luxembourg sur les carburants réduit l'efficacité des incitations à l'utilisation des transports publics et pousse aussi bien les propriétaires de voitures particulières de la région que les chauffeurs de poids lourds en transit à faire un détour par le Luxembourg pour faire le plein. L'exonération fiscale dont bénéficient les voitures de société constitue une autre mesure coûteuse qui ne va pas de pair avec des solutions de transport durables. Des augmentations ciblées du Kyoto-cent pourraient permettre d'accroître les sources de financement de projets dans le domaine des énergies renouvelables et de l'efficacité énergétique tout en réduisant les incitations au tourisme à la pompe. Cette approche permettrait également d'atténuer les risques d'augmentation des coûts liés à la réalisation des objectifs par d'autres mesures.

L'efficacité des véhicules neufs immatriculés s'est améliorée pour s'établir à 138,4 g de CO₂/km parcouru en 2012. Le Luxembourg applique une taxe annuelle sur les véhicules qui augmente légèrement avec les émissions de CO₂ par km du véhicule immatriculé. Le 1^{er} janvier 2013, le régime de primes uniques pour les véhicules peu polluants a été adapté et s'applique désormais à un plus petit groupe de véhicules. En mars 2012, le gouvernement a annoncé un plan visant à faire passer la proportion de véhicules électriques dans le parc automobile particulier de pratiquement zéro à 10 % d'ici à 2020. Ce dispositif pourrait contribuer à accroître la part de l'énergie renouvelable utilisée dans les transports. Cette part étant actuellement de 2 %, on est encore loin de l'objectif de 10 % fixé pour 2020. Le Luxembourg vise une répartition modale entre transports publics et transports privés de 25-75, soit une progression par rapport à la répartition de 17/83 enregistrée pour 2010 («Stratégie en faveur de la mobilité durable — MoDu». En mai 2012, le ministère du développement durable et des infrastructures a lancé une initiative baptisée «MoDu – Stratégie globale pour une mobilité durable — pour les résidents et les frontaliers»). Hormis l'aménagement d'une ligne de tramway dans la ville de Luxembourg (prévu pour 2014) et d'un certain nombre de parcs relais («Park & Ride») en périphérie de la ville, peu de mesures spécifiques sont actuellement mises en œuvre pour atteindre cet objectif. Le Luxembourg devrait poursuivre la mise en œuvre de la stratégie MoDu en donnant la priorité aux projets qui encouragent l'utilisation des transports publics. L'introduction d'un système de péage routier pour lutter contre les encombrements peut également favoriser une redistribution au profit des transports publics. En outre, l'amélioration de la desserte des régions voisines par les transports publics pourrait inciter certains navetteurs transfrontaliers à laisser leur voiture au garage. Enfin, en accélérant la mise en place et l'exploitation de réseaux de transport intelligents, il serait possible de prévenir les engorgements et, en conséquence, d'améliorer l'utilisation de l'infrastructure routière existante.

Le Luxembourg a encore beaucoup à faire pour atteindre l'objectif juridiquement contraignant de 11 % d'énergies renouvelables dans la consommation énergétique finale. La part des sources

d'énergie renouvelables dans la consommation finale brute d'énergie n'y était que de 2,83 % en 2010. Compte tenu de capacités internes limitées, le Luxembourg ne semble pas être en mesure d'atteindre son objectif en matière d'énergies renouvelables par de simples mesures nationales. Aussi sera-t-il très probablement nécessaire de mettre en œuvre en temps utile des mécanismes de coopération avec d'autres États membres.

Le Luxembourg est tributaire des importations pour couvrir l'ensemble de ses besoins énergétiques.

La demande d'électricité par habitant est relativement élevée et le Luxembourg ne dispose pas d'une capacité de production interne suffisante pour y répondre. La mise en place de nouvelles interconnexions avec les pays voisins pourrait donc améliorer la sécurité d'approvisionnement. En ce qui concerne l'électricité, la capacité actuelle de l'interconnexion avec l'Allemagne est suffisante, mais la situation devra être réexaminée à la suite de la sortie du nucléaire en Allemagne. En outre, l'augmentation des importations d'énergie produite à partir de sources renouvelables justifierait de nouvelles infrastructures de connexion. Pour ce qui concerne le gaz, le Luxembourg pâtit d'une disponibilité limitée en matière de capacité d'entrée ferme. Une amélioration du mécanisme de gestion de la congestion pourrait contribuer à pallier cette situation.

Le système de tarif de rachat, récemment limité pour le photovoltaïque, est désormais disponible uniquement pour les installations remplissant certains critères. En revanche, les taux de tarif de rachat n'ont pas été modifiés. Le Luxembourg a aligné sa réglementation en matière de cogénération sur celle de l'Union, ce qui implique une rémunération des producteurs d'électricité qui exploitent des installations de cogénération.

Les efforts déployés par le Luxembourg pour encourager l'efficacité énergétique portent principalement sur les bâtiments, et notamment le secteur résidentiel. Le 1^{er} janvier 2013, le Luxembourg a étendu et mis à jour son régime d'aides financières en faveur de l'assainissement énergétique des bâtiments d'habitation, y compris des technologies à petite échelle dans le domaine des énergies renouvelables. En revanche, la consommation d'énergie continue de bénéficier dans de nombreux cas d'un taux réduit de TVA. Un accord volontaire a été signé avec des entreprises privées en vue de la mise en œuvre d'un système de gestion de l'énergie et de l'établissement d'un programme d'action visant à économiser l'énergie. En outre, d'autres actions susceptibles de permettre des économies d'énergie dans les secteurs tertiaire et industriel, telles que les audits énergétiques, pourraient être traduites en mesures concrètes. Plusieurs programmes en faveur de l'efficacité énergétique sont axés sur la coopération et le partage des meilleures pratiques, tant au sein même du pays — dans le contexte du Pacte Climat avec les communes — qu'avec ses voisins. Néanmoins, des économies d'énergie peuvent encore être réalisées dans des conditions économiquement avantageuses au Luxembourg, en particulier dans le secteur du bâtiment, ce qui, par ricochet, accroît le potentiel de création d'emplois des investissements en matière d'efficacité énergétique dans le secteur de la construction. La

transposition complète et en temps voulu et la mise en œuvre effective de la directive relative à l'efficacité énergétique (qui doit être transposée d'ici à juin 2014) permettraient de mettre à disposition des moyens supplémentaires, y compris des audits, pour favoriser l'efficacité énergétique. »

3.2.2.2 Recommandation du Conseil du 9 juillet 2013 concernant le programme national de réforme du Luxembourg pour 2013 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité du Luxembourg pour la période 2012-2016

Dans ses considérants, le Conseil de l'Union européenne précise que « le Luxembourg s'est engagé à réduire ses émissions de gaz à effet de serre dans les secteurs non couverts par le SCEQE (système d'échange de quotas d'émission) de 20 % d'ici à 2020 par rapport à 2005, mais, selon les dernières projections pour 2020 s'appuyant sur les mesures disponibles, il lui manquera 23 points de pourcentage pour atteindre son objectif. Le secteur des transports était responsable de 68 % des émissions non couvertes par le SCEQE en 2011 et représente un enjeu majeur pour le Luxembourg. Les mesures déjà en place ne permettraient d'obtenir qu'un tiers environ de la réduction des émissions de gaz à effet de serre nécessaire pour respecter l'objectif. Il est donc nécessaire de renforcer nettement les mesures prises, notamment en augmentant les taxes sur l'essence afin de réduire l'écart d'imposition avec les pays voisins. La réforme de la taxe sur les véhicules devrait également être accélérée. Le Luxembourg devrait poursuivre la mise en œuvre de projets qui encouragent l'utilisation des transports publics. Il devrait instituer un système de péage routier pour lutter contre les encombrements afin d'encourager les usagers à se tourner vers les transports publics. L'amélioration de la desserte des régions voisines par les transports publics devrait être promue » (point 16, doc. 2013/C 217/14).

Et de formuler la recommandation suivante : que le Luxembourg s'attache pour la période 2013-2014 « à renforcer les mesures destinées à permettre la réalisation de l'objectif de réduction des émissions de gaz à effet de serre ne relevant pas du SCEQE, en particulier en augmentant l'imposition des produits énergétiques utilisés dans les transports ».

3.2.2.3 OCDE : Taxes environnementales – politique gouvernementale

Dans le cadre de son programme d'examens environnementaux, l'OCDE avait examiné en 2010 les performances environnementales du Luxembourg. Dans ses conclusions et recommandations, l'OCDE avait retenu que « le Luxembourg devra : i) mettre en œuvre ses politiques d'environnement avec un meilleur rapport coût-efficacité ; ii) mieux intégrer les considérations environnementales dans les décisions économiques, notamment pour les

transports, l'énergie et la fiscalité, et iii) poursuivre et amplifier sa coopération internationale dans le domaine de l'environnement ».

Ainsi l'OCDE a-t-elle notamment recommandé de mieux mettre en œuvre les principes pollueur-payeur et utilisateur-payeur.

D'une manière générale, l'OCDE a fait remarquer qu'il « manque une vision à long terme en matière de politiques environnementales ». Elle constate d'ailleurs qu'une réforme fiscale verte d'ensemble, recommandée dans son rapport précédent, n'a pas été réalisée. « Jusqu'à présent la fiscalité a été très peu utilisée au Luxembourg pour atteindre des objectifs environnementaux. La taxation, relativement faible en général, est utilisée pour générer des revenus et pour influencer certains prix relatifs de manière à produire des bénéfices économiques » (OCDE 2010, page 130).

Dans le domaine fiscal, l'OCDE a partant formulé les recommandations suivantes :

- - identifier et supprimer les subventions et dispositions fiscales potentiellement dommageables à l'environnement ;
- - revoir, réviser et accroître si nécessaire, les taxes et redevances concernant l'environnement, notamment sur les transports et l'énergie, éventuellement dans le contexte d'une réforme fiscale plus large ;
- - évaluer et réviser les aides à la promotion des économies d'énergie et des énergies renouvelables en étudiant leur efficacité économique et leur efficacité environnementale.

L'OCDE a également fait remarquer que la réforme fiscale verte recommandée dans son précédent rapport (OCDE 2000) « n'a pas été définie mais certains progrès ont été réalisés. » (OCDE 2010, page 130).

En effet, dans son rapport de 2000, l'OCDE avait noté qu'« en 1994, le gouvernement a annoncé « qu'afin d'assurer une application correcte du principe pollueur-payeur, la production et la consommation de produits nuisibles à l'environnement seront pénalisées. A cet effet, le gouvernement envisage d'introduire des taxes écologiques sur différents produits » » (OCDE 2000, page 100).

L'OCDE a pour sa part conclu que les intentions gouvernementales de 1994 visant à introduire des taxes écologiques « n'ont pas été suivies d'actions ». (OCDE 2000, page 105)

3.3 Autres modèles internationaux sur le plan de la fiscalité verte

Depuis une dizaine d'années, de nombreux pays industrialisés ont entrepris d'importantes réformes fiscales afin d'utiliser davantage la fiscalité pour promouvoir une croissance soutenable fondée sur une meilleure utilisation des ressources environnementales. C'est notamment le cas des Pays-Bas, du Royaume-Uni et des pays scandinaves.

A souligner que de telles réformes fiscales se basent souvent sur la thèse du « double dividende ». Ce système vise à réaliser simultanément deux objectifs, à savoir : l'amélioration de la qualité de l'environnement ainsi que l'obtention d'un bénéfice sur le plan social, comme par exemple une diminution de la fiscalité sur le travail.

3.3.1 Danemark

Parmi les pays de l'UE, la Commission européenne place le Danemark au premier rang en ce qui concerne la fiscalité environnementale. D'après la Commission européenne, les recettes provenant des taxes environnementales représentent 8,5% des recettes fiscales en 2011, équivalent à 4,1% du PIB.

A relever que la plupart des taxes environnementales au Danemark concernent le secteur de l'industrie.

En 1996, une réforme fiscale a été introduite visant des taxes sur l'énergie et le carbone pour l'industrie. Entre 1999 et 2002 les taux de ces taxes ont été successivement augmentés. Conformément au principe de double dividende, les recettes y relatives ont permis de réduire les impôts sur les bas revenus d'une part et d'augmenter les allocations familiales d'autre part. A noter que déjà en 1992, une taxe carbone avait été introduite qui s'élève en 2013 à 13 euros la tonne de CO₂.

En outre, une réforme fiscale « paquet de printemps 2.0 » a été adoptée en 2009. Sa mise en œuvre s'étale sur la période entre 2010 et 2019. Elle comprend, entre autres, une hausse des taxes sur l'énergie, le transport et les ressources naturelles. Cette réforme constitue un premier pas vers l'ère d'une « croissance verte » souhaitée par le Premier Ministre danois de l'époque et se caractérise à terme par une renonciation aux énergies fossiles comme le pétrole, le gaz et le charbon. L'effort consenti par les entreprises est en partie compensé par un plan de réduction des charges administratives auxquelles ces dernières doivent faire face.

Il est projeté d'augmenter les taxes sur l'énergie et ce à la fois pour les particuliers et les entreprises. Certaines taxes sur la pollution sont relevées de 4,6% en 2012 et de 4,35% en 2013. Parallèlement un « chèque vert » d'un montant annuel de 95 euros est attribué à chaque

adulte danois, auquel s'ajoute un autre chèque de 40 euros par enfant (maximum de deux enfants) afin d'aider les ménages à faire face à la hausse des taxes sur l'énergie. La retraite de base (Folkepension) voit sa part complémentaire relevée de 270 euros.

Le « paquet de printemps 2.0 » prévoit en sus un allègement de 3,2 milliards d'euros de l'impôt sur le revenu (en supprimant une tranche intermédiaire d'imposition, assorti d'un abaissement du taux applicable à la tranche inférieure et d'un relèvement du seuil de la tranche d'imposition supérieure).

Une autre réforme fiscale, réalisée en 2012, envisage un nouvel allègement de l'imposition sur les revenus, à hauteur de 2 milliards d'euros jusqu'en 2022. En contrepartie, les taxes sur l'électricité seront augmentées de 5% et celles sur le chauffage de 15% pour les particuliers. Des taxes sont introduites sur les climatiseurs, sur les lubrifiants, sur le kilométrage des poids lourds et sur les véhicules utilitaires. La taxe sur les eaux usées est relevée de 50% et les taxes d'immatriculation sur les taxis sont augmentées.

3.3.2 France : le Grenelle de l'Environnement

Dans ce qui suit, la Cour entend présenter les grands axes du modèle français, à savoir le Grenelle de l'Environnement ainsi que le rapport de la Cour des comptes française portant sur l'impact budgétaire et fiscal du Grenelle.

Le Grenelle de l'Environnement a été lancé dès fin mai 2007. L'objectif poursuivi a été de définir une feuille de route en faveur de l'écologie, du développement et de l'aménagement durables.

La principale innovation à l'époque a été de réunir autour d'une même table les représentants de l'Etat, des collectivités territoriales, des entreprises, des syndicats de salariés et des associations de protection de la nature. Les tables rondes ainsi organisées ont débouché sur 268 engagements qui ont été repris par la loi du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'Environnement, dite « Grenelle I », suivie par après par la loi du 12 juillet 2010 portant engagement national sur l'environnement, dite « Grenelle II ».

Un des objectifs formulés par le Grenelle était de mettre en place une fiscalité environnementale.

En déclarant à l'issue du processus du Grenelle, vouloir mettre l'outil fiscal au service de l'environnement, le gouvernement français a précisé les principes qui guideraient la réforme de la fiscalité environnementale et les dispositifs financiers favorables à l'environnement : « l'incitativité, la neutralité sur les prélèvements obligatoires, la préservation du pouvoir d'achat des ménages et de la compétitivité des entreprises, la progressivité de la mise en œuvre, la simplicité et la lisibilité et l'affectation intégrale du produit de la fiscalité environnementale au financement des mesures du Grenelle Environnement ».

Selon les termes du Premier président de la Cour des comptes française, M. Didier Migaud, le Grenelle avait pour objectif de rendre la fiscalité plus environnementale, de la « verdir » en substituant à des impôts inefficaces du point de vue de l'environnement de nouveaux dispositifs plus écologiques à coût constant. Le gouvernement français a ainsi adopté une logique de bonus-malus afin d'encourager les comportements vertueux des acteurs économiques, tout en maintenant constant le niveau global des prélèvements obligatoires (les nouvelles taxes environnementales sont compensées par des allègements fiscaux). L'intégralité du produit de la fiscalité environnementale devrait être affectée au financement des mesures du Grenelle de l'Environnement.

En date du 3 novembre 2011, la Cour des comptes française a rendu public son rapport portant sur l'impact budgétaire et fiscal du Grenelle de l'Environnement. En effet, quatre ans après le lancement du Grenelle, la Cour a effectué un premier bilan de sa mise en œuvre afin d'évaluer son impact budgétaire et fiscal au regard des premiers résultats obtenus.

Pour ce qui est du champ de contrôle de la Cour, il est précisé que la Cour n'a pas analysé l'action de l'ensemble des acteurs du Grenelle, notamment celle des collectivités locales. Elle a centré ses investigations sur l'intervention budgétaire de l'Etat et la mobilisation des leviers fiscaux.

Les constats et recommandations de la Cour concernent essentiellement les sujets suivants.

Le premier constat de la Cour, c'est que le suivi du Grenelle n'a été que partiel. Certes, la mise en œuvre du Grenelle a fait l'objet de nombreux rapports, à savoir rapports annuels du commissariat général au développement durable et rapport du comité d'évaluation du Grenelle en octobre 2010.

Il est à noter que ces rapports rendent davantage compte des moyens mobilisés que des résultats obtenus, alors même que la loi Grenelle fixait des objectifs très précis pour chacun des domaines.

En définitive, la Cour considère donc que l'information livrée au Parlement pourrait donner une image plus fidèle des moyens mis en œuvre et rendre davantage compte des résultats obtenus.

Pour ce qui est du deuxième constat, la Cour a analysé les premiers résultats du Grenelle qui font apparaître un bilan encourageant mais contrasté. Elle note par exemple pour ce qui est de l'immobilier ancien que le crédit d'impôt et l'éco-prêt à taux zéro ont déjà permis de réduire les émissions de gaz à effet de serre théoriques du secteur résidentiel de près de 7,5% en deux ans. Cependant, malgré leur coût élevé, de 1,8 milliard d'euros, ces deux leviers ne devraient pas atteindre l'objectif de réduction de 38% des consommations d'énergie du parc résidentiel en 2020.

Dans le domaine des transports ou de l'agriculture, les objectifs fixés par le Grenelle pour 2012 n'ont pas pu être atteints, soit que les moyens n'aient pas été mis en adéquation avec les résultats attendus, soit en raison du maintien d'une politique fiscale ou de dispositions réglementaires qui entrent en contradiction avec les objectifs fixés. C'est une des raisons pour lesquelles la Cour recommande au gouvernement français de procéder à la mise en cohérence de la fiscalité des carburants avec les objectifs du Grenelle pour modifier les comportements environnementaux.

Le troisième constat de la Cour vise l'échec du volet fiscal du projet Grenelle, qui apparaît en-deçà des ambitions initiales et financièrement déséquilibré en défaveur de l'Etat.

A rappeler que le Grenelle avait pour objectif de rendre la fiscalité plus environnementale.

Or, la Cour constate que le volet fiscal n'a pas été maîtrisé : les dépenses fiscales, efficaces, mais très coûteuses, ont toutes été mises en œuvre, sans que le gouvernement ait estimé pour autant opportun de diminuer, a fortiori de supprimer, celles dont l'impact environnemental apparaît négatif.

Le réexamen des dépenses fiscales dommageables à l'environnement, que la Cour avait identifié comme une piste de convergence dans son rapport sur « Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et Allemagne » de mars 2011, fournirait des marges de manœuvre très importantes qui permettraient aisément d'équilibrer le volet fiscal du Grenelle. D'une manière générale, la Cour souligne l'intérêt, dans la mise en œuvre des politiques publiques, de recourir aux dépenses budgétaires ou à la création de taxes.

Quant aux recettes fiscales prévues par le Grenelle, leur mise en œuvre a été retardée. Les deux principales taxes prévues par le Grenelle ne se sont pas encore concrétisées, à savoir d'une part la contribution carbone, dont l'adoption a été différée en raison des négociations en cours au niveau communautaire et, d'autre part, l'éco-redevance poids lourds, qui a subi d'importants retards et qui devait être recouvrée à partir de 2013.

3.3.3 Suède

La Suède a été un des premiers Etats à mettre en place une fiscalité environnementale sur base de la théorie du double dividende.

Dans les années '80, une crise du système d'imposition a précipité des changements politiques qui ont permis de modifier profondément la structure du système fiscal et d'introduire ainsi une taxation environnementale.

Lors d'une réforme fiscale en 1991, le parlement a introduit des taxes environnementales (énergie, chauffage...) et, conformément au principe du « double dividende », il a en même temps

aboli les taxes sur les richesses et sur les héritages, supprimé l'ensemble des niches fiscales, modifié les taxes sur les propriétés et réduit les taxes sur les profits des entreprises.

Par ailleurs, lors de cette même année, la Suède a introduit une taxe carbone portant sur la consommation d'énergie de tous les combustibles. Elle est prélevée sur l'utilisation des combustibles fossiles dans l'industrie mais également au niveau du chauffage résidentiel et des transports (routiers, maritimes, aériens). Les taux appliqués diffèrent selon l'utilisateur et le secteur. Les industries soumises aux quotas du marché ETS ne paient aucune taxe. Il en va de même pour les biocarburants. Pour les ménages, la taxe est passée progressivement de 27 à 117 euros par tonne de CO₂ émise, l'équivalent de 25 centimes d'euros sur le litre d'essence.

En même temps, une taxe sur le dioxyde de soufre (SO₂) a été introduite. Conjugée à la taxe carbone, elle a permis de réduire fortement les consommations de fioul et de charbon. Ainsi, le chauffage urbain, majoritaire en Suède, a basculé du fioul vers la biomasse.

En 2011, les recettes liées aux taxes vertes représentent presque 10 milliards d'euros, équivalent à 5,7% des prélèvements fiscaux totaux et 2,5% du PIB. La taxe carbone sur les combustibles fossiles atteint à elle seule un revenu de 3 milliards d'euros. Les ménages sont les plus taxés et contribuent à hauteur de 2,5 fois plus que les industries. Il est prévu de continuer à augmenter les taxes environnementales (dont la taxe CO₂) en contrepartie d'une baisse plus importante de la fiscalité sur le travail.

3.3.4 Pays-Bas

Les Pays-Bas sont considérés comme un des pays les plus avancés en matière de taxation écologique. La Commission européenne classe le pays au 2ème rang des Etats membres dans ce domaine. En 2011, 10,1% du total des prélèvements sont issus des taxes environnementales, équivalent à 3,9% du PIB.

En 1990 et 1995, deux commissions sur la fiscalité verte ont été mises en place par le ministère des Finances.

Ces commissions regroupaient des experts en matière d'environnement et de fiscalité, des représentants de plusieurs départements gouvernementaux et d'organisations patronales ainsi que des membres du parlement. La deuxième commission a publié trois rapports et a ainsi proposé 54 mesures fiscales environnementales.

Deux taxes datant de 1992 et de 1996 visent l'énergie et le carbone. En 1996, une taxe sur l'énergie (gaz naturel, électricité, hydrocarbures) appelée « ecotax » a été introduite. Une des recommandations de la deuxième commission a été de rehausser la taxe sur l'énergie en trois étapes, combinée à une baisse de l'impôt sur le revenu.

A côté des taxes « punitives » sur les comportements dommageables pour l'environnement, les Pays-Bas ont créé des aides financières et des crédits d'impôts pour inciter l'utilisation de véhicules moins polluants et certains investissements environnementaux.

En 2008, le gouvernement a fait de l'environnement une priorité centrale de son programme dont le plan d'action interministériel s'intitule « Nouvelle énergie pour le climat ». Cette politique a été accompagnée par une augmentation des taxes environnementales (60% à charge des ménages et 40% à charge des entreprises).

Ces taxes concernent des prélèvements sur l'eau, les déchets, le charbon et le fioul. Une taxe carbone existe sur les achats de nouvelles voitures. Cette taxe tient compte des émissions de CO₂ de la voiture et du carburant utilisé.

La création de ces taxes s'est accompagnée de quelques exonérations liées à l'électricité.

Pour ce qui est des taxes sur les véhicules automoteurs (immatriculation et vignette), les véhicules à usage commercial ainsi que les véhicules âgés de plus de 25 ans bénéficient de taux d'imposition moins élevés que les véhicules privés. Actuellement, le gouvernement étudie la possibilité d'abolir ces avantages fiscaux. D'après le programme national de réforme néerlandais pour l'année 2013, certaines exemptions fiscales dont celles pour véhicules âgés de plus de 25 ans devaient être abolies et le droit d'accise sur le diesel à usage spécifique industriel et commercial (« diesel rouge ») devait être augmenté.

Concernant les mesures incitatives dans le secteur du bâtiment, le gouvernement a annoncé la création d'un fonds de 600 millions d'euros, financé par une participation publique de 150 millions d'euros et par une participation obligatoire du secteur privé de 450 millions d'euros. Ce fonds sera utilisé pour faciliter les mesures d'assainissement énergétique dans le secteur du bâtiment.

3.3.5 Royaume-Uni

A la suite de la signature de la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques, le Royaume-Uni a présenté en 2000 un « climate change program ». Ce programme a notamment prévu l'introduction de diverses taxes environnementales.

Ainsi, en 2001 le gouvernement a créé la « climate change levy », une taxe sur les fournitures d'énergies basée sur les émissions de CO₂, qui ne touche pas les particuliers mais l'industrie, l'agriculture, les commerces et les services (y compris publics), à l'exception des très petites entreprises. Sont concernés le gaz, le pétrole, le charbon, le fioul (sauf pour les transports) et l'électricité (à hauteur de 5,24 £/MWh sauf si elle provient du solaire ou de l'éolien).

Les industries les plus consommatrices d'énergie peuvent signer des « climate change agreements »: elles ne paient alors que 20% de la taxe, à condition d'atteindre les objectifs qui leur sont fixés en matière d'efficacité énergétique et de baisse des émissions.

Les recettes sont redistribuées via une baisse de 0,3% des cotisations patronales à l'organisme de sécurité sociale, et via des aides pour augmenter l'efficacité énergétique et l'usage des énergies renouvelables. En effet, la fiscalité verte au Royaume-Uni adhère au principe du double dividende.

D'autre part, des incitations financières existent pour l'assainissement énergétique des bâtiments. Depuis 2000, les ménages à faible revenu se voient, grâce au programme « Warm Front », allouer jusqu'à 6.000 £ pour des mesures d'assainissement énergétique telles que l'amélioration de l'isolation thermique et le chauffage central. Un autre programme établi en 2004, le « landlord's energy saving allowance », accorde un crédit d'impôt jusqu'à 1.500 £ par bâtiment aux propriétaires de bâtiments donnés en location en cas d'assainissement énergétique du bâtiment.

En octobre 2012, le gouvernement a lancé un nouveau dispositif d'incitation à l'assainissement énergétique, à savoir le « Green Deal ». Des prêts sont octroyés aux ménages par des fournisseurs labellisés suite à un conseil en énergie. Le fournisseur avance le coût de l'assainissement énergétique. Le remboursement du prêt se fait à travers les factures d'énergie. Les économies d'énergie ainsi réalisées seraient supérieures au montant du remboursement des prêts. En cas de changement de propriétaire, le remboursement de l'emprunt sera à la charge du nouveau propriétaire.

Les taxes sur véhicules automoteurs sont particulièrement élevées au Royaume-Uni. Depuis une réforme de la taxe sur véhicules en 2001, des critères environnementaux sont pris en compte lors du calcul de la taxe. Pour les véhicules immatriculés avant 2001, deux taux forfaitaires basés sur la taille du moteur sont appliqués. Pour les véhicules immatriculés après 2001, les taxes à payer varient selon les émissions CO₂ du véhicule. En 2006, ce système a été renforcé par l'introduction d'une exemption de cette taxe pour les véhicules dont les émissions ne dépassent pas 100g de CO₂ par km. En même temps, la taxe a été augmentée pour les véhicules les plus émetteurs.

En 2011, les prélèvements des taxes environnementales se sont chiffrés à 44,8 milliards d'euros, soit 2,6% du PIB. En termes de taxation environnementale, le Royaume-Uni figure au 11ème rang des Etats membres de l'UE. Le pourcentage des taxes environnementales par rapport aux recettes fiscales totales est de 7,1% en 2011.

4. Commentaire du budget des dépenses

4.1 Les recommandations du Conseil de l'Union européenne du 9 juillet 2013

Dans le cadre du programme national de réforme du Luxembourg pour 2013 et du programme de stabilité pour la période 2012-2016, le Conseil de l'Union européenne a arrêté le 9 juillet 2013 six recommandations pour le Luxembourg concernant la période 2013 à 2014.

Le Conseil recommande ainsi au Luxembourg qu'il s'attache, au cours de la période 2013-2014, « à conserver une position budgétaire saine et à continuer de respecter l'OMT (objectif budgétaire à moyen terme), de manière à assurer la soutenabilité à long terme de ses finances publiques, compte tenu en particulier des passifs implicites liés au vieillissement démographique; à renforcer la gouvernance budgétaire en adoptant un cadre budgétaire à moyen terme englobant l'ensemble des administrations publiques et comportant des plafonds de dépenses pluriannuels, et en instituant un contrôle indépendant de l'application des règles budgétaires ». (Journal officiel de l'Union européenne 2013/C 217/14, page 4).

Pour ce qui est de l'OMT, le Conseil indique dans ses recommandations du 9 juillet 2013 que « les projections relatives au déficit à moyen terme reposent sur un scénario de croissance quelque peu optimiste, supérieur à la croissance potentielle. L'objectif de la stratégie budgétaire présentée dans le programme de stabilité consiste à ramener le déficit de 0,8 % du PIB en 2012 à 0,6 % du PIB en 2014. Il est toutefois prévu que le déficit se creuse sur les dernières années de la période du programme pour s'établir à 1,3 % du PIB tant en 2015 qu'en 2016. Ce creusement s'explique par l'application aux services électroniques, à compter du 1^{er} janvier 2015, de nouvelles règles de TVA. En vertu de ces règles, les recettes de TVA générées par le commerce électronique seront virées du pays où se trouve le fournisseur vers le pays de résidence du client. Selon les estimations des autorités, ces nouvelles règles auront pour effet de réduire les recettes de TVA de 1,4 % du PIB. Le gouvernement a d'ores et déjà annoncé un relèvement du taux normal de TVA pour compenser une partie de cette perte de recettes. Le programme de stabilité confirme l'objectif budgétaire à moyen terme (OMT) précédent, à savoir un excédent structurel de 0,5 % du PIB. L'OMT respecte les exigences du pacte de stabilité et de croissance. Si l'on se base à la fois sur les prévisions du printemps 2013 des services de la Commission et sur le solde budgétaire structurel (recalculé) figurant dans le programme de stabilité, le Luxembourg devrait avoir dégagé en 2012 un excédent structurel de 0,1 % du PIB, ce qui est inférieur à l'OMT, et atteint son OMT en 2013. En revanche, il devrait à nouveau afficher dès 2014 un écart de 0,3 % du PIB par rapport à cet objectif et s'en écarter encore davantage en 2015 et 2016. Les autorités nationales ont réaffirmé leur objectif de retourner à l'OMT au plus tard en 2017, afin d'élargir leur marge de manœuvre. La dette publique

brute, qui représentait 20,8 % du PIB en 2012, est nettement inférieure à la valeur de référence établie dans le traité ».

A noter que la Commission a révisé ses prévisions vers le bas dans son avis du 15 novembre 2013 sur le projet de plan budgétaire du Luxembourg. D'après le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014 (p.23): « La Commission ajoute que, le solde structurel prévu au plan budgétaire et le solde structurel selon les projections de la Commission devraient tous deux s'écarter davantage de l'OMT, pour déboucher sur un déficit de 0,4 % du PIB [en 2013]. Les dépenses publiques devraient de leur côté s'accroître en 2013 à un rythme plus lent que le taux de référence, alors qu'en 2014, la règle du critère des dépenses ne serait pas respectée: les dépenses augmenteraient à un taux supérieur au taux de référence. Pour 2014, la Commission s'attend dès lors à un écart significatif par rapport à la trajectoire d'ajustement vers l'OMT, donc à un éventuel manquement aux exigences du volet préventif du PSC, qui résulterait à la fois de la détérioration du solde structurel et de l'inobservation de la règle relative au critère des dépenses. »

Le Conseil a encore formulé les cinq autres recommandations suivantes :

- « - prendre des mesures pour corriger le biais de la fiscalité des entreprises en faveur de l'endettement et pour étendre l'application du taux normal de TVA;
- réduire les dépenses liées au vieillissement en améliorant la rentabilité des services de soins de longue durée, notamment par un recentrage plus net sur la prévention, la réhabilitation et l'autonomie, en renforçant la réforme des retraites récemment adoptée, et en prenant des mesures supplémentaires pour réduire les départs en retraite anticipée et relever l'âge de départ effectif en retraite, en alignant l'âge de départ à la retraite ou les prestations de pension sur l'évolution de l'espérance de vie;
- au-delà du gel actuel, prendre d'autres mesures structurelles, en concertation avec les partenaires sociaux et conformément aux pratiques nationales, pour réformer le système de fixation des salaires, y compris l'indexation, afin d'améliorer sa réactivité à l'évolution de la productivité et aux évolutions sectorielles ainsi qu'à la situation du marché du travail, et de promouvoir la compétitivité; intensifier les efforts pour diversifier la structure de l'économie, en promouvant l'investissement privé dans la recherche, et notamment en développant la coopération entre recherche publique et entreprises;
- intensifier les efforts pour réduire le chômage des jeunes, en améliorant la conception et le suivi des politiques actives de l'emploi; renforcer l'enseignement général et professionnel afin de mieux faire correspondre les compétences des jeunes avec la demande de main-d'œuvre, en particulier pour les personnes issues de l'immigration; redoubler d'efforts pour

accroître le taux de participation des travailleurs âgés, notamment en améliorant leur employabilité par l'apprentissage tout au long de la vie;

- renforcer les mesures destinées à permettre la réalisation de l'objectif de réduction des émissions de gaz à effet de serre ne relevant pas du SCEQE (système d'échange de quotas d'émission), en particulier en augmentant l'imposition des produits énergétiques utilisés dans les transports.» (Journal officiel de l'Union européenne 2013/C 217/14).

A noter que les recommandations du Conseil pour le Luxembourg ressemblent à celles des années précédentes. La Commission européenne note dans son évaluation accompagnant les recommandations du Conseil : « Les plans d'action présentés par le Luxembourg dans le PNR 2013 répondent aux recommandations formulées l'année dernière. Le programme national de réforme tient parfaitement compte des défis recensés dans le document de travail des services de la Commission de l'an dernier. Il décrit les initiatives politiques qui ont été prises pour tenir compte des différents aspects de la recommandation qui a été adressée au pays. De plus, il fournit, le cas échéant, des informations sur les plans d'action du gouvernement, même si, dans certains domaines, ceux-ci ne sont pas assez ambitieux pour apporter une réponse globale et structurelle aux défis à relever. » (document COM (2013) 366 final du 29.5.2013, page 6).

4.2 L'analyse du budget des dépenses suivant les critères de Maastricht : le déficit public

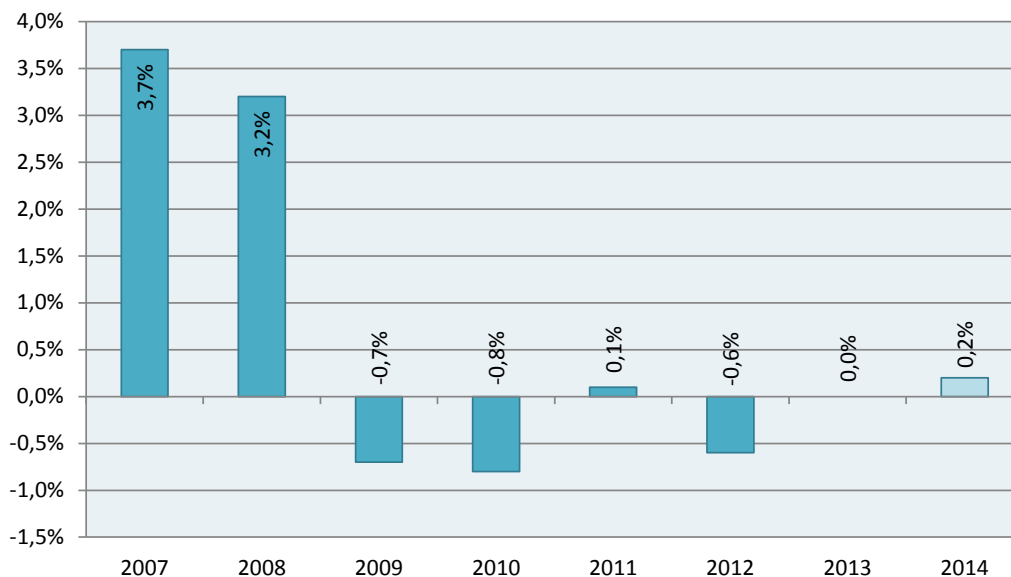
Par la ratification du traité de Maastricht, précisé par après par le « pacte de stabilité et de croissance » (PSC), le Luxembourg s'est engagé à éviter que le déficit budgétaire cumulé de l'administration publique ne dépasse la limite de 3% du produit intérieur brut.

L'évolution de la situation financière de l'administration publique pour la période de 2007 à 2014 est documentée par les deux graphiques suivants. A partir de 2009, le solde de l'administration publique s'est détérioré pour devenir négatif de manière continue. Un léger redressement est prévu en 2014 avec un solde positif de 0,2% du PIB (100,3 millions d'euros) après une prévision équilibrée pour 2013 (solde de 0,0% du PIB).

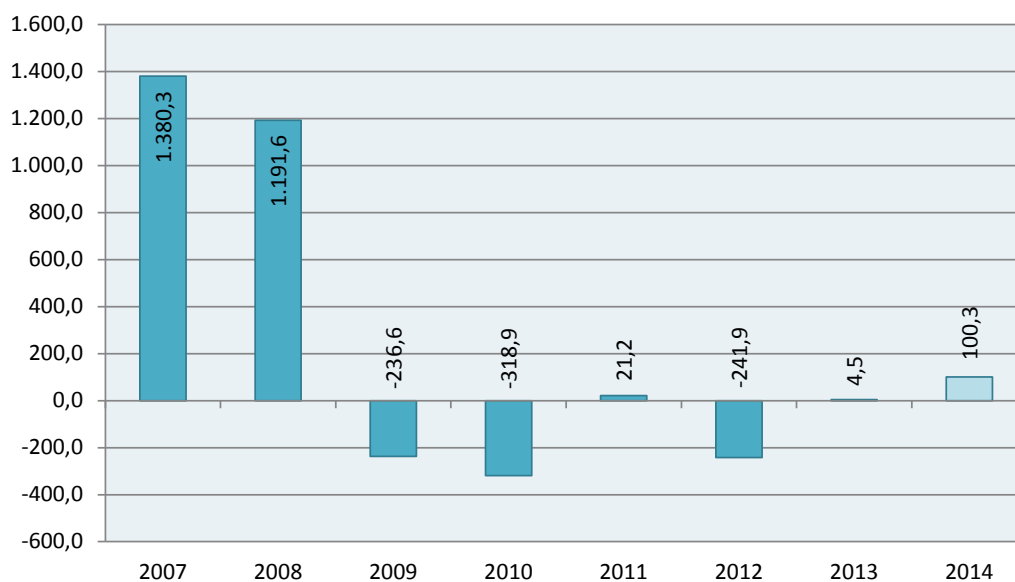
A ce titre le Conseil de l'Union européenne a considéré que « le Luxembourg a su maintenir son déficit public au-dessous du seuil de 3 % du PIB ces dernières années, évitant ainsi de se voir appliquer une procédure de déficit excessif. Cela est davantage lié à l'abondance des recettes qu'à une maîtrise des dépenses. On estime ainsi qu'en 2012, le taux de croissance des dépenses publiques, déduction faite des mesures discrétionnaires en matière de recettes, a dépassé le critère des dépenses du pacte de stabilité et de croissance. L'écart entre le taux de croissance des dépenses publiques et le critère des dépenses est estimé à 1,3 % du PIB, ce qui est supérieur au seuil de 0,5 % du PIB défini dans le règlement (CE) no 1466/97.

Toutefois, pour apprécier cet écart, il convient de procéder à une évaluation globale tenant compte d'autres facteurs: i) en termes structurels, le déficit ne s'est creusé que de 0,2 % du PIB en 2012; ii) l'économie du Luxembourg, compte tenu de la petite taille du pays et de son degré d'ouverture, se caractérise par une grande volatilité; et iii) selon les prévisions du printemps 2013 des services de la Commission, le Luxembourg devrait atteindre son OMT dès 2013. Tous ces éléments dénotent un écart de nature non structurelle. Néanmoins, la grande volatilité des recettes collectées par les administrations publiques luxembourgeoises, si elle s'est jusqu'à présent traduite par des recettes supérieures aux prévisions, constitue un risque pour la soutenabilité des finances publiques. Pour réduire de tels risques, il conviendrait d'inscrire dans la loi les contraintes en matière de dette comme de dépenses. En outre, il conviendrait de désigner un organe de contrôle et de définir les mesures à prendre en cas de non-respect. L'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2015, du régime de TVA mentionné ci-dessus et ses importantes répercussions négatives en termes de recouvrement de l'impôt illustrent l'importance, pour le Luxembourg, de l'adoption d'un cadre budgétaire à moyen terme. Cette perspective imposerait notamment une orientation budgétaire particulièrement prudente en 2014 » (document 2013/C 217/14).

Graphique 11 : Solde de l'administration publique en % du PIB



Sources chiffres : Statec, projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; graphique : Cour des comptes

Graphique 12 : Solde de l'administration publique en millions d'euros

Sources chiffres : Statec, projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; graphique : Cour des comptes

4.2.1 Solde financier de l'administration publique et des sous-secteurs (2007-2014)

L'administration publique comprend trois sous-secteurs, à savoir l'administration centrale, les administrations locales et les administrations de sécurité sociale. L'administration centrale pour sa part vise un ensemble plus vaste que le périmètre du budget de l'Etat. Les dépenses de l'administration centrale comprennent, suivant les règles de SEC 95, outre les dépenses du budget de l'Etat, les dépenses des fonds spéciaux de l'Etat ainsi que celles des organismes contrôlés ou financés majoritairement par l'Etat (établissements publics, fondations, services de l'Etat à gestion séparée, etc.).

L'analyse de la situation financière de l'administration publique nécessite ainsi une prise en considération des trois sous-administrations qui la composent.

Tableau 13 : Soldes (2007 - 2014)

Exercice	Administration publique		Administration centrale		Administrations locales		Sécurité sociale	
	mio €	% du PIB	mio €	% du PIB	mio €	% du PIB	mio €	% du PIB
2007	1.380,3	3,7	354,0	0,9	138,7	0,4	887,6	2,4
2008	1.191,6	3,2	-60,0	-0,2	169,8	0,5	1.081,8	2,9
2009	-236,6	-0,7	-915,3	-2,6	-49,0	-0,1	727,7	2,0
2010	-318,9	-0,8	-991,7	-2,5	52,2	0,1	620,6	1,6
2011	21,2	0,1	-897,5	-2,2	120,6	0,3	798,2	1,9
2012	-241,9	-0,6	-1.076,2	-2,5	32,7	0,1	801,6	1,9
2013	4,5	0,0	-726,1	-1,6	34,8	0,1	695,8	1,5
2014	100,3	0,2	-545,1	-1,1	13,3	0,0	632,2	1,3

Sources chiffres : Statec, projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

La situation financière de l'administration publique a complètement basculé depuis le début de la crise fin 2008. L'administration publique est passée d'un solde positif de 1.191,6 millions d'euros en 2008 à une situation déficitaire. Un léger redressement s'annonce avec un solde positif de 100,3 millions d'euros prévu en 2014.

En regardant de près, on constate que la situation financière de l'administration publique est plombée par l'augmentation considérable du déficit de l'administration centrale (déficit cumulé de l'administration centrale de 2008 à 2014: 5.211,9 millions d'euros).

Les raisons principales de cette évolution défavorable, tant sur le plan de l'administration publique que sur celui de l'administration centrale, résident dans les transferts très importants faits vers le sous-secteur de la sécurité sociale.

A noter finalement que le solde de la sécurité sociale, tout en restant positif, s'est sensiblement dégradé entre 2008 (1.081,8 millions d'euros) et 2014 (632,2 millions d'euros), soit une baisse de l'ordre de 449,6 millions d'euros (-41,6%) endéans cette période.

4.3 L'analyse du budget des dépenses suivant les critères de Maastricht : la dette publique consolidée de l'administration publique

Le Traité sur l'Union européenne, signé à Maastricht le 7 février 1992, a défini cinq « critères de convergence », également appelés « critères de Maastricht », et qui sont destinés à créer les conditions d'une croissance équilibrée durable et créatrice d'emplois. En l'occurrence, il s'agit de deux critères qui, d'une part, visent la dette publique, ne devant pas dépasser 60%

du produit intérieur brut ainsi que le déficit public des administrations publiques, plafonné à 3% du PIB. Les trois autres critères concernent, plus explicitement, les cours de change, les taux d'intérêt et les taux d'inflation.

4.3.1 Considérations générales

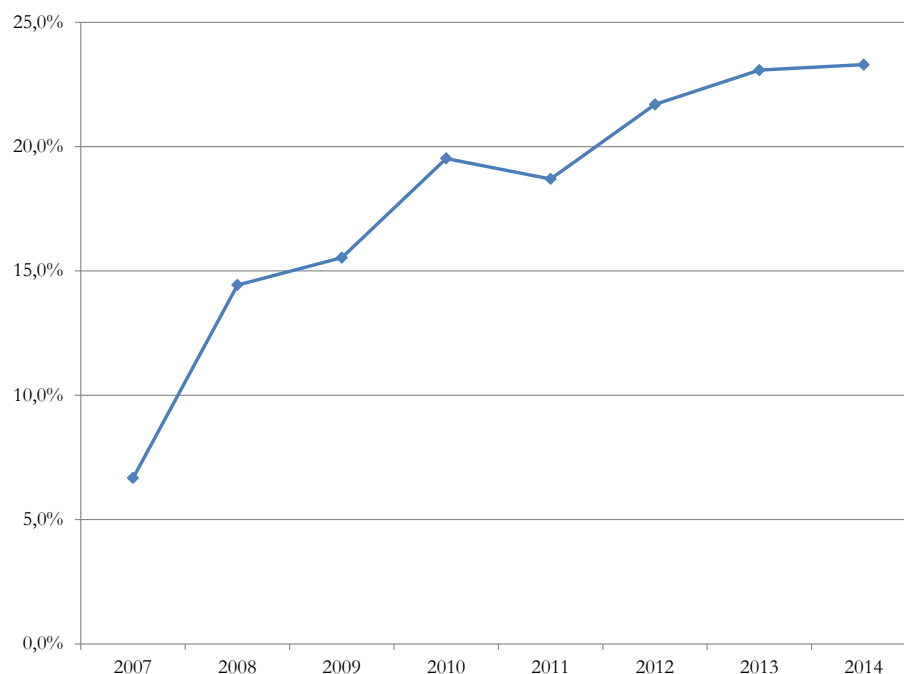
Le tableau et le graphique suivants présentent l'évolution de la dette de l'administration publique par rapport au PIB pour les années 2007 à 2014.

Tableau 14 : Evolution de la dette de l'administration publique par rapport au PIB et par habitant

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Dette de l'administration publique (en millions d'euros)	2.502,0	5.394,9	5.527,2	7.672,5	7.804,1	9.312,6	10.545,6	11.344,6
Dette de l'administration publique / PIB (en %)	6,7%	14,4%	15,5%	19,5%	18,7%	21,7%	23,1%	23,3%
Dette de l'administration publique / habitant (en euros)	5.254	11.151	11.200	15.281	15.230	17.742	19.638	20.511

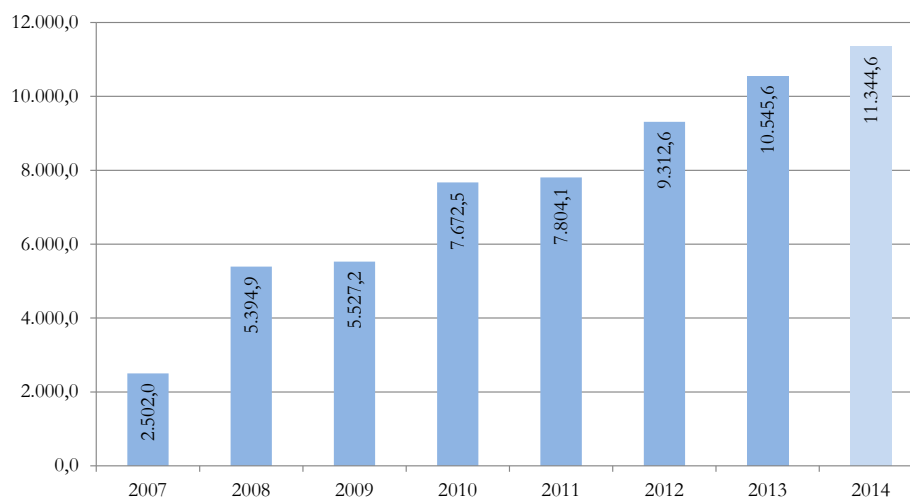
Sources chiffres : Statec, projet de budget 2013 (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

Dans son évaluation du programme national de réforme et du programme de stabilité 2013 du Luxembourg, la Commission européenne précise que ce programme « prévoit une augmentation constante de la dette au cours des prochaines années, celle-ci devant s'établir à 27,9 % du PIB en 2016. Le déficit récurrent de l'administration centrale devra être financé par un endettement supplémentaire étant donné que l'excédent structurel du sous-secteur de la sécurité sociale ne peut pas être utilisé à cette fin car il est affecté au fonds de réserve pour les retraites. À la fin de 2012, le fonds de réserve avait accumulé des avoirs d'un montant équivalent à 27,5 % du PIB, soit un montant supérieur à celui de la dette publique brute. Comme le ratio de la dette publique brute au PIB est inférieur au taux de référence, le critère en matière de réduction de la dette n'est pas applicable. Les projections de la dette à moyen terme (...) montrent qu'une mise en œuvre intégrale du programme entraînerait une légère hausse de la dette d'ici à 2020, celle-ci restant toutefois sous la valeur de référence de 60 % du PIB ». (document (COM (2013) 366 final, page 14)

Graphique 15 : Evolution de la dette de l'administration publique / PIB

Sources chiffres : Statec, projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; graphique : Cour des comptes

En se référant aux prévisions inscrites au projet de budget pour 2014, la dette publique augmente en 2014 à 11.344,6 millions d'euros comme indiqué au graphique suivant.

Graphique 16 : Evolution de la dette de l'administration publique en millions d'euros

Sources chiffres : Statec, projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; graphique : Cour des comptes

4.4 L'analyse du budget des dépenses suivant les règles de la législation sur la comptabilité de l'Etat

4.4.1 Priorité à la réduction des dépenses publiques

Dans le cadre de son analyse concernant le projet de budget 2014, la Cour renvoie à ses conclusions faites lors de son avis portant sur le projet de budget précédent, c.-à-d. de l'exercice budgétaire 2013 (page 88) et qui gardent toute leur pertinence :

« Selon la Cour, le projet de budget 2013, même avec les amendements présentés en date du 6 novembre 2012, ne répond que de manière insatisfaisante aux défis auxquels le Luxembourg doit faire face. Le Gouvernement devra engager une politique de redressement des comptes publics plus volontariste et ce sur deux plans :

- à court terme, il s'agit de réexaminer et de maîtriser la croissance des dépenses de fonctionnement par un cadrage budgétaire resserré ;*
- à moyen et à long terme, il s'agit de résoudre les problèmes structurels auxquels le Luxembourg est exposé depuis des années et qui n'ont rien à voir avec la crise actuelle, si ce n'est qu'elle les a mis en exergue.*

Le retour à l'équilibre des finances publiques doit ainsi être guidé par des principes d'action clairement affichés et impliquant l'ensemble des administrations publiques. Comme la Cour l'avait déjà indiqué dans son avis portant sur le projet de budget 2012, la priorité doit être donnée à la réduction des dépenses publiques : « Privilégier une réduction des dépenses plutôt qu'une augmentation des recettes s'explique par l'expérience des années passées montrant que la consolidation budgétaire axée sur la réduction des dépenses publiques (notamment de la consommation publique et des transferts) est plus susceptible d'avoir des effets durables et d'améliorer la performance économique ». »

A relever que pour ce qui est de la part des dépenses publiques dans la production nationale (44%), le Luxembourg se situe légèrement en-dessous de la moyenne des pays au sein de la zone euro (Tableau 17). Toutefois le poids des dépenses publiques pourra, selon la Cour, être réduit sans remettre en cause la qualité des services publics grâce notamment à une politique ayant pour objectif une meilleure efficacité de la gestion publique.

Tableau 17 : Dépenses totales des administrations publiques (en pourcentage du PIB nominal)

(en % du PIB)	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Allemagne	47,5	47,9	48,4	47,2	47,0	45,3	43,5	44,1	48,3	48,0	45,2	44,7	44,5	44,5
Autriche	51,2	50,5	51,3	53,9	50,0	49,1	48,6	49,5	52,8	52,8	50,7	51,8	51,9	51,5
Belgique	49,1	49,8	51,0	49,2	51,9	48,5	48,2	49,8	53,7	52,5	53,3	55,0	54,2	53,7
Danemark	54,2	54,6	55,1	54,6	52,8	51,6	50,8	51,5	58,1	57,7	57,7	59,4	57,7	57,5
Espagne	38,7	38,9	38,4	38,9	38,4	38,4	39,2	41,4	46,2	46,3	45,7	47,8	43,5	42,5
Estonie	34,8	35,8	34,8	34,0	33,6	33,6	34,0	39,7	44,8	40,5	37,5	39,5	38,6	38,3
Finlande	48,0	49,0	50,3	50,3	50,4	49,2	47,4	49,3	56,2	55,8	55,2	56,6	58,4	58,6
France	51,6	52,8	53,4	53,3	53,6	52,9	52,6	53,3	56,8	56,6	55,9	56,7	57,0	56,8
Grèce	45,4	45,1	44,7	45,5	44,6	45,3	47,5	50,6	54,0	51,4	52,0	53,6	47,9	47,9
Hongrie	47,8	51,5	49,7	49,1	50,1	52,2	50,7	49,2	51,4	50,0	50,0	48,7	48,7	48,6
Irlande	33,2	33,5	33,2	33,6	33,9	34,4	36,7	42,8	48,1	65,5	47,1	42,6	42,7	40,7
Islande	42,6	44,3	45,6	44,0	42,2	41,6	42,3	57,7	51,0	51,6	47,4	47,4	47,2	45,0
Italie	47,7	47,1	48,0	47,6	47,9	48,4	47,6	48,6	51,9	50,4	49,8	50,6	51,5	51,0
Luxembourg	38,2	41,6	41,8	42,6	41,5	38,6	36,3	39,2	45,2	43,6	42,7	44,3	43,9	44,1
Norvège	44,1	47,1	48,2	45,1	41,8	40,0	40,3	39,8	46,2	45,2	43,9	43,4	44,8	45,0
Pays-Bas	45,3	46,1	47,0	46,1	44,8	45,5	45,2	46,2	51,4	51,4	49,9	50,4	49,2	49,4
Pologne	43,8	44,3	44,7	42,6	43,5	43,9	42,2	43,2	44,7	45,5	43,5	42,3	42,5	42,5
Portugal	43,2	43,1	44,7	45,4	46,6	45,2	44,4	44,8	49,8	51,5	49,3	47,4	46,3	45,2
République slovaque	44,5	45,1	40,1	37,7	38,0	36,5	34,2	34,9	41,6	40,0	38,4	37,8	36,1	36,7
République tchèque	43,9	45,6	50,0	43,3	43,0	41,9	41,0	41,1	44,7	43,7	43,2	44,5	43,9	44,4
Royaume-Uni	39,9	40,9	41,8	42,7	43,4	43,6	43,4	47,2	50,8	49,8	48,2	48,0	47,2	45,6
Slovénie	47,3	46,2	46,2	45,6	45,1	44,3	42,3	44,1	48,7	49,4	49,9	48,1	50,8	52,0
Suède	54,5	55,6	55,6	54,3	53,9	52,7	50,9	51,8	54,9	52,4	51,5	51,9	53,0	52,7
Suisse	34,8	36,9	36,3	35,9	35,2	33,2	32,1	32,1	34,1	33,9	33,7	34,1	33,9	33,4
Zone euro	47,2	47,5	48,0	47,5	47,4	46,7	46,0	47,2	51,3	51,1	49,5	49,9	49,5	49,2
Total OCDE	39,6	40,2	39,8	39,2	39,1	38,9	39,0	40,8	44,4	43,8	42,8	42,4	41,7	40,8

Source chiffres : Base de données des Perspectives économiques de l'OCDE, n° 94

Il est vrai que les études économiques montrent que le redressement des finances publiques est d'autant plus significatif et durable s'il porte essentiellement sur la maîtrise des dépenses, plutôt que sur les relèvements des impôts et cotisations. Il est donc indiqué que les mesures de consolidation budgétaires doivent majoritairement consister dans le ralentissement des dépenses publiques.

La situation de la Suisse

Comme déjà soulevé dans son avis sur le projet de loi 6350 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2012, la Cour considère qu'une politique de sortie de crise plus axée sur une réduction des dépenses budgétaires aurait été possible comme le montre l'exemple Suisse.

La Suisse est entrée en récession en 2009 avec une diminution relativement modérée du PIB de 1,9% sur une année. La situation des finances publiques était solide avant la crise, avec des excédents budgétaires depuis 2005. En 2010, la Suisse a affiché une capacité de financement de 0,3% du PIB. Ainsi, le pays était un des seuls de l'OCDE à enregistrer un solde positif sur cette période. La dette publique suisse a été égale à 43% du PIB en 2010. Le solde de financement suisse s'est cependant considérablement dégradé entre 2009 et 2012.

Pour redresser la situation des finances publiques, la Suisse a presque entièrement misé sur la réduction des dépenses publiques. Le programme de consolidation budgétaire 2012-2013 a porté sur des allègements de 1,6 à 1,7 milliard de francs, dont 1,5 milliard provenant de la réduction des dépenses.

Au niveau de l'administration centrale, des économies ont été mises en œuvre au niveau des frais de fonctionnement. Ainsi, les dépenses de personnel, de biens et services de la Confédération ont diminué de quelque 160 millions de francs par an. Une suppression de 1,2% des emplois publics a eu lieu entre 2011 et 2013.

Les dépenses dans les domaines de l'éducation et de la recherche, de la sécurité sociale, de la défense nationale et de l'agriculture ont été plafonnées. Certaines activités dans les domaines susmentionnés ont été adaptées, supprimées ou transférées à d'autres entités.

Des économies de l'ordre de 180 millions de francs en 2011 ont également été réalisées au niveau des dépenses d'investissement de l'Etat. Elles concernent principalement la construction des routes nationales.

Au niveau de la sécurité sociale, une réduction des coûts intervient principalement au niveau de l'assurance-maladie. Ainsi, la classification et le remboursement des prix des médicaments ont été reconsidérés.

Comme indiqué préalablement, des hausses généralisées d'impôts ne sont pas prévues. La seule mesure du côté des recettes concerne l'impôt sur le tabac, qui est légèrement relevé. Cette augmentation n'a qu'un impact négligeable sur le budget de la Confédération helvétique (0,01% du PIB).

Il s'ensuit que le plan de consolidation budgétaire du gouvernement suisse est axé à 94% sur le côté des dépenses et à 6% sur le côté des recettes.

4.4.4 Analyse de la situation financière de l'Etat

L'exercice budgétaire 2014 se présente comme suit.

Le tableau suivant documente l'évolution des recettes et des dépenses du projet de budget de l'exercice 2014 par rapport au compte provisoire de 2012 et au budget définitif de l'exercice 2013. Les recettes en capital de 2012 tiennent compte de recettes d'emprunt à hauteur de 546,3 millions d'euros.

Tableau 18 : Evolution du projet de budget 2014 selon la loi sur la comptabilité de l'Etat

Dépenses	2012 Compte provisoire (€)	2013 Budget définitif (€)	2014 Projet de budget (€)	Variation			
				2012/2014		2013/2014	
				Montant (€)	%	Montant (€)	%
Recettes courantes	10.674.054.519	11.146.037.371	12.051.964.945	1.377.910.426	12,91%	905.927.574	8,13%
Recettes en capital	631.932.930	57.393.800	73.369.397	-558.563.533	-88,39%	15.975.597	27,84%
Recettes totales	11.305.987.449	11.203.431.171	12.125.334.342	819.346.893	7,25%	921.903.171	8,23%
Dépenses courantes	10.253.334.497	10.789.166.639	11.259.354.020	1.006.019.523	9,81%	470.187.381	4,36%
Dépenses en capital	1.258.718.820	972.676.261	1.038.113.177	-220.605.643	-17,53%	65.436.916	6,73%
Dépenses totales	11.512.053.317	11.761.842.900	12.297.467.197	785.413.880	6,82%	535.624.297	4,55%
Solde des recettes et dépenses	-206.065.868	-558.411.729	-172.132.855	33.933.013		386.278.874	

Sources : compte général provisoire 2012, projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

La hausse des dépenses prévue pour 2014 par rapport au budget définitif de 2013 est de l'ordre de 4,55%. Les dépenses courantes devraient progresser de 4,36% alors que les dépenses en capital augmenteraient de 6,73%. En chiffres, il s'agit d'une augmentation de quelque 535,6 millions d'euros par rapport au budget définitif 2013. Comparé au compte général provisoire de 2012, les dépenses augmentent de quelque 785,4 millions d'euros.

Alors que les dépenses augmentent de 4,55% entre 2013 et 2014, le budget des recettes connaît une progression de 8,23% pendant la même période, de manière à ce que le déficit de l'Etat central devrait se chiffrer à 172,1 millions d'euros en 2014.

4.4.5 Les dépenses courantes

En chiffres, les dépenses courantes atteignent la somme de 11.259,4 millions d'euros en 2014, soit une augmentation de quelque 470,2 millions d'euros par rapport à 2013 (4,36%), respectivement une progression tout à fait considérable de l'ordre de 1.006,0 millions d'euros par rapport au compte général provisoire 2012 (9,81%).

4.4.5.1 Présentation des dépenses courantes

Le tableau suivant retrace l'évolution des dépenses courantes du budget de l'Etat suivant leur classification comptable et ce pour les années 2012 à 2014.

Tableau 19 : Regroupement comptable des dépenses courantes

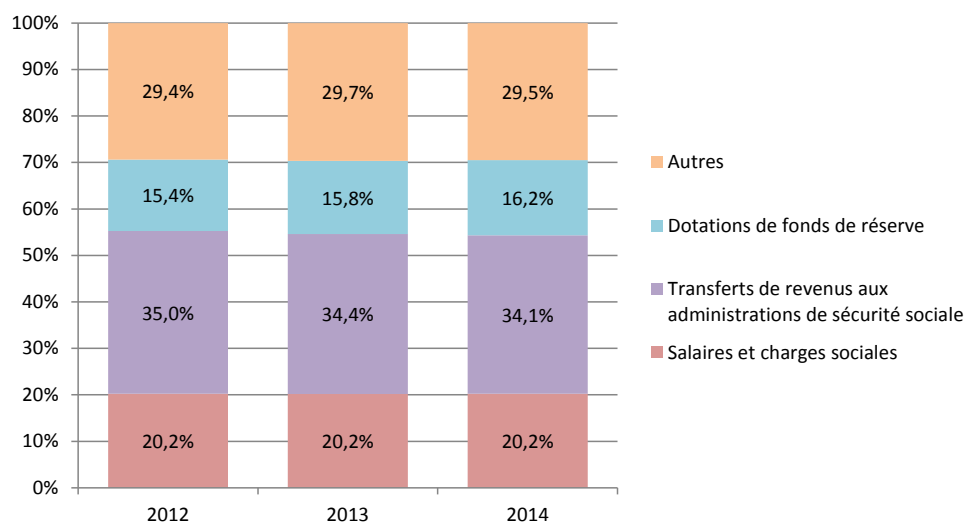
Code	Classes de comptes	2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
10	Dépenses non ventilées	48.642.628	48.636.992	50.989.929	2.347.301	4,83%	2.352.937	4,84%
11	Salaires et charges sociales	2.075.401.396	2.178.257.476	2.277.734.820	202.333.424	9,75%	99.477.344	4,57%
12	Achat de biens non durables et de services	433.019.275	382.891.629	369.732.748	-63.286.527	-14,62%	-13.158.881	-3,44%
14	Réparation et entretien d'ouvrages de génie civil n'augmentant pas la valeur	22.541.419	23.309.200	21.981.400	-560.019	-2,48%	-1.327.800	-5,70%
21	Intérêts de la dette publique	130.000.000	218.832.700	215.014.000	85.014.000	65,40%	-3.818.700	-1,75%
23	Intérêts imputés en débit	1.200.123	425.100	425.100	-775.023	-64,58%	0	0,00%
24	Location de terres et paiements courants pour l'utilisation d'actifs incorporels	10.308.888	764.167	906.838	-9.402.050	-91,20%	142.671	18,67%
31	Subventions d'exploitation	447.370.697	466.307.484	496.277.691	48.906.994	10,93%	29.970.207	6,43%
32	Transferts de revenus autres que des subventions d'exploitation aux entreprises	256.829.219	276.538.680	273.592.337	16.763.118	6,53%	-2.946.343	-1,07%
33	Transferts de revenus aux administrations privées	350.093.769	426.076.424	429.532.228	79.438.459	22,69%	3.455.804	0,81%
34	Transferts de revenus aux ménages	464.848.586	443.835.783	525.082.056	60.233.470	12,96%	81.246.273	18,31%

Code	Classes de comptes	2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
35	Transferts de revenus à l'étranger	164.260.110	158.525.704	159.493.458	-4.766.652	-2,90%	967.754	0,61%
36	Remboursements d'impôts indirects et de prélèvements	0	100	100	100	/	0	0,00%
37	Remboursements d'impôts directs	824.742	710.000	840.000	15.258	1,85%	130.000	18,31%
41	Transferts de revenus à l'administration centrale	392.868.374	496.799.048	514.240.478	121.372.104	30,89%	17.441.430	3,51%
42	Transferts de revenus aux administrations de sécurité sociale	3.587.040.363	3.710.093.842	3.840.842.771	253.802.408	7,08%	130.748.929	3,52%
43	Transferts de revenus aux administrations publiques locales	214.790.550	176.075.910	178.902.935	-35.887.615	-16,71%	2.827.025	1,61%
44	Transferts de revenus à l'enseignement privé	74.153.509	80.423.401	82.203.711	8.050.202	10,86%	1.780.310	2,21%
93	Dotations de fonds de réserve	1.579.140.890	1.700.662.999	1.821.561.420	242.420.530	15,35%	120.898.421	7,11%

Source chiffres : projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

Il résulte du tableau ci-dessus que les salaires et charges sociales de l'Etat (code économique 11), les transferts de revenus aux administrations de sécurité sociale (code économique 42) ainsi que les dotations de fonds de réserve (code économique 93) représentent une part essentielle du total des dépenses courantes. Sur un total de 11.259.354.020 euros prévu au projet de budget 2014, ces trois catégories constituent ainsi à elles seules 70,5% du budget des dépenses courantes, soit un montant de 7.940.139.011 euros.

Graphique 20 : Répartition des principales catégories de dépenses courantes



Source : projet de budget 2014 (aux erreurs d'arrondi près) ; graphique : Cour des comptes

4.4.5.2 Analyse par code économique

4.4.5.2.1 Les transferts de revenus aux administrations de sécurité sociale

D'après le projet de budget 2014, les transferts sous rubrique s'élèveront à 3.840.842.771 euros en 2014, ce qui constitue une hausse de quelque 130,7 millions d'euros ou de 3,52% par rapport au budget 2013.

Cette hausse s'explique essentiellement par les transferts au niveau du ministère de la Sécurité sociale, c.-à-d. notamment les régimes de l'assurance pension, de maladie-maternité et de dépendance. L'augmentation est de quelque 102,7 millions entre 2013 et 2014, soit 3,97%. Par rapport à 2012, elle se situe à 9,38% ou 230,7 millions d'euros.

Tableau 21 : Ventilation par ministère des transferts à la sécurité sociale (code 42)

Ministère		2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
07	Justice	0	100	100	100	/	0	0,00%
09	Intérieur	47.632.057	49.644.000	51.655.000	4.022.943	8,45%	2.011.000	4,05%
10 et 11	Education nationale, Enfance et Jeunesse	0	0	6.000	6.000	/	6.000	/
12	Famille, Intégration et Grande Région	1.073.864.533	1.066.711.100	1.092.832.000	18.967.467	1,77%	26.120.900	2,45%
14	Santé	49.512	51.500	52.788	3.276	6,62%	1.288	2,50%
17 et 18	Sécurité sociale	2.459.218.846	2.587.210.742	2.689.928.383	230.709.537	9,38%	102.717.641	3,97%
19	Agriculture, Viticulture et Développement rural	6.275.415	6.476.400	6.368.500	93.085	1,48%	-107.900	-1,67%
Total		3.587.040.363	3.710.093.842	3.840.842.771	253.802.408	7,08%	130.748.929	3,52%

Source chiffres : projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

Des 3.840.842.771 euros prévus en 2014, la quasi-totalité, c'est-à-dire 3.782.760.383 euros (98,5%) relèvent du ministère de la Sécurité sociale (2.689.928.383 euros) ainsi que du ministère de la Famille, de l'Intégration et à la Grande Région (1.092.832.000 euros).

Les dépenses du ministère de la Famille, de l'Intégration et à la Grande Région concernent essentiellement la participation de l'Etat au financement des allocations familiales. Celle-ci devrait s'élever en 2014 à 633.567.000 euros contre 628.479.000 euros suivant le budget voté 2013. Il s'agit d'une augmentation de 0,81%. Le montant inscrit à l'article budgétaire

en relation avec la prise en charge du déficit de la Caisse nationale des prestations familiales devrait peser sur le budget des dépenses à raison d'environ 71,1 millions d'euros en 2014 contre quelque 87,9 millions d'euros en 2013. Le forfait d'éducation, à charge de l'Etat par une dotation au Fonds national de solidarité qui en assure la gestion, grève le budget de l'Etat de quelque 64,1 millions d'euros en 2014 (58,4 millions d'euros en 2013).

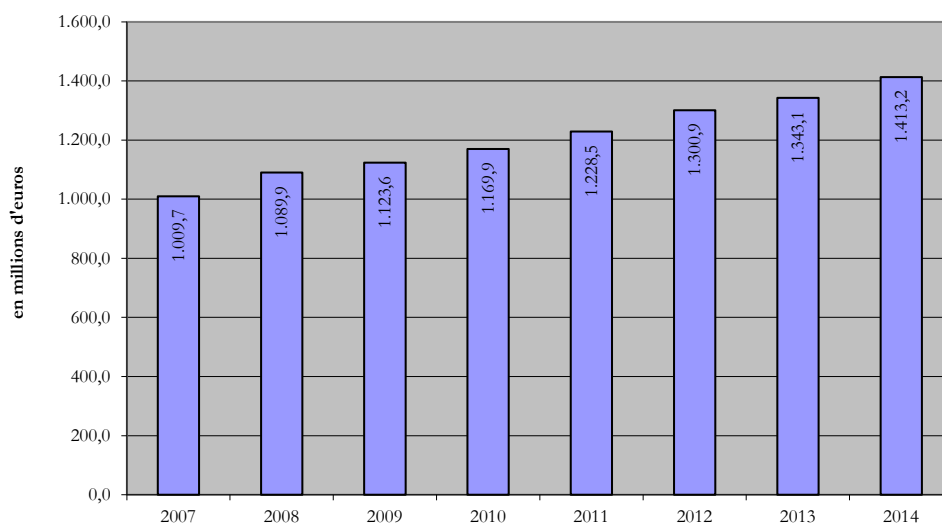
Concernant les dépenses du ministère de la Sécurité sociale, elles visent surtout les régimes de l'assurance pension (1.413,2 millions d'euros), de l'assurance dépendance (233,5 millions d'euros) ainsi que celui de l'assurance maladie-maternité (995,6 millions d'euros).

4.4.5.2.2 La situation financière de l'assurance pension

Le poste de l'assurance pension est évalué à quelque 1.413,2 millions d'euros pour 2014 contre 1.343,1 millions d'euros selon le budget voté 2013, ce qui équivaut à une augmentation de 70,1 millions d'euros ou 5,22% sur une année.

L'évolution de la participation des pouvoirs publics dans le financement de l'assurance pension sur la période de 2007 à 2014 est reprise au graphique suivant. Sur la période considérée, la croissance annuelle moyenne de ce poste s'élève à 4,92%.

Graphique 22 : Participation des pouvoirs publics dans le financement de l'assurance pension



Source chiffres : comptes généraux, projet de budget 2014 ; graphique : Cour des comptes

Selon le Conseil de l'Union européenne, « la réforme luxembourgeoise des retraites adoptée en décembre 2012 ne peut être vue que comme un premier pas important dans la bonne direction. Même si l'on tient compte de la plupart des aspects de la réforme adoptée, le

Luxembourg devrait encore, pour combler l'écart budgétaire, mettre en œuvre des mesures de viabilisation durable, revenant à accroître de manière permanente le solde primaire de 8,6 points de pourcentage du PIB. Il doit donc aller plus loin dans sa réforme des retraites. Le plafonnement de l'adaptation des pensions en fonction des hausses de salaires réelles permettrait d'étoffer les réserves de retraite et le fait de relever l'âge effectif de départ en retraite en alignant l'âge de la retraite ou les prestations de pension sur l'évolution de l'espérance de vie aiderait à assurer la viabilité à long terme du régime de retraites. Les possibilités de départ anticipé devraient aussi être réduites et il conviendrait de faire en sorte qu'il soit plus attrayant de travailler au-delà de l'âge minimal requis. De surcroît, l'incidence des dépenses de soins de longue durée sur la viabilité budgétaire devrait contribuer à hauteur de 2,1 points de pourcentage à l'écart de viabilité du Luxembourg. Par rapport à la moyenne de l'Union, le Luxembourg peut s'attendre à une forte augmentation du nombre de personnes âgées et de personnes à charge ». (document 2013/C 217/14, point 12)

Sur base de quoi, le Conseil européen a recommandé « que le Luxembourg s'attache, au cours de la période 2013-2014:

- à conserver une position budgétaire saine et à continuer de respecter l'OMT, de manière à assurer la soutenabilité à long terme de ses finances publiques, compte tenu en particulier des passifs implicites liés au vieillissement démographique; à renforcer la gouvernance budgétaire en adoptant un cadre budgétaire à moyen terme englobant l'ensemble des administrations publiques et comportant des plafonds de dépenses pluriannuels, et en instituant un contrôle indépendant de l'application des règles budgétaires;
- à réduire les dépenses liées au vieillissement en améliorant la rentabilité des services de soins de longue durée, notamment par un recentrage plus net sur la prévention, la réhabilitation et l'autonomie, en renforçant la réforme des retraites récemment adoptée, et en prenant des mesures supplémentaires pour réduire les départs en retraite anticipée et relever l'âge de départ effectif en retraite, en alignant l'âge de départ à la retraite ou les prestations de pension sur l'évolution de l'espérance de vie ». (document 2013/C 217/14, recommandations n°1 et 3)

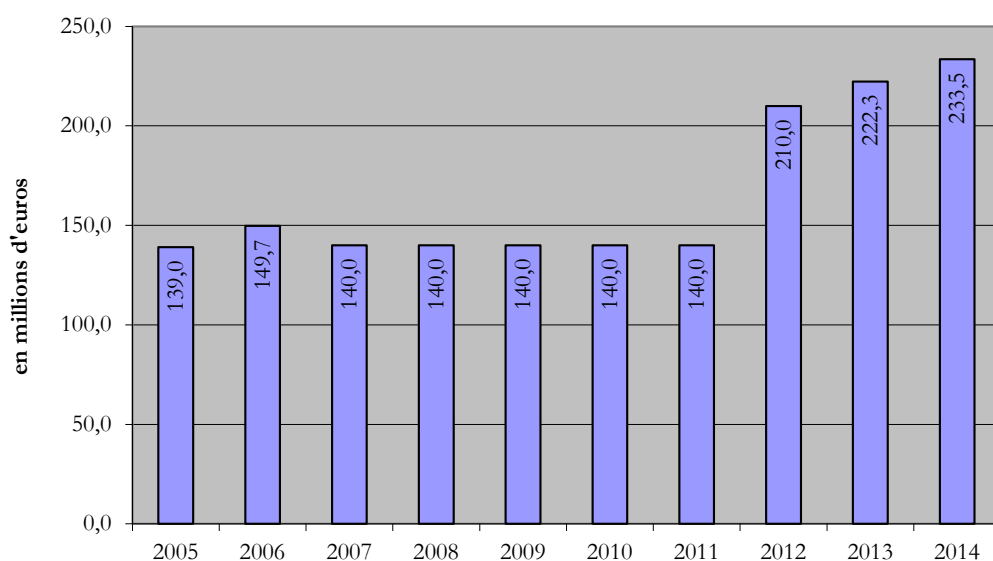
4.4.5.2.3 La situation financière de l'assurance dépendance

Dans le projet de budget 2014 (p. 57*), il est précisé que « depuis le 1^{er} janvier 2007 la contribution annuelle de l'Etat au financement de l'assurance dépendance était fixée à cent quarante millions d'euros. En considération des contraintes financières auxquelles l'assurance dépendance devra faire face à moyen et à long terme en raison de l'évolution démographique, la loi budgétaire du 16 décembre 2011 a fixé la contribution à charge de

l'Etat pour l'exercice 2012 à 35% des dépenses totales de l'assurance dépendance et à partir de l'exercice 2013 à 40%. »

La contribution de l'Etat au financement de l'assurance dépendance passe ainsi de 140,0 millions d'euros en 2011 à 222,3 millions d'euros en 2013 et à 233,5 millions d'euros en 2014.

Graphique 23 : Participation de l'Etat au financement de l'assurance dépendance



Source chiffres : comptes généraux, projet de budget 2014 ; graphique : Cour des comptes

Dans le cadre de son avis sur le projet de budget de l'Etat pour l'exercice 2006, la Cour avait déjà soulevé la question suivante : « Toujours est-il que l'augmentation des dépenses à charge de l'Etat du budget est particulièrement prononcée pour 2006 et la question est de savoir si cette augmentation a un caractère unique ou si les causes sont de nature plus structurelle. », pour en conclure que « la situation déficitaire de l'assurance-dépendance risque à terme d'engendrer un déficit chronique qui ne pourra être comblé que par une maîtrise des dépenses ou par une hausse des participations » (pages 77 et 78).

4.4.5.2.4 La situation financière de l'assurance maladie-maternité

Le tableau ci-après reprend la situation financière de l'assurance maladie-maternité pour la période de 2007 à 2012 telle que présentée dans les décomptes de l'assurance maladie-maternité.

Tableau 24 : Situation financière de l'assurance maladie-maternité

	2007 (mio €)	2008 (mio €)	2009 (mio €)	2010 (mio €)	2011 (mio €)	2012 (mio €)
Recettes courantes	2.023,9	2.153,2	2.055,5	2.212,4	2.433,5	2.627,6
Dépenses courantes	2.014,8	2.120,3	2.076,0	2.217,2	2.355,2	2.583,4
Solde des opérations courantes	9,1	32,8	-20,4	-4,8	78,3	44,2
Solde global cumulé (réserve totale)	187,0	219,9	199,3	194,5	272,8	317,0
Fonds de roulement légal	182,8	194,5	196,1	111,6	114,5	144,8
Dotation / Prélèvement au fonds de roulement	12,0	11,7	1,6	-84,5	2,9	30,3
Solde de l'exercice après dotation réserve	-3,0	21,1	-22,1	79,7	75,4	13,8
Solde cumulé après dotation réserve	4,3	25,4	3,2	82,9	158,3	172,2

Source chiffres : Décomptes CNS 2010, 2011 et 2012 (aux erreurs d'arrondi près)

Le résultat financier affiché doit être pris en considération avec l'abaissement en 2010 de la réserve minimale qui a été portée de 10% à 5,5%. En 2010, le législateur avait en effet choisi de combler le déficit de l'assurance maladie par un abaissement de la limite inférieure de la réserve obligatoire de l'assurance maladie-maternité de 10%, tel que prévu au Code de la sécurité sociale, à 5,5%.

Ce taux devrait augmenter progressivement dans les prochaines années pour atteindre sa valeur d'origine en 2015. En effet, l'article 3 de la loi du 17 décembre 2010 portant réforme du système de soins de santé dispose que « par dérogation à l'article 28, alinéa 1^{er} du Code de la sécurité sociale, la limite inférieure de la réserve y prévue est réduite pour l'exercice 2011 à 5,5 pour cent, pour l'exercice 2012 à 6,5 pour cent, pour l'exercice 2013 à 7,5 pour cent et pour l'exercice 2014 à 8,5 pour cent. ».

L'évolution du niveau de la réserve est reprise au tableau suivant :

Tableau 25 : Evolution du niveau de la réserve

	31.12.2008 (mio €)	31.12.2009 (mio €)	31.12.2010 (mio €)	31.12.2011 (mio €)	31.12.2012 (mio €)
Réserve effective	219,9	199,3	194,5	272,8	317,0
Minimum légal	194,5	196,1	111,6*	114,5*	144,8*
Rapport réserve / dépenses courantes hors prélèvements aux provisions	11,3%	10,2%	9,6%	13,1%	14,2%

*Baisse du minimum légal requis de 10% à 5,5% en 2010 et 2011 et à 6,5% en 2012

Source chiffres : Décomptes CNS 2010, 2011 et 2012 (aux erreurs d'arrondi près)

4.4.5.2.5 Les salaires et charges sociales

La Cour rappelle qu'au niveau du budget des dépenses, les crédits budgétaires relatifs aux traitements, indemnités et salaires sont regroupés aux articles budgétaires à code économique 11. Ces articles ne couvrent pas les participations financières étatiques aux frais de personnel d'organismes juridiquement distincts de l'Etat (établissements publics, a.s.b.l., ...).

Le projet de loi concernant le budget de l'exercice 2014 prévoit des crédits à hauteur de 2.277,7 millions d'euros aux articles budgétaires à code économique 11, soit une augmentation de 4,57% par rapport au budget de l'exercice 2013, respectivement de 9,75% par rapport au compte provisoire de l'exercice 2012. Le tableau qui suit fait une ventilation de ces crédits par ministère.

Tableau 26 : Code économique 11 - Salaires et charges sociales

	Ministère	2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
0	Etat	37.688.468	42.537.703	43.683.134	5.994.666	15,91%	1.145.431	2,69%
1	Affaires étrangères	90.193.211	98.507.699	106.028.293	15.835.082	17,56%	7.520.594	7,63%
2	Culture	21.914.286	22.285.461	23.812.452	1.898.166	8,66%	1.526.991	6,85%
3	Enseignement supérieur et Recherche	3.978.104	3.801.612	3.731.695	-246.409	-6,19%	-69.917	-1,84%
4	Finances	133.850.897	143.438.942	147.734.078	13.883.181	10,37%	4.295.136	2,99%
5	Economie	17.066.278	17.766.248	19.719.957	2.653.679	15,55%	1.953.709	11,00%
6	Sécurité intérieure	156.293.091	163.290.961	170.312.037	14.018.946	8,97%	7.021.076	4,30%
7	Justice	92.597.534	94.457.702	98.660.742	6.063.208	6,55%	4.203.040	4,45%
8	Fonction publique et Réforme administrative	180.947.315	185.985.320	221.617.703	40.670.388	22,48%	35.632.383	19,16%
9	Intérieur	8.393.579	9.150.586	9.564.940	1.171.361	13,96%	414.354	4,53%
10 et 11	Education nationale, Enfance et Jeunesse	1.074.708.674	1.120.642.882	1.148.856.908	74.148.234	6,90%	28.214.026	2,52%
12	Famille, Intégration et Grande Région	16.080.721	16.833.066	17.982.378	1.901.657	11,83%	1.149.312	6,83%
13	Sports	2.735.337	2.964.553	2.837.147	101.810	3,72%	-127.406	-4,30%
14	Santé	29.721.627	31.652.247	31.747.991	2.026.364	6,82%	95.744	0,30%
15	Logement	2.419.601	2.576.182	2.671.845	252.244	10,43%	95.663	3,71%
16	Travail, Emploi et Economie sociale et solidaire	21.952.513	23.964.649	26.094.558	4.142.045	18,87%	2.129.909	8,89%
17 et 18	Sécurité sociale	13.749.838	15.283.143	15.764.757	2.014.919	14,65%	481.614	3,15%
19	Agriculture, Viticulture et Développement rural	21.590.903	22.645.570	23.047.630	1.456.727	6,75%	402.060	1,78%

	Ministère	2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
20, 21 et 22	Développement durable et Infrastructures	149.516.866	160.469.650	163.863.575	14.346.709	9,60%	3.393.925	2,11%
23	Egalité des Chances	2.553	3.300	3.000	447	17,51%	-300	-9,09%
Total		2.075.401.396	2.178.257.476	2.277.734.820	202.333.424	9,75%	99.477.344	4,57%

Source chiffres : projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

Les objectifs du projet de loi n°6457, visant entre autres à transposer l'accord salarial dans la fonction publique, se lisent comme suit (page 27) :

« Fait encore partie du présent paquet de textes, le nouveau projet de loi qui se propose de transposer les dispositions du récent accord salarial dans la Fonction publique, accord signé le même 15 juillet 2011 que celui sur les réformes entre Gouvernement et CGFP et de leur avenant du 27 avril 2012. Certes, l'accord salarial se limite à des mesures à caractère purement salarial, et n'a donc a priori rien à voir avec les réformes dans la Fonction publique. Mais comme le présent exposé des motifs essaiera de le démontrer dans la suite, sa politique de modernisation de la Fonction publique luxembourgeoise constitue pour le Gouvernement un ensemble cohérent et indissociable, si bien que non seulement les deux accords ont été signés le même jour, mais que les liens thématiques sont évidents entre statut général, traitements, accessoires, pensions, pour ne citer que ces points forts d'une législation qui non seulement a augmenté en volume au cours des dernières décennies, mais s'est également diversifiée de façon substantielle pour intégrer des domaines inconnus encore des générations antérieures d'agents publics (voir à ce sujet aussi au chapitre IX point 2 du présent exposé des motifs, le rappel des réflexions menées par la Commission interministérielle d'experts dans son étude sur les traitements effectuée au cours de la période législative précédente). »

Dans l'exposé des motifs du présent projet de loi, renvoi a été également fait au programme gouvernemental d'août 2009, à savoir : „Le Gouvernement pratiquera à l'égard des agents publics une politique salariale qui tiendra compte de la situation économique du pays et de la situation financière de l'Etat ». (...) « Ces mesures devront avoir un effet neutre du point de vue budgétaire. »

Le Conseil d'Etat pour sa part, note (doc. parlementaire 6457 n°2, page 2) : « Pour ce qui est du coût des mesures prévues par le projet de loi sous avis, l'exposé des motifs relève „que les économies [réalisées par les mesures proposées par les projets de loi du „paquet“] couvrent à terme les coûts liés à la transposition des présentes mesures conformément à l'engagement pris par le Gouvernement et relevé dans son programme de 2009, à savoir

que les mesures en matière de politique salariale et de révision des traitements „devront avoir un effet neutre du point de vue budgétaire“ ... Au vu des chiffres détaillés ci-dessus, le Gouvernement a décidé dans le cadre des négociations relatives à l'accord salarial de tenir compte du potentiel des économies futures pour l'allocation d'une prime unique de 0,9% en 2014 et pour une augmentation de la valeur du point indiciaire pour l'année 2015 de 2,2%. Le détail des coûts relatifs à ces mesures a été incorporé dans le projet de loi transposant certaines dispositions de l'accord salarial du 15 juillet 2011 ...“. Le Conseil d'Etat note que dans ces conditions l'impact financier de l'accord salarial précité se répercutera à partir des exercices 2014 et 2015 et qu'il pourra tout au plus être neutralisé avec un effet différé grâce aux conséquences escomptées à moyen et à long terme de plusieurs des mesures projetées dans le cadre de la réforme législative formant le „paquet“. »

La Cour des comptes, pour sa part, se pose des questions quant aux répercussions financières de cet accord salarial sur le secteur conventionné, dont les salaires s'orientent à ceux de la fonction publique.

La Cour se demande si cette démarche ne va pas à l'encontre des mesures de consolidation budgétaires annoncées par le gouvernement et consistant dans un ralentissement des dépenses publiques.

Selon la Cour, une analyse approfondie doit être faite pour déterminer les besoins en ressources humaines dans la fonction publique et ce aussi bien d'un point de vue quantitatif que qualitatif pour permettre la mise en place d'une gestion prévisionnelle des ressources humaines.

Pour ce qui est de la maîtrise du coût des salaires et charges sociales, la Cour renvoie par ailleurs au rapport de la Cour des comptes française sur la situation et les perspectives des finances publiques de juillet 2012. Dans ce rapport la Cour des comptes française a identifié trois pistes principales d'action pouvant contribuer à atteindre l'objectif de retour à l'équilibre des finances publiques : maîtriser la croissance des dépenses de fonctionnement, réexaminer les dépenses d'intervention (dépenses de transfert), mieux choisir les investissements publics. D'après la Cour française, « des économies peuvent être prioritairement réalisées sur les dépenses de fonctionnement des administrations publiques, notamment sur la masse salariale. » (page 25).

On peut ainsi lire dans le rapport (page 25) qu'en France « la masse salariale des administrations publiques atteint 260 Md€ et représente, en 2010, plus de 13% du PIB et 70% de l'ensemble de leurs dépenses de fonctionnement. La combinaison de divers facteurs dynamiques a favorisé la progression des dépenses de personnel au cours des dernières années. Stabiliser en valeur la masse salariale implique de faire des choix. D'une part, le non

remplacement d'un départ à la retraite sur deux se traduit à court terme par une économie brute annuelle d'environ 900 M€. D'autre part, plusieurs leviers peuvent également être activés sur les rémunérations comme le gel du point de la fonction publique (économie de 600 M€ par an) qui présente l'avantage de s'appliquer automatiquement aux trois fonctions publiques, la maîtrise des mesures catégorielles et diverses (plus de 500 M€ par an) ou le blocage temporaire des avancements et des promotions dans les grades supérieurs. ».

4.4.6 Les dépenses en capital

La Cour reproduit ci-joint un tableau regroupant les dépenses en capital telles qu'elles ressortent du projet de budget 2014 ainsi que les variations qui s'en dégagent par rapport au compte général provisoire de 2012 et au budget définitif de 2013.

Tableau 27 : Regroupement comptable des dépenses en capital

Classes de comptes		2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
10	Dépenses non ventilées	0	0	2.000.000	2.000.000	/	2.000.000	/
31	Subventions d'exploitation	0	595.000	595.000	595.000	/	0	0,00%
41	Transferts de revenus à l'administration centrale	2.396.557	1.880.000	1.635.590	-760.967	-31,75%	-244.410	-13,00%
51	Transferts de capitaux aux entreprises	42.157.356	44.275.001	38.555.178	-3.602.178	-8,54%	-5.719.823	-12,92%
52	Autres transferts de capitaux aux administrations privées	5.295.674	10.064.370	9.736.096	4.440.422	83,85%	-328.274	-3,26%
53	Transferts de capitaux aux ménages	36.103.152	33.675.500	38.675.500	2.572.348	7,12%	5.000.000	14,85%
54	Transferts de capitaux à l'étranger	13.648.483	14.584.920	14.497.680	849.197	6,22%	-87.240	-0,60%
61	Transferts de capitaux à l'administration centrale	1.100.000	5.026.430	10.026.530	8.926.530	811,50%	5.000.100	99,48%
63	Transferts de capitaux aux administrations publiques locales	82.130.917	72.085.870	86.101.792	3.970.875	4,83%	14.015.922	19,44%
64	Transferts de capitaux aux écoles privées	15.234.823	17.000.000	0	-15.234.823	-100,00%	-17.000.000	-100,00%
71	Achats de terrains et bâtiments dans le pays	24.662.603	21.395.000	21.395.000	-3.267.603	-13,25%	0	0,00%
72	Construction de bâtiments	9.215.559	18.700.300	16.220.200	7.004.641	76,01%	-2.480.100	-13,26%
73	Réalisation d'ouvrages de génie civil	40.490.388	51.701.200	45.271.225	4.780.837	11,81%	-6.429.975	-12,44%
74	Acquisition de biens meubles durables et de biens incorporels	55.229.384	47.556.070	65.084.286	9.854.902	17,84%	17.528.216	36,86%
81	Octrois de crédits aux et participations dans les entreprises et institutions financières	191.433.007	83.869.900	85.325.400	-106.107.607	-55,43%	1.455.500	1,74%

Classes de comptes		2012 Compte provisoire	2013 Budget définitif	2014 Projet de budget	Variation			
					2012/2014		2013/2014	
					Montant	%	Montant	%
83	Octrois de crédits aux ménages	0	50.000	50.000	50.000	/	0	0,00%
84	Octrois de crédits et participations à l'étranger	27.886.328	10.641.100	18.741.200	-9.145.128	-32,79%	8.100.100	76,12%
91	Remboursement de la dette publique	32.620.000	200	200	-32.619.800	-100,00%	0	0,00%
93	Dotations de fonds de réserve	679.114.600	539.575.400	584.202.300	-94.912.300	-13,98%	44.626.900	8,27%
Total		1.258.718.831	972.676.261	1.038.113.177	-220.605.654	-17,53%	65.436.916	6,73%

Source chiffres : projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

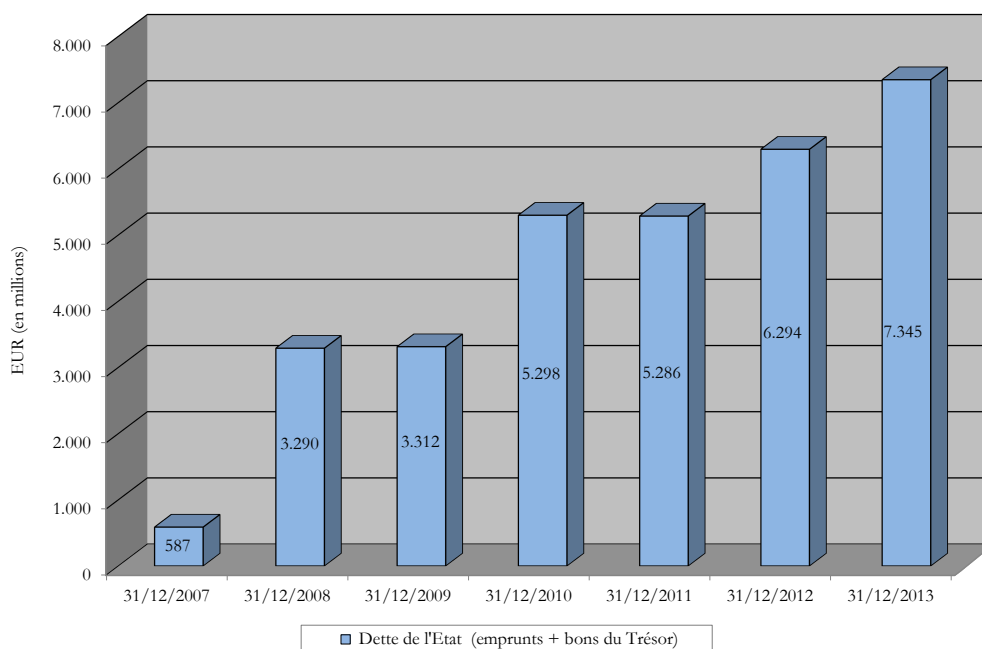
Il ressort du tableau ci-dessus que les dépenses en capital s'élèvent à quelque 1.038,1 millions d'euros, soit une augmentation de 65,4 millions d'euros (6,73%) par rapport au budget définitif de 2013, respectivement une diminution prononcée de 220,6 millions d'euros (17,53%) par rapport au compte provisoire de 2012.

4.5 La dette publique suivant les règles de la législation sur la comptabilité de l'Etat

Au Luxembourg, la dette publique a augmenté de manière spectaculaire au cours des dernières années.

Alors qu'au 31 décembre 2007 la dette de l'Etat luxembourgeois (emprunts et bons du Trésor) se chiffrait encore à 587 millions d'euros, elle s'élève au 31 décembre 2013 à 7.345 millions d'euros.

Le financement de la participation dans le capital d'un établissement bancaire ainsi que la prise en charge des déficits par voie d'émission d'emprunts ont conduit à une multiplication de la dette par douze en six ans.

Graphique 28 : Evolution de la dette de l'Etat

Sources : Trésorerie de l'Etat ; graphique : Cour des comptes

Dans ce qui suit, la Cour retrace dans un premier temps la composition, l'envergure et la couverture de la dette publique actuelle. Ensuite, elle fera une projection de la dette prévisionnelle en prenant en considération les emprunts envisagés pour le futur.

4.5.1 La dette publique actuelle

Au 31 décembre 2013, le montant total de la dette de l'Etat central s'élève à 7.345,46 millions d'euros, résultant d'émissions de bons du Trésor et d'emprunts obligataires ainsi que du recours à des emprunts bancaires.

Les bons du Trésor, qui représentent des promesses de paiement, ne sont émis qu'au profit d'institutions financières internationales. Le paiement se fait à charge du budget de l'Etat par le biais du Fonds de la dette publique. L'encours des bons du Trésor au 31 décembre 2013 se chiffre à 63,46 millions d'euros.

Pour ce qui est des emprunts, le gouvernement a contracté en 2006 deux emprunts portant chacun sur 200 millions d'euros destinés au Fonds du rail et au Fonds des routes. En 2007, un emprunt d'une valeur de 132 millions d'euros a été contracté pour financer la reprise par l'Etat de terrains et d'immeubles faisant partie de l'infrastructure ferroviaire.

En 2008, le gouvernement a eu recours à deux nouveaux emprunts d'un montant total de 400 millions d'euros pour le financement des investissements du Fonds du rail et du Fonds des routes

ainsi qu'à un emprunt d'un montant de 300 millions d'euros dans le cadre de la recapitalisation d'établissements bancaires. Dans le contexte de la crise financière, l'Etat avait également contracté un emprunt obligataire grand public d'un montant nominal de 2 milliards d'euros, venu à échéance en décembre 2013.

En 2010, l'Etat a procédé à l'émission d'un nouvel emprunt obligataire de 2 milliards d'euros. Cet emprunt se compose d'un montant de 400 millions d'euros répartis à parts égales entre le Fonds du rail et le Fonds des routes et de 1.600 millions d'euros pour le financement des dépenses d'investissement.

L'année 2012 a été marquée par l'émission d'un emprunt obligataire de 1 milliard d'euros, dont 200 millions d'euros pour le Fonds du rail, 250 millions d'euros pour le Fonds des routes et 550 millions d'euros pour couvrir les besoins de financement.

En 2013, l'Etat a émis un emprunt obligataire de 750 millions d'euros venant à échéance en mars 2028 ainsi qu'un emprunt obligataire sous forme de placement privé de 300 millions d'euros avec échéance août 2043 pour couvrir ses besoins de financement. Par ailleurs, l'Etat a procédé au refinancement intégral de l'emprunt grand public venu à échéance par l'émission d'un nouvel emprunt obligataire de 2.000 millions d'euros à 10 ans.

Au 31 décembre 2013, l'encours de la dette de l'Etat se chiffre à 7.282 millions d'euros et présente les caractéristiques suivantes :

Taux moyen pondéré	2,667%
Durée de vie résiduelle	8 ans et 294 jours
Ratio dette/PIB	15,92 %
Dette par habitant	14.213 euros

Suivant une décision d'Eurostat, les fonds levés dans le cadre de la Facilité Européenne de Stabilisation Financière (FESF) « doivent être enregistrés dans la dette publique brute des Etats membres de la zone euro participant à une opération de soutien, en proportion de leur part dans la garantie accordée ». Cette décision entraîne une augmentation de la dette publique à hauteur de 1% du PIB mais n'a cependant aucun impact sur les besoins de financement de l'Etat ou le coût du service de la dette.

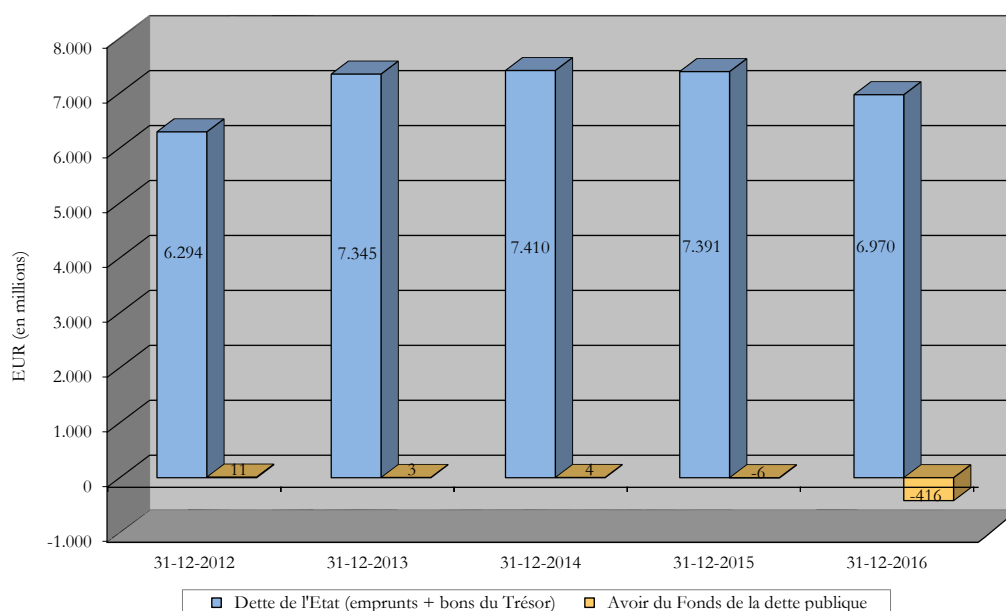
A noter que contrairement à la FESF, le Mécanisme Européen de Stabilité (MES) est considéré comme disposant d'une autonomie suffisante pour être classé comme une institution européenne. Ainsi, ses émissions ne vont pas avoir d'impact sur la dette publique des différents Etats contributeurs.

Pour ce qui est du Fonds de la dette publique, ses avoirs s'élèvent à 3,34 millions d'euros au 31 décembre 2013. Il importe de souligner que le Fonds de la dette publique a été alimenté en novembre 2013 par une dotation supplémentaire de 2 milliards d'euros en vue du remboursement de l'emprunt obligataire venu à échéance le 4 décembre 2013.

En plus, le projet de budget pour l'exercice 2014 prévoit des dotations au profit du Fonds de la dette publique à hauteur de 233,10 millions d'euros. Les dépenses totales du Fonds prévues pour 2014 se chiffrent à 232,61 millions d'euros. En prenant en considération la dette actuelle, l'alimentation du Fonds pour 2014 ne suffit que pour couvrir les charges d'intérêts des emprunts et l'amortissement des bons du Trésor émis. Les remboursements d'emprunts ne sont pas provisionnés.

Le graphique ci-dessous, qui tient compte de la situation de la dette telle qu'elle se présente au 31 décembre 2013, met en relation l'évolution de l'encours de la dette de l'Etat (emprunts et bons du Trésor) avec les avoirs du Fonds de la dette publique. La Cour a retenu pour les exercices 2015 et 2016 l'hypothèse que l'alimentation du Fonds de la dette publique pour le paiement des intérêts (article budgétaire 04.8.21.005) correspond aux charges d'intérêts des emprunts contractés.

Graphique 29 : Comparaison de l'évolution de la dette actuelle et des avoirs du Fonds de la dette publique



Sources : Trésorerie de l'Etat, Cour des comptes ; graphique : Cour des comptes

Au vu de ce qui précède, la Cour déduit que des alimentations supplémentaires à charge des budgets futurs et/ou un recours à de nouveaux emprunts seront nécessaires pour garantir le remboursement des dettes engagées par l'Etat.

4.5.2 La dette publique prévisionnelle

4.5.2.1 L'évolution de l'encours de la dette de l'Etat : 2012-2016

Dans ce qui suit, la Cour présente une projection de l'évolution future de la dette publique. Pour ce faire, la Cour tient compte d'emprunts de 1.000 millions d'euros pour 2014, de 1.500 millions d'euros pour 2015 et de 1.900 millions d'euros (dont 400 millions d'euros de refinancement) pour 2016 tel qu'il ressort de la note du comité de prévision au formateur du 7 novembre 2013¹.

Pour 2014, la Cour se base sur l'emprunt de 500 millions d'euros prévu à l'article 42 du projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014 ainsi que sur l'autorisation émise dans le cadre de la loi budgétaire de 2013.

Dans ce cas de figure, l'évolution de l'encours de la dette de l'Etat (emprunts et bons du Trésor) se présenterait de la manière suivante :

	Encours au 31.12.
2012	6.294.228.007
2013	7.345.464.321
2014	8.410.344.356
2015	9.890.767.728
2016	11.370.312.790

Il en résulte que la dette publique est évaluée à 11.370 millions d'euros en 2016, soit quasi le double de l'endettement en 2012.

¹ Projections macroéconomiques et prévision des finances publiques à politique inchangée pour la période 2013-2016

4.5.2.2 L'évolution des avoirs du Fonds de la dette publique : 2012 – 2016

L'évolution des avoirs du Fonds de la dette publique, en tenant compte des dépenses prévisionnelles découlant des emprunts prévus, est retracée par le tableau suivant. La Cour part de l'hypothèse que les emprunts non encore émis auront une durée de dix ans et que les intérêts seront payables annuellement à terme échu.

Tableau 30 : Evolution des avoirs du Fonds de la dette publique

	2012	2013	2014	2015	2016
Avoirs du fonds au 1 ^{er} janvier	80.202.105	10.607.760	3.339.699	3.826.001	-5.750.627
Alimentation budgétaire	145.800.000	2.228.832.700	233.100.100	247.707.700	278.283.635
Dépenses	215.394.345	2.236.100.761	232.613.798	257.284.328	688.738.573
Avoirs du fonds au 31 décembre	10.607.760	3.339.699	3.826.001	-5.750.627	-416.205.565

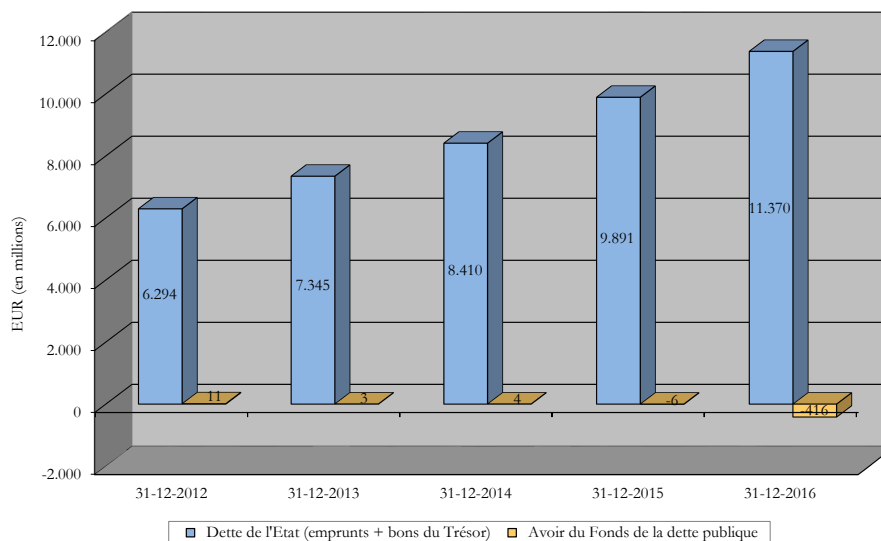
Sources : Trésorerie de l'Etat, projet de budget 2014; tableau : Cour des comptes

Il ressort du tableau ci-dessus que les dépenses à charge du Fonds de la dette publique (pour le paiement des bons du Trésor venant à échéance et des intérêts de la dette) vont sans cesse augmenter. Les dépenses de 2016 s'expliquent par une charge d'intérêts croissante ainsi que par l'arrivée à échéance d'emprunts bancaires pour un montant total de 400 millions d'euros.

Il faut toutefois relever qu'en contrepartie de l'emprunt obligataire de 2 milliards d'euros, l'Etat détient une participation dans le capital d'établissements bancaires. Ainsi en 2013, l'Etat paie d'un côté 75 millions d'euros d'intérêts débiteurs relatifs à cet emprunt et encaisse d'un autre côté des dividendes de la part des banques BGL BNP Paribas et BNP Paribas pour un montant de 83,81 millions d'euros.

Le graphique suivant, qui présente une comparaison de la dette prévisionnelle et des avoirs du Fonds de la dette publique, fait clairement apparaître le besoin de financement du Fonds de la dette publique dans les années à venir.

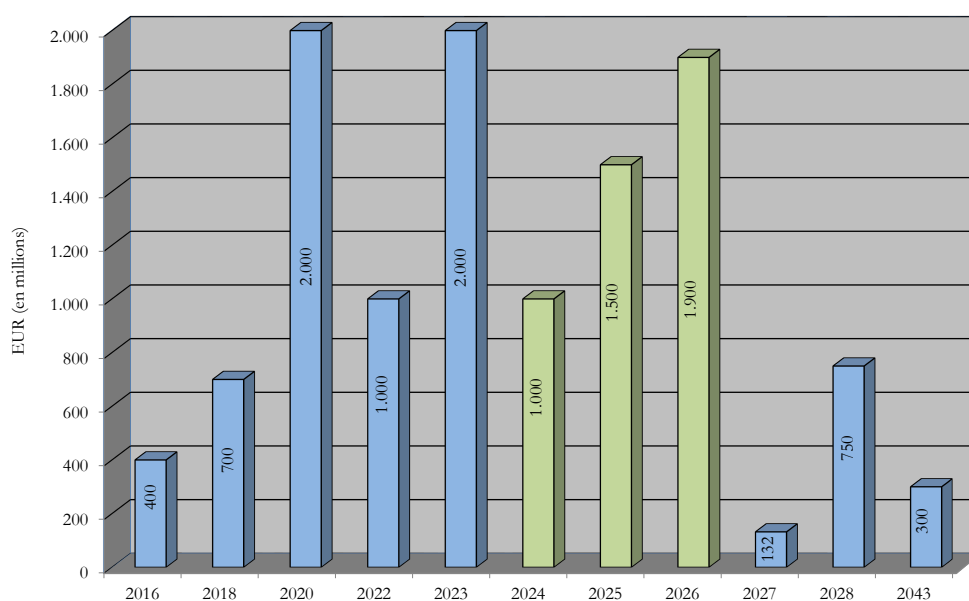
Graphique 31 : Comparaison de l'évolution de la dette prévisionnelle et des avoirs du Fonds de la dette publique



Sources : Trésorerie de l'Etat, Cour des comptes ; graphique : Cour des comptes

La Cour voudrait finalement attirer l'attention sur le fait que le remboursement d'un principal de quelque 11,68 milliards d'euros s'effectue à partir de 2016. Le graphique ci-dessous reprend les dépenses prévisionnelles à charge du Fonds de la dette publique pour le remboursement des emprunts émis et prévus (années 2024, 2025 et 2026).

Graphique 32 : Remboursement d'emprunts (2016 - 2043)



Sources : Trésorerie de l'Etat, tableau : Cour des comptes

Au vu de ce qui précède, il est permis de conclure que la dette publique future risque fortement d'hypothéquer la marge de manœuvre du gouvernement pour ce qui est de sa politique budgétaire et que la dette publique constituera une contrainte majeure pour la soutenabilité à long terme des finances publiques.

4.6 Situation financière des fonds spéciaux de l'Etat

4.6.1 Aperçu global

En prenant en considération le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2014, le nombre des fonds spéciaux est actuellement de trente-deux.

Suivant les articles 36 et 37 du projet de budget 2014, le Fonds spécial pour le financement des infrastructures socio-familiales sera remplacé avec l'institution d'un fonds spécial pour le financement des infrastructures d'enseignement privé et des infrastructures socio familiales dépendant du Ministère de l'Éducation nationale, de l'Enfance et de la Jeunesse et avec la modification du fonds spécial pour le financement des infrastructures socio-familiales dépendant du Ministère de la Famille. A ce titre, la Cour des comptes avait opté pour une autre solution. Dans son rapport spécial portant sur les relations entre l'Etat et l'enseignement privé, elle avait recommandé que (page 53) :

- « il importe que l'Administration des bâtiments publics joue un rôle prépondérant au vu de l'enjeu financier dans le cadre du subventionnement des projets d'investissement des écoles privées. Il s'agit d'optimiser ainsi le contrôle de la réalité des investissements opérés et de s'assurer de l'économie des dépenses faites à charge du budget de l'Etat. Ni le ministère de l'Education nationale, ni la commission de contrôle n'ont les compétences suffisantes en matière de projets d'infrastructure scolaire de grande envergure.

La Cour recommande un transfert de ces missions à l'Administration des bâtiments publics afin d'assurer une prise en charge et un suivi compétent des projets d'investissement des écoles privées.

- b. Finalement, la Cour recommande de mettre un terme au financement des aides à l'investissement en faveur des écoles privées par le biais d'articles budgétaires, afin d'éviter un fractionnement inutile sur des années budgétaires de projets à long terme.

Il serait utile d'imputer les dépenses concernant les projets d'infrastructure visés au fonds spécial « Fonds d'investissements publics scolaires » relevant de la compétence de l'Administration des bâtiments publics. »

Pour les exercices 2012 à 2014, les dépenses des fonds spéciaux dépassent régulièrement les recettes et ce de quelque 0,57 milliard d'euros. Il s'en suit que les avoirs financiers des fonds spéciaux diminuent de 1,85 milliard d'euros en début 2012 à 1,27 milliard d'euros en fin d'exercice 2014.

Les tableaux ci-dessous renseignent sur les recettes et les dépenses effectives et projetées des fonds spéciaux de l'Etat de 2012 à 2014. Les chiffres de ces tableaux se basent sur le compte général provisoire de l'exercice 2012 ainsi que sur les projections publiées dans le projet de budget de l'Etat de 2014.

Il importe de préciser que des dotations supplémentaires pour l'exercice 2013 pour le compte de divers fonds spéciaux, telles que renseignées dans la situation financière des fonds spéciaux de l'Etat à l'annexe I du projet de budget 2014 ou bien comptabilisées au niveau du SAP, ont été incluses par la Cour dans ses tableaux et graphiques. Il s'agit en l'occurrence des dotations supplémentaires pour un montant total de 134,82 millions d'euros, dont les plus importantes concernent avec :

- 53,26 millions d'euros le Fonds communal de dotation financière ;
- 50,00 millions d'euros le Fonds pour la loi de garantie ;
- 20,00 millions d'euros le Fonds de pension et 9,50 millions d'euros le Fonds pour la réforme communale.

Tableau 33 : Situation financière des fonds spéciaux de l'Etat 2012-2014

Exercices	Alimentation budgétaire	Recettes totales	Dépenses	Différence : Recettes - Dépenses	Avoirs au 31.12
2012 (compte général provisoire)	2.401.249.997	3.521.410.891	3.663.000.045	-141.589.154	1.705.245.059
2013 (projet de budget 2014)	4.599.318.163	5.545.731.248	5.741.395.241	-195.663.993	1.509.581.066
2014 (projet de budget 2014)	2.617.661.520	3.816.562.425	4.052.727.150	-236.164.725	1.273.416.341

Source chiffres : compte général provisoire 2012, projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

La Cour tient à préciser que la progression importante entre 2012 et 2013 de l'alimentation budgétaire (+91,54%) des fonds spéciaux résulte d'un emprunt d'un montant de deux milliards d'euros qui est destiné à reconduire l'emprunt de 2008, venant à échéance en 2013.

Le tableau suivant présente le détail de la situation des fonds spéciaux telle que projetée pour l'exercice 2014.

Tableau 34 : Situation financière des fonds spéciaux de l'Etat prévue pour 2014

Désignation du Fonds	Avoirs au 01.01.2014	Alimentation budgétaire	Recettes totales	Dépenses	Avoirs au 31.12.2014
Fonds de la coopération au développement	1.143.652	180.448.000	180.448.000	181.448.000	143.652
Fonds d'équipement militaire	165.299.404	15.000.000	15.000.000	50.427.601	129.871.803
Fonds pour les monuments historiques	31.328.019	10.000.000	10.000.000	19.481.715	21.846.304
Fonds de réserve pour la crise	21.715.573	100	100	0	21.715.673
Fonds de la dette publique	3.363.060	233.100.100	233.100.100	236.113.798	349.362
Fonds de pension	-1	478.000.000	649.841.906	649.841.906	-1
Fonds communal de dotation financière	0	508.113.000	883.858.000	883.858.000	0
Fonds de la pêche	110.773	127.962	127.962	179.980	58.755
Fonds pour la gestion de l'eau	10.608.404	70.000.000	79.000.000	78.622.999	10.985.405
Fonds des eaux frontalières	953.952	54.271	54.271	147.272	860.951
Fonds d'équipement sportif national	47.560.762	20.000.000	20.000.000	28.520.000	39.040.762
Fonds spécial pour le financement des infrastructures socio-familiales dépendant du Ministère de la Famille	25.873.306	50.000.000	50.000.000	55.000.000	20.873.306
Fonds spécial pour le financement des infrastructures d'enseignement privé et des infrastructures socio-familiales dépendant du Ministère de l'Éducation nationale, de l'Enfance et de la Jeunesse	12.936.653	35.000.000	35.000.000	40.000.000	7.936.653
Fonds d'assainissement en matière de surendettement	364.773	100	15.100	50.000	329.873
Fonds d'investissements publics sanitaires et sociaux	28.323.615	15.000.000	15.000.000	14.560.472	28.763.143
Fonds pour le financement des infrastructures hospitalières	94.862.957	30.000.000	30.000.000	47.285.886	77.577.071
Fonds pour la protection de l'environnement	35.602.149	11.000.000	11.000.000	29.460.000	17.142.149
Fonds climat et énergie	495.481.379	200	88.800.200	86.770.950	497.510.629
Fonds pour l'emploi	46.389.755	526.865.599	695.281.826	740.095.864	1.575.717
Fonds d'orientation économique et sociale pour l'agriculture	6.055.789	56.000.000	68.000.000	64.368.111	9.687.678
Fonds d'investissements publics administratifs	39.207.968	57.500.000	57.500.000	76.823.922	19.884.046
Fonds d'investissements publics scolaires	74.101.726	53.900.000	53.900.000	75.046.408	52.955.318
Fonds des routes	25.838.492	15.000.000	165.000.000	179.791.262	11.047.230
Fonds du rail	148.133.958	131.948.473	346.531.245	297.252.004	197.413.199
Fonds des raccordements ferroviaires internationaux	38.851.065	2.000.000	2.000.000	10.500.000	30.351.065
Fonds pour la loi de garantie	99.546.965	20.000.000	28.500.000	93.400.000	34.646.965
Fonds pour la promotion touristique	9.725.743	6.000.000	6.000.000	6.015.000	9.710.743
Fonds pour la réforme communale	0	7.000.000	7.000.000	7.000.000	0
Fonds social culturel	2.880	1.100.000	1.100.000	1.100.000	2.880

Désignation du Fonds	Avoirs au 01.01.2014	Alimentation budgétaire	Recettes totales	Dépenses	Avoirs au 31.12.2014
Fonds pour l'entretien et pour la rénovation des propriétés immobilières de l'Etat	17.737.778	50.000.000	50.000.000	56.100.000	11.637.778
Fonds pour la promotion de la recherche, du développement et de l'innovation dans le secteur privé	28.013.511	34.100.000	34.100.000	42.896.000	19.217.511
Fonds spécial d'indemnisation des dégâts causés par le gibier	447.009	403.715	403.715	570.000	280.724
Total	1.509.581.066	2.617.661.520	3.816.562.425	4.052.727.150	1.273.416.341
Différence entre recettes et dépenses :			-236.164.725		

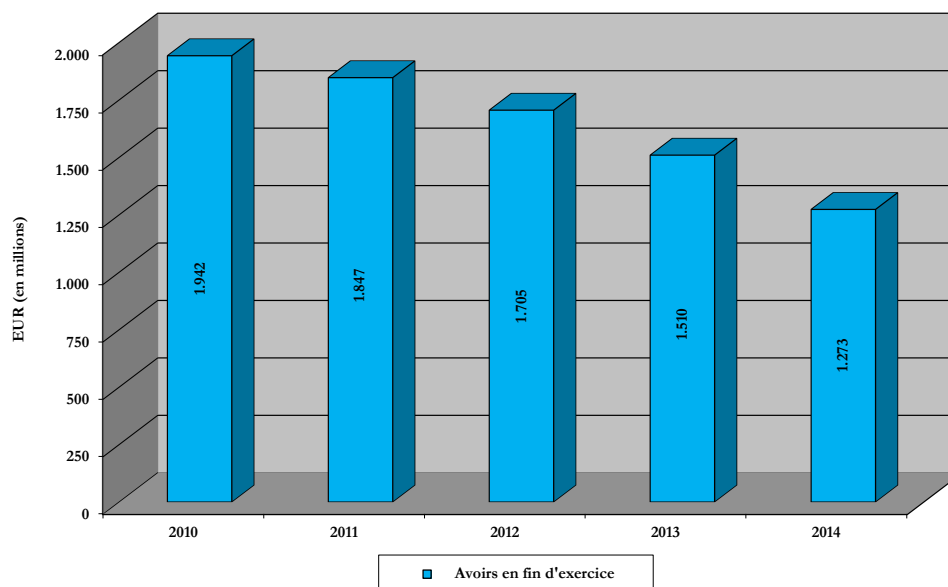
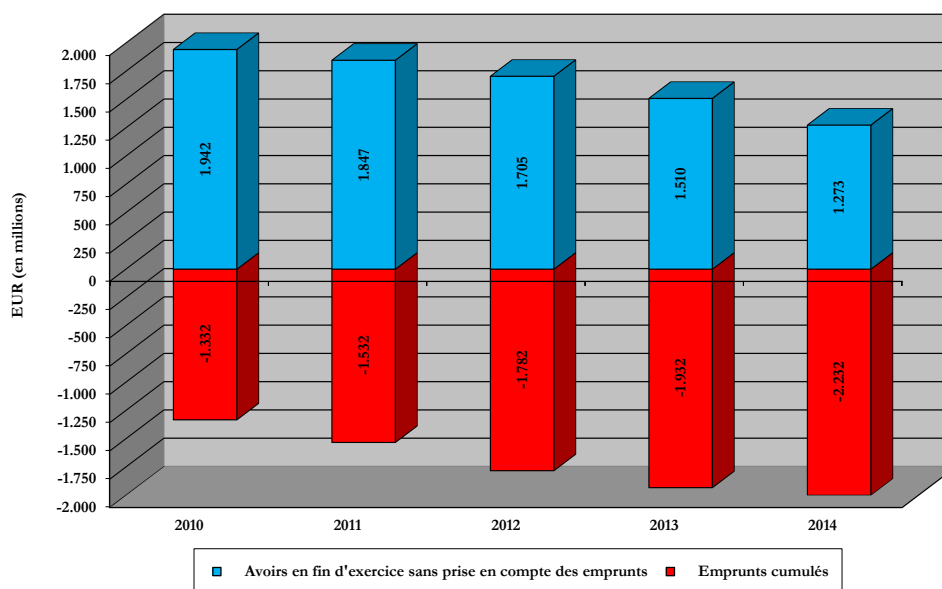
Source chiffres : projet de budget 2014 ; tableau : Cour des comptes

Concernant les emprunts, il y a lieu de relever que :

- en 2012, un emprunt a été autorisé pour un montant global de 250 millions d'euros, dont 150 millions d'euros ont été destinés au Fonds des routes et 100 millions d'euros au Fonds du rail. Au courant du mois de mars 2012, un emprunt pour un montant global d'un milliard d'euros a été émis englobant également les deux autorisations d'emprunt des fonds spéciaux.
- en 2013, un emprunt pour un montant de 150 millions d'euros destiné au financement des investissements programmés par le biais du Fonds des routes a été autorisé. Au courant du mois de mars 2013, un emprunt pour un montant global de 750 millions d'euros a été émis incluant l'emprunt du Fonds des routes.
- en 2014, l'autorisation d'un emprunt est proposée (article 42 du projet de budget 2014) pour un montant global de 500 millions d'euros, dont 150 millions d'euros sont destinés au Fonds des routes et 150 millions d'euros au Fonds du rail.

4.6.2 Les avoirs des fonds spéciaux

A souligner que, les avoirs des fonds spéciaux de l'Etat ont progressivement diminué et selon les indications contenues dans le projet de budget 2014, cette tendance devrait encore perdurer.

Graphique 35 : Evolution des avoirs des fonds spéciaux de l'Etat*Graphique : Cour des comptes***Graphique 36 : Evolution des avoirs des fonds spéciaux de l'Etat***Graphique : Cour des comptes*

Il ressort de ce graphique que le niveau des avoirs est tombé de 1.942 millions d'euros au 31 décembre 2010 à 1.273 millions d'euros au 31 décembre 2014 d'après les prévisions actuelles, soit une baisse de l'ordre de 34,44%.

En faisant abstraction des produits d'emprunt, les avoirs des fonds étatiques seraient beaucoup moins importants avec un niveau de 315 millions d'euros à la fin de l'exercice 2011. Pour l'exercice 2013, les fonds étatiques afficheraient un solde négatif de 422 millions d'euros et les prévisions pour 2014 tableraient sur un solde négatif de 959 millions d'euros.

5. Une nouvelle architecture budgétaire

5.1 Le modèle français : la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances

En France, le cadre budgétaire est fixé par la loi organique relative aux lois de finances² (« LOLF »).

Promulguée le 1^{er} août 2001, entrée en vigueur par étapes, elle s'est appliquée pour la première fois au budget de l'Etat de l'année 2006.

La démarche de réforme qui a abouti à la LOLF en France a été très originale : le Parlement français en a été entièrement à l'origine, avec l'assistance de la Cour des comptes et le concours actif de l'exécutif. En effet, la réussite d'une proposition de la loi organique est également due au fait qu'à cette époque, il régnait un consensus exceptionnel et non partisan.

Il importe de préciser que la LOLF est neutre quant à l'augmentation ou la diminution des dépenses publiques. La LOLF pose en revanche les fondements d'une saine gestion et qui ont pour nom : transparence, efficacité, responsabilité, contrôle, certification des comptes, évaluation. Elle permet également à l'Etat de se réformer en profondeur pour peu que la politique en ait la volonté.

La LOLF reprend une évolution comparable à celle d'autres grands pays de l'OCDE.

Dates d'introduction dans d'autres pays de l'OCDE

1968	Canada	Planning, Programming and Budgeting system
1993	Danemark	Directive interne du ministère des finances
1993	Etats-Unis	Government Performance and Results
1996	Suède	Budget Act
1998	Royaume-Uni	Medium-Term Expenditure Framework
2001	Nouvelle-Zélande	Fiscal Responsibility Act

² Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (Version consolidée au 13 octobre 2013)

Au Luxembourg, la majorité des acteurs politiques s'accordent également à dire qu'une réforme du cadre budgétaire est nécessaire.

Pour ce qui est de la Cour des comptes luxembourgeoise, elle a insisté sur l'importance d'une telle réforme dès 2009. Dans son rapport général sur le projet de loi portant règlement du compte général de l'Etat de l'exercice 2008, la Cour s'est penchée intensivement sur la question si la LOLF française est un modèle qui peut être transposé au Luxembourg.

Dans son programme gouvernemental, signé le 29 novembre 2013, le Gouvernement a annoncé qu'il « lancera une réforme structurelle du processus d'établissement et d'exécution du budget (...) ». » (page 23)

Le ministre des Finances a annoncé que le Gouvernement luxembourgeois a conclu une convention avec le cabinet de consulting McKinsey pour l'accompagner dans l'élaboration d'une nouvelle architecture budgétaire en vue du projet de budget de l'Etat 2015. La durée du mandat serait de 6 à 8 semaines avec un coût annoncé de l'ordre de 384.000 euros (hors TVA).

Dans ce contexte, la Cour présente, sous une version actualisée, ses constatations et recommandations formulées dans son rapport général 2008.

Force est de constater que le Luxembourg accuse du retard dans un domaine où d'autres Etats ont fait leurs devoirs depuis 1968.

Par ailleurs, la Cour tient à souligner que la réforme de la LOLF a visé une présentation du budget plus claire et surtout un Parlement plus informé ; un des objectifs étant d'affirmer le rôle du Parlement en matière budgétaire.

La Cour des comptes constate que la réforme budgétaire a été entamée sans la collaboration active de la Chambre des députés et qu'elle reste cloisonnée au niveau du ministère des Finances. La Cour recommande cependant que les travaux relatifs à une nouvelle architecture budgétaire soient entrepris par l'exécutif ensemble avec la Chambre des députés. Une task force pourrait être mise en place, composée de fonctionnaires du ministère des Finances et de délégués mandatés par la Chambre des députés.

5.1.1 Les objectifs poursuivis par la réforme

Selon les travaux préparatoires, la LOLF vise à « contribuer à la réforme de l'Etat et affirmer le rôle du Parlement en matière budgétaire. » Avec la LOLF, le législateur français a donc eu pour objectif de remédier à deux faiblesses du cadre budgétaire précédemment en vigueur :

- un contrôle lacunaire de l'efficacité de la dépense publique : ainsi, les gestionnaires n'étaient pas tenus à un compte rendu mettant en évidence les résultats obtenus au regard des moyens mobilisés. Le Parlement, pour sa part, restait cantonné dans une approche quantitative des budgets reposant sur le seul volume des crédits ;
- la fragmentation du budget de l'Etat en de très nombreux chapitres : l'ordonnance organique de 1959 formait un cadre de gestion rigide et peu responsabilisant, qui n'incitait pas les gestionnaires à se défaire d'une approche quantitative.

La LOLF a ainsi poursuivi deux objectifs majeurs, à savoir celui de réformer le cadre de la gestion publique pour l'orienter vers les résultats et la recherche de l'efficacité et celui de renforcer la transparence des informations sur les finances publiques.

Dans ce but, la LOLF propose une réforme en profondeur de la gestion publique par le biais des trois principaux outils suivants :

- favoriser la lisibilité des politiques publiques ;
- introduire le couple liberté de gestion / responsabilité ;
- mettre en place une comptabilité générale.

La LOLF est marquée de la volonté de développer une culture de gestion en responsabilisant davantage les gestionnaires et en renforçant le contrôle de l'efficacité de la dépense publique. Elle vise à confier aux gestionnaires une plus grande liberté dans l'emploi des crédits qui leur sont confiés. Le vote ne se fait plus par ministère, mais par mission comportant les programmes d'un ou de plusieurs ministères. Au sein du programme, le gestionnaire a une liberté presque complète pour affecter les crédits dont il dispose entre les différentes natures de dépenses, sauf en matière de création d'emplois et de dépenses de personnel.

La contrepartie de la plus grande liberté de gestion accordée au Gouvernement est l'obligation de rendre compte au Parlement.

C'est la raison pour laquelle les gestionnaires doivent élaborer chaque année pour chaque programme autorisé par la loi de finances des projets annuels de performance (PAP), assortis d'objectifs et d'indicateurs de performance précis pour le respect desquels ils s'engagent. A

L'issue de l'exercice budgétaire, dans le cadre de la loi de règlement, ils doivent rendre compte aux parlementaires précisément de l'utilisation faite des crédits qui leur ont été confiés au moyen de rapports annuels de performance (RAP), mais aussi renseigner les indicateurs de performance et indiquer les raisons pour lesquelles ils n'auraient pas, le cas échéant, atteint les objectifs fixés par la loi de finances.

Un autre instrument majeur est offert par l'introduction de la comptabilité publique. En effet, la LOLF a parallèlement modernisé en profondeur la comptabilité de l'Etat pour en faire un véritable instrument d'évaluation de sa situation financière et patrimoniale. Ainsi, la mise en place d'une comptabilité générale et d'une comptabilité d'analyse du coût, en plus de la traditionnelle comptabilité de caisse, permet aux gestionnaires d'avoir une vision plus fidèle de leurs comptes, de connaître l'état de leur patrimoine, de se projeter dans un cadre pluriannuel.

Calendrier des événements entourant la mise en œuvre de la LOLF

- 11 juillet 2000 : dépôt d'une proposition de loi organique sur le bureau de l'Assemblée nationale ;
- 9 février 2001 : transmission du texte adopté au Sénat ;
- 13 juin 2001 : deuxième lecture du texte à l'Assemblée nationale ;
- 28 juin 2001 : adoption du texte en deuxième lecture sans modification au Sénat ;
- 25 juillet 2001 : décision du Conseil constitutionnel sur le texte ;
- 1^{er} août 2001 : promulgation de la LOLF ;
- 1^{er} janvier 2002 : entrée en vigueur des dispositions relatives aux pouvoirs de contrôle du Parlement et à la mission d'assistance de la Cour ;
- 17 juin 2002 : création d'un ministère délégué au budget et à la réforme budgétaire ;
- 10 mars 2003 : création de la direction de la réforme budgétaire, distincte de la direction du budget, et rattachée au ministère précité ;
- 1^{er} janvier 2004 : suppression de taxes parafiscales ;
- 21 janvier 2004 : présentation au Parlement de la première structure du budget en missions et programmes, un an avant les dispositions prévues par la LOLF ;

- 22 septembre 2004 : présentation au Parlement, à titre d'information, du projet de loi de finances initiale pour 2005 selon les principes posés par la LOLF ;
- 5 juillet 2005 : présentation au Parlement de la structure en missions et programmes envisagée pour le projet de loi de finances pour 2006 ;
- 12 juillet 2005 : promulgation d'une loi organique aménageant la LOLF sur un nombre réduit de points ;
- 30 décembre 2005 : suppression de la direction de la réforme budgétaire et rattachement de son pilotage à la direction du budget ;
- 1^{er} janvier 2006 : entrée en vigueur de la première loi de finances votée selon les dispositions de la LOLF ;
- 29 mai 2007 : première certification (avec réserves) des comptes de l'Etat ;
- 20 juin 2007 : lancement de la révision générale des politiques publiques ;
- 23 juillet 2008 : révision constitutionnelle ;
- 1^{er} janvier 2011 : achèvement du déploiement de CHORUS (programme informatique propre à la LOLF) pour son volet budgétaire ;
- 1^{er} janvier 2012 : achèvement du déploiement de CHORUS pour son volet comptable.

5.1.2 Les principaux outils de la réforme

5.1.2.1 Les notions-clés de la nouvelle nomenclature budgétaire

La présentation du budget

L'objectif d'une meilleure efficacité de la gestion publique, du passage d'une culture de moyens à une culture de résultats, a nécessité la définition d'une nouvelle nomenclature budgétaire autour des notions de missions, de programmes et d'actions. En effet, le budget de l'Etat est organisé en missions et en programmes.

Une **mission**, interministérielle ou ministérielle, comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie.

Un **programme** regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère.

Une **action** est une composante d'un programme identifiant la destination de la dépense. Les crédits sont **justifiés au premier euro** (JPE) et ainsi votés par le Parlement.

Les politiques publiques

Aux termes de la LOLF, une politique publique peut se définir comme un ensemble d'objectifs définis en fonction des finalités d'intérêt général auquel sont affectés des crédits, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation.

Le terme d'**opérateur**, même s'il n'apparaît pas dans la LOLF, est important pour appréhender les politiques publiques, en permettant de distinguer l'échelon de conception des politiques (l'administration centrale par exemple) des échelons de mise en œuvre (les opérateurs internes ou externes à l'Etat). Dans une conception plus strictement budgétaire et comptable, le terme désigne des entités dotées de la personnalité juridique (établissements publics, groupements d'intérêt public, ...) exerçant une mission de service public sous le contrôle de l'Etat.

Les marges de manœuvre

La LOLF permet aux responsables la fongibilité des crédits, c'est-à-dire la possibilité de modifier librement la répartition des crédits en gestion dans le cadre du programme. La fongibilité est **asymétrique** : les crédits de personnel peuvent être utilisés pour d'autres dépenses (fonctionnement, intervention, investissement), mais l'inverse n'est pas permis.

La performance

La performance est mesurée par des objectifs, assortis de cibles, et par des résultats déclinés en trois catégories : efficacité socio-économique pour juger les bénéfices attendus des politiques publiques pour le citoyen, qualité du service rendu à l'utilisateur et efficience, c'est-à-dire l'optimisation des moyens employés. Elle est mesurée par des **indicateurs** chiffrés.

Chaque objectif fait l'objet d'une présentation dans le **projet annuel de performances** (PAP) et d'un compte-rendu dans le **rapport annuel de performances** (RAP), établis pour chacun des programmes.

La certification

La LOLF confie à la Cour des comptes la mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. La **certification** est l'opinion écrite et motivée que formule, sous sa propre responsabilité, un organisme indépendant sur les comptes d'une entité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la

conformité des états financiers, dans tous les aspects significatifs, à un ensemble de règles et de principes.

5.1.2.2 L'appréciation de la performance : objectifs et indicateurs de performance

L'appréciation de la performance est au cœur de la réforme induite par la LOLF qui tend à substituer une logique de résultats à une logique de moyens. A ce titre, elle vise à modifier en profondeur les modes de gestion de l'Etat qui mènent à la nouvelle nomenclature budgétaire et accordent une grande liberté d'action aux gestionnaires.

Afin de permettre au parlement de mieux exercer son pouvoir, chaque programme comporte un certain nombre d'objectifs (en moyenne 5) qui permettent d'aborder l'action publique de différents points de vue. A ces objectifs sont associés des indicateurs (en moyenne 2) permettant d'en apprécier de manière claire et objective la réalisation. Au total, 690 objectifs et 1.400 indicateurs ont ainsi été recensés dans le budget pour 2006.

Les différentes catégories d'objectifs associés aux programmes sont :

- les objectifs d'efficacité socio-économique : ils mettent en avant les effets économiques, sociaux, environnementaux, culturels et sanitaires attendus de l'action de l'Etat. Par exemple, dans le cadre des programmes de la Police nationale et de la Gendarmerie, l'amélioration du taux d'élucidation des enquêtes ;
- les objectifs de qualité de service : ils ont trait à la qualité du service rendu à l'utilisateur. Par exemple, l'amélioration de l'accueil dans les commissariats et les gendarmeries ;
- les objectifs d'efficacité de gestion (ou d'efficience) : ils sont liés à une volonté d'optimiser l'utilisation des moyens en les rapportant à l'activité de l'administration. Par exemple, l'optimisation de la répartition des effectifs de police et de gendarmerie, en fonction de l'évolution de la démographie et de la délinquance.

Les indicateurs de performance sont préparés pour rendre compte de la manière dont les objectifs sont atteints. Un « bon » indicateur de performance doit être pertinent (pour permettre d'apprécier les résultats réellement obtenus), être disponible à intervalles réguliers (pour se prêter à des comparaisons), être compréhensible, de fiabilité incontestable, tout en étant élaboré à un coût raisonnable.

Tout indicateur de performance est « chiffré » : il peut s'agir d'un pourcentage (p. ex. pourcentage de satisfaction après enquête), d'un nombre en valeur absolue (p. ex. nombre d'accidentés sur la route) ou bien d'un délai (p. ex. délai moyen de paiement des dépenses de l'Etat). Dans la préparation du budget, les gestionnaires de programme discutent avec la direction du

Budget des objectifs qu'ils sont en mesure de se fixer. Chaque indicateur de performance fait l'objet d'une prévision dans le PAP, qui vaudra engagement devant le Parlement, et donnera lieu à justification a posteriori au sein des RAP annexés au projet de loi de règlement, surtout si la cible n'est pas atteinte.

Tableau 37: Exemples d'indicateurs de performance

Mission	Programme	Objectif	Indicateur
Enseignement scolaire	Soutien de la politique de l'éducation nationale	Réussir la programmation et la gestion des grands rendez-vous de l'année scolaire	Coût des examens des élèves et des concours de personnels par candidat présent
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local	Maîtriser les coûts de gestion de la DGFIP (Direction Générale des Finances Publiques)	Taux d'intervention sur les recettes et les dépenses
Sécurité	Police nationale	Améliorer le taux d'élucidation des crimes et délits	Taux détaillé d'élucidation
Écologie, développement et aménagement durables	Météorologie	Disposer d'un système performant de prévision météorologique et de prévention des risques météorologiques	Taux de pertinence de la procédure de vigilance météorologique et des bulletins marine de sécurité
Travail et emploi	Accès et retour à l'emploi	Améliorer l'efficacité du service rendu à l'utilisateur par Pôle emploi	Pourcentage des employeurs satisfaits des services rendus par Pôle emploi

A noter que la Cour des comptes française a constaté dans son « rapport sur les résultats et la gestion budgétaire 2007 » (p. 113) que le nombre des objectifs et indicateurs est trop élevé pour pouvoir servir à l'information et au contrôle du Parlement.

5.1.2.3 Les projets annuels de performance et les rapports annuels de performance

A tout programme est associé un projet annuel de performance (PAP) qui définit les objectifs ainsi que les indicateurs de performance. Conformément à l'esprit de la LOLF, le PAP a la vocation d'enrichir substantiellement la quantité et surtout la qualité de l'information apportée au Parlement. En effet, il lui permet d'apprécier si, pour chaque programme, les objectifs fixés ex ante ont bien été atteints ex post.

Chaque PAP comprend les informations suivantes : les engagements du Gouvernement en faveur de la performance, l'évaluation des dépenses fiscales, la justification pluriannuelle des crédits, l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement et les informations relatives aux emplois, qu'ils soient rémunérés directement ou par le biais d'une subvention versée à un organisme extérieur.

Le corollaire des PAP (à joindre obligatoirement au projet de loi de finances de l'année) sont les RAP (rapports annuels de performance) qui doivent obligatoirement être joints au projet de loi de règlement. Ces documents rendent compte ex post de l'exécution des engagements pris dans les PAP.

5.1.2.4 Le débat d'orientation budgétaire

Depuis les années 90, le Gouvernement français a accepté dans chacune des Assemblées l'organisation au printemps d'un débat d'orientation budgétaire de l'année à venir et des perspectives à moyen terme afin d'associer plus étroitement les parlementaires à l'élaboration du projet de budget.

Ledit débat a été institutionnalisé et profondément rénové par l'article 48 de la LOLF qui impose, en vue de l'examen et du vote du projet de loi de finances de l'année suivante par le Parlement, la présentation par le Gouvernement d'un rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques au cours du dernier trimestre de la session ordinaire.

5.1.2.5 La réforme de la comptabilité de l'Etat

Le contrôle de l'exécution du budget constitue une mission essentielle, puisqu'elle vise à s'assurer que les autorisations budgétaires votées par le Parlement ont bien été respectées, et permet de faire le point sur l'évolution de la situation financière de l'Etat. Dans cette perspective, le développement d'une comptabilité moderne constitue un enjeu essentiel.

La comptabilité est en effet un outil qui permet de suivre l'exécution de son budget, mais également de connaître l'évolution de son patrimoine et de retracer le coût de ses prestations. Pour les parlementaires, la comptabilité de l'Etat en vigueur avant la LOLF n'était pas satisfaisante : si elle permettait de suivre l'exécution de la loi de finances au cours de l'exercice, elle ne fournissait en revanche que des éléments très limités sur la valeur des biens de l'Etat, le coût futur de ses engagements et les risques financiers auxquels il était exposé. La LOLF vise donc à mettre en place un système comptable plus complet, afin que les comptes de l'Etat soient « réguliers, sincères et donnent une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » (article 27). La réforme comptable doit donc aboutir à des comptes plus transparents.

a) Les origines de la réforme comptable

A l'origine, la comptabilité publique avait principalement pour but d'assurer le respect des lois et des règlements et de veiller au respect de l'autorisation budgétaire. La comptabilité de l'Etat était une comptabilité budgétaire, ou comptabilité de caisse : elle enregistrait les recettes et les dépenses au moment où l'argent entrait ou sortait de la caisse de l'Etat. Elle ignorait largement les questions relatives aux prix de revient des actions de l'Etat, à la valorisation de son patrimoine, à ses engagements et aux risques auxquels il s'exposait. De manière générale, cette comptabilité ne constituait pas une véritable aide pour les gestionnaires publics.

A la fin des années 1990, plusieurs études ont souligné les carences du système comptable de l'Etat qui ne comportait ni compte de bilan (avec un raisonnement en terme d'actif et de passif), ni amortissements, ni provisions. Les sujets tels que le financement des retraites et la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat, qui constituent des enjeux financiers considérables, n'étaient pas correctement mesurés. Par ailleurs, lorsqu'un investissement était réalisé, son coût de fonctionnement n'était pas prévu, et son renouvellement n'était donc pas pris en compte, en l'absence d'amortissement. Les engagements de l'Etat, ses coûts de fonctionnement, les risques auxquels il s'expose et la valeur de son patrimoine étaient donc occultés, et ne faisaient pas l'objet d'études systématiques.

Lorsque les parties intéressées se sont penchées sur la réforme de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, le constat des insuffisances du système comptable de l'Etat était largement établi et partagé, notamment par rapport à ceux de la plupart des pays de l'OCDE. Le législateur a donc souhaité moderniser en profondeur la comptabilité de l'Etat, sans remettre en cause le système de comptabilité de caisse, mais en lui adjoignant d'autres images comptables afin de disposer d'un outil efficace de gestion et de suivi de la dépense publique.

b) Les nouvelles images comptables voulues par la LOLF

Les principes essentiels de la réforme de la comptabilité de l'Etat sont posés par l'article 27 de la LOLF, dont les deux premiers alinéas disposent que :

- « L'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. »
- « En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. »

La comptabilité de caisse est donc conservée, mais s'y ajoutent une comptabilité générale (ou comptabilité d'engagement) et une comptabilité « d'analyse des coûts ». L'Etat passe donc d'une image comptable unique à une triple image comptable. L'introduction d'une

comptabilité générale constitue la novation majeure concernant les comptes de l'Etat. En fait, le législateur n'a pas souhaité, à l'instar de certains pays de l'OCDE comme la Nouvelle-Zélande ou l'Australie, remplacer la comptabilité de caisse, mais la compléter.

Le choix du législateur visait à satisfaire deux exigences de transparence : le respect de l'autorisation parlementaire et le suivi de l'exécution du budget en temps réel d'une part, et la sincérité des résultats patrimoniaux d'autre part. La réforme comptable introduite par la LOLF devrait donc permettre de disposer d'une information beaucoup plus complète sur la situation et les perspectives des finances de l'Etat.

c) Les principes d'une comptabilité de caisse

Dans un système de comptabilité de caisse, les dépenses et les recettes sont rattachées à l'exercice budgétaire au cours duquel elles sont effectivement payées ou encaissées. Ce système présente l'avantage de suivre aisément le rythme des encaissements et des décaissements de l'Etat, donc sa trésorerie, et permet de déterminer à chaque instant son besoin ou sa capacité de financement.

En revanche, la comptabilité de caisse présente l'inconvénient majeur de ne pas donner toujours une image fidèle, fiable et sincère du solde budgétaire de l'Etat. Elle peut conduire à des imputations erronées et inciter les ordonnateurs à différer par exemple le paiement de certaines dépenses pour dissimuler ou réduire artificiellement le déficit d'un exercice.

A compter du milieu des années 1990, des principes de comptabilité en droits constatés ont été progressivement introduits dans la comptabilité de l'Etat, s'agissant par exemple de la dette de l'Etat, du recensement de ses engagements ou de la valorisation de son patrimoine immobilier. Pour autant, cette approche patrimoniale est restée fragmentaire.

d) La comptabilité générale

Cette comptabilité, également dénommée comptabilité d'exercice, ou en « droits constatés », est en usage dans les collectivités territoriales et les établissements publics, mais aussi dans les entreprises. L'application à l'Etat de la comptabilité générale traduit un rapprochement souhaité et assumé vers la comptabilité des entreprises : l'article 30 de la LOLF prévoit en effet que la comptabilité générale est « fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations » et que ses règles « ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ».

En enregistrant les recettes et les dépenses à la date de leur « fait générateur »³ et non à celle de leur encaissement ou de leur paiement, la comptabilité générale permet d'inscrire des sommes qui devront être payées ou encaissées plus tard. Elle consiste donc à retracer dans les comptes les droits et les obligations dès lors qu'ils ont acquis une valeur certaine, et permet d'introduire les notions de provision ou d'amortissement, s'agissant des dépenses futures.

Par ailleurs, la présentation des engagements hors-bilan de l'Etat, qui s'est développée au cours des dernières années, permet de connaître avec précision le montant des dettes garanties par l'Etat, des garanties liées aux missions d'intérêt général, aux opérations de cession et de restructuration d'entreprises publiques, en matière d'épargne (...). Enfin, le hors-bilan de l'Etat retrace les engagements de l'Etat au titre des retraites de ses fonctionnaires, dont l'impact financier sera considérable au cours des années à venir, compte tenu du départ à la retraite de nombreux fonctionnaires issus de la génération du baby-boom.

En améliorant l'information financière, la comptabilité en droits constatés servira à la fois le Gouvernement et les institutions de contrôle, en particulier le Parlement, en rendant les comptes plus fiables et transparents. Elle pourrait également contraindre davantage l'exécutif à assumer politiquement et sans les différer les conséquences financières de ses décisions, et permettre ainsi de mieux éclairer le vote du Parlement. Le double objectif visé par la LOLF, celui d'une gestion plus performante et celui d'une plus grande transparence et d'un contrôle parlementaire plus approfondi sur les finances de l'Etat, se retrouve ainsi rempli à travers la réforme de la comptabilité de l'Etat.

e) Des normes comptables adaptées aux spécificités de l'Etat

Un recueil des normes comptables de l'Etat a été élaboré en vue d'adapter la comptabilité générale aux spécificités de l'Etat. Les règles sont construites en référence aux dispositions applicables aux entreprises. Certaines d'entre elles peuvent être transposées immédiatement à l'Etat, d'autres doivent être adaptées, d'autres enfin doivent être nouvellement créées, lorsqu'il s'agit de comptabiliser des opérations que ne connaissent pas les entreprises (perception de l'impôt, biens immobiliers ne pouvant être évalués par référence à une valeur de marché, s'agissant par exemple de monuments historiques, ...).

f) Le patrimoine de l'Etat

Le patrimoine est généralement défini comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne, que traduit sa situation financière. Pour calculer sa situation, il convient de

³ Le fait générateur est l'événement qui conduit à la naissance d'une dette ou d'une créance. Pour les dépenses, c'est la constatation du service fait ou la réception de la facture correspondante ; pour les recettes, c'est la constatation de la réalité juridique de la créance.

déterminer l'actif et le passif de cette personne ce qui, pour l'Etat, implique de tenir compte de certaines spécificités.

Si la détermination du passif de l'Etat est complexe, elle fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité de la politique budgétaire, d'autant qu'elle est complétée par des données sur ses engagements hors-bilan présentés dans une annexe.

La connaissance de l'actif de l'Etat devrait permettre de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier la manière dont l'Etat gère ses actifs financiers et corporels. Toutefois, l'évaluation des actifs de l'Etat est également complexe, compte tenu de la diversité de ses biens et de ses droits, et de la difficulté à valoriser son principal actif qui est sa capacité à lever l'impôt. Enfin, comme il n'y a pas de date de création de l'Etat, il n'existe pas de capital initial. Voilà pourquoi il faut tenir compte de spécificités importantes.

g) Le périmètre des comptes de l'Etat

Le choix qui a été effectué consiste à considérer l'Etat en tant que personne morale : le périmètre de ses comptes rassemble donc tous les services, établissements ou institutions de l'Etat non dotés de la personnalité juridique, soit les entités dont les moyens de fonctionnement sont autorisés par la loi de finances, à l'exception des établissements publics dotés de la personnalité juridique.

Les comptes individuels des entités de ce périmètre seront donc construits en fonction de normes communes. Toutefois, l'Etat possède des participations dans des sociétés, est le propriétaire des établissements publics nationaux, et finance même certaines sociétés privées pour mettre en œuvre ses politiques. Il contrôle donc d'autres personnes juridiques et se trouve indirectement responsable de leurs obligations.

Dans un premier temps, ces entités ne sont comptabilisées que comme des participations de l'Etat. A terme, des comptes consolidés pourraient permettre de disposer d'une image plus complète des engagements de l'Etat, compte tenu notamment de son rôle de « financeur en dernier recours ».

h) La comptabilité d'analyse des coûts

Destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes, cette comptabilité d'analyse, qui se rapproche d'une comptabilité analytique, devrait permettre de connaître le coût des actions mises en œuvre par l'Etat, et donc d'établir des comparaisons avec le secteur privé ou d'autres administrations publiques. Cet aspect de la réforme comptable s'intègre utilement dans la logique de performance.

5.1.2.6 La loi de règlement

La loi de règlement correspond au compte général au Luxembourg (article 10 (1) de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat).

La loi de règlement est juridiquement une loi de finances qui arrête le montant définitif des recettes et des dépenses de l'exercice ainsi que le résultat budgétaire qui en découle. L'ambition de la LOLF consiste à en rehausser le statut pour en faire un élément essentiel du suivi de l'exécution budgétaire. La discussion du projet de loi de règlement doit devenir le « moment de vérité budgétaire » au cours duquel le Parlement, notamment au vu des rapports annuels de performance (RAP), devrait procéder à un examen attentif de la performance de la gestion gouvernementale, programme par programme, au regard du critère de la performance.

5.1.2.7 Les instances de contrôle interne à l'Etat - l'intervention du contrôleur financier

En France, le rôle du contrôleur financier a significativement changé avec l'introduction de la LOLF. Avant la LOLF, le contrôleur financier intervenait au moment de l'engagement de la dépense, en apposant systématiquement un visa préalable sur les actes d'engagement.

Comme cependant la LOLF consacre l'autonomie du gestionnaire dans l'exécution du budget et prévoit une justification a posteriori de l'utilisation des crédits sur la base des performances réalisées, l'action du contrôleur financier a dû se transformer, notamment :

- en limitant la procédure de visa préalable à certains actes limitativement énumérés, « compte tenu de la nature de la dépense ou des crédits, de leur montant » ;
- en ne refusant plus le visa pour un motif de légalité, mais seulement au regard de l'appréciation des conséquences budgétaires de l'acte visé.

Le contrôle financier est ainsi réorienté vers un contrôle de la soutenabilité de la dépense publique et vers l'identification des risques financiers.

5.2 Une nouvelle comptabilité publique pour le Luxembourg

5.2.1 Une LOLF adaptée aux spécificités luxembourgeoises

Afin d'optimiser la gestion des deniers publics, la Cour est d'avis qu'il importe d'opérer le passage d'une logique de moyens vers une logique de résultats. Qu'en est-il de la transposition au Luxembourg ?

Les problèmes que la France a connus avec la mise en place de la LOLF sont bien documentés. A ce titre, la Cour des comptes luxembourgeoises renvoie au rapport de la Cour des comptes française de novembre 2011 « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives ». Ce rapport a constitué un premier bilan d'ensemble de la mise en œuvre de ce texte au regard de ses ambitions initiales et des événements qui ont marqué la gestion publique au cours des dix premières années d'application de la LOLF. Les principales constatations de la Cour française se lisent comme suit :

- l'absence de revue périodique des missions et programmes.

La Cour note que les évolutions récentes de l'architecture budgétaire n'ont pas donné lieu à un dialogue constructif entre le Gouvernement et le Parlement.

- des responsabilités à clarifier et à renforcer.

Les pratiques dans des Etats voisins offrent des exemples de la manière dont peut s'orienter la relation entre la définition par le ministère des politiques publiques et leur conduite au niveau administratif par un haut fonctionnaire placé sous autorité. La transposition de ce modèle en France, qui conduirait à désigner un responsable administratif de mission, chargé de diriger la mise en œuvre de la politique publique, impliquerait de repenser la relation entre le Parlement, les ministres, les cabinets ministériels et l'administration. Si le choix politique était d'en rester au mode d'organisation politique et administrative actuel, on pourrait considérer à tout le moins que le haut fonctionnaire responsable de la mission soit le garant, notamment pour le ministre, de la cohérence d'ensemble des programmes en termes de soutenabilité financière. En outre, poursuit la Cour française, la responsabilité des gestionnaires devant le Parlement reste limitée.

- une comptabilité analytique à développer.

Une véritable comptabilité analytique, permettant d'améliorer la connaissance des coûts et de moderniser la gestion de l'Etat, reste à mettre en œuvre. La « comptabilité

d'analyse des coûts » introduite par la LOLF est vécue par les gestionnaires davantage comme une contrainte que comme un outil d'aide à la décision.

- un système d'information financière à mieux adapter.

Les applications informatiques utilisées au moment du vote de la LOLF pour tenir le budget et les comptes de l'Etat étaient incompatibles avec les nouvelles règles. Le projet CHORUS a ainsi été initié en 2006. Cependant, le projet a connu des retards de développement, le système se révèle complexe dans son utilisation par les gestionnaires, impliquant de multiples saisies informatiques et diluant les responsabilités. En outre les fonctionnalités de CHORUS ne permettent pas d'élaborer une véritable comptabilité analytique et de piloter la gestion par les coûts.

- l'absence chronique de respect des engagements pluriannuels.

Si ceci relève d'abord de la volonté politique, l'appareil juridique introduit par la LOLF est apparu rapidement insuffisant pour faire face aux enjeux pluriannuels de redressement des comptes publics. Il importe dès lors de déterminer un nouveau mode de pilotage pluriannuel, cohérent avec les programmes de stabilité européens, autour d'un calendrier budgétaire rénové et d'une conception élargie de la loi de règlement, conçue comme le point de vérification du respect des trajectoires des finances publiques.

- un calendrier budgétaire inadapté.

Le législateur avait souhaité faire de l'examen du projet de loi de règlement « un moment de vérité budgétaire ». Ceci supposait que le Parlement consacre davantage de temps à l'examen des résultats et moins aux prévisions pour l'exercice à venir, ce qui ne s'est pas réellement produit.

- engager une révision générale des indicateurs de performance et en réduire le nombre.

La France a retenu une démarche ambitieuse de performance, visant à couvrir l'ensemble des dépenses de l'Etat par un dispositif d'objectifs et de résultats. Au niveau politique, ni le Gouvernement, ni le Parlement ne consacrent aux 894 indicateurs de performance une fraction substantielle de leurs débats sur les projets de finances. Dans l'administration, lorsqu'ils ne sont pas reliés à des préoccupations de gestion ou d'activité, les finalités des instruments de mesures de la performance échappent aux services, alors que leur suivi nécessite de leur part un travail important, contribuant à développer un sentiment de « bureaucratisation » du processus. Une simplification du dispositif de performances serait donc souhaitable.

- les conséquences à tirer des résultats.

Le lien entre moyens alloués et résultats obtenus reste en pratique tenu au moment de l'élaboration du budget. Il importe dès lors d'introduire un lien nécessaire entre la négociation des moyens budgétaires et les résultats obtenus.

Selon la Cour luxembourgeoise, il est essentiel d'étudier à fond la mise en pratique de la nouvelle loi organique en France pour éviter les erreurs commises et adapter, le cas échéant, la réforme aux nécessités luxembourgeoises. La Cour insiste également sur les travaux de suivi à mettre en œuvre à la suite de la réalisation de pareille réforme. Il importe surtout que les agents et fonctionnaires, impliqués par cette réforme dans les différents ministères, administrations et services publics, adhèrent à ce nouveau concept. Autrement on risque de se retrouver avec un projet mort-né et de faire une réforme vouée à l'échec dès le début.

La Cour des comptes luxembourgeoise recommande d'optimiser le cadre budgétaire existant en le complétant par des instruments-clés introduits par la LOLF. Partant la Cour :

- souscrit pleinement aux objectifs poursuivis par la LOLF (le développement d'une culture de résultat) ;
- recommande d'étoffer la maquette budgétaire actuelle par les principaux outils de la LOLF ;
- préconise d'optimiser les instruments budgétaires existants, notamment ceux prévus par la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la Trésorerie de l'Etat.

5.2.2 Les principaux outils

Dans ce qui suit, la Cour propose de prendre en considération les objectifs majeurs de la LOLF et d'en reprendre les principaux outils.

a) Un budget de l'Etat simplifié et transparent

La Cour est d'avis que la maquette budgétaire que le Luxembourg connaît à l'heure actuelle (ministères, sections, articles) ne doit pas être complètement remodelée.

A l'instar d'un des objectifs primordiaux poursuivis par la LOLF, qui a consisté à mettre fin à une fragmentation excessive du budget de l'Etat, la Cour recommande de réduire le nombre des articles budgétaires tout en ne touchant pas à l'actuelle présentation par section.

**Tableau 38 : Total des sections et articles budgétaires des exercices
2013 et 2014**

Exercice	Nombre de sections	Nombre d'articles
2013	289	4227
2014	290	4280

b) Une plus grande liberté de gestion

Ce nouvel aménagement du budget aura entre autres pour conséquence que les ministres bénéficieront au sein des différentes sections d'une plus grande liberté de gestion pour octroyer les crédits autorisés. Par contre, les ordonnateurs s'engageront à respecter des objectifs et indicateurs de performance afférents.

A l'issue de l'exercice budgétaire, dans le cadre du compte général, ils devront rendre compte précisément de l'utilisation des crédits votés en fournissant les renseignements exigés en indiquant les raisons pour lesquelles ils n'auront pas, le cas échéant, atteint les objectifs initialement fixés par le budget. L'obligation de rendre compte à la Chambre des députés constitue la contrepartie de la plus grande liberté de gestion accordée au Gouvernement.

c) Un élargissement des compétences de la Cour des comptes luxembourgeoise

Une des principales missions de la Cour des comptes consiste à établir « chaque année un rapport général sur le projet de loi portant règlement du compte général de l'Etat de l'exercice précédent. Ce rapport (...) est transmis à la Chambre des députés, accompagné des observations du Gouvernement ou de tout autre organisme concerné ». (article 5 (1) de la loi modifié du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes)

Dans un souci de transparence et afin d'affirmer davantage le rôle de la Chambre des députés en matière de contrôle budgétaire, il serait opportun que la Cour des comptes participe, à l'image de l'exemple de la Cour des comptes allemande, à l'élaboration du projet du budget de l'Etat.

Dans son rapport « der Bundesrechnungshof und die Prüfungsämter des Bundes », la Cour des comptes précise que :

« Der Bundesrechnungshof begleitet den Haushalt.

Eine besondere Form der Beratung leistet der Bundesrechnungshof in der Phase der Haushaltsaufstellung. Er nimmt an den Ressortverhandlungen zwischen dem

Bundesministerium der Finanzen und den Fachministerien teil. Er berichtet dem Parlament sowohl bei den Vorgesprächen mit den Berichterstatte(r)innen und Berichterstatte(r)n des Haushaltsausschusses als auch bei dessen späteren Beratungen mündlich und schriftlich. Dabei bringt er seine Prüfungserfahrung ein.

Auch beim Haushaltsvollzug berät der Bundesrechnungshof. In dieser Phase des Haushaltskreislaufes steht die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung im Vordergrund. Die Prüfungserkenntnisse können zu Korrekturen noch während des laufenden Haushaltsjahres führen. »

Dans le document du ministère des Finances allemand „Das System der öffentlichen Haushalte“, on peut lire:

« Beteiligung des Bundesrechnungshofs

Der Sachverstand des Bundesrechnungshofs fließt in das Verfahren der Aufstellung des Haushaltsentwurfs ein. Der Bundesrechnungshof erhält ebenfalls die Voranschläge der obersten Bundesbehörden, damit er rechtzeitig Stellung nehmen kann (§ 27 Abs. 2 BHO). Vertreter des Bundesrechnungshofs nehmen an den Haushaltsverhandlungen auf Referatsleiterebene beratend teil. An den Haushaltsverhandlungen auf höherer Ebene, bei denen es zunehmend zu politischen Entscheidungen kommt, nimmt der Bundesrechnungshof nicht mehr teil. »

d) Réforme de la Direction du contrôle financier

A l'article 24 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la compatibilité et la trésorerie de l'Etat, le contrôleur financier est notamment « chargé du contrôle de l'engagement et de l'ordonnancement de toutes les dépenses ainsi que du contrôle de la liquidation de toutes les recettes non fiscales relevant du ou des départements ministériels placés sous son contrôle ».

Suivant le document parlementaire n°4100 relatif au projet de loi sur le Budget, la Compatibilité et la Trésorerie de l'Etat, « (...) un rôle important revient aux contrôleurs financiers qui seront chargés de l'exécution du contrôle a priori des opérations d'engagement et de paiement initiées par les ordonnateurs.

Le contrôleur financier a pour mission de vérifier la légalité de la dépense, la disponibilité de crédits, la régularité des pièces justificatives produites, l'exactitude de l'imputation budgétaire et comptable (...). » (page 7)

Selon la Cour, une nouvelle architecture budgétaire entraînera la nécessité d'une réforme de la Direction du contrôle financier (« DCF ») consistant à lui attribuer un rôle analogue à celui du contrôleur financier français.

En effet, la mise en œuvre de la LOLF a induit la nécessité de rénover en profondeur l'institution du contrôleur financier.

Précédemment doté de larges pouvoirs de contrôle a priori institués par la loi du 10 août 1922, le contrôleur financier s'était orienté vers un contrôle de régularité des actes d'engagement. Le contrôle financier est dorénavant recentré sur la maîtrise de l'exécution des lois de finances, à travers notamment l'identification et la prévention des risques budgétaires ainsi que sur la qualité de la comptabilité budgétaire.

Ainsi le contrôle financier consiste essentiellement :

- à viser la programmation budgétaire initiale des ministères et à apporter un avis de soutenabilité sur les budgets opérationnels de programme ;
- à informer chaque ministre et le ministre chargé du budget sur les risques financiers liés à l'exécution budgétaire.

Ainsi un visa a priori reste requis pour les actes d'engagement des dépenses présentant un enjeu budgétaire majeur.

Lors de cette réforme, il importe donc, aux yeux de la Cour, de réformer la DCF en profondeur. Il s'agit d'éviter de mettre en place un système d'évaluation et d'audit tout en maintenant les contrôleurs financiers dans leurs fonctions actuelles.

e) Les instruments de mesure : objectifs et indicateurs de performance

La Cour part du principe que toute politique publique doit être soumise à l'évaluation, vu que l'on ne peut véritablement agir que sur ce qu'on mesure. Donc, l'évaluation de la performance est un outil nécessaire pour mieux gouverner les politiques publiques.

Dès lors, les engagements politiques doivent être documentés par des objectifs et des indicateurs de performance. Ces instruments seront établis par les différents gestionnaires de crédit en concertation avec les responsables de l'Inspection générale des Finances (IGF) au moment de l'élaboration du projet de budget. Il appartiendra à l'IGF de veiller, lors de l'exécution du budget, au respect des indicateurs et objectifs et de faire en sorte qu'une analyse pourra être faite au moment du dépôt des comptes généraux de l'Etat.

Les administrations de l'Etat seront appelées à s'engager de manière expresse à respecter des objectifs préalablement élaborés. Pour ce qui est des personnes ayant une personnalité distincte de

l'Etat, comme par exemple les établissements publics ou les asbl, ces dernières concluront des contrats de performance avec les ministères de tutelle (p.ex. : Université du Luxembourg, Centres de recherche, ...).

Au niveau des fonds spéciaux, il importe que les objectifs soient expressément prévus dans la loi portant création du fonds. Il appartient au ministère ou à l'administration compétente de veiller à une interprétation restrictive de ces missions. Les indicateurs de performance seront à préciser par règlement grand-ducal.

5.2.3 Comptabilité budgétaire et comptabilité générale

5.2.3.1 Généralités

5.2.3.1.1 Législation

La loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la Trésorerie de l'Etat prévoit la mise en place d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale dans les termes suivants :

Art. 13. (1) *La comptabilité de l'Etat se compose d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale.*

(2) *Les règles de la comptabilité et la structure du plan comptable sont fixées par règlement grand-ducal.*

Art. 14. *La comptabilité budgétaire retrace l'intégralité des opérations de recettes et de dépenses de l'Etat se rapportant à l'exercice budgétaire tel que défini aux articles 7 à 9. La comptabilité budgétaire comprend la comptabilisation des engagements de l'Etat, au sens de l'article 19 ci-après.*

Art. 15. *La comptabilité générale retrace, selon la méthode dite de la partie double, l'intégralité des recettes et des dépenses de l'Etat ainsi que ses avoirs et ses engagements afin d'établir une situation patrimoniale sous la forme d'un bilan financier arrêté au 31 décembre (...).*

L'article 15 de cette loi prévoit donc que la comptabilité générale se limite à l'établissement d'une situation patrimoniale sous la forme d'un simple bilan financier.

Par conséquent, la Trésorerie de l'Etat présente chaque mois la situation financière de l'Etat sous forme d'un bilan financier qui oppose les actifs financiers disponibles (avoirs sur comptes bancaires, placements et immobilisations financières) aux passifs financiers (fonds propres de l'Etat et fonds de tiers). Ce bilan reprenant la situation au 31 décembre est publié chaque année dans le rapport d'activités du ministère des Finances.

A l'instar de la comptabilité des entreprises et visant à enrichir la comptabilité de l'Etat par des éléments de nature patrimoniale, la Cour se prononce toutefois en faveur d'une mise en place d'une comptabilité générale reprenant l'ensemble des opérations de l'Etat.

5.2.3.1.2 Avantages d'une comptabilité générale

La comptabilité générale permet une vision prospective de l'activité de l'Etat. Les deux comptabilités de l'Etat, comptabilité budgétaire et générale, devraient permettre d'effectuer des comparaisons d'année en année de manière à suivre l'évolution du patrimoine, des engagements et des charges de l'Etat dans le temps.

Par rapport à la comptabilité budgétaire, une comptabilité générale de l'ensemble des opérations de l'Etat présente notamment les avantages suivants :

- accroître la transparence, donner une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat ;
- donner une information plus complète par l'établissement d'un bilan, d'un compte de résultat et des annexes (avec modification de la présentation du compte général) ;
- permettre un meilleur pilotage et une meilleure gestion des finances publiques : la vision patrimoniale permet à l'Etat d'apprécier quels sont ses biens, ses dettes et les engagements qu'il peut être amenés à honorer afin de mieux appréhender la situation des finances publiques à moyen et à long terme et de déterminer les marges de manœuvre de l'Etat ;
- favoriser l'appréciation des impacts de long terme (p. ex. les engagements au titre des retraites des fonctionnaires) ;
- permettre des contrôles de l'égalité entre les débits et les crédits, respectivement entre les emplois et les ressources ;
- connaître le patrimoine de l'Etat avec un recensement des actifs et passifs : l'actif de l'Etat est enrichi de l'inventaire, de la valorisation des immobilisations et de la prise en compte des stocks ; le passif intègre les risques potentiels et les provisions ;
- connaître à tout moment l'état des créances et des dettes ;
- valoriser les engagements et obligations de l'Etat ;
- enregistrer les transactions au moment de la constatation du droit (comptabilisation de charges à payer, charges constatées d'avance et provisions) ;

- introduire la spécialisation des exercices, c.-à-d. le rattachement des charges et produits à l'exercice ;
- créer la base pour mettre en place une comptabilité analytique permettant la détermination, l'analyse et la gestion des coûts par unité d'œuvre (administration, service, projet, ...).

La comptabilité générale apporte une vision patrimoniale de l'Etat : ce qu'il possède (terrains, immeubles, créances, ...), ce qu'il doit (dettes et autres obligations), ce qu'il peut être amené à payer dans le futur (provisions, engagements hors bilan, ...).

Il est important que l'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale puisse se faire aisément. La comptabilité générale doit en effet fournir des informations utiles pour l'élaboration du budget et la compréhension de l'exécution.

C'est ainsi que la comptabilité générale et les normes comptables applicables aux entreprises doivent être adaptées aux spécificités de l'Etat (perception de l'impôt, biens immobiliers difficilement évaluable, engagements au titre des retraites des fonctionnaires, ...).

Ainsi délibéré et arrêté par la Cour des comptes en sa séance du 20 mars 2014.

La Cour des comptes,

Le Secrétaire général,
s. Marco Stevenazzi

Le Président,
s. Marc Gengler

ANNEXE

MOT-CLÉ	DÉFINITION	RÉF LOLF
action	subdivision d'un programme identifiant les moyens et les modes d'action des acteurs du programme	Art. 7, I
audit interne	activité indépendante et objective qui donne à une entité une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations. L'audit interne s'assure de la qualité du contrôle interne de cette entité et apporte ses conseils pour l'améliorer.	Art. 57 - 60
autorisations d'engagement (AE)	dans le cadre du budget, les AE sont le support nécessaire pour engager juridiquement une dépense. Leur montant constitue la limite supérieure des engagements autorisés dans l'année.	Art. 8
catégorie de dépenses	les charges budgétaires sont regroupées sous 7 titres et classées en 18 catégories	Art. 5
certification des comptes de l'Etat	une des obligations de la Cour des comptes dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement	Art. 58, 5
contrôle interne	ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs	Art. 57 - 60
crédit limitatif	en principe, les dépenses ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans la limite des crédits ouverts	Art. 9
crédits de paiement (CP)	les CP constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement	Art. 8
fongibilité, fongibilité asymétrique	la fongibilité est la liberté offerte par la LOLF à chaque gestionnaire d'utiliser librement les crédits pour mettre en œuvre de manière performante le programme ; la fongibilité est dite asymétrique car, si les crédits de personnel peuvent être utilisés pour d'autres natures de dépenses (fonctionnement, intervention, investissement), l'inverse n'est pas possible.	Art. 7, II.
globalité	fin de la fragmentalisation excessive du budget de l'Etat : la discussion des crédits du budget général donne lieu à un vote par mission	Art. 43
indicateur de performance	représentation chiffrée, qui permet de mesurer la réalisation de l'objectif défini et d'apprécier l'atteinte d'une performance le plus objectivement possible. En moyenne, chaque objectif comporte 2 indicateurs.	Art. 48, 51, 54
loi de finances	la loi de finances détermine la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elle définit. En France, le projet de loi de finances (PLF) est examiné par le Parlement, puis voté dans un délai maximum de 70 jours après son dépôt.	Art. 34 - 36

MOT-CLÉ	DÉFINITION	RÉF LOLF
loi de règlement des comptes	la loi de règlement des comptes est la loi constatant les résultats financiers de chaque année civile	Art. 37
loi organique relative aux lois de finances - LOLF	promulguée le 1 ^{er} août 2001 pour entrer en application le 1 ^{er} janvier 2006, la LOLF remplace l'ordonnance du 2 juin 1959 et fixe le cadre de la nouvelle constitution financière de l'Etat	68 articles
mission	une mission regroupe un ensemble de programmes concourant à une politique publique. Seule une disposition de loi de finances d'initiative gouvernementale peut créer une mission.	Art. 7, I
objectif	la LOLF prévoit que chaque programme est assorti, dans le cadre du projet annuel de performances, d'objectifs traduisant ses priorités d'amélioration de la performance publique. L'objectif est mesuré par des indicateurs.	Art. 1
le projet annuel de performance (PAP)	le PAP constitue un des documents à joindre obligatoirement au projet de loi de finances de l'année. Il précise pour chaque programme la présentation des actions, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des indicateurs, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir.	Art. 51, 5° et 6°
performance, responsabilisation	les lois de finances tiennent compte des objectifs et des résultats des programmes qu'elles déterminent	Art. 1
programme	subdivision d'une mission, le programme regroupe les moyens d'une politique publique conduite par un ministère au service d'une stratégie définie afin d'obtenir des résultats qui font l'objet d'une évaluation	Art. 7, I
le rapport annuel de performance (RAP)	le RAP constitue un des documents à joindre obligatoirement au projet de loi de règlement. Il permet aux parlementaires de comparer la prévision avec l'exécution budgétaire et l'engagement avec les objectifs et les résultats constatés. Il est présenté selon une structure identique à celle du projet annuel de performances	Art. 54, 5°
rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques	une des obligations de la Cour des comptes dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement	Art. 58, 3
rapport sur les résultats et la gestion budgétaire	une des obligations de la Cour des comptes dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement	Art. 58, 4

résultats	la loi de règlement arrête le montant définitif des recettes et des dépenses du budget auquel elle se rapporte, ainsi que le résultat budgétaire qui en découle ;	Art. 37, I
	la loi de règlement arrête le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie ayant concouru à la réalisation de l'équilibre financier de l'année correspondante, présenté dans un tableau de financement ;	Art. 37, II
	la loi de règlement approuve le compte de résultat de l'exercice. Elle affecte au bilan le résultat comptable de l'exercice et approuve le bilan après affectation ainsi que ses annexes.	Art. 37, III



Cour des comptes
Grand-Duché de Luxembourg

2, avenue Monterey
Téléphone : (+352) 474456-1

L-2163 Luxembourg
Fax : (+352) 472186



cour-des-comptes@cc.etat.lu