



« Les dépenses fiscales : de leur évaluation à leur rationalisation »

Second webinaire organisé dans le cadre de la Plateforme française interministérielle sur la mobilisation des ressources intérieures publiques (MRIP)

30 septembre 2020



Dans un contexte où la mobilisation des recettes publiques intérieures est présentée comme la principale source de financement du développement (troisième Conférence internationale des Nations unies sur le financement du développement, Addis-Abeba, du 13 au 16 juillet 2015), l'analyse des dépenses fiscales suscite un fort engouement. « Une dépense fiscale¹ est un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à une norme, plutôt que d'une dépense directe » (OCDE, 2010). Cette définition précise deux conditions qui caractérisent une dépense fiscale : (1) une perte de recettes pour l'Etat, et (2) un écart par rapport à la norme fiscale – le système fiscal de référence (SFR) - qu'il convient de définir. La dépense fiscale est considérée comme une alternative à la dépense publique.

L'analyse des dépenses fiscales a comme objectif final d'éclairer la politique fiscale. Pour cela, deux étapes préalables sont nécessaires : évaluer le coût budgétaire des mesures fiscales dérogeant à la norme et apprécier leur légitimité et leur pertinence quant aux objectifs qui leur ont été attribués. Seule l'association de ces deux évaluations peut permettre de rationaliser le système d'imposition afin d'accroître la mobilisation des recettes fiscales intérieures. Cette analyse globale des dépenses fiscales contribue alors aux efforts d'élargissement possibles de la base imposable. En effet, bien que l'étude des dépenses fiscales n'entraîne pas une suppression systématique des avantages accordés, elle va dans le sens d'une rationalisation de la politique fiscale et d'une prise de conscience du risque de fragilisation de l'administration et de hausse des taux standards qu'elles sont susceptibles d'induire. Il est important de rappeler que l'évaluation d'une dépense fiscale ne remet pas en cause sa légitimité mais permet de questionner les alternatives².

¹ Le terme « dépenses fiscales » est attribué à Stanley S. Surrey, alors Secrétaire adjoint au Trésor Américain. En Allemagne, le terme employé était « aide fiscale ».

² Considérer une dérogation fiscale – l'exonération de l'aide projet par exemple - comme faisant partie du Système Fiscal de Référence (SFR) ne permet pas d'en étudier le coût et les effets. Une dépense fiscale est une perte de recette pour l'Etat et il est donc utile d'en mesurer le coût pour plus de transparence et pour le suivi administratif de celle-ci. Cela ne préjuge en rien de son maintien ou de sa suppression.

L'évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales constitue la première étape de la démarche de rationalisation³. La publication d'un tel rapport d'évaluation en annexe de la loi de finance⁴ participe à une plus grande transparence budgétaire (IMF, 2007). En effet, nombre d'exonérations ou de régimes dérogatoires constituant des dépenses fiscales ne relèvent pas de la loi (Code des impôts, Code des douanes, Code des investissements, ou Codes sectoriels⁵), mais de conventions d'établissement particulières, voire de mesures administratives, i.e. de décisions discrétionnaires dont les modalités fiscales demeurent inconnues de la population.

Cette évaluation nécessite l'adoption d'une approche rigoureuse afin d'éviter erreurs et illusions (Geourjon et Rota-Graziosi, 2014). Tandis que l'exercice d'évaluation des dépenses fiscales et l'élaboration des rapports associés se sont progressivement étendus à l'ensemble des régions du monde, y compris récemment à certains pays africains, la qualité de leur réalisation peut s'avérer insuffisante (Kassim et Mansour, 2018). L'exercice d'évaluation des dépenses fiscales étant par nature pérenne mais évolutive, plutôt que de viser en priorité l'évaluation de l'ensemble des pertes de recettes engendrées par les dépenses fiscales, il est préférable d'adopter de bonnes pratiques et une démarche graduelle en tenant compte des capacités institutionnelles et des données disponibles (Heady et Mansour, 2019). Le guide méthodologique pratique proposé par Geourjon et al. (2018) fait suite au guide du CREDAF (2015) définissant les grands principes en matière d'évaluation des dépenses fiscales. Il a pour objectif d'accompagner la réalisation rigoureuse de l'évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales. Cet exercice impose une approche en trois étapes : (1) la définition d'un SFR, (2) la revue de toutes les mesures dérogatoires à ce SFR qui ont cours dans le pays, (3) l'estimation du coût de ces mesures. Plusieurs méthodes d'évaluation existent pour cette troisième étape selon que le comportement des contribuables (entreprises ou consommateurs) concernés par les mesures dérogatoires est considéré comme fixe ou non dans l'analyse. L'approche dominante est celle la plus simple, consistant à supposer inchangé le comportement des contribuables concernés par les mesures dérogatoires. Le principe général est alors d'estimer le manque à gagner entre l'impôt qui aurait dû être perçu en l'absence de mesures dérogatoires et l'impôt qui a été réellement payé. Une autre option

³ A l'évaluation de ce coût direct, pourrait être ajoutée la mesure des coûts engendrés pour les administrations fiscales en matière de gestion des dépenses fiscales et pour les bénéficiaires compte tenu des démarches administratives parfois pesantes qu'ils doivent effectuer.

⁴ La démarche d'évaluation et de rationalisation des dépenses fiscales a démarré dès 2006 en Afrique de l'Ouest sous l'impulsion de l'Union Monétaire Economique de l'Ouest Africain (UEMOA) avec la décision portant le Programme de transition fiscale, puis en 2009 avec l'adoption du Code de transparence dans la gestion des finances publiques. Suivant une Décision de l'UEMOA adoptée en 2015, les Etats-membres doivent publier une estimation de leurs dépenses fiscales.

⁵ Les Codes sectoriels régissent un secteur économique particulier - comme les Codes pétrolier, minier ou forestier - et peuvent octroyer des exonérations ou des réductions de taux d'imposition aux entreprises concernées.

est d'estimer le montant de la dépense publique (directe) qui serait nécessaire pour accorder un avantage financier équivalent aux bénéficiaires de la dépense fiscale.

Par exemple, le coût budgétaire des dépenses fiscales évaluées au Cameroun dans le rapport de 2017 a été estimé à 24% des recettes fiscales non pétrolières soit 3,1% du PIB. Les mesures dérogatoires les plus coûteuses, principalement relatives à la TVA, portent sur le riz, le poisson, le gaz domestique et le blé.

Contrairement à l'étude des écarts fiscaux (*Tax Gaps*) - qui consiste à mesurer la différence globale entre les recettes effectivement collectées et celles espérées⁶ - et afin de permettre des arbitrages précis en matière de politique fiscale, l'analyse des dépenses fiscales nécessite de mesurer le coût budgétaire associé à chaque mesure dérogatoire particulière. En effet, seule l'estimation du coût précis d'une mesure peut contribuer à la rationalisation éclairée des dépenses fiscales. Cette démarche consistant à évaluer uniquement le coût des mesures dérogatoires pouvant être identifiées rigoureusement, conduit à abandonner l'objectif visant à chiffrer le coût global des dépenses fiscales. Cet objectif implique une contrainte forte : celle d'utiliser pour l'évaluation des dépenses fiscales des données fiscales et douanières détaillées. La qualité de l'exercice d'évaluation dépend ainsi en premier lieu de la capacité des administrations fiscales et douanières à constituer des bases de données détaillées et fiables, à les pérenniser et à les stocker. Par exemple, en Haïti, l'évaluation des dépenses fiscales n'a pu être réalisée que sur 60 des 119 mesures identifiées, pour un coût représentant 22% des recettes totales. Il est important de noter que, le périmètre d'évaluation étant appelé à évoluer en fonction notamment de l'amélioration de la disponibilité des données, toute comparaison du coût global des dépenses fiscales dans le temps ou dans l'espace est à proscrire. Seules les comparaisons à périmètre d'évaluation égal sont significatives.

La seconde étape du processus de rationalisation des dépenses fiscales consiste à analyser la légitimité de chaque mesure donnant lieu à une dépense fiscale, au regard du cadre législatif national, régional et international, d'une part et de la réalisation de son objectif initial qui doit avoir été précisé et mesurable.

⁶ L'écart fiscal intègre les pertes de recettes liées aux dépenses fiscales (dimension politique) et celles relevant d'un défaut dans l'administration des impôts (dimension administrative). Seule, la Grande-Bretagne établit une analyse systématique des écarts fiscaux de ses principaux impôts. L'écart fiscal de TVA a toutefois été étudié dans plusieurs pays en développement avec l'assistance du FMI.

En effet, avant de considérer le maintien d'une dépense fiscale, il est nécessaire de s'assurer que celle-ci repose sur une base légale et n'est pas une dépense fiscale « *de facto* », pratiquée de manière *ad hoc* ou qui ne repose pas sur un texte juridique. Il est également indispensable de s'assurer que les mesures n'entrent pas en contraction ou ne constituent pas une mauvaise application de décisions nationales, communautaires ou internationales.

Pour les dépenses fiscales ayant un fondement juridique et dont l'objectif est connu, il s'agit ensuite d'apprécier l'efficacité de ces dernières au regard des objectifs visés. Cela revient à évaluer l'efficacité de la mesure que l'on compare à son coût budgétaire préalablement mesuré. La condition préalable pour cela est que les objectifs définis soient mesurables et que les données nécessaires à l'appréciation de l'atteinte des objectifs soient disponibles. Les avantages fiscaux accordés sont le plus souvent des dépenses fiscales, donc équivalentes à des dépenses directes. De la même manière que les gouvernements sont redevables de la qualité des dépenses publiques, la qualité des dépenses fiscales vis-à-vis de leur coût, de leur gestion mais aussi de leurs effets doit être étudiée pour en assurer la transparence et permettre aux décideurs de faire des arbitrages éclairés.

Cet exercice d'évaluation d'impact est généralement conduit pour deux types de dépenses fiscales : celles visant à favoriser l'investissement et celles soutenant la consommation des ménages. Les premières relèvent des incitations à l'investissement et les travaux de recherche les concernant étudient essentiellement leur efficacité en termes de création d'emplois, de promotion des investissements (attractivité du pays), d'exportations (zones franches) ou de croissance plus généralement⁷. Il apparaît que des mesures dérogatoires visant directement les investissements tels que des crédits d'impôt ou des règles d'amortissements accélérés seraient plus efficaces que des exonérations d'impôt sur les bénéfices pourtant largement répandues (James, 2013, Echandi et al., 2015). L'analyse du second type de dépenses fiscales visant à soutenir la consommation est menée en termes d'équité et de redistribution. Il apparaît que des taux réduits de TVA restaurent certes une certaine progressivité de cet impôt, mais pourraient s'avérer défaillants pour cibler correctement les ménages les plus pauvres (OCDE, 2014)⁸. Les bénéfices par tête des exonérations de TVA sont généralement une fonction croissante du niveau de revenu des ménages, ce qui favorise davantage les catégories les plus aisées. Par ailleurs, la progressivité de l'exonération varie selon les produits et les pays considérés, confirmant la nécessité de mener de telles analyses de manière systématique

⁷ Voir par exemple, le rapport d'évaluation des dépenses fiscales de Madagascar pour l'année 2015 (Rapport Madagascar, 2017).

⁸ Dans les pays de l'OCDE, une politique de transfert monétaire directement aux ménages pauvres financée par une suppression des dépenses fiscales de TVA, i.e. le rétablissement d'un taux unique, serait plus équitable.

(Rapport République de Guinée, 2019). A titre d'exemple, l'analyse de l'impact social des dépenses fiscales au Cameroun a mis en exergue que la plupart des exonérations bénéficiait davantage aux ménages les plus riches. Par ailleurs, les réductions d'impôt sur les revenus des personnes physiques relatives aux personnes à charge, de type coefficient familial, concernent principalement les salariés, qui dans les pays en développement ne sont pas dans la catégorie des ménages les plus pauvres.

La troisième étape du processus consiste en l'élaboration d'un plan de rationalisation à soumettre aux décideurs politiques. La question qui se pose alors est la suivante : quelles sont les dépenses fiscales justifiées, notamment compte tenu de leur coût et de leur bénéfice, et en conséquence quelles sont les mesures dont on peut proposer la suppression ?

La démarche consiste à procéder par étapes successives (Geourjon et Caldeira, 2020). Dans un premier temps, il s'agit (1) d'identifier les dépenses fiscales qui ne reposent pas sur une base légale (*ad hoc*, ou exceptionnelles) et (2) celles qui sont contraires aux dispositions régionales, telles les exonérations de TVA non autorisées par les décisions communautaires. Ces dépenses fiscales devront être supprimées. Dans un second temps, il est nécessaire (3) de repérer les dépenses fiscales discrétionnaires, c'est-à-dire celles qui n'ont pas d'objectif clairement défini dans les textes les prévoyant. En effet, l'objectif des mesures dérogatoires devrait être précisé en amont de leur proposition et de leur vote et rappelé à l'occasion de l'inventaire des mesures dérogatoires. Enfin, parmi les dépenses fiscales restantes – ayant un fondement juridique et étant motivées - il faut pouvoir (4) mesurer l'impact social ou économique de la dépense fiscale, ce qui implique de disposer des données et des compétences indispensables à la réalisation d'une analyse rigoureuse. En cas d'impossibilité de conduire une telle évaluation, on peut toutefois considérer que si le coût de la dépense fiscale est exorbitant il peut être plus sage de proposer de supprimer la mesure en dépit de l'impossibilité d'en apprécier l'impact effectif. Dans le cas où l'impact aura pu être mesuré et qu'il apparaît que l'objectif n'est pas atteint, la question de la suppression de la dépense fiscale devrait être posée. Au contraire, si une dépense fiscale atteint son objectif elle peut être maintenue. Il est néanmoins possible d'envisager de substituer la dépense fiscale par un autre outil jugé plus efficace, comme une *subvention directe*, par exemple.

Au Cameroun, compte tenu du fait que les objectifs initiaux des exonérations de TVA n'ont pas été atteints, des suggestions de rationalisation ont été faites notamment sur les exonérations portant sur les contrats et commissions d'assurance vie, l'électricité et le transport. Par exemple, concernant les tranches sociales de consommation de l'eau et de l'électricité, la rationalisation a porté sur le champ d'application de la mesure, désormais limitée aux ménages et non plus aux entreprises. Certaines mesures pourraient également être remplacées par des subventions ciblant les ménages les plus

démunis. En Haïti, l'initiation d'une démarche de rationalisation des dépenses fiscales a conduit notamment à plafonner la durée de certaines exonérations à 5 ans.

En termes de séquence, on peut noter qu'il est possible de proposer une première vague de rationalisation après les trois premières étapes. En parallèle, il convient dès le début de prendre toutes les mesures visant à permettre d'apprécier l'impact des mesures restantes, en particulier lancer des analyses si les données sont disponibles, et faire en sorte de constituer les bases de données nécessaires quand elles n'existent pas encore.

Si le processus allant de l'évaluation à la rationalisation des dépenses fiscales débute par un travail technique qui mobilise en particulier les administrations financières (Impôts et douanes), il nécessite ensuite des arbitrages en matière de politique fiscale pour finaliser un plan de rationalisation à présenter aux décideurs. Cet exercice est structurant dans la mesure où il permet de réduire l'asymétrie informationnelle entre le décideur de politique fiscale et les administrations chargées de la faire appliquer.

L'articulation entre la gestion administrative et la décision politique est essentielle. En effet, alors que l'évaluation des dépenses fiscales fait partie des missions des administrations fiscales, la rationalisation relève plutôt de la décision politique. Or, il est indispensable d'impliquer davantage les décideurs politiques dans l'évaluation afin de faciliter l'appropriation des résultats et la prise de décision en faveur de la rationalisation ou de la non-adoption de nouvelles mesures. Au Sénégal, après les premières évaluations des dépenses fiscales, des séminaires de partage avec les parlementaires (notamment la commission des finances) ont permis de bloquer le vote du nouveau code de la presse qui comportait d'importantes exonérations fiscales et douanières. La communication des résultats de l'évaluation doit donc autant viser les tutelles que le législateur et le grand public pour emporter leur adhésion. Enfin, il est indispensable d'inscrire la rationalisation dans une démarche stratégique globale en vue de mieux prendre en charge les enjeux en termes de transparence et d'efficacité.

L'initiation d'un processus de rationalisation des dépenses fiscales génère des externalités positives qui vont au-delà de la rationalisation elle-même. En effet, l'analyse des dépenses fiscales est également un outil pour inciter à la création d'une structure dédiée à la politique fiscale au sein du ministère des finances, renforçant le pouvoir de ce dernier, indispensable à la conduite d'une politique fiscale cohérente. Elle est aussi un révélateur de dysfonctionnements au sein des administrations : non disponibilité des textes fiscaux, manque de traçabilité des données fiscales, inadéquation des

outils informatiques ou des systèmes d'information, absence de stockage des données, mauvaise organisation des missions et des compétences entre et dans les administrations etc.

L'engouement en faveur de l'évaluation des dépenses fiscales est également une porte d'entrée pour l'accélération des réformes, en particulier, par l'utilisation du numérique (Conférence CREDAF, 2019).

C'est une illustration du fait que « l'efficacité des administrations dépend fondamentalement de leur capacité à recueillir et traiter les informations puis à agir » (Gupta et al., 2018). Conduire l'exercice est alors une opportunité pour faire apparaître le numérique comme un moyen de réduire les coûts de réplique et les coûts informationnels (Goldfarb and Tucker, 2019) et non comme une fin en soi. Cela favorise ainsi l'adhésion des personnels à l'utilisation et au développement du numérique. Dans ce cadre, l'exercice d'évaluation des dépenses fiscales révèle des orientations prioritaires telles que la nécessité (1) de numériser les textes fiscaux afin de favoriser l'actualisation permanente de la base d'informations et l'accessibilité de celle-ci, (2) d'adopter une codification commune des exonérations entre la douane et les impôts de sorte à assurer la cohérence dans le référencement des exonérations et faciliter l'extraction et l'exploitation des données ou (3) de systématiser les extractions et la mise à disposition des données. Toutes ces orientations prennent une dimension particulière dans le cadre de zones d'intégration régionale. L'UEMOA et la CEMAC, par exemples, ont récemment décidé de renforcer la coordination de leurs démarches relatives à l'évaluation des dépenses fiscales⁹. En 2019, l'UEMOA a adopté un plan d'actions pour la mobilisation optimale des recettes fiscales (taux de pression fiscale minimum de 20%), contribuant à la prise de conscience de l'intérêt du sujet, l'harmonisation des méthodes d'évaluation, le réajustement des dépenses fiscales, et de manière plus globale, l'appréciation de l'efficacité des politiques fiscales.

L'exercice d'évaluation de la dépense fiscale initie finalement un cercle vertueux pour la mobilisation des recettes : il contribue à l'élargissement de l'assiette et à l'accroissement de l'efficacité des dépenses fiscales d'une part et à l'amélioration de la transparence, des performances des administrations et au renforcement de la gouvernance d'autre part, améliorant ainsi le consentement à l'impôt et le civisme fiscal, renforçant à son tour la mobilisation des ressources.

⁹ Voir les conclusions des deux rencontres d'experts : <https://ferdi.fr/evenements/atelier-sur-l-evaluation-des-depenses-fiscales> et <https://ferdi.fr/ihedd/formation-cemac-depenses-fiscales>.

Bibliographie

Caldeira E., Geourjon A-M. (2020) "De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement", Ferdi Note brève B207.

Conférence CREDAF (2019), Présentation: "L'évaluation des dépenses fiscales : vers des réformes portées par le numérique" Geourjon A-M. - Conférence CREDAF, 10 juin 2019.

CREDAF (2015), Guide méthodologique *Evaluation des dépenses fiscales*, 65 p. https://credaf.org/wp-content/uploads/2017/10/2015_Evaluation_depenses_fiscales.pdf

Echandi, R., Krajcovicova, J. and C. Z. Qiang (2015), "The Impact of Investment Policy in a Changing Global Economy, A Review of the Literature," World Bank Group, Washington, D.C.

Geourjon, A-M., et G. Rota-Graziosi (2014), "L'illusion des dépenses fiscales en Afrique" Ferdi, note brève B96, juin 2014.

Geourjon A-M., Bouterige Y., Caldeira E., Laporte B., de Quatrebarbes C. (2018), L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique- guide méthodologique, Ferdi, 72 p.

Goldfarb A. et Tucker C. (2019), "Digital Economics", *Journal of Economic Literature*, American Economic Association, vol. 57(1), pages 3-43, March.

Gupta, S. Keen, M., Shah A. et G. Verdier (2018), « Les finances publiques entrent dans l'ère du numérique », IMF Finances & Développement.

Heady, C., and M. Mansour (2019), Tax Expenditures and Their Use in Fiscal Management: A Guide to Developing Countries, IMF How to Note 19/01, International Monetary Fund.

IMF (2007), *Manual on Fiscal Transparency* (esp. pp. 64-5). Washington, D.C.: International Monetary Fund. 2007.

James, S. (2013), "Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications," World Bank Group, Washington, D.C.

Kassim, L. and M. Mansour (2018), "Tax Expenditures Reporting in Developing Countries: An Evaluation." *Revue d'Économie du Développement*, 2018/2.

OCDE (2014), *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, No 22.

OCDE (2010), *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris : OCDE.

Rapport Madagascar (2017), *Rapport sur les dépenses fiscales, Année 2015, Madagascar*, publié en Juin 2017. <http://www.impots.mg/public/wysiwyg/upload/files/Rapport%20sur%20les%20DPF%20-%2021%20Juin%20%202017.pdf>

Rapport République de Guinée (2019), *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales, Année 2018, République de Guinée*, publié en Septembre 2019. <https://mbudget.gov.gn/2018/10/rapport-devaluation-des-depenses-fiscales-annee-2017/>