

# Dépenses fiscales : Etude internationale et réforme en France


OCDE / SBO, 5 juin 2009

Georges-Henri LION

Ministère du Budget / Direction du Budget



# Comparaison internationale



Dépenses fiscales :  
Etude internationale et réforme en France

# Définition des dépenses fiscales

Les éléments suivants sont issus des réponses à un questionnaire standardisé apportées par dix missions économiques du ministère des finances.

## ■ **Eléments communs de définition**

- **Toute disposition** (législative ou réglementaire)
- **Dérogatoire au droit fiscal**
- **Entraînant une perte de recettes**

Eléments communs aux Etats suivants : Allemagne, Australie, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Pays-Bas, Suède.

Etats n'utilisant pas le concept de dépenses fiscales : Autriche, Japon, Pologne.

## ■ **Mais une application hétérogène**

- **Un seul Etat a déterminé une norme fiscale de référence pour chaque catégorie d'impôts. La notion de dépense fiscale en Suède se caractérise également par :**
  - Une quasi exhaustivité. Exemple : TVA réduite sur l'alimentation.
  - Des déclassements rares de la liste des dépenses fiscales
- **Chaque Etat applique au cas par cas sa propre conception de dérogation au droit fiscal national**
  - L'exonération de TIPP sur le kérosène constitue une dépense fiscale en Allemagne.
  - Le taux réduit de TVA sur les livres constitue une dépense fiscale aux Pays-Bas.
- **Néanmoins des récurrences sont observées**
  - Taxation réduite des agrocarburants, Prime pour l'emploi, Exonération de taxes sur les plus-values des terres agricoles, Réduction d'impôt pour les dons des particuliers....

# Chiffres-clé des dépenses fiscales

## ■ Coûts

– De un à six points de PIB

	Allemagne	Espagne	Etats-Unis	France	Pays-Bas	Suède
<b>Coût</b>	27	53	966	73	11	18
<b>% PIB</b>	1,1%	4,8%	6,8%	3,7%	1,8%	5,6%

Coût en milliards d'euros hors Etats-Unis (\$), données 2008

## ■ Nombre de dispositifs

– Le grand nombre de dépenses fiscales en France semble confirmer le diagnostic récurrent porté sur le mitage des assiettes d'imposition.

	Allemagne	Espagne	Etats-Unis	France	Pays-Bas	Suède
<b>Nombre</b>	105	nd	157	486	104	175

Données 2008.

## ■ Année de première publication de chiffrages

– Les Etats publiant depuis peu des chiffrages sont aujourd'hui les plus avancés dans la gouvernance des DF.

	Allemagne	Espagne	Etats-Unis	France	Pays-Bas	Suède
<b>Année</b>	1967	nd	1968	1980	1998	1996

# Diversité des règles d'encadrement

- **En général, il n'y a pas de règles d'encadrement des dépenses fiscales**
  - Exemples : Allemagne, Australie, Belgique, Espagne, Etats-Unis.
- **Compensation des nouvelles dépenses fiscales**
  - En Suède il est d'usage de compenser les nouvelles dépenses fiscales par de nouvelles recettes ou de moindres dépenses (fiscales ou budgétaires).
  - Aux Etats-Unis, la règle *Pay as you go* impliquait que toute dépense fiscale nouvelle devait être gagée par une économie équivalente. Créée en 1992, elle a été abandonnée en 2002.
- **Un cadre de contrôle a priori aux Pays-Bas (*Toetsingkader*)**
  - Le problème est-il clairement identifié?
  - L'objectif à atteindre est-il formulé de façon claire et univoque?
  - Peut-on démontrer qu'une intervention financière est nécessaire?
  - Peut-on démontrer qu'une dépense est préférable à un prélèvement?
  - Peut-on démontrer qu'une dépense fiscale est préférable à une subvention directe?
  - Est-on en mesure d'évaluer l'efficacité de la mesure?
- **Un encadrement des coûts totaux aux Pays-Bas (*Lastenkader*)**
  - Plafonnement du montant total de dépenses fiscales
  - Enveloppe générale de réductions d'impôts définie dans l'accord de coalition.

# Evaluation


## ■ Pas d'évaluation systématique des dépenses fiscales

- La plupart des pays étudiés ne conduisent pas d'évaluation de leurs dépenses fiscales une fois celles-ci entrées en vigueur.
  - Australie
  - Belgique
  - Espagne
  - Etats-Unis ; la critique d'une évaluation insuffisante des dépenses fiscales, déjà formulée dix ans plus tôt, a été réitérée en 2005 par le *Government accountability office*.
  - Suède
- L'Allemagne n'a pas adopté de règles transversales sur les évaluation des avantages fiscaux. Néanmoins, le *Bundesministerium der Finanzen*, a commandé en 2008 une **étude d'efficacité pour les vingt principales dépenses fiscales à deux instituts de recherche**.

## ■ La pratique aux Pays-Bas

- Evaluation ex ante via le *Toetsingkader*
- Evaluation ex post tous les 5 ans
- La quasi-totalité des dépenses fiscales ont été évaluées fin 2008.
- La responsabilité de l'évaluation est confiée au ministère concerné.
- Celle-ci est le plus souvent externalisée à un cabinet d'audit.

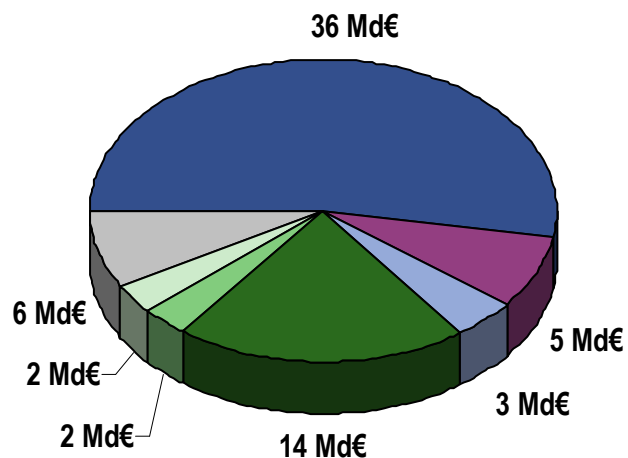
# Réforme des dépenses fiscales en France



Dépenses fiscales :  
Etude internationale et réforme en France

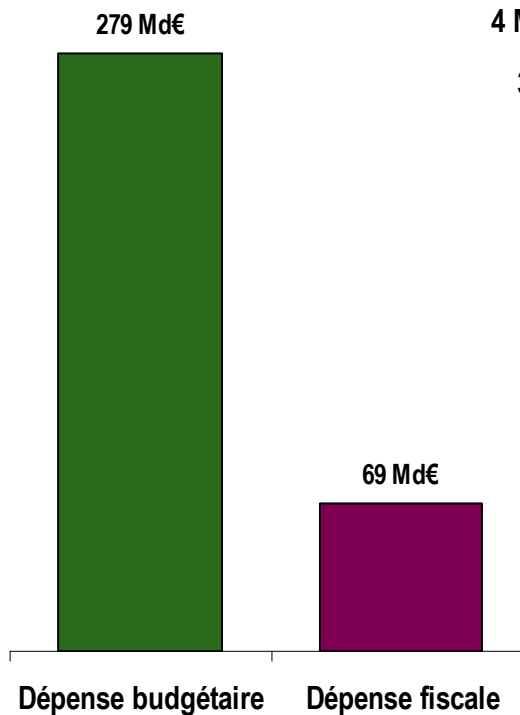
# Dépenses fiscales : 69 milliards d'euros (chiffrage 2009)

## Répartition par impôt

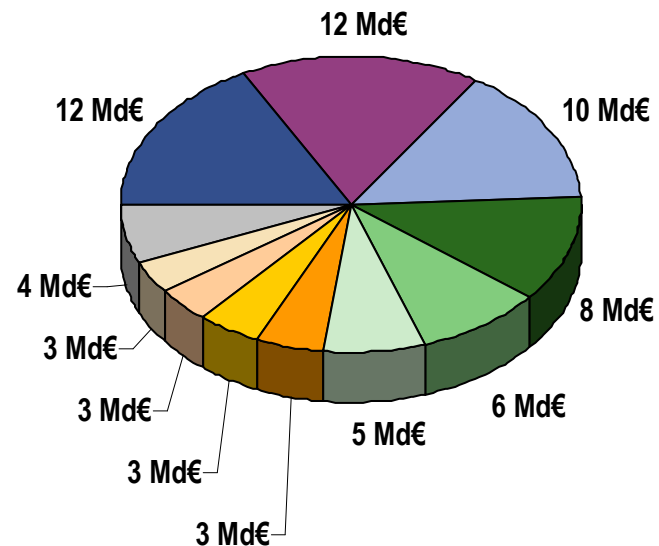


- Impôt sur le revenu
- IR et IS
- Impôt sur les sociétés
- TVA
- TIPP
- Droits d'enregistrement
- Autres

## Crédits budgétaires et dépenses fiscales



## Répartition par politique



- Ville et logement
- Solidarité
- Travail et emploi
- Économie
- Engagements financiers
- Santé
- Outre-mer
- Recherche et enseignement supérieur
- Écologie et développement
- Agriculture
- Autres

# Négociation et Performance

## ■ Négociation en conférences budgétaires

- **Expérimentation:** premier examen des dépenses fiscales en conférences budgétaires du PLF 2007.
- **Systématisation de l'examen:** pour les onze missions dont le montant des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€ à l'occasion du PLF 2009.
- **Premier bilan**
  - Les directeurs d'administration ont été amenés à prendre conscience du coût financier et de l'étendue de leurs dépenses fiscales.
  - La Direction du Budget a pu porter à l'arbitrage du Premier ministre des propositions de réduction de dépenses fiscales.

## ■ Le développement d'indicateurs de performance

- Des objectifs et des indicateurs de performance ont été définis en PLF 2007 pour une **douzaine de dépenses fiscales**. Exemples :
  - Part des bénéficiaires de la prime pour l'emploi précédemment au chômage ou inactifs
  - Dépense de R&D supplémentaire par euro de crédit d'impôt recherche
  - Part des ménages primo-accédants au sein des bénéficiaires du prêt à taux zéro
- Cette expérience s'avère encourageante malgré deux inconvénients structurels:
  - **la fiabilité des chiffrages**
  - **la difficulté de mesurer l'effet propre d'un dispositif:** c'est notamment le cas lorsque plusieurs instruments, d'ordre fiscal ou budgétaire, contribuent à la même politique.

# Evaluation des dépenses fiscales à enjeux élevés

## ■ Pourquoi ?

- **Le différentiel de niveau d'information** entre des crédits budgétaires de quelques dizaines de milliers d'euros dûment justifiés et la quasi absence d'information sur des dépenses fiscales supérieures à un milliard d'euros
- **Des évaluations rares et irrégulières** de certaines dépenses fiscales

## ■ Une évaluation standardisée

- **Objectif** visé de la DF ainsi que les éventuelles modifications apportées par les lois ultérieures.
- **Pertinence et niveau d'atteinte** de l'objectif.
- **Evolution comparée du coût de la mesure et du nombre de bénéficiaires.** Coût moyen par bénéficiaire.
- **Efficiences du dispositif:** évaluation du degré d'atteinte de l'objectif rapporté au coût global.
- **Comparaison coût-avantage:** avantage relatif de la dépense fiscale / dépense budgétaire.

## ■ Caractéristiques

- **21 dépenses fiscales** évaluées.
- **Publication dans le projet annuel de performance du ministère concerné sous sa responsabilité .**
- Une prise de conscience du poids financier par les ministères.
- **Une démarche très appréciée par les parlementaires.**
- Néanmoins certaines évaluations n'ont qu'une faible valeur ajoutée.
- **Une tentation marquée des ministères à faire la promotion de leurs dépenses fiscales** et à s'éloigner de l'objectivité visée.

# L'objectif de dépenses fiscales

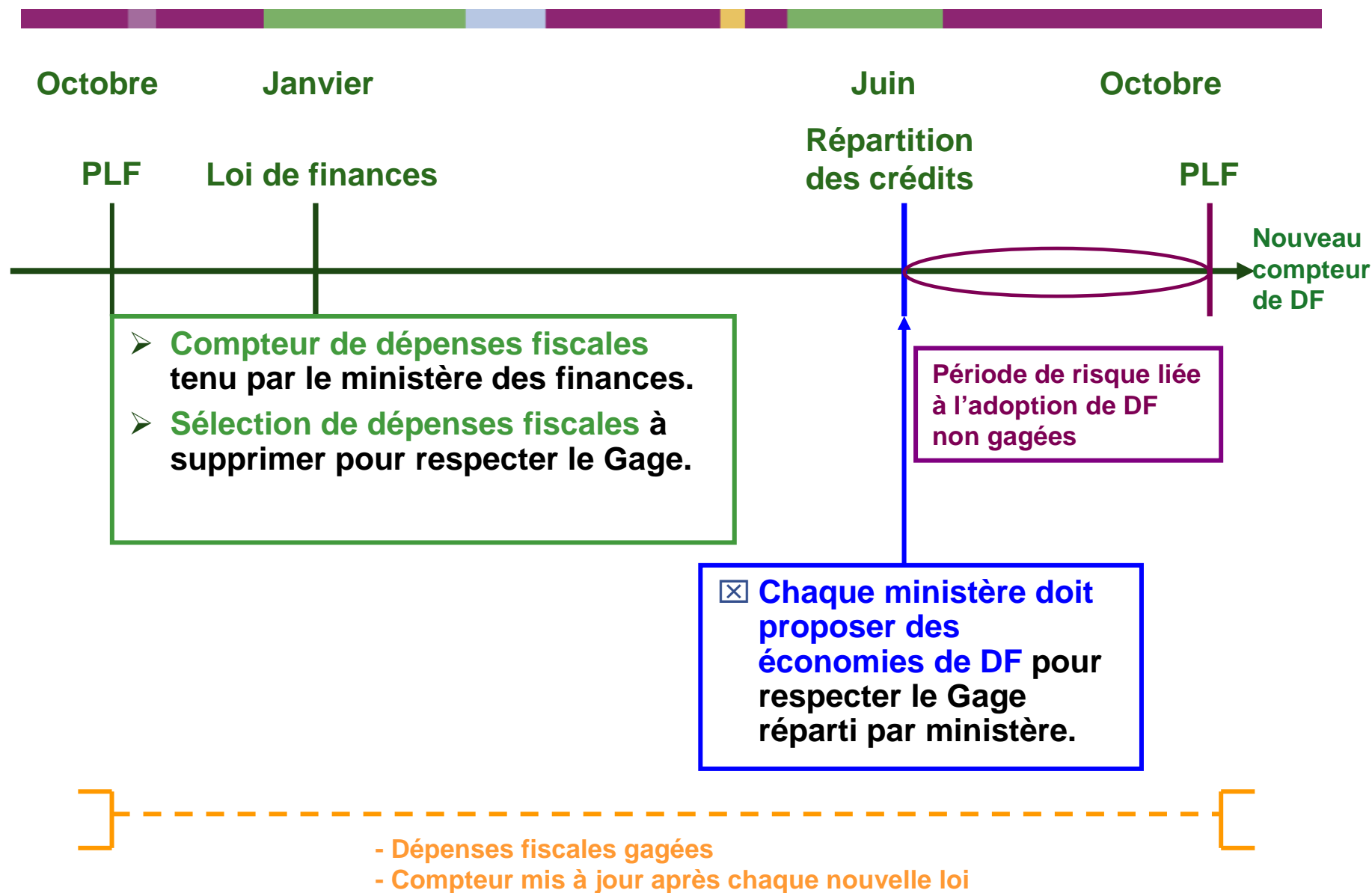
## ■ Description

- **Définition:** il correspond à la somme des coûts des DF pour l'année de la loi de finances.
  - **Périmètre:** il couvre les DF existantes à la date du dépôt du projet de loi de finances (PLF) et les modifications de DF proposées dans le projet de loi de finances.
  - **Introduction de l'objectif dans les documents budgétaires:**
    - Article 1<sup>er</sup> du PLF (exposé des motifs): présentation de l'objectif annuel du coût des DF.
    - Annexe Voies et Moyens (tome 2) : objectif décliné par mission.
    - **Introduction dans l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques 2009-2012.**
- Un objectif similaire a été adopté pour les **niches sociales**.

## ■ Respect de l'objectif

- **Le chiffrage** de cet objectif pour 2009 s'élève à **69,1 Md€**.
- **Le respect de l'objectif** sera vérifié lors de la présentation du prochain PLF.
- **En cas de dérive des coûts** constatée en cours d'année, le Gouvernement veille à en informer le Parlement.
- **Aucune mesure correctrice systématique** n'est prévue à ce stade.
  - Cependant, le Parlement et le Gouvernement ont le loisir de modifier les avantages fiscaux au vu du dépassement de cet objectif.

# Gage : compenser les nouvelles dépenses fiscales



# Plafonnement et échéance systématique

## ■ Le plafonnement de certains avantages fiscaux par contribuables au titre de l'impôt sur le revenu:

– Le plafond des dépenses fiscales est fixé à 25 000 € et 10% du revenu imposable. Il porte sur :

- Les réductions et crédits d'impôt sur le revenu, hors exceptions :
  - Contrats d'assurance-vie
  - Frais de scolarité des enfants réalisant des études secondaires ou supérieures
  - Dons aux fondations et associations reconnues d'utilité publique
  - Prestations compensatoires pour divorce...
- L'amortissement relatif aux logements neufs (dispositifs Borloo et Robien)

## ■ Échéance systématique associée aux dépenses fiscales

– Toute dépense fiscale n'est applicable qu'au titre des **quatre années** suivant celle de son entrée en vigueur.

– **Champ : ensemble des dépenses fiscales créées ou étendues entre 2009 et 2012** (cf. Loi de programmation des finances publiques, article 11-II)

# Tax expenditures : international study and reform in France


OECD / SBO, June 5, 2009

Georges-Henri LION

Ministère du Budget / Direction du Budget



# International study



Tax expenditures :  
international study and reform in France

# Definition of tax expenditures

The following data and statements come from the answers to a standardized questionnaire delivered by ten French Finance ministry units abroad.

## ■ Common elements of definition

- All measures (legal or statutory)
- Derogatory to tax law
- Inducing a tax revenue loss

These elements of definition are shared by : Australia, Belgium, Germany, the Netherlands, Spain, Sweden, United States.

Countries which don't use the concept of tax expenditures : Austria, Japan, Poland.

## ■ A heterogeneous implementation

- Only one state, Sweden, has defined a benchmark for each category of tax. It is also characterized by :
  - Almost exhaustiveness
  - Rare withdrawals of the tax expenditures (TE) list.
- Each state has its own conception of a derogatory measure to the national benchmark
  - Reduced rate of VAT on books is a TE in the Netherlands
  - Exemption of oil tax on kerosene is a TE in Germany
- However certain TE are widely spread
  - Reduced taxation on biofuels, working tax credit, tax exemptions on benefits of agricultural lands, tax reduction on households' grants, etc.

# Key figures of tax expenditures

## ■ Costs

– From one to six points of GDP

	France	Germany	Netherlands	Spain	Sweden	United States
<b>Cost</b>	73	27	11	53	18	966
<b>% GDP</b>	3,7%	1,1%	1,8%	4,8%	5,6%	6,8%

Cost in billions of euros, except United States (\$), 2008.

## ■ Number of measures

– The high number of TE in France seems to confirm the diagnosis of a narrow tax base.

	France	Germany	Netherlands	Spain	Sweden	United States
<b>Number</b>	486	105	104	nd	175	157

Data : 2008.

## ■ First release of a tax expenditures annex

– Late countries are today the most advanced

	France	Germany	Netherlands	Spain	Sweden	United States
<b>Year</b>	1980	1967	1998	nd	1996	1968

# Control rules vary strongly

- **Usually there are no specific control rules on tax expenditures**
  - Examples : Australia, Belgium, Germany, Spain, United States.
  
- **Offsetting new tax expenditures**
  - **In Sweden**, there is a habit to offset new tax expenditures by increasing tax revenues or reducing direct / tax expenditures.
  - In the US, the “**pay as you go**” rule, created in 1992, required an equal saving for a spending estimated up to ten years. However it was deleted in 2002.
  
- **A set of criteria prior to the decision in the Netherlands : “Toetsingkader”**
  - Has a clear and unambiguous problem been defined?
  - **Has a clear, unambiguous and realistic policy goal been formulated?**
  - Is it possible to demonstrate that a financial intervention is necessary?
  - **Is it possible to demonstrate that a tax expenditure is a better tool than a direct expenditure?**
  - Is adequate evaluation of the tax expenditure guaranteed?
  
- **A tax expenditures cap in the Netherlands : “Lastenkader”**
  - Ceiling of the total amount of tax expenditures
  - A global envelope for tax reduction was defined in the coalition agreement.

# Review of tax expenditures


## ■ Most of selected countries don't review their TE once voted

- For instance : Australia, Belgium, Spain, Sweden
- In the US, the Government accountability office repeated in 2005 that **TE were on insufficient examination** after a similar statement ten years before.
- Germany has not enacted a binding rule for reviewing tax expenditures. However, the *Bundesministerium der Finanzen* asked last year two research centers to review the efficiency of the **top twenty tax expenditures**.

## ■ In the Netherlands

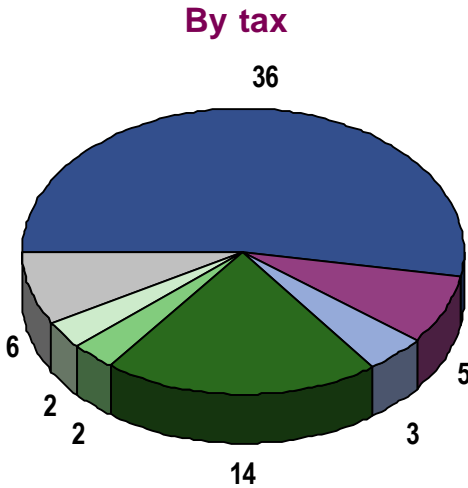
- Ex ante review with a dedicated set of questions (*Toetsingkader*).
- **Ex post review every five year.**
- At the end of 2008, almost all tax expenditures were reviewed.
- **Responsibility belongs to the concerned ministry.**
- Actually the review process is most of the time **outsourced to an audit firm.**

# Tax expenditures reform in France



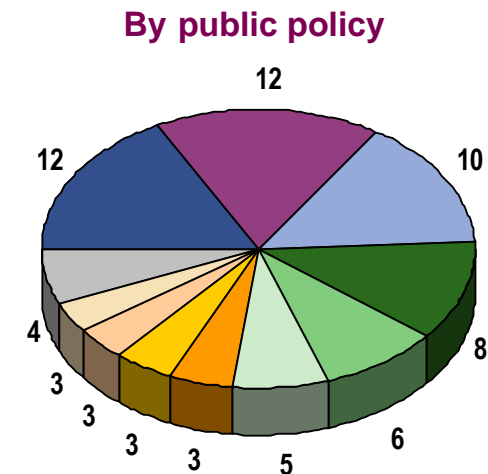
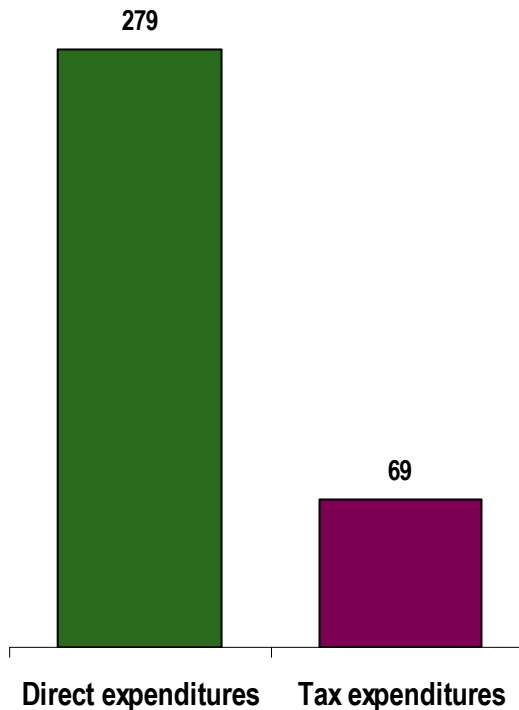
Tax expenditures :  
international study and reform in France

# Tax expenditures in France : € 69 bn (2009 estim.)



- Personal income tax
- PIT and CIT
- Corporate income tax
- VAT
- Oil tax
- Registraton levys
- Others

**Direct expenditures and tax expenditures**



- Housing and urban development
- Social development
- Employment
- Economic development
- Financial liabilities
- Health
- Overseas territories
- Research and universities
- Environment and infrastructures
- Agriculture
- Others

In billions of euros

Source : PLF 2009

# Negotiation and efficiency indicators

## ■ Tax expenditures on budget conferences agendas

- First move in 2006
- A systematic approach in 2008 : **the eleven “missions”** (a coherent set of public policies) **with € 1 billion tax expenditures** were questioned.
- First results
  - Senior officials had the opportunity to realize the extent of their TE
  - It helped the Budget directorate to incorporate fiscal issues in the Prime minister decisions on budget

## ■ Implementing efficiency indicators

- A set of objectives and efficiency indicators dedicated to a **dozen of tax expenditures** were defined in 2006. Examples :
  - Share of first housing purchasers in beneficiaries of 0% loan
  - Ratio of private R&D expenditure / R&D tax credit
  - Share of benefiteres of earned income tax credit previously unemployed
- **A positive assessment** in spite of two potential biases
  - Reliability of estimates
  - Identifying the specific influence of a tax expenditure in a policy mixing different instruments (regulation, direct expenditures).

# Review for high stakes tax expenditures

## ■ Why ?

- A wide gap of information between very detailed explanations on direct expenditures of ten thousands euros and a nearly vacuum on tax expenditures over one billion euros.
- Rare and irregular surveys targeted on some tax expenditures

## ■ Standardized review

- Objective of the TE and its possible modifications over time
- **Relevance and delivery level of the objective**
- Cost and number of beneficiaries trends. Average cost by beneficiary
- **Efficiency : delivery level compared to its cost**
- Pros and cons between direct and tax expenditure

## ■ Characteristics

- **21 tax expenditures** were selected.
- Released in annex of the budget act under liability of the concerned ministry
- It makes ministries **conscious of the financial weight of these policies.**
- Reviews are very appreciated by the Parliament.
- **However some reviews bring small added value.**
- A temptation to “advertise” their measures and a lack of neutrality.

# “Objectif” : Tax expenditures target

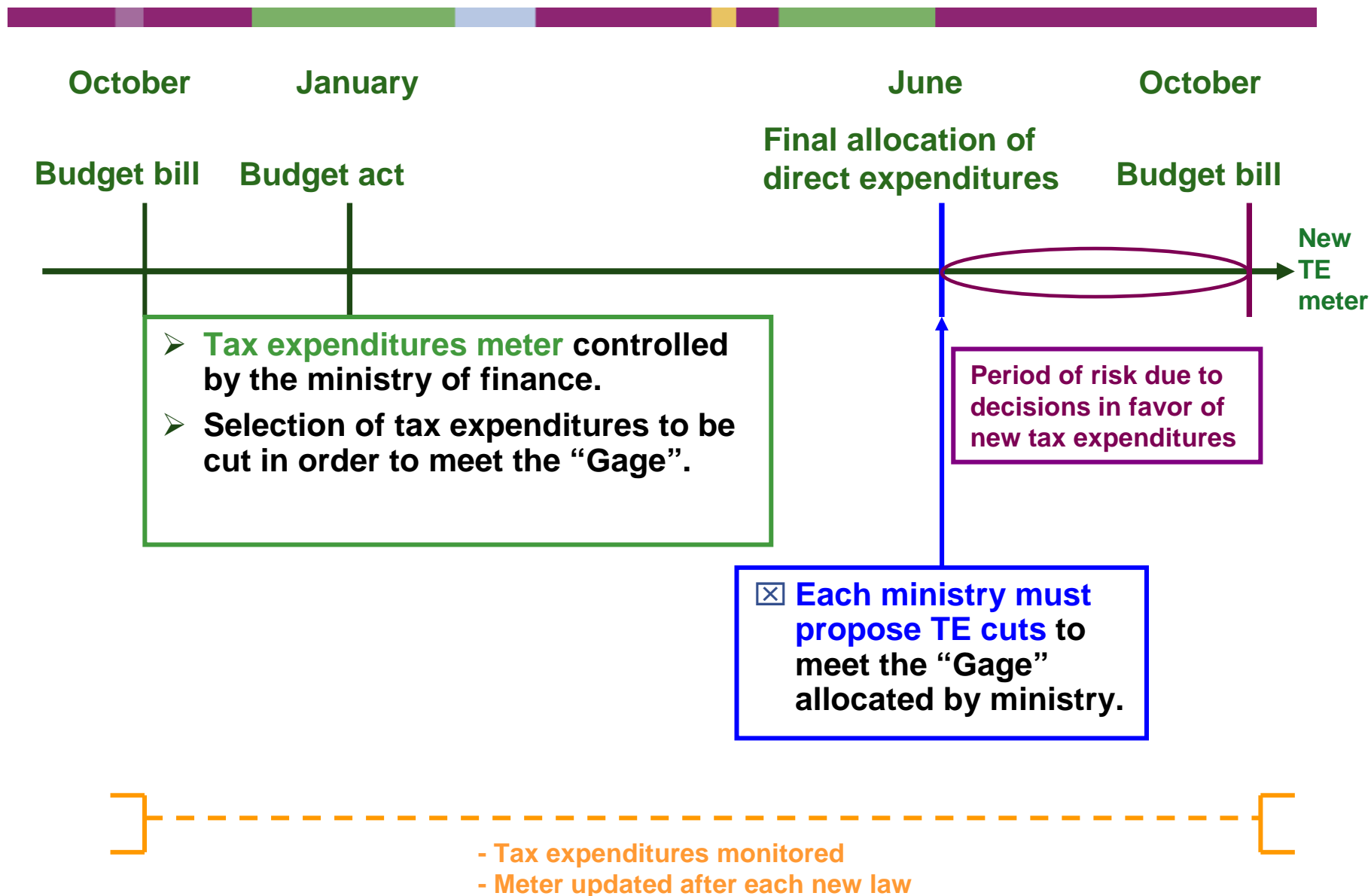
## ■ Description

- Definition : the **total cost of all tax expenditures for the year of the budget act.**
- Scope : existing tax expenditures the first Tuesday of October and the proposed modifications of TE in the Budget bill.
- Legal sources
  - Comments of article 1 of the Budget bill
  - Budget law for 2009-2012, article 12

## ■ Meeting the target

- **Target for 2009 : € 69,1 bn**
- **Control when the next budget is delivered by the Ministry of budget**
- If costs grow significantly the Government informs the Parliament
- No automatic measures to counterweigh an overspend
- It is up to the Parliament or the Government to modify certain tax expenditures.

# “Gage” : offsetting tax expenditures



# “Plafonnement” and sunset clause

## ■ “Plafonnement” : a cap on PIT tax expenditures

- € 25 000 and 10% of the taxable income
- Capped tax expenditures : all wastable and non wastable tax credits
- Some exceptions for tax credits due to the personal situation of the tax payer or general interest goal. For instance :
  - Costs of children studying at university
  - Donations to charities
  - Life insurance
- Initiative of the Parliament voted in the budget act for 2009.

## ■ Sunset clause

- Every tax expenditure adopted in 2009-2012 is to be applied for **only 4 years** following the year of its vote.
- Scope : tax expenditures on state revenues (“dépenses fiscales”) and social security revenues (“niches sociales”).