

**CONSEIL DES IMPOTS**

**LA FISCALITE DEROGATOIRE  
POUR UN REEXAMEN DES DEPENSES FISCALES**

**SYNTHESE**

**XXI<sup>EME</sup> RAPPORT AU PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE**

**SEPTEMBRE 2003**

## **Avertissement**

*Le présent document est destiné à faciliter la lecture et l'exploitation  
du rapport du Conseil des impôts.*

*Seul le texte du rapport lui-même engage le Conseil.*

## ***Introduction***

### ***1. Un enjeu budgétaire important et mal maîtrisé***

I. Les dépenses fiscales représentent un enjeu budgétaire important

II. La fiscalité dérogatoire reste cependant mal maîtrisée

- Le périmètre des dépenses fiscales actuelles n'est pas satisfaisant
- L'estimation des dépenses fiscales reste imparfaite
- La faible attention portée à ces dispositifs

### ***2. Des dispositifs complexes et d'une efficacité incertaine***

I. Les dérogations rendent la fiscalité complexe

- Le recours à des techniques variées est porteur d'incohérences et de dérives budgétaires
- La superposition des dispositifs dérogatoires peut être un facteur de complexité de la loi fiscale
- L'instabilité des dispositifs dérogatoires est aussi une source de complexité

II. Les dispositifs fiscaux dérogatoires sont d'une efficacité incertaine

- L'insuffisance d'études d'évaluation laisse régner une grande incertitude sur l'intérêt réel de la plupart des mesures
- Les dépenses fiscales apparaissent d'une utilité faible dans certains secteurs

### **3. Douze propositions pour réformer la fiscalité dérogatoires**

#### **I. Mieux connaître les dépenses fiscales**

*Proposition n°1 : Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allègements structurels et les instruments de politique publique*

*Proposition n°2 : Rendre plus transparente l'estimation du coût des dépenses fiscales*

*Proposition n°3 : Améliorer l'information en matière de fiscalité dérogatoire locale et sociale*

#### **II. Mieux encadrer la possibilité de recourir à des dispositifs dérogatoires**

*Proposition n°4 : Réserver aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales*

*Proposition n°5 : Soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité*

*Proposition n°6 : N'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée*

*Proposition n°7 : Justifier le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés*

*Proposition n°8 : Evaluer les effets des dépenses fiscales rattachées à des programmes budgétaires*

*Proposition n°9 : Mieux prendre en compte les contraintes du droit international qui pèsent sur les dépenses fiscales en faveur des entreprises*

#### **III. Réexaminer les régimes dérogatoires existants en vue d'une fiscalité plus simple, plus juste et plus efficace**

*Proposition n°10 : Supprimer les dépenses fiscales de faible portée*

*Proposition n°11 : Procéder à un réexamen systématique des dépenses fiscales dont le coût est inconnu*

*Proposition n°12 : Réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants*

#### **Conclusion**

#### **Composition du Conseil des impôts**

## INTRODUCTION

Pour son XXI<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, le Conseil des impôts a choisi de s'intéresser à la question des dérogations en matière fiscale.

Il lui est apparu en effet que la fiscalité française se caractérisait par une multitude d'exceptions et de régimes particuliers, dérogeant aux règles de droit commun. Ces dispositions de la loi fiscale, qui vont des exonérations aux crédits d'impôts, en passant par divers mécanismes affectant le calcul de l'impôt, concernent aussi bien la fiscalité des ménages que celle des entreprises.

Ces dispositions dérogatoires sont qualifiées, par les spécialistes, de « *dépenses fiscales* ». Introduit en France à la fin des années 1970, à la suite des travaux du Conseil des impôts, le concept de dépenses fiscales permet de souligner que ces dispositions fiscales dérogatoires représentent, en théorie, un manque à gagner pour l'Etat, même si ce coût est, comme on le verra, moins visible et moins connu que celui des autres dépenses publiques. L'expression « *dépense fiscale* » ne doit cependant pas conduire à considérer que l'ensemble des flux économiques (revenus, épargne, valeur ajoutée, etc.) constituent par nature une matière taxable et que toute exemption peut être présentée comme une moindre recette pour la collectivité.

D'autres expressions sont parfois utilisées, comme « *subvention fiscale* » ou « *aide fiscale* », qui ont le mérite de faire apparaître la comparabilité des effets des instruments de politique publique, qu'ils prennent la forme d'un régime fiscal dérogatoire ou d'une aide directe. La réglementation communautaire qui encadre les aides d'Etat dont bénéficient les entreprises traite ainsi de la même façon les aides d'origine fiscales et budgétaires. Plus généralement, la question se pose de l'efficacité de telles « *subventions fiscales* » compte tenu des multiples objectifs, le plus souvent implicites, qu'elles poursuivent.

Enfin, l'expression plus polémique de « *niche fiscale* », qui est couramment utilisée pour désigner certains dispositifs dérogatoires, a le mérite de mettre l'accent sur le caractère jugé peu transparent, inéquitable ou inutilement complexe de ces exceptions à la règle fiscale générale, dont ne bénéficient que les contribuables les mieux informés.

A ces différentes facettes de la fiscalité dérogatoire correspondent des enjeux essentiels : celui de la maîtrise de l'impact budgétaire de ces dispositifs, dans un contexte de finances publiques particulièrement tendu, celui de l'efficacité de ces dispositifs, ou encore celui de la simplification de la fiscalité.

1

*Un enjeu budgétaire important et mal maîtrisé*

## I. Les dépenses fiscales représentent un enjeu budgétaire important

Le nombre et le coût des dispositions fiscales dérogatoires sont élevés en France. Actuellement, on recense, pour les seuls impôts dont le produit est affecté à l'Etat, plus de 400 dispositifs. Ce chiffre n'a cessé de croître.

Environ la moitié des mesures recensées font l'objet d'un chiffrage, pour un coût total d'environ 50 Md€ soit 3% du PIB et 20% des recettes fiscales nettes de l'Etat. Le coût des dispositifs nouveaux introduits entre 1997 et 2001 (dernier résultat connu) s'élève en 2003 à près de 9 Md€ les mesures nouvelles les plus significatives étant la prime pour l'emploi (coût estimé à plus de 2,1 Md€ en 2003) et le taux réduit de TVA sur les travaux d'amélioration des logements de plus de deux ans (3,5 Md€).

Ces mesures fiscales dérogatoires concernent tous les impôts : l'impôt sur le revenu est cependant particulièrement concerné, l'estimation des dépenses fiscales représentant environ 60% du produit net de cet impôt, contre 37% en 1980.

Toutefois, les mesures ainsi recensées ne constituent pas toutes à proprement parler des dispositions fiscales dérogatoires mais peuvent participer à l'équilibre général de l'impôt.

Comparativement à d'autres pays, la France se singularise par un nombre élevé de dépenses fiscales. Le Royaume-Uni ou l'Allemagne par exemple comptent ainsi environ deux fois moins de dépenses fiscales. En revanche, le poids des dépenses fiscales en France est inférieur à celui de nombreux pays, comme le Canada et le Royaume-Uni (où il représente environ 15% du PIB), ou les Etats-Unis et l'Espagne (environ 6%).

## II. La fiscalité dérogatoire reste cependant mal maîtrisée

En dépit de leur importance budgétaire, les dépenses fiscales constituent un ensemble mal maîtrisé.

- Le périmètre actuel des dépenses fiscales n'est pas satisfaisant.

Le concept de « dépense fiscale », introduit en droit français en 1980, n'a pas évolué depuis lors et manque aujourd'hui de clarté. Les dépenses fiscales sont définies par référence à une « norme » aux contours parfois arbitraires, la norme comme la dérogation relevant de la loi fiscale.

Pour remédier à ces incertitudes, plusieurs pays ont distingué, au sein des dépenses fiscales, les dispositions constituant des allègements structurels de l'impôt de celles qui constituent de véritables instruments de politique publique.

Par ailleurs, le périmètre actuel des dépenses fiscales en France, étant limité aux impôts dont le produit est attribué à l'Etat, on manque

d'informations sur les dispositifs dérogatoires qui affectent la fiscalité locale ou sociale et, plus largement, l'ensemble des prélèvements obligatoires.

Là encore, les expériences étrangères montrent que le champ d'étude des dépenses fiscales ne se limite pas, dans la plupart des pays étudiés, aux seules mesures concernant les impôts d'Etat, et qu'une information plus complète permet de mieux éclairer les décisions du Parlement.

- L'estimation du coût des dépenses fiscales reste imparfaite.

Dans la pratique actuelle, l'estimation des « pertes de recettes » résultant d'un dispositif fiscal dérogatoire ne donne, quand elle est fournie, qu'une vue limitée des effets budgétaires et économiques de la mesure. Une telle estimation ne prend en compte ni les changements de comportement qu'elle induit (effets incitatifs), ni l'impact de la mesure sur les autres recettes ou sur le niveau de l'activité (effets de bouclage macro-économiques et budgétaires). La signification des évaluations apparaît donc limitée.

De toute façon, la moitié environ des quelque 400 dispositifs recensés ne sont actuellement pas chiffrés, en raison de difficultés méthodologiques. En effet, les données disponibles ne permettent une estimation précise que dans un quart des cas. Pour les autres dispositifs, l'administration des finances est contrainte de faire de nombreuses hypothèses qui rendent la fiabilité des estimations médiocre. Aussi, les totalisations du coût des dépenses fiscales ne peuvent-elles donner qu'un ordre de grandeur approximatif.

- La faible attention portée à ces dispositifs.

Les dépenses fiscales ne font pas l'objet d'un examen aussi attentif que les dépenses budgétaires. En effet, si elles sont en principe bien autorisées par la loi, elles échappent pour partie aux mécanismes des lois de finances. Ainsi, la loi de finances pour 2004 se contentera-t-elle, pour un grand nombre de mesures dérogatoires, de « valider » des dispositions déjà introduites dans le code général des impôts par le biais de lois simples (initiative économique, outre-mer, mécénat, etc.).

Cette situation devrait toutefois être remise en cause avec l'entrée en vigueur, progressivement d'ici la loi de finances pour 2006, de la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF). En effet, cette nouvelle « Constitution financière » prévoit notamment une évaluation des mesures pour chaque programme budgétaire (article 51-5°-b). Cette procédure, qui constitue une véritable innovation, d'une part suppose la répartition des dépenses fiscales entre les différents programmes de politique publique, responsabilisant les ministères sectoriels, et, d'autre part, ouvre la possibilité d'un débat, en deuxième partie des lois de finances, portant à la fois sur les dépenses fiscales et sur les crédits budgétaires, avec la possibilité de comparer les premières aux seconds.

Enfin, une vigilance accrue doit entourer les dépenses fiscales en faveur des entreprises dès lors que celles-ci sont soumises à des contraintes juridiques croissantes, émanant tant de l'Union européenne (réglementation des « aides d'Etat », code de conduite de la fiscalité des entreprises) que de l'Organisation mondiale du commerce.

2

*Des dispositifs complexes et d'une efficacité incertaine*

## I. Les dérogations rendent la fiscalité complexe.

Les dispositifs fiscaux dérogatoires altèrent la lisibilité de la fiscalité et peuvent entraîner des coûts de gestion élevés tant pour les usagers que pour les administrations fiscales.

- Le recours à des techniques variées (exonérations, déductions et abattements, réductions ou crédits d'impôts, etc.) est porteur d'incohérences et de dérives budgétaires.

Progressivement, des mécanismes d'exonération ont ainsi pu faire place à des déductions, puis à des réductions d'impôts, que l'on a tendance à remplacer par des crédits d'impôts, sans que soient toujours mesurées les conséquences budgétaires et fiscales de ces évolutions.

Ainsi, la prime pour l'emploi (PPE) est un mécanisme qui déroge à la logique de l'impôt sur le revenu, puisqu'il ne tient compte que des seuls revenus d'activité. Sa mise en place a nécessité des retraitements nombreux, d'où un coût de gestion élevé.

- Les dispositifs dérogatoires sont toujours source de complexité lorsqu'ils se superposent.

Ainsi, de nombreux dispositifs en faveur de la création d'entreprise, qui sont d'un coût faible ou inconnu, nuisent à la lisibilité des aides publiques, pourtant utiles dans ce secteur. Le cas peut également être évoqué des dispositifs en faveur de l'aménagement du territoire, pour lesquels la complexité des règles mises en œuvre s'ajoute à celle des multiples zonages existants.

La fiscalité de l'épargne constitue un autre exemple de ce phénomène de superposition des dispositifs dérogatoires. En effet, à côté des principaux régimes qui régissent les revenus de l'épargne (taxation au barème, prélèvement libératoire, exonération), un grand nombre de mesures spécifiques ont été mises en place, qui, en dépit des règles complexes imaginées pour limiter le cumul des avantages fiscaux, n'ont pas empêché une concurrence, si ce n'est des incohérences, entre les différents objectifs poursuivis par ces mesures particulières.

- Un troisième facteur de complexité naît de l'instabilité des dispositifs dérogatoires dans certains secteurs où ils sont sans cesse remis en cause, pour des motifs divers. Ainsi en est-il des dispositifs en faveur de l'immobilier neuf, où depuis 1997 pas moins de quatre régimes distincts se sont succédés, de l'outre-mer, où chaque année donne l'occasion d'amender des mesures jugées tantôt trop coûteuses et tantôt inefficaces, ou encore de la recherche, pour laquelle les modalités de calcul et le périmètre des dépenses éligibles au crédit d'impôt n'ont cessé d'évoluer sur la période récente.

II. Les dispositifs fiscaux dérogatoires sont d'une efficacité incertaine.

- Si la théorie économique peut éclairer le débat sur l'utilité des dépenses fiscales (en fonction de critères d'efficacité ou d'équité), l'absence quasi générale d'études appliquées laisse régner une grande incertitude sur l'intérêt réel de la plupart des mesures.

Certaines pratiques étrangères relevées par le Conseil ont montré, s'il en est besoin, l'avantage de procéder à des travaux d'évaluation, aussi bien avant la mise en place des dispositifs qu'après leurs premières années d'application.

Seules les aides en faveur de la recherche ont fait l'objet d'études approfondies, qui démontrent que la France fait, comparativement à d'autres pays, un usage modeste de l'outil fiscal en dépit de son impact avéré sur le niveau de la recherche en entreprise et des effets positifs qu'il entraîne sur le développement économique et social.

Les mesures de taux réduits de TVA dans les secteurs à forte intensité de main d'œuvre (essentiellement pour les travaux dans les logements en France) ont aussi donné lieu, en raison d'obligations communautaires, à des évaluations détaillées, appuyant des demandes de reconduction de ces dispositifs.

- Pour le reste, les dépenses fiscales apparaissent d'une utilité faible dans certains secteurs, en raison notamment de leur poids marginal comparé soit aux autres aides publiques (cas de la création d'entreprise) soit à l'effet de la réglementation (cas de la formation professionnelle).

Certaines dépenses fiscales apparaissent contestables au regard même des objectifs poursuivis.

Ainsi, en dépit du coût des dispositifs concernés, l'effet des dépenses fiscales sur le niveau de l'épargne n'a pu être démontré. En revanche, les régimes spécifiques en vigueur ont un impact très net sur la répartition de l'épargne entre les différents produits.

Le cas peut également être évoqué des dépenses fiscales dont bénéficient les retraités, qui se traduisent par un niveau d'imposition moindre que pour les actifs, alors que leurs niveaux de vie sont aujourd'hui comparables.

L'efficacité des aides fiscales en faveur de certains territoires ne paraît pas non plus démontrée, à l'exception du cas des zones franches urbaines, pour lesquelles le niveau global des aides publiques apparaît perceptible, même si cet effet traduit beaucoup de déplacements d'activité.

Le choix, avec la prime pour l'emploi, de l'outil fiscal pour lutter contre « les trappes à inactivité » paraît peu adapté dans la mesure où : elle s'adresse à une partie de la population qui est mal informée ; elle n'est versée

que plus d'un an après la reprise d'une activité, en raison des modalités de gestion de l'impôt sur le revenu ; elle ne représente, quand les bénéficiaires potentiels ne sont pas exclus par le jeu des seuils d'éligibilité, qu'un supplément de revenu modeste, notamment pour les travailleurs à temps partiel en dépit de la revalorisation effectuée en 2003.

Enfin, le cas peut être cité de l'environnement, secteur dans lequel, non sans incohérence par rapport aux objectifs affichés, quelques dépenses fiscales paraissent être de portée symbolique en comparaison des nombreux allègements de la fiscalité portant sur certains produits ou activités polluants.

3

*Douze propositions pour réformer  
la fiscalité dérogatoire*

Au terme de cette analyse critique de la fiscalité dérogatoire, le Conseil des impôts formule une douzaine de propositions, articulées autour de trois grands objectifs :

I. Mieux connaître les dépenses fiscales.

Proposition n°1 : Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allègements structurels et les instruments de politique publique

Le Conseil propose une clarification conceptuelle consistant à distinguer, au sein des dépenses fiscales, la catégorie des « allègements structurels » de celle des « instruments de politique publique ».

Les allègements structurels pourraient être définis comme les dépenses fiscales de portée générale et instituées en vue de répondre à un objectif de nature fiscale.

Un deuxième ensemble regrouperait ce qu'il conviendrait d'appeler « les instruments de politique publique », c'est-à-dire les mesures fiscales dérogatoires qui ont pour caractéristiques d'être spécifiques (à une catégorie de bénéficiaires, en fonction de l'activité, de l'âge, du territoire...) et de pouvoir être rattachées à des objectifs d'une politique publique non exclusivement fiscale. Elles devraient donc être retracées dans les annexes des programmes budgétaires des ministères responsables de la mise en œuvre de ces politiques.

Proposition n°2 : Rendre plus transparente l'estimation du coût des dépenses fiscales

Le Conseil propose de remplacer l'article 32 de la loi de finances pour 1980, devenu obsolète, par un cahier des charges rénové qui préciserait le contenu de l'annexe explicative en matière de prévision des recettes budgétaires prévue à l'article 51-4° de la LOLF.

Proposition n°3 : Améliorer l'information en matière de fiscalité dérogatoire locale et sociale

D'une façon générale, un recensement élargi des aides fiscales par objectif paraît souhaitable, quelle que soit l'origine des aides.

Une première modalité possible serait de prévoir qu'un recensement des mesures dérogatoires affectant la fiscalité locale et sociale soit effectué au titre de l'annexe au projet de loi de finances initiale prévue à l'article 51-1° de la LOLF. Une telle annexe pourrait en effet inclure un recensement, une estimation et un classement par nature et par objectif des dépenses fiscales, entendues comme les dispositifs dérogatoires affectant les impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'Etat.

Une seconde modalité, complémentaire, serait de prendre en compte, dans les évaluations ex ante (projets annuels de performance) et ex post (rapports annuels de performance) qui accompagneront les programmes budgétaires, les effets des mesures dérogatoires affectant la fiscalité locale et sociale, qui se rattacherait aux objectifs du programme et sur lesquelles les administrations de l'Etat en charge du programme auraient une responsabilité effective. Le Conseil ne voit pas de raison justifiant a priori que les évaluations ne portent pas aussi sur les allègements de cotisations sociales.

II. Mieux encadrer la possibilité de recourir à des dispositifs dérogatoires.

Il s'agit, en faisant la meilleure application possible de la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001, de se donner les moyens de suivre les dépenses fiscales avec une attention aussi soutenue que les dépenses budgétaires.

Proposition n°4 : Réserver aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales

Le Conseil recommande que le principe soit posé d'une exclusivité des lois de finances pour créer des dépenses fiscales. Celles dont les impacts sur les finances publiques sont comparables aux dépenses budgétaires seraient autorisées dans des conditions analogues. Ainsi, les dépenses fiscales feraient partie intégrante des négociations budgétaires, avec un débat plus en amont de la procédure destiné à responsabiliser les ministères sectoriels, et pourraient être intégrées dans les « lettres plafond » du Premier ministre aux ministres sectoriels.

Proposition n°5 : Soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité

La règle devrait également être posée de la soumission pleine et entière des dépenses fiscales au principe de non rétroactivité.

Actuellement en effet, rien n'interdit que des mesures fiscales dérogatoires soient adoptées avec un effet rétroactif, portant par exemple sur les revenus de l'année écoulée.

Or, l'autorisation d'une dépense fiscale n'a de sens que si elle s'applique pour l'avenir : l'effet rétroactif se traduit par un allègement d'impôt de pure aubaine, sans effet incitatif, et entre en contradiction, s'agissant de dépenses fiscales rattachables à des programmes sectoriels, avec la logique instaurée par la LOLF d'un pilotage par les objectifs d'enveloppes de crédits déterminées.

Proposition n°6 : N'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée

Le Conseil des impôts propose que, pour l'avenir, les dépenses fiscales rattachées à des programmes de politique publique soient systématiquement autorisées pour une durée limitée, variable selon les dispositifs et les objectifs recherchés, mais qui pourrait ne pas dépasser trois années.

Le Conseil recommande aussi de procéder, lors de la création de tels dispositifs, à une période d'expérimentation, consistant à mettre en place un appareil adéquat de suivi et d'évaluation pour les premières années d'application. Ainsi, la décision de reconduire une mesure dépendrait-elle des résultats de l'évaluation de ses premiers effets.

Proposition n°7 : Justifier le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés

Il paraît nécessaire d'instaurer un débat, qui fait aujourd'hui défaut, sur la pertinence du choix d'une disposition fiscale dérogatoire par rapport à d'autres modes d'intervention publique (réglementation, dépense budgétaire) et, au sein des différents mécanismes fiscaux possibles, du choix de l'un plutôt qu'un autre. Le Conseil propose une série de critères permettant un choix plus objectif.

Proposition n°8 : Evaluer les effets des dépenses fiscales rattachées à des programmes budgétaires

S'agissant des évaluations ex ante, les dépenses fiscales pourraient être examinées dans les projets annuels de performance des programmes en se fondant sur les questions suivantes : Quel est l'objectif de la dépense fiscale ? Peut-on démontrer qu'une intervention financière est nécessaire et que l'instrument retenu est préférable à d'autres ? Peut-on estimer facilement le coût budgétaire de la mesure ? Quelles sont les contraintes de gestion de la mesure ? Quels ont été dans le passé les effets des mesures déjà en vigueur ?

S'agissant des évaluations ex post, les dépenses fiscales devraient être examinées dans les rapports annuels de performance des programmes au même titre que les crédits budgétaires, sous l'angle de leur efficacité, de leur cohérence et de leur efficience.

Ces évaluations devraient être conduites de manière contradictoire entre les administrations qui ont la charge des programmes ministériels et les administrations fiscales, quitte à prévoir des procédures d'arbitrage

spécifiques. Il pourrait également être utile de faire appel, en tant que de besoin, à des experts indépendants.

Proposition n°9 : Mieux prendre en compte les contraintes du droit international qui pèsent sur les dépenses fiscales en faveur des entreprises

En ce qui concerne les dépenses fiscales en faveur des entreprises, le Conseil propose d'insérer dans l'annexe au projet de loi de finances de l'année d'une part un rappel des règles de droit international en vigueur et les critères de validité des dépenses fiscales au regard de ces règles, et d'autre part la liste des mesures qui ont fait l'objet d'une décision de la Commission européenne, d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes ou d'un contrôle de l'Organisation mondiale du commerce.

III. Réexaminer les régimes dérogatoires existants en vue d'une fiscalité plus simple, plus juste et plus efficace.

Une troisième série de propositions porte sur la simplification des régimes fiscaux dérogatoires. L'enjeu d'une telle réforme est double :

- Une simplification devrait permettre, à partir de règles plus claires, de rendre la fiscalité plus équitable. Il s'agit de limiter les inconvénients du système actuel où les avantages accordés à certains groupes de bénéficiaires ne sont justifiés ni par des considérations d'intérêt général ni des préoccupations de cohérence économique.

- Une simplification contribuerait en outre à rendre la fiscalité plus efficace. Un impôt établi sur la base d'une législation peu lisible est exposé à une moindre acceptabilité de la part des contribuables, à un risque accru d'évasion fiscale et à un coût de gestion lourd pour l'administration. Revenir à des principes plus clairs permettrait de réduire ces différentes sources d'inefficacité.

L'idée aurait pu être avancée d'une vaste réforme de la fiscalité, et notamment de l'imposition des revenus, conjuguant la suppression d'un grand nombre de dépenses fiscales à une baisse des taux d'imposition. Intellectuellement séduisante, cette option présenterait toutefois plusieurs inconvénients lourds, qui pourraient entrer en contradiction avec l'objectif de simplification recherché. Elle risquerait en effet de se traduire par la remise en cause d'allégements structurels de l'impôt, dont la plupart sont anciens, par des transferts de charges au détriment des familles, des personnes âgées, des invalides et des foyers aux revenus les plus modestes, et par une atténuation de la progressivité de l'imposition des revenus.

Aussi apparaît-il plus réaliste de proposer de suivre une démarche de simplification de la fiscalité qui consiste à ne réexaminer que les dispositifs

fiscaux dérogatoires les plus critiquables, sans remettre en cause les allégements structurels qui font partie de l'équilibre de l'impôt.

Proposition n°10 : Supprimer les dépenses fiscales de faible portée

Les dépenses fiscales de faible portée présentent plusieurs inconvénients : elles ont un impact négligeable ; elles rendent la législation fiscale inutilement complexe ; elles engagent, au-delà de leur coût budgétaire en apparence faible, de nombreux frais administratifs ; le champ des bénéficiaires effectifs ne correspond à la cible potentielle qu'au prix d'une action d'information significative qui fait souvent défaut.

La suppression de tels dispositifs, sous réserve de dispositions communautaires contraires, fournirait la matière d'un volet non négligeable d'une politique de simplification de la fiscalité. Le Conseil propose ainsi le réexamen d'une vingtaine de dispositifs dont les coûts sont estimés à moins de 500.000 €

Proposition n°11 : Procéder à un réexamen systématique des dépenses fiscales dont le coût est inconnu

Les exigences posées par la LOLF tant en matière de prévision des recettes que d'évaluation des effets des aides s'opposent au maintien de la situation actuelle dans laquelle le coût de près de la moitié des dispositifs fiscaux dérogatoires est inconnu, étant rappelé que les dépenses fiscales non chiffrées sont en général non chiffrables, même au prix d'efforts complémentaires.

Aussi, le Conseil des impôts appelle-t-il d'ici à la première année de mise en œuvre de la loi organique (loi de finances pour 2006) à un réexamen systématique des dépenses fiscales dont le coût est inconnu, quitte à aménager des conditions de sortie progressive des dispositifs jugés les plus sensibles. A titre d'illustration, parmi les quelque 200 mesures actuellement non chiffrées, le Conseil appelle à mettre en balance l'utilité limitée d'une douzaine de dispositifs dérogatoires en matière de droits d'enregistrement avec la simplification significative qu'apporterait, pour cet impôt, leur suppression.

De façon complémentaire, le Conseil recommande que, pour l'avenir, il ne puisse pas être créé de nouvelle dépense fiscale dont le coût ne peut être estimé.

Proposition n°12 : Réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants

D'une façon générale, il paraît utile de réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants. Différentes situations peuvent en effet être distinguées :

- 1) Certaines mesures de fiscalité dérogatoire n'apparaissent pas toujours cohérentes avec les objectifs poursuivis dans les domaines concernés.

- Ainsi la question peut-elle être posée, compte tenu du coût élevé des dispositifs concernés, de la cohérence de la fiscalité de l'épargne, avec les objectifs recherchés.

Une voie possible de rationalisation de la fiscalité de l'épargne serait de limiter le nombre des régimes applicables, sans exception possible, et de remettre en cause les dérogations qui paraissent peu justifiées. Il pourrait être proposé, le cas échéant avec un droit d'option, soit une imposition au barème de l'impôt sur le revenu, soit un prélèvement libératoire à taux unique, soit une exonération complète (y compris de CSG et de CRDS).

Une telle réforme pourrait se traduire notamment par une harmonisation des taux des prélèvements appliqués aux intérêts et aux plus-values de valeurs mobilières, et par une modification du régime des livrets bleus, des livrets et comptes d'épargne logement, des livrets et plans d'épargne populaire et de l'assurance-vie, dont les revenus pourraient être soumis sur option au barème ou à prélèvement libératoire, quitte à ce que cet alignement se fasse sur la base d'un taux de référence abaissé par rapport à la situation actuelle.

Certaines dérogations qui apparaissent peu justifiées pourraient par ailleurs être supprimées ou remplacées par des subventions. On pense notamment aux dispositifs destinés à aider certaines zones géographiques ou secteurs d'activité (investissements en outre-mer, SOFICA, SOFIPECHE, etc.).

Enfin et surtout, un tel réexamen de la fiscalité de l'épargne pourrait être l'occasion de réorienter les dispositifs dérogatoires en fonction des objectifs aujourd'hui prioritaires. Une telle politique permettrait de dégager les moyens nécessaires au financement de régimes fiscaux en faveur de l'épargne retraite.

- La question peut être également posée de la cohérence de certains avantages fiscaux dont bénéficient les personnes âgées, compte tenu de l'évolution du niveau de vie de cette partie de la population. La question du maintien de l'exonération partielle ou complète de CSG et de CRDS spécifique aux pensions, dont le coût est élevé (3,9 Md€ en 2001) pourrait notamment être soulevée.

- Enfin, il peut être relevé que les instruments fiscaux en faveur des familles poursuivent désormais des objectifs distincts dont la cohérence n'apparaît pas certaine, la mise en place récente de mesures destinées à compenser les charges liées à la garde des enfants soulevant la question du maintien de mécanismes, plus anciens, qui visaient à prendre en compte de façon différée l'effet des charges de famille.

2) D'autres mesures, qui répondent incontestablement à des priorités justifiées, présentent des difficultés dans leur mise en œuvre :

2.1) Soit parce que l'outil fiscal paraît inadapté à l'objectif poursuivi

- Le mécanisme de la PPE pourrait être réexaminé. Les nombreuses difficultés liées au fonctionnement de ce mécanisme, dont certaines paraissent irréductiblement liées au choix de l'instrument fiscal (décalage du versement de la prime, lourdeur en gestion...), jettent le doute sur son efficacité par rapport à l'objectif de lutte contre les « trappes à inactivité ». Sans doute la PPE constitue-t-elle plutôt, avec toutes les difficultés de gestion qu'elle pose, un avantage au profit des travailleurs faiblement rémunérés, qui n'ont pas pu bénéficier par ailleurs, étant exonérés, des allègements du barème de l'impôt sur le revenu.

- Les mesures fiscales en faveur de la création ou de la transmission d'entreprise sont généralement utiles. Toutefois, le Conseil estime que l'efficacité de certaines de ces dépenses fiscales ne paraît pas démontrée.

- L'utilisation de l'outil fiscal pour favoriser l'activité économique dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire ne paraît adaptée que lorsqu'elle permet une aide substantielle sur un territoire suffisamment circonscrit (cas des zones franches). De même, la question se pose du caractère adapté de l'outil fiscal, tel qu'il existe actuellement, en faveur de la Corse ou de la France d'outre-mer, dont l'efficacité n'a pu être démontrée.

- Enfin, le recours à la fiscalité, dans ses modalités actuelles, pour inciter les entreprises à développer la formation professionnelle des salariés n'apparaît pas justifié, compte tenu des obligations légales existantes. Aussi paraît-il possible de supprimer le crédit d'impôt formation.

2.2) Soit parce que l'outil fiscal demanderait à être amélioré pour être pleinement efficace

Le crédit d'impôt recherche fournit une illustration d'un mécanisme d'incitation fiscale qui, bien que répondant à un besoin crucial (la survie de la recherche française en entreprise, compte tenu de la compétition internationale), demanderait à être amélioré pour être pleinement efficace. Aussi pourrait-il être opportun de prendre comme base de l'incitation non seulement l'accroissement des dépenses de recherche, mais aussi le volume total de ces dépenses. Il pourrait également être souhaitable d'élargir le

périmètre des dépenses éligibles, ou à tout le moins de définir plus clairement la nature de ces dépenses et d'instituer une procédure de rescrit plus sûre pour les entreprises.

## CONCLUSION

Le réexamen des dérogations fiscales n'est pas une tâche facile : les mesures en cause, on l'a vu, sont très nombreuses ; l'appréciation de leurs effets est souvent difficile, quelquefois impossible ; et le domaine est politiquement sensible (c'est le plus souvent en réponse à des sollicitations particulières que le Parlement a voté ces dispositions fiscales).

C'est pourquoi le Conseil des impôts, conscient des difficultés que peut soulever la mise en œuvre de ses propositions, tient à suggérer des modalités concrètes par lesquelles le réexamen des dépenses fiscales qu'il appelle de ses vœux pourrait être entrepris.

1) A court terme, plusieurs dispositions pourraient être adoptées dès la prochaine loi de finances. Tel pourrait être le cas, notamment, de dispositions visant à une meilleure connaissance des dépenses fiscales (propositions n° 1 à 3) ou à mieux encadrer la possibilité de recourir à des dispositifs dérogatoires (propositions n° 4 à 6).

2) Une deuxième voie, à privilégier pour l'avenir, consiste à analyser de façon approfondie le coût et les effets des mesures fiscales dérogatoires à l'occasion de l'examen des programmes budgétaires prévus par la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001. Une évaluation précise des dépenses fiscales dans les projets et dans les rapports annuels de performance des programmes (propositions n° 7 à 9) devrait conduire en effet à remettre en cause les dispositifs inutilement complexes ou d'une efficacité contestable.

3) La loi n° 2003-591 du 2 juillet 2003 habilitant le Gouvernement à simplifier le droit pourrait également servir, en application de son article 7, de support au réexamen de certaines dépenses fiscales. Pour partie, les préconisations du présent rapport en vue d'une fiscalité plus simple, plus équitable et plus efficace (propositions n° 10 à 12) pourraient trouver place dans des ordonnances de simplification.

4) Enfin, un tel réexamen pourrait servir à alimenter le débat sur les prélèvements obligatoires prévu au titre de l'article 52 de la LOLF. Le rapport que le Gouvernement présente en vue de ce débat pourrait notamment passer en revue tout ou partie des dépenses fiscales existantes. Ce débat pourrait par exemple se conclure par une loi d'orientation de politique fiscale, qui serait également l'occasion pour le Parlement de fixer des objectifs de moyen terme à la politique fiscale.

*Le présent rapport a été arrêté et délibéré par le Conseil des impôts composé de :*

*M. François LOGEROT, premier président de la Cour des comptes, président du Conseil des impôts, suppléé par :*

*M. Gabriel MIGNOT, président de chambre à la Cour des comptes,*

*André BARILARI, inspecteur général des finances,  
Michel BOUVIER, professeur agrégé des universités  
François CAILLETEAU, inspecteur général des finances,  
Philippe DOMERGUE, inspecteur général de l'INSEE,  
André GAURON, conseiller maître à la Cour des comptes,  
Chantal LARDENNOIS, conseiller à la Cour de cassation,  
Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, conseiller d'Etat,  
Pierre PAUGAM, conseiller maître à la Cour des comptes,  
François ROGER, conseiller à la Cour de cassation,  
Philippe TURQUET de BEAUREGARD, conseiller d'Etat,  
Membres du Conseil des impôts.*

*Le projet, présenté par le rapporteur général, M. François KRUGER, conseiller référendaire à la Cour des comptes, a été adopté au cours de la séance du 10 juillet 2003.*

*Les études dont le rapport constitue la synthèse, ont été effectuées par :*

*M. Emmanuel BRETIN, administrateur de l'INSEE,  
M. Bertrand du MARAIS, maître des requêtes au Conseil d'Etat,  
M. Gilles MENTRÉ, inspecteur des finances, avec le concours de  
M. Sébastien PIALLOUX, stagiaire à l'Inspection générale des finances,  
M. Arnaud OSEREDCZUK, conseiller référendaire à la Cour des comptes,  
M. Nicolas RIEDINGER, administrateur de l'INSEE,  
Rapporteurs,*

*M. Philippe DAUTRY, administrateur des services de l'Assemblée Nationale,  
Chargé d'études.*

*Le secrétariat du Conseil des impôts a été assuré par :*

*M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller référendaire à la Cour des comptes,  
secrétaire général du Conseil des impôts,  
Mme Madeleine GALLO, attachée au secrétariat général du Conseil des  
impôts.*