

# **CONSEIL DES IMPOTS**

## **LA FISCALITE DEROGATOIRE**

### **POUR UN REEXAMEN DES DEPENSES FISCALES**

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

**SEPTEMBRE 2003**

*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.*

## INTRODUCTION

Pour son XXIème 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.

Pour les impôts dont les recettes sont affectées à l'Etat, quelques chiffres significatifs peuvent être cités : plus de 400 dispositifs dérogatoires sont recensés en 2003 ; la totalisation des coûts des mesures qui font l'objet d'une estimation représente, sous réserve de la fiabilité d'une telle totalisation, plus de 50 Md€, soit plus de 3% du PIB et plus de 20% des recettes fiscales nettes de l'Etat ; le coût des dispositifs nouveaux introduits entre 1997 et 2001 (dernier résultat connu) a été supérieur à 9 Md€ ; celles des mesures dérogatoires en matière d'impôt sur le revenu qui font l'objet d'une estimation représentent près des deux tiers du produit de cet impôt.

Ces dispositions dérogatoires sont qualifiées, par les spécialistes, de « *dépenses fiscales* ». Oxymore introduit aux Etats-Unis à la fin des années 1960<sup>i</sup> puis en France à la fin des années 1970, à la suite des travaux du Conseil des impôts<sup>1</sup>, le concept de dépenses fiscales, qui « *apparaît à la fois comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales* »<sup>2</sup>, permet de souligner que ces dispositions fiscales dérogatoires représentent un manque à gagner pour la collectivité, même si ce coût est, comme on le verra, moins visible et moins connu

<sup>i</sup> NB : Dans le présent rapport, le choix a été fait, pour faciliter la lecture, de renvoyer en notes de bas de page les commentaires du texte (notes signalées par des « i ») et en fin de chaque partie les références à des textes (notes signalées par des chiffres).

L'expression « *dépenses fiscales* » (traduite de l'anglais « *tax expenditures* ») a été utilisée pour la première fois en 1967 par le professeur Stanley S. SURREY, alors secrétaire adjoint au Trésor du gouvernement fédéral des Etats-Unis, chargé de la politique fiscale. Celui-ci était parti de la constatation que les mesures instituant des avantages fiscaux étaient à l'origine de charges mal connues et peu contrôlées : aussi, à partir de 1968, l'administration fédérale a publié, au sein du budget, un état sur les dépenses fiscales qui a, au fil des ans, connu divers perfectionnements.

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. La multiplication de telles dispositions fiscales dérogatoires pourrait conduire à des « *démembrements de la fiscalité* »<sup>3</sup> et aller à l'encontre de l'esprit de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, dont l'article 13 prévoit que l'indispensable contribution commune « *doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

A ces différentes facettes de la fiscalité dérogatoire correspondent des enjeux essentiels : celui de la maîtrise 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.

Aussi, le Conseil des impôts estime-t-il indispensable aujourd'hui de conduire une réflexion d'ampleur de la fiscalité dérogatoire.

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 pourrait être l'occasion de progresser sur ces questions, dans la mesure où elle prévoit que les dépenses fiscales seront évaluées, au même titre que les dépenses budgétaires, dans chacun des programmes de politique publique.

Cependant, ce n'est que par une action volontaire, y compris dans l'application de cette loi organique, qu'une réforme significative de la fiscalité dérogatoire pourra être conduite. Aussi le Conseil des impôts formule-t-il les douze propositions suivantes, articulées autour de trois objectifs essentiels :

## LISTE DES PROPOSITIONS

### I. - MIEUX CONNAITRE LES DEPENSES FISCALES

*Proposition n°1 : Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allégements 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 POSSIBILITE DE RECOURIR A DES DISPOSITIFS DEROGATOIRES

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

*Proposition n°5 : Interdire aux dépenses fiscales la possibilité d'être à effet rétroactif*

*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. - REEXAMINER LES REGIMES DEROGATOIRES EXISTANTS EN VUE D'AMELIORER L'EQUITE ET L'EFFICACITE DU SYSTEME FISCAL

*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*

<sup>1</sup> Conseil des impôts, IVème rapport au président de la République relatif à l'impôt sur le revenu, 1979, pp. 105 et suivantes.

<sup>2</sup> Conseil des impôts, op. cit. p. 109.

<sup>3</sup> Conseil des impôts, rapport au ministre des finances relatif à la simplification, 1983, pp. 18 et suivantes.

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>5</b>
<b>LISTE DES PROPOSITIONS.....</b>	<b>7</b>
<b>SOMMAIRE.....</b>	<b>9</b>
<b>PREMIERE PARTIE : UN ENJEU BUDGETAIRE IMPORTANT ET MAL MAITRISE .....</b>	<b>11</b>
I. - LES DEPENSES FISCALES REPRESENTENT UN ENJEU BUDGETAIRE IMPORTANT.....	13
A. – <i>Les dépenses fiscales ont fortement augmenté depuis 20 ans.....</i>	13
B. – <i>La France se singularise par un nombre élevé de dispositifs pour         un coût comparativement limité.....</i>	19
II. - LA FISCALITE DEROGATOIRE RESTE CEPENDANT MAL MAITRISEE .....	23
A. – <i>Le périmètre actuel des dépenses fiscales n'est pas satisfaisant</i> .....	23
B. – <i>L'estimation du coût des dépenses fiscales reste imparfaite .....</i>	44
C. – <i>La faible attention portée à ces dispositifs .....</i>	57
<b>DEUXIEME PARTIE : DES DISPOSITIFS COMPLEXES ET D'UNE EFFICACITE INCERTAINE .....</b>	<b>79</b>
I. - LES DEROGATIONS RENDENT LA FISCALITE COMPLEXE .....	81
A. – <i>Premier facteur de complexité : les entorses à la logique de         chaque impôt.....</i>	81
B. – <i>Deuxième facteur de complexité : la superposition des dispositifs         dérogatoires.....</i>	95
C. – <i>Troisième facteur de complexité : l'instabilité des dispositifs dans         le temps .....</i>	105
II. - LES DISPOSITIFS FISCAUX DEROGATOIRES SONT D'UNE EFFICACITE INCERTAINE .....	111
A. – <i>Les fondements théoriques des interventions : efficacité ou équité         .....</i>	111
B. – <i>L'absence quasi générale d'évaluation des effets des mesures</i> .....	115
C. – <i>L'efficacité contestable d'un grand nombre de dispositifs.....</i>	123

<b>TROISIEME PARTIE : 12 PROPOSITIONS POUR REFORMER LA FISCALITE DEROGATOIRE.....</b>	<b>145</b>
I. - MIEUX CONNAITRE LES DEPENSES FISCALES.....	149
II. - MIEUX ENCADRER LA POSSIBILITE DE RECOURIR A DES DISPOSITIFS DEROGATOIRES .....	163
III. - REEXAMINER LES REGIMES DEROGATOIRES EXISTANTS EN VUE D'UNE FISCALITE PLUS SIMPLE, PLUS JUSTE ET PLUS EFFICACE .....	179
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>197</b>
<b>LISTE DES PERSONNES RENCONTREES.....</b>	<b>199</b>
<b>ANNEXE : REFLEXIONS DU MEDEF ET DE LA CGPME .....</b>	<b>203</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX.....</b>	<b>213</b>
<b>LISTE DES SCHEMAS .....</b>	<b>215</b>
<b>SOMMAIRE DETAILLE .....</b>	<b>217</b>

Les annexes du présent rapport sont disponibles sur le site Internet du Conseil<sup>i</sup>. Elles rappellent des éléments factuels sur les dispositifs fiscaux dérogatoires en France et dans trois pays (Allemagne, Etats-Unis, Royaume-Uni).

---

<sup>i</sup> <http://www.ccomptes.fr/frameprinc/frame03.htm>

**PREMIERE PARTIE :**  
**UN ENJEU BUDGETAIRE IMPORTANT**  
**ET MAL MAITRISE**



## **I. - LES DEPENSES FISCALES REPRESENTENT UN ENJEU BUDGETAIRE IMPORTANT**

En France comme à l'étranger, l'enjeu budgétaire des dépenses fiscales est devenu particulièrement important, le cas français se caractérisant en outre par le nombre très élevé des dispositifs dérogatoires. L'expression « dépenses fiscales » traduit d'ailleurs bien cette idée d'un « budget en creux », par rapport au « budget en bosse » que constituent les dépenses budgétaires.

### **A. – Les dépenses fiscales ont fortement augmenté depuis 20 ans**

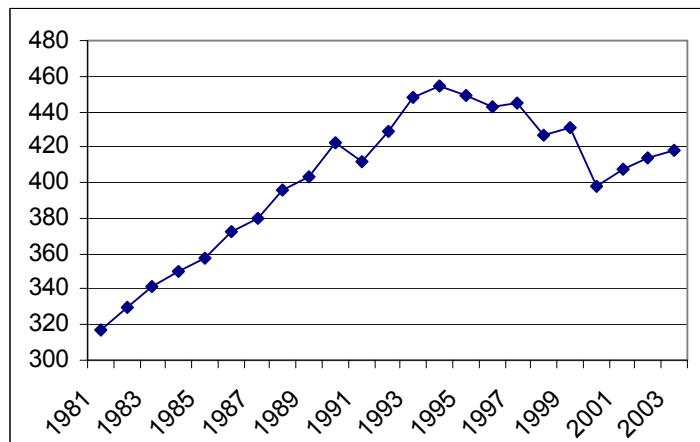
L'importance croissante que prennent les dépenses fiscales en France peut être perçue en retracant l'évolution d'une part du nombre et d'autre part du coût des dispositifs concernés.

#### **1. – Le nombre des dépenses fiscales est élevé et en forte augmentation**

Chaque année, le nombre des dépenses fiscales, déjà élevé, augmente.

Ainsi, pour les seuls impôts dont le produit est affecté à l'Etat, 418 mesures de dépenses fiscales étaient recensées en 2003, soit une centaine de plus qu'au début des années quatre-vingts, comme l'illustre le schéma suivant.

*Schéma n°1 : Nombre des dépenses fiscales recensées en loi de finances*



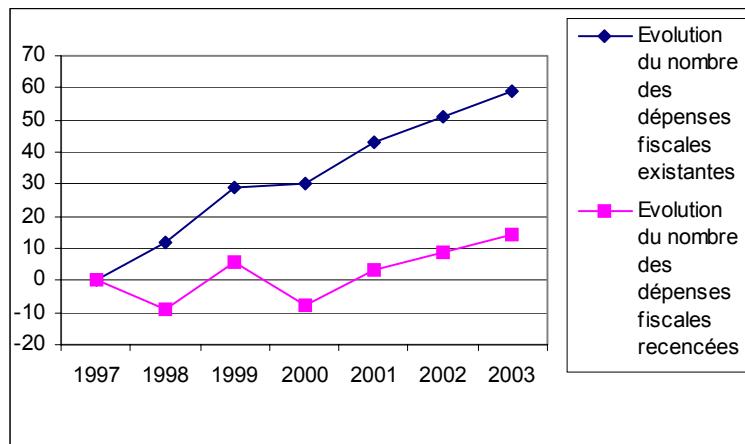
*Source : Annexes aux projets de lois de finances des années concernées.*

La tendance générale à la hausse est cependant altérée par les changements de périmètre qui ont affecté ce document d'information.

Un examen des documents annexés aux projets de lois de finances depuis 1998 fait apparaître que les « suppressions » de dépenses fiscales correspondent rarement à l'extinction ou à la suppression effective des dispositifs eux-mêmes : il s'agit dans la plupart des cas de « suppressions » liées à des retraits du périmètre des mesures recensées ou à des regroupements de mesures. En particulier, dans le projet de loi de finances pour 1998, vingt dispositifs auparavant recensés ont été exclus de la liste des dépenses fiscales, en vue d'alléger l'annexe budgétaire les recensant, mais sans pour autant être supprimés de la législation.

Ainsi, alors que le nombre des dépenses fiscales recensées n'a progressé que de 14 entre 1997 et 2003, le nombre des mesures fiscales dérogatoires (solde entre les créations et les suppressions effectives) a, lui, progressé de 59 sur la même période :

*Schéma n°2 : Evolution du nombre des dépenses fiscales depuis 1997*



*Source : Direction générale des impôts.*

De telles pratiques, qui sont restées jusqu'à présent non justifiées, fragilisent non seulement les comparaisons d'une année à l'autre, mais font aussi porter des interrogations sur le contenu de la notion. Cette difficulté, qui rejoint celle traitée plus bas du périmètre des dépenses fiscales, demandera à l'avenir un effort de transparence.

## **2. – Le coût des dépenses fiscales devient de plus en plus lourd pour les finances publiques**

Le poids des dépenses fiscales dans les finances publiques, élevé, est en forte progression.

Ainsi, la totalisation des dépenses fiscales de l'Etat qui font l'objet d'une estimation<sup>i</sup> représente plus de 50 Md€, soit plus de 3% du PIB et plus de 20% des recettes fiscales nettes de l'Etat. Comme une grande partie des dispositifs aujourd'hui recensés constituent cependant des modalités de calcul de l'impôt (cf. pp. 23 et suivantes), cette estimation surévalue à due concurrence le montant des dispositifs réellement dérogatoires. En 2001 (dernier résultat connu), 15 dépenses fiscales, soit moins de 4% des mesures recensées, ont chacune un coût estimé supérieur au milliard d'euro :

<sup>i</sup> Sur les limites méthodologiques inhérentes à ce type de totalisation, cf. p. 47.

*Tableau n°1 : Liste des 15 dépenses fiscales dont le coût est estimé en 2001 à plus du milliard d'euros*

(Estimations en M€)

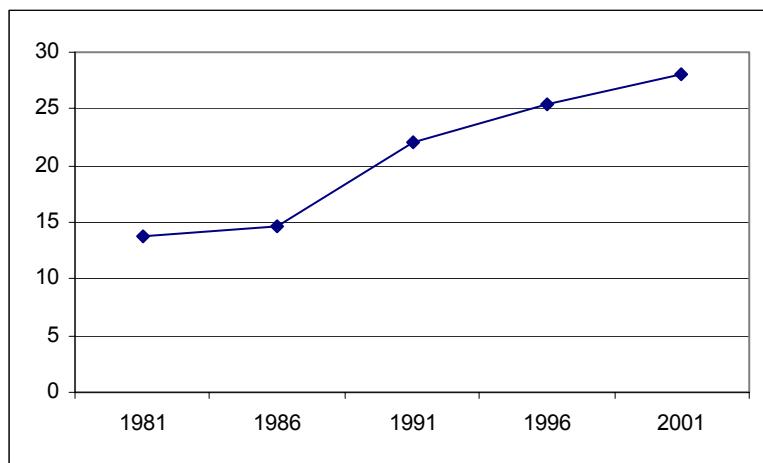
N°	Impôt	Nature de la dépense fiscale	2001	2002	2003
140119	IR	Exonération des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation	3 450	3 680	3 950
730213	TVA	Taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur les logements achevés depuis plus de 2 ans	3 300	3 400	3 500
140301	IR	Avoir fiscal attaché aux dividendes de sociétés françaises	2 576	2 942	2 942
110227	IR	Prime pour l'emploi en faveur des contribuables modestes déclarant des revenus d'activité	2 518	2 145	2 145
120401	IR	Abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites	1 975	1 995	2 130
800109	TIPP	Exonération de TIPP pour les carburéacteurs utilisés à bord des aéronefs	2 125	1 815	1 906
140101	IR	Exonération des intérêts et primes versés dans le cadre de l'épargne logement	1 675	1 780	1 880
110106	IR	Demi-part supplémentaire par enfant ou à compter de 2001 par orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire majeur, ayant demandé son rattachement au foyer fiscal.	1 740	1 790	1 840
110102	IR	Demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (plafonnée à 6 100 F lorsque le dernier enfant a plus de 26 ans)	1 490	1 520	1 610
120202	IR	Exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelin, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et de l'aide à la scolarité	1 520	1 570	1 600
110306	IR	Système de décote	1 350	1 400	1 400
730205	TVA	Taux de 5,5% pour la fourniture de logements dans les hôtels	1 325	1 355	1 400
110214	IR	Réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile	1 350	1 360	1 370
320117	IS	Taxation à un taux réduit du bénéfice fiscal réalisé par les petites entreprises dans la limite d'un plafond	566	1 273	1 300
800201	TIPP	Taux réduit de TIPP applicable au fioul domestique utilisé comme carburant diesel	1 020	1 025	1 025
Total			27 980	29 050	29 998

*Source : Projet de loi de finances pour 2003*

La totalisation des coûts de ces « 15 premières dépenses fiscales » s'élève à 28 Md€ en 2001, soit plus de la moitié du coût de l'ensemble des dépenses fiscales qui font l'objet d'une estimation. Sur une période longue, l'examen du coût des 15 premières dépenses fiscales (à savoir celles, pour chaque année considérée, qui ont été estimées les plus coûteuses<sup>i</sup>) met en évidence la très forte croissance du coût de ces principaux dispositifs fiscaux dérogatoires :

*Schéma n°3 : Evolution du coût des 15 premières dépenses fiscales en euros constants*

(en Md€ 2001)



*Source : Conseil des impôts*

Rapporté au produit intérieur brut, le coût de ces 15 dispositifs représente 1,9% du PIB en 2001, contre 1,0% en 1981.

Cette vive progression est corroborée par l'analyse des mesures fiscales dérogatoires votées entre 1997 et 2001 (dernière année pour laquelle un chiffrage d'ensemble est disponible) :

<sup>i</sup> En se fondant sur le périmètre des dépenses fiscales estimées en 2003, c'est-à-dire en excluant notamment le quotient familial ou l'exonération du revenu en nature dont le propriétaire se réserve la jouissance pour les années où ces données étaient recensées comme dépenses fiscales.

Tableau n°2 : *Les principales dépenses fiscales créées depuis 1999*

Montants en M€

Année de création*	Nombre de nouvelles mesures	% des mesures chiffrées en 2003	Coût total estimé en 2003	Principales mesures nouvelles
1997	15	60%	446	IR et IS Déduction des investissements productifs réalisés dans les DOM
1998	10	80%	677	TVA Franchise sur certains chiffres d'affaires faibles IS Amortissement dégressif majoré sur les biens loués par des sociétés
1999	14	50%	3 784	TVA Taux réduit pour les travaux d'amélioration des logements IR Crédit d'impôt pour acquisition de gros équipements dans l'habitation principale
2000	13	62%	1 607	IS Taxation à taux réduit d'une partie du bénéfice fiscal réalisé par les petites entreprises IR Réduction d'impôt pour investissement outre-mer
2001	14	71%	2 921	IR Prime pour l'emploi IR et IS Amortissement accéléré pour certains biens productifs
Total	66		9 435	

(\*) : i.e. année où les mesures ont été votées

Source : *Direction de la législation fiscale*

Le coût estimé de ces mesures en 2003, pour celles qui ont fait l'objet de chiffrages, atteint donc un total cumulé de plus de 9 Md€, soit près d'un cinquième du total des dépenses fiscales qui font l'objet d'une estimation.

Ces mêmes données, exprimées en pourcentage du produit intérieur brut (PIB), font apparaître une évolution très similaire en tendance, le poids des dépenses fiscales nouvelles introduites entre 1997 et 2001 correspondant à 0,6 point de PIB, chiffre considérable si on le compare aux engagements pris en 1999 dans le cadre de l'Union économique et monétaire de limiter la progression des dépenses de l'Etat à 1% du PIB en volume sur trois ans.

Le poids des dépenses fiscales dans les recettes de chaque impôt est également élevé. La totalisation de l'ensemble des dépenses fiscales qui ont fait l'objet d'une estimation donne l'ordre de grandeur suivant : les dépenses fiscales représentent en 2002 environ 60% du

produit net de l'impôt sur le revenu au lieu de 37% en 1980 (en excluant le quotient familial), 6% de l'impôt sur les sociétés (mais le régime d'intégration fiscale n'est pas chiffré), 8% de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et 20% de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP).

## **B. – La France se singularise par un nombre élevé de dispositifs pour un coût comparativement limité**

Une comparaison des pratiques internationales en matière de fiscalité dérogatoire montre que la France se caractérise par un nombre de dépenses fiscales très élevé, alors qu'elle se situe dans la fourchette basse du point de vue du coût de ces dispositifs.

### **Avertissement méthodologique : les limites des comparaisons effectuées**

Le Conseil des impôts s'est livré à des comparaisons internationales à partir essentiellement d'un échantillon de sept pays : Allemagne, Canada, Espagne, Etats-Unis, Italie, Pays-Bas et Royaume-Uni. Il s'est aussi appuyé sur les travaux conduits par l'OCDE en matière de dépenses fiscales.

Pour réaliser des comparaisons, deux périmètres distincts ont été utilisés. Le premier, appelé « périmètre initial », reproduit les périmètres retenus dans chaque pays en matière de dépenses fiscales. Compte tenu des différences dans les définitions retenues d'un pays à l'autre, ces données permettent essentiellement de comparer la quantité d'informations dont les parlements ont à débattre. Le second périmètre, appelé « périmètre réajusté », tente une harmonisation des périmètres sur celui retenu en France. En particulier, les dépenses fiscales liées à des contributions sociales fiscalisées ne sont pas prises en compte et les crédits d'impôt récupérables ne sont comptabilisés qu'à hauteur des montants effectivement déduits du montant d'un impôt.

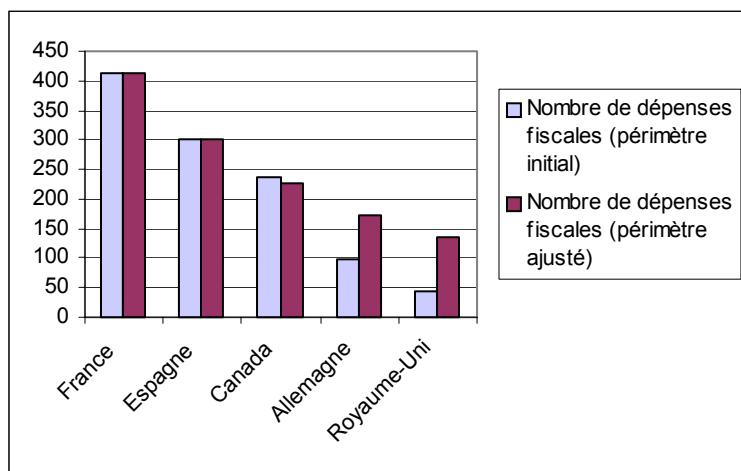
En dépit de ces efforts, il convient de souligner les limites importantes des comparaisons ainsi effectuées. D'une part, les périmètres, même réajustés, restent hétérogènes, en raison du fait que seules les mesures fiscales recensées par les administrations ont pu être analysées ici. D'autre part, le traitement réservé dans chaque pays à la prise en compte des charges familiales est variable (il y sera revenu p. 26, à propos de la question du quotient familial). Enfin, de fortes incertitudes entourent le chiffrage des dépenses fiscales, et un certain nombre de ces mesures ne sont pas chiffrées. Dans ces conditions, les administrations des finances de certains pays (Royaume-Uni, Etats-Unis, Canada, France) se refusent à fournir des données agrégées.

Néanmoins, une analyse comparative n'est possible qu'au prix de telles approximations. Les résultats sont donc fournis sous ces réserves méthodologiques.

## 1. – La France détient le record du nombre des dépenses fiscales

Le nombre de dépenses fiscales varie fortement d'un pays à l'autre. Le schéma suivant illustre la situation en Allemagne, au Canada, en Espagne, en France et au Royaume-Uni. L'Italie, qui ne fournit aucune information en la matière, les Etats-Unis et les Pays-Bas, qui ne recensent les dépenses fiscales que sur une partie des impôts directs, ont été retirés de la comparaison.

*Schéma n°4 : Nombre de dépenses fiscales recensées par pays, en 2002*



*Source : Conseil des impôts*

Cette comparaison met en évidence le nombre élevé des dépenses fiscales en France, qui compte environ 200 dispositifs dérogatoires de plus qu'au Canada, qu'en Allemagne ou qu'au Royaume-Uni.

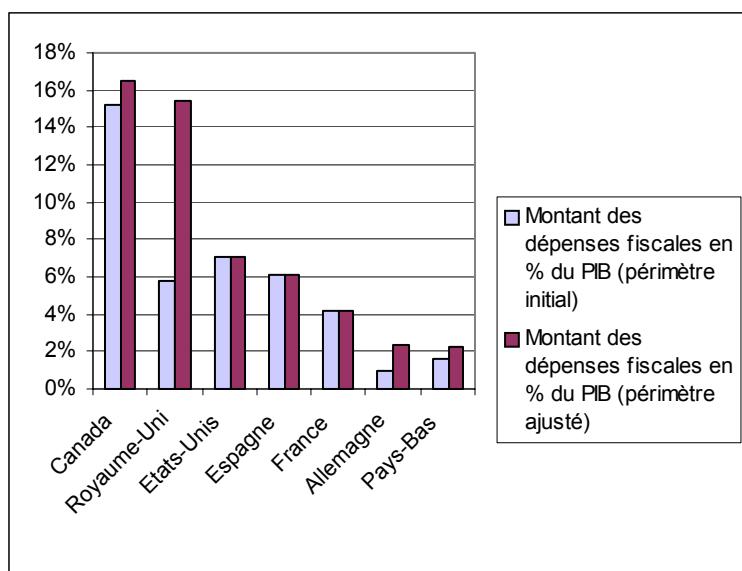
## 2. – Le montant total des dépenses fiscales en France est en revanche relativement faible

En dépit du nombre important de dépenses fiscales en France, le montant total de celles-ci paraît faible en comparaison des autres pays.

## 2.1. Le poids des dépenses fiscales dans le PIB

La France se caractérise par un montant total de dépenses fiscales relativement faible par rapport à son PIB, comme l'indique le schéma suivant.

*Schéma n°5 : Montant des dépenses fiscales rapporté au PIB, en 2002*



*Source : Conseil des impôts*

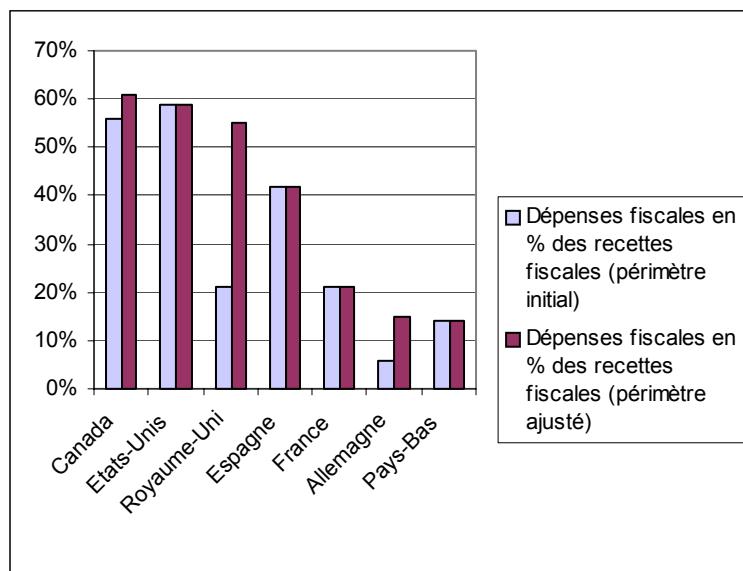
Le classement respectif des pays est peu sensible au périmètre méthodologique (initial ou ajusté), ce qui permet de conclure que la France se situe dans la fourchette basse en termes de montant des dépenses fiscales par rapport au PIB.

## 2.2. Le poids des dépenses fiscales dans les recettes fiscales

Cette observation est confirmée par l'analyse du montant total des dépenses fiscales rapporté au rendement de l'impôt.

Le schéma suivant retrace, pour chaque pays, le niveau des dépenses fiscales rapporté au rendement des impôts pour lesquels les dépenses fiscales sont recensées. On note que les ratios sont particulièrement élevés pour les Etats-Unis, le Canada, l'Espagne et le Royaume-Uni (à condition de réajuster le périmètre, pour ce dernier).

*Schéma n°6 : Dépenses fiscales en proportion des recettes fiscales, en 2002*



*Source : Conseil des impôts*

Toutefois, une comparaison limitée aux cas particuliers de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés place la France dans la moyenne de l'échantillon, en position intermédiaire entre les pays ayant fortement recours aux dépenses fiscales au sein de ces impôts (Etats-Unis, Canada) et ceux pour lesquels le rapport entre le coût des dispositifs dérogatoires et le rendement de l'impôt reste modeste (Allemagne, Pays-Bas). C'est donc dans le domaine des autres impositions (autres impôts directs, impôts indirects) que le cas français se distingue des exemples canadien, britannique, américain et espagnol.

## **II. - LA FISCALITE DEROGATOIRE RESTE CEPENDANT MAL MAITRISEE**

En dépit de leur importance budgétaire, les dépenses fiscales constituent un ensemble mal maîtrisé. Plusieurs raisons expliquent cette situation : aux incertitudes méthodologiques qui entourent le périmètre et l'estimation du coût des dépenses fiscales, s'ajoute le fait que les dispositifs fiscaux dérogatoires font l'objet d'une attention insuffisante de la part des pouvoirs publics.

### **A. – Le périmètre actuel des dépenses fiscales n'est pas satisfaisant**

Le champ actuel des mesures fiscales dérogatoires qui font l'objet d'un recensement présente plusieurs imperfections. En effet, les imprécisions du concept de dépense fiscale et le manque de données sur les impôts locaux ou affectés à la sécurité sociale tranchent avec la situation de certains pays, qui sont progressivement parvenus à perfectionner l'information disponible.

#### **1. – Le concept français de dépense fiscale manque de clarté**

La notion de « dépense fiscale », depuis qu'elle a été introduite il y a près de 25 ans, n'a pas été affinée et présente aujourd'hui de nombreuses limites qui tiennent au caractère arbitraire de la norme de référence, même quand il existe des règles communautaires comme en matière de TVA, et à la pluralité des logiques d'intervention.

##### **1.1. Le caractère arbitraire de la norme de référence**

###### *a) Rappel de la définition officielle des dépenses fiscales*

A la suite des recommandations du Conseil des impôts, la notion de dépenses fiscales a été officiellement introduite dans les travaux budgétaires en France, en application de l'article 32 de la loi de finances de la loi de finances pour 1980 :

*« Art. 32 – (...) IV. Chaque année dans le fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances, le Gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître, de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées, de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs. »*

Une liste des dépenses fiscales est ainsi publiée chaque année dans le fascicule budgétaire bleu "Evaluation des voies et moyens", tome II, annexé au projet de loi de finances. Le document, destiné à l'information du Parlement, des administrations et des citoyens, vise à répertorier l'ensemble des dispositions dérogatoires existantes, à en préciser les objectifs et les bénéficiaires et à en mesurer le coût.

Ce fascicule définit les dépenses fiscales comme « *les dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allégement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit français* ».

#### *b) Le caractère arbitraire de la notion de norme*

Parler de mesure dérogatoire ou faire référence à une « norme » et à « des principes généraux du droit français » soulève la question de l'existence d'une telle norme. Or, en vertu du principe de légalité de l'impôt, les régimes applicables aux impôts, tant pour les principes généraux que pour les éventuelles mesures dérogatoires, sont en règle générale définis par la loi (cf. p. 57). L'établissement d'une norme ne peut se limiter à la prise en compte de la « norme législative », de même qu'il serait illusoire de chercher à mettre en évidence un modèle idéal d'imposition, par rapport auquel toute dérogation serait qualifiable de dépense fiscale.

En conséquence, la définition des dépenses fiscales résulte d'un travail nécessairement arbitraire d'interprétation de la loi fiscale, pour tenter de dégager certains principes permanents, et d'observation de ses effets, pour éventuellement mettre en évidence des avantages particuliers. Les résultats de ces analyses peuvent varier dans le temps, en fonction de l'évolution de la législation nationale ou communautaire.

Plusieurs critères ont progressivement été dégagés pour tenter de mieux définir la dépense fiscale, l'administration fiscale disposant d'une grande liberté dans la présentation du fascicule « Voies et moyens ». Ce document, s'inspirant des travaux du Conseil des impôts de 1979, mentionnait quatre critères indicatifs :

- L'ancienneté de la mesure : certaines dispositions finissent par constituer une norme après plusieurs années d'application.
- Son caractère général : une disposition concernant la grande majorité des contribuables ou des opérations assujettis peut être considérée comme la norme alors qu'à l'inverse un avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations peut constituer une dépense fiscale.
- Son rattachement à un principe considéré comme la norme par la doctrine.
- Inversement, une mesure à caractère incitatif peut être qualifiée de dépense fiscale, en admettant que la norme est la neutralité de la structure fiscale.

Les derniers fascicules budgétaires, à compter du projet de loi de finances pour 1998, ne mentionnent plus cependant que les deux premiers critères (ancienneté et caractère général), jugés par l'administration fiscale plus opérationnels pour l'établissement et l'actualisation de la liste des dépenses fiscales, même si elle n'exclut pas l'application des autres critères (référence à la doctrine et caractère incitatif).

Deux remarques complémentaires peuvent être faites sur la question de la norme fiscale :

- la définition d'une « norme fiscale » pourrait conduire, comme le signalait déjà le Conseil des impôts en 1979, à identifier des cas de « surtaxation », résultant de mesures dérogatoires qui ne jouent pas en faveur des contribuables ; ainsi en pourrait-il en être du plafonnement de l'abattement de 20% pour l'impôt sur le revenu ;
- une norme peut, dans ses principes, différer d'un impôt à l'autre, ou du fait de la non coïncidence des assiettes fiscales et sociales, cette absence d'harmonisation pouvant être source de moindres recettes fiscales pour l'Etat et

d'incompréhension chez les contribuables, ce qui ajoute au caractère arbitraire d'une telle norme.

*c) La difficulté de classer certains dispositifs : l'exemple du quotient familial*

Certaines dispositions se révèlent difficiles à classer. L'exemple peut être pris du quotient familial utilisé pour le calcul de l'impôt sur le revenu en France.

Le quotient familial fait appel à deux mécanismes distincts :

- Le quotient conjugal. Le foyer fiscal est considéré comme l'unité socio-économique de base où les ressources sont mises en commun : les revenus du couple sont cumulés puis divisés par deux avant application du barème.
- Le quotient « enfant », qui permet de prendre en compte le nombre d'enfants à charge dans le calcul de l'impôt sur le revenu.

La demi-part accordée pour chaque enfant mineur à charge n'est plus, depuis 1998, considérée comme une dépense fiscale : elle constitue une partie intégrante de la « norme » fiscale.

En revanche, à ces demi-parts de droit commun applicables à chaque enfant s'ajoutent des demi-parts supplémentaires toujours considérées comme des dépenses fiscales, qu'elles soient liées à la politique familiale (demi-parts supplémentaires par enfant à charge à compter du troisième, ou pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge, ou par enfant ou orphelin recueilli célibataire majeur ayant demandé son rattachement au foyer fiscal, ou pour les contribuables veufs ayant des enfants à charge, ou encore accordée aux parents isolés) ou à d'autres objectifs sociaux (invalides, ancien combattants).

En outre, depuis 1982 a été mis en place un système de plafonnement du quotient familial qui permet d'introduire une part de redistribution entre foyers de revenus distincts, dans un mécanisme initialement prévu pour n'assurer que la redistribution entre foyers de compositions différentes. Ainsi, au-delà d'un certain seuil, l'avantage fiscal par enfant prend la forme d'un abattement forfaitaire.

Il est enfin utile de rappeler que le système du quotient familial, instauré en 1948, constitue une spécificité française (à l'exception du

Luxembourg). La plupart des pays étrangers accordent plutôt des déductions forfaitaires pour compenser les charges de famille. Il s'agit dans certains cas d'abattement sur le revenu imposable (Belgique, Pays-Bas, Japon) ou bien d'une réduction d'impôt (Autriche, Italie, Irlande, Royaume-Uni) ou encore d'un crédit d'impôt (Etats-Unis, Norvège). En Allemagne, les familles peuvent choisir entre un système d'abattement forfaitaire ou de crédit d'impôt, selon leur niveau de revenu.

Au total, il paraît conforme à l'esprit du quotient familial que celui-ci ne soit pas considéré comme une mesure fiscale dérogatoire, mais comme un élément structurel, indissociable du calcul de l'impôt. Pour autant, il peut être regretté que son retrait de la liste des dépenses fiscales se soit traduit par la disparition de toute information sur l'allégement procuré par la demi-part enfant.

## 1.2. La difficulté de dégager une norme en matière de TVA

La TVA constitue un rare cas dans lequel des normes ont été définies au niveau communautaire, qui pourraient permettre d'esquisser avec davantage de précision et d'objectivité que pour d'autres impôts la frontière entre un régime normal et les dérogations. Toutefois, cet exercice demeure délicat et d'une portée limitée, comme l'illustre une comparaison du nombre et du niveau des taux d'imposition en vigueur dans les différents Etats membres.

### *a) La possibilité de définir une norme en matière de dépenses fiscales à partir de la sixième directive*

La sixième directive modifiée<sup>1</sup> pourrait être utilisée comme référence en vue de définir une norme en matière de TVA. En particulier, les critères suivants peuvent être utilisés pour tenter de classer les dispositifs dérogatoires :

- Le champ d'application de la mesure coïncide-t-il avec celui de la directive (qui exclut notamment les DOM) et l'assiette retenue est-elle celle définie au titre VIII de la directive ?
- Les taux utilisés entrent-ils dans l'une des catégories de référence spécifiées dans le titre IX de la directive (un taux normal et un ou plusieurs taux réduits autorisés pour les biens et services énumérés à l'annexe H) ?

- Les exonérations sont-elles prévues au titre X de la sixième directive (par exemple les services postaux ou les soins d'hospitalisation) et les régimes particuliers entrent-ils dans le cadre du titre XIV (par exemple l'or ou les petites entreprises) ?

Par ailleurs, les régimes transitoires définis au titre XVI de la directive ou les taux réduits autorisés dans certains secteurs à forte intensité de main d'œuvre sont des dispositions temporaires ou expérimentales, qu'il convient de recenser de façon distincte. Ainsi, le taux de 2,1% applicable aux publications de presse, ou le taux de 5,5% appliqué pour les services d'aide à la personne constituent sans contestation possible des dérogations à la norme.

Une ligne de partage entre mesures générales et mesures spécifiques ou transitoires pourrait ainsi être tracée pour distinguer les mesures relevant de la norme de celles relevant des dérogations. La classification opérée dans certains pays de l'Union européenne en matière de dépenses fiscales s'en inspire pour partie.

Ainsi, le recensement des dépenses fiscales au Royaume-Uni classe d'une part le régime transitoire que constitue le taux zéro appliqué aux produits alimentaires parmi les dépenses fiscales et d'autre part, les exemptions de TVA sur les services postaux, les services de santé, l'éducation privée ou les produits d'assurance, autorisés dans le cadre du titre X, comme des allégements structurels (sur la définition donnée à ces catégories au Royaume-Uni, cf. p. 39).

En Allemagne, la même norme est appliquée à quelques exceptions près, comme les taux réduits appliqués aux soins dentaires et aux activités culturelles, recensés comme des dépenses fiscales alors que ces dispositions, prises en application de l'annexe H, ne présentent pas de caractère transitoire.

Dans le cas de la France, l'examen du tome II des « Voies et moyens » montre que la quasi totalité des mesures retenues comme dépenses fiscales correspondent à des dispositifs transitoires. Cette règle n'est toutefois pas absolue. Ainsi, les taux réduits sur l'hôtellerie et sur les campings classés sont comptabilisés comme des dépenses fiscales alors qu'ils correspondent au champ de ce taux en application de l'annexe H de la directive.

Il peut cependant être valablement soutenu que de telles mesures, bien que ne présentant pas un caractère transitoire, constituent néanmoins des options laissées à la faculté des Etats

membres et représentent, pour les secteurs retenus, des allégements ciblés non assimilables à des mesures de portée générale.

Au total, le partage entre la norme et les dérogations en matière de TVA peut s'appuyer sur la réglementation communautaire, même si celle-ci ne lève pas toutes les difficultés liées à un tel classement.

*b) La disparité des taux de TVA au sein de l'Union renforce les limites d'une approche normative*

Une comparaison des dépenses fiscales en matière de TVA dans les différents Etats membres, même avec la « norme » commune que constituerait la sixième directive, met en évidence les disparités dans le nombre de taux, question qui n'a pas fait l'objet d'une harmonisation complète au niveau communautaire. Aussi, une mesure comptabilisée comme une dépense fiscale dans un pays pourrait constituer le régime de droit commun dans un autre.

D'une part en effet, les pays utilisent un nombre différent de taux de TVA, qui peuvent aller de 5 pour l'Irlande à 2 pour le Danemark, les Pays-Bas et l'Allemagne. D'autre part, les écarts entre les taux à l'intérieur d'une même catégorie sont significatifs : ainsi, 10 points de pourcentage séparent le taux normal de la Suède de celui du Luxembourg, et 12 points le taux réduit de la Finlande de celui du Royaume-Uni.

*Tableau n°3 : Taux de TVA appliqués dans les Etats membres au 1<sup>er</sup> mai 2002*

Etats membres	Nombre de taux de TVA	Taux normal	Taux réduit	Taux « super réduit »	Taux parking	Taux zéro
		(en %)	(en %)	(en %)	(en %)	
Irlande	5	21	12,5	4,3	12,5	OUI
Suède	4	25	6\12			OUI
Finlande	"	22	8\17			OUI
Belgique	"	21	6		12	OUI
Italie	"	20	10	4		OUI
Luxembourg	"	15	6	3	12	
Autriche	3	20	10\12			
France	"	19,6	5,5	2,1		
Grèce	"	18	8	4		
Royaume Uni	"	17,5	5			OUI
Portugal	"	17	5\12			
Espagne	"	16	7	4		
Danemark	2	25				OUI
Pays-Bas	"	19	6			
Allemagne	"	16	7			

*Source : Commission européenne - DG Fiscalité*

Il paraît donc difficile d'apprécier le niveau des dépenses fiscales en matière de TVA d'un pays à l'autre sans tenir compte du niveau des taux normaux et réduits. En particulier, les taux applicables aux biens et services énumérés à l'annexe H sont très variables, et peuvent ou non être classés comme dépenses fiscales selon qu'il s'agit de taux réduits (norme) ou super-réduits (régime transitoire). Ainsi, l'application d'un taux de 4% sur certains produits pharmaceutiques en Espagne est considérée comme une dépense fiscale, alors que le taux de 5,5% appliqué en France ne l'est pas.

### **1.3. La question de la pluralité des logiques d'intervention**

Les dispositifs recensés dans le bleu « Voies et moyens » sont regroupés en fonction de leurs conséquences budgétaires, à savoir une perte de recette pour l'Etat, indépendamment de leur finalité au regard de l'action publique. Or, ces mesures peuvent relever de logiques très diverses.

Certains dispositifs visent à induire une modification des comportements des bénéficiaires, alors que d'autres, sans réel caractère incitatif, visent simplement à indemniser certaines situations.

Pour illustrer cette diversité des logiques d'intervention, on peut prendre l'exemple des quatre dépenses fiscales suivantes : la réduction d'impôt pour frais de scolarité, le régime du report en arrière des déficits pour le calcul de l'impôt sur les sociétés, l'exonération des intérêts du livret A, et la TVA à taux réduit pour les travaux d'amélioration des logements achevés depuis plus de deux ans.

La réduction d'impôt pour frais de scolarité n'a vraisemblablement aucun effet incitatif, la poursuite des études étant déterminée par d'autres facteurs qu'un éventuel avantage fiscal. Cette mesure peut donc s'assimiler à un allégement structurel de l'impôt. De même, le régime du report en arrière des déficits s'assimile à une mesure d'allégement de portée générale, contribuant à créer un contexte favorable, sans orienter pour autant les comportements des entreprises dans l'économie.

A l'inverse, l'exonération des intérêts du livret A et la TVA à taux réduit pour les travaux d'amélioration des logements ont vraisemblablement des effets incitatifs. Ainsi, la suppression de l'avantage spécifique au livret A conduirait à la réorientation partielle des fonds qu'il draine vers d'autres placements devenus plus lucratifs. De même, la TVA à taux réduit sur les travaux a été instituée en application d'une directive visant à stimuler l'activité dans les secteurs à forte intensité de main d'œuvre et de lutter contre le travail clandestin (les résultats obtenus au bout de trois années d'application de la mesure sont étudiées p. 118).

## **2. – Le périmètre actuel exclut les dispositifs dérogatoires qui affectent la fiscalité locale ou sociale**

Actuellement, la notion de dépenses fiscales est limitée en France aux seuls impôts dont le produit est affecté au budget de l'Etat. La question se pose, cependant, du suivi des mesures dérogatoires tant pour ce qui est de la fiscalité locale que de la fiscalité sociale.

### **2.1. Les mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale**

La détermination du champ des mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale bute sur les limites de l'information disponible.

*a) Sans doute l'information budgétaire est-elle abondante*

Le bleu "Evaluation des voies et moyens" constitue essentiellement un document d'information budgétaire, détaillant les pertes de recettes pour l'Etat qui découlent des diverses mesures fiscales dérogatoires.

La question se pose de l'extension de cette information budgétaire aux charges qui découlent, notamment pour l'Etat, des mesures dérogatoires qui affectent la fiscalité locale.

Une telle information peut toutefois apparaître délicate à établir. En effet, certaines dérogations de la fiscalité locale ne constituent pas des charges pour l'Etat (cas des mécanismes facultatifs non compensés) alors qu'inversement la plupart des charges de l'Etat (ou moindres recettes via le mécanisme des prélèvements sur recettes) liées à la fiscalité locale ont pour vocation de compenser les manques à gagner résultant non pas à proprement parler des mécanismes fiscaux dérogatoires mais des modifications de la norme fiscale locale (sans caractère incitatif ou ciblé).

Les dépenses de l'Etat liées à la fiscalité locale ne coïncident donc pas avec les mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale.

Pour autant, les informations budgétaires ne manquent pas sur les concours de l'Etat en faveur des collectivités locales, et en particulier sur la partie de ces concours destinée à couvrir des pertes de recettes locales.

*b) Mais il manque une information d'ensemble sur les régimes dérogatoires en matière de fiscalité locale*

Le bleu "Evaluation des voies et moyens" est en second lieu un document d'information sur les dispositifs dérogatoires qui affectent certains impôts. La question se pose de l'extension de cette information aux impôts locaux.

Du point de vue de l'analyse économique en effet, l'origine du financement d'un régime dérogatoire ou son imputation budgétaire sont indifférents pour le bénéficiaire : ce qui compte, c'est l'aide éventuelle que constitue le régime fiscal dérogatoire. Ainsi, les dispositifs spécifiques aux zones franches urbaines ou au logement social ne sont pas limités aux seuls impôts affectés à l'Etat, mais touchent les impôts locaux, voire les contributions sociales. Ce raisonnement, indifférent à l'origine de l'aide, est au demeurant celui

qui est tenu en droit communautaire pour apprécier la régularité des aides aux entreprises (cf. pp. 65 et suivantes).

Cette approche économique plaide pour un élargissement du recensement des dépenses fiscales aux mesures dérogatoires qui affectent les impôts locaux. En effet, rares et lacunaires sont les données relatives aux dispositifs dérogatoires en matière de fiscalité locale, même si, s'agissant des impôts concernant les sociétés, les préfectures de région ont été chargées de recenser l'ensemble des aides versées aux entreprises, de quelque nature qu'elles soient, en vue d'assurer le respect de la règle communautaire « *de minimis* » (cf. p. 69).

Cet élargissement, souhaitable en théorie, peut cependant s'avérer complexe à mettre en œuvre en pratique.

*c) Demeure surtout la difficulté d'améliorer l'information sur les régimes dérogatoires affectant la fiscalité locale*

L'exemple peut être pris de la taxe professionnelle pour illustrer les nombreuses difficultés pratiques auxquelles se heurterait un recensement des dépenses fiscales élargi à la fiscalité locale. En effet, cet impôt a fait l'objet d'un nombre croissant de dérogations, prises ou non en charge par l'Etat, comme l'illustre l'encadré suivant.

**Les dispositifs dérogatoires en matière de taxe professionnelle**

- Les dégrèvements législatifs constituent un premier ensemble de mesures, dont le coût est intégralement pris en charge par l'Etat. Ces dégrèvements représentent 5,6 Md€ en 2001, soit plus de 20% de l'imposition primitive de la taxe professionnelle (hors dotations de compensation).

L'essentiel de cette somme est constitué des dégrèvements accordés en fonction du montant de la valeur ajoutée dégagée par l'entreprise imposable. De tels dégrèvements, certes à la charge de l'Etat, ne sont cependant pas appliqués de façon dérogatoire et constituent de simples modalités de calcul de l'impôt.

- Les exonérations constituent un deuxième ensemble, dont le coût, à la différence des dégrèvements législatifs, ne fait l'objet que d'une compensation partielle de la part de l'Etat.

Ainsi, plusieurs catégories de mesures restent à la charge des collectivités locales.

Certaines de ces exonérations, qui souvent remontent à l'origine de la taxe professionnelle, s'appliquent spécifiquement soit à certaines activités (agricoles, artisanales...), soit à certains redevables (secteur public, syndicats, mutuelles...), soit à certains investissements lourds (centrales nucléaires, aéroports, économie d'énergie, infrastructures touristiques...).

D'autres sont ouvertes de façon facultative par la loi fiscale, et laissées à l'appréciation des collectivités locales pour la part qui leur revient. Un très grand nombre d'exonérations sont concernées, dans des domaines très diversifiés allant des entreprises nouvelles ou en restructuration jusqu'aux aides sectorielles (spectacles, diffuseurs de presse...).

D'autres enfin sont de droit mais peuvent être supprimées par décision des collectivités locales qui en supportent la charge. Ces mécanismes, plus récents, sont liés à certaines zones d'aménagement du territoire.

A contrario, certaines exonérations prévues sur des critères géographiques (zonages liés à l'aménagement du territoire, Corse) font l'objet de compensations de la part de l'Etat.

Cette deuxième catégorie de dispositifs regroupe donc essentiellement des dépenses fiscales susceptibles de constituer des aides sélectives aux entreprises, même si certaines sont anciennes.

- Enfin, un troisième ensemble de compensations supportées par l'Etat doit être sorti du champ fiscal stricto sensu. Il s'agit des dotations de compensation, certes instituées à la suite de réformes de la taxe professionnelle, mais dont la logique est purement budgétaire : il s'agit en effet de compenser un manque à gagner pour les collectivités locales. Ces dotations de compensation s'élèvent à 7,3 Md€ en 2001, apportant aux collectivités locales un produit supplémentaire de près de 30% par rapport à l'imposition primitive de la taxe professionnelle.

Ainsi, la dotation de compensation de la taxe professionnelle assure théoriquement la compensation forfaitaire de plusieurs dispositifs complexes de réduction de cet impôt, mais en pratique cette dotation n'évolue plus, depuis une dizaine d'années, au même rythme que ces dispositifs fiscaux.

L'Etat prend également en charge par le biais de compensation plusieurs allégements, comme la suppression de la part taxable des salaires dans les bases d'imposition ou la diminution du taux de prise en compte du chiffre d'affaires pour les professions libérales.

Pour la taxe professionnelle, les dispositifs qui se traduisent par des charges pour l'Etat et qui, dans une approche budgétaire, constituaient le prolongement naturel des dépenses fiscales actuellement recensées, sont à quelques exceptions près ceux-là mêmes qui ne constituent pas des allégements sélectifs et qui, dans une approche économique, constituaient tout aussi naturellement le prolongement des dépenses fiscales actuellement recensées :

*Tableau n°4 : Dispositifs dérogatoires et dispositifs pris en charge par l'Etat en matière de taxe professionnelle*

Logique budgétaire \\ Logique économique	Dispositifs pris en charge par l'Etat	Dispositifs non pris en charge par l'Etat
Allégement sélectif	X	Exonérations sauf exceptions
Simple aménagement de l'impôt	Dégrèvements législatifs	X

*Source : Conseil des impôts*

Il convient donc, tout en soulignant l'intérêt d'une telle analyse, de rester prudent sur le contenu que pourrait avoir un document d'information complémentaire en matière de dépenses fiscales de fiscalité locale, compte tenu de la diversité et de la complexité des mécanismes mis en œuvre.

## 2.2. Le cas des prélèvements sociaux

En raison de sa compétence limitée en la matière, le Conseil des impôts a examiné essentiellement les contributions sociales (CSG et CRDS) qui constituent des « impositions de toute nature ».

### a) *Les contributions sociales (CSG et CRDS)*

La contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) ont été conçues comme devant couvrir une assiette exhaustive des revenus, pour donner corps au principe du « bon impôt » à assiette large et taux faible.

En conséquence, les dépenses fiscales en matière de contributions sociales sont réduites, ces impôts ayant pu, jusqu'à présent, être préservés des « effritements » progressifs qui ont affecté d'autres impositions des revenus.

Le Conseil constitutionnel a strictement limité les possibilités de moduler la CSG dans sa décision n° 2000-437 à l'occasion de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, par laquelle il a censuré le dispositif consistant à réduire la contribution due en fonction du montant des revenus pris en compte dans l'assiette. En effet, il a jugé que cette ristourne provoquait une rupture de l'égalité entre les contribuables, dans la mesure où elle ne tenait compte ni des

revenus du contribuable autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni des personnes à charge.

Dans l'ensemble, ni la CSG ni la CRDS ne sont utilisées comme des outils d'incitation fiscale. Les diverses mesures dérogatoires les concernant ont essentiellement un objet d'équité sociale, ou d'égalité fiscale, et non un objectif purement économique, à l'exception peut-être des exonérations en faveur de l'épargne administrée.

#### *b) Les cotisations sociales*

Les mécanismes soustrayant au détriment des régimes sociaux une partie des recettes qu'ils devraient normalement recevoir au titre des cotisations sociales sont sensiblement plus nombreux que ceux affectant la CSG et la CRDS. Ils s'inscrivent dans deux logiques très différentes.

- Divers mécanismes, notamment d'exonération, réduisent l'assiette assujettie, par rapport notamment à l'assiette de la CSG et de la CRDS. Ces différences d'assiette, à caractère non sélectif, peuvent toutefois être considérées comme faisant partie de la norme de chacun des deux types de prélèvements obligatoires (les cotisations d'une part, les contributions d'autre part), sans qu'il s'agisse de mesures dérogatoires.

Ces pertes d'assiette de cotisations sociales ont été étudiées par la Cour des comptes, dans le cadre de son rapport sur la sécurité sociale de septembre 2002<sup>2</sup>. Les pertes de recettes qui en résultent seraient de l'ordre de 16 Md€.

Suivant une recommandation de la Cour, l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2003 a introduit une obligation de publier, tous les cinq ans avant le 15 octobre, « *un rapport présentant un état et une évaluation financière des dispositifs affectant l'assiette des cotisations sociales, dans le but de chiffrer les pertes de recettes pour l'Etat et la sécurité sociale résultant de ces dispositifs* ».

- Les exonérations des seules cotisations sociales patronales présentent quant à elles un caractère incitatif clair, visant à favoriser l'embauche par la réduction du coût du travail. Elles sont ciblées sur des secteurs économiques (hôtellerie, contrats dits « vendanges », emplois de salariés agricoles...), sur des zones géographiques (Corse, outre-mer, zones d'aménagement du territoire), au profit de certains

types d'emplois (aides à domicile, pour des personnes âgées ou invalides) ou de contrats de travail particuliers (contrat de qualification, contrat d'apprentissage, etc.).

Ces exonérations sont très nombreuses : trente-six dispositifs différents étaient dénombrés au 1<sup>er</sup> septembre 2002<sup>3</sup>. Le coût de ces mesures peut être compensé par le biais soit d'aides versées aux entreprises (cas notamment des contrats jeunes en entreprises mis en place par la loi du 29 août 2003), soit de remboursement aux régimes sociaux, directement par le budget de l'Etat ou par l'intermédiaire du Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale (le FOREC). Le coût de ces exonérations peut également être laissé à la charge des entreprises et des régimes sociaux, en dépit du principe de compensation aux régimes fixée par la loi dite VEIL du 24 juillet 1994 (cas par exemple des exonérations relatives aux emplois de ville, aux premiers salariés, aux contrats de vendange, ou encore aux contrats emplois consolidés).

La plupart des exonérations (à hauteur de 15 Md€) sont néanmoins remboursées dans le cadre du FOREC, créé à effet par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, dont les comptes font l'objet d'une publication régulière dans l'annexe H au projet de loi de financement de la sécurité sociale.

Ainsi, en matière de cotisations sociales, le Parlement dispose-t-il d'une information relativement complète sur le coût des régimes dérogatoires.

### **3. – Plusieurs pays sont parvenus à préciser et à compléter le champ des dépenses fiscales**

L'examen des pratiques étrangères montre que certains pays (Allemagne, Royaume-Uni, Québec) ont introduit une distinction, au sein des mesures fiscales dérogatoires recensées et évaluées, entre les mesures générales participant au calcul de l'impôt et les mesures spécifiques liées à un objectif de politique publique non exclusivement fiscal. Cette distinction leur permet notamment de recentrer le débat et l'évaluation sur ces dernières, les mesures participant au calcul de l'impôt faisant l'objet d'un examen moins systématique.

Par ailleurs, l'information fournie au Parlement couvre en général un périmètre plus complet à l'étranger qu'en France, incluant tout ou partie de la fiscalité locale et sociale.

### **3.1. Une distinction est faite entre les mesures qui répondent à un objectif non fiscal et celles qui participent au calcul de l'impôt**

Les exemples de l'Allemagne, du Québec et du Royaume-Uni mettent en évidence la pertinence de la distinction entre les mesures qui constituent un allégement structurel de l'impôt et celles qui sont assimilables à des instruments de politique publique.

#### *a) L'Allemagne*

L'Allemagne introduit une distinction entre les dépenses fiscales proprement dites (*Steuervergünstigungen*) et les autres règles fiscales conduisant à une réduction des recettes, chacune de ces catégories faisant l'objet d'une annexe distincte au rapport semestriel sur les subventions (*Subventionbericht*, qui recense également les aides financières directes).

La première catégorie est caractérisée par le fait que les mesures recensées sont reliées à des objectifs sectoriels. L'administration des finances distingue six secteurs : agriculture et alimentation, commerce et industrie, transport, logement, incitation à l'épargne, et autres, cette dernière rubrique étant relativement restreinte (10% des mesures).

Les catégories retenues par l'administration des finances allemande ont cependant fait l'objet d'une contestation doctrinale. Ainsi, l'Institut pour l'économie internationale de Kiel (IFW) a estimé que certaines des mesures recensées parmi les « autres règles fiscales » pouvaient être reliées à des objectifs sectoriels, ce qui l'a conduit à proposer un renchérissement des trois-quarts du montant des dépenses fiscales.

#### *b) Le Québec*

L'exemple du Québec conduit à un constat analogue.

L'ensemble des mesures fiscales dérogatoires par rapport à la norme générale, toutes qualifiées de dépenses fiscales, sont recensées et évaluées au sein d'une première partie (« définition et coût des dépenses fiscales ») d'un rapport remis semestriellement au Parlement. Depuis 1999, une seconde partie de ce rapport

(« description des dépenses fiscales ») introduit une distinction entre les mesures fiscales assurant l'équité, celles assurant la progressivité et celles visant des objectifs spécifiques. L'examen des mesures fiscales dérogatoires relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques permet de préciser la portée de ces notions :

- parmi les mesures fiscales assurant l'équité, l'administration fiscale québécoise classe les crédits d'impôt relatifs aux personnes à charge, les mesures fiscales d'aide à la famille ou le crédit d'impôt pour frais de garde d'enfants ;
- les mesures fiscales assurant la progressivité regroupent certaines mesures bénéficiant aux bas revenus, comme le remboursement d'impôts fonciers, la réduction d'impôt des particuliers et le crédit d'impôt sur la taxe de vente ;
- les mesures fiscales visant des objectifs spécifiques constituent la catégorie la plus large, au sein de laquelle les mesures sont reliées à des objectifs sectoriels.

Contrairement au cas allemand, les mesures participant au calcul de l'impôt (équité et progressivité) font l'objet d'une définition précise, les mesures fiscales visant des objectifs spécifiques étant moins clairement identifiées, notamment en raison de l'existence de rubriques peu explicites (« reconnaissance de certaines situations particulières », « autres mesures spécifiques »), rendant le classement de certaines mesures parfois ambigu.

### *c) Le Royaume-Uni*

Au Royaume-Uni, l'administration fiscale a introduit une troisième catégorie, à côté des allégements structurels et des dépenses fiscales au sens strict, regroupant les mesures ayant la double nature d'allégement structurel et de dépense fiscale.

Si aucune définition de l'allégement structurel n'est donnée par l'administration, l'examen des rapports publiés annuellement sur les mesures fiscales dérogatoires permet de conclure, comme le notait l'OCDE, qu'elles « font partie intégrante du système d'imposition »<sup>4</sup>. Elles peuvent être classées en trois catégories :

- Certaines, pour reprendre les termes de l'OCDE<sup>5</sup>, tiennent compte du coût supporté lors de la production d'un revenu

et relèvent donc d'un objectif de neutralité fiscale (ex : avoir fiscal) ;

- D'autres reflètent les objectifs généraux de répartition de la charge fiscale, dans une logique de progressivité de l'impôt (ex : abattement personnel sur l'impôt sur le revenu, dont le montant est indépendant du revenu du contribuable) ;
- D'autres enfin sont destinées à simplifier l'application de l'impôt (ex : abattement sur les cotisations d'assurance sociale).

L'analyse des mesures classées comme dépenses fiscales au sens strict montre également que cette notion renvoie exclusivement à des mesures sectorielles répondant à un objectif de politique publique extérieur à la sphère fiscale. Comme le relevait l'OCDE<sup>6</sup>, l'effet de ces mesures « est d'apporter une aide à certains types de particuliers, d'activités ou de produits. [Elles] constituent souvent une autre forme de dépense publique et ont un effet analogue ». Dans cette catégorie entrent par exemple les abattements dont bénéficient les versements aux plans de retraite collectifs ou les crédits d'impôt liés à l'aide sociale.

La particularité du Royaume-Uni est d'avoir recours à une troisième catégorie intermédiaire, regroupant les mesures qui, tout en relevant d'un objectif de politique publique non fiscal, peuvent présenter l'une des caractéristiques suivantes :

- la contribution à la neutralité de l'impôt, comme l'abattement pour couples mariés ;
- la contribution à la progressivité de l'impôt, comme l'abattement pour les personnes âgées ;
- la contribution à la simplicité de la loi fiscale, comme l'exonération des gains constatés mais non réalisés au moment du décès du contribuable.

L'existence de trois catégories permet au Royaume-Uni d'avoir une approche graduée. Les dépenses fiscales au sens strict, notamment les plus significatives, font l'objet d'une attention plus particulière alors que les mesures mixtes et plus encore les allégements structurels font l'objet d'une attention moindre de la part de l'administration et du Parlement.

Toutefois, une telle approche (avec trois sous-ensembles et deux frontières) peut conduire à des difficultés de répartition encore plus nombreuses que dans les cas allemand et québécois, au risque que la catégorie intermédiaire ne soit pas suffisamment sélective.

### **3.2. Le Parlement français manque comparativement d'information sur les dépenses fiscales hors des impôts d'Etat**

Le Parlement dispose en France, comme dans la plupart des pays, de données relativement complètes en matière de recensement et d'estimation des dépenses fiscales concernant les impôts dont le produit est affecté à l'Etat. La situation est comparativement moins satisfaisante en matière de fiscalité sociale et locale.

Ainsi, la plupart des pays examinés procèdent à un tel travail au moins annuellement, qu'il s'agisse d'une obligation légale ou d'une coutume administrative.

*Tableau n°5 : Obligations légales et périodicités du recensement et de l'estimation des dépenses fiscales*

Pays	Existence d'une obligation légale	Premier rapport	Périodicité
Allemagne	Oui	1959	Semestrielle
Etats-Unis	Oui	1968	Annuelle
Espagne	Oui	1978	Annuelle
Canada	Non	1979	Irrégulière
Royaume-Uni	Non	1979	Annuelle
Suède	Oui	1979	Annuelle
France	Oui	1980	Annuelle
Pays-Bas	Non	1987	Irrégulière
Italie	Non	-	-

*Source : Conseil des impôts*

L'examen des rapports réalisés par les différentes administrations financières montre que la France est l'un des rares pays à exclure du champ d'étude tant la fiscalité sociale que locale :

Tableau n°6 : *Champs d'étude des dépenses fiscales*

Pays	Fiscalité nationale				Fiscalité sociale	Fiscalité locale
	Impôts sur le revenu et sur les sociétés	Autres impôts directs	TVA	Autres impôts indirects	Contributions sociales fiscalisées	
Allemagne	X	X	X	X		X (1)
Canada	X		X		X	X (2)
Espagne	X	X	X	X		X (3)
Etats-Unis	X		(4)	(4)	X	X (2)
France	X	X	X	X		
Pays-Bas	X	(5)	(5)	(5)	X	
Royaume-Uni	X	X	X	X	X	

(1) Pour certains impôts des Länder

(2) Rapports des Etats fédérés

(3) Pour certains impôts des communautés autonomes

(4) Une extension du champ d'étude des dépenses fiscales aux impôts sur la consommation est annoncée en 2003.

(5) Une extension du champ d'étude des dépenses fiscales à l'ensemble des impôts directs et indirects est annoncée en 2003.

Source : Conseil des impôts

Par ailleurs, aucun des pays examinés ne procède à l'estimation de l'ensemble des dépenses fiscales en raison des difficultés méthodologiques posées par certaines de ces mesures. Dans le cas du Royaume-Uni, le choix d'estimer ou non une mesure est conditionné par l'ordre de grandeur du montant de cette mesure.

Enfin, la plupart des pays procèdent à une ventilation des dépenses fiscales non seulement par catégorie d'impôts mais aussi par objectif :

Tableau n°7 : *Ventilation des dépenses fiscales*

Pays	Par catégorie d'impôts	Par objectif
Allemagne	X	X
Canada	X	X
Espagne	X	X
Etats-Unis	X	X
France	X	X
Pays-Bas	X	
Royaume-Uni	X	X (1)
Suède	X	

(1) : Distinction des mesures structurelles et des dépenses fiscales par secteur

Source : *Conseil des impôts*

\*

Dans l'ensemble, il paraît donc possible et souhaitable de faire évoluer le concept de dépense fiscale en distinguant plus clairement les mesures de portée générale des dispositifs d'aide ciblée. Cette comparaison internationale confirme par ailleurs le diagnostic effectué aux pp. 31 et suivantes selon lequel un effort doit être entrepris en vue de fournir une information plus complète sur les régimes dérogatoires qui affectent la fiscalité locale et les prélèvements sociaux, même si un tel exercice peut s'avérer malaisé. Le rapport prévu par l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2003 constitue déjà une première étape.

## **B. – L'estimation du coût des dépenses fiscales reste imparfaite**

L'estimation du coût des dépenses fiscales vise à éclairer la décision budgétaire. Cependant, aux limites inhérentes à de telles tentatives de chiffrage, s'ajoutent, en pratique, les difficultés d'obtenir les informations utiles pour les impôts autres que l'impôt sur le revenu. Aussi, seul un quart des dépenses fiscales peuvent-elles aujourd'hui être estimées de façon fiable.

### **1. – Toute tentative d'estimation du coût des dispositifs fiscaux dérogatoires présente des limites intrinsèques**

#### **1.1. Les niveaux possibles d'estimation du coût des dépenses fiscales**

L'estimation du coût des dépenses fiscales peut répondre à des exigences de précision plus ou moins fortes :

- Une première technique consiste à estimer le montant des « pertes de recettes toutes choses égales par ailleurs », en mesurant *ex post* le coût de « l'écart à la norme » (c'est-à-dire la variation introduite par la mesure dans la législation fiscale) en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient.
- Un deuxième niveau d'analyse, plus ambitieux, consiste à estimer le « gain en recettes » qui résulterait de la suppression d'une mesure en tenant compte de l'effet qu'elle induit sur le comportement des agents.
- Un troisième niveau, en théorie plus satisfaisant mais en pratique rarement atteint, consiste à intégrer dans l'estimation du « gain de recettes » non seulement les effets des changements de comportement des agents sur la mesure elle-même, mais également les interactions avec les autres mesures (fiscales, sociales, etc.), voire les effets indirects qui résultent de la nouvelle situation (bouclage macro-économique sur l'activité, sur la consommation, etc.).

Plus facile à exploiter que les deux autres techniques, la méthode de calcul des « pertes de recettes toutes choses égales par ailleurs » est la plus largement utilisée, en France comme à l'étranger.

### 1.2. La signification économique limitée de l'estimation des « pertes de recettes »

Les limites de la signification économique de l'estimation des « pertes de recettes » sont liées à la difficulté de prendre en compte *ex ante* les effets incitatifs des mesures. Ce phénomène peut être illustré à partir de l'exemple de l'estimation du coût du taux réduit de TVA sur les travaux d'amélioration ou d'entretien dans les logements de plus de deux ans (cf. encadré).

#### L'exemple de l'estimation du coût du taux réduit de TVA sur les travaux d'amélioration ou d'entretien dans les logements de plus de deux ans

Si on note  $B$  la base d'imposition avant l'entrée en vigueur de la mesure (c'est-à-dire la masse des travaux qui étaient taxés au taux de 19,6%) et  $B'$  la base d'imposition après l'entrée en vigueur de la mesure (c'est-à-dire la masse des travaux qui sont désormais taxés au taux de 5,5%, donnée qui n'est connue que *ex post*), la technique des « pertes de recettes » utilisée par la direction de la législation fiscale revient à effectuer le calcul suivant :

$$(1) B' \times (19,6\% - 5,5\%)$$

De son côté, la direction de la prévision a cherché à prendre en compte la variation de la base taxable qui a résulté de l'entrée en vigueur de la mesure :

$$(2) (B \times 19,6\%) - (B' \times 5,5\%)$$

Calcul qui revient à :

$$(2bis) [B \times (19,6\% - 5,5\%)] - [(B' - B) \times 5,5\%]$$

Economiquement, ce dernier calcul permet d'apprécier à la fois « l'effet d'aubaine » et « l'effet incitatif ». Le premier membre du calcul 2bis  $[B \times (19,6\% - 5,5\%)]$  représente le coût de l'avantage accordé pour les agents qui auraient de toute façon eu le comportement encouragé par la mesure (effet d'aubaine). Le second membre de ce calcul  $[(B' - B) \times 5,5\%]$  représente les recettes résultant des modifications de comportement des agents.

Ceci ne peut être assimilé à l'effet incitatif de la mesure que si on lui attribue la paternité de l'intégralité de la variation de la base taxable ( $B' - B$ ). Or, une telle hypothèse ferait fi des effets économiques exogènes qui peuvent être significatifs (cf. p. 118 le développement consacré à l'évaluation du dispositif).

Budgétairemement, la distinction de ces effets fournit également une indication sur le « gain de recettes » qui pourrait résulter de la suppression de la mesure. En effet, la suppression de la mesure entraînerait la disparition de l'effet incitatif (qui vient en diminution de la dépense fiscale) et le gain de recettes pour le Trésor correspondrait à la partie liée à l'effet d'aubaine.

Il peut être relevé que le calcul (1) selon la technique des « pertes de recettes » ne correspond ni à l'effet d'aubaine ni à l'effet incitatif. Cette estimation commode de la « perte de recettes » se distingue d'autant plus du « gain de recettes » qui résulterait de la suppression de la mesure que celle-ci présente un caractère fortement incitatif (entraînant une forte variation de la base taxable). Pour l'exemple ci-dessus en 2003, l'écart entre les estimations (1) et (2) n'était pas négligeable (12%).

Au-delà de ces imperfections de méthode, les estimations des « pertes de recettes » effectuées en annexe aux projets de lois de finances sont dépendantes des hypothèse de conjoncture économique, au même titre que les prévisions de recettes fiscales. L'administration des finances s'efforce toutefois d'appliquer un principe de précaution budgétaire, le chiffrage étant effectué indépendamment de toute conjecture sur le caractère éventuellement incitatif des mesures.

### 1.3. La difficulté de connaître les coûts indirects

L'estimation *ex ante* des transferts entre agents, entre impôts, ou encore des effets sur les prestations sociales peut être d'une complexité extrême. Une illustration de cette difficulté est donnée p. 118 à propos de l'évaluation des effets du taux réduit de TVA sur les travaux d'amélioration des logements. Pour autant, les effets budgétaires indirects que présentent certaines dépenses fiscales mériteraient une attention soutenue.

Ainsi, certaines dépenses fiscales ont des effets très nets sur d'autres ressources fiscales. En particulier, certains dispositifs dérogatoires en matière d'impôt sur le revenu affectent les recettes d'autres impôts dont le calcul fait intervenir des références comme le revenu imposable et le nombre de parts attribuées au titre du quotient familial. A titre d'exemples, mention peut être faite :

- de la taxe d'habitation au titre de l'habitation principale, qui fait l'objet d'un plafonnement en fonction du revenu fiscal de référence et du nombre de parts de quotient familial ;
- de la contribution sociale généralisée, pour laquelle le bénéfice et le niveau du taux réduit lié aux revenus de remplacement dépendent en particulier du revenu imposable ;
- de l'impôt de solidarité sur la fortune, dont le plafonnement dépend du revenu imposable de l'année précédente ;

- ou encore de la redevance télévisuelle, dont sont exonérées les personnes âgées de plus de 65 ans non imposables sur le revenu.

De même, les dispositifs fiscaux dérogatoires peuvent peser indirectement sur le coût de certaines prestations sociales. En effet, le versement d'un grand nombre de prestations sociales et de minima sociaux est conditionné par une « base ressources », établie dans la plupart des cas à partir des revenus déclaratifs du foyer allocataire. C'est le cas de certaines prestations familiales, comme l'allocation pour jeune enfant, l'allocation d'adoption ou le complément familial, des aides au logement, des bourses ou encore du prix de certains services, comme les crèches et les cantines.

Les exonérations et les abattements au titre de l'impôt sur le revenu peuvent avoir pour effet de faire passer des allocataires au-dessous des plafonds d'exclusion, voire d'augmenter le niveau des aides versées, dans les cas où le barème des allocations varie en fonction du revenu fiscal, comme c'est le cas pour les aides au logement ou les bourses. En revanche, les demi-parts supplémentaires, les réductions ou les crédits d'impôt sont sans effet dans la mesure où ils ne modifient pas l'assiette imposable. Un exemple de tels phénomènes est donné aux pp. 133 et suivantes à propos des dépenses fiscales dont bénéficient les personnes âgées.

Toutefois, ces difficultés à connaître *ex ante* les effets indirects des mesures n'est cependant pas spécifique aux dépenses fiscales et peut également se poser pour les subventions sur crédits budgétaires.

#### 1.4. Les limites d'une totalisation du coût des dépenses fiscales

Le Conseil des impôts avait relevé en 1979 la fragilité d'une totalisation d'un ensemble trop vaste de dépenses fiscales, compte tenu d'une part des limites inhérentes à chacun des chiffrages effectués et d'autre part des interactions possibles entre différentes dépenses fiscales. Ce dernier point limiterait en particulier l'intérêt de totalisations par secteurs d'activité ou par impôt, ensembles dans lesquelles des interactions significatives peuvent s'exercer.

Toutefois plusieurs pays, comme l'Allemagne ou le Canada (Québec), n'hésitent pas à recourir à de telles totalisations, tout en mettant en garde le lecteur sur le caractère indicatif des résultats obtenus.

Ainsi, en Allemagne, l'administration propose une comparaison par secteur d'activité du montant total des dépenses fiscales (*Steuervergünstigungen*) et du montant total des subventions directes (*Finanzhilfen*). Par-delà les limites méthodologiques inhérentes à ce type d'exercice, cette analyse permet de mettre en évidence les différences dans le poids relatif de l'outil fiscal selon les secteurs. Ainsi, les dépenses fiscales ne représentent que 20% des financements publics dans certains secteurs comme l'agriculture ou l'épargne, alors que dans d'autres comme le transport ou le logement ce ratio est supérieur à 70%.

D'une façon générale sur cette question, il peut être relevé en premier lieu que l'imprécision des totalisations n'est pas nécessairement supérieure à celle qui affecte chaque estimation prise individuellement. Ainsi, des études conduites par la direction de la prévision pour le Conseil des impôts ont montré que les écarts entre l'estimation du montant du coût global d'un ensemble de dépenses fiscales et la somme des dépenses fiscales estimées une à une à partir d'un même échantillon de contribuables étaient respectivement de 5% s'agissant de dépenses fiscales en faveur des familles et de 14% s'agissant de dépenses fiscales en faveur des personnes âgées. L'ordre de grandeur des totalisations paraît donc pertinent.

En second lieu, il convient de relever que les interactions entre dépenses fiscales peuvent jouer aussi bien en augmentation qu'en diminution des totalisations.

Certes dans la plupart des cas, la totalisation de dépenses fiscales en interaction tend à surestimer le gain de recettes pour la collectivité publique qui résulterait de la suppression simultanée d'un ensemble de dispositifs. Ainsi, la suppression d'un ensemble de mesures fiscales dérogatoires en matière d'épargne pourrait avoir pour principal effet de déporter les sommes épargnées vers les dispositifs qui seraient maintenus, et les gains de recettes effectifs pour le Trésor pourraient être très inférieurs à ceux mécaniquement calculés par totalisation.

Cette règle n'est toutefois pas générale. En particulier, dans les cas d'impôts progressifs comme l'impôt sur le revenu, la suppression simultanée de plusieurs exonérations peut par exemple se traduire par un gain en recettes supérieur à la somme des gains calculés isolément pour chaque exonération.

Aussi paraît-il excessif de renoncer à établir des totalisations de dépenses fiscales par impôt ou par programme. Le résultat obtenu ne fournit certes qu'un ordre de grandeur, de même que chaque estimation prise individuellement, mais il paraît utile à des fins de comparaisons dans l'espace et dans le temps, comme cela a d'ailleurs été effectué plus haut dans le présent rapport.

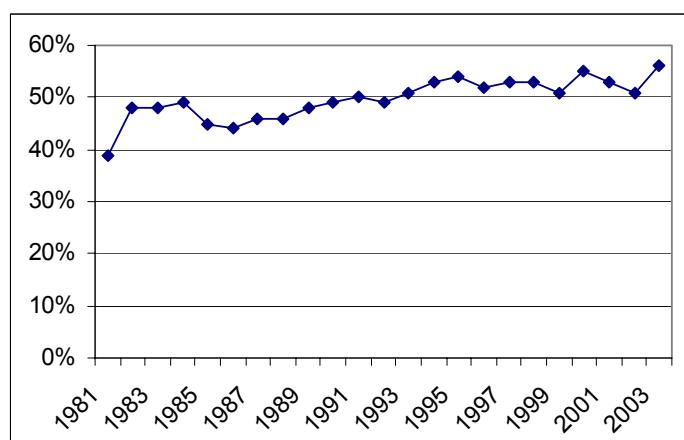
## 2. – Seul un quart des dépenses fiscales sont estimées de façon précise

Environ la moitié des dépenses fiscales font l'objet d'un chiffrage et, parmi les différentes techniques utilisées par l'administration, c'est essentiellement la simulation à partir d'un échantillon de déclarations qui permet de garantir une assez bonne précision des estimations, sous les réserves, évoquées ci-dessus, relatives à la méthode du calcul des « pertes de recettes ».

### 2.1. La moitié des dépenses fiscales ne sont pas chiffrées

En 1980, la première annexe bleue "Evaluation des voies et moyens" consacré aux dépenses fiscales en recensait 317 dont seulement 39% étaient chiffrées. En 2003, la proportion s'était améliorée puisque sur 418 mesures recensées, 56% étaient chiffrées :

*Schéma n°7 : Proportion des dépenses fiscales chiffrées parmi celles qui sont recensées*



*Source : Annexes aux projets de lois de finances des années considérées.*

Les dépenses fiscales non chiffrées recouvrent plusieurs situations. En 2003, l'indication « ε » figure pour la vingtaine de dépenses fiscales dont le coût est estimé inférieur à 0,5 M€. Quelques cas se présentent également pour lesquels les incertitudes sur l'estimation sont telles qu'aucun chiffrage n'est avancé. Ainsi, l'imposition forfaitaire au taux de 16% des gains de cession de valeurs mobilières ou l'exonération de gains réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne en actions n'ont pas fait l'objet de chiffrages dans les projets de lois de finances pour 2002 et 2003 en raison de l'incertitude forte qui a affecté les cours boursiers. Mais pour le reste, c'est-à-dire pour environ 40% des dispositifs recensés, l'absence de chiffrage traduit l'incapacité des administrations de procéder à des estimations, faute de données suffisantes. Les dépenses fiscales « non chiffrées » sont donc, en pratique, très largement « non chiffrables ».

## **2.2. La précision des évaluations varie selon les techniques employées**

Les obligations déclaratives se limitent aux informations strictement nécessaires à l'établissement de l'impôt, principe qui a le double avantage de chercher à simplifier au maximum les déclarations pour les contribuables et le travail de saisie pour les administrations fiscales. Aussi apparaît-il normal que l'estimation du coût des dépenses fiscales puisse nécessiter des travaux d'enquête spécifiques, lorsque les données recueillies par les services ne sont pas suffisantes.

### *a) La technique de la simulation paraît être la plus précise*

La simulation consiste à estimer le coût des dépenses fiscales à partir de données tirées d'un échantillon représentatif de déclarations.

L'utilisation de cette technique est cependant limitée aux dépenses fiscales dont le coût peut être retracé à partir des données effectivement déclarées. Elle est principalement utilisée pour l'estimation des dépenses fiscales affectant l'impôt sur le revenu, qui nécessite la prise en compte aussi fine que possible des effets du barème.

**Exemples de simulations**

Pour calculer la dépense résultant de la réduction d'impôt pour frais de scolarité, l'administration soumet un échantillon de 500 000 déclarations sur une année écoulée à un régime fiscal fictif où cette déduction est supprimée. L'avantage calculé est ensuite extrapolé à l'ensemble de la population, moyennant l'application d'un coefficient de 95% pour tenir compte de la différence habituellement constatée entre les émissions et le recouvrement.

De même, pour calculer la dépense résultant de la demi-part supplémentaire par orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire ayant demandé son rattachement au foyer fiscal, l'administration procède également par simulation, seule technique à même de permettre une estimation dans la mesure où le montant de l'avantage fiscal dépend de la position de chaque contribuable dans le barème.

La précision de telles simulations peut être améliorée lorsque l'administration dispose *ex post* de résultats définitifs et exhaustifs. De telles informations lui permettent de corriger, pour l'avenir, les biais éventuellement constatés sur les échantillons utilisés.

Dans certains cas, l'ampleur de ces opérations de « calage » fait toutefois apparaître le caractère faiblement représentatif de l'échantillon retenu et le manque de fiabilité des estimations. Ainsi en est-il de la déduction des avantages en nature consentis, en l'absence d'obligation alimentaire, à des personnes de plus de 75 ans vivant sous le toit du contribuable, de l'abattement en faveur des contribuables ayant des enfants mariés à charge du fait de leur rattachement au foyer fiscal, ou encore de la réduction d'impôt sur le revenu à raison des investissements productifs réalisés outre-mer.

*b) La technique de la reconstitution de la base soustraite à l'impôt est d'une précision très médiocre*

Dans la plupart des cas, une simulation n'est pas possible en l'absence de données déclaratives suffisantes. Pour les autres impôts que celui sur le revenu et, plus marginalement, celui de solidarité sur la fortune, ou pour des allégements de l'impôt sur le revenu pour lesquels les données déclaratives ne permettent pas un traitement informatisé à partir d'un échantillon représentatif, l'administration se livre à un exercice de reconstitution de la base soustraite à l'impôt, dont les modalités pratiques et la fiabilité varie en fonction des données mobilisables.

**Exemples de reconstitutions de la base taxable**

Dans le cas le plus favorable, la base est reconstituée à partir de l'exploitation de renseignements fournis par le contribuable, mais non saisis dans les fichiers à partir desquels s'effectuent les simulations. Les estimations exigent alors occasionnellement la saisie par les services fiscaux d'informations supplémentaires. Ainsi, pour calculer le coût de l'exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une activité en difficulté, une base d'imposition est reconstituée à partir d'une ligne du formulaire de déclaration de l'impôt sur les sociétés qui n'est pas systématiquement saisie par les services.

Il se peut également que le bénéfice de certains dispositifs dérogatoires soit accordé sous réserve d'un agrément par l'administration fiscale, ce qui permet d'en suivre très précisément le coût. Ainsi en est-il du coût des amortissements dégressifs majorés accordés aux sociétés de location de certains biens.

Dans d'autres cas plus fréquents, la reconstitution de la base taxable nécessite de faire appel à des données externes à l'administration fiscale : il peut s'agir de données tirées de la comptabilité publique ou d'études économiques souvent extérieures à l'administration des finances. Ainsi, pour calculer le coût du taux réduit de TVA accordé aux entreprises de service d'aide à la personne, la base d'imposition est reconstituée à partir du chiffre d'affaires du secteur, établi à partir d'une enquête ciblée auprès des entreprises appartenant à ce secteur.

Enfin, l'estimation du coût des mesures nouvelles nécessite un travail de recouplement et de synthèse à partir des différentes sources d'information disponibles. Ainsi, pour estimer, lors de sa création, la mesure de taux réduit de TVA accordé aux entreprises de service d'aide à la personne, des conjectures ont dû être formulées sur le nombre des bénéficiaires potentiels et le montant des services d'aide qu'ils achèteraient.

Certains cas paraissent particulièrement critiques, dans lesquels l'administration est contrainte d'effectuer des hypothèses nombreuses et conséquentes, qui limitent fortement la portée des estimations fournies, comme le montre l'exemple développé dans l'encadré suivant.

**L'exemple de l'estimation de l'exonération des gains de cession de valeurs mobilières réalisées dans le cadre d'un PEA**

Pour estimer le coût de l'exonération des gains de cession de valeurs mobilières réalisées dans le cadre d'un PEA, l'administration procède successivement à une série d'hypothèses :

- l'encours moyen des PEA au cours de l'année est calculé en faisant une moyenne arithmétique des encours au 1<sup>er</sup> janvier et au 31 décembre tels qu'ils ressortent de l'enquête réalisée annuellement par la banque de France auprès des principaux établissements bancaires ;

- la plus-value est ensuite déterminée en appliquant à cet encours l'évolution moyenne de l'indice CAC 40 sur l'année ;

- l'hypothèse est ensuite faite d'une réalisation des plus-values latentes à hauteur de 60% ;
- sur ces plus-values réalisées, on estime que seule une moitié est imposable ;
- enfin, un taux de recouvrement de l'impôt de 95% est appliqué.

En 2000, l'évaluation a été en outre affectée par la forte hausse du CAC 40 qui a conduit à appliquer une baisse forfaitaire de 20% des transactions. Et dans le projet de loi de finances pour 2003, la baisse du CAC 40 a été telle et son impact sur les comportements des détenteurs si difficile à anticiper que la mesure a figuré au nombre des "non chiffrables" au titre de 2002 et 2003.

Enfin, se pose la difficulté de l'actualisation des estimations, notamment pour les années qui suivent celle qui a vu la mise en place d'un dispositif. L'administration a recours à plusieurs méthodes de détermination du taux de progression de la base taxable : reconduction à l'identique de la base taxable, application du même taux de progression que celui constaté au cours de la dernière année écoulée, application du taux de progression retenu pour la prévision des recettes fiscales, ou encore application d'un taux de croissance prévisionnel du secteur concerné issu de sources diverses.

*c) La coexistence de méthodes différentes peut conduire à des incohérences*

Il n'est pas rare que des estimations concurrentes coexistent, notamment entre la direction de la prévision et la direction générale des impôts, nécessitant un arbitrage au niveau ministériel. Le tableau suivant, qui détaille quelques arbitrages opérés en 2003 entre des estimations discordantes, permet de vérifier que ces arbitrages privilégient en général l'estimation qui paraît la plus fiable et, plus occasionnellement (cas de l'avoir fiscal sur l'impôt sur les sociétés), se font à mi-chemin entre deux valeurs proposées.

Il existe cependant quelques cas où l'arbitrage effectué est manifestement éloigné des évaluations techniques. Des considérations d'affichage ont ainsi pu conduire, selon les cas, à minimiser certains avantages (par exemple pour l'exonération de TVA sur les services rendus aux personnes physiques par les associations agréées en 2000) ou au contraire de les faire apparaître plus importants (par exemple s'agissant de la déduction pour investissement dans les DOM en 1999).

La présence d'estimations concurrentes peut également conduire l'administration, en vue d'améliorer la fiabilité des données

publiées, à changer de méthode d'une année sur l'autre. Des problèmes de raccordement se posent lorsque les résultats donnés par ces différentes méthodes sont très éloignés.

Cette situation se présente fréquemment dans les années qui suivent la mise en place des mesures. Ainsi, le coût avancé de la réduction de TVA sur les entreprises de services aux personnes à domicile a varié de 67% entre les estimations effectuées *ex ante* sur la base de conjectures sur les besoins, et *ex post* à partir de l'activité constatée du secteur. De même, en matière de droits de mutation à titre gratuit, l'administration a modifié sensiblement ses estimations en 2003, bénéficiant de données d'enquêtes mises à jour.

*Tableau n°8 : Exemples d'arbitrages entre évaluations discordantes en vue du projet de loi de finances pour 2003*

En M€

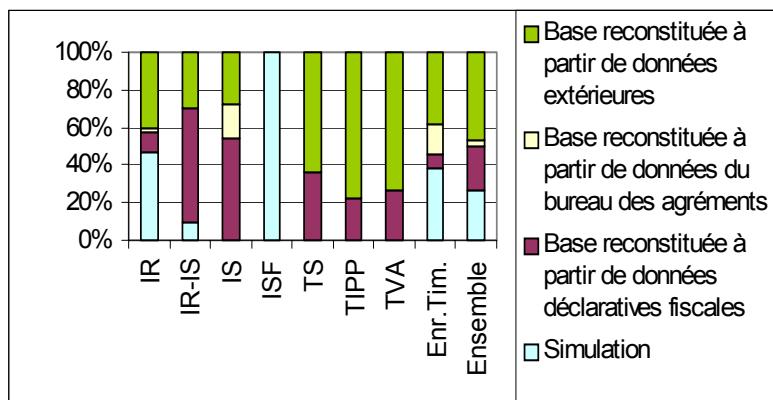
	Evaluation de la DLF	Autre évaluation	Arbitrage	Commentaires
Déduction d'impôt sur les sociétés des investissements productifs outre-mer	205	130 (DGI - bureau des agréments)	130	L'estimation du bureau des agréments ne porte que sur une partie des dossiers, ceux qui excèdent un seuil, mais prend en compte les incidences différées.
Exonération des intérêts et primes versés dans le cadre d'un PEL	1880	996 (DP)	1880	DLF et DP n'utilisent pas la même source d'encours et pas les mêmes taux marginaux. Ceci est vrai sur toutes les dépenses fiscales sur l'épargne.
Avoir fiscal sur l'impôt sur le revenu	2942 (bureau A) 1690 (bureau M2)	2000 (DP)	2942	La DLF prend en compte les avoirs fiscaux des produits défiscalisés (dont les revenus sont exonérés).
Avoir fiscal sur l'impôt sur les sociétés	800	280 (DP)	570	La DP part de la centrale des bilans, sans doute moins fiable que les états fiscaux utilisés par la DLF. Même discordance pour les exonérations des zones prioritaires d'aménagement du territoire.
Taux de 5,5% pour les services d'aide à la personne	42	17 (DP)	42	La DLF prévoit une croissance rapide de cette dépense, sur le fondement de ce qui a été observé dans le passé, alors que la DP fait une actualisation prudente.

*Source : Direction de la législation fiscale*

### 2.3. Au total, les trois quarts des dépenses fiscales ne sont pas estimées de façon précise

Il ressort du graphe suivant, qu'entre les différentes techniques d'estimation possibles, l'administration est le plus souvent contrainte d'utiliser la plus fruste et la moins fiable, à savoir la reconstitution de la base taxable à partir de données non fiscales :

*Schéma n°8 : Emploi des différentes méthodes d'évaluation selon les impôts*



Source : DLF, bureau A

Comme indiqué plus haut, seule environ la moitié des dépenses fiscales recensées sont chiffrées. Ce graphe fait ainsi apparaître qu'en outre, environ la moitié de ces estimations ne constituent qu'un ordre de grandeur. Pour autant, l'imprécision de ces estimations n'est pas nécessairement plus forte que celle qui affecte, d'une façon générale, les prévisions de recettes fiscales. L'intérêt de ce travail n'apparaît donc pas contestable, même s'il faut rester prudent sur la signification des chiffres avancés.

## C. – La faible attention portée à ces dispositifs

L'absence de procédure d'examen satisfaisante des dépenses fiscales en France, jusqu'à présent, paraît d'autant plus regrettable que certaines mesures dont bénéficient les entreprises font l'objet d'un contrôle de plus en plus développé au niveau international.

### 1. – Les dépenses fiscales ne font pas l'objet d'un examen suffisant

En comparaison avec les dépenses budgétaires, les dispositifs fiscaux dérogatoires ne font pas l'objet d'un examen approfondi. Leur traitement d'un point de vue comptable ne paraît pas non plus totalement cohérent. Cependant, la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 introduit des modifications substantielles dans les procédures d'examen des dépenses fiscales.

#### 1.1. Les modalités actuelles d'examen des dépenses fiscales ne sont pas satisfaisantes

##### a) *Le caractère législatif des dépenses fiscales*

L'article 34 de la Constitution dispose que « *la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Il ne paraît pas contestable que cette disposition vaut pour les allégements fiscaux : les dépenses fiscales ne peuvent donc se fonder valablement que sur une loi. Au surplus, le principe du parallélisme des formes implique que, si l'assujettissement à un impôt doit résulter de la loi, le fait d'y être soustrait ne peut résulter que d'un texte de même niveau. En revanche, la Constitution n'impose pas que cette loi soit une loi de finances : une loi simple peut ainsi servir de support à la création, la modification ou la suppression d'un allégement fiscal.

Conformément à ces principes, la très grande majorité des allégements fiscaux reposent de fait sur un fondement législatif. Dans une quinzaine de cas cependant, les dépenses fiscales ne sont fondées que sur une simple décision ministérielle ou administrative, mais en principe toujours interprétative de la loi. Ces dispositifs, quand ils sont estimés, sont de faibles montants, à l'exception d'un régime de déductibilité de produits exonérés, particulier à l'outre-mer, estimé à

89 M€ en 2003, et qui repose sur une simple décision ministérielle du 2 novembre 1953.

*Tableau n°9 : Liste des dépenses fiscales ne reposant pas sur une base législative en 2003*

(estimations en M€)

		Coût	Texte de référence
120110	Exonération des indemnités de stage en entreprise versées aux élèves et étudiants	13	Décision administrative du 26 avril 1958 (1)
120113	Exonération d'une partie des primes de transport versées par les employeurs à leurs salariés	44	Instruction 5 janvier 1983 (2)
150704	Exonération des gains retirés d'opérations de bourse effectuées par les clubs d'investissement durant leur existence. Création d'un régime simplifié d'imposition	nc	Décision administrative (3)
160201	Exonération des prix littéraires, artistiques et scientifiques	nc	Note du 26 août 1986
160301	Déduction forfaitaire au titre du groupe III, pour les médecins conventionnés	30	Instruction 7 février 1972
160302	Déduction forfaitaire de 3% pour la détermination du résultat de l'année d'adhésion à une association agréée	3	Instruction 14 février 1985
300104	Exonération des chambres de commerce maritime	nc	Décision ministérielle (4)
410102	Exonération des cantines	nc	Note 24 décembre 1968 Instruction 22 novembre 1971
410111	Exonération d'une partie des primes de transport versées par les employeurs à leurs salariés	6,1	Instruction 5 janvier 1983 (2)
710104	Régime particulier des départements d'outre-mer. Déductibilité de la taxe afférente à certains produits exonérés	89	Décision ministérielle du 2 novembre 1953
720207	Exonération des droits d'entrée pour les visites de certains châteaux, musées, de monuments historiques et grottes naturelles non aménagées	nc	Instruction 27 décembre 1990 Décision ministérielle du 11 juillet 1950
930101	Exonération des véhicules militaires et des véhicules immatriculés dans les DOM et la Corse	nc	Décision ministérielle

(1) *Bulletin officiel des contributions directes du 14 mai 1958 confirmé par la réponse ministérielle n° 37948 publiée au JOAN du 25 septembre 1996 p.5051*

(2) *Interprétation de la loi du 4 août 1983 à la participation des employeurs au financement des transports publics urbains*

(3) *Bulletin officiel des impôts 5 G 978*

(4) *Arrêté du 31 janvier 1942, documentation de base 4 H 1352*

*Source : Direction de la législation fiscale*

Le Conseil d'Etat ne s'est pas directement prononcé sur la légalité des dépenses fiscales en cause. Dans sa décision du 27 mars 2000, "Fédération nationale de l'industrie hôtelière", il a déclaré illégales les décisions ministérielles des 23 mars 1942 et 19 mars 1943 sur lesquelles était fondée l'exonération de TVA sur les cantines. Cependant, il n'a pas motivé son jugement par l'impossibilité pour une norme de ce niveau de créer un avantage fiscal, mais par une incompatibilité entre cette décision et la loi fiscale, à la lumière de la sixième directive qui assujettit explicitement les opérations des cantines à la TVA.

Par ailleurs, quelques cas peuvent être relevés dans lesquels ce n'est pas directement la loi qui fonde la dépense fiscale, mais une disposition réglementaire du Code général des impôts. Ainsi en est-il, en matière d'impôt sur le revenu, de la déduction forfaitaire supplémentaire pour frais professionnels accordée à certaines catégories de salariés ou du mode d'évaluation des immobilisations en cas de passage du forfait à un régime au bénéfice réel. En matière de TVA, sont concernés le régime de suspension de taxe pour les opérations effectuées sur le plateau continental.

Ces situations ne paraissent toutefois pas contestables dans la mesure où, dans chacun des cas, la disposition réglementaire a été prise sur le fondement direct d'une disposition législative selon une habilitation régulière. Ainsi, dans le dernier exemple relevé, l'article 281 quater du code, partie législative, fixe le principe de cette application de taux réduit, mais renvoie à un décret pour la fixation du nombre de représentations qui en bénéficient. Ce dernier a donc été fixé par l'article 89 ter du code, partie réglementaire.

*b) Les procédures actuelles d'examen des dépenses fiscales paraissent relâchées*

La procédure d'examen des dépenses fiscales se distingue très nettement de celle applicable aux dépenses budgétaires.

Pour ces dernières, le processus budgétaire était caractérisé, jusqu'à présent, par les étapes suivantes : pouvoir d'initiative des ministres sectoriels limité par les plafonds fixés par le Premier ministre ; négociations budgétaires centralisées par la direction du budget ; arbitrages au niveau du ministre en charge du budget puis du Premier ministre ; faible latitude des assemblées parlementaires pour modifier les dépenses, en raison à la fois de la limitation du pouvoir

d'amendement par l'article 40 de la Constitution, du caractère technique et de la cohérence du budget et de la dispersion des rapporteurs spéciaux chargés de suivre les dépenses des ministères.

En matière de recettes (et en particulier de dépenses fiscales), la procédure s'organise de façon plus ouverte : large pouvoir d'initiative des ministres sectoriels, en particulier à travers la préparation des textes de loi simple qui échappent largement tant à la direction du budget qu'à la direction de la législation fiscale ; pouvoir d'initiative ou d'amendement plus grand des assemblées parlementaires, du fait de la plus grande souplesse laissée par l'article 40 de la Constitution et du rôle prépondérant joué par les Rapporteurs généraux des Commissions des finances des deux assemblées, qui exercent un monopole dans le suivi des recettes de l'Etat.

Ainsi, en matière d'amendements, l'article 40 de la Constitution est interprété d'une manière n'autorisant aucun alourdissement de dépense d'initiative parlementaire, mais permettant de réduire une recette en gageant cette réduction par l'augmentation d'une autre recette. En l'espèce, un amendement tendant à réduire un impôt peut être gagé par la suppression d'une dépense fiscale. Le Gouvernement peut alors lever le gage, si la réduction d'impôt proposé l'est agréée, mais une assemblée peut également adopter des amendements en conservant les gages, contre l'avis du Gouvernement.

Par ailleurs, les modifications apportées à l'article d'équilibre par le travail parlementaire s'appuient par nature sur les estimations tirées du bleu « Voies et moyens ». Lorsque des dépenses fiscales sont concernées, l'équilibre qui en ressort est donc frappé du même aléa que celui qui pèse sur les estimations du coût des dépenses fiscales. Toutefois, cet équilibre repose déjà sur des hypothèses parfois tout aussi fortes, à savoir celles qui fondent les évaluations des recettes.

De plus en plus, les lois de finances apparaissent comme des lois de validation, où sont recensées et estimées des mesures déjà adoptées dans des lois simples. Ainsi, pour le projet de loi de finances pour 2004, un grand nombre des dépenses fiscales « nouvelles » résultent des lois sur l'initiative économique, sur l'outre-mer, sur le mécénat, etc.

Dans l'ensemble, les dépenses fiscales font donc l'objet d'une attention faible, n'étant pas examinées périodiquement et n'étant pas rapprochées des dépenses budgétaires qui peuvent participer des mêmes politiques publiques.

*c) L'information dont dispose le Parlement est faiblement utilisée du fait de ses limites*

Le bleu "Evaluation des voies et moyens" est l'outil de chiffrage de base pour des modifications de dispositifs dérogatoires existants. Le document est ainsi fréquemment utilisé pour la recherche d'une information ponctuelle, notamment en vue d'élaborer les propositions de modification de dispositifs fiscaux. Il est également utilisé par les rapporteurs spéciaux des assemblées, quand ils cherchent à apprécier le coût complet d'une politique publique.

Mais l'utilisation de ce document est limitée compte tenu des faiblesses méthodologiques qui l'affectent : nombre élevé de dépenses fiscales dont le coût n'est pas estimé ou est estimé conjointement avec un autre dispositif ; absence d'information sur les méthodes de calcul utilisées (explication des techniques de chiffrage, des évolutions du périmètre, des écarts constatés entre les estimations successives, etc.) ; absence d'éléments sur les effets des mesures (nombre et nature des bénéficiaires, éléments sur les effets indirects des mesures, etc.).

Aussi n'est-il pas rare que les assemblées parlementaires sollicitent de l'administration des estimations complémentaires, en fonction de leurs besoins, qui justifient qu'un effort soit mené pour améliorer la situation.

## **1.2. La LOLF introduit des changements notables dans les procédures d'examen des dépenses fiscales**

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 a confirmé la nécessité de recenser et d'évaluer les dépenses fiscales de l'Etat.

L'article 51, qui entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005, dispose que :

*« Sont joints au projet de loi de finances de l'année :*

*(...) 4° Une annexe explicative analysant les prévisions de chaque recette budgétaire et présentant les dépenses fiscales ;*

*5° Des annexes explicatives développant conformément aux dispositions de l'article 5, pour l'année en cours et l'année considérée, par programme ou par dotation, le montant des crédits présentés par titre et présentant, dans les mêmes conditions, une estimation des crédits susceptibles d'être ouverts par voie de fonds de concours. Ces*

*annexes sont accompagnées du projet annuel de performances de chaque programme précisant :*

*(...) b) L'évaluation des dépenses fiscales (...) ».*

Dans ce nouveau dispositif, les dépenses fiscales seront en premier lieu présentées à l'appui des prévisions de recettes fiscales (art. 51-4°), comme actuellement. L'article 43 de la loi organique prévoit que « *les évaluations de ressources et de charges de trésorerie font l'objet d'un vote unique* » : rien n'indique donc qu'un débat plus nourri sera conduit sur les dépenses fiscales à ce niveau.

En revanche, la disposition prévoyant que le « *projet annuel de performance* » de chaque « *programme budgétaire* » inclue une évaluation des dépenses fiscales est très novatrice (art. 51-5°). L'article 43 de la loi organique dispose que « *la discussion des crédits du budget général donne lieu à un vote par mission* », étant rappelé (article 7) qu' « *une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie* ». Dès lors, la possibilité d'examiner le coût et les effets des dépenses fiscales paraît sensiblement accrue : les débats parlementaires qui entoureront le vote de chaque mission pourront être l'occasion de débattre des dépenses fiscales, en les comparant aux dépenses budgétaires inscrites dans les programmes.

Au-delà de cet aspect institutionnel donc, la présentation des dépenses fiscales interviendra dans deux types d'annexes explicatives de la loi de finances, répondant à des logiques distinctes :

- un document général de présentation, dans une perspective de prévision des recettes,
- les projets annuels de performance par programme, dans une perspective d'évaluation de chaque politique publique.

Si mention n'est pas faite explicitement dans la LOLF des dépenses fiscales, au niveau des rapports annuels de performance (qui seront produits, symétriquement aux projets, *ex post* en loi de règlement, conformément à l'article 54-4 de la loi organique), il faut néanmoins considérer que les dépenses fiscales devront également être incluses dans les évaluations *ex post*, sans quoi l'exercice conduit *ex ante* n'aurait pas la portée recherchée.

### **1.3. La question difficile du traitement comptable des dépenses fiscales**

#### *a) Le traitement des dépenses fiscales en comptabilité budgétaire*

La plupart des dépenses fiscales n'apparaissent pas directement en comptabilité budgétaire dans la mesure où les recettes sont presque toujours comptabilisées nettes de l'ensemble des dérogations.

Font exception les dépenses fiscales recensées qui entrent dans la catégorie des remboursements et dégrèvements, dont le détail est donné dans le budget des charges communes, aux chapitres 15-01 et 15-02. Toutefois, des quatre origines possibles de ces remboursements et dégrèvements – à savoir le remboursements d'excédents de versement, les régularisations d'anomalies, les admissions en non valeur et les dégrèvements liés à la situation du contribuable – seule la dernière est susceptible de comporter des dépenses fiscales, quand il ne s'agit pas de mouvements simplement liés à la gestion de l'impôt.

Cette situation, qui conduit à ne faire apparaître aucune dépense fiscale en comptabilité budgétaire, pourrait être critiquée dans son principe. Mais l'assimilation des dépenses fiscales à des charges de l'Etat – au moins pour celles qui ne constituent pas de simples modalités de calcul de l'impôt – aurait pour conséquence qu'elles pourraient faire partie, au même titre que les crédits, des programmes budgétaires et être autorisées annuellement par le Parlement. Or, la détermination de montant de ces dépenses fiscales serait délicate et, par voie de conséquence, ce mode de comptabilisation rendrait incertaine l'estimation des recettes brutes de l'Etat.

Un tel traitement paraît en revanche possible pour les crédits d'impôt, pour la partie qui excède le montant de l'impôt dû. Ainsi, le cas peut être évoqué de la prime pour l'emploi, dont la partie non imputée sur l'impôt sur le revenu a été comptabilisée comme un remboursement d'impôt, alors même qu'elle prenait la forme d'une dépense budgétaire dans la mesure où il s'agissait d'un versement à des personnes qui n'étaient pas imposables. Dans son rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2001<sup>7</sup>, la Cour des comptes avait critiqué ce choix, qui avait conduit à diminuer de 2 Md€, soit 0,8%, l'évolution des dépenses nettes de l'Etat entre 2000 et 2001.

*b) Le traitement des dépenses fiscales en comptabilité nationale*

Les dépenses fiscales n'apparaissent qu'exceptionnellement en comptabilité nationale.

Comme en comptabilité budgétaire, seuls quelques mécanismes de crédit d'impôt ont été explicitement identifiés. L'INSEE ne procède ainsi au retraitement que de deux dispositifs : la prime pour l'emploi et l'avoir fiscal.

Comme le précise le rapport du Gouvernement sur les prélevements obligatoires de 2003<sup>8</sup>, la prime pour l'emploi « *est un impôt négatif lorsque les montants versés au titre de celle-ci viennent effectivement en compensation de sommes déjà acquittées par les ménages, au titre de l'impôt sur le revenu, de la CSG et de la CRDS. En effet, la comptabilité nationale considère comme impôt sur le revenu à la charge des ménages l'ensemble de ces trois éléments. Cependant, les montants de PPE versés aux contribuables peuvent excéder les sommes versées par ces derniers au titre de l'IR, de la CSG et de la CRDS. Dans ce cas, la PPE ne peut plus s'interpréter comme un impôt négatif mais doit être traitée, pour la part excédant les impôts versés, comme une prestation. (...) Ce traitement est conforme aux conclusions du groupe de travail tant de l'OCDE (Committee on fiscal affairs, Tax policy analyses and tax statistics, 2001) que d'Eurostat.* »

S'agissant de l'avoir fiscal, le traitement retenu part du mécanisme réel : à tout dividende versé par une société correspond un montant restituable par l'Etat à l'actionnaire l'année suivante sous forme d'avoir fiscal. Ce montant vient diminuer l'impôt (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) que verse l'actionnaire. En comptabilité nationale, l'INSEE reconstitue l'impôt qui aurait été versé si ce mécanisme n'existant pas, ce qui revient à ajouter à l'impôt versé un montant qualifié d' « avoir fiscal utilisé ». En échange, l'actionnaire est réputé avoir reçu un dividende majoré du même montant et la société avoir versé également un dividende augmenté de ce qu'on appelle alors « avoir fiscal distribué ».

Ces deux retraitements particuliers paraissent pertinents, d'autant qu'ils résultent de règles applicables dans l'ensemble de l'Union européenne. Pour autant, il peut être regretté qu'aucune autre dépense fiscale ne fasse l'objet d'un retraitement de ce type en comptabilité nationale. Sans doute une distinction serait nécessaire, en fonction de la nature des mécanismes en cause, pour chercher à

retracer le plus fidèlement possible les réalités économiques sous-jacentes.

Le Comité des normes de comptabilité publique, chargé de définir les références de la comptabilité nationale qui résultent de l'application de la LOLF, pourra le cas échéant formuler des préconisations plus ambitieuses sur cette question.

## **2. – La fiscalité dérogatoire en faveur des entreprises est soumise à des contraintes juridiques croissantes**

La fiscalité dérogatoire en faveur des entreprises est soumise à des contraintes juridiques croissantes issues tant du droit communautaire que des règles édictées dans le cadre de l'OMC. Ce fait milite pour que les dispositifs concernés fassent l'objet d'une attention très soutenue de la part des pouvoirs publics français.

### **2.1. Le droit communautaire des aides d'Etat**

#### *a) Les stipulations du Traité*

Au-delà de ses stipulations générales relatives à la libre circulation et à la libre concurrence entre entreprises, le Traité instituant les Communautés européennes prévoit, parmi les instruments pour faire respecter le droit de la concurrence par les organismes publics, le contrôle des aides publiques (art. 87 à 89, ex-art. 92 à 94), dites « aides d'Etat ».

Le contrôle du droit communautaire sur les aides d'Etat trouve son fondement dans l'article 87 (ex art. 92) :

*« 1. Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelques formes que ce soit qui faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».*

La notion d'aide d'Etat recouvre donc l'ensemble des avantages, directs et indirects, que les collectivités publiques peuvent allouer à une entreprise ou à un groupe d'entreprises. Les avantages peuvent notamment résulter de dispositions fiscales.

Les paragraphes 2 et 3 de ce même article 87 définissent un champ assez large d'exemptions. Ainsi, d'après le paragraphe 2, sont compatibles avec le marché commun, :

- les aides à caractère social accordées au consommateur individuel sans discrimination liée à l'origine du produit ;
- les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires ;

et, d'après le paragraphe 3, sont susceptibles d'être compatibles avec le marché commun :

- les aides destinées à favoriser le développement économique de régions en développement ;
- les aides permettant la réalisation d'un projet européen commun d'importance ou remédiant à une perturbation grave de l'économie d'un Etat membre ;
- les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques si cela n'altère pas les conditions des échanges ;
- les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, sous une condition similaire à la précédente ;
- les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission.

Ces stipulations définissent non un régime d'interdiction, mais plutôt un régime de contrôle étroit, à partir duquel la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a développé une jurisprudence extensive.

#### La jurisprudence de la CJCE

La CJCE a donné au contrôle des aides publiques une influence considérable, conférant une portée extensive à chacun des critères énoncés dans l'article 87.

En 1974, un arrêt<sup>9</sup> a donné une interprétation « finaliste » à l'article 87 : quand des autorités publiques concèdent des avantages à certaines entreprises, l'article 87 « ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions visées, mais les définit en fonction de leurs effets » sur les échanges entre Etats membres. Ainsi, « ni le caractère fiscal, ni le but social éventuel d'une mesure prise par un Etat membre ne suffisent à l'exclure du champ d'application » de l'article 87. « Le dégrèvement partiel des charges incombant aux entreprises d'un secteur industriel particulier constitue donc une aide » au sens de l'article 87, si cette mesure est destinée à

exempter partiellement ces entreprises des charges pécuniaires découlant de l'application « *normale* » du système général des contributions obligatoires imposées par la loi.

Un autre apport majeur de cet arrêt est qu'il empêche les Etats membres de pallier unilatéralement les distorsions créées par des législations fiscales nationales différentes. Il précise en effet que « *le fait que la mesure en cause rapproche les charges du secteur en cause de celles de leurs concurrents dans d'autres Etats membres ne lui enlève pas le caractère d'aide. De telles divergences entre systèmes fiscaux ne peuvent pas être corrigées par des mesures unilatérales qui visent les entreprises les plus touchées par les disparités entre systèmes fiscaux.* »

Depuis cet arrêt, la jurisprudence sur les aides d'Etat d'origine fiscale s'est étoffée et leur définition s'est précisée. Ont ainsi été examinées des mesures intéressant toutes les formes d'impôts, directs ou indirects<sup>10</sup>, ou de taxes, notamment parafiscales<sup>11</sup>. Les aides peuvent aussi bien résulter d'une mesure d'allégement en faveur d'entreprises<sup>12</sup>, y compris d'un crédit d'impôt<sup>13</sup>, que de l'affectation préférentielle du produit d'une imposition<sup>14</sup>. Elles peuvent être accordées au profit d'une entreprise privée ou publique<sup>15</sup>.

#### *b) La clarification de la fin des années 1990*

Une résolution intergouvernementale de 1997 et une communication de la Commission de 1998 ont permis de clarifier les règles applicables s'agissant des aides d'Etat d'origine fiscale.

A la suite d'une réunion du Conseil économique et financier de décembre 1997<sup>16</sup>, un code de conduite a été adopté pour lutter contre la concurrence fiscale. Dans le cadre de cette résolution, un groupe de travail nommé par le Conseil<sup>17</sup> a recensé en 1999 dans les différents Etats membres plus de 250 dispositions fiscales entrant dans le champ d'application du code de conduite. Il a estimé dans son rapport que 66 de ces mesures pénalisaient le bon fonctionnement du marché commun.

Chaque Etat membre a modifié, par la suite, les dispositions contestées. Ainsi, dans le cas de la France, ont été aménagés les régimes des quartiers généraux et des centres logistiques accordés aux entreprises multinationales.

Parallèlement, la Commission a élaboré en 1998 une communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>18</sup>. L'effort de clarification s'accompagne de l'affirmation des prérogatives de la Commission pour le contrôle des aides d'Etat. Aux termes de cette communication, une dépense fiscale constitue une aide d'Etat si elle vérifie simultanément les quatre critères suivants :

- La mesure procure à ses bénéficiaires un avantage. Il est explicitement précisé que cet avantage peut être de nature fiscale.
- Elle est octroyée par une administration publique ou au moyen de ressources publiques. L'aide « d'Etat » recouvre donc non seulement les impôts d'Etat stricto sensu, mais aussi les impôts locaux ou les contributions sociales.
- Elle affecte la concurrence et les échanges entre les Etats membres. Ce critère est vérifié à partir du moment où l'entreprise bénéficiaire exerce une activité qui fait l'objet d'échanges entre les Etats membres.
- Enfin, elle est « sélective » au sens qu'elle favorise « certaines entreprises ou certaines productions ».

Cette sélectivité peut résulter du caractère sectoriel de l'aide fiscale. Ont ainsi été jugées incompatibles des dispositions favorisant les seuls produits nationaux exportés<sup>19</sup> ou les seules entreprises publiques, ou s'appliquant à des secteurs soumis à la concurrence internationale<sup>20</sup>, ou encore établissant une dérogation en faveur d'un pan entier de l'économie<sup>21</sup>.

Elle peut également résulter du caractère discrétionnaire des aides accordées<sup>22</sup>. En effet, le traitement des acteurs économiques sur une base discrétionnaire peut conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective. Comme l'a rappelé le juge communautaire sur une affaire qui concernait un crédit d'impôt<sup>23</sup>, il n'est pas nécessaire de prouver que l'administration agit de façon arbitraire mais simplement qu'elle « *dispose d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire lui permettant de moduler le montant ou les conditions d'octroi de l'avantage fiscal en fonction des caractéristiques des projets d'investissements soumis à son appréciation* ».

Pour autant, les dépenses fiscales en faveur des entreprises ne constituent pas nécessairement des aides d'Etat. Ainsi en est-il :

- des dispositifs fiscaux ouverts à tous les agents économiques, avec un objectif de politique fiscale (déduction des amortissements, règles de reports, allégements destinés à éviter une double taxation, etc.) ou non fiscale (mesures générales en faveur de l'emploi, de la recherche, de l'environnement, etc.) ;

- des dispositions d'exception ou de différentiation, justifiées par la nature de l'économie ou du système fiscal<sup>24</sup> ; ainsi, le caractère progressif d'un barème peut être justifié par la logique redistributive de l'impôt.

*c) Les dérogations possibles*

Certaines dépenses fiscales, bien qu'elles constituent des aides d'Etat, sont compatibles avec le Traité en vertu de dérogations particulières.

En premier lieu, les allégements fiscaux assimilés à des aides au fonctionnement peuvent être autorisés dans des cas précis : construction navale, protection de l'environnement, régions qui bénéficient de la dérogation de l'article 87-3 a). Ces aides doivent en principe être dégressives et limitées dans le temps.

En second lieu, le règlement du Conseil du 7 mai 1998, dit « règlement d'exemption catégorielle »<sup>25</sup>, a fixé la doctrine en matière de dérogation et de contrôle sur les aides catégorielles en faveur des petites et moyennes entreprises, de la recherche et du développement, de la protection de l'environnement, de l'emploi et de la formation, et de certaines régions. En vertu de ce nouveau texte, la Commission a adopté des règlements concernant les petites et moyennes entreprises<sup>26</sup>, l'emploi<sup>27</sup>, et la formation<sup>28</sup>. S'agissant des aides à finalité régionale, une carte des zones éligibles a été approuvée par la Commission pour chaque Etat membre<sup>29</sup>. Les dépenses fiscales concernant ces régions n'obtiennent de dérogations que sous réserve de contribuer au développement régional, de répondre à des handicaps régionaux réels et de ne pas avoir d'effets négatifs sur les autres Etats membres<sup>30</sup>.

En troisième lieu, l'article 2 du règlement du Conseil précité<sup>31</sup> consacre la règle « *de minimis* » en vertu de laquelle sont exemptées de l'application des règles de concurrence les aides publiques de toute nature (fiscale ou non) accordées à une entreprise pour un montant total ne dépassant pas 100 000 euros sur une période de trois ans. Cette règle ne s'applique toutefois pas à certains secteurs (transport, production, transformation ou commercialisation des produits énumérés à l'annexe I du traité CE, exportation) ou aux aides subordonnées à l'utilisation de produits nationaux plutôt qu'aux produits importés. Par ailleurs, la Commission demande aux Etats membres d'enregistrer pendant 10 ans toute information concernant

les aides *de minimis* ; en France, ce registre est tenu par les préfectures.

Au total, les règles communautaires en vigueur en matière de dépenses fiscales peuvent être résumées de la façon suivante :

*Tableau n°10 : Conditions de validité d'une dépense fiscale au regard des règles européennes*

La dépense fiscale	
Ne constitue pas une aide d'Etat	Constitue une aide d'Etat compatible avec le Traité
Un des critères n'est pas vérifié : <ul style="list-style-type: none"> <li>– existence d'un avantage</li> <li>– intervention de l'Etat</li> <li>– affectation de la concurrence et des échanges</li> <li>– sélectivité</li> </ul> OU la mesure est justifiée par la nature ou l'économie du système	Les quatre critères sont vérifiés : <ul style="list-style-type: none"> <li>– existence d'un avantage</li> <li>– intervention de l'Etat</li> <li>– affectation de la concurrence et des échanges</li> <li>– sélectivité</li> </ul> ET la mesure bénéficie d'une dérogation sous condition, notamment : <ul style="list-style-type: none"> <li>– aides au fonctionnement spécifiques</li> <li>– aides à finalité régionale</li> <li>– aides aux PME, à la formation et à l'emploi</li> <li>– aides entrant dans la limite <i>de minimis</i></li> </ul>

*Source : Conseil des impôts*

De cette analyse il découle que même si les contrôles de la Commission restent partiels, une vigilance particulière doit entourer l'adoption de dépenses fiscales en faveur des entreprises, sous peine de conduire à des situations juridiques incertaines.

Ainsi, le régime de défiscalisation outre-mer institué par la loi de finances pour 2001 n'a fait l'objet d'un avis de la Commission européenne que 11 mois après son adoption, en novembre 2001. Or, la Commission a jugé plusieurs dispositions de la loi contraires au droit communautaire, ce qui a constraint l'administration fiscale à appliquer ponctuellement, dans l'attente d'une mise en conformité de la loi

nationale, des règles différentes de celles figurant au code général des impôts.

Au demeurant, le Conseil d'Etat refuse de donner un avis sur les dispositions qui lui sont soumises et qui n'auraient pas été préalablement approuvées par la Commission européenne. Dès lors, aujourd'hui, la question la plus délicate est celle de la compatibilité de règles plus anciennes, sur lesquelles la Commission n'aurait pas eu l'occasion d'exprimer un avis.

## **2.2. Les règles contrôlées par l'Organisation mondiale du commerce**

L'Organisation mondiale du commerce (OMC) traite, d'un point de vue multilatéral, des questions de commerce international. La lutte contre les obstacles structurels aux échanges l'amène en particulier à s'intéresser à l'action publique sur le secteur marchand, avec des mécanismes de contrôle quasi-juridictionnel.

Seul l'accord sur le commerce des marchandises (GATT) fait référence aux subventions de nature fiscale, cette notion étant absente de l'accord sur le commerce des services (GATS). Au sein du GATT, deux accords particuliers ont traité des subventions de nature fiscale, dont la portée a récemment été précisée par l'OMC.

### *a) L'accord ASMC*

L'Accord sur l'agriculture, signé au sommet de Marrakech en 1994 dans le cadre du « cycle de l'Uruguay », stipule : « 1.c Dans le présent accord, à moins que le contexte ne suppose un sens différent (...) les 'dépenses budgétaires' ou « dépenses » comprennent les recettes sacrifiées ».

Plus fondamentalement, l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (ASMC), signé dans le même cadre et entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1995, explicite différentes dispositions du GATT qui, auparavant, n'avaient fait l'objet que d'accords sous la forme de « notes d'interprétation », en 1960 et 1979.

L'article 1<sup>er</sup> de l'ASMC stipule :

« 1.1 Aux fins du présent accord, une subvention sera réputée exister :

*a) I) s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre (...), c'est-à-dire dans les cas où :*

*ii) des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt). »*

D'une manière générale, l'ASMC définit une subvention par deux critères cumulatifs, à savoir l'existence d'une contribution financière des pouvoirs publics (ou toute forme de protection des revenus ou de soutien des prix) et l'existence d'un avantage conféré par cette contribution, auxquels s'ajoute le principe de spécificité. Pour être réputée spécifique, une subvention doit s'appliquer sélectivement, en droit ou en fait, à une entreprise ou un ensemble d'entreprises. Les aides régionales ou au bénéfice des entreprises nouvelles sont par exemple considérées comme spécifiques.

L'Accord établit par ailleurs une typologie des subventions, auxquelles sont associés d'une part, des régimes d'interdiction spécifiques et d'autre part des obligations procédurales plus ou moins contraignantes :

1. les subventions prohibées, qui incluent les subventions liées à l'exportation et les subventions liées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits étrangers ;
2. les subventions auxquelles les membres ne devraient pas avoir recours, qui sont constituées des subventions spécifiques causant un préjudice sérieux aux intérêts d'un autre membre ;
3. les subventions « actionnables », qui sont toutes les autres subventions spécifiques (y compris les subventions pour la recherche, pour l'environnement et pour le développement des régions défavorisées) ;
4. les subventions soumises à la seule obligation de notification, qui sont les subventions non spécifiques.

La contestation de la compatibilité d'un programme de subvention avec les règles de l'ASMC (subventions des catégories 1 ou 2) se déroule dans le cadre d'une procédure devant l'Organe de règlement des différends de l'OMC. Par ailleurs, des enquêtes anti-subventions sur un produit donné (essentiellement pour les subventions des catégories 3 et 4) peuvent donner lieu à l'application

de droits compensatoires si l'existence de subvention et le préjudice qui en découle pour une entreprise sont prouvés.

L'accord ASMC a été négocié par la Commission européenne au nom des Etats membres – en vertu de son monopole de représentation en matière de commerce international. Par rapport au régime européen des aides d'Etat, il est donc plus difficile pour un Etat membre de faire adopter des « réserves » dans le cadre de l'OMC.

#### *b) La jurisprudence FSC*

La décision *Foreign Sales Corporation* (FSC) de l'Organe de règlement des différents (ORD) de l'OMC, en date du 7 mai 2003, a apporté des précisions sur la compatibilité des dépenses fiscales.

L'affaire concernait le système américain des FSC. Les ventes à l'exportation des sociétés américaines qui sont effectuées à travers ces sociétés spéciales, les FSC, bénéficient d'une exonération d'impôt de l'ordre de 65 %, au motif d'éviter une double imposition. L'Organe a jugé incompatible un tel avantage, qui contribue à diminuer la charge fiscale de l'entreprise exportatrice de 15 à 30%.

Le raisonnement tenu par l'ORD pour arriver à cette conclusion est instructif.

L'ORD a estimé que le simple fait que des recettes ne soient pas « exigibles » d'un point de vue fiscal ne permet pas de déterminer le caractère régulier du dispositif fiscal (autrement dit que les recettes seraient ou non « normalement exigibles » au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) précité de l'accord ASMC). Tout renoncement à une recette fiscale en matière commerciale ne constitue donc pas nécessairement une dépense fiscale irrégulière pour l'OMC.

L'Organe n'a pas non plus jugé nécessaire de définir la norme fiscale applicable dans la zone étudiée pour apprécier le caractère régulier du dispositif fiscal, estimant qu'une telle définition serait rendue très difficile par la diversité et la complexité des systèmes d'imposition interne. En particulier, l'ORD a considéré que le fait d'instaurer plusieurs règles pour imposer des revenus comparables n'était pas en soi irrégulier.

En revanche, l'organe s'est attaché à démontrer l'existence d'un avantage irrégulier en comparant la situation existante à celle qui aurait résulté en l'absence du dispositif contesté : « Lorsqu'il s'agit de définir le point de repère normatif, il peut y avoir des situations dans

lesquelles la mesure en cause pourrait être qualifiée d'"exception" à une règle "générale" d'imposition. Dans de telles situations, il peut être possible d'appliquer un critère "en l'absence de" pour examiner le traitement fiscal des revenus en l'absence de la mesure contestée ».

C'est donc bien l'effet éventuel d'une mesure fiscale dérogatoire sur le commerce qui est susceptible de la rendre irrégulière aux yeux de l'OMC.

\*

Il apparaît, au terme de cette première partie, que les dépenses fiscales constituent, au moins pour certaines, des dispositifs coûteux qui font l'objet d'une attention insuffisante.

Mais davantage que leur coût, c'est leur nombre qui peut paraître anormalement élevé en France, introduisant un facteur de complexité indéniable dans la gestion de l'impôt, aussi bien pour les usagers que pour les administrations.

Cette complexité se double, dans le cas des entreprises, de risques d'insécurité juridique, des aides sélectives pouvant constituer des obstacles à la libre concurrence, susceptibles d'être jugés incompatibles avec des règles communautaires ou des accords internationaux.

Ces problématiques sont clairement perçues par les représentants des entreprises que le Conseil des impôts a pu rencontrer.

Le Mouvement des entreprises de France (MEDEF) et la Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME) ont clairement indiqué au Conseil qu'ils ne souhaitaient pas particulièrement que certaines entreprises puissent bénéficier de dépenses fiscales au détriment des autres : un allégement général de la fiscalité, à la fois plus juste et plus équitable, leur apparaît préférable à la multiplication des régimes dérogatoires.

Ainsi le MEDEF estime que « *d'une manière générale les entreprises ne se pas demandeurs d'aides fiscales. Elles considèrent que les dispositifs concernés ne sont justifiés que pour compenser les déficiences du système économique et fiscal français. En effet, la France est devenue championne d'Europe tant en termes de niveau des prélèvements obligatoires que de taux d'imposition et de cumul d'impôts. En matière d'imposition des entreprises, la France maintient impôts archaïques et législation inapplicable, alors que les*

*autres pays réduisent charges et fiscalité. Les entreprises françaises évoluent donc dans un environnement où le poids de la fiscalité et le cadre législatif et réglementaire les pénalisent par rapport à leurs concurrentes européennes notamment. Dans ce contexte, les dispositifs d'aides fiscales doivent donc être interprétés comme des sortes de 'rustines' sur un système globalement insatisfaisant et beaucoup trop lourd pour les entreprises et plus généralement pour l'ensemble de l'économie, qui traduit la nécessité d'adaptation du régime fiscal français ».*

De même, la CGPME estime que « *les dépenses fiscales peuvent générer deux situations : soit elles sont fondées mais n'incitent pas les entreprises à les appliquer en raison de leur complexité et par manque d'information ; soit elles entraînent des abus et des disparités au détriment des entreprises, faute de garantie juridique suffisante. Aussi, plutôt que d'ajouter des dépenses fiscales à un système déjà complexe, il conviendrait de réduire dans leur ensemble les prélèvements obligatoires qui s'élèvent à 44% du PIB et constituent de véritables freins au développement des entreprises* ».

Le texte intégral des contributions du MEDEF et de la CGPME figure en fin de rapport.

---

<sup>1</sup> Directive TVA du 17 mai 1977 modifiée.

<sup>2</sup> Cour des comptes, La sécurité sociale, septembre 2002, pp. 36 et suivantes.

<sup>3</sup> Rapport de 1<sup>ère</sup> lecture de M. Yves BUR, député, au nom de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2003, doc. n° 330 tome I, 1<sup>ère</sup> partie.

<sup>4</sup> OCDE, *Dépenses fiscales : expériences récentes*, 1996.

<sup>5</sup> Op. cit.

<sup>6</sup> Op. cit.

<sup>7</sup> Cour des comptes, Rapport sur l'exécution des lois de finances pour 2001, juin 2002, pp. 36 et suivantes.

<sup>8</sup> Rapport du Gouvernement sur les prélèvements obligatoires, 2003, Annexe I p. 21.

<sup>9</sup> CJCE, 02 juillet 1974, Italie c/ Commission, aff. 173/73, Rec. p. 709.

<sup>10</sup> CJCE, 7 mai 1985, France c/ Commission, aff 18/84, Rec. p. 1339.

<sup>11</sup> CJCE, 25 juin 1970, France c/ Commission, aff 47/69, Rec. p. 487.

<sup>12</sup> CJCE, 15 mars 1994, Banco Exterior de España c/ Ayuntamiento de Valencia, aff. C 387/92, Rec. 1994, p. I-877.

<sup>13</sup> CJCE, 19 mai 1999, Italie c/ Commission, aff. C-6/97, Rec. I, p. 2981.

<sup>14</sup> CJCE, 16 décembre 1992, Lornoy e.a c/ Etat belge, aff 17/91, Rec. I, p. 6523.

<sup>15</sup> Arrêt précité du 15 mars 1994, Banco Exterior de España.

<sup>16</sup> Communication du Conseil du 1<sup>er</sup> décembre 1997, 98/C 2/01.

<sup>17</sup> Rapport du groupe « Code de conduite », dit groupe « Primarolo », exposé au Conseil ECOFIN le 29 novembre 1999, document n° 4901/99.

<sup>18</sup> JOCE n° C 384 du 10 décembre 1998.

<sup>19</sup> CJCEdu 10 décembre 1969, Commission contre France, affaires jointes 6 et 11/69, Rec. p. 523.

<sup>20</sup> Décision 97/239/CE de la Commission du 4 décembre 1996 sur le cas « Maribel bis/ter », JO L 95 du 10.4.1997, p. 25.

<sup>21</sup> Décision de la Commission du 22.7.1998 sur le cas « Irish Corporation Tax ».

<sup>22</sup> CJCE du 26 septembre 1996, France c/ Commission, affaire C-241/94 (Kimberly Clark Sopalin), Rec. I p. 4551.

<sup>23</sup> TPI, 6 mars 2002, aff. jointes T-92/00 et T-103/00. Diputacion floral de Alava c/ Commission, Rec. II, p. 1385.

<sup>24</sup> TPI, 6 mars 2002, aff. jointes T-92/00 et T-103/00. Diputacion floral de Alava c/ Commission, cf. note 24

<sup>25</sup> Règlement 997/98 du 7 mai 1998 *relatif à l'application des articles 92 et 93 à certaines catégories d'aides horizontales*, JOCE, L 142 du Conseil, 14 mai 1998.

<sup>26</sup> Règlement CE n° 70/2001, JOCE L 10 du 13 janvier 2001

<sup>27</sup> Règlement CE n° 2204/2002, JOCE L 337 du 13 décembre 2002

<sup>28</sup> Règlement CE n° 68/2001, JOCE L 10 du 13 janvier 2001

---

<sup>29</sup> Pour ce qui concerne la France, la carte actuelle a été définie avec la Commission en 2000 et reste valable jusqu'en 2006. (Notification de la Commission N 45/2000).

<sup>30</sup> Cour de justice du 17.9.1980, Philip Morris c/ Commission, affaire 730/79, Rec. p. 2671.

<sup>31</sup> Complété par le règlement de la Commission CE n°69/2001 du 12 janvier 2001, JOCE L 10 du 13 janvier 2001.



**DEUXIEME PARTIE :  
DES DISPOSITIFS COMPLEXES ET  
D'UNE EFFICACITE INCERTAINE**



## I. - LES DEROGATIONS RENDENT LA FISCALITE COMPLEXE

Une critique assez générale peut être faite sur la complexité des multiples dispositifs dérogatoires qui altèrent la lisibilité de la fiscalité française et induisent des coûts de gestion élevés, tant pour les usagers que pour les administrations.

### A. – Premier facteur de complexité : les entorses à la logique de chaque impôt

Les dépenses fiscales recouvrent des techniques très variables, allant des exonérations aux crédits d'impôts, en passant par les divers aménagements du calcul de l'impôt, qui sont utilisées sans obéir à une rationalité claire. Cette situation conduit à des entorses à la logique de chaque impôt, notamment dans le cas de l'impôt sur le revenu, conduisant à fragiliser l'équilibre de la fiscalité et à rendre sa gestion toujours plus difficile.

#### 1. – Une variété de dispositifs utilisés sans doctrine d'emploi

##### 1.1. La complexité des divers mécanismes à l'œuvre

Les dépenses fiscales se caractérisent, derrière une apparence d'unité, par la variété des mécanismes qu'elles mettent en œuvre. Cette complexité est accrue par les possibilités d'assortir ces diverses techniques de modalités supplémentaires qui peuvent entre autres prendre la forme de plafonnements.

###### a) *Les exonérations*

Les exonérations consistent à exclure, partiellement ou en totalité, certains revenus spécifiques de l'assiette d'imposition. Il en existe sur pratiquement tous les impôts, ainsi que le montrent les quelques exemples suivants :

- impôt sur le revenu : exonération des allocations familiales, des produits attachés aux contrats de capitalisation, ou des intérêts du livret A ;
- impôt sur les sociétés : exonérations des bénéfices sous certaines conditions en Corse et outre-mer ou des entreprises nouvelles dans certaines zones d'aménagement du territoire ;
- impôt de solidarité sur la fortune : exonération des biens professionnels ;
- TIPP : exonération des carburéacteurs utilisés à bord des aéronefs.

Ces exonérations peuvent avoir un champ d'application géographique (comme celles qui bénéficient à certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire, à la Corse ou à l'outre-mer), professionnel (comme celles qui bénéficient aux apprentis ou aux sapeurs-pompiers), ou lié à l'origine des bases taxables (par exemple le revenu ou les bénéfices tirés de l'activité dans certains secteurs, comme le secteur associatif).

#### *b) Les déductions et abattements*

Les déductions et abattements consistent à soustraire de l'assiette taxable une part forfaitaire ou proportionnelle.

Les déductions sont nombreuses en matière d'impôt sur le revenu (déduction des souscriptions au capital des SOFICA, des SOFIPÉCHE, etc.), ou d'impôt sur les sociétés (déduction des dons d'entreprises à des œuvres ou organismes d'intérêt général).

Les abattements se rencontrent en matière d'impôt sur le revenu (abattement de 10 % pratiqué sur les pensions), de droits d'enregistrement (abattements en matière de succession et donations) ou de taxe sur les salaires (abattement sur la taxe due par les associations, les syndicats et les mutuelles qui emploient moins de 30 salariés). L'abattement de 20% pratiqué sur les revenus d'activité n'est pas comptabilisé au nombre des dépenses fiscales, étant considéré comme partie intégrante du calcul de l'impôt.

*c) Les taux réduits d'imposition*

Les taux réduits d'imposition se rencontrent essentiellement en matière de TVA et de TIPP, plus occasionnellement sur d'autres impôts.

En matière de TVA, les taux réduits concernent une douzaine de catégories de bénéficiaires pour le taux de 5,5% et une demi-douzaine de catégories de bénéficiaires pour le taux super-réduit de 2,10%.

En matière de TIPP, cinq dispositifs de taux réduits peuvent être recensés.

Pour les autres impôts, des taux réduits sont également pratiqués occasionnellement, comme c'est le cas pour les bénéfices des petites entreprises en matière d'impôt sur les sociétés, ou pour les cessions d'actions de sociétés d'économie mixte dans le domaine des HLM en matière de droits d'enregistrement. Le choix d'appliquer un taux spécifique aux plus-values de cession de valeurs mobilières, et non le barème de l'impôt sur le revenu, correspond à une logique similaire.

*d) Les réductions d'impôts*

Les réductions d'impôts s'imputent non sur les bases taxables mais sur l'impôt calculé.

Elles prennent la forme :

- de montants forfaitaires : c'est le cas des réductions accordées en matière d'impôt sur le revenu aux contribuables ayant des enfants scolarisés, ou en matière d'impôt de solidarité sur la fortune et des droits de succession en fonction du nombre d'enfants ;
- ou d'une fraction de certaines charges supportées par les contribuables, éventuellement plafonnées : cas de la réduction d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile ou au titre des dons pour ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

*e) Les crédits d'impôts*

Les crédits d'impôts fonctionnent de la même manière que les réductions d'impôts. Toutefois, contrairement aux réductions, si leur

montant est supérieur à l'impôt dû par le contribuable, la différence lui est versée.

Les crédits d'impôts sont utilisés, outre le cas de l'avoir fiscal et de la prime pour l'emploi (cf. pp. 91 et suivantes), dans un certain nombre de dispositifs en faveur des entreprises (cas du crédit d'impôt recherche, cf. pp. 108 et suivantes), mais aussi pour certains travaux dans l'habitation principale.

#### *f) Dispositifs divers*

Enfin, il existe un grand nombre de dispositions spécifiques à chaque impôt ne s'apparentant à aucune de ces grandes catégories.

Il en va ainsi du mécanisme de la décote ou des demi-parts supplémentaires en matière d'impôt sur le revenu. Le montant de l'impôt dû au titre de l'impôt sur le revenu est déterminé par le nombre de parts caractérisant le foyer fiscal. L'octroi de demi-parts supplémentaires a pour effet d'atténuer l'impôt à payer ; en revanche, le revenu imposable n'est en rien modifié par ce dispositif. Huit mécanismes de demi-parts supplémentaires sont recensés au titre des dépenses fiscales en 2003.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, des dispositions spécifiques qui dérogent au droit comptable peuvent être recensées, comme les amortissements exceptionnels ou accélérés et les provisions fiscales.

Quant à la TVA, elle est aussi grevée par des dispositifs spécifiques, comme les mécanismes de franchise en base dont bénéficient quatre catégories de redevables (dont les avocats et les auteurs et interprètes).

Enfin, certaines mesures ne sont pas véritablement la renonciation définitive à une recette, mais s'assimilent à un avantage de trésorerie : régimes dérogatoires de provisions, d'amortissements, reports d'imposition, etc. Une quarantaine de dispositifs de ce type sont recensés en 2003.

## **1.2. L'évolution du recours à ces différents mécanismes fiscaux est porteuse d'incohérences et de dérives budgétaires**

Le recours à ces différentes techniques a tendu à se diversifier avec le temps, sans véritable cohérence ni recherche d'adéquation entre l'objectif poursuivi et la technique fiscale retenue, mais avec un impact budgétaire croissant en raison des mécanismes utilisés et des taux pratiqués.

Progressivement, des mécanismes d'exonération ont ainsi pu faire place à des mécanismes de déduction ou d'abattements, puis à des réductions d'impôt qui tendent elles-mêmes à être remplacées par des crédits d'impôts.

Le recours aux réductions d'impôt et aux crédits d'impôt, avec des taux de plus en plus élevés qui dépassent dans certains cas le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu, présente le double effet d'avoir un coût budgétaire net, équivalent à une subvention directe, et d'éroder de façon peu maîtrisable le rendement de l'impôt en excédant le montant de l'impôt qui serait dû.

C'est le cas par exemple de certaines dispositions de la loi de programme pour l'outre-mer (réduction d'impôt de 70% dans certains domaines) ou du projet de loi relatif au mécénat, aux associations et aux fondations, pour les dons aux associations (relèvement du taux de la réduction d'impôt à 60%) et le mécénat d'entreprise (transformation d'une déduction en réduction d'impôt de 60%).

S'agissant notamment de l'impôt sur le revenu, la multiplication de ces mécanismes avec des taux très élevés n'est pas cohérente avec l'orientation générale à la baisse des taux marginaux d'imposition, qui se situent désormais à un niveau inférieur à 50%.

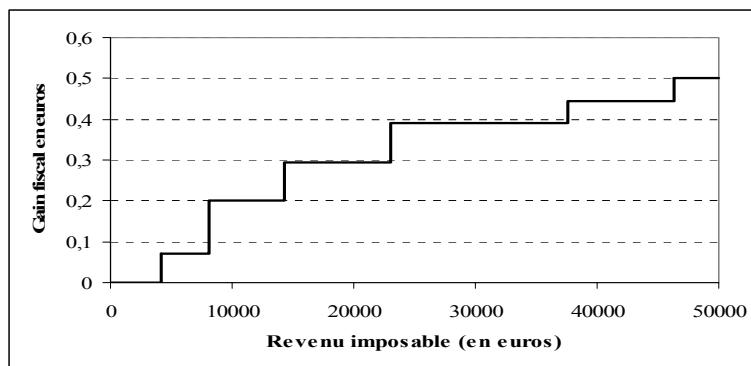
## 2. – Les entorses à la logique de l’impôt : l’exemple de l’impôt sur le revenu

### 2.1. Les mécanismes utilisés ont des effets très variables

#### a) *La diversité des effets*

Les exonérations, déductions et abattements, en réduisant l’assiette imposable, élèvent le seuil d’imposition et procurent une économie croissante avec le taux marginal d’imposition :

*Schéma n°9 : Avantage fiscal lié à l’exonération de 1 € dans le cas d’un célibataire sans enfant*



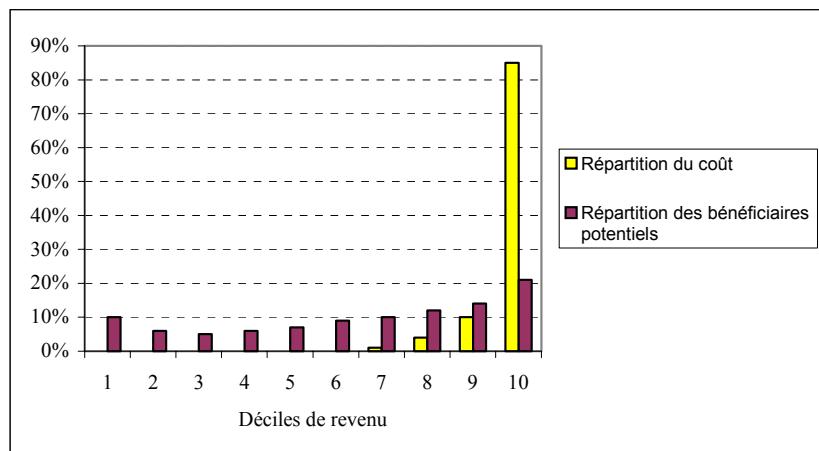
Source : Direction de la prévision

Les demi-parts supplémentaires permettent également d’élèver le seuil d’imposition et de réduire l’impôt dû de manière d’autant plus conséquente que le taux marginal d’imposition du foyer est élevé.

Ainsi, la demi-part supplémentaire par enfant à charge à partir du troisième bénéficiaire, pour 85% de son coût, aux contribuables dont les revenus se situent dans le dernier décile.

Cette situation reflète en partie la concentration de l’impôt sur le revenu, devenu d’une certaine manière « impôt sur les hauts revenus » puisque près de la moitié des contribuables ne sont pas imposables et que les foyers fiscaux dont les revenus appartiennent au dernier décile en paient 70% :

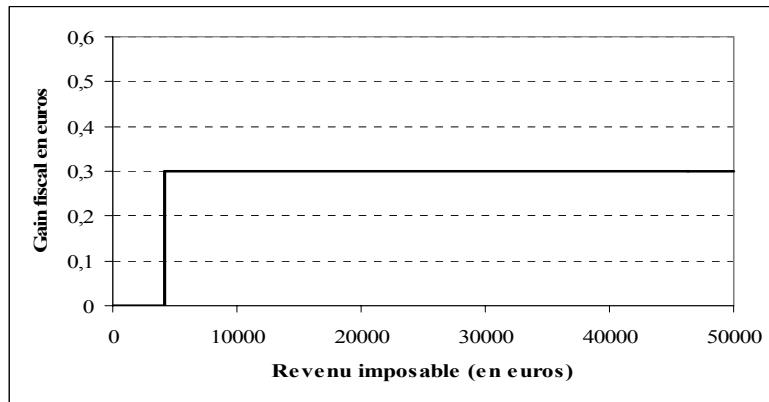
*Schéma n°10 : Répartition du coût de la mesure et de ses bénéficiaires potentiels par déciles de revenu*



*Source : Direction de la prévision*

En revanche, l'avantage fiscal retiré d'une réduction d'impôt n'est pas croissant avec le revenu pour les foyers imposables car il ne dépend pas du revenu et vient s'imputer directement sur l'impôt à payer. Il présente néanmoins un effet de seuil car il ne bénéficie qu'aux seuls imposables. Le graphique suivant permet de visualiser l'avantage fiscal procuré par une réduction d'impôt de 30 % d'une dépense quelconque égale à un euro :

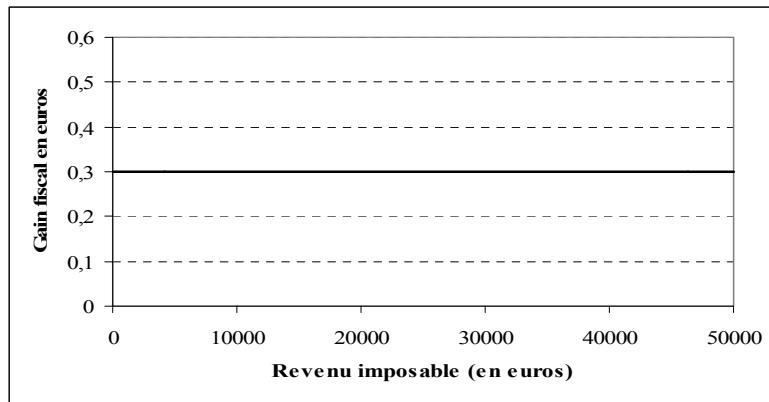
*Schéma n°11 : Avantage fiscal lié à une réduction d'impôt de 30 % d'une dépense égale à 1 € dans le cas d'un célibataire sans enfant.*



*Source : Direction de la prévision*

En revanche, avec le crédit d'impôt, l'ensemble de la population est susceptible de bénéficier de l'avantage fiscal :

*Schéma n°12 : Avantage fiscal lié à un crédit d'impôt de 30 % d'une dépense égale à 1 € dans le cas d'un célibataire sans enfant.*



*Source : Direction de la prévision*

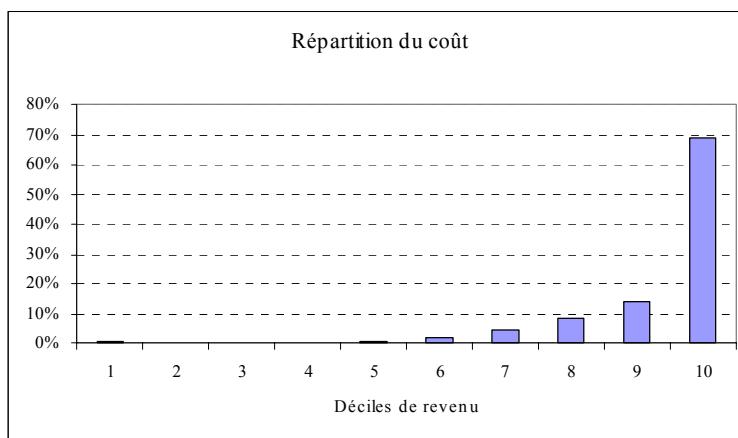
Il apparaît donc, s'agissant d'un impôt progressif comme l'impôt sur le revenu, que seul le crédit d'impôt peut avoir des effets redistributifs en faveur des plus faibles revenus et des foyers fiscaux comptant peu de parts.

*b) L'illustration des conséquences possibles de la substitution d'un crédit d'impôt à une réduction d'impôt à coût constant*

L'exemple peut être pris, pour illustrer la diversité des effets des différents mécanismes de dépenses fiscales, de la fiscalité en faveur de l'emploi d'un salarié à domicile.

Le mécanisme actuellement en vigueur permet une réduction d'impôt à hauteur de 50% des dépenses engagées au titre de l'emploi d'un salarié à domicile. Cette mesure bénéficie donc essentiellement aux foyers fiscaux dont les tranches de revenus sont les plus élevées, avec l'impossibilité, pour les foyers non imposables, de bénéficier de cet avantage :

*Schéma n°13 : Répartition par décile du coût de la réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile.*



*Source : Direction de la prévision, échantillon de déclarations de 2001*

Ainsi, alors qu'il y a eu plus de 2,2 millions de déclarants en 2001, 1,3 million de personnes seulement ont pu bénéficier d'une réduction fiscale. En outre, ces bénéficiaires n'ont pas toujours profité

de l'intégralité de la réduction, son montant étant plafonné au montant de l'impôt normalement dû.

La substitution d'un crédit d'impôt à l'actuelle réduction aurait pour effet d'étendre l'avantage de l'aide fiscale aux foyers qui ne sont pas imposables ainsi qu'à ceux qui, jusqu'alors, ne pouvaient utiliser tout ou partie de la réduction d'impôt.

Une simulation effectuée par la direction de la prévision pour le compte du Conseil des impôts permet d'apporter un éclairage sur l'effet potentiel d'une telle substitution. Cette simulation a été effectuée à coût constant pour l'Etat, ce qui implique une baisse du plafond de déduction des dépenses : dans l'hypothèse où le pourcentage de déduction est maintenu à 50 % des sommes versées, le nouveau plafond s'établit à 2 200 € (4 400 € dans le cas d'une personne invalide), soit 1 100 € de gain en impôt maximal (2 200 € si invalidité).

Théoriquement, le transfert de la charge fiscale entre foyers fiscaux s'élèverait alors à 410 millions d'euros, soit 30 % du coût total de la mesure. Le nombre de foyers qui tireraient avantage du changement de mécanisme s'élèverait à près du million, tandis que celui qui supporterait une augmentation d'impôt est inférieur à 400 000. Plus de 73 % des « gagnants » seraient situés entre les deuxième et sixième déciles de revenus, c'est-à-dire parmi une population dont le niveau d'imposition interdit à l'heure actuelle de déduire intégralement les dépenses d'emploi à domicile. A l'inverse, 79 % des « perdants » appartiendraient au dernier décile. Les variations d'impôt dépasseraient 1 100 € par an pour les foyers dont les revenus se situent dans le dernier décile.

En outre, la segmentation par âge semble indiquer que la substitution d'un crédit d'impôt à la réduction d'impôt aboutirait à un transfert de charges des personnes âgées de plus de soixante-dix ans vers les actifs de trente à cinquante ans.

Toutefois, cette simulation présente l'inconvénient de ne pas prendre en compte les changements de comportement des bénéficiaires qui résulteraient de la transformation de la réduction d'impôt en crédit d'impôt. Or une telle réforme pourrait accroître la demande de services de proximité des bénéficiaires potentiels. Par ailleurs, il est probable que les dépenses d'emploi à domicile des foyers fiscaux actuellement non imposables soient sous-estimées. En

sens inverse, le risque demeure que les foyers aisés réduisent leurs dépenses pour emploi à domicile, ou ne les déclarent plus totalement.

*Tableau n°11 : Caractérisation des foyers gagnants et perdants de la substitution d'un crédit d'impôt à la réduction d'impôt pour emplois à domicile par rapport au revenu disponible du foyer fiscal.*

Décile de revenu disponible	Limite inférieure du décile	Nombre de foyers gagnants en milliers	Variation moyenne d'impôt des foyers gagnants (en €)	Variation totale des foyers gagnants (en M€)	Nombre de foyers perdants en milliers	Variation moyenne d'impôt des foyers perdants (en €)	Variation totale des foyers perdants (en M€)
1	-	63	449	28,3	-	-	-
2	4 700	142	386	54,7	-	-	-
3	8 448	176	379	66,6	ε	452	ns
4	11 311	140	442	61,8	ε	50	ns
5	13 622	129	492	63,6	ε	166	ns
6	16 298	111	483	53,4	1	298	0,3
7	19 636	80	432	34,6	9	354	3,0
8	24 219	47	445	20,8	25	615	15,3
9	30 940	39	445	17,2	47	779	36,3
10	43 029	18	509	9,0	312	1 136	354,9
Total		943	435	410,0	394	1 041	410,0

*Source : Direction de la prévision, échantillon de déclarations 2001.*

## 2.2. Un exemple de rupture de logique : la prime pour l'emploi

L'effet particulier du crédit d'impôt peut être détaillé à partir de l'exemple de la prime pour l'emploi (PPE).

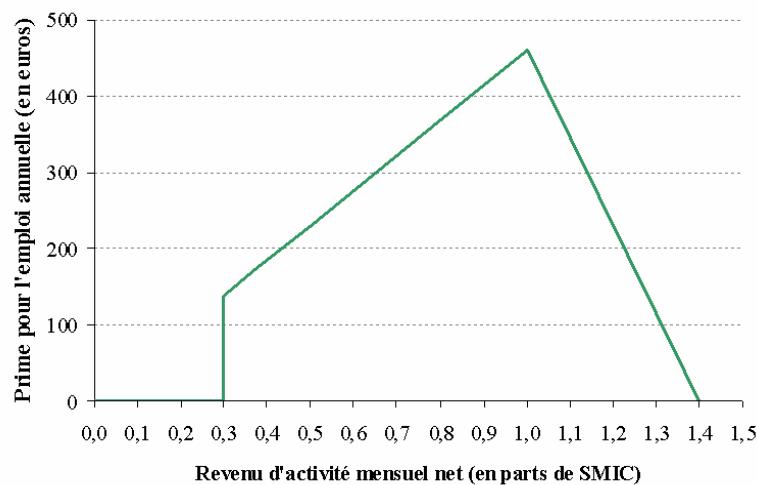
### a) Rappel du mécanisme de la PPE

Mise en place en 2001 à la suite de l'invalidation par le Conseil constitutionnel d'un projet de ristourne de CSG-CRDS, la PPE est un crédit d'impôt au profit des personnes actives faiblement rémunérées. Elle poursuit un triple objectif d'incitation au travail (en améliorant les gains liés au retour à l'emploi), d'accroissement la demande de travail (en stimulant l'offre de travail) et de lutte contre la pauvreté (en élevant les revenus disponibles pour les bas salaires).

La PPE concerne les foyers dans lesquels une personne au moins exerce une activité et dont le revenu déclaré à l'impôt sur le revenu est inférieur à un certain plafond, variable selon la taille du foyer. Elle est constituée d'une partie variable et d'une partie forfaitaire. La première est, d'une part, fonction croissante du nombre d'heures travaillées (entre 30 % et 100 % d'un plein temps annuel) et,

d'autre part, fonction décroissante du salaire horaire (entre 1 et 1,4 SMIC) :

*Schéma n°14 : Partie variable de la prime pour l'emploi versée au titre des revenus de 2001.*



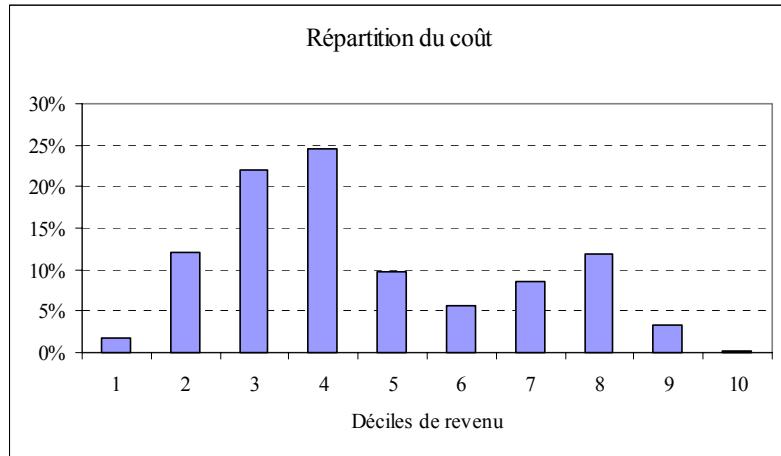
*Source : Direction de la prévision*

A cette partie variable s'ajoute une partie forfaitaire qui tient compte de la situation familiale.

De surcroît, afin d'améliorer l'incitation financière du passage d'un statut d'inactivité à une activité professionnelle à temps partiel, la loi de finances initiale pour 2003 a prévu une majoration pour les personnes employées à temps partiel ou sur une partie de l'année seulement.

Il résulte de ces mécanismes que les bénéficiaires de la PPE se situent essentiellement dans les premiers déciles de revenus.

*Schéma n°15 : Répartition du coût de la PPE par décile de revenus*



*Source : Direction de la prévision, échantillon de déclarations de 2001*

*b) La PPE comporte plusieurs entorses à la logique de l'impôt sur le revenu*

La PPE introduit une rupture dans la logique de l'impôt sur le revenu :

- Elle ne concerne que les revenus d'activités professionnelles (salariaux et non salariaux), alors que l'impôt se calcule en principe sur l'ensemble des revenus.
- L'établissement du crédit d'impôt résultant de la part variable de la PPE nécessite un retraitement spécifique, déconnecté des autres règles de calcul de l'impôt.
- La prise en compte de la situation familiale n'obéit pas au mécanisme de droit commun de l'impôt sur le revenu français, à savoir le quotient familial, mais est calculée de façon forfaitaire.

Au demeurant, les dispositifs de crédit d'impôt mis en place aux Etats-Unis et au Royaume-Uni en vue d'encourager l'activité, dont est censée s'inspirer la PPE, ne présentent pas ce même défaut d'une rupture de la logique de l'impôt sur le revenu, ces pays n'ayant pas

recours au quotient familial pour prendre en compte la situation des familles, mais respectivement à un crédit et à une réduction d'impôt.

Signe de ces difficultés dans le cas français, la mise en place de la PPE a nécessité le recueil d'informations complémentaires dans les déclarations fiscales, avec des raffinements subtils, liés notamment à la prise en compte du travail à temps partiel. Par ailleurs, de nombreux retraitements ont été nécessaires lors de la première année de la mise en œuvre de ce crédit d'impôt, notamment parce qu'il a nécessité un travail nouveau sur un ensemble de déclarations qui ne donnaient lieu, auparavant, qu'à un traitement minimal, le niveau des revenus déclarés permettant leur exonération. Enfin, la mesure a donné lieu à une fraude fiscale difficilement maîtrisable. Aussi, le coût de gestion administrative de ce dispositif est-il particulièrement élevé.

## **B. – Deuxième facteur de complexité : la superposition des dispositifs dérogatoires**

Trois exemples sont pris de domaines dans lesquels la superposition des dispositifs dérogatoires aboutit à rendre la fiscalité inutilement complexe : la fiscalité de la création et la transmission d'entreprises, la fiscalité propre à certaines zones d'aménagement du territoire et la fiscalité de l'épargne.

### **1. – Les dispositifs en faveur de la création ou de la transmission d'entreprises**

Un très grand nombre de dispositifs fiscaux dérogatoires ont été institués en vue de favoriser la création ou la transmission des entreprises, rendant la fiscalité qui leur est applicable particulièrement complexe.

Cette complexité constitue un double obstacle pour les entreprises :

- d'une part ces dispositifs qui leur sont normalement destinés sont peu accessibles (l'acquisition de l'information nécessaire à leur utilisation représente un coût élevé pour les entreprises) ;
- d'autre part la complexité peut être une source d'insécurité juridique (avec des risques accrus de contentieux).

Les dépenses fiscales en faveur de la création ou de la transmission d'entreprises sont caractérisées par leur instabilité. Depuis plusieurs années, chaque loi de finances a été l'occasion de modifier les dispositifs, sans parler des projets de lois en cours relatifs à l'initiative économique et à l'innovation. En outre, nombre des dispositifs ont un coût budgétaire très faible ou inconnu, ce qui jette un doute sur l'utilité de certaines de ces mesures, compte tenu de la complexité qu'elles introduisent par ailleurs dans la loi fiscale et dans la gestion de l'impôt.

*Tableau n°12 : Dépenses fiscales en faveur de la création d'entreprises dont le coût est faible ou inconnu*

<b>Création pure</b>	
IR	Déduction des pertes en capital subies par les créateurs d'entreprises
IR	Déduction des intérêts d'emprunt contractés par les salariés et les gérants de sociétés pour souscrire au capital d'une société nouvelle qui les emploie
IR	Régime fiscal des plus-values mobilières pour les profits correspondant aux cessions des titres attachés aux bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprises
IR-IS	Provision pour aides à l'installation consenties par les entreprises à leurs salariés sous forme de prêts ou de souscription au capital de l'entreprise créée
IS	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des entreprises nouvelles exonérées d'impôt sur les sociétés, de certaines sociétés pour leurs trois premières années d'activité et des sociétés en liquidation judiciaire
IS	Exonération sur agrément, des bénéfices en cas de création d'activité nouvelle dans les départements d'outre-mer.
<b>Reprise et transmission</b>	
IR	Exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial
IR	Exonération dans la limite des rémunérations perçues par l'ancien chef d'entreprise individuelle pour la formation du repreneur
IR	Déduction des droits de mutation à titre gratuit et des intérêts correspondant au paiement différé et fractionné de ces droits lors de la transmission d'une entreprise ou d'une exploitation
IR	Imposition des plus-values nettes constatées en cas de décès de l'exploitant selon le régime fiscal des plus-values à long terme
IR	Exonération des plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle
ENR	Exonération partielle, sous certaines conditions, de droits de mutation par décès lors de la transmission d'entreprises exploitées sous la forme individuelle ou détenues sous forme sociale
ENR-TIM	Abattement par part (sur agrément) pour la perception des droits de mutation à titre gratuit exigibles sur les donations de titres consenties à tout ou partie du personnel d'une entreprise
ENR-TIM	Exonération du droit d'enregistrement de 4,80 % pour les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée par les salariés d'une entreprise en vue du rachat de cette entreprise pour en assurer la continuité
<b>Capital risque</b>	
IR	Taxation réduite des distributions prélevées par les sociétés de capital-risque (SCR) sur les plus-values provenant du portefeuille
IR	Exonération, sous certaines conditions, des revenus des parts de fonds communs de placement à risques (FCPR) et des produits distribués des sociétés de capital-risque (SCR)
IR-IS	Application du taux réduit d'imposition aux répartitions d'actifs effectuées pour certains fonds communs de placement à risques (FCPR)
IS	Exonération des sociétés de capital-risque (SCR)

*Source : Projet de loi de finances pour 2003*

Ce grand nombre de dispositifs d'un coût faible ou inconnu mérite d'autant plus d'être relevé que les avantages résultant de mesures fiscales dérogatoires ne représentent plus, sous réserve des limites affectant leur évaluation, que 10 à 15% des aides publiques à la création ou à la transmission d'entreprises, contre près de 50% en 1994.

Ce repli très net s'explique notamment par la disparition ou la limitation de deux dépenses fiscales particulièrement significatives au début des années 1990 (régime de rachat d'entreprises par les salariés, quoiqu'il ait été avantageusement remplacé par l'aménagement du régime d'intégration fiscale, et exonération de l'impôt sur les sociétés pendant les cinq premières années d'existence des entreprises nouvelles). Pour leur part, la soixantaine de dispositifs d'aides directes à la création sont également décrits dans le livre blanc du Secrétariat d'Etat aux petites et moyennes entreprises comme globalement « *complexes et émiettés* »<sup>1</sup>.

Dans la situation actuelle, hormis quelques rares mesures dont l'importance demeure significative (exonération des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire, exonération des plus-values réalisées par les contribuables dont les recettes sont inférieures à certaines limites, réduction d'impôt au titre de la souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation), la fiscalité dérogatoire en faveur de la création ou de la transmission d'entreprises apparaît donc inutilement complexe, au regard des sommes en jeu.

## 2. – Les dispositifs en faveur de zones prioritaires d'aménagement du territoire

Les politiques liées à l'aménagement du territoire se sont traduites par une superposition de mécanismes fiscaux dérogatoires d'application particulièrement complexe.

### 2.1. Un grand nombre de dispositifs dérogatoires de portée faible ou inconnue

Comme dans le cas des mesures en faveur de la création d'entreprise, un grand nombre des dispositifs en vigueur ont un coût budgétaire très faible ou inconnu, ce qui fait douter de leur utilité :

*Tableau n°13 : Dépenses fiscales en faveur de zones prioritaires d'aménagement du territoire dont le coût est faible ou inconnu*

IR	Réduction d'impôt au titre des investissements locatifs dans les résidences de tourisme	- ZRR - Zones rurales éligibles à l'objectif 2
IS	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés exonérées d'impôt sur les sociétés	ZFU
ENR-TIM	Réduction du droit de mutation pour les acquisitions de fonds de commerce dans le cadre de certaines opérations	- ZAT - TRDP, ZRR - ZUS, ZRU, ZFU
IS	Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles	Zones chantiers navals
IS	Crédit d'impôt pour l'investissement	Zone Nord Pas-de-Calais
IS	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des entreprises nouvelles exonérées d'impôt sur les sociétés	- ZAT - TRDP, ZRR - ZRU - Zones chantiers navals
IR-IS	Amortissement exceptionnel des immeubles à usage industriel ou commercial	- ZRR - ZRU, ZFU

*Source : Conseil des impôts*

## 2.2. La complexité des règles d'éligibilité en fonction des zonages

Un deuxième facteur de complexité réside dans la volonté du législateur de prévoir autant de dispositifs distincts que de zonages. Or les zones sont extrêmement nombreuses, les unes urbaines (zones urbaines sensibles, zones de redynamisation urbaine, zones franches urbaines), les autres rurales (territoires ruraux de développement prioritaire, zones de revitalisation rurale). Certaines enfin répondent à des critères sui generis (zones éligibles aux fonds structurels européens, zones d'aménagement du territoire, zones de reconversion industrielle...).

Cette situation conduit à des règles complexes d'éligibilité aux dépenses fiscales. Ainsi, l'exonération des bénéfices et de l'imposition forfaitaire annuelle en matière d'impôt sur les sociétés sont des dispositifs réservés aux zones franches urbaines, alors que les autres dérogations peuvent bénéficier à des zonages plus variés. Par ailleurs, certaines exonérations territorialisées sont réservées aux seules entreprises nouvelles.

### **2.3. La complexité des exonérations à la taxe professionnelle**

Les mécanismes d'exonération de la taxe professionnelle en faveur de l'aménagement du territoire apparaissent particulièrement touffus, avec sept dispositions instituées entre 1980 et 1996. Ces mesures diffèrent selon les montants des bases exonérées, le caractère de l'activité, la nature des établissements et le mode de compensation des pertes de recettes aux collectivités locales.

Un premier ensemble de dispositifs bénéficie essentiellement à des entreprises procédant à des opérations de décentralisation, extension ou création d'activité ou de services, ou à des reprises d'établissements en difficulté. L'exonération totale ou partielle est limitée à une durée maximale de cinq ans. Les conditions de son attribution varient en fonction de la zone d'implantation.

Un second groupe de mesures concerne exclusivement les zones urbaines sensibles et leurs sous-ensembles, les zones de redynamisation urbaine et les zones franches urbaines. Les conditions de son attribution et les plafonds d'abattement dépendent du degré de priorité de la zone.

Ces dispositifs d'exonération de la taxe professionnelle ont par ailleurs été fréquemment modifiés. En particulier, la loi de finances pour 2002 a créé un mécanisme de sortie dégressive du régime applicable en zones de redynamisation urbaine sur trois ans et a procédé à un alignement du régime d'exonération de la taxe professionnelle en zones franches urbaines sur celui applicable en zones de redynamisation urbaine, moins favorable. La loi de finances rectificative pour 2002 est partiellement revenue sur cet alignement, notamment en allongeant le mécanisme de sortie dégressive pour les entreprises de moins de cinq salariés implantées en zones franches urbaines.

Au total, il paraît probable que la variété des dispositifs fiscaux dérogatoires mis en place dans les zones prioritaires du territoire, le raffinement et l'instabilité des règles d'application de ces mesures entraînent des coûts de gestion élevés, tant pour les bénéficiaires potentiels que pour l'administration. Et surtout, leur efficacité mal connue est certainement inférieure à celle qui est affichée lors de l'adoption des politiques d'incitation dont elles font partie.

### 3. – Les dispositifs en faveur de l'épargne

#### 3.1. Le régime propre à l'épargne ne devrait pas être considéré comme dérogatoire

##### a) *Le bien fondé d'une fiscalité propre aux revenus de l'épargne*

Comme l'a rappelé le Conseil des impôts en 1999<sup>2</sup>, la France, comme les autres pays de l'OCDE, soumet les revenus de l'épargne à un traitement spécifique leur permettant pour l'essentiel d'échapper au barème de l'impôt sur le revenu. Une telle spécificité paraît cependant fondée d'un point de vue économique.

D'une part, il existe en effet des justifications à ce que les revenus du capital fassent l'objet d'un traitement spécifique : effet différé des bénéfices tirés de l'épargne, mobilité du capital et concurrence fiscale, problème de double imposition. L'idée du « tout barème » ne peut par conséquent pas être défendue.

D'autre part, les imperfections des marchés peuvent justifier des régimes fiscaux de faveur pour certains revenus de l'épargne (par exemple en matière d'innovation). De même, des considérations d'équité plaident en faveur de régimes fiscalement avantageux pour les produits d'épargne les plus populaires. En conséquence, la taxation uniforme des revenus de l'épargne n'apparaît pas justifiée d'un point de vue économique.

##### b) *Le régime général d'imposition des revenus de l'épargne*

Le régime général d'imposition des revenus de l'épargne présente des spécificités qui le distinguent très nettement de l'imposition des autres revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, les modalités d'imposition dépendant des caractéristiques de chaque produit d'épargne :

- Les dividendes d'actions, les revenus fonciers et les plus-values immobilières sont imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu, sous réserve d'un abattement spécifique et du mécanisme de l'avoir fiscal.
- Les plus-values de valeurs mobilières sont imposées dès le premier euro à l'impôt sur le revenu à un taux forfaitaire de 16% lorsqu'un seuil de cession est dépassé.

- Les produits de placements financiers à revenu fixe (typiquement les obligations) sont, au choix du contribuable suivant ce qui lui est le plus favorable, soumis au barème de l'impôt sur le revenu ou à un prélèvement libératoire dont le taux est en général de 15% lorsque le bénéficiaire est connu et de 60 % en cas d'anonymat demandé.

Dans cet ensemble, la différence d'un point de taux entre les prélèvements libératoires applicables aux intérêts et aux plus values de valeurs mobilières paraît peu justifiée.

*Tableau n°14 : Régime normal d'imposition des revenus de l'épargne au titre des revenus perçus en 2002.*

	Prélèvements sociaux	Prélèvements fiscaux	Total
Dividendes d'actions (1)	10 % (5,1 points déductibles)	Barème (2)	10 % + barème
Intérêts	10 %	PL (en général 15%) ou barème (3)	10 % + Taux du PL ou barème de l'IR
Revenus fonciers	10 % (5,1 points déductibles)	Barème	10 % + barème
Plus-values de valeurs mobilières (4)	10 %	16 %	26 %
Plus-values sur biens meubles et immeubles	10 % (5,1 points déductibles)	Barème (5)	10 % + barème

Notes :

(1) Y compris avoir fiscal. Lorsque les dividendes sont capitalisés (par exemple dans le cadre d'OPCVM de capitalisation), ils sont taxés lors de la cession des parts au titre des plus-values de valeurs mobilières.

(2) Au-delà de l' abattement de 1 220 €/ 2 240 €.

(3) Au choix du contribuable (sauf cas très particuliers) ; si l'option pour le barème est choisie, les intérêts ne bénéficient pas de l'abattement de 1 220 €/ 2 240 €.

(4) Dès le premier euro, lorsque le seuil de cession est franchi.

(5) Des dispositions particulières existent suivant que la plus-value est considérée ou non de long terme.

Source : Conseil des impôts

On peut également considérer que les exonérations totales ou partielles de l'épargne réglementée participent du régime général de la fiscalité de l'épargne, même si ces régimes ont été introduits en vue d'orienter les placements vers des secteurs comme le logement social ou les petites entreprises. Au demeurant, la succession des objectifs

poursuivis a conduit à mettre en concurrence des régimes dont aujourd’hui les conditions d’exonération varient sans cohérence d’ensemble :

*Tableau n°15 : Régimes d'imposition de l'épargne réglementée*

Produits exonérés de tout prélèvement fiscal et social	Produits exonérés de l'impôt sur le revenu mais soumis aux prélèvements sociaux	Produit bénéficiant de prélèvements fiscaux et sociaux réduits
Livret A CODEVI Livret jeune Livret d'épargne populaire Livret d'épargne entreprise	Livret et compte d'épargne logement Plan d'épargne populaire	Livret bleu

*Source : Conseil des impôts*

L’épargne administrée permet ainsi de placer jusqu’à 234 200 € par personne, à un rendement moyen de 3 % en totale franchise d’impôt sur le revenu.

Au total, la taxation au barème de l’impôt sur le revenu, les prélèvements libératoires et les exonérations de l’épargne réglementée constituent en quelque sorte les régimes « normaux » d’imposition des revenus de l’épargne. Ces régimes ne devraient pas être considérés comme dérogatoires, mais davantage comme des allégements structurels de l’impôt. Cela ne devrait cependant pas empêcher de publier des informations sur le coût de ces mécanismes, ni de rechercher une harmonisation des pratiques d’exonération ou du niveau des prélèvements libératoires.

### **3.2. De multiples dérogations rendent la fiscalité de l'épargne illisible et incohérente**

Par rapport à ce régime de droit commun, un grand nombre de régimes fiscaux particuliers ont été institués avec la volonté d’orienter les comportements des épargnants. La multiplicité de ces mesures a la double conséquence de rendre la fiscalité de l’épargne illisible et incohérente.

La législation fiscale porte la trace des diverses logiques qui se sont succédé pour orienter l'épargne financière des ménages. Dans cet ensemble particulièrement touffu, peuvent être cités :

- le développement de l'assurance-vie ;
- les mesures en faveur du développement de l'épargne salariale, sous la forme de la participation, de l'intéressement et des plans d'épargne entreprise ;
- l'encouragement de l'épargne longue investie dans les fonds propres des entreprises, avec essentiellement le plan d'épargne en actions ;
- le développement des fonds propres des petites et moyennes entreprises, avec des dispositifs spécifiques comme le livret d'épargne entreprise, les aides au rachat d'une entreprise par ses salariés, les aides à la création d'entreprise, les aides aux sociétés non cotées, etc. ;
- le développement de la gestion intermédiaire par le biais des diverses catégories d'organismes de placement collectifs en valeurs mobilières ou des clubs d'investissement ;
- l'aide à certaines zones géographiques ou secteurs d'activité, en particulier pour les investissements en outre-mer, l'aide au secteur de la pêche, les SOFICA, etc. ;
- et enfin, depuis quelques années, les mesures destinées à stimuler l'épargne à risque et l'innovation, les fonds communs de placement à risques et pour l'innovation, le régime des sociétés de capital-risque et les bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise.

Ces multiples dérogations ne peuvent pas être placées sur un même plan ni critiquées sans nuances. Certaines, comme celle portant sur l'assurance vie, ne paraissent pas contestables dans leur principe, même si le niveau des dérogations accordées peut être réexaminé. D'autres, comme celles ciblées sur certains secteurs d'activité ou certaines zones géographiques, se prêtent davantage à la critique.

Par ailleurs, la complexité qui résulte de la juxtaposition de ces différents régimes peut être une source d'incohérences.

D'une part le grand nombre de mesures dérogatoires a rendu nécessaire la définition d'incompatibilités de plus en plus nombreuses dans le but d'éviter le cumul d'avantages fiscaux, mais dont la

contrepartie a été de brouiller encore davantage la lisibilité des règles fiscales.

Ainsi, les parts de SOFICA, de FCPI ou les actions acquises avec le bénéfice de la réduction d'impôt pour souscription au capital des PME ne peuvent être placées dans un PEA. De même, pour un investissement donné, la réduction d'impôt réservée à l'outre-mer n'est pas cumulable avec les différentes déductions du revenu imposable (comme les pertes en capital) et certaines réductions d'impôt (comme la souscription au capital des PME).

D'autre part, la pluralité des objectifs poursuivis a parfois compromis la cohérence d'ensemble du dispositif.

Ainsi, de nombreux dispositifs sont destinés à favoriser le développement de l'actionnariat (PEA, FCPI, FCPR, SOFICA, etc.) alors que dans le même temps les produits de placement à revenus fixes sont soumis au prélèvement libératoire qui, en général, apparaît plus avantageux que le barème de l'impôt sur le revenu. Cet avantage est d'autant plus net qu'aucune durée de blocage n'est imposée dans le cas des produits de placement à revenus fixes, alors que les différents dispositifs favorisant l'épargne en actions sont subordonnées à des durées minimales de détention.

Cette situation apparaît d'autant plus critiquable que, comme cela est développé aux pp. 127 et suivantes, il n'est pas démontré que les mesures dérogatoires aient un effet sur le niveau global de l'épargne, en dépit de leur coût particulièrement élevé.

## **C. – Troisième facteur de complexité : l’instabilité des dispositifs dans le temps**

La rapide succession des réformes en matière de fiscalité dérogatoire constitue un troisième facteur de complexité. Trois illustrations peuvent être données de ce phénomène, en matière de fiscalité en faveur de l’immobilier locatif neuf, de l’outre-mer et de la recherche.

### **1. – Les dispositifs en faveur de l’immobilier locatif neuf**

La fiscalité dérogatoire dont bénéficient les investissements immobiliers destinés à des locations n’a cessé d’évoluer, notamment s’agissant du parc neuf.

#### **1.1. La réduction d’impôt dite « QUILES-MEHAIGNERIE »**

Pour les constructions neuves, une première réduction d’impôt a été instituée par la loi de finances pour 1985.

Par la suite, le dispositif, connu sous l’appellation « QUILES-MEHAIGNERIE », du nom de ses promoteurs successifs, a été affiné à de multiples reprises, dans le sens d’un assouplissement et d’un relèvement du montant plafond de la réduction.

Le dispositif a été prolongé jusqu’à la fin 1997, avec, à compter de 1993, l’apparition d’un régime intermédiaire nouveau, le régime de base devenant plus strict. Ainsi, a été exclue du droit à déduction pour le régime de base la location à un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable. Cette exclusion a cependant été supprimée en 1994. Le dispositif intermédiaire était, pour sa part, prévu pour les propriétaires s’engageant à louer comme résidence principale, pendant une période minimale de 6 ans, à des ménages dont les ressources et le loyer demeuraient inférieurs à des plafonds.

#### **1.2. L’amortissement fiscal dit « PERISSOL »**

Introduit en cours d’année par la loi portant diverses dispositions d’ordre économique et financier du 12 avril 1996, le

dispositif dit « PERISSOL » a substitué à la réduction antérieure un mécanisme d'amortissement déductible.

Le mécanisme, particulièrement avantageux, permettait aux propriétaires de logements neufs de bénéficier d'une déduction de leur revenu foncier représentant un total de 80% de la valeur d'achat, étalée sur 24 ans. La seule contrepartie résidait dans l'engagement de louer le bien pendant au moins neuf ans, y compris à des ascendants ou descendants, mais hors du foyer fiscal. Le plafond du déficit foncier imputable sur le revenu global était pour sa part relevé à 15 245 €, de façon à donner tout son effet au mécanisme.

### **1.3. L'amortissement fiscal dit « BESSON »**

Pour succéder à l'amortissement « PERISSOL » qui a pris fin en août 1999, un dispositif dit « BESSON », beaucoup plus restrictif, a été mis en place.

Tout en conservant le principe d'un amortissement fiscal, le nouveau dispositif a prévu notamment :

- l'interdiction de louer à un ascendant, descendant ou membre du foyer fiscal,
- des conditions plus strictes de plafonnement des loyers et des ressources des locataires,
- une éligibilité réservée uniquement aux locations pour la résidence principale,
- un taux d'amortissement permettant sur neuf ans une déduction totale à hauteur de 50% de la valeur d'achat de l'immeuble,
- une réduction forfaitaire minorée de manière temporaire, pendant la période d'amortissement,
- ou encore une imputation des déficits fonciers ramenée dans les conditions de droit commun.

Ces dispositions ont, depuis, été de nouveau plusieurs fois modifiées. La loi de finances pour 2001 a ainsi autorisé le simple transfert temporaire du logement aux ascendants et descendants, sous réserve d'une suspension du bénéfice de l'amortissement. La loi de finances pour 2003 et la loi d'avril 2003 dite « ROBIEN » ont

également introduit de nouvelles modifications, visant à assouplir certaines des contraintes du dispositif.

Au total, la fiscalité dérogatoire en faveur de l'immobilier locatif neuf n'a cessé d'être modifiée. Ces adaptations tantôt généreuses, tantôt restrictives, ont rendu le marché très sensible à la fiscalité, provoquant des phénomènes d'optimisation fiscale, les investisseurs effectuant leurs choix en fonction de considérations éloignées des préoccupations immobilières qui auraient dû les guider dans ces opérations lourdes.

## 2. – Les dispositifs en faveur de l'outre-mer

Les dépenses fiscales en faveur des investissements outre-mer, dont les premières sont apparues dans les années 1950, n'ont cessé d'être modifiées par le législateur.

Le dispositif actuel est issu des dispositions de la loi de finances rectificative du 11 juillet 1986, connues sous le nom de « loi PONS ». Au cours des cinq dernières années, il a été révisé par la loi de finances pour 1999 et l'article 19 de la loi de finances pour 2001, connu sous le nom de « loi PAUL », sans même évoquer le projet de loi de programme pour l'outre-mer en cours d'examen.

### 2.1. Les modifications introduites par la loi de finances pour 1999

La loi de finances pour 1999 a apporté trois modifications substantielles au dispositif instauré par la « loi PONS » :

- l'autorisation, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, d'« externaliser » la défiscalisation via une société en nom collectif, un groupement d'intérêt économique, etc. ;
- la suppression de l'abattement du tiers, auparavant en vigueur, dans la détermination de la déduction de l'investissement pratiqué par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- l'extension du champ d'application de la procédure d'agrément préalable aux secteurs auparavant exemptés pour les investissements excédant un certain montant.

## 2.2. Les modifications introduites par la « loi PAUL »

La « loi PAUL » a, pour l'essentiel, apporté deux réorientations dans un souci de meilleure maîtrise du dispositif :

- pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, la déduction a été remplacée par une réduction d'impôt, avec notamment un plafonnement du nouvel avantage fiscal à 50% de l'impôt dû ;
- l'obligation a été introduite pour l'investisseur de rétrocéder à l'entreprise exploitante soit 60 % de la réduction d'impôt sur le revenu soit 75 % de l'avantage procuré à l'impôt sur les sociétés.

## 3. – Le crédit d'impôt recherche

Depuis sa création en 1983, le crédit d'impôt recherche a connu d'incessantes modifications portant sur son assiette, son taux, la période de référence ou le plafonnement de ses effets, qui en ont fait l'un des dispositifs les plus complexes à utiliser pour les entreprises. Les modifications récentes ne font que confirmer ce diagnostic.

### 3.1. Un dispositif particulièrement difficile à utiliser

A première vue, le crédit d'impôt recherche paraît simple : les entreprises peuvent aujourd'hui bénéficier sur option d'un crédit d'impôt égal à 50% de l'augmentation de leurs dépenses de recherche exposées au cours d'une année par rapport à la moyenne des deux précédentes.

Mais ce dispositif a été particulièrement instable depuis 1983 :

- Les modalités de calcul du crédit d'impôt recherche n'ont cessé de varier. Au calcul fondé sur l'appréciation de l'accroissement des dépenses de recherche, actuellement en vigueur, avait été substitué entre 1988 et 1992 un calcul fondé sur le volume total de ces dépenses. De surcroît, le taux du crédit d'impôt a évolué de 25 à 50%.
- Surtout, le périmètre des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche présente des ambiguïtés, sources de contentieux entre les entreprises et l'administration fiscale. En particulier, le fait qu'un projet soit financé par l'Agence nationale pour la valorisation de la recherche (ANVAR) ou

soit à l'origine d'un brevet ne le rend pas automatiquement éligible au crédit d'impôt recherche, même partiellement.

### 3.2. Les modifications récentes apportées au dispositif

#### a) *La loi de finances pour 1999*

La loi de finances pour 1999 a sensiblement modifié les modalités d'application du dispositif avec notamment comme objectifs son redéploiement en faveur des entreprises récemment créées, la possibilité d'un nouveau départ offerte aux entreprises plus anciennes et le renforcement des liens avec la recherche publique.

Ainsi, toutes les entreprises nouvelles peuvent désormais obtenir la restitution immédiate du montant de leur crédit d'impôt recherche, et les autres entreprises ont désormais la possibilité de mobiliser la créance de l'Etat auprès d'un établissement financier.

Par ailleurs, tous les laboratoires publics de recherche ont été agréés d'office au titre de la procédure du crédit d'impôt recherche, de telle sorte que les travaux confiés par les entreprises à ces laboratoires entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt.

#### b) *La loi sur l'innovation et la recherche de 1999*

La loi du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche a, quant à elle, apporté une modification visant à inciter les entreprises à embaucher des chercheurs. Elle a porté le taux des dépenses de fonctionnement éligibles au crédit d'impôt recherche (qui est normalement de 75 % des dépenses de personnel) à 100 % pendant les douze premiers mois pour celles qui se rapportent au recrutement de personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent.

Par delà les perfectionnements qu'elles cherchent à introduire, ces modifications successives paraissent peu compatibles avec l'orientation des comportements des entreprises en matière de recherche, qui relèvent davantage de stratégies de long terme. Cette situation apparaît d'autant plus regrettable que la recherche constitue sans doute l'un des secteurs qui devrait faire l'objet d'un soutien public plus important, y compris par le biais de mécanismes fiscaux appropriés (cf. pp. 115 et suivantes).

\*

Les conséquences de la complexité qu'introduisent les dispositifs dérogatoires dans la fiscalité française ne sont pas assez soulignées.

En particulier, le fait qu'un grand nombre de dispositifs apparaissent peu coûteux ou ne sont pas chiffrés masque les coûts de gestion de ces mesures. S'ils sont difficilement chiffrables en l'absence de comptabilité analytique fine ou d'enquête appropriée auprès des services de l'administration fiscale, ces coûts liés au nombre et à la complexité des régimes dérogatoires permettent certainement d'expliquer pour partie le niveau comparativement élevé du coût de gestion de l'impôt en France. De ce point de vue, une simplification de la fiscalité devrait se traduire par des économies substantielles.

Les désagréments de cette situation retombent également sur les contribuables, pour lesquels la loi fiscale perd toute lisibilité, sans parler des difficultés pratiques auxquelles ils ne manquent pas de se heurter quand ils souhaitent bénéficier d'une mesure dérogatoire, les incertitudes en amont pouvant, comme cela a déjà été indiqué, se transformer en contentieux en aval.

## **II. - LES DISPOSITIFS FISCAUX DEROGATOIRES SONT D'UNE EFFICACITE INCERTAINE**

Si la théorie économique peut éclairer utilement le débat sur l'efficacité et donc l'utilité des dispositifs fiscaux dérogatoires, l'absence quasi générale d'études appliquées laisse régner une grande incertitude sur l'intérêt réel de la plupart des mesures.

### **A. – Les fondements théoriques des interventions : efficacité ou équité**

Sur un plan théorique, les fondements des interventions fiscales peuvent être recherchées soit du côté de l'efficacité économique, soit du côté de l'équité sociale.

#### **1. – L'objectif d'efficacité économique**

Les dispositifs dérogatoires fiscaux peuvent viser à corriger une imperfection de marché, en vue d'obtenir une plus grande efficacité. Ce cas est fréquent s'agissant des dépenses fiscales dont bénéficient les entreprises, mais vaut également pour les politiques en faveur de l'emploi ou de l'épargne dont bénéficient les ménages. D'un point de vue théorique, les dérogations fiscales, en modifiant le système de prix relatifs, peuvent en effet pallier des imperfections de marché qui trouvent leur origine dans des effets externes – les externalités – positifs ou négatifs, ou dans des situations d'information asymétrique.

##### **1.1. Un exemple d'externalité positive : la recherche**

Les innovations pouvant bénéficier à la société au-delà de leurs auteurs grâce à la circulation du savoir, l'activité de recherche se caractérise par l'existence d'externalités positives, que l'on peut définir par le fait que le rendement social de la recherche est supérieur à son rendement privé, c'est-à-dire que l'exercice de cette activité par les individus a des effets bénéfiques pour l'ensemble de la société. En l'absence d'aide, le mécanisme de marché conduit à un investissement en recherche inférieur à son niveau socialement optimal. Cette défaillance du marché justifie l'intervention publique.

Une étude<sup>3</sup> a passé en revue une cinquantaine de travaux économétriques, effectués pour la majorité sur données américaines, visant à quantifier l'écart entre rendements social et privé. Au-delà de certaines divergences entre les résultats, il ressort de l'étude qu'on peut situer cet écart entre 50 et 100 points de pourcentage, ce qui signifie qu'un euro investi dans la recherche par une entreprise conduit à une augmentation de la valeur ajoutée des autres entreprises comprise entre cinquante centimes et un euro au cours de l'année suivant l'investissement.

Une étude plus récente effectuée sur données françaises sur la période 1985-1995<sup>4</sup> arrive à des résultats concordants, avec un écart de 51 points de pourcentage entre rendements social et privé. Ainsi, un consensus assez large se dégage parmi les économistes sur le fait que le rendement social excède significativement le rendement privé, et, par conséquent, sur la nécessité d'une intervention publique.

Le débat porte plutôt sur les modalités que doit prendre cette intervention, ainsi que sur son intensité, comme le montrent les résultats des travaux évoqués aux pp. 115 et suivantes en matière de recherche.

## 1.2. Un exemple d'externalité négative : la pollution

La théorie économique soutient qu'en l'absence d'intervention publique, les entreprises polluantes ne sont pas incitées à prendre en compte dans leurs décisions les dommages que leur pollution cause à la collectivité. Les économistes formalisent ce défaut du marché par le fait qu'il n'existe pas spontanément de droits de propriété sur la qualité de l'air, de l'eau, etc. Taxer la pollution conduit donc les entreprises à intégrer, dans leurs décisions, une partie du coût lié au caractère éventuellement polluant de leur activité.

La taxation est reconnue par la théorie comme un instrument efficace, au sens où elle minimise le coût total de réduction de la pollution à un niveau donné, au même titre, d'ailleurs, que les marchés de droits à polluer. Elle s'oppose en cela à la réglementation, instrument pourtant le plus utilisé, qui peut conduire à des choix sous-optimaux, essentiellement parce qu'il n'est pas possible de différencier suffisamment les normes réglementaires pour répondre de façon adaptée à la diversité des situations<sup>5</sup>.

En pratique, il n'est pas toujours possible de taxer directement la pollution, soit qu'elle s'avère difficilement mesurable, soit que des

problèmes d'acceptabilité sociale se posent. La taxation des produits responsables de la pollution constitue un palliatif. Elle peut être alors efficacement complétée par des mesures fiscales positives en faveur de la dépollution (utilisation de produits moins polluants ou de matériels destinés à réduire la pollution). Des exemples de telles dépenses fiscales sont donnés p. 140.

### **1.3. Un exemple d'asymétrie d'information : la création d'entreprises**

L'imperfection du marché du crédit constitue la justification traditionnellement avancée par les économistes pour légitimer l'intervention publique en matière de création d'entreprise. De manière générale, cette imperfection trouve son origine dans le fait que les entreprises disposent de plus d'information pour évaluer leur capacité de remboursement future que les prêteurs potentiels.

Ces asymétries d'information touchent particulièrement les entreprises nouvelles, demandeurs de financements dont les performances n'ont pas encore été observées. Il est donc justifié, d'un point de vue d'efficacité économique, de les favoriser par rapport aux entreprises déjà installées.

L'imperfection du marché du crédit est, de plus, susceptible d'augmenter les risques de défaillance des entreprises arrivant néanmoins à se créer, dans la mesure où elles peuvent être contraintes à prendre des risques trop élevés<sup>6</sup>. En effet, les entreprises nouvelles peuvent être contraintes à dégager des profits rapidement de manière à compenser le déficit de financement extérieur par de l'autofinancement, ce qui les pousse à prendre plus de risques qu'il ne serait optimal si le marché du crédit était parfait.

L'intervention publique, que ce soit au travers d'allégements fiscaux, de subventions ou de facilitation à l'accès au crédit, doit donc viser à une augmentation du volume de créations et à une diminution du taux de défaillance des jeunes entreprises (cf. p. 124).

## **2. – L'objectif d'équité sociale**

Certaines dépenses fiscales peuvent être rattachées à des objectifs d'équité sociale. Cela peut être le cas de dépenses fiscales dont bénéficient les ménages (politique en faveur des familles, des personnes âgées ou handicapées), mais aussi les entreprises. Ainsi

l'action publique en faveur d'entreprises implantées dans des zones prioritaires d'aménagement du territoire répond à des objectifs d'équité. Il s'agit de réduire les disparités de développement avec les autres territoires.

Se pose alors la question de l'arbitrage entre efficacité et équité, qui est rarement explicitée par la puissance publique. De manière générale en effet, la théorie soutient que toute redistribution (le cas échéant pour des motifs d'équité) a un coût en termes d'efficacité. Toutefois, les effets positifs des mesures d'équité sont également nombreux.

Les dépenses fiscales en faveur d'entreprises implantées dans des zones prioritaires d'aménagement du territoire peuvent par exemple nuire à la productivité globale en biaisant l'attractivité des territoires. Un créateur potentiel peut décider de s'implanter dans une zone prioritaire d'aménagement du territoire en raison des aides reçues, même si les conditions économiques, par exemple en termes d'infrastructures, n'y sont pas les plus favorables. Aussi l'effet négatif sur les zones non aidées peut-il l'emporter sur l'effet positif sur les zones aidées : la question est alors de savoir combien de points de croissance la collectivité est prête à sacrifier en contrepartie de la réduction des disparités.

Un rapport récent du Conseil d'analyse économique sur l'aménagement du territoire<sup>7</sup> nuance toutefois cette analyse en insistant sur le fait que l'espace est, en lui-même, également générateur d'imperfections. Ainsi, certaines zones sont pénalisées en raison des distances et des coûts de transport de telle sorte que la concurrence y est réduite. De même, si la proximité des agents génère des effets positifs en facilitant, par exemple, la diffusion de l'information ou les échanges de biens physiques, une trop forte concentration géographique de l'activité peut engendrer des externalités négatives tenant aux effets de congestion et aux coûts sociaux, comme la pollution urbaine.

Il n'est donc pas exclu, au moins théoriquement, que l'action en faveur de territoires peu développés se justifie par un souci non seulement d'équité mais aussi d'efficacité<sup>8</sup>.

L'exemple pourrait également être pris des effets positifs sur l'économie des politiques visant à une répartition plus équitable des revenus, qui favorisent la consommation et limitent les coûts sociaux liés à la pauvreté.

## B. – L’absence quasi générale d’évaluation des effets des mesures

En France, les effets des dépenses fiscales ne sont jamais évalués, sauf exception. Des bonnes pratiques ont été relevées dans d’autres pays : il conviendra de s’interroger sur la possibilité de les transposer éventuellement en France, notamment dans la perspective de la mise en œuvre de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001.

### 1. – Les résultats des rares évaluations conduites en France

Les rares évaluations conduites en France portent sur des secteurs d’étude privilégiés, comme les aides à la recherche, ou sont effectuées en réponse à une demande de la Commission européenne, comme dans le cas du taux réduit de TVA sur les travaux dans les logements.

#### 1.1. Un secteur d’étude privilégié : les aides en faveur de la recherche

Des études ont été effectuées en vue de déterminer l’efficacité des dépenses fiscales en faveur de la recherche. Il peut être utile de présenter ici les conclusions qui ressortent de ces travaux, qui font d’autant plus regretter la rareté de telles études.

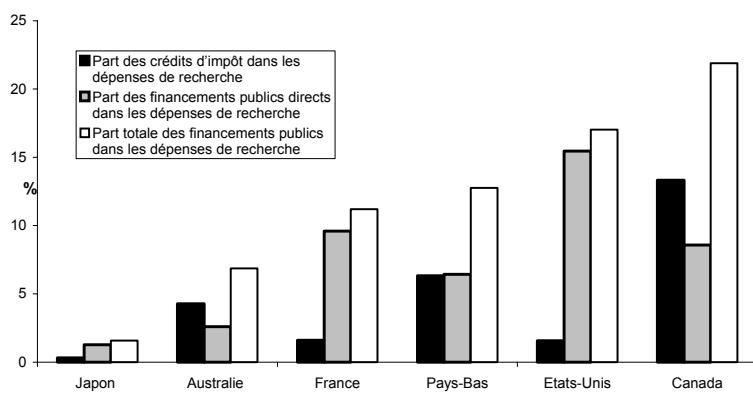
##### a) *La France fait comparativement un faible usage de l’incitation fiscale à la recherche*

Une analyse comparative permet de constater que la France fait comparativement un faible usage de l’incitation fiscale à la recherche.

En effet, une étude de 2001<sup>9</sup> a montré que 1314 des entreprises industrielles innovantes (soit 24 %) ont utilisé le crédit d’impôt recherche en 1999. Il s’agit de la mesure d’aide à la recherche à laquelle il est fait le plus largement appel. Elle constitue la seule source d’aide pour près de la moitié de ses bénéficiaires. Pour l’autre moitié, elle procure en moyenne un avantage moins élevé que les autres aides publiques. Le total des ces aides représente 11,2 % de l’ensemble des dépenses de recherche des entreprises industrielles, et le poids du crédit d’impôt recherche dans ces dépenses est de 1,6 %.

Cette proportion situe la France parmi les pays faisant un faible usage de l'incitation fiscale à la recherche. Seul le Japon, parmi cinq autres pays observés, utilise encore moins cet instrument proportionnellement aux dépenses de recherche de son industrie. En revanche, la France est relativement généreuse en financements publics directs si bien qu'elle se trouve au total dans une position intermédiaire.

*Schéma n°16 : Part des financements publics dans les dépenses de recherche*



Source : SESSI (2001) pour la France, OCDE (2002) pour les autres pays.

Une étude d'origine américaine<sup>10</sup> propose une autre mesure de l'incitation fiscale fondée non pas sur le coût effectif du crédit d'impôt mais sur le poids de la fiscalité dans le coût unitaire du capital de recherche<sup>11</sup>. Ces deux mesures peuvent en particulier diverger en raison des différences de taux d'imposition des bénéfices. La classification à laquelle parviennent ces travaux confirme que la France est moins généreuse que les Etats-Unis, le Canada et l'Australie mais montre qu'elle l'est davantage que d'autres pays européens (Allemagne, Italie, Royaume-Uni) ou le Japon.

*b) L'intérêt du crédit d'impôt recherche français paraît démontré*

De nombreuses évaluations ont permis de démontrer l'intérêt du crédit d'impôt recherche. L'étude d'origine américaine précitée<sup>12</sup>, à partir d'une revue de vingt-deux études empiriques, conclut qu'en

moyenne un euro de crédit d'impôt pour la recherche génère un euro de recherche supplémentaire.

Pour ce qui est du crédit d'impôt français, une étude très récente<sup>13</sup> a permis de confirmer l'intérêt du dispositif : 1 euro de crédit d'impôt généreraient à long terme une dépense de recherche supplémentaire comprise entre 3 et 4 euros.

Par ailleurs, une étude de 2001<sup>14</sup> a comparé l'efficacité respective des incitations fiscales et des aides directes, à partir d'une analyse macro-économique portant sur dix-sept pays de l'OCDE entre 1981 et 1996. Elle arrive à la conclusion que les aides directes ont une incidence plus forte que les incitations fiscales sur les dépenses privées de recherche, en particulier à long terme.

Mais ces types de comparaison n'offrent qu'un point de vue partiel sur la hiérarchie des instruments.

En effet, ces analyses négligent les coûts administratifs, supportés par la puissance publique et par les entreprises. Bien que généralement mal connus, ces coûts peuvent constituer une charge importante notamment pour les petites entreprises ainsi que l'a souligné une étude récente de l'OCDE<sup>15</sup>. Le Canada a ainsi constaté que les coûts administratifs exposés par les petites entreprises représentaient 15 % de la valeur du crédit d'impôt en faveur de la recherche pour les petites entreprises, contre 5,5 % pour les grandes.

Elles ne prennent pas non plus en compte la fraude pouvant être provoquée par les dispositifs d'incitation. Selon la même étude de l'OCDE, celle-ci peut pourtant constituer un obstacle rédhibitoire à l'efficacité du dispositif fiscal. D'après cette source, la difficulté à prévenir la fraude a ainsi conduit l'Allemagne à abandonner le crédit d'impôt recherche au milieu des années quatre-vingt dix et l'Irlande à récemment abolir l'abattement fiscal en faveur de la recherche.

*c) L'instrument fiscal apparaît en outre comme un complément utile des aides directes dans un contexte fortement concurrentiel*

Un rapport commandé par l'Agence nationale de la valorisation de la recherche<sup>16</sup> souligne la complémentarité entre les aides qu'elle attribue et le crédit d'impôt recherche, dans la mesure où les bénéficiaires des deux aides ne mettent pas l'accent sur les mêmes objectifs. D'après l'étude, les bénéficiaires du crédit d'impôt recherche visent davantage l'acquisition de nouvelles connaissances,

l'établissement de nouveaux partenariats ou l'amélioration de leur notoriété.

Par ailleurs, une étude de 2001<sup>17</sup> a montré que le crédit d'impôt recherche est réparti de manière beaucoup plus homogène entre les différentes branches d'activité que les grands programmes de recherche civils et de défense qui se concentrent dans les secteurs de la construction aéronautique et spatiale, des équipements électroniques de communication, des instruments de précision et des équipements mécaniques (dont des armements).

Enfin et surtout, les effets induits par la politique fiscale en faveur de la recherche sur les performances et la compétitivité des entreprises sont importants. Une étude d'origine britannique<sup>18</sup> offre ainsi un éclairage sur l'impact du crédit d'impôt recherche, à partir de données macro-économiques couvrant huit pays entre 1979 et 1994. Elle arrive à la conclusion que le montant de recherche effectué dans un pays donné dépend, de manière positive et significative, du coût du capital de recherche dans les autres pays. Ce résultat refléterait le fait que la localisation des activités de recherche des entreprises est affectée par l'attractivité relative des crédits d'impôt des différents pays, et mettrait en évidence la portée de la concurrence fiscale en matière de recherche.

## **1.2. Les évaluations effectuées à la demande de la Commission européenne : l'exemple de l'effet du taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien**

Une évaluation a été conduite, à la demande de la Commission européenne, sur les effets du taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien en vue d'étudier sa reconduction. Les résultats largement positifs auxquels est parvenu le rapport français ont cependant fait l'objet de quelques réserves de la part de la Commission.

### *a) Les résultats présentés à la Commission*

Deux études ont récemment été communiquées à la Commission européenne en vue de démontrer l'efficacité des baisses ciblées de TVA, appliquées respectivement aux travaux de rénovation, d'entretien et d'amélioration dans les logements et au secteur de la restauration. La première, qui constitue une évaluation *ex post* d'un dispositif autorisé pendant trois ans à titre expérimental, a été

effectuée dans la perspective de l'éventuelle reconduction du dispositif.

Le taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien est donc le seul mécanisme fiscal dérogatoire à avoir donné lieu à une étude d'évaluation *ex post* précise, publiée après un débat interministériel à la lumière de la contradiction avec des études concurrentes des services d'analyse économique des professionnels.

Selon le rapport de la France à la Commission européenne d'octobre 2002, la baisse ciblée de TVA aurait eu un effet globalement bénéfique. Le secteur, avec une progression du chiffre d'affaires de près de 14% en valeur entre 1999 et 2001, aurait vu le nombre de ses salariés progresser de 8,6% entre 1998 et 2000. Entre 40.000 et 46.000 emplois auraient été créés, selon une estimation sur la base d'un ratio de chiffre d'affaires par emploi induit directement et indirectement. Au-delà, le rapport mentionne les effets de la mesure sur la baisse du coût réel du travail, par les mécanismes d'indexation des salaires sur les prix, qui a pu bénéficier à l'ensemble de l'économie.

Certes, cette croissance du chiffre d'affaires a également été favorisée par les conséquences des tempêtes de décembre 1999, et par l'embellie globale de l'économie. Mais, la baisse de TVA aurait contribué à stimuler la demande de travaux dans les logements, par la baisse sur le court terme des prix toutes taxes comprises.

En effet, l'examen comparé de l'évolution des prix hors taxe et toutes taxes comprises montre que la baisse de TVA aurait été répercutee, à hauteur de 75%, sous forme de baisse de prix finaux, du moins dans la période immédiatement postérieure à l'introduction de la mesure. La hausse de chiffre d'affaires induite par la mesure de TVA serait de 1,3 à 1,5 Md€ en 2000 et 2001 à comparer à un supplément d'activité de 1,1 Md€, concomitant, dû à l'effet des tempêtes.

A plus long terme néanmoins, certaines entreprises ont cherché à augmenter leurs marges, en relevant leurs prix hors taxe. Ce mouvement semble cependant avoir été relativement limité.

Les effets indirects de la mesure sur la réorientation du travail dissimulé ne sont pas détaillés par le rapport, qui se contente de retenir l'hypothèse qu'environ un tiers seulement du surcroît de chiffre d'affaires lié à la baisse de la TVA proviendrait de ce phénomène.

Le dossier n'évoque pas non plus les effets budgétaires indirects de cette mesure. Or il semble que le coût budgétaire brut de la baisse de la TVA pour l'Etat pourrait être diminué d'une part des recettes fiscales supplémentaires générées par les effets de la mesure sur le niveau d'activité (TVA, impôt sur les sociétés) et sur l'emploi (impôt sur le revenu) et d'autre part, en matière sociale, des cotisations supplémentaires perçues et des moindres prestations d'insertion ou de chômage versées. Au total, sur la période 2000-2003, ces effets budgétaires indirects ont pu réduire le coût budgétaire direct de la mesure d'environ 30%.

*b) L'analyse critique effectuée par la Commission européenne*

La Commission européenne a établi un rapport de synthèse à partir des évaluations, présentées par les Etats membres concernés, des effets sur l'emploi et sur la réduction de l'économie souterraine des taux réduits de TVA sur certains services à forte intensité de main d'œuvre<sup>19</sup>. Ce rapport s'inscrit dans la perspective d'une reconduction éventuelle de certains dispositifs et, plus largement, d'un réexamen des secteurs concernés par les taux réduits (annexe H de la sixième directive).

Après avoir rappelé les mécanismes à l'œuvre, la Commission constate notamment « une absence de transmission totale dans les prix de la baisse du taux réduit de TVA ». Du moins, dans le secteur de la rénovation et de la réparation de logements « cette baisse est souvent seulement temporaire ». Par ailleurs, « les rapports des Etats membres ne permettent pas de dissocier les effets de la croissance, particulièrement vigoureuse à l'époque, des éventuels effets d'une transmission partielle dans les prix d'une baisse du taux de TVA ».

Elle conclut de ces circonstances que « les rapports des Etats membres n'identifient pas de façon solide un effet de la mesure de baisse du taux de TVA sur l'emploi. Seuls deux Etats membres, la France et l'Italie, attribuent dans le secteur de la rénovation et de la réparation de logements un nombre assez élevé de créations d'emplois à la suite de la baisse du taux de TVA. Néanmoins plusieurs facteurs ne sont pas pris en compte dans leur approche. [Le cas de l'effet des tempêtes est notamment cité.] Enfin, selon les chiffres du rapport français, le coût d'un emploi direct ainsi créé reste très élevé, environ 89 000 euros par emploi et par an ». Par ailleurs, la Commission estime qu' « il n'a pas été possible de démontrer que la mesure avait un effet de réduction de l'économie souterraine ».

Aussi la Commission suggère-t-elle d'utiliser des baisses de charges sociales ciblées sur les bas salaires plutôt que de reconduire les expériences de taux réduits de TVA : « calculée au niveau de l'Union européenne, pour un même coût budgétaire, une baisse des charges sur le travail crée 52% d'emplois de plus qu'une baisse du taux de TVA entièrement transmise dans les prix » (et davantage si cette transmission n'est pas totale). Cette conclusion rejoue celle qu'avait faite le Conseil des impôts en 2001 dans son rapport consacré à la TVA, qui appelait à ne pas étendre les baisses ciblées de TVA et à rationaliser le champ d'application du taux réduit<sup>20</sup>. Cependant, la réglementation communautaire ne permet pas d'effectuer des baisses de charges sociales ciblées sur certains secteurs économiques. Aussi la Commission a-t-elle finalement proposé d'ouvrir la possibilité de recourir à des baisses ciblées de TVA dans certains secteurs (travaux immobiliers sur les logements, restauration...), même si ces mesures ne sont pas d'une efficacité optimale.

## 2. – Des pratiques d'évaluation plus développées dans certains pays

Quelques cas de bonnes pratiques méritent d'être relevés s'agissant de l'évaluation *ex ante* ou *ex post* des effets des dépenses fiscales.

### 2.1. Les évaluations *ex ante*

En matière d'évaluation *ex ante*, les Pays-Bas ont mis en place en 2001 un « cadre de contrôle » des dépenses fiscales nouvelles, suivant les recommandations de la *Rekenkamer*, institution supérieure de contrôle néerlandaise<sup>21</sup>. Toute mesure fiscale nouvelle est ainsi évaluée à partir d'un questionnaire en 6 points :

1. la problématique est-elle clairement posée ?
2. l'objectif est-il formulé de façon claire et univoque ?
3. peut-on démontrer qu'une intervention financière est nécessaire ?
4. peut-on démontrer qu'une subvention est préférable à une taxe ?
5. peut-on démontrer pourquoi une subvention fiscale est préférable à une subvention directe ?
6. les effets de la mesure sont-ils suffisamment probants ?

Cette procédure formalisée a d'ores et déjà permis de garantir que des évaluations soient effectivement conduites en amont de l'adoption des mesures.

## 2.2. Les évaluations *ex post*

S’agissant des évaluations *ex post*, les approches ciblées ont connu davantage de succès que les tentatives d’évaluation généralisées.

Ainsi, des perspectives avaient été tracées aux Etats-Unis par le *General Audit Office* dès 1994<sup>22</sup>. Constatant la faiblesse de l’évaluation des dépenses fiscales par le Congrès américain, l’Office a préconisé une intégration des dépenses fiscales au sein de l’évaluation annuelle de performance effectuée dans le cadre du *Government Performance and Results Act* de 1993. Toutefois, ces orientations n’ont encore fait l’objet d’aucune mise en œuvre, en raison de la lourdeur que présenterait une telle généralisation des évaluations.

De la même manière, un récent rapport du Vérificateur général du Québec<sup>23</sup> indiquait que « *les dépenses fiscales, qui peuvent être associées généralement à des dépenses de programme, devraient hériter du même mode d'évaluation que ces dernières. Ainsi, chaque dépense fiscale devrait afficher l'objectif poursuivi de même que la cible visée en temps en quantité, à moins que le ministère justifie qu'il ne peut en être ainsi. Dans un contexte de gestion par résultat, les indicateurs devraient être également prévus*

. Néanmoins, l’évaluation des dépenses fiscales est jusqu’à présent demeurée limitée à quelques mesures spécifiques, comme par exemple l’aide à la garde des enfants en 2001.

En revanche, certains pays sont parvenus à développer des mécanismes utiles d’évaluation de dispositifs ciblés. Ainsi, dans le cas du Royaume-Uni, le choix n’a pas été fait d’inclure les dépenses fiscales dans les évaluations annuelles de performance des administrations, mais certains instruments comme le crédit d’impôt en faveur des charges familiales (*Working Families Tax Credit*) ont donné lieu, en raison de leur importance particulière, à des évaluations approfondies. Le crédit d’impôt précité a ainsi été évalué sous l’angle de son coût par le *National Audit Office*, et sous l’angle de ses effets par l’administration mais également par divers organismes d’expertise privés.

Ces expériences rappellent l’intérêt de développer les études portant sur l’utilité des dépenses fiscales et de faire en sorte qu’elles puissent être conduites dans le pluralisme et la transparence. Il paraît également possible de généraliser les études préalables, en s’inspirant du travail de formalisation effectué aux Pays-Bas.

## **C. – L’efficacité contestable d’un grand nombre de dispositifs**

### **1. – Les effets des dépenses fiscales paraissent marginaux dans certains secteurs**

Il existe manifestement des domaines dans lesquels les mécanismes fiscaux dérogatoires, en dépit du nombre parfois élevé des dispositifs, n’ont que des effets très limités, s’ils en ont. Cela vaut notamment pour la formation professionnelle et, hormis quelques mesures significatives, pour la création d’entreprise.

#### **1.1. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de la formation professionnelle ?**

Le crédit d’impôt formation est l’unique dépense fiscale recensée en faveur de la formation dans le projet de loi de finances pour 2003, avec un coût estimé à 20 M€.

Ce crédit d’impôt ne bénéficie qu’aux petites et moyennes entreprises imposées d’après leurs bénéfices réels qui consentent un accroissement de dépenses formation, au-delà de leurs obligations légales. Deux types de dépenses sont éligibles : celles qui sont imputables par l’entreprise sur sa participation à la formation continue et celles relatives à l’accueil de jeunes dans l’entreprise sous certaines conditions. Le crédit d’impôt formation est égal à 35 % de l’excédent des dépenses de formation exposées au cours de l’année civile, par rapport aux dépenses de même nature exposées au cours de l’année précédente.

Le dispositif d’incitation fiscale constitue un complément aux obligations légales et aux autres dispositifs d’aide publique en matière de formation professionnelle.

Les obligations légales prévoient que toute entreprise doit concourir au développement de la formation professionnelle continue en participant chaque année au financement d’actions de formation ou de bilan de compétences à hauteur de 1,5 % des salaires versés dans l’entreprise pour les entreprises de 10 salariés et plus, ou de 0,15 % ou 0,25 % (si l’entreprise est assujettie à la taxe d’apprentissage) pour les entreprises de moins de 10 salariés. Mais la moyenne de la part des dépenses de formation dans les salaires dépasse aujourd’hui 3 %.

Certaines entreprises dépassent largement cette obligation, en particulier dans les secteurs d'activité qui ont prévu, par voie d'accords collectifs, un taux de participation supérieur au minimum légal.

Les aides publiques directes sont en outre nombreuses. L'Etat peut notamment soutenir financièrement les plans de formation pluriannuels dans le cadre d'un engagement de développement de la formation conclu avec une organisation professionnelle, un regroupement d'entreprises ou une entreprise. Ces engagements bénéficient également de la participation des régions et de l'Union européenne.

Le crédit d'impôt formation représente aujourd'hui environ un tiers des aides totales de l'Etat en faveur de la formation et environ 0,3% des dépenses totales des entreprises en matière de formation professionnelle continue.

Ce dispositif, qui n'a au demeurant fait l'objet d'aucune étude d'impact conclusive, ne semble pas constituer un déterminant essentiel des décisions des entreprises en matière de formation. La restriction de son champ d'application aux PME en 2001 apparaît comme une demi-mesure qui rend le dispositif plus complexe, plus fragile juridiquement au regard du droit communautaire (cf. pp. 65 et suivantes) et brouille son objectif, les PME bénéficiant par ailleurs d'un grand nombre de dérogations spécifiques en matière fiscale.

Au surplus, les dépenses de formation des entreprises sont très liées à l'évolution des processus de production. Elles peuvent donc varier fortement d'une année sur l'autre, ce qui rend contestable le principe d'une aide fondée sur un accroissement régulier de la dépense de l'espèce.

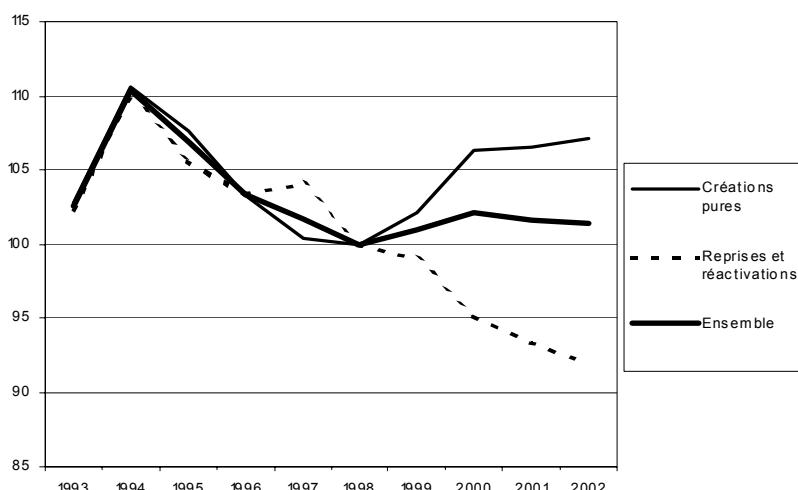
## **1.2. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de la création d'entreprise ?**

L'analyse a déjà été faite de la grande complexité des dépenses fiscales en faveur de la création d'entreprises qui ne représentent plus que 10 à 15% du total des aides publiques accordées (cf. pp. 95 et suivantes). L'une des conséquences de cette complexité et des changements successifs qui ont affecté ces mesures dérogatoires est l'incapacité des pouvoirs publics de procéder à une évaluation de leur efficacité tant sur le volume des créations que sur la survie des jeunes entreprises.

En effet, si de nombreux rapports ont été consacrés récemment à la création d'entreprise<sup>24</sup>, ils ne comportent pas d'éléments que l'on pourrait véritablement qualifier d'évaluation de l'impact des dépenses fiscales (ni même des autres aides au demeurant), malgré les titres de certains d'entre eux.

Dans ces conditions, il peut être utile d'examiner l'évolution globale du nombre de créations d'entreprises. Après avoir atteint un maximum en 1994, le nombre des créations a fortement chuté jusqu'en 1998 puis s'est stabilisé. Cette stabilisation masque cependant une baisse continue des reprises et des réactivations, compensée par une hausse des créations pures en 2000. Le nombre de créations totales est aujourd'hui inférieur à son niveau de 1993, année qui se situait pourtant au plus bas de la conjoncture :

*Schéma n°17 : Evolution du nombre des créations d'entreprises (base 100 en 1998)*



*Source : INSEE.*

En l'absence d'évaluation précise, il est difficile d'établir un lien entre les modifications fiscales et ces évolutions. Les trois dépenses fiscales introduites en loi de finances pour 2000 pourraient être en partie responsables de la hausse du nombre des créations pures observée cette année-là. Néanmoins, le faible poids financier de ces

réformes, de l'ordre de 1 % de l'effort public total en faveur de la création d'entreprise, ne plaide pas en faveur de cette interprétation.

On peut être également tenté de rapprocher la baisse des créations à partir de 1995 de la restriction du champ d'application de l'exonération de l'imposition sur les bénéfices pour les entreprises nouvellement créées à partir de la même date. Mais l'analyse est notamment compliquée par deux modifications majeures ayant affecté l'aide aux chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprise, dont le champ a été restreint en 1995 aux chômeurs de plus de six mois, avant la suppression de la prime forfaitaire en loi de finances pour 1997.

S'agissant des effets des dépenses fiscales sur les taux de défaillance des jeunes entreprises, une étude française<sup>25</sup> s'est intéressée à l'impact conjugué des aides publiques à la création, dont l'aide aux chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprise, et des prêts bancaires. D'après ces travaux, les subventions auraient un effet positif sur la survie des entreprises créées par d'anciens chômeurs mais un effet nul en moyenne sur la survie des entreprises créées par d'anciens actifs occupés. Le constat est également fait que les prêts bancaires n'augmentent significativement la probabilité de survie des jeunes entreprises que lorsqu'ils sont associés à des subventions.

Les auteurs de l'étude interprètent ce dernier résultat comme une conséquence du fait que les projets sélectionnés pour bénéficier d'aides locales (qui constituent la majeure partie des subventions) sont de meilleure qualité que les autres. Une telle interprétation tend à privilégier relativement l'usage des aides ciblées, dont la sélection apparaît efficace, par rapport à celui d'incitations fiscales non discriminantes.

Au total, il ne paraît pas démontré que les dépenses fiscales liées à la création d'entreprise, auraient des effets propres significatifs.

## **2. – Les effets des dépenses fiscales sont parfois contestables d'un point de vue économique**

Dans un certain nombre de secteurs, les dépenses fiscales ne paraissent pas toujours avoir les effets recherchés et apparaissent, de ce fait, contestables d'un point de vue économique. Les exemples sont pris de certaines mesures en faveur de l'épargne, des personnes âgées, de l'aménagement du territoire, de l'emploi et de l'environnement.

## 2.1. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de l'épargne ?

L'effet des dépenses fiscales sur le niveau de l'épargne ne semble pas démontré, bien que certaines d'entre elles soient fortement utilisées et très coûteuses. En revanche, les régimes spécifiques en vigueur paraissent avoir un impact très net sur la répartition de l'épargne entre les différents produits.

### a) La forte utilisation des régimes dérogatoires

Les instruments d'épargne qui permettent une exonération partielle ou totale des revenus drainent une part conséquente de l'épargne des ménages. Trois produits sont particulièrement utilisés : l'assurance-vie (38 % des ménages français détenaient au moins un contrat d'assurance-vie en 2001), le plan ou un contrat d'épargne logement (40 %) et le livret A (61 %). Au total, l'épargne détenue sous la forme d'assurance-vie, de livrets ou de plans d'épargne partiellement ou totalement défiscalisés s'élève à la moitié de l'épargne financière des ménages.

En revanche, les réductions d'impôt ou les déductions profitent à un nombre beaucoup plus restreint de contribuables :

Tableau n°16 : *Nombre de foyers fiscaux utilisant certaines réductions ou déductions d'impôt relatives à l'épargne.*

Déduction pour souscription au capital de Sofica	3 802
Déduction en faveur des Sofipêche	620
Déduction pour pertes en capital	2 080
Réduction pour souscription au capital des PME	67 753
Réduction pour investissement dans les DOM-TOM	26 130

Source : *Direction générale des impôts, revenus de 2001.*

Ces dispositifs fiscaux ne paraissent en effet avantageux que pour un nombre limité de ménages aisés, capables d'en bénéficier pleinement.

Dans l'ensemble, l'avantage fiscal moyen tiré de ces dispositifs d'allégements varie fortement d'une mesure à l'autre. Les aides procurées sont plus importantes avec les mécanismes de déductions du revenu imposable ou de réductions d'impôt plus sélectives, et moindres pour les dépenses fiscales qui profitent au plus grand nombre :

Tableau n°17 : *Dépense fiscale moyenne par foyer fiscal (en euros)*

Livret A	15,5
Epargne logement	75
Assurance-vie	163
Souscription au capital de PME	989
Pertes en capital	1 442
Souscription de parts de Sofica	6 049
Investissements DOM-TOM	5 741

*Note de lecture :* l'aide fiscale moyenne accordée par livret A peut être évaluée à 15,5 €.

Source : *Conseil des impôts*

*b) L'effet de la fiscalité sur le niveau de l'épargne paraît incertain*

En dépit du nombre et de l'importance des mécanismes de fiscalité dérogatoire destinés à favoriser l'épargne, ni la théorie ni les études empiriques ne permettent de démontrer qu'ils auraient globalement un effet positif sur le niveau de l'épargne.

D'un point de vue théorique, l'effet de la fiscalité sur l'épargne est indéterminé. En effet, si une moindre imposition des revenus de l'épargne a pour conséquence mécanique d'accroître le taux de rendement des actifs, les liens entre le rendement de l'épargne et son niveau sont complexes :

- un premier effet dit « de substitution » joue en faveur de l'épargne, l'augmentation du taux de rendement du capital réduisant le coût d'une consommation future par rapport à celui d'une consommation présente ;
- un deuxième effet dit « de revenu » joue en sens inverse, le rendement accru de l'épargne permettant de moins épargner aujourd'hui pour parvenir à un volume déterminé de consommation à l'avenir ;
- un troisième effet dit « de richesse » a pour effet d'accroître le volume d'épargne, l'individu cherchant à compenser la réduction de richesse sur le cycle de vie qui résulte de l'augmentation du taux de rendement des actifs.

Les études empiriques disponibles ne permettent pas non plus de parvenir à une conclusion manifeste. Ainsi, parmi les études empiriques publiées depuis 1967 sur ce sujet, qui sont exclusivement

d'origine anglo-saxonne, une moitié ont abouti à des effets positifs de l'élasticité de l'épargne par rapport au taux de rendement du capital, et une autre à des effets non significatifs, voire négatifs<sup>26</sup>. Les développements empiriques confirment donc l'absence de conclusion manifeste quant à l'existence d'un lien entre le volume de l'épargne et son rendement.

*c) L'effet des mesures sur la composition de l'épargne*

Les dispositifs fiscaux dérogatoires ont en revanche une forte incidence sur la composition de l'épargne des ménages. En effet, en affectant différemment les revenus du patrimoine selon la catégorie d'actif, la fiscalité incite les ménages à orienter leurs placements en direction des produits avantageux, ce qui, comme indiqué aux pp. 100 et suivantes, peut conduire à une concurrence entre des objectifs contradictoires et milite en faveur d'une remise à plat de ces dispositifs.

De nombreux travaux empiriques ont souligné l'importance de ce phénomène, l'impôt ayant une forte incidence sur la décision de détenir un actif et sur la quantité d'actif achetée. Les ménages opèrent ainsi des arbitrages, retirant les fonds de produits devenus moins rentables pour les répartir sur d'autres types de supports. Ils sont parfois aidés en cela par les multiples sources d'information (médias, banques, etc.) qui mettent en évidence les alourdissements de la fiscalité ou au contraire l'apparition de nouvelles dérogations fiscales.

Leur réaction est à cet égard probablement plus importante quand la modification du rendement d'un actif provient de la fiscalité que lorsqu'elle résulte simplement de nouveaux équilibres des marchés.

Dans le cas français, la fiscalité modifie de façon significative la rentabilité des placements, introduisant des distorsions fortes entre les produits, sans grande cohérence économique. Les dispositifs permettant de déduire du revenu imposable une partie des sommes investies présentent en particulier de véritables effets de levier, comme dans le cas des SOFICA, même si, comme dans le cas des actions, le rendement net après prélèvements fiscaux et sociaux peut varier fortement (cf. comparaison des données en 1999 et en 2001 dans le tableau ci-après) :

Tableau n°18 : *Effet des prélèvements fiscaux et sociaux sur le rendement net des actifs en 2001*

Rendement réel (net de l'inflation) avant prélèvements	Rendement net après prélèvements fiscaux et sociaux		
	Non imposable à l'IR	Taux marginal d'imposition à l'IR égal à 29,14 %	Taux marginal d'imposition à l'IR égal à 49,58 %
Livret A	1,6 %	1,6 %	1,6 %
PEL	3,1 %	2,8 %	2,8 %
Assurance vie	3,2 %	2,9 %	2,6 %
Obligations	3,5 %	3,2 %	2,6 %
Actions	-20,6 % (en 1999 53%)	-20,6 % (en 1999 48%)	-20,6 % (en 1999 32%)
Sofica	-20,6 % <sup>(1)</sup> (en 1999 53%)	-20,6 % (en 1999 48%)	8,54 % (en 1999 62%)
			29 % (en 1999 71%)

(1) Le rendement réel des Sofica est supposé être égal à celui des actions.

Source : *Données Caisse nationale des caisses d'épargne, calcul du Conseil des impôts*

De fait, certains dispositifs, principalement utilisés par les ménages qui possèdent les revenus les plus conséquents, leur permettent d'alléger notamment leur charge fiscale.

## 2.2. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur des personnes âgées ?

### a) Le coût élevé des dépenses fiscales en faveur des personnes âgées

L'ensemble des dépenses fiscales en faveur des personnes âgées s'élèverait à plus de 8 Md€, comme le montre le tableau suivant.

Comparativement, les prestations classées dans le risque vieillesse au sens des comptes de la protection sociale (incluant à la fois des avantages non contributifs, des compensations de charges ainsi que des aides accordées dans le cadre de l'action sociale) s'élèvent pour la même année à 6,7 Md€ : les dépenses fiscales apparaissent donc ici particulièrement importantes.

En toute rigueur, il faudrait ajouter à ces coûts directs les effets indirects des dépenses fiscales sur les autres impositions ou sur les prestations sociales, qui seraient compris, d'après la Cour des comptes<sup>27</sup>, entre 1,5 et 2,5 Md€. Ces effets indirects en fonction des revenus sont détaillés ci-après.

*Tableau n°19 : Estimation du coût des différents avantages fiscaux ayant trait aux personnes âgées et nombre de foyers concernés*

Avantages fiscaux	2001	Nombre de foyers concernés (effectifs en milliers)
<i>Les dépenses fiscales concernant l'impôt sur le revenu</i>		
IR : le seuil d'éligibilité est augmenté lorsqu'une personne dans le foyer est âgée de plus de 65 ans (une partie de 11 03 03)	ε	270
IR : l'APA n'est pas imposable (12 02 05)	(51 M€ en 2003)	700
IR : exonération des majorations de retraite ou de pension des personnes ayant eu ou élevé au moins trois enfants (12 01 14)	339	
IR : exonération des indemnités de départ en retraite et préretraite (12 01 15)	13	80
IR : exonération des plus-values réalisées par les titulaires de pensions vieillesse non assujettis à l'IR (15 01 02)	nc	
IR : abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites (12 04 01)	1 975	8 590
IR : abattement en faveur des personnes âgées de condition modeste (une partie de 10 02 01)	242	5 100
IR : demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (une partie de 11 01 02)	917	2 689
IR : demi-part supplémentaire pour les contribuables (et leurs veuves) de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant (11 01 03)	200	440
<i>Les dispositifs dérogatoires concernant les autres impôts</i>		
Redevance audiovisuelle	Inférieur à 570	4 900
Taxe d'habitation	-	2 930
Taxe foncière	-	600
<i>Les dispositifs dérogatoires concernant les prélèvements sociaux</i>		
Exonération partielle ou complète de CSG et de CRDS	3 900	8 600
Ensemble (à titre indicatif)	8 200	

*Sources : DP, DLF et fascicule Voies et Moyens.*

Toutefois, ces dépenses fiscales ne peuvent pas toutes être placées sur un même plan.

Certaines mesures, comme les exonérations de contributions sociales, constituent effectivement des aides spécifiques au profit des retraités.

La situation est en revanche plus nuancée pour d'autres dispositifs. Ainsi, l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites est plafonné dans des conditions plus strictes que pour les actifs. Au surplus, pour ces derniers, l'abattement de 10% excède en général les frais professionnels réellement engagés : l'avantage consenti aux retraités par rapport aux actifs par le biais de cette mesure paraît donc très limité.

*b) Les dépenses fiscales génèrent un écart d'imposition entre actifs et retraités*

Les dépenses fiscales spécifiques dont bénéficient les personnes âgées génèrent un écart d'imposition entre actifs et retraités.

Ainsi, d'après une étude conduite par la direction de la prévision pour le Conseil des impôts, le taux moyen d'imposition à l'impôt sur le revenu en 2002 est de 5,2 % pour les foyers de salariés et de 3,8 % pour les retraités (soit un écart de 1,4 point). Une deuxième simulation a été effectuée en neutralisant les dépenses fiscales spécifiques en faveur des retraités (abattement de 10%, abattement en faveur des personnes âgées de condition modeste, demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge et demi-part supplémentaire pour les contribuables de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant). Elle fait apparaître que le taux moyen d'imposition des retraités passe de 3,8 % à 6,0 %.

Cette évaluation permet de conclure que les dispositifs fiscaux dont bénéficient les personnes âgées – et non l'écart éventuel des niveaux de revenus – sont responsables de l'écart entre les niveaux moyens d'imposition des salariés et des retraités.

En effet, au début des années 1970, les revenus déclarés par les retraités étaient très inférieurs à ceux des actifs et l'éventail des pensions plus ouvert qu'aujourd'hui. Le taux de pauvreté était particulièrement élevé chez les personnes âgées, notamment chez les veuves ou les plus de 75 ans, ce qui pouvait justifier l'existence

d'avantages fiscaux spécifiques. Or, le niveau de vie des personnes âgées s'est amélioré, notamment en raison d'une progression significative du niveau des retraites, et le revenu moyen des retraités par unité de consommation est aujourd'hui comparable à celui des actifs. Cette situation pose désormais la question de la justification de certaines dépenses fiscales, comme les exonérations de CSG et de CRDS.

*c) Les dépenses fiscales comportent en outre des effets indirects importants et mal connus*

A ces coûts directs, il faut également ajouter les effets indirects des dépenses fiscales sur les autres impositions (CSG, impôts locaux, etc.) ou les prestations sociales (aides au logement notamment). Il est en effet possible qu'une disposition fiscale n'ait qu'une incidence directe faible mais permette aux bénéficiaires de remplir les conditions pour accéder à certaines prestations sociales et génère donc une dépense non négligeable de ce fait.

Toutefois, en raison des modifications que ces mesures fiscales sont susceptibles d'entraîner sur le comportement des agents, leurs effets indirects sont très difficiles à appréhender et évaluer.

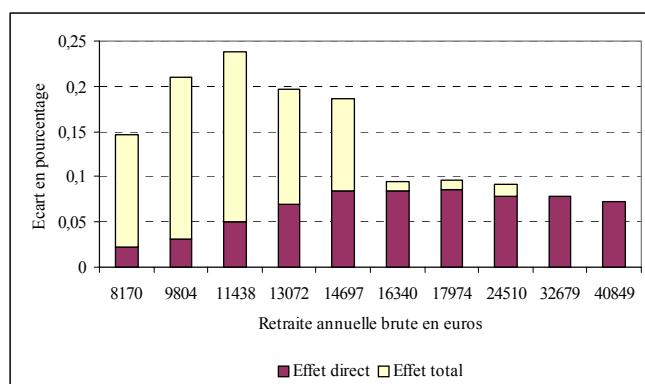
La Cour des comptes, dans son rapport annuel au Parlement sur la sécurité sociale de 2001<sup>28</sup>, a relevé plusieurs effets indirects notables sur les prestations sociales (estimés de l'ordre de 1,2 Md€ pour la seule CSG). Ainsi, la non-imposition du minimum vieillesse a pour effet de majorer les aides au logement des personnes âgées concernées, dans la mesure où cette ressource n'est pas incluse dans l'assiette fiscale de référence. Plus significativement, plusieurs dépenses fiscales ont des effets indirects sur la CSG, la CRDS et la taxe d'habitation, voire sur les aides au logement et la redevance télévisuelle. C'est le cas de :

- l'abattement de 10% plafonné, accordé normalement aux actifs pour leurs frais professionnels, dont bénéficient les retraités,
- l'abattement spécial au profit des personnes âgées de plus de 65 ans ayant des revenus modestes (dont les effets indirects sont jugés par la Cour plus élevés que les effets directs),
- l'exonération des majorations de retraite dont bénéficient les contribuables ayant élevé au moins trois enfants,

- la demi-part supplémentaire octroyée aux contribuables imposés seuls qui ont élevé au moins un enfant,
- la décote et le seuil minimal d'impôt mis en recouvrement (rétroactions notables sur la CSG pour ces deux derniers).

La Cour a par ailleurs réalisé une étude sur des cas types permettant d'appréhender les effets directs et indirects des mesures en fonction de leur revenu. Les résultats obtenus sont présentés dans les deux graphiques suivants.

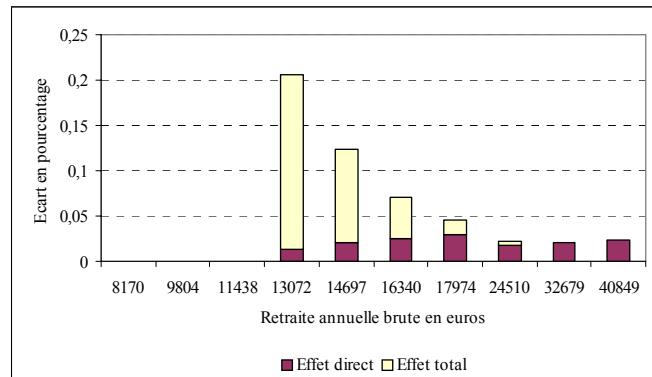
*Schéma n°18 : Effets directs et indirects des dépenses fiscales spécifiques aux personnes âgées en fonction de leur revenu (cas d'une personne âgée isolée ayant eu un enfant).*



**Note de lecture :** Grâce à l'effet des dépenses fiscales, une personne âgée ayant eu un enfant avec une retraite brute annuelle de 24 510 € bénéficie d'un revenu disponible supplémentaire de 9,1 %. L'effet direct seul représente 7,9 %.

Source : Cour des comptes (2001).

*Schéma n°19 : Effets directs et indirects des dépenses fiscales spécifiques aux personnes âgées en fonction de leur revenu (cas d'un couple âgé)*



*Note de lecture :* Grâce à l'effet des dépenses fiscales, un couple âgé avec une retraite brute annuelle de 16 340 € bénéficie d'un revenu disponible supplémentaire de 7 %. L'effet direct seul représente 2,5 %.

Source : Cour des comptes (2001).

A partir de ces résultats, trois constats peuvent être effectués :

- le revenu disponible des ménages est sensiblement augmenté quel que soit le revenu des personnes ;
- en revanche, l'écart de revenu disponible par rapport à la situation de référence où il n'y aurait pas de dépenses fiscales diminue généralement en fonction du revenu, mais la courbe est heurtée ;
- enfin, dans cet écart, l'effet direct des dépenses fiscales varie beaucoup avec le revenu. Pour les retraités modestes, il est faible et ce sont surtout les effets indirects qui pèsent le plus (notamment les aides au logement). Pour les retraités aisés, l'effet direct représente la plus grande part de l'écart et les effets indirects sont faibles, voire nuls.

Aussi, la Cour concluait-elle que « *L'importance des dépenses fiscales et de leurs effets pour les personnes âgées pose trois problèmes majeurs : les irrégularités des barèmes (avec effets de seuil et ressauts), le manque de lisibilité de l'aide publique et la dynamique* »

*différente des composantes de l'aide publique. On peut craindre que les bénéficiaires de ces aides n'en comprennent pas l'importance. »*

### **2.3. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur des zones prioritaires d'aménagement du territoire ?**

#### *a) Des objectifs insuffisamment définis*

Les objectifs poursuivis par les politiques fiscales en faveur de certains territoires ne sont pas suffisamment explicités.

Il peut apparaître regrettable, en premier lieu, que l'arbitrage entre équité et efficacité ne soit pas davantage révélé par la puissance publique. Un rapport du Conseil d'analyse économique<sup>29</sup> a ainsi estimé « *qu'un préalable à toute réflexion sur les stratégies serait une caractérisation rigoureuse de l'objectif recherché, du poids respectif à accorder au soutien des dynamiques porteuses d'efficacité et à celui des territoires en difficultés et des moyens respectifs que l'on peut accorder à ces deux composantes de la politique régionale* ».

En second lieu, dans la plupart des cas, les objectifs premiers des dispositifs en terme de développement des territoires aidés ne sont pas davantage définis. Dans un rapport consacré à la politique de la ville<sup>30</sup>, la Cour des comptes regrette ainsi que la mise en place des mesures relatives aux zones de redynamisation urbaine et aux zones franches urbaines n'ait pas été « *accompagnée d'objectifs de résultats (nombre d'emplois à créer) ni de coût* ». Elle juge qu'« *il est difficile de s'assurer que les mesures ont bien atteint leur but, puisque celui-ci n'avait pas été clairement explicité* ».

#### *b) Le manque de travaux d'évaluation*

Il n'existe pas d'étude économétrique sur l'impact des dispositifs d'aide aux entreprises implantées dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire. Les seuls éléments statistiques parfois invoqués dans le débat sur leur efficacité sont relatives au nombre d'entreprises et d'emplois existant dans les zones aidées avant et après leur mise en œuvre. La portée de ces éléments en termes d'aide à la décision publique souffre cependant de deux limites fortes :

- Ils ne permettent de porter qu'un jugement global sur l'ensemble de chacun des dispositifs. Ils sont de peu

d'utilité pour juger de l'efficacité relative des différentes mesures qu'ils comprennent.

- Plus fondamentalement, ils ne révèlent qu'un aspect partiel de l'impact des politiques étudiées. Manque une évaluation de l'impact sur les zones non aidées, notamment en terme d'entreprises et d'emplois détruits ou, du moins, non créés.

En effet, si une partie des entreprises ou des emplois supplémentaires que l'on observe dans les zones aidées n'a été rentable que grâce aux mesures fiscales spécifiques dont ils ont bénéficié, une autre partie de ces résultats correspond à des entreprises ou des emplois qui auraient été créés en dehors de ces zones en l'absence de dispositif. Ce phénomène de substitution est d'autant plus probable que les créateurs et les employés potentiels sont mobiles entre zones aidées et zones non aidées.

#### *c) Les effets positifs relevés sur les zones franches urbaines*

Parmi les dispositifs existants, une attention particulière a été portée à celui des zones franches urbaines et, dans une moindre mesure, à celui des zones de redynamisation urbaine, tous deux mis en place en 1997<sup>31</sup>.

Une étude de la direction de l'animation, de la recherche, des études et des statistiques (DARES) du ministère de l'emploi et de la solidarité a fourni des éléments d'information sur les zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine, en août 2001<sup>32</sup>. Il faut enfin noter que le Conseil national de l'évaluation a lancé une étude sur les politiques de développement rural, actuellement en cours.

Pour ce qui est des zones franches urbaines, les rapports convergent sur le constat d'un impact significatif des différents dispositifs d'aide (d'origine fiscale ou non) sur l'activité. Le nombre d'entreprises implantées dans ces zones aurait été multiplié par un facteur compris entre deux et cinq suite à la mise en place du dispositif. Le gain net en nombre d'emplois serait compris environ entre 25 000 et 50 000.

L'enquête de la DARES montre également que, parmi les emplois créés, la proportion des contrats à durée indéterminée est de 84%, celle des contrats à durée déterminée de 9% et celle des autres emplois de 7%. Par ailleurs, selon l'étude de l'association

« Entreprendre, villes et quartiers », un peu plus de la moitié des emplois créés dans les zones franches urbaines suite à la mise en place du dispositif correspond simplement à des emplois transférés depuis des zones non aidées.

*d) L'absence d'effets nets sur les zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine, hors des zones franches*

Hors des zones franches urbaines, les conclusions des rapports des inspections générales de 1999 notaient un effet peu perceptible du dispositif d'aide dans les zones de redynamisation urbaine.

L'étude de la DARES précitée<sup>33</sup>, portant sur le nombre d'embauches exonérées dans les zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine, complète ce diagnostic. Elle montre que « *depuis la mise en place de la mesure en 1997, les embauches exonérées de cotisations sociales patronales en zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine ont progressé de manière continue* ». En 2000, on en dénombre 14 300 en zones de revitalisation rurale et 4 400 en zones de redynamisation urbaine (hors DOM), du fait de 8 500 établissements. L'effectif cumulé de ces embauches entre 1997 et 2000 s'élève quant à lui à 64 000 au total.

L'auteur de l'étude souligne cependant que « *les données disponibles à ce stade ne permettent pas d'évaluer l'efficacité de ces dispositifs en termes de développement d'activités et de créations d'emplois dans ces zones* ».

#### **2.4. Quels sont les effets de la prime pour l'emploi ?**

L'efficacité de la prime pour l'emploi (PPE) paraît limitée en raison de plusieurs défauts, portant sur son niveau pour les travailleurs à temps partiel, sur son mode d'indexation et sur le délai de son versement aux bénéficiaires.

- L'incitation financière à la reprise d'un emploi à temps partiel reste actuellement encore faible, en dépit de la revalorisation accordée en faveur des travailleurs à temps partiel dans le cadre de la LFI 2003. En effet, un célibataire sans enfant, qui passe de la situation d'allocataire du RMI à celle de salarié à mi-temps rémunéré sur la base du SMIC horaire, bénéficie de 20 € supplémentaires par mois grâce à la PPE, auxquels s'ajoutent 9 € liés à la revalorisation effectuée en 2003 (l'effet de cette revalorisation a également été de

9 € par mois pour un couple marié monoactif avec deux enfants effectuant la même transition professionnelle)<sup>34</sup>. Ces 29 € représentent au total moins de 5% du revenu des personnes concernées.

En outre, le seuil annuel de revenus d'activité en deçà duquel un individu n'est pas éligible à la PPE est égal à 30 % environ du revenu d'activité d'un salarié employé à temps plein tout au long de l'année et rémunéré sur la base du SMIC horaire. En pratique, ce seuil exclut du bénéfice de la PPE un salarié employé à mi-temps pendant six mois de l'année et rémunéré sur la base du SMIC horaire.

- L'indexation actuelle du barème de la PPE, en dehors des revalorisations ponctuelles décidées notamment à l'occasion de la loi de finances initiale pour 2003, suit une logique fiscale, étant fixée en fonction de l'évolution des prix comme le barème de l'impôt sur le revenu. En raison de la croissance du pouvoir d'achat des salaires, ce mode d'indexation réduit progressivement l'efficacité de la PPE. D'une part, la limite supérieure du barème, fixée initialement à 1,4 SMIC, baisse par rapport au SMIC et entraîne, par conséquent, une réduction du nombre de bénéficiaires.

D'autre part, l'aide accordée à un salarié, voulue maximale au niveau du SMIC, réduit mécaniquement. Par exemple, si le pouvoir d'achat du SMIC progressait sur les dix prochaines années comme entre 1990 et 2000 (+13%), l'indexation sur les prix engendrerait une perte de pouvoir d'achat de la PPE de 33 % d'ici dix ans. Ces évolutions entraînent une moindre efficacité dans le retour à l'emploi et dans la redistribution vers les ménages actifs à faibles revenus.

- Enfin et surtout, le bénéfice de la PPE n'est accordé qu'avec un décalage de plus d'une année entre l'ouverture des droits (la reprise d'un emploi) et la perception de la prime. Un raccourcissement de ce délai, qui est lié à la gestion de l'impôt sur le revenu, poserait des difficultés techniques, en l'absence de système de retenue à la source de cet impôt. Le « choix » (le Conseil constitutionnel ayant invalidé le projet initial qui portait sur la CSG) de recourir à un tel instrument fiscal pour favoriser le retour à l'emploi apparaît donc critiquable.

## 2.5. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de l'environnement ?

Les taxes environnementales, lorsqu'elles existent, sont fixées à des taux très inférieurs de ce qu'ils devraient être au vu des dommages causés par la pollution, si l'on excepte le domaine important des produits pétroliers<sup>35</sup>.

Il en va de même pour les mesures fiscales positives : même si elles tendent à se développer, leur poids paraît en effet modeste, notamment au regard des dépenses fiscales « néfastes pour l'environnement ». De telles dépenses fiscales sont en effet nombreuses, depuis les diverses mesures d'allégement de la TIPP dans le secteur des transports jusqu'à celle, d'ampleur plus faible, qui s'applique dans l'industrie de production de l'alumine. Ainsi, la totalisation des coûts de ces mesures « néfastes » qui sont chiffrées (2,3 Md€ en 2003) est d'un montant environ dix fois supérieur au coût des dépenses fiscales censées favoriser l'environnement (237 M€).

Un rapport récent de l'OCDE<sup>36</sup> relève à ce sujet que « *dans les pays de l'OCDE, il existe [beaucoup] d'exemples de dépenses fiscales et de subventions qui nuisent à l'environnement* » et juge que « *toute réforme fiscale « verte » devrait commencer par la correction systématique des subventions et prélèvements fiscaux qui sont finalement préjudiciables à l'environnement et témoignent de l'échec de l'intervention publique* ». Cette critique dépasse le cadre strict des dépenses fiscales : est notamment dénoncée la taxation avantageuse du diesel, pourtant plus polluant que l'essence, qui n'est pas considérée comme une dépense fiscale.

Se pose néanmoins la question de la compétitivité des secteurs aidés, qui justifie en général de telles dépenses fiscales. Le rapport de l'OCDE, tout en soulignant l'incertitude empirique du lien entre régulation environnementale et compétitivité, estime que « *la coordination fiscale [est] une solution possible* » à cette question, à condition d'englober le plus de pays.

Ainsi, une étude<sup>37</sup> a examiné l'impact d'une taxe sur le carburant des avions appliquée par les pays de l'Union européenne et fixée en vue de réduire de 25 % sa consommation à horizon 2025 par rapport à une situation d'exonération. L'étude arrive à la conclusion que la perte de compétitivité par rapport aux compagnies non européennes serait négligeable.

\*

Au terme de cette deuxième partie du rapport, il apparaît que les dérogations fiscales constituent des sources de complexité, et donc de coût de gestion, sans pour autant apparaître toujours d'une utilité claire. Aussi, une simplification très significative des dispositifs actuellement en vigueur paraît-elle justifiée.

<sup>1</sup> Secrétariat d'Etat aux PME (2002), « Encourager et développer la création d'entreprise », document d'orientation et de consultation.

<sup>2</sup> Conseil des impôts, XVII<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, La fiscalité des revenus de l'épargne, pp. 193 et suivantes.

<sup>3</sup> MOHNEN P. (2000), « R&D tax incentives : issues and evidence », in D. NEVEN et L.-H. ROELLER (eds), The political economy of industrial policy in Europe and the member States, Berlin, ed. Sigma.

<sup>4</sup> LE BAS C. et B. VAN POTTELSBERGHE (2002), « Le rendement social des activités de R&D en France : mesure, évolution, différenciation industrielle », Revue d'économie politique 112 (2), mars-avril 2002, 255-274.

<sup>5</sup> BUREAU D. et J.-C. HOURCADE (1998), « Les dividendes économiques d'une réforme fiscale écologique », in « Fiscalité de l'environnement », rapport du Conseil d'analyse économique.

<sup>6</sup> MILNE A. et D. ROBERTSON (1996), « Firm behaviour under the threat of liquidation », Journal of Economic Dynamic and Control, 20, 1427-1449.

<sup>7</sup> GERAD-VARET L.-A. et M. MOUGEOT (2001), « L'Etat et l'aménagement du territoire », in « Aménagement du territoire », rapport du Conseil d'analyse économique, La documentation française.

<sup>8</sup> Cette incertitude micro-économique se retrouve d'ailleurs en macro-économie dans l'opposition entre le modèle néoclassique de croissance et le modèle de croissance endogène.

<sup>9</sup> LHOMME Y. (2001), « Le financement de l'innovation technologique dans l'industrie », le 4 pages des statistiques industrielles n°156, SESSI.

<sup>10</sup> HALL B. et J. VAN REENEN (2000), « How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence », Research Policy 29 (4-5), 449-470.

<sup>11</sup> Le coût unitaire du capital dépend en général du taux d'intérêt, du taux de dépréciation et du prix du bien d'investissement considéré ainsi que de son taux de croissance, outre la fiscalité.

<sup>12</sup> HALL B. et J. VAN REENEN (2000), ibidem.

<sup>13</sup> MULKAY B. et J. MAIRESSE (2003), "The effects of the R&D tax credit in France", communication aux 20èmes Journées de Micro-économie Appliquée, Montpellier, 5 et 6 juin 2003.

<sup>14</sup> GUELLEC D. et B. VAN POTTELSBERGHE (2001), « The effectiveness of public policies in R&D », Revue d'économie industrielle 94 (1), 449-469.

<sup>15</sup> OCDE (2002), « Incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement - tendances et questions », DSTI/IND/STP(2002)1/Rev1, septembre 2002.

<sup>16</sup> DE LAAT B., K. WARTHA, K. WILLIAMS, A. RAHMER et E. ARNOLD (2001), « Evaluation de la procédure d'aide au projet d'innovation de l'ANVAR 1993-1999 », Technopolis France.

- 
- <sup>17</sup> FRANCOZ D. et Y. JACQUIN (2001), « Evolution et rôle des financements publics de la R&D des entreprises », *Education et formations* n°59, avril-juin 2001, 69-82.
- <sup>18</sup> BLOOM N., R. GRIFFITH et J. VAN REENEN (1998), “Do R&D tax credits work? Evidence from an international panel of countries 1979-1994”, Institute for fiscal studies, Working paper W99/8.
- <sup>19</sup> Commission des communautés européennes, Rapport au Conseil et au Parlement européen, Expérience de l’application d’un aux de TVA réduit sur certains services à forte intensité de main d’œuvre, juin 2003.
- <sup>20</sup> Conseil des impôts, La taxe sur la valeur ajoutée, 2001, pp. 92 et suivantes.
- <sup>21</sup> REKENKAMER, 18 mars1999, Kamerstuk 26 452, n°1-2.
- <sup>22</sup> GAO, *Tax expenditures deserve more scrutiny*, juin 1994, GGD/AIMD-94-122.
- <sup>23</sup> Vérificateur Général du Québec, *Rapport sur les dépenses fiscales*, 2000.
- <sup>24</sup> HUREL F. (2002), rapport au Premier Ministre sur le développement de l’initiative économique et de la création d’entreprise, Agence nationale pour la création d’entreprises (APCE).
- BOCKEL J.-M. (2000), rapport sur la simplification de la création d’entreprise, de la vie des créateurs et de la gestion de leurs entreprises.
- BESSON E. (1999), « Pour un plan d’urgence d’aide à la création de très petites entreprises », rapport d’information n°1804, Assemblée nationale.
- LARRERA DE MOREL B. (1996), « Evaluation des aides à la création d’entreprise », rapport du Commissariat général du Plan.
- <sup>25</sup> CREPON B. et E. DUGUET (2002), “Bank loans, start-up subsidies and survival of the new firms: an econometric analysis from propensity score methods applied to entrepreneur-level data”, mimeo CREST.
- <sup>26</sup> Carroll, C. (1987) Etats-Unis 1961-1985 élasticité de -0,87 ; Blinder, A.S. (1975) Etats-Unis 1947-1972 élasticité de -0,2 à -0,4 ; Bovenberg, A.L. (1990) Etats-Unis 1960-1988 élasticité de -0,005 ; Gylfason, T. (1981) Etats-Unis 1952-1978 élasticité entre -0,01 et 0,01 ; Friend, I. (1983) Etats-Unis pas d’effet significatif ; Howrey, E. (1978) Etats-Unis 1951-1974 pas d’effet significatif ; Pesaran, M. (1984) Royaume-Uni 1953-198 pas d’effet significatif ; Poterba, J.M. (1987) Etats-Unis 1948-1986 élasticité de 0,05 à 0,18 ; Boskin, M.J. (1978) Etats-Unis 1928-1969 élasticité de 0,2 à 0,4 ; Summers, L.H. (1981) Etats-Unis élasticité de 0,74 à 3,71 (source OCDE).
- <sup>27</sup> Cour des comptes, La sécurité sociale, septembre 2001, pp. 251 et suivantes.
- <sup>28</sup> Op. cit.
- <sup>29</sup> GERAD-VARET L.-A. et M. MOUGEOT (2001), « L’Etat et l’aménagement du territoire », in «Aménagement du territoire », rapport du Conseil d’analyse économique, La documentation française.
- <sup>30</sup> Cour des comptes, La politique de la ville, février 2002.
- <sup>31</sup> Deux rapports administratifs, l’un de l’inspection générale des finances, l’autre des inspections générales de l’administration et des affaires sociales, ont été consacrés en 1999 à ces deux dispositifs. Un rapport du ministère de

l'emploi et de la solidarité au Parlement de juillet 2001 (Ministère délégué à la ville (2001), « Bilan des zones franches urbaines », rapport au Parlement) et un rapport parlementaire de juillet 2002 (ANDRE P. (2002), rapport d'information fait au nom de la commission des Affaires économiques et du plan sur les zones franches urbaines) ont porté exclusivement sur les zones franches urbaines.

<sup>32</sup> ARNOUT M. (2001), «L'exonération de cotisations sociales pour le développement territorial», Direction de l'animation, de la recherche, des études et des statistiques (DARES), Premières informations n°31.2.

<sup>33</sup> Op. cit.

<sup>34</sup> Maquette Pâris de calcul du coin fiscal et social, Direction de la prévision.

<sup>35</sup> Ministère de l'écologie et du développement durable (2003), « La fiscalité liée à l'environnement », rapport à la Commission des comptes et de l'économie de l'environnement.

<sup>36</sup> OCDE (2001), « Les taxes liées à l'environnement : problèmes et stratégies ».

<sup>37</sup> WIT, R. et A. BLEIJENBERG (1998), « Potential economic distortions of an European aviation charge, background study », Centre for energy conservation and environmental technology, Delft, Pays-Bas.

**TROISIEME PARTIE :  
12 PROPOSITIONS POUR REFORMER  
LA FISCALITE DEROGATOIRE**

Au terme de cette analyse critique de la fiscalité dérogatoire, le Conseil des impôts souhaite formuler une série de propositions de réforme qui lui semblent utiles.

Ces propositions s'articulent autour de trois grands objectifs :

- Mieux connaître les dépenses fiscales.

Tirant les conséquences du constat selon lequel le document actuel qui recense les dépenses fiscales met sur le même plan des dispositifs de natures très différentes, le Conseil propose une clarification conceptuelle consistant à distinguer, au sein des dépenses fiscales, la catégorie des « allégements structurels » de celle des « instruments de politique publique ».

Cette clarification préalable étant faite, il apparaît qu'une meilleure connaissance des dépenses fiscales passe par une transparence accrue dans l'estimation des chiffres et par un élargissement de l'information recueillie aux mécanismes dérogatoires qui affectent les impôts locaux et les contributions sociales.

- 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, et de n'utiliser qu'avec des exigences accrues cet instrument de politique publique particulier que constitue la fiscalité dérogatoire.

Ces propositions, d'apparence technique, visent à instaurer des procédures qui, à l'avenir, permettraient concrètement une meilleure maîtrise budgétaire des dépenses fiscales et une plus grande transparence dans leur gestion.

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

Un grand nombre de dispositifs dérogatoires paraissent pouvoir être réexaminés. Ce réexamen, qui s'inscrit dans le cadre plus large de la simplification des démarches des usagers du secteur public, peut contribuer de manière significative à rendre la fiscalité, aussi bien des entreprises que des particuliers, plus juste et plus efficace.

Le Conseil est également sensible à la forte tension qui caractérise la situation actuelle des finances publiques. La mise en

œuvre des orientations proposées ci-après pourrait contribuer à réduire cette tension : la simplification de la fiscalité permettrait de réduire les coûts de gestion de l'impôt.

Au surplus, pour les dispositifs dérogatoires concernant les entreprises, l'objectif de simplification de la fiscalité rejoint les préoccupations des représentants des entreprises rencontrés par le Conseil et réduirait le champ des interrogations relatives à la compatibilité des aides de nature fiscale avec la réglementation communautaire ou internationale.

## **I. - MIEUX CONNAITRE LES DEPENSES FISCALES**

En vue d'améliorer la connaissance des dépenses fiscales, le Conseil des impôts propose :

- de distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allégements structurels et les instruments de politique publique ;
- de rendre plus transparente l'estimation du coût des dépenses fiscales ;
- et d'améliorer l'information disponible en matière de fiscalité dérogatoire locale et sociale.

Les dépenses fiscales appartenant à la catégorie des instruments de politique publique devront toutes être rattachables aux programmes budgétaires qui constituent les unités de base de la présentation et de l'exécution des lois de finances en application de la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001. Aussi les recommandations les concernant figurent-elles ci-après dans un deuxième groupe de propositions, consacré à la réforme de la procédure budgétaire.



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

Les quelque 400 dispositifs fiscaux dérogatoires actuellement recensés dans l'annexe bleue des « Voies et moyens » ne constituent pas un ensemble homogène.

Le principal critère permettant de constituer des sous-ensembles plus homogènes est celui qui, à l'image des pratiques étrangères relevées plus haut, permet de distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allégements structurels de l'impôt et les mesures qui constituent les instruments d'une politique publique particulière.

1) Une première catégorie regrouperait ainsi ce qu'il conviendrait d'appeler « les allégements structurels », c'est-à-dire les dépenses fiscales de portée générale et instituées en vue de répondre à un objectif de nature fiscale :

- Il pourrait s'agir de mesures consubstantielles à l'impôt<sup>i</sup> mises en place lors de sa création, comme certaines exonérations à l'impôt de solidarité sur la fortune, ou à l'impôt sur le revenu sur les plus-values immobilières.
- Appartiendraient plus généralement à cette catégorie les mesures poursuivant un objectif de répartition de la charge fiscale, dans une logique de progressivité ou d'équité, selon les impôts. Ainsi pourrait-il en être du système de la décote ou du quotient familial pour l'impôt sur le revenu.
- Les mesures visant à assurer une neutralité fiscale, en évitant toute double imposition, entreraient également dans cette catégorie. Ainsi en serait-il de l'avoir fiscal.
- Appartiendraient enfin à cette même catégorie les dispositifs créés en vue de simplifier l'application de l'impôt, et notamment de faciliter son recouvrement. Ainsi pourrait-il en être, s'agissant de l'impôt sur le revenu, de la

<sup>i</sup> A ce titre, le Conseil préconise la réintégration dans les allégements structurels du quotient familial, pour lequel le retrait de la liste des dépenses fiscales il y a cinq ans s'est traduit par la disparition de toute information sur son coût.

déduction forfaitaire pour frais professionnels ou du prélèvement libératoire sur les revenus de l'épargne à taux fixe.

2) 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.

« Spécifique » ne veut pas nécessairement dire « incitatif », il peut aussi bien s'agir de la « récompense d'une situation donnée » (un effet d'aubaine, un « cadeau fiscal »). Par ailleurs, le fait qu'une mesure soit ancienne ne devrait pas nécessairement conduire à l'exclure des dépenses fiscales entrant dans la catégorie des instruments de politique publique, l'âge des dispositifs n'entrant pas en compte dans la définition des « aides d'Etat » au niveau communautaire.

La réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile, le crédit d'impôt en faveur de la recherche ou la TVA à 5,5% pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur les logements achevés depuis plus de 2 ans sont quelques exemples de telles dépenses fiscales qui constituent autant d'instruments de politique publique.

Pour l'avenir, le classement entre ces deux catégories se fera en fonction des programmes et des objectifs qui seront retenus dans le cadre de la LOLF. Dans l'attente de la mise en œuvre de cette loi organique, il pourra être utile de se référer aux intentions qu'a eues le législateur lorsque le dispositif a été institué.

Le tableau ci-après propose, sous toutes réserves, un classement entre ces catégories des 40 dépenses fiscales les plus coûteuses<sup>i</sup> parmi les mesures estimées en 2003. 16 mesures ont été classées comme des allégements structurels (pour un coût total d'environ 16,6 Md€) et 25

---

<sup>i</sup> Estimées chacune à plus de 350 M€ en 2003.

comme des instruments de politique publique (pour un coût total d'environ 28,1 Md€)<sup>i</sup>.

En dépit des critères dégagés ci-dessus, on ne peut éviter qu'un tel classement dépende, au moins en partie, des conventions qu'on se donne. Les expériences étrangères confirment d'ailleurs la difficulté de l'exercice et des débats auxquels il peut donner lieu.

Ainsi, pour remplir le tableau qui suit, les demi-parts supplémentaires, à l'exception de celles dont bénéficient les contribuables seuls ayant eu des enfants à charge, et l'exonération des prestations familiales ont été considérées comme des allégements structurels de l'impôt, en dépit du fait que ces mesures participent de l'effort public en faveur des familles. En effet, leur inclusion dans un programme « politique familiale » aurait une signification limitée, compte tenu de la faible probabilité qu'elles puissent être remises en cause à l'occasion de l'examen d'un tel programme.

S'agissant des dépenses fiscales concernant l'épargne, le choix a été fait de classer ces dispositifs dans la catégorie des instruments de politique publique à l'exception de l'exonération des intérêts des livrets A, de l'avoir fiscal et du prélèvement libératoire sur les produits de placements à revenu fixe, considérés comme des allégements structurels.

Enfin, en matière de TVA, seuls le taux réduit pour la fourniture de repas dans les cantines et le taux super-réduit applicable à certains médicaments ont été considérés comme des allégements structurels.

Ces incertitudes inévitables ne mettent nullement en cause l'intérêt de procéder à un tel classement, qui vise à la fois à assurer la plus grande transparence possible en matière de recettes et à identifier plus clairement les objectifs poursuivis par les dépenses fiscales qui constituent des instruments de politique publique, et de responsabiliser les ministères sectoriels concernés par ces objectifs (cf. les propositions ci-dessous en ce sens).

---

<sup>i</sup> Une dépense fiscale (n°120202) a été éclatée en deux sous-ensembles, d'où un total de 41 mesures.

La distinction entre ces deux catégories pourrait servir de base à une nouvelle définition des dépenses fiscales et des critères permettant de les identifier.

Elle permettrait de lever l'ambiguïté de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001, qui utilise le terme de « dépense fiscale » dans un sens tantôt très large, donnant à la notion un périmètre étendu qui inclut les allégements structurels, s'agissant du recensement et de l'estimation du coût des dispositifs prévus au titre des prévisions de recettes (art. 51-4<sup>i</sup>), et tantôt étroit, visant les seules dépenses fiscales qui constituent des instruments de politique publique, s'agissant de l'évaluation de leurs effets dans les projets de performance annexés aux programmes budgétaires (art. 51-5-b<sup>ii</sup>).

---

<sup>i</sup> Art. 51-4<sup>o</sup> [Est jointe au projet de loi de finances de l'année] Une annexe explicative analysant les prévisions de chaque recette budgétaire et présentant les dépenses fiscales.

<sup>ii</sup> Art. 51-5<sup>o</sup> [Sont jointes au projet de loi de finances de l'année] Des annexes explicatives (...). Ces annexes sont accompagnées du projet annuel de performances de chaque programme précisant (...) b) L'évaluation des dépenses fiscales (...).

*Tableau n°20 : Classement des 40 dépenses fiscales dont le montant est évalué à plus de 350 M€ dans le projet de loi de finances pour 2003*

(Estimations pour 2003 en M€)

1) Allégements structurels			
110101	IR	Demi-part supplémentaire par enfant à charge à compter du troisième	550
110106	IR	Demi-part supplémentaire par enfant ou à compter de 2001 par orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire majeur, ayant demandé son rattachement au foyer fiscal.	1 840
110215	IR	Réduction d'impôt pour frais de scolarité	400
110306	IR	Système de décote	1 400
120117	IR	Exonération des indemnités et prestations servies aux victimes d'accidents du travail et de maladies professionnelles	540
120201	IR	Exonération de l'allocation logement et de l'aide personnalisée au logement	460
Partie de 120202	IR	Exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelin	Env. 1 260
120401	IR	Abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites	2 130
140102	IR	Exonération des intérêts des livrets A	585
140301	IR	Avoir fiscal attaché aux dividendes de sociétés françaises	2 942
140302	IR	Prélèvement libératoire sur les produits de placements à revenu fixe	496
190101	IR	Déduction du revenu imposable des cotisations versées par les non-salariés et leurs conjoints collaborateurs dans le cadre d'un régime complémentaire non obligatoire	549
320101	IS	Avoir fiscal attaché aux dividendes de sociétés françaises	570
320117	IS	Taxation à un taux réduit du bénéfice fiscal réalisé par les petites entreprises dans la limite d'un plafond	1 300
730207	TVA	Taux de 5,5% pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations, ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA	662
730303	TVA	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	917
Total			Env. 16 600

<b>2) Instruments de politique publique</b>			
110102	IR	Demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (plafonnée à 6 100 F lorsque le dernier enfant a plus de 26 ans)	1 610
110201	IR	Réduction d'impôt au titre des dons	390
110214	IR	Réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile	1 370
110227	IR	Prime pour l'emploi en faveur des contribuables modestes déclarant des revenus d'activité	2 145
120108	IR	Exonération sous condition des sommes versées aux salariés au titre de la participation, et de l'intéressement et des plans d'épargne salariale	940
Partie de 120202	IR	Exonération de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et de l'aide à la scolarité	Env. 340
130201	IR	Déduction des dépenses de grosses réparations et d'amélioration	870
130204	IR	Déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire à compter du 01/01/1999)	514
140101	IR	Exonération des intérêts et primes versés dans le cadre de l'épargne logement	1 880
140109	IR	Exonération des revenus provenant de l'épargne salariale (participation, intérressement et plan d'épargne entreprise)	366
140117	IR	Exonération des dividendes et avoirs fiscaux capitalisés sur un plan d'épargne en actions	540
140119	IR	Exonération des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation	3 950
140123	IR	Exonération des produits des plans d'épargne populaire	815
190204	IR	Exonération des plus-values réalisées par les contribuables dont les recettes sont inférieures au double des limites d'application du régime du forfait agricole, des micro-entreprises ou du régime déclaratif spécial ou par les agriculteurs dont la moyenne des recettes des deux années civiles qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value n'excède pas 152 600 €	441
200302	IR-IS	Crédit d'impôt en faveur de la recherche	490
210104	IR-IS	Amortissement accéléré des biens éligibles à l'amortissement dégressif, acquis ou fabriqués entre le 17/10/2001 et le 31/03/2002, ou commandés avant le 31/03/2002	673
230103	IR-IS	Déduction du bénéfice des sommes versées en application d'un plan d'épargne d'entreprise	375
410101	T/ SAL	Exonération sous conditions des rémunérations versées par les particuliers aux salariés à domicile et aux assistantes maternelles	490
520305	ENR	Réduction de droits pour les donations	706

710103	TVA	Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion; fixation des taux à 8,5% pour le taux normal et 2,1 pour le taux réduit	720
730205	TVA	Taux de 5,5% pour la fourniture de logements dans les hôtels	1 400
730210	TVA	Taux de 5,5% pour les livraisons à soi-même d'opérations de construction ou de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien de logements sociaux à usage locatif et pour la vente de logements sociaux neufs à usage locatif	633
730213	TVA	Taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur les logements achevés depuis plus de 2 ans	3 500
800109	TIPP	Exonération de TIPP pour les carburéacteurs utilisés à bord des aéronefs	1 906
800201	TIPP	Taux réduit de TIPP applicable au fioul domestique utilisé comme carburant diesel	1 025
Total			Env. 28 100



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

L'estimation du coût des dépenses fiscales fait déjà l'objet d'un travail approfondi de la part des administrations fiscales et de la direction de la prévision. Le Conseil est néanmoins persuadé que ce travail pourrait être perfectionné, dans le souci d'une plus grande transparence, en vue de pouvoir estimer de façon précise un nombre accru de dispositifs.

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

Ce nouveau cahier des charges pourrait imposer :

- d'établir en annexe à la loi de finances pour l'année N des estimations des coûts constatés en N-2 et prévus en N-1 et en N (après un avertissement méthodologique sur les limites des estimations effectuées), soit une situation inchangée par rapport à la pratique actuelle, mais qui n'est pas la lettre de l'article 32 de la loi de finances pour 1980<sup>ii</sup> ;

- de présenter les mesures par impôt en distinguant les allégements structurels et les instruments de politique publique ; de prévoir également, pour ces derniers, une présentation par mission, programme et objectifs (en lieu et place des autres présentations actuelles, notamment celle par bénéficiaires, dont la signification est limitée) ;

---

<sup>i</sup> Art. 32-IV : Chaque année dans le fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances, le Gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître, de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées, de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs.

<sup>ii</sup> Un tel travail serait évidemment facilité si les diverses propositions de simplification de la fiscalité dérogatoire qui sont faites plus loin étaient mises en œuvre. A défaut, il faudrait sans doute que les estimations soient effectuées selon une programmation pluriannuelle, en prévoyant par exemple que seules les dépenses fiscales dont les conséquences budgétaires sont les plus lourdes soient estimées chaque année.

- d'indiquer la ou les méthodes d'estimation utilisées (simulation ou reconstitution de la base taxable) et le degré de fiabilité des estimations ainsi obtenues (par exemple en procédant systématiquement à des arrondis et en signalant par une astérisque les estimations qui paraissent les plus fragiles) ;
- d'effectuer des totalisations indicatives par impôt et par programme des coûts des dépenses fiscales (après avoir rappelé les précautions à prendre avec de tels chiffres compte tenu des réserves méthodologiques qui pèsent sur leur calcul) ;
- de fournir toute information relative aux changements de périmètre d'un exercice à l'autre (liste des dépenses fiscales nouvellement introduites ou supprimées, en indiquant les motifs) ;
- de justifier les écarts entre les prévisions et les résultats, quand ces écarts sont significatifs (par exemple supérieurs à 10%).

L'ensemble de ces prescriptions pourraient figurer dans un nouvel article de loi de finances, à prendre en application de la LOLF et qui abrogerait l'article 32 de la loi de finances pour 1980.

En outre, il est préconisé, toujours en vue d'améliorer l'estimation du coût des dépenses fiscales :

- d'instaurer une procédure contradictoire entre les ministères sectoriels et l'administration des finances, portant sur les estimations des dépenses fiscales rattachées à des programmes de politique publique ;
- de publier, lorsqu'elles sont connues, des informations complémentaires sur les effets incitatifs, le nombre et la nature des bénéficiaires, les effets budgétaires indirects de la mesure, etc. ;
- d'effectuer plus fréquemment des enquêtes ciblées en vue de connaître le coût des dépenses fiscales non chiffrées ou pour lesquelles les estimations sont peu fiables. Les dépenses fiscales actuellement non chiffrées et qui seront associées à des programmes de politique publique devraient être estimées en priorité.

***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.

Mais un tel recensement paraît devoir être distingué de celui des dépenses fiscales de l'Etat, de celui des concours de l'Etat aux collectivités locales (en ce qui concerne la fiscalité locale) et de celui des charges du FOREC (en ce qui concerne les prélèvements sociaux).

a) 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<sup>o</sup> de la LOLF<sup>i</sup>.

Une telle annexe pourrait en effet inclure un recensement, une estimation et un classement par nature (allégement structurel ou instrument de politique publique) et par objectif (s'agissant des instruments de politique publique) des dépenses fiscales, entendues comme les dispositifs dérogatoires portant sur les impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'Etat.

Une disposition en ce sens pourrait être prise en loi de finances.

b) 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 que les évaluations ne portent pas aussi sur les allégements de cotisations sociales (non

---

<sup>i</sup> Art. 51-1<sup>o</sup> [Est jointe au projet de loi de finances de l'année] Une annexe explicative comportant la liste et l'évaluation, par bénéficiaire ou catégorie de bénéficiaires, des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'Etat.

fiscales) qui, bien davantage que les contributions (CSG et CRDS), présentent un caractère spécifique et sont aisément rattachables à des objectifs de politiques publiques sectorielles.

En particulier, la cohérence voudrait que le recensement prévu au titre de l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2003 respecte le même cadre de présentation que pour les dépenses fiscales, à savoir la distinction, au sein des régimes dérogatoires, entre les allégements structurels et les instruments de politique publique, classées par programme et par objectif.

Des dispositions en ce sens pourraient être prises en loi de finances et en loi de financement de la sécurité sociale.

## **II. - MIEUX ENCADRER LA POSSIBILITE DE RECOURIR A DES DISPOSITIFS DEROGATOIRES**

Le Conseil appelle à une vigilance accrue en matière de dépenses fiscales. Elle passe par une réforme des procédures budgétaires, destinée à faire la meilleure application possible de la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001.

Aussi est-il proposé :

- de réserver aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales ;
- de soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité ;
- de n'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée ;
- de justifier expressément le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés ;
- d'évaluer les effets des dépenses fiscales rattachées à des programmes budgétaires ;
- et de mieux prendre en compte les contraintes du droit international qui pèsent sur les dépenses fiscales en faveur des entreprises.



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

Le Conseil a constaté qu'une des causes majeures de la faible attention portée aux dépenses fiscales, tant de la part des administrations que des parlementaires, trouvait son origine dans la grande souplesse qui caractérise le régime d'autorisation des dépenses fiscales, en comparaison des procédures en vigueur en matière de dépenses budgétaires.

Actuellement en effet, rien n'interdit qu'elles soient instituées hors d'une loi de finances, ces dernières se bornant alors à consolider des mesures sectorielles déjà votées dans d'autres lois. Cette pratique permet de faire échapper la dépense fiscale à la rigueur des procédures propres aux lois de finances.

Aussi est-il recommandé que le principe soit posé d'une exclusivité des lois de finances pour créer des dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales, dont les impacts sur les finances publiques sont comparables aux dépenses budgétaires, seraient ainsi autorisées dans des conditions analogues. Elles feraient partie intégrante des négociations budgétaires, avec un débat plus en amont de la procédure destiné à responsabiliser les ministères sectoriels.

A cette fin, il serait sans doute souhaitable qu'elles soient intégrées dans les « lettres plafond » du Premier ministre aux ministres sectoriels.

Par ailleurs, la proposition d'une nouvelle dépense fiscale devrait répondre à un cahier des charges précis (cf. ci-après les propositions relatives à la justification du choix de l'instrument de politique publique et à l'évaluation des dépenses fiscales dans les projets annuels de performance).

Enfin, les quelques dépenses fiscales qui ne sont actuellement pas autorisées par une loi (mais reposent sur une décision administrative, cf. pp. 57 et suivantes) devraient être soit légalisées par une prochaine loi de finances, soit supprimées.



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

Corollaire de la proposition précédente, 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. Tel a été le cas, récemment, de la prime pour l'emploi.

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 allégement 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.

Ce principe de conduite devrait à plus forte raison être appliqué en matière de suppression des dispositifs dérogatoires, qui n'a de sens que si elle ne vaut que pour l'avenir.



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

Une fois créées, certaines dépenses fiscales restent en vigueur indéfiniment, alors même qu'elles ont pu perdre leur utilité.

S'il n'est pas souhaitable que de tels dispositifs fiscaux soient autorisés chaque année (l'instabilité des mesures atténuerait leurs effets), leur examen au fond, de manière régulière, n'en est pas moins nécessaire.

Aussi le Conseil des impôts propose-t-il que, pour l'avenir, les dépenses fiscales rattachées à des programmes de politique publique<sup>i</sup> soient systématiquement autorisées pour une durée limitée, variable selon les dispositifs et les objectifs recherchés, mais qui pourrait ne pas dépasser trois années.

Pour être efficace, cette mesure devrait se traduire par l'insertion systématique, pour les mesures concernées, d'une clause prévoyant la suppression automatique du dispositif au bout de trois années, sauf reconduction expresse par une nouvelle loi de finances. Il pourrait également être prévu que cette reconduction soit subordonnée à la démonstration de l'efficacité de la mesure (voir les propositions suivantes en ce sens). Une telle rigueur serait cohérente avec les nouvelles procédures d'examen des programmes budgétaires, qui seront examinés au premier euro et au premier emploi.

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.

Par ailleurs, il apparaît souhaitable que le stock des mesures fiscales dérogatoires qui ont été instituées pour une durée indéterminée puisse faire à court terme l'objet d'un examen approfondi de la part du Parlement. Un tel examen pourrait

---

<sup>i</sup> Les allégements structurels, notamment quand ils sont institués à des fins de simplification, pourraient naturellement ne pas être concernés par cette règle.

notamment trouver sa place dans le débat sur les prélèvements obligatoires prévu par l'article 52 de la LOLF<sup>i</sup>.

---

<sup>i</sup> Art. 52 : En vue de l'examen et du vote du projet de loi de finances et du projet de loi de financement de la sécurité sociale de l'année suivante par le Parlement, le Gouvernement présente à l'ouverture de la session ordinaire un rapport retraçant l'ensemble des prélèvements obligatoires ainsi que leur évolution. Ce rapport comporte l'évaluation financière, pour l'année en cours et les deux années suivantes, de chacune des dispositions, de nature législative ou réglementaire, envisagées par le Gouvernement. Ce rapport peut faire l'objet d'un débat à l'Assemblée nationale et au Sénat.

***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.

a) Le choix entre fiscalité et dépense directe gagnerait en effet à être davantage explicité et documenté, notamment dans les études d'impact qui accompagnent les projets de lois concernés. Les critères suivants pourraient être utilisés :

*Tableau n°21 : Choix d'une dépense fiscale plutôt que budgétaire*

	Intérêt de recourir à une dépense fiscale plutôt qu'à une dépense budgétaire	Intérêt de recourir à une dépense budgétaire plutôt qu'à une dépense fiscale
Maîtrise budgétaire	Faible : L'aide peut être à guichet ouvert (sauf agréments)	Forte : Le coût de l'aide peut rester en deçà d'un plafond donné
Etendue des bénéficiaires	L'aide concerne un grand nombre de bénéficiaires	L'aide concerne un nombre restreint de bénéficiaires
Conditions d'obtention	Les conditions d'attribution sont objectives et ne nécessitent pas l'intervention d'une administration spécialisée	L'attribution de l'aide nécessite l'intervention d'une administration spécialisée
Détermination du montant de l'aide	La détermination du montant de l'aide ne dépend que de données déclaratives fiscales	La détermination du montant de l'aide dépend d'informations non contenues dans les déclarations fiscales
Distribution	Il n'existe pas d'administration en charge de distribuer ce type d'aide	Il existe déjà une administration en charge de distribuer ce type d'aide
Gestion	Complexité et coût faibles pour les services fiscaux	Complexité et coût élevés pour les services fiscaux
Calendrier d'attribution	L'aide peut être accordée <i>ex post</i>	L'aide doit être accordée <i>ex ante</i>
Niveau des contrôles	Le niveau usuel des contrôles effectués par les services fiscaux est adapté	L'aide nécessite la mise en œuvre de contrôles spécifiques en raison d'un risque de fraude élevé

A titre d'illustration, l'administration fiscale britannique a posé comme principe de toujours refuser les propositions de dépenses fiscales, émanant des ministères sectoriels, qui ne porteraient que sur un faible nombre de bénéficiaires, arguant que de telles mesures seraient de nature à complexifier inutilement la législation fiscale et à entraîner des coûts de gestion injustifiés pour les services fiscaux.

b) Le choix entre un mécanisme fiscal plutôt qu'un autre devrait également être effectué avec davantage de rationalité :

- en fonction des effets recherchés par catégorie de bénéficiaires (selon les revenus, la composition du foyer, etc.),
- en veillant à ne pas introduire d'entorse à la logique de chaque impôt, pour en faciliter notamment la gestion.

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

Cette proposition concerne les seules dépenses fiscales qui constituent des dérogations spécifiques, rattachables à des objectifs de politique publique au sein de programmes sectoriels (« instruments de politique publique », cf. proposition n°1 ci-dessus). Elle vise à préciser, en ce qui concerne ces dispositifs, le contenu des projets annuels de performance qui seront annexés aux projets de lois de finances initiales conformément à l'article 51-5 de la LOLF.

Par ailleurs, comme indiqué plus haut, même si la LOLF ne le prévoit pas de façon explicite, ce travail effectué *ex ante* n'a de sens que si une évaluation complémentaire est effectuée *ex post* dans les rapports annuels de performance qui accompagneront les projets de loi de règlement (article 54-4 de la LOLF).

Aussi, les propositions concernent-elles à la fois l'évaluation *ex ante* et l'évaluation *ex post* des aides fiscales. L'intérêt de tels travaux apparaîtra d'autant mieux que les dépenses fiscales seront examinées avec davantage d'attention (cf. notamment la proposition ci-dessus consistant à les inclure dans les lettres plafond).

a) S'agissant des évaluations *ex ante*, les dépenses fiscales devraient être examinées dans les projets annuels de performance des programmes selon un cahier des charges précis.

En s'inspirant de la pratique en vigueur aux Pays-Bas (p. 121), il est proposé que, pour chaque dépense fiscale, le projet annuel de performance du programme concerné apporte une réponse aux questions suivantes :

- 1) Quel est l'objectif de la dépense fiscale ? (au-delà de l'objectif général, quel est le résultat attendu et à quelle échéance ?)
- 2) Peut-on démontrer qu'une intervention financière est nécessaire et que l'instrument retenu est préférable à d'autres ? (quels sont les fondements de la mesure ? les aides proposées sont-elles la meilleure réponse aux objectifs

recherchés ? cf. proposition ci-dessus sur la justification du choix des dépenses fiscales)

- 3) Peut-on estimer facilement le coût budgétaire de la mesure ?
- 4) Quelles sont les contraintes de gestion de la mesure ?
- 5) Pour les mesures déjà en vigueur et dans une logique de présentation du budget « en base zéro » : Quels ont été les effets, dans le passé, de la mesure ? (ont-ils été à la hauteur des résultats attendus ? à quel coût ?)

b) 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 :

- 1) Les effets de la mesure ont-ils été suffisants ? (comparaison des résultats obtenus par rapport aux résultats attendus, explication des écarts observés, propositions d'amélioration...)
- 2) Les effets de la mesure sont-ils cohérents avec les objectifs recherchés ? (quels sont les bénéficiaires ? relève-t-on des effets pervers ?...)
- 3) Quel est le coût des résultats obtenus ? (coût par emploi créé, coût de gestion...) et peut-on démontrer que la mesure a été moins onéreuse, pour un niveau de résultat donné, que d'autres types d'interventions publiques ?

c) 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 (corps de contrôle, organismes extérieurs...).

Les évaluations *ex post* ne pourront vraisemblablement pas être conduites sur chacun des dispositifs dès la première année de mise en œuvre de la LOLF. Le Parlement et le Gouvernement devraient donc se donner des priorités. Le Conseil des impôts recommande en

particulier que les évaluations portent sur les principaux dispositifs des secteurs dans lesquels il a identifié que la fiscalité dérogatoire était d'une complexité excessive ou d'une efficacité douteuse (cf. la deuxième partie du rapport pp. 81 et suivantes).



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

Les dépenses fiscales en faveur des entreprises doivent, comme cela a été indiqué plus haut, respecter d'une part le droit communautaire applicable aux « aides d'Etat » ou résultant du code de conduite de la fiscalité des entreprises, et d'autre part les règles édictées par l'Organisation mondiale du commerce, notamment depuis le « cycle de l'Uruguay ».

Actuellement, les dépenses fiscales en faveur des entreprises ne font pas toujours l'objet d'un examen suffisamment attentif sur ce point, ce qui a pu conduire à la remise en cause de certains dispositifs alors qu'ils étaient déjà entrés en vigueur (cas notamment de dispositifs adoptés dans la loi de finances pour 2001, cf. p. 70).

Deux préconisations pourraient être faites, en vue d'améliorer l'information disponible dans l'annexe au projet de loi de finances de l'année présentant les dépenses fiscales (actuel bleu « Voies et moyens » et future annexe de l'art. 51-4 de la LOLF) :

- Rappeler, à titre pédagogique, les règles de droit international en vigueur et les critères de validité des dépenses fiscales au regard de ces règles (cf. pp. 65 et suivantes). Une telle explicitation contribuerait à une meilleure prise en compte de ces règles et à limiter les incertitudes juridiques qui entourent de tels dispositifs.

- Donner 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 (en se limitant aux mesures en vigueur, et donc aux décisions, arrêts ou contrôles favorables ou suivis d'une adaptation des dispositifs).



### **III. - REEXAMINER LES REGIMES DEROGATOIRES EXISTANTS EN VUE D'UNE FISCALITE PLUS SIMPLE, PLUS JUSTE ET PLUS EFFICACE**

Une troisième série de propositions porte sur la simplification des régimes fiscaux dérogatoires.

a) 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 par 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.

Il peut être utile de rappeler ici que le coût de gestion de l'impôt en France avait été estimé en 1999 comme particulièrement élevé par rapport à d'autres pays comme les Etats-Unis, la Suède, l'Irlande, l'Espagne, le Canada, le Royaume-Uni ou les Pays-Bas<sup>i</sup>. Le taux d'intervention, qui rapporte le coût de gestion des administrations fiscales au rendement de l'impôt, était en France en 1997 de 1,60%, à comparer à une moyenne de 0,88% pour les pays précités. D'après le rapport annuel de performance de la direction générale des impôts de 2002, ce taux est tombé, pour ce qui concerne cette direction, à 1,41% en 2002, niveau qui reste supérieur à la moyenne constatée dans les pays précités en dépit d'une amélioration notable en cinq ans.

---

<sup>i</sup> Inspection générale des finances, Mission d'analyse comparative des administrations fiscales, sous la supervision de M. J-L LEPINE, mars 1999.

Ce coût comparativement élevé reflète pour partie la lourdeur de la gestion de la fiscalité dérogatoire. Une politique volontariste de simplification permettrait des gains de productivité.

b) L'idée pourrait être avancée d'une vaste réforme de la fiscalité, comportant la suppression d'un grand nombre de dépenses fiscales conjuguée à la baisse concomitante des taux d'imposition.

En effet, s'agissant notamment de l'imposition des revenus, deux types de régimes fiscaux sont possibles d'un point de vue théorique :

- La fiscalité peut reposer sur des impôts à taux élevés et à base étroite, souffrant de nombreuses dérogations, nécessaires à l'acceptation par les contribuables des taux élevés, mais facteurs d'opacité et de coûts de gestion élevés.
- Au contraire, la fiscalité peut reposer sur un impôt à base large (peu d'exonérations) et à taux faible, avec peu d'aménagements (abattements, réductions...). Dans cette situation, la simplicité des règles facilite la gestion de l'impôt et garantit sa bonne application. L'assiette large et le taux moyen (ou le taux marginal) faible sont des gages d'équité et de civisme fiscal.

Le diagnostic établi dans ce rapport montre que la France se rapproche à bien des égards de la première catégorie : un nombre anormalement élevé de dérogations, dont le coût est croissant, une complexité excessive et des effets contestables. A l'inverse, d'autres pays sont proches du second modèle<sup>i</sup>. L'idée de faire passer la France du premier au second type de fiscalité, notamment en matière d'impôt sur le revenu, c'est-à-dire de supprimer un grand nombre de dépenses fiscales en vue de réduire significativement les taux d'imposition<sup>ii</sup> ou

---

<sup>i</sup> Parfois au prix d'efforts considérables pour remettre en cause leurs régimes dérogatoires (comme aux Etats-Unis dans les années 1980).

<sup>ii</sup> La baisse des taux pourrait être de l'ordre de 25%, faisant passer le taux marginal le plus élevé de près de 50% à 37%, si on remettait en cause toutes les dépenses fiscales concernant l'impôt sur le revenu qui sont estimées chacune à plus de 350 M€ en 2003, à l'exception de celles touchant à l'épargne ou constituant des mesures de simplification. En effet, ces mesures représentent une dépense fiscale totale de l'ordre de 14 Md€, soit plus du quart du rendement net de l'impôt sur le revenu (52 Md€ prévus en loi de finances pour 2003).

d'augmenter le niveau de déductibilité de la contribution sociale généralisée, pourrait apparaître intellectuellement séduisante.

Une telle réforme 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 (demi-parts supplémentaires, abattement de 10% sur les retraites...) ;
- des transferts de charges toutes choses égales par ailleurs – au détriment des familles, des personnes âgées, des invalides et des foyers aux revenus les plus modestes – soit une remise en cause significative du caractère personnalisé de l'impôt sur le revenu ;
- une atténuation de la progressivité de l'imposition des revenus.

c) Aussi apparaît-il plus réaliste de proposer de suivre une démarche de simplification de la fiscalité qui consisterait à ne réexaminer que les dispositifs fiscaux dérogatoires les plus critiquables, sans toucher aux allégements structurels qui font partie de l'équilibre de l'impôt.

Plusieurs causes peuvent motiver un réexamen de certaines des dépenses fiscales qui constituent des instruments de politique publique, selon qu'il leur est reproché :

- d'être de très faible portée,
- d'être d'un coût inconnu, les allégements de la fiscalité étant alors effectués « en aveugle »,
- d'être peu cohérentes ou d'avoir des effets insuffisants.

Tel est le sens des propositions ci-après.



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

Cette proposition, et les deux suivantes, ne concernent que les dépenses fiscales qui peuvent être associées à des programmes sectoriels (catégorie des « instruments de politique publique », cf. proposition n°1). Ne sont donc pas concernées les dépenses fiscales qui constituent des allégements structurels de l'impôt.

Les dépenses fiscales de faible portée présentent plusieurs inconvénients :

- elles ont un impact négligeable (nombre faible, si ce n'est nul, des bénéficiaires ou allégement procuré négligeable) ;
- elles rendent la législation fiscale inutilement complexe (norme illisible, mise en œuvre compliquée tant pour l'administration que pour les contribuables) ;
- elles engagent, au-delà de leur coût budgétaire en apparence faible, de nombreux frais administratifs (pour la gestion de l'impôt par les services, la production d'imprimés spécifiques, les contrôles, les contentieux, etc.) ;
- 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.

Pour procéder à la suppression de telles mesures, il pourrait être fait application de la loi n° 2003-591 du 2 juillet 2003 habilitant le Gouvernement à simplifier le droit, qui dispose dans son article 7 que « *le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnance toutes mesures modifiant le code général des impôts et le livre des procédures fiscales pour : 1° Abroger les dispositions fiscales devenues sans objet et adapter celles qui sont devenues obsolètes (...)* », étant précisé que « *les ordonnances prises dans le cadre du présent article ne pourront donner lieu à des dépenses fiscales nouvelles* ».

Dans le tableau ci-après, on a fait figurer le nombre des bénéficiaires des dispositifs qu'il est proposé de supprimer, lorsqu'il était connu de l'administration fiscale.

Certaines mesures n'auraient ainsi bénéficié à personne en 2001 : amortissement exceptionnel des titres des sociétés financières d'innovation ayant conclu une convention avec l'Etat ; régime de faveur dont peuvent bénéficier, sur agrément, les sociétés inactives à leur dissolution ; exonération des mutations à titre gratuit ou onéreux portant sur des œuvres d'art, livres, objets de collection ou documents de haute valeur artistique ou historique et agréés, dont le nouveau propriétaire fait don à l'Etat.

D'autres n'auraient bénéficié qu'à un nombre très faible de contribuables : amortissement exceptionnel égal à 25 % du montant des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés d'investissement régional (1 cas) ; exonération de droits d'enregistrement des monuments historiques classés ou inscrits et des parts de SCI familiales détenant des biens de cette nature (6 cas) ; taux réduit de TIPP applicable aux carburéacteurs utilisés sous condition d'emploi, taux réduit de TIPP des fiouls lourds à basse teneur en soufre applicable aux fiouls lourds à haute teneur en soufre utilisés dans des installations équipées d'un dispositif de désulfuration des fumées, taux réduit de TIPP applicable aux émulsions d'eau dans du gazole utilisé sous conditions d'emploi (moins de 100 cas).

D'autres enfin, comme l'amortissement exceptionnel sur agrément égal à 50% du montant des sommes versées par une société soumise à l'impôt sur les sociétés pour la souscription de titres de sociétés anonymes dont l'activité exclusive est le financement en capital de certaines œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, ont représenté un allégement inférieur à 100 € par bénéficiaire.

*Tableau n°22 : Dépenses fiscales estimées à moins de 500.000 € susceptibles d'être concernées par une politique de simplification*

N°	Mesure	Art. CGI	Nombre de bénéficiaires en 2001
120121	Exonération des primes et indemnités versées par l'Etat aux agents publics et aux salariés dans le cadre de la délocalisation	81-24°	nc
140304	Taxation à 15 % (libératoire) de la distribution des plus-values de liquidation et des réserves en cas de dissolution (ou transformation) de sociétés ayant pour but l'assainissement du marché	239 bis B	nc
230302	Amortissement exceptionnel des titres des sociétés financières d'innovation ayant conclu une convention avec l'Etat.	39 quinquies A-2-b, 40 sexies (2° alinéa)	0
310101	Provision pour implantation à l'étranger réalisée sous la forme d'un établissement ou d'une filiale	39 octies A-II, 39 octies D-I et D-IV	nc
310201	Amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes versées pour la souscription de titres de sociétés anonymes dont l'activité exclusive est le financement en capital de certaines œuvres cinématographiques ou audiovisuelles sur agrément	217 septies	4000
310202	Amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés agréées pour le financement de la pêche artisanale (SOFIPECHE)	217 decies	500
310205	Amortissement exceptionnel égal à 25 % du montant des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés d'investissement régional.	217 quaterdecies	1
320112	Déduction des versements effectués pour la souscription de parts de copropriété de navires armés au commerce	238 bis HN, 217 nonies	Extinction
350102	Régime de faveur dont peuvent bénéficier, sur agrément, les sociétés inactives à leur dissolution	239 bis B	0
510101	Exonération des mutations à titre gratuit ou onéreux portant sur des œuvres d'art, livres, objets de collection ou documents de haute valeur artistique ou historique et agréés, dont le nouveau propriétaire fait don à l'Etat	1131	0
520105	Exonération des monuments historiques classés ou inscrits et des parts de SCI familiales détenant des biens de cette nature	795 A	6

540101	Exonération des procurations et attestations notariées établies en vue du règlement d'une indivision successorale de biens immobiliers situés en Corse	1135	nc
550101	Exonération du droit de 1 % des actes de partage de succession et des licitations de biens héréditaires à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse	750 bis A	nc
550102	Exonération du droit de 1 % sur les actes de partage des copropriétés	749 A	nc
800110	Exonération de TIPP pour le fioul lourd utilisé pour la production d'alumine	265	nc
800204	Taux réduit de TIPP applicable aux carburéacteurs utilisés sous condition d'emploi	265 (tableau B)	<100
800205	Taux réduit de TIPP des fiouls lourds à basse teneur en soufre applicable aux fiouls lourds à haute teneur en soufre utilisés dans des installations équipées d'un dispositif de désulfuration des fumées	265	<100
800206	Taux réduit de TIPP applicable aux émulsions d'eau dans du gazole utilisé sous conditions d'emploi	265 (tableau B)	<100

***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).

En effet, l'absence de chiffrage constitue un obstacle à une bonne prévision des recettes et, s'agissant des mesures censées répondre à un objectif de politique publique, il paraît peu justifiable de mettre en place des systèmes dérogatoires sans aucune visibilité sur leur coût.

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.

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.

Encore une fois, il ne s'agit pas de remettre en cause les dispositifs qui auraient été instaurés en vue de faciliter le recouvrement de l'impôt et pour lesquels l'absence de chiffrage traduit simplement le peu d'utilité d'un tel exercice au regard des investigations qu'il nécessiterait (cas par exemple des limites d'exonération concernant les contribuables de revenus modestes, ou de l'imposition des salaires ou des bénéfices des écrivains, des artistes et des sportifs selon une moyenne triennale ou quinquennale). La suppression de telles mesures se traduirait par une complexité accrue, à l'opposé de la démarche recherchée ici.

Mais les dispositifs sectoriels dont le coût est inconnu devraient faire l'objet d'une attention particulière.

A titre d'illustration, parmi les quelque 200 mesures actuellement non chiffrées, l'utilité limitée d'un grand nombre de

dispositifs dérogatoires en matière de droits d'enregistrement pourrait être mise en balance avec la simplification significative qu'apporterait, pour cet impôt, leur suppression.

*Tableau n°23 : Exemple : les dépenses fiscales non chiffrées sur les droits d'enregistrement et de timbre qu'il paraît souhaitable de réexaminer*

N°	Mesure	Art. CGI
500101	Exonération de droits d'enregistrement et de timbre des sociétés coopératives agricoles de céréales, d'insémination artificielle et d'utilisation de matériel agricole	1030, 1031
520104	Exonération des mutations en faveur de certaines collectivités locales, de certains organismes ou établissements publics ou d'utilité publique	794, 795
520112	Exonération temporaire des mutations par décès portant sur des immeubles et des droits immobiliers situés en Corse.	1135 bis
530101	Exonération des transferts de biens de toute nature opérés entre organismes HLM et sociétés de crédit immobilier ou leurs unions en matière de droit proportionnel	1051-1°
530102	Application d'un droit fixe au lieu de la taxe de publicité foncière sur la transmission de biens appartenant à un organisme d'intérêt public au profit d'un établissement reconnu d'utilité publique effectuée dans un but d'intérêt général ou de bonne administration	1020
530202	Exonération des acquisitions d'actions de sociétés d'économie mixte par les collectivités locales	1042
530203	Exonération des cessions de parts de fonds communs de placement à risques	730 quater
530205	Réduction de taux pour les mutations à titre onéreux de débits de boissons de 3e ou 4e catégorie qui se transforment en 1re ou 2e catégorie (taux de 2 %)	722
530207	Application du droit réduit de 1% sur les cessions d'actions de sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux et d'organismes d'HLM	726-I-2°
530208	Exonération des cessions de parts de sociétés agricoles réalisées par les SAFER	1028 ter
570203	Enregistrement gratis des constitutions et dissolutions d'organismes d'habitation à loyer modéré	1052-I
570204	Enregistrement gratis des constitutions et dissolutions - de sociétés de bains-douches et organismes de jardins familiaux - de sociétés coopératives artisanales - de sociétés mutualistes	1052-II-1° et 2°, 1087 (1er alinéa)

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

Le Conseil a relevé que de nombreuses dépenses fiscales apparaissaient particulièrement complexes ou avaient des effets incertains, voire contestables. La deuxième partie du rapport a présenté des analyses détaillées des domaines dans lesquels une réforme de la fiscalité dérogatoire apparaît souhaitable :

- dépenses fiscales d'une grande complexité : prime pour l'emploi, crédit d'impôt recherche, fiscalité de l'épargne, mesures en faveur de la création d'entreprise, des zones prioritaires d'aménagement du territoire, de l'immobilier locatif neuf, de l'outre-mer ;
- dépenses fiscales dont les effets paraissent marginaux par rapport aux autres modes d'intervention publique : mesures en faveur de la formation professionnelle, de la création d'entreprise ;
- dépenses fiscales dont l'efficacité ne paraît pas démontrée ou dont les objectifs sont peu clairs : prime pour l'emploi, mesures en faveur de l'épargne, certaines mesures dont bénéficient les personnes âgées, mesures en faveur du développement de certaines zones d'aménagement du territoire ou de l'environnement.

Cette liste non exhaustive pourra être complétée au fur et à mesure de la mise en œuvre de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001, en fonction des résultats des évaluations qui seront conduites sur les dispositifs existants (cf. ci-dessus les propositions du Conseil en ce sens).

Un remède à l'instabilité de certains dispositifs (immobilier locatif, outre-mer) réside dans une évaluation *ex ante* plus fine des mesures créées, qui permettrait d'instaurer des mécanismes mieux adaptés aux objectifs poursuivis et moins susceptibles d'être incessamment remis en cause, condition d'une inflexion effective des comportements à moyen et long termes.

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.

Le nombre des dispositifs d'imposition pourrait en effet être limité à trois, en prévoyant, 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<sup>i</sup>, 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<sup>ii</sup>, 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.

Le remplacement de l'avoir fiscal et du précompte par un abattement proportionnel participerait de cet effort de rationalisation

---

<sup>i</sup> Le prélèvement libératoire applicable aux intérêts est généralement de 15%, contre une imposition au taux spécifique de 16% pour les plus-values.

<sup>ii</sup> Actuellement, les livrets bleus bénéficient de prélèvements fiscaux et sociaux réduits, les livrets et comptes d'épargne logement et les plans d'épargne populaire sont exonérés d'impôt sur le revenu mais soumis aux prélèvements sociaux (contrairement au livret A, au CODEVI, au livret jeune ou au livret d'épargne entreprise qui sont totalement exonérés), les livrets d'épargne populaire sont totalement exonérés et l'assurance-vie est en général soumise, à la sortie du dispositif, à un prélèvement libératoire sur option de 7,5%.

de la fiscalité de l'épargne pour éviter la double imposition des revenus concernés.

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<sup>i</sup>.

- 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.

En effet, on a assisté, sur une période récente, à la mise en place de mesures destinées à compenser les charges, liées à la garde des enfants : réduction d'impôt pour frais de garde, réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, exonération de taxe sur les salaires pour les emplois familiaux et la garde des enfants par les assistantes maternelles.

Cette réorientation de la fiscalité, qui tient compte des évolutions de la société (travail des mères, composition des familles...), soulève la question de la cohérence de ces nouvelles dispositions avec le maintien de mécanismes, plus anciens, visant à prendre en compte de façon différée l'effet des charges de famille, telle la demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu

---

<sup>i</sup> Conformément à l'orientation prise dans l'article 81 du projet de loi portant réforme des retraites.

un ou plusieurs enfants à charge, qui constitue l'une des dépenses fiscales dont le coût est élevé (estimé à 1,6 Md€ pour 2003).

## **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**

Certains dispositifs fiscaux dérogatoires paraissent pouvoir être réexaminés dans la mesure où, bien que répondant à des objectifs de politique publique incontestables, ils semblent constituer des instruments mal adaptés aux besoins. Cette question rejoint donc la préoccupation formulée ci-dessus dans la proposition relative à une meilleure justification du choix de l'instrument de politique publique.

Les exemples peuvent être pris de la prime pour l'emploi et de certaines aides en faveur de la création d'entreprises ou spécifiques à certaines zones du territoire.

- Si l'objectif de la prime pour l'emploi (PPE) est d'inciter certaines populations d'inactifs à la reprise d'un travail, en cherchant à améliorer les gains liés au retour à l'emploi pour les salariés payés au niveau du SMIC, les analyses effectuées dans la deuxième partie du rapport ont montré que ce mécanisme, dont le coût est élevé (estimé à 2,1 Md€ en 2003), présentait plusieurs défauts importants :

- les bénéfices de la prime ne sont versés qu'environ 18 mois après la reprise effective d'un emploi, en raison des modalités de recouvrement de l'impôt sur le revenu (absence de prélèvement à la source notamment) ;
- le dispositif n'améliore pas toujours significativement le niveau de revenu des bénéficiaires, en dépit de la revalorisation en 2003 destinée aux personnes qui reprennent un travail à temps partiel (cette revalorisation ne s'est traduite que par un supplément de l'ordre de 9 € par mois pour un travail à mi-temps) ;
- son mode d'indexation, en principe sur les prix, risque d'accentuer ce phénomène au fur et à mesure des

revalorisations du SMIC (la revalorisation spécifique en 2003 a cherché à limiter ce phénomène) ;

- il est peu lisible, s'adressant à une population fragile qui reste mal informée ;
- il est complexe à gérer pour les administrations fiscales, obligeant à des retraitements nombreux (d'où un coût de gestion élevé), sans même évoquer la fraude fiscale à laquelle il donne lieu, en raison de la difficulté de vérifier l'exactitude des déclarations.

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 allégements du barème de l'impôt sur le revenu. Elle entre, de ce point de vue, en concurrence avec d'autres prestations sociales, qui dépendent également de la composition familiale et du niveau des revenus.

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

Comme on l'a vu dans la deuxième partie du rapport, certains dispositifs dont le coût est faible ou inconnu constituent des facteurs de complexité inutile de la fiscalité, sans pour autant que leurs effets soient visibles. Le réexamen de tels dispositifs apparaît donc cohérent avec les propositions n°10 et 11 que le Conseil a formulées. Une telle simplification pourrait en outre permettre une meilleure application et une plus grande efficacité de la fiscalité des entreprises.

S'agissant de la création d'entreprise, les dispositifs suivants pourraient être remis en question : déduction des pertes en capital subies par les créateurs d'entreprises ; déduction des intérêts d'emprunt contractés par les salariés et les gérants de sociétés pour souscrire au capital d'une société nouvelle qui les emploie ; provision pour aides à

l'installation consenties par les entreprises à leurs salariés sous forme de prêts ou de souscription au capital de l'entreprise créée.

S'agissant de la transmission d'entreprise, les mesures suivantes mériteraient un réexamen : exonération dans la limite des rémunérations perçues par l'ancien chef d'entreprise individuelle pour la formation du repreneur ; imposition des plus-values nettes constatées en cas de décès de l'exploitant selon le régime fiscal des plus-values à long terme ; abattement par part (sur agrément) pour la perception des droits de mutation à titre gratuit exigibles sur les donations de titres consenties à tout ou partie du personnel d'une entreprise ; exonération du droit d'enregistrement de 4,80 % pour les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée par les salariés d'une entreprise en vue du rachat de cette entreprise pour en assurer la continuité.

- 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).

La situation actuelle des dérogations fiscales en fonction de découpages territoriaux présente en effet de graves faiblesses :

- les aides fiscales, nombreuses, obéissent à des règles d'éligibilité peu lisibles, d'autant qu'elles ont pu être fréquemment modifiées ;
- un grand nombre de dispositifs sont d'un montant, lorsqu'il est connu, faible, dans l'absolu et comparativement au montant des subventions.

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, comme indiqué dans la deuxième partie du rapport, 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.

Plusieurs études montrent que la France fait un usage modéré de la fiscalité en matière de recherche et que le crédit d'impôt recherche actuel constitue un dispositif intéressant, mais d'application complexe pour les entreprises (cf. pp. 108 et 115).

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. Une telle mesure nécessiterait de prévoir un deuxième taux, faible, pour le crédit d'impôt portant sur le volume des 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, au terme de ce rapport, 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, comme cela a été signalé au fil des propositions, 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 (cf. 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 servir également de support au réexamen de certaines dépenses fiscales. En effet, dans son article 7, la loi dispose que « *le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnance toutes mesures modifiant le code général des impôts et le livre des procédures fiscales pour : 1° Abroger les dispositions fiscales devenues sans objet et adapter celles qui sont devenues obsolètes (...)* », tout en précisant que « *les ordonnances prises dans le cadre du présent article ne pourront donner lieu à des dépenses fiscales nouvelles* ». 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 donc trouver place dans de telles ordonnances.

4) Enfin, un tel réexamen pourrait servir à alimenter le débat sur les prélèvements obligatoires prévu au titre de l'article 52 de la LOLFi. Aussi, le rapport que le Gouvernement présente en vue de ce débat pourrait-il notamment passer en revue tout ou partie des dépenses fiscales existantes. Ce débat pourrait 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 (politique de réduction des taux, politique de rapprochement avec la zone Euro...).

---

<sup>i</sup> Art. 52 : En vue de l'examen et du vote du projet de loi de finances et du projet de loi de financement de la sécurité sociale de l'année suivante par le Parlement, le Gouvernement présente à l'ouverture de la session ordinaire un rapport retracant l'ensemble des prélèvements obligatoires ainsi que leur évolution. Ce rapport comporte l'évaluation financière, pour l'année en cours et les deux années suivantes, de chacune des dispositions, de nature législative ou réglementaire, envisagées par le Gouvernement. Ce rapport peut faire l'objet d'un débat à l'Assemblée nationale et au Sénat.

## **LISTE DES PERSONNES RENCONTREES**

### **Présidence de la République**

M. Vincent MAHE, conseiller technique chargé de la fonction publique et de la réforme de l'Etat

### **Assemblées parlementaires**

M. Gilles CARREZ, rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale

M. Philippe MARINI, rapporteur général de la Commission des finances du Sénat

Administrateurs des commissions des finances

### **Premier ministre**

M. Alain QUINET, conseiller pour la macro-économie

M. Gilles GRAPINET, conseiller pour les affaires économiques et financières

Les services du Comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne

### **Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie**

M. Benoît BOHNERT, conseiller technique en charge de la fiscalité

M. Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN, directeur de la législation fiscale, adjoint au directeur général des impôts

Mme Marie-Christine LEPETIT, chef du service de l'application à la direction générale des impôts

Entretien téléphonique avec M. Bernard ABATE, conseiller stratégie auprès du directeur de la réforme budgétaire

Les services de la direction générale des impôts (notamment du bureau A de la direction de la législation fiscale), de la direction générale des douanes et des droits indirects, de la direction des relations économiques extérieures, de la direction de la prévision et de l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE)

M. Christophe STRASSEL, conseiller financier près l'Ambassade de France à Berlin et les attachés fiscaux des ambassades de France des pays étudiés.

#### **Ministères sectoriels**

Ministère de l'équipement, des transports, du logement, du tourisme et de la mer : services de la direction générale de l'urbanisme, de l'habitat et de la construction

Ministère de la santé, de la famille et des personnes handicapées : services de la direction de la sécurité sociale

#### **OCDE**

M. Christopher HEADY, responsable du département des études fiscales

#### **Commission européenne**

Services d'EUROSTAT et des directions générales (DG) Affaires économiques et financières, Commerce, Concurrence et Fiscalité

#### **Administrations étrangères**

Allemagne : personnalités du ministère des finances, de l'Institut d'économie internationale de Kiel et de l'Union fédérale de l'industrie

Etats-Unis : entretiens téléphoniques avec les services du Congrès (Joint Committee on Taxation), du General Audit Office, du ministère des finances et de l'agence de protection de l'environnement

Québec : entretien téléphonique avec le directeur général des politiques fiscales du ministère du revenu.

Royaume-Uni : personnalités du *National Audit Office* et du ministère des finances

**Organismes et personnalités diverses**

M. Bertrand FRAGONARD, président de chambre à la Cour des comptes

Professeur Michel MOUILLARD, Paris-X Nanterre

Comité national des retraités et des personnes âgées

Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME)

Fédération française du bâtiment

Fédération française des sociétés d'assurance

Fédération nationale des promoteurs constructeurs

Mouvement des entreprises de France (MEDEF)

Union des métiers et industries de l'hôtellerie

Union nationale des associations familiales

Union nationale de la propriété immobilière

*Le Conseil des impôts remercie l'ensemble de ces personnes, dont les travaux et réflexions lui ont été très précieux.*



## ANNEXE : REFLEXIONS DU MEDEF ET DE LA CGPME

### **1. Position du MEDEF sur les dépenses fiscales dont bénéficient les entreprises**

*Remarque liminaire : la notion même de « dépenses fiscales » est préjudiciable. Elle traduit une approche essentiellement budgétaire qui pousse les politiques, les administrations mais plus insidieusement l'administration fiscale à considérer que les avantages fiscaux sont coûteux et donc, d'une certaine façon illégitimes. Il n'est pas normal que les allégements d'impôt soient considérés comme des exceptions à la norme alors que c'est le niveau actuel de la fiscalité en France qui nous paraît anormal.*

*Nonobstant, d'une manière générale les entreprises ne sont pas demandeurs d'aides fiscales. Elles considèrent que les dispositifs considérés ne sont justifiés que pour compenser les déficiences du système économique et fiscal français.*

*En effet, la France est devenue championne d'Europe tant en termes de niveau des prélèvements obligatoires que de taux d'imposition et de cumul d'impôts. En matière d'imposition des entreprises, la France maintient impôts archaïques et législation inapplicable, alors que les autres pays réduisent charges et fiscalité.*

*Les entreprises françaises évoluent donc dans un environnement où le poids de la fiscalité et le cadre législatif et réglementaire les pénalisent par rapport à leurs concurrentes européennes notamment.*

*Dans ce contexte, les dispositifs d'aides fiscales doivent donc être interprétés comme des sortes de « rustines » sur un système globalement insatisfaisant et beaucoup trop lourd pour les entreprises et plus généralement pour l'ensemble de l'économie qui traduit la nécessité d'adaptation du régime fiscal français.*

*Les dépenses fiscales permettent alors, un peu de respiration et d'adaptation dans les cas les plus extrêmes. Elles sont donc indispensables comme élément de régulation d'un système fiscal globalement déficient.*

*Par ailleurs, dans certains cas, les dépenses fiscales sont également les seuls moyens efficaces d'une politique incitative pour*

*certaines opérations économiques. On peut citer à ce titre, le crédit d'impôt recherche, les incitations fiscales à l'investissement dans les entreprises par les business angels ...*

*Dès lors, les dispositifs doivent être simples, et lisibles pour être aisément applicables par les bénéficiaires. Dans le cas inverse, d'une part le coût de mise en œuvre est tel qu'ils en deviennent inutilisables par les petites entreprises et d'autre part la sécurité juridique des attributaires n'est plus assurée.*

*Les dispositifs doivent également être stables dans le temps et juridiquement sûrs, ce qui signifie notamment qu'il ne doit pas y avoir une remise en cause systématique a posteriori qui mette les entreprises dans des situations délicates. En d'autres termes, le bénéfice d'un régime fiscal favorable ne doit pas être un critère de contrôle fiscal tel que cela s'est produit pour les dispositifs d'exonérations des entreprises nouvelles, du crédit d'impôt recherche ou des régimes d'exonération liées à l'aménagement du territoire qui sont souvent contestés par l'administration pour des raisons de pure forme.*

*Les dispositifs législatifs doivent donc être conçus de manière simple et bien encadrés de façon à laisser le moins de marge possible à l'interprétation administrative.*

*Enfin, du point de vue des entreprises il semble indispensable que des évaluations objectives soient accessibles tant a priori qu'a posteriori.*

*Il est important de disposer au moment de la réflexion et de la conception des dispositifs de fiches d'impact évaluant les conséquences des mesures envisagées sur le plan social et budgétaire, sur les avantages attendus et sur les effets secondaires éventuels<sup>1</sup>.*

*Parallèlement, il serait utile de connaître le bilan de la mise en œuvre des dispositifs après quelques années d'existence. L'objectif est qu'à travers la connaissance des avantages fiscaux réels et des conséquences globales sur l'environnement économique et social, les demandes et les choix d'orientation des entreprises puissent être plus rationnels et donc globalement plus favorables à l'économie.*

---

<sup>1</sup> Ainsi à l'occasion du débat récent sur la loi « initiative économique » une mesure d'exonération des bénéfices réinvestis par les entreprises nouvelles a été proposée par le rapporteur de l'assemblée nationale. Le ministère des finances a produit une fiche d'évaluation du dispositif proposé dont les entreprises n'ont pu disposer.

## ***2. Réflexions de la CGPME sur les dépenses fiscales en faveur des entreprises***

### ***Introduction***

*La notion de dépense fiscale peut revêtir plusieurs formes : exonérations, déductions, crédits, réduction de taux ou report d'impôt.*

*De même que le nombre de terminologies, il existe au sein du système fiscal français une multitude de dépenses fiscales, souvent synonymes de confusion pour le contribuable.*

*Or, bien que certaines mesures soient fondées, elles doivent être rendues encore plus efficaces afin de ne pas constituer finalement un frein au développement des entreprises.*

*Ces dernières ne réclament pas un système de subventionnement mais une homogénéité des règles fiscales permettant de rendre la dépense fiscale effective et efficiente.*

*Pour l'Etat, la dépense fiscale est également essentielle puisqu'elle constitue non seulement un effort et un élément de soutien économique mais un véritable investissement politique. Dans cette logique, ce dernier est fondé à prétendre à un retour sur investissement. Cependant, la complexité et la multitude des dépenses fiscales nuisent au résultat escompté : la compétitivité des entreprises et l'emploi ne sont donc pas encouragés dans de bonnes conditions de définition et de mise en œuvre.*

*Nous établirons une appréciation critique d'un champ d'application souhaitable (I) avant d'envisager les conditions d'efficience d'une bonne dépense fiscale (II).*

### ***I. Appréciation critique d'un champ d'application souhaitable***

*Devant la multitude des dépenses fiscales en vigueur, certaines mesures doivent être encouragées mais d'autres constituent un véritable frein au développement de l'entreprise.*

#### *1. Les dépenses fiscales bénéfiques aux entreprises*

##### *- Aides sectorisées*

*Chacun est sensible au secteur de l'entreprise à forte main-d'œuvre. L'adage veut que lorsque le « bâtiment va, tout va », c'est pourquoi la dépense favorable à un tel secteur s'avère une bonne mesure.*

*Depuis le 15 décembre 1999, le taux de la TVA applicable aux travaux d'amélioration, d'aménagement, de transformation et d'entretien dans les locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans, ainsi que la fourniture de certains équipements a été abaissé à 5,5% (au lieu de 19,6%).*

*Cette baisse du taux de TVA a permis de relancer l'activité dans ce secteur et a généré de nombreux emplois.*

*La CGPME s'est fait l'écho de la demande des entreprises du secteur du bâtiment qui souhaite que ce taux soit pérennisé.*

*De même, dans le secteur de l'hôtellerie-restauration, il est prévu que le taux de TVA soit également abaissé à 5,5%.*

*En effet, ce secteur est actuellement victime d'une inéquité fiscale puisque certaines activités, comme la restauration rapide, bénéficient déjà du taux réduit.*

*C'est une réflexion réelle qu'il faut aujourd'hui encore mener dans ces domaines où la retombée de la TVA apporte un vrai changement : une baisse de la charge TTC et donc une amélioration de la consommation, un travail souterrain moins attractif ainsi qu'une moralisation de la libre concurrence ou encore une baisse des prix pour l'accès à certains services ou produits, par exemple l'assistance d'un avocat.*

*L'une ou l'autre de ces réflexions peut se vérifier dans les autres domaines qui sont le disque, le chocolat, etc.*

*- Aides territoriales*

*L'aide au développement ciblé peut certes appeler une réflexion sur les collectivités locales et la décentralisation qui peuvent réclamer des traitements particuliers. Reste que les effets de seuil ou de frontière sont difficiles à éviter : basculer en deçà de l'exigibilité de l'au-delà.*

*Dans ce domaine, la création du crédit d'impôt pour investissement (Article 244 quater E du CGI) applicable aux entreprises en Corse est une mesure favorable car cette dernière est beaucoup plus adaptée à la taille de l'entreprise Corse (50% des entreprises qui exercent une activité en Corse n'ont pas de salariés).*

*De plus, cette mesure permet une transition vers la « défranchisation » de cette région.*

*- Dans le domaine de la recherche*

*Il est des domaines qui méritent des dispositions particulières parce qu'ils participent du développement technologique de l'entreprise non seulement dans la course au développement mais aussi dans la compétition internationale.*

*Dans ce secteur, fut créé en 1983 le crédit d'impôt recherche.*

*Cette dépense fiscale est favorable aux PME. En effet, chaque année, 7 000 entreprises effectuent une déclaration afin de bénéficier de cette disposition. 3 200 entreprises sont recevables, dont plus de la moitié sont des PME.*

**2. Les dépenses fiscales : des erreurs à éviter ou à atténuer**

*Si certains essais ont été réalisés, le résultat n'est pas à la hauteur des espérances et des besoins tant il est vrai que les zones défavorisées ou encore les transmissions d'entreprises ont bénéficié certes de soins particuliers, mais requièrent aujourd'hui encore des efforts.*

*- Les dépenses fiscales dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire.*

*De 1997 à 2002, avec la création de 12 166 entreprises et de 46 958 emplois, les 44 zones franches urbaines (ZFU) en vigueur ont,*

*semble-t-il, répondu aux attentes du Gouvernement puisque ce dernier souhaite en instaurer 41 supplémentaires d'ici le 1<sup>er</sup> janvier 2004.*

*Cependant, il convient de tempérer cet optimisme.*

*En effet, si la création d'emplois semble encourageante, ceux-ci sont souvent précaires et le coût d'un emploi représente un coût élevé (20 000 euros).*

*En outre, parmi les mesures fiscales accordées aux ZFU, il est regrettable que l'article 44 sexies du CGI exonère d'impôt sur les bénéfices les entreprises nouvelles créées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995 jusqu'au 31 décembre 2004, ne soit applicable qu'aux sociétés implantées dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire.*

*Toutes ces dispositions risquent de fausser la concurrence entre les entreprises, ne serait-ce que dans le cadre géographique.*

#### *- Transmission d'entreprise*

*Le projet de loi relatif à l'initiative économique prévoit d'encourager la transmission anticipée des entreprises (notamment Article 24 du projet de loi).*

*Pour faciliter la reprise et la transmission d'entreprise, la CGPME considère qu'il faut aller au-delà d'un simple relèvement des seuils. Il faut instaurer une réelle exonération de la plus-value en retenant un coefficient d'érosion monétaire qui rendrait toute plus-value exonérée après 22 ans de détention du fonds (base 5 % par an).*

*La CGPME propose donc une nouvelle rédaction de l'article 151 septies du code général des impôts, afin d'aligner le régime des plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale sur celui applicable au régime des plus-values immobilières pour les particuliers.*

## ***II. Les conditions d'efficience d'une bonne dépense fiscale***

### *1. Déterminer a priori l'efficacité de la mesure fiscale*

*En effet, il apparaît essentiel de pouvoir mesurer quel sera l'impact de la mesure fiscale sur les entreprises avant d'appliquer la disposition.*

*Ainsi, en matière de réduction de TVA, il est constaté que la diminution du taux à 5,5% pour le secteur de l'hôtellerie et restauration permettrait de créer 40 000 emplois.*

*Il serait envisageable de pouvoir mettre en place un système coût de l'impôt/efficacité de la mesure afin d'analyser si la disposition fiscale peut réellement favoriser le développement de l'entreprise.*

*A titre d'exemple, le crédit d'impôt pour investissement dont bénéficient les entreprises de Corse est un impôt adapté à ces PME.*

*Une étude réalisée démontrait que 50% des entreprises corses n'avaient pas de salariés. En conséquence, la dépense fiscale était ajustée à la réalité du terrain.*

### *2. Simplification des mesures*

*A l'origine, même si la mesure fiscale est favorable à la PME ou au contribuable, celle-ci doit être claire et compréhensible afin que la disposition soit utilisée.*

*En effet, la complexité de la mesure rend cette dernière inopérante si les entreprises manifestent de la réticence à l'utiliser.*

*A titre d'exemple, dans le domaine de la recherche, le crédit d'impôt recherche est une mesure favorable aux entreprises mais dont le système est trop complexe, pénalisé également par des lourdeurs administratives.*

*La mise en place d'agences de recherche, labélisées et qui pourraient attester de la qualification de recherche des dépenses souscrites par les entreprises en matière d'innovation serait une vraie mesure de simplification. Un type de contrôle a priori et pas obligatoirement mené par l'administration mais seulement avec son accord.*

*De même en matière de transmission d'entreprise, la loi de finances pour 2000 avait institué une exonération de droits de*

*succession, à hauteur de 50% de la valeur de l'entreprise, en contrepartie de l'engagement de conserver les titres pour une durée au moins égale à 6 ans.*

*Il est apparu qu'un tel dispositif est resté lettre morte compte tenu de l'absence de candidat à la mise en œuvre de cette exonération jugée trop complexe quant à son formalisme.*

*Par ailleurs, la simplification de la mesure fiscale et du dispositif français dans son ensemble passe également par l'utilisation des nouvelles technologies, mais de manière plus effective.*

*En effet, il conviendrait d'utiliser la mise en ligne non seulement comme un véhicule de diffusion, mais de s'attacher à la simplification du contenu, c'est-à-dire limiter les mentions à déclarer (ceci réclame une réelle simplification des textes applicables) et pas seulement du contenant, à savoir les modalités déclaratives et autres obligations administratives*

*Cela permettrait d'alléger ces formalités administratives coûteuses et contraignantes pour les entreprises.*

*A titre d'exemple, il est désormais possible d'effectuer sa déclaration de TVA sur Internet. En outre, l'Union Européenne tend vers la reconnaissance de la facture électronique.*

### *3. Sécurité de la mesure fiscale*

*Un certain nombre de mesures doivent être adoptées afin de garantir la sécurité juridique de l'entreprise devant l'impôt, notamment dans l'application de la dépense fiscale.*

#### *- Limiter l'effet rétroactif de la loi.*

*L'objectif de cette mesure est de favoriser des relations plus transparentes et confiantes entre l'entreprise et l'Etat.*

*En effet, l'article 2 du Code Civil dispose « La loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif ». Cependant, cette norme n'a qu'une valeur législative et ne s'impose qu'au juge et non au législateur.*

*En droit fiscal, ce principe n'est pas appliqué. Même si la rétroactivité de la loi s'est parfois révélée favorable, il existe de nombreux cas où cela a entraîné des abus.*

*Ainsi, concernant les dépenses fiscales, il est notamment autorisé d'abroger de manière anticipée une exonération fiscale.*

*Chaque entreprise doit pouvoir connaître de manière sûre la portée de ses choix et de ses actes eu égard aux règles juridiques et fiscales qui s'imposent à elle.*

*C'est une condition essentielle de l'effectivité de la dépense fiscale.*

*Pour que le régime soit tout à fait clair, il est souhaitable qu'il soit instauré sur une période donnée bien définie dans le temps.*

*- Une interprétation homogène des textes.*

*Afin que l'entreprise puisse réellement bénéficier de la dépense fiscale, il convient que la loi qui édicte la mesure soit respectée et appliquée de manière uniforme par les différents services fiscaux compétents.*

*Ainsi, le rapport du sénateur Pierre André relatif aux zones franches urbaines évoque la divergence entre certaines URSSAF pour appliquer la loi.*

*A titre d'exemple, la loi prévoit que l'exonération des cotisations sociales est applicable aux embauches réalisées pendant la période de cinq ans qui court de la délimitation des ZFU et pour une durée de cinq ans à compter de la date d'effet du contrat de travail.*

*Or, en se fondant sur l'annexe d'une circulaire du 14 mars 1997, les services de l'URSSAF ont exclu que les salariés embauchés après le 31/12/2001 puissent être exonérés.*

*- Contrôle a priori de la dépense fiscale*

*Que la dépense fiscale soit incitative ou non, l'entreprise ne peut pas engager une politique saine de développement si le législateur ne cesse d'inclure des variables dans la fiscalité.*

*Au même titre que pour l'Etat, la dépense fiscale représente un investissement pour les entreprises.*

*Ainsi, il conviendrait de contrôler l'octroi des mesures accordées a priori et non a posteriori afin d'éviter les dérives observées.*

*Le contrôle a priori devrait être également une règle respectée dans l'octroi du crédit impôt recherche afin que les entreprises s'acquittant effectivement des conditions exigées puissent y prétendre.*

*De même, dans les DOM-TOM, le rapport du Sénateur LUART dénonce les dérives dans l'octroi des agréments dont peuvent bénéficier les entreprises pour réduire le coût d'un investissement réalisé outre-mer.*

*En effet, l'article 1756 du CGI dispose que lorsque les engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ne sont pas remplis, cette inexécution entraîne le retrait de l'agrément.*

*En l'absence de contrôle a posteriori sanctionnant cette défaillance, il conviendrait de procéder à un contrôle a priori de la dépense fiscale afin d'éviter les abus.*

### ***Conclusion***

*Les dépenses fiscales peuvent générer deux situations :*

- Soit elles sont fondées mais n'incitent pas les entreprises à les appliquer en raison de leur complexité et par manque d'information.*
- Soit elles entraînent des abus et des disparités au détriment des entreprises, faute de garantie juridique suffisante.*

*Ainsi, plutôt que d'ajouter des dépenses fiscales à un système déjà complexe, il conviendrait de réduire dans son ensemble les prélèvements obligatoires qui s'élèvent à 44 % du PIB et constituent de véritables freins au développement des entreprises.*

*En ce sens, la CGPME préconise notamment de supprimer la taxe professionnelle qui affecte lourdement les PME.*

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°1 :	Liste des 15 dépenses fiscales dont le coût est estimé en 2001 à plus du milliard d'euros .....	16
Tableau n°2 :	Les principales dépenses fiscales créées depuis 1999.....	18
Tableau n°3 :	Taux de TVA appliqués dans les Etats membres au 1 <sup>er</sup> mai 2002 .....	30
Tableau n°4 :	Dispositifs dérogatoires et dispositifs pris en charge par l'Etat en matière de taxe professionnelle .....	35
Tableau n°5 :	Obligations légales et périodicités du recensement et de l'estimation des dépenses fiscales.....	41
Tableau n°6 :	Champs d'étude des dépenses fiscales .....	42
Tableau n°7 :	Ventilation des dépenses fiscales .....	43
Tableau n°8 :	Exemples d'arbitrages entre évaluations discordantes en vue du projet de loi de finances pour 2003 .....	55
Tableau n°9 :	Liste des dépenses fiscales ne reposant pas sur une base législative en 2003 .....	58
Tableau n°10 :	Conditions de validité d'une dépense fiscale au regard des règles européennes.....	70
Tableau n°11 :	Caractérisation des foyers gagnants et perdants de la substitution d'un crédit d'impôt à la réduction d'impôt pour emplois à domicile par rapport au revenu disponible du foyer fiscal .....	91
Tableau n°12 :	Dépenses fiscales en faveur de la création d'entreprises dont le coût est faible ou inconnu .....	96
Tableau n°13 :	Dépenses fiscales en faveur de zones prioritaires d'aménagement du territoire dont le coût est faible ou inconnu .....	98
Tableau n°14 :	Régime normal d'imposition des revenus de l'épargne au titre des revenus perçus en 2002 .....	101
Tableau n°15 :	Régimes d'imposition de l'épargne réglementée .....	102
Tableau n°16 :	Nombre de foyers fiscaux utilisant certaines réductions ou déductions d'impôt relatives à l'épargne .....	127
Tableau n°17 :	Dépense fiscale moyenne par foyer fiscal (en euros).....	128
Tableau n°18 :	Effet des prélèvements fiscaux et sociaux sur le rendement net des actifs en 2001 .....	130
Tableau n°19 :	Estimation du coût des différents avantages fiscaux ayant trait aux personnes âgées et nombre de foyers concernés	131
Tableau n°20 :	Classement des 40 dépenses fiscales dont le montant est évalué à plus de 350 M€ dans le projet de loi de finances pour 2003 .....	155
Tableau n°21 :	Choix d'une dépense fiscale plutôt que budgétaire .....	171
Tableau n°22 :	Dépenses fiscales estimées à moins de 500.000 € susceptibles d'être concernées par une politique de simplification .....	185

Tableau n°23 : Exemple : les dépenses fiscales non chiffrées sur les droits d'enregistrement et de timbre qu'il paraît souhaitable de réexaminer .....	188
--	-----

## LISTE DES SCHEMAS

Schéma n°1 :	Nombre des dépenses fiscales recensées en loi de finances .....	14
Schéma n°2 :	Evolution du nombre des dépenses fiscales depuis 1997 ..	15
Schéma n°3 :	Evolution du coût des 15 premières dépenses fiscales en euros constants.....	17
Schéma n°4 :	Nombre de dépenses fiscales recensées par pays, en 2002	20
Schéma n°5 :	Montant des dépenses fiscales rapporté au PIB, en 2002..	21
Schéma n°6 :	Dépenses fiscales en proportion des recettes fiscales, en 2002 .....	22
Schéma n°7 :	Proportion des dépenses fiscales chiffrées parmi celles qui sont recensées .....	49
Schéma n°8 :	Emploi des différentes méthodes d'évaluation selon les impôts .....	56
Schéma n°9 :	Avantage fiscal lié à l'exonération de 1 € dans le cas d'un célibataire sans enfant .....	86
Schéma n°10 :	Répartition du coût de la mesure et de ses bénéficiaires potentiels par déciles de revenu .....	87
Schéma n°11 :	Avantage fiscal lié à une réduction d'impôt de 30 % d'une dépense égale à 1 € dans le cas d'un célibataire sans enfant. ....	88
Schéma n°12 :	Avantage fiscal lié à un crédit d'impôt de 30 % d'une dépense égale à 1 € dans le cas d'un célibataire sans enfant. ....	88
Schéma n°13 :	Répartition par décile du coût de la réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile.....	89
Schéma n°14 :	Partie variable de la prime pour l'emploi versée au titre des revenus de 2001 .....	92
Schéma n°15 :	Répartition du coût de la PPE par décile de revenus .....	93
Schéma n°16 :	Part des financements publics dans les dépenses de recherche.....	116
Schéma n°17 :	Evolution du nombre des créations d'entreprises (base 100 en 1998).....	125
Schéma n°18 :	Effets directs et indirects des dépenses fiscales spécifiques aux personnes âgées en fonction de leur revenu (cas d'une personne âgée isolée ayant eu un enfant).....	134
Schéma n°19 :	Effets directs et indirects des dépenses fiscales spécifiques aux personnes âgées en fonction de leur revenu (cas d'un couple âgé).....	135



## SOMMAIRE DETAILLE

<b>PREMIERE PARTIE : UN ENJEU BUDGETAIRE IMPORTANT ET MAL MAITRISE .....</b>	<b>11</b>
I. - LES DEPENSES FISCALES REPRESENTENT UN ENJEU BUDGETAIRE IMPORTANT.....	
<i>A. – Les dépenses fiscales ont fortement augmenté depuis 20 ans.....</i>	13
1. – Le nombre des dépenses fiscales est élevé et en forte augmentation...	13
2. – Le coût des dépenses fiscales devient de plus en plus lourd pour les finances publiques.....	15
<i>B. – La France se singularise par un nombre élevé de dispositifs pour un coût comparativement limité.....</i>	19
1. – La France détient le record du nombre des dépenses fiscales .....	20
2. – Le montant total des dépenses fiscales en France est en revanche relativement faible .....	20
2.1. Le poids des dépenses fiscales dans le PIB.....	21
2.2. Le poids des dépenses fiscales dans les recettes fiscales .....	21
II. - LA FISCALITE DEROGATOIRE RESTE CEPENDANT MAL MAITRISEE .....	
<i>A. – Le périmètre actuel des dépenses fiscales n'est pas satisfaisant</i>	23
1. – Le concept français de dépense fiscale manque de clarté.....	23
1.1. Le caractère arbitraire de la norme de référence .....	23
1.2. La difficulté de dégager une norme en matière de TVA .....	27
1.3. La question de la pluralité des logiques d'intervention.....	30
2. – Le périmètre actuel exclut les dispositifs dérogatoires qui affectent la fiscalité locale ou sociale .....	31
2.1. Les mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale.....	31
2.2. Le cas des prélèvements sociaux .....	35
3. – Plusieurs pays sont parvenus à préciser et à compléter le champ des dépenses fiscales .....	37
3.1. Une distinction est faite entre les mesures qui répondent à un objectif non fiscal et celles qui participent au calcul de l'impôt .....	38
3.2. Le Parlement français manque comparativement d'information sur les dépenses fiscales hors des impôts d'Etat .....	41
<i>B. – L'estimation du coût des dépenses fiscales reste imparfaite .....</i>	44
1. – Toute tentative d'estimation du coût des dispositifs fiscaux dérogatoires présente des limites intrinsèques .....	44
1.1. Les niveaux possibles d'estimation du coût des dépenses fiscales.....	44
1.2. La signification économique limitée de l'estimation des « pertes de recettes ».....	45
1.3. La difficulté de connaître les coûts indirects.....	46
1.4. Les limites d'une totalisation du coût des dépenses fiscales.....	47
2. – Seul un quart des dépenses fiscales sont estimées de façon précise .....	49
2.1. La moitié des dépenses fiscales ne sont pas chiffrées .....	49
2.2. La précision des évaluations varie selon les techniques employées...	50

2.3. Au total, les trois quarts des dépenses fiscales ne sont pas estimées de façon précise .....	56
<i>C. – La faible attention portée à ces dispositifs .....</i>	<i>57</i>
1. – Les dépenses fiscales ne font pas l'objet d'un examen suffisant .....	57
1.1. Les modalités actuelles d'examen des dépenses fiscales ne sont pas satisfaisantes .....	57
1.2. La LOLF introduit des changements notables dans les procédures d'examen des dépenses fiscales .....	61
1.3. La question difficile du traitement comptable des dépenses fiscales ..	63
2. – La fiscalité dérogatoire en faveur des entreprises est soumise à des contraintes juridiques croissantes .....	65
2.1. Le droit communautaire des aides d'Etat .....	65
2.2. Les règles contrôlées par l'Organisation mondiale du commerce .....	71
<b>DEUXIEME PARTIE : DES DISPOSITIFS COMPLEXES ET D'UNE EFFICACITE INCERTAINE .....</b>	<b>79</b>
<i>I. - LES DEROGATIONS RENDENT LA FISCALITE COMPLEXE .....</i>	<i>81</i>
<i>A. – Premier facteur de complexité : les entorses à la logique de chaque impôt .....</i>	<i>81</i>
1. – Une variété de dispositifs utilisés sans doctrine d'emploi .....	81
1.1. La complexité des divers mécanismes à l'œuvre .....	81
1.2. L'évolution du recours à ces différents mécanismes fiscaux est porteuse d'incohérences et de dérives budgétaires .....	85
2. – Les entorses à la logique de l'impôt : l'exemple de l'impôt sur le revenu .....	86
2.1. Les mécanismes utilisés ont des effets très variables .....	86
2.2. Un exemple de rupture de logique : la prime pour l'emploi .....	91
<i>B. – Deuxième facteur de complexité : la superposition des dispositifs dérogatoires .....</i>	<i>95</i>
1. – Les dispositifs en faveur de la création ou de la transmission d'entreprises .....	95
2. – Les dispositifs en faveur de zones prioritaires d'aménagement du territoire .....	97
2.1. Un grand nombre de dispositifs dérogatoires de portée faible ou inconnue .....	97
2.2. La complexité des règles d'éligibilité en fonction des zonages .....	98
2.3. La complexité des exonérations à la taxe professionnelle .....	99
3. – Les dispositifs en faveur de l'épargne .....	100
3.1. Le régime propre à l'épargne ne devrait pas être considéré comme dérogatoire .....	100
3.2. De multiples dérogations rendent la fiscalité de l'épargne illisible et incohérente .....	102
<i>C. – Troisième facteur de complexité : l'instabilité des dispositifs dans le temps .....</i>	<i>105</i>
1. – Les dispositifs en faveur de l'immobilier locatif neuf .....	105
1.1. La réduction d'impôt dite « QUILES-MEHAIGNERIE » .....	105
1.2. L'amortissement fiscal dit « PERISSOL » .....	105

1.3. L'amortissement fiscal dit « BESSON » .....	106
2. – Les dispositifs en faveur de l'outre-mer .....	107
2.1. Les modifications introduites par la loi de finances pour 1999 .....	107
2.2. Les modifications introduites par la « loi PAUL » .....	108
3. – Le crédit d'impôt recherche .....	108
3.1. Un dispositif particulièrement difficile à utiliser .....	108
3.2. Les modifications récentes apportées au dispositif .....	109
<b>II. - LES DISPOSITIFS FISCAUX DEROGATOIRES SONT D'UNE EFFICACITE INCERTAINE .....</b>	<b>111</b>
<i>A. – Les fondements théoriques des interventions : efficacité ou équité .....</i>	<i>111</i>
1. – L'objectif d'efficacité économique .....	111
1.1. Un exemple d'externalité positive : la recherche .....	111
1.2. Un exemple d'externalité négative : la pollution .....	112
1.3. Un exemple d'asymétrie d'information : la création d'entreprises ..	113
2. – L'objectif d'équité sociale .....	113
<i>B. – L'absence quasi générale d'évaluation des effets des mesures .....</i>	<i>115</i>
1. – Les résultats des rares évaluations conduites en France .....	115
1.1. Un secteur d'étude privilégié : les aides en faveur de la recherche ..	115
1.2. Les évaluations effectuées à la demande de la Commission européenne : l'exemple de l'effet du taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien .....	118
2. – Des pratiques d'évaluation plus développées dans certains pays .....	121
2.1. Les évaluations <i>ex ante</i> .....	121
2.2. Les évaluations <i>ex post</i> .....	122
<i>C. – L'efficacité contestable d'un grand nombre de dispositifs .....</i>	<i>123</i>
1. – Les effets des dépenses fiscales paraissent marginaux dans certains secteurs .....	123
1.1. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de la formation professionnelle ? .....	123
1.2. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de la création d'entreprise ? .....	124
2. – Les effets des dépenses fiscales sont parfois contestables d'un point de vue économique .....	126
2.1. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de l'épargne ?	127
2.2. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur des personnes âgées ? .....	130
2.3. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur des zones prioritaires d'aménagement du territoire ? .....	136
2.4. Quels sont les effets de la prime pour l'emploi ? .....	138
2.5. Quels sont les effets des dépenses fiscales en faveur de l'environnement ? .....	140
<b>TROISIEME PARTIE : 12 PROPOSITIONS POUR REFORMER LA FISCALITE DEROGATOIRE .....</b>	<b>145</b>
<b>I. - MIEUX CONNAITRE LES DEPENSES FISCALES .....</b>	<b>149</b>
<i>Proposition n°1 : Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allégements structurels et les instruments de politique publique .....</i>	<i>151</i>

<i>Proposition n°2 : Rendre plus transparente l'estimation du coût des dépenses fiscales</i>	159
<i>Proposition n°3 : Améliorer l'information en matière de fiscalité dérogatoire locale et sociale.....</i>	161
<b>II. - MIEUX ENCADRER LA POSSIBILITE DE RECOURIR A DES DISPOSITIFS DEROGATOIRES .....</b>	<b>163</b>
<i>Proposition n°4 : Réservier aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales.....</i>	165
<i>Proposition n°5 : Soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité.....</i>	167
<i>Proposition n°6 : N'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée</i>	169
<i>Proposition n°7 : Justifier le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés.....</i>	171
<i>Proposition n°8 : Evaluer les effets des dépenses fiscales rattachées à des programmes budgétaires .....</i>	173
<i>Proposition n°9 : Mieux prendre en compte les contraintes du droit international qui pèsent sur les dépenses fiscales en faveur des entreprises</i>	177
<b>III. - REEXAMINER LES REGIMES DEROGATOIRES EXISTANTS EN VUE D'UNE FISCALITE PLUS SIMPLE, PLUS JUSTE ET PLUS EFFICACE .....</b>	<b>179</b>
<i>Proposition n°10 : Supprimer les dépenses fiscales de faible portée</i>	183
<i>Proposition n°11 : Procéder à un réexamen systématique des dépenses fiscales dont le coût est inconnu .....</i>	187
<i>Proposition n°12 : Réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants .....</i>	189
1. – Certaines mesures de fiscalité dérogatoire n'apparaissent pas toujours cohérentes avec les objectifs poursuivis dans les domaines concernés. ....	190
2. – D'autres mesures, qui répondent incontestablement à des priorités justifiées, présentent des difficultés dans leur mise en œuvre : .....	192
2.1. Soit parce que l'outil fiscal paraît inadapté à l'objectif poursuivi....	192
2.2. Soit parce que l'outil fiscal demanderait à être amélioré pour être pleinement efficace.....	195

# **CONSEIL DES IMPOTS**

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

**= ANNEXES =**

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

**SEPTEMBRE 2003**

## AVERTISSEMENT

Ces annexes au XXIème rapport du Conseil des impôts consacré à la fiscalité dérogatoire ne sont disponibles que sur le site Internet du Conseil<sup>1</sup>. Elles rappellent des éléments purement factuels sur les dispositifs fiscaux dérogatoires en France et dans trois pays (Allemagne, Etats-Unis, Royaume-Uni).

## TABLE DES ANNEXES

ANNEXE N°1 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR DE LA RECHERCHE ET DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE .....	4
ANNEXE N°2 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR DE LA CREATION D'ENTREPRISE .....	9
ANNEXE N°3 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR D'ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS DES ZONES PEU DÉVELOPPEES.....	16
ANNEXE N°4 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR D'ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS LES DOM-TOM .....	24
ANNEXE N°5 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR D'ENTREPRISES IMPLANTÉES EN CORSE .....	30
ANNEXE N°6 : LES DEPENSES FISCALES SECTORIELLES.....	32
ANNEXE N°7 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR DE L'ENVIRONNEMENT.....	37
ANNEXE N°8 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR DE L'EPARGNE .....	40
ANNEXE N°9 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR DES FAMILLES.....	49
ANNEXE N°10 : LES DEPENSES FISCALES EN FAVEUR DES PERSONNES AGEES.....	58
ANNEXE N°11 : .....LES DISPOSITIFS DÉROGATOIRES EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS SOCIALES (CSG ET CRDS) .....	65
ANNEXE N°12 : LES DEPENSES FISCALES EN ALLEMAGNE .....	67
ANNEXE N°13 : LES DEPENSES FISCALES AUX ETATS-UNIS .....	72
ANNEXE N°14 : LES DEPENSES FISCALES AU ROYAUME-UNI .....	78

---

<sup>1</sup> <http://www.ccomptes.fr/frameprinc/frame03.htm>

**ANNEXE N°1 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR DE LA RECHERCHE ET DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE**

**1. Panorama des dépenses fiscales en faveur de la recherche et de la formation professionnelle**

Le tableau suivant retrace les dépenses fiscales en faveur de la recherche et de la formation professionnelle qui sont recensées dans le bleu "Evaluation des voies et moyens" 2003 :

**Tableau n°1 : dépenses fiscales en faveur de la recherche et de la formation professionnelle**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
160102	IR	Abattement de 30 % sur les produits de cession de licences autres que ceux taxés au taux forfaitaire de 16 %	nc	nc	nc
160103	IR	Imputation sur le revenu global du déficit provenant des frais de prise de brevet et de maintenance	nc	nc	nc
160104	IR	Report d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'apport, par un inventeur personne physique, d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter	nc	nc	nc
200302	IR-IS	Crédit d'impôt en faveur de la recherche	460	470	490
230603	IR-IS	Etalement de l'imposition de certaines subventions afférentes à des dépenses de recherche immobilisées	nc	nc	nc
210303	IR-IS	Crédit d'impôt en faveur de la formation	42	36	20
320103	IS	Taxation réduite des plus-values à long terme provenant des cessions de titres de participation et de certaines parts de FCPR et de SCR, et des produits de concessions de brevets	1250	nc	nc

**2. Le crédit d'impôt recherche**

Le crédit d'impôt recherche constitue aujourd'hui la principale mesure fiscale d'incitation à la recherche (n°200302). Son coût est évalué à 490 M€ pour 2003.

*a) Principe*

Les entreprises industrielles commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel et qui effectuent des dépenses de recherche peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt. Les sociétés de personnes peuvent en bénéficier, le crédit d'impôt étant alors transféré au prorata de leurs droits.

Le crédit d'impôt recherche est calculé sur l'augmentation des dépenses de recherche d'une année par rapport à la moyenne des deux années précédentes. Il s'agit d'un dispositif temporaire qui a été reconduit en dernier lieu pour la période 1999-2003.

L'application du crédit d'impôt recherche nécessite une option de la part de la société qui souhaite en bénéficier. L'option doit être exercée (pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile) au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats de cette même année. Une fois exercée au titre d'une année donnée, l'option est irrévocable.

*b) Caractéristiques*

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont les dépenses engagées dans les opérations de recherche scientifique et technique réalisées en France, qu'il s'agisse de recherche fondamentale appliquée ou d'opérations de développement expérimental. Les dépenses éligibles sont les suivantes : amortissement des immobilisations directement affectées aux opérations de recherche, amortissement des brevets acquis en vue de recherche, frais de prise et de maintenance des brevets, dépenses de personnel (rémunération des chercheurs), dépenses de fonctionnement évaluées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel précitées, coût des opérations de recherche sous-traitées.

Le crédit d'impôt recherche est calculé par année civile : son montant est égal à 50% de la différence entre le montant des dépenses de recherche de l'année et la moyenne des dépenses des deux années précédentes. Il est plafonné à 40 M€. Pour les entreprises qui exposent pour la première fois des dépenses de recherche, le crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses de recherche de la première année.

Le crédit d'impôt recherche est ensuite imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a accru ses dépenses. La fraction du crédit qui excède l'impôt dû au titre d'un exercice constitue une créance sur l'Etat non imposable. Cette créance peut être utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle cette créance a été constatée. La fraction de la créance non utilisée est remboursée s'il y a lieu l'expiration de cette période de trois ans.

Si, une année donnée, une entreprise diminue ses dépenses de recherche par rapport aux dépenses engagées l'année précédente, elle ne perd pas le bénéfice du ou des crédits d'impôt obtenus antérieurement. La variation négative est reportée (dans la limite du montant des crédits antérieurement obtenus) et elle reste imputable indéfiniment sur les crédits d'impôt ultérieurs.

*c) Les évolutions du dispositif au cours des cinq dernières années*

Depuis sa naissance en 1983, le crédit d'impôt recherche a connu des modifications portant sur le taux, l'assiette, la période de référence, le plafond etc. On ne décrit ici que les modifications apportées par la loi de finances pour 1999, la loi de finances rectificative pour la même année et la loi sur l'innovation et la recherche de 1999.

### *Loi de finances pour 1999*

La loi de finances pour 1999 a sensiblement modifié les modalités d'application du dispositif avec notamment comme objectifs sa simplification, son redéploiement en faveur des entreprises récemment créées, la possibilité d'un nouveau départ offerte aux entreprises plus anciennes et le renforcement des liens avec la recherche publique.

Ainsi, toutes les entreprises nouvelles peuvent désormais obtenir la restitution immédiate du montant de leur crédit d'impôt recherche. Auparavant, cette restitution n'était accordée qu'aux entreprises nouvelles exonérées d'impôt, c'est-à-dire celles implantées dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire.

Par ailleurs, les autres entreprises ont désormais la possibilité de mobiliser la créance de l'Etat auprès d'un établissement financier.

Pour favoriser la coopération avec la recherche publique, tous les laboratoires publics de recherche ont été agréés d'office au titre de la procédure du crédit d'impôt recherche, de telle sorte que les travaux confiés par les entreprises à ces laboratoires entrent dans la base du calcul du crédit d'impôt.

Par ailleurs, il a été permis aux entreprises sorties du dispositif de déposer à nouveau une déclaration. Parallèlement, les entreprises restées dans le dispositif ont vu une partie de leurs crédits d'impôt négatifs annulée.

### *Loi de finances rectificative pour 1999*

La loi de finances rectificative pour 1999 a ramené le taux des frais de fonctionnement à 75 % quel que soit le lieu d'implantation géographique de l'entreprise. Il existait auparavant des coefficients de pondération géographique. Les dépenses de fonctionnement étaient prises en compte à 100 % dans le cas d'activités de recherche effectuées dans les territoires ruraux de développement prioritaire et dans les zones d'aménagement du territoire, à 65 % en région Ile-de-France et à 75 % partout ailleurs.

### *Loi sur l'innovation et la recherche de 1999*

La loi du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche a, quant à elle, apporté une modification visant à inciter les entreprises à embaucher des chercheurs. Elle a porté le taux de dépenses de fonctionnement liées aux dépenses de personnel (qui est normalement de 75%) à 100 % pour celles qui se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent pendant les douze premiers mois suivant leur recrutement.

Le crédit d'impôt recherche n'a pas été modifié depuis 1999.

## **3. Les dépenses fiscales en faveur des brevets**

Le traitement fiscal des brevets diffère sensiblement selon le statut juridique de l'inventeur. Les inventeurs indépendants ou sociétés de personnes, qui sont imposés suivant le régime des bénéfices non commerciaux, bénéficient de trois dépenses fiscales. Une autre dépense fiscale concerne les inventeurs relevant de l'impôt sur les sociétés. Aucune d'entre elles n'a été chiffrée pour 2003.

*a) Report des déficits provenant des frais de prise et de maintenance de brevet*

Les frais de prise et maintenance de brevet, payés à l’Institut national de la propriété industrielle, peuvent être déduits du revenu global l’année de la prise du brevet et les neuf années suivantes (n°160103). Cette disposition s’oppose à la norme qui est que les déficits provenant des opérations non commerciales sont imputables sur les bénéfices tirés d’activités semblables (mais non sur le revenu global) jusqu’à la cinquième année inclusivement.

Les inventeurs relevant de l’impôt sur les sociétés peuvent, quant à eux, soit passer ces frais dans les charges de l’exercice soit les inscrire à l’actif du bilan et les amortir.

*b) Taxation des produits de l’exploitation ou de la cession de brevet*

Les produits nets de la cession ou de la concession de licence de brevet perçus par un contribuable relevant de l’impôt sur le revenu sont taxés au taux des plus-values à long terme. Ce régime concerne les inventeurs ainsi que les contribuables ayant acquis un brevet.

Toutefois, le régime des plus-values à long terme ne peut s’appliquer lorsque les droits ne présentent pas le caractère d’éléments de l’actif professionnel chez le cédant ou le concédant. Dans ce cas, les produits sont soumis à l’impôt sur le revenu par application du barème progressif. La base imposable est néanmoins déterminée selon des modalités particulières lorsque le contribuable est l’inventeur lui-même.

En effet, il est alors appliqué sur les produits d’exploitation ou sur le prix de vente un abattement de 30 % pour tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l’invention, lorsque les frais réels n’ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable (n°160102).

Pour les contribuables relevant de l’impôt sur les sociétés, les redevances de concession de licences d’exploitation des brevets sont imposées selon le régime de faveur des plus-values à long terme à condition de présenter le caractère d’un élément de l’actif immobilisé ou d’avoir été acquis depuis plus de deux ans (une partie du n°320103). En revanche, les produits de cession de brevets sont soumis à une imposition au taux normal de l’impôt sur les sociétés.

*c) Report d’imposition de la plus-value résultant de l’apport de brevet*

Les inventeurs personnes physiques imposés d’après leurs bénéfices non commerciaux qui apportent un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel à une société peuvent bénéficier du report d’imposition de la plus-value à long terme résultant de l’apport (n°160104). Le report d’imposition est possible jusqu’à la cinquième année suivant celle de l’apport ou jusqu’à la date de cession ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l’apport si elle est antérieure.

#### 4. Le crédit d'impôt formation

##### a) *Principe et caractéristiques*

Le crédit d'impôt formation est l'unique dépense fiscale recensée en faveur de la formation dans le projet de loi de finances pour 2003 (n°210303). Son coût s'élèverait à 20 M€ en 2003.

Son principe est proche de celui du crédit d'impôt recherche. Il bénéficie aux entreprises imposées d'après leurs bénéfices réels qui consentent un accroissement de dépenses formation, au-delà de leurs obligations légales. Deux types de dépenses sont éligibles : celles qui sont imputables par l'entreprise sur sa participation à la formation continue ; celles relatives à l'accueil de jeunes gens dans l'entreprise sous certaines conditions.

Applicable sous la forme d'une option irrévocable jusqu'au terme de la période 2002-2004, le crédit d'impôt formation est égal à 35 % de l'excédent des dépenses de formation exposées au cours de l'année civile, par rapport aux dépenses de même nature exposées au cours de l'années précédente.

##### b) *Les évolutions du dispositif au cours des cinq dernières années*

Créé par la loi de finances pour 1988, le crédit d'impôt formation a été depuis modifié et reconduit à plusieurs reprises, dont récemment par la loi de finances rectificative pour 1999 puis par la loi de finances rectificative pour 2001.

La loi de finances rectificative pour 1999 a modifié le crédit d'impôt formation afin de le rendre compatible avec la réglementation européenne. Auparavant, le taux du crédit d'impôt était de 35 % pour les entreprises de moins de cinquante salariés et de 25 % pour les autres. La définition de la petite entreprise retenue par ce dispositif ne reprenant pas l'ensemble des critères communautaires de définition de la PME, la Commission avait considéré que « *la majoration (...) en faveur des entreprises de moins de cinquante salariés constitue une mesure spécifique d'aide d'Etat, alors que le reste du dispositif pourrait constituer une mesure générale* ». La loi de finances rectificative pour 1999 a, en conséquence, porté le taux à 35 % pour l'ensemble des entreprises.

La loi de finances rectificative pour 2001 a, au contraire, réduit le champ d'application du dispositif aux seules PME. Le crédit d'impôt formation est désormais réservé aux entreprises qui réalisent moins de 7,63 M€ de chiffre d'affaires et sont détenues pour 75% au minimum par les personnes physiques (sauf dans le cas d'une filiale détenue par une société mère, les conditions relatives au chiffre d'affaires et à la détention de capital s'appliquant à la société mère).

Cette réforme a été effectuée pour répondre à la critique selon laquelle le crédit d'impôt formation avait surtout pour les grandes entreprises un effet d'aubaine et ne provoquait donc aucun effort de formation supplémentaire.

**ANNEXE N°2 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR DE LA CRÉATION D'ENTREPRISE**

**1. Précisions : le champ d'étude**

On emploie ici le terme de création au sens de l'INSEE. Les créations peuvent être de trois types :

- lorsque l'entreprise ne préexistait pas sous une autre forme ou avec un propriétaire différent, on parle de « création pure » ;
- les « reprises » peuvent s'effectuer par achat, prise en location-gérance d'un fonds de commerce, donation ou héritage ;
- enfin, lorsqu'une personne physique cesse son activité non salariée puis la reprend ultérieurement, on parle de « réactivation ».

Ce champ couvre deux catégories d'objectifs définies dans le projet de loi de finances pour 2003 : « création » et « transmission ». On analyse également ici les dépenses fiscales liées au capital-risque, recensées pour la plupart d'entre elles sous l'objectif « financement en fonds propres des entreprises ». Une proportion importante du capital-risque, de l'ordre de 40 % d'après une étude récente du SESSI<sup>2</sup>, est en effet consacrée aux étapes d'amorçage et de démarrage. Enfin, on intègre aussi dans le champ d'étude une mesure d'exonération des plus-values, recensée sous l'objectif « petites et moyennes entreprises », qui vise, en particulier, à faciliter la continuation des petites entreprises.

**2. Les dépenses fiscales en faveur de la création pure d'entreprise**

On recense huit dépenses fiscales en faveur de la création pure d'entreprise dans le projet de loi de finances pour 2003, sans compter celles liées au capital-risque.

Il convient d'en isoler deux qui bénéficient exclusivement à des entreprises créées dans certains territoires (n°230602 et n°300302), l'une d'entre elles (n°230602) étant de loin la plus coûteuse parmi toutes les dépenses fiscales en faveur de la création pure. Ces deux dépenses fiscales sont présentées dans les annexes consacrées au soutien des entreprises implantées dans des zones peu développées et dans les DOM-TOM.

Parmi les six autres, deux favorisent l'investissement des salariés dans les entreprises qui les emploient. Ainsi, les intérêts d'emprunt des salariés et des gérants de sociétés correspondant à la souscription au capital d'une société nouvelle les employant sont déduits de leurs revenus (n°120301). Par ailleurs, certaines sociétés par actions non cotées peuvent émettre des « bons de souscription de parts de créateur d'entreprise », destinés à leurs salariés. Les plus-values correspondant aux cessions de ces bons sont taxées à un taux réduit dépendant du temps passé dans l'entreprise (n°120504).

<sup>2</sup> DUBOCAGE E. et Y. LHOMME (2002), « Le capital-risque : un tuteur pour les jeunes pousses », Le 4 pages des statistiques industrielles n°165.

Une dépense fiscale vise à limiter les pertes des créateurs en cas d'échec (n°100108, 3 M€ en 2003). Une autre mesure favorise l'essaimage, i.e. le fait pour une société de soutenir une entreprise créée par certains de ses anciens salariés, pour par exemple externaliser l'activité de recherche et développement (n°230408). Les deux dernières dépenses fiscales sont relatives respectivement aux droits d'enregistrement (n°570103, 27 M€ en 2003) et à l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle pendant trois ans pour certaines entreprises (n°340105).

**Tableau n°2 : dépenses fiscales en faveur de la création pure d'entreprise**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
100108	IR	Déduction des pertes en capital subies par les créateurs d'entreprises	3	3	3
120301	IR	Déduction des intérêts d'emprunt contractés par les salariés et les gérants de sociétés pour souscrire au capital d'une société nouvelle qui les emploie	nc	nc	nc
120504	IR	Régime fiscal des plus-values mobilières pour les profits correspondant aux cessions des titres attachés aux bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprises	nc	nc	nc
230408	IR-IS	Provision pour aides à l'installation consenties par les entreprises à leurs salariés sous forme de prêts ou de souscription au capital de l'entreprise créée	nc	nc	nc
230602	IR-IS	Exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles qui se créent à compter du 1er janvier 1995 dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire	215	210	200
300302	IS	Exonération sur agrément, des bénéfices en cas de création d'activité nouvelle dans les départements d'outre-mer.	epsilon	3,5	3,5
340105	IS	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des entreprises nouvelles exonérées d'impôt sur les sociétés, certaines sociétés pour leurs trois premières années d'activité et les sociétés en liquidation judiciaire	nc	nc	nc
570103	ENR	Exonération de droits fixes des apports purs et simples ainsi que certains apports onéreux effectués lors de la constitution de sociétés	27	27	27

### **3. Les dépenses fiscales en faveur de la transmission et la reprise d'entreprise**

La fiscalité relative à la transmission et à la reprise donne lieu à douze dépenses fiscales, dont huit ne sont pas chiffrées.

Trois d'entre elles sont liées à l'imposition des plus-values à l'occasion respectivement de la cession des droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial (n°150709), du décès de l'exploitant (n°190201) et de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (n°190203). On inclut ici également la dépense fiscale (n°190204) correspondant à l'exonération des plus-values professionnelles réalisées par les contribuables dont les recettes sont inférieures au double des limites d'application du régime du forfait agricole, des micro-entreprises ou du régime déclaratif spécial. Il s'agit, de loin, de la dépense fiscale au coût le plus élevé (441 M€ en 2003) parmi celles liées à la transmission et à la reprise<sup>3</sup>.

La reprise par d'anciens salariés est facilitée par trois mesures, relatives à la déduction des intérêts d'emprunt (n°120307) et aux droits d'enregistrement (n°520202 et n°530201). Une dépense fiscale correspond à une rémanence d'un ancien dispositif de rachat d'entreprise par ses salariés, abrogé en 1992 (n°320109, 12 M€ en 2003).

Deux autres dépenses fiscales sont relatives aux droits de mutation (n°190102 et n°520110). Une mesure vise à faciliter la formation du repreneur par l'ancien chef d'entreprise (n°160203). Il existe enfin une mesure d'exonération des bénéfices pendant deux ans pour les reprises d'entreprises en difficulté (n°300107, 40 M€ en 2003).

---

<sup>3</sup> Néanmoins, seule une part (inconnue) du coût doit être associée à cet objectif puisque cette exonération ne s'applique pas qu'aux cas de cession ou de cessation de l'entreprise.

**Tableau n°3 : dépenses fiscales en faveur de la transmission et la reprise**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
120307	IR	Déduction des intérêts d'emprunt contractés par les salariés dans le cadre du rachat de leur entreprise	15	13	12
150709	IR	Exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial	nc	nc	nc
160203	IR	Exonération dans la limite des rémunérations perçues par l'ancien chef d'entreprise individuelle pour la formation du repreneur	nc	nc	nc
190102	IR	Déduction des droits de mutation à titre gratuit et des intérêts correspondant au paiement différé et fractionné de ces droits lors de la transmission d'une entreprise ou d'une exploitation	nc	nc	nc
190201	IR	Imposition des plus-values nettes constatées en cas de décès de l'exploitant selon le régime fiscal des plus-values à long terme	nc	nc	nc
190203	IR	Exonération des plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle	nc	nc	nc
190204	IR	Exonération des plus-values réalisées par les contribuables dont les recettes sont inférieures au double des limites d'application du régime du forfait agricole, des micro-entreprises ou du régime déclaratif spécial	425	441	441
300107	IS	Exonération des bénéfices réalisés, au cours des 24 mois suivant leur création, par les sociétés créées à compter du 1/10/1988 pour reprendre une entreprise ou des établissements industriels en difficulté ou des branches complètes et autonomes d'activités d'entreprises en liquidation judiciaire	48	53	40
320109	IS	Crédit d'impôt à la société créée par les membres du personnel d'une entreprise soumise à l'IS, pour reprendre le capital de cette dernière afin d'en assurer la direction. Ces dispositions s'appliquent aux rachats effectués avant le 31/12/1991.	15	13	12
520110	ENR	Exonération partielle, sous certaines conditions, de droits de mutation par décès lors de la transmission d'entreprises exploitées sous la forme individuelle ou détenues sous forme sociale	nc	nc	nc
520202	ENR-TIM	Abattement par part (sur agrément) pour la perception des droits de mutation à titre gratuit exigibles sur les donations de titres consenties à tout ou partie du personnel d'une entreprise	nc	nc	nc
530201	ENR-TIM	Exonération du droit d'enregistrement de 4,80 % pour les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée par les salariés d'une entreprise en vue du rachat de cette entreprise pour en assurer la continuité	nc	nc	nc

#### 4. Les dépenses fiscales liées au capital-risque

Le capital-risque finance des jeunes entreprises à fort potentiel de croissance. Les « capital-risqueurs », outre leur aptitude à apporter des fonds, possèdent également une capacité d’expertise dans les secteurs où ils investissent, ce qui contribue à réduire les asymétries d’information. A vocation élitiste, le capital-risque se concentre sur environ 2 à 3% des créations.

**Tableau n°4 : dépenses fiscales liées au capital-risque**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
110218	IR	Réduction d’impôt au titre de la souscription de parts de fonds communs de placement dans l’innovation (FCPI)	85	130	200
140122	IR	Exonération, sous certaines conditions, des revenus des parts de fonds communs de placement à risques (FCPR) et des produits distribués des sociétés de capital-risque (SCR)	nc	nc	nc
140306	IR	Taxation réduite des distributions prélevées par les sociétés de capital-risque (SCR) sur les plus-values provenant du portefeuille	6	6	6
200307	IR-IS	Application du taux réduit d’imposition aux répartitions d’actifs effectuées pour certains fonds communs de placement à risques (FCPR)	nc	nc	nc
320103	IS	Taxation réduite des plus-values à long terme provenant des cessions de titres de participation et de certaines parts de FCPR et de SCR, et des produits de concessions de brevets	1250	nc	nc
300203	IS	Exonération des sociétés de capital-risque (SCR)	nc	nc	nc

##### a) *Les fonds communs de placement à risques et les sociétés de capital-risque*

Il existe deux véhicules juridiques de capital-risque, créés dans la première moitié des années quatre-vingts, ouvrant droit à des avantages fiscaux :

- les fonds communs de placement à risques (FCPR), qui sont, comme les autres fonds communs de placement, des copropriétés de valeurs mobilières ;
- les sociétés de capital-risque (SCR), qui sont des sociétés françaises par actions.

La composition de l’actif des FCPR et des SCR doit être représentée à concurrence de 50 % au moins d’actions, parts ou obligations convertibles de sociétés ayant leur siège dans un Etat de l’Union européenne et dont les titres ne doivent pas être admis sur un marché français ou étranger.

Les SCR sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur l'ensemble des revenus et des plus-values de leur portefeuille de titres cotés ou non cotés (n°300203). Les actionnaires personnes physiques des SCR bénéficient d'une taxation réduite pour les distributions prélevées sur les plus-values provenant du portefeuille (n°140306, 6 M€ en 2003), voire d'un exonération sous certaines conditions (n°140122). Cette dernière exonération s'applique également aux revenus des parts de FCPR.

Enfin, les sociétés cédant des titres de participation et de certaines parts de FCPR et de SCR bénéficient du régime de taxation réduite des plus-values à long terme (n°320103)<sup>4</sup>.

*b) Les fonds communs de placement dans l'innovation*

Les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI), créés en 1997, sont des fonds communs de placement à risques (FCPR) dont l'actif est constitué pour au moins 60 % de titres de sociétés non cotées considérées comme innovantes, i.e. répondant à des critères relatifs au poids des dépenses de recherche dans le chiffre d'affaires.

Le FCPI offre par rapport au FCPR traditionnel un avantage fiscal complémentaire à ses porteurs de parts personnes physiques. Les souscriptions de parts de FCPI effectuées par des personnes physiques résidentes de France ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 25 % du montant des versements effectués au cours de l'année d'imposition dans la limite d'un plafond, sous certaines conditions (n°110218, 200 M€ en 2003).

**5. Les principales évolutions des cinq dernières années**

*a) Loi de finances pour 2000*

La loi de finances pour 2000 a créé trois des dépenses fiscales précédemment recensées :

- l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle des sociétés nouvelles dont le capital est constitué, pour la moitié au moins, par des apports en numéraire, pour leurs trois premières années d'activité (n°340105) ;
- la suppression du droit fixe de 230 € qui était dû antérieurement sur les apports en cas de constitution d'une société (n°570103) ;
- l'exonération partielle, sous certaines conditions, de droits de mutation par décès lors de la transmission d'entreprises exploitées sous la forme individuelle ou détenues sous forme sociale (n°520110).

*b) Loi de finances pour 2001*

La loi de finances pour 2001 a réformé le statut juridique et fiscal des sociétés de capital-risque. L'objectif de la réforme a été de recentrer l'activité des SCR sur la gestion des titres en portefeuille et en contrepartie :

---

<sup>4</sup> Cette dépense fiscale, dont le coût s'est élevé à 1 250 M€ pour 2001, n'a été chiffrée ni pour 2002 ni pour 2003 en raison de la très forte incertitude pesant sur l'évolution des bases.

- d'étendre l'exonération d'impôt sur les sociétés dont elles bénéficiaient à l'ensemble de leur activité de gestion de portefeuille (n°300203) ;
- d'étendre l'exonération d'impôt sur le revenu des actionnaires personnes physiques qui prennent un engagement de conservation et de réinvestissement à l'ensemble des revenus perçus et des gains réalisés lors de la cession de leurs actions (n°140122).

*c) Loi de finances pour 2002*

La loi de finances pour 2002 a harmonisé le statut des FCPR, auparavant divisés en trois catégories. Elle a également reconduit le dispositif des FCPI jusqu'à fin 2006 et étendu le champ des sociétés dont les titres sont susceptibles d'être retenus dans le quota d'investissement de 60 % des FCPI à celles dont le siège se trouve dans un Etat membre de la Communauté européenne (n°110218).

**ANNEXE N°3 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR D'ENTREPRISES  
IMPLANTÉES DANS DES ZONES PEU DÉVELOPPEES**

**1. Note : présentation des différents zonages dans lesquels interviennent des dépenses fiscales**

Plusieurs types de zones urbaines et rurales (éventuellement définis au niveau européen) ont été mises en place, outre les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire et des zones de reconversion industrielle.

*a) Zonages urbains*

La loi du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville a créé ou redéfini les zonages urbains suivants, correspondant à une hiérarchisation par ordre croissant de handicaps économiques et sociaux :

- les zones urbaines sensibles (ZUS), caractérisées par la présence de grands ensembles ou de quartiers d'habitat dégradés et par un déséquilibre accentué entre l'habitat et l'emploi ;
- les zones de redynamisation urbaine (ZRU), parties des zones urbaines sensibles obéissant à certains critères relatifs à la richesse fiscale de la commune et aux charges sociales mesurées à l'échelle du quartier ;
- les zones franches urbaines (ZFU), comprenant les quartiers les plus dégradés parmi les zones de redynamisation urbaine.

On dénombre 751 zones urbaines sensibles couvrant 4,9 millions d'habitants. Parmi ces territoires, 416 zones de redynamisation urbaine couvrent 3,4 millions d'habitants et à l'intérieur de celles-ci 44 zones franches urbaines couvrent 0,8 million d'habitants. S'y ajouteront 41 nouvelles zones franches urbaines à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

*b) Zonages ruraux*

De manière analogue, la loi du 15 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire a créé, dans un ordre croissant de priorité :

- les territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP), caractérisés notamment par leur faible niveau de développement économique ;
- les zones de revitalisation rurale (ZRR), qui sont les parties des territoires ruraux de développement prioritaire les plus gravement touchées par le déclin.

Les territoires ruraux de développement prioritaire couvrent une population d'environ 13 millions d'habitants dont environ 4,5 millions vivent dans des zones de revitalisation rurale.

Un autre zonage rural donnant lieu à une dépense fiscale a été créé au niveau européen. Il s'agit des zones rurales éligibles à l'objectif 2.

*c) Zones d'aménagement du territoire*

Les zones d'aménagement du territoire (ZAT) ont été redéfinies par la même loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire. Ces zones sont caractérisées notamment par leur faible niveau de développement économique et l'insuffisance du tissu industriel. Elles correspondent aux zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire, parmi lesquelles on distingue :

- les zones classées pour les projets industriels ;
- les zones classées pour les projets tertiaires.

La délimitation des zones d'aménagement du territoire, ainsi que les aides auxquelles elles sont éligibles, sont encadrées par une lettre de la Communauté européenne datant du 24 février 1998. Cet encadrement a conduit en particulier à une réduction de leur étendue. Fixées pour la dernière fois par un décret d'avril 2001, elles couvrent aujourd'hui 34 % de la population nationale, soit 20,4 millions d'habitants.

*d) Zonages divers*

Il existe actuellement deux dépenses fiscales liées à des dispositifs d'aide à la reconversion industrielle de certains territoires.

La première correspond à la rémanence d'une disposition prise à la fin des années quatre-vingts en faveur des communes frappées par la fermeture des chantiers navals. Trois zones autour de Dunkerque, Aubagne La Ciotat et Toulon La Seyne ont été définies et modifiées par des décrets de février 1987, juillet 1987 et février 1992. Les sociétés créées dans les cinq ans de l'institution de ces zones bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les sociétés pendant les dix années suivant la création. Le coût associé à ce régime transitoire arrivant à expiration baisse de manière rapide (n°300301).

D'autre part, des zones d'investissement privilégié, donnant droit à un crédit d'impôt sur les sociétés, ont été créées dans la Sambre-Avesnois et le Bassin minier des départements du Nord et du Pas-de-Calais (n°320111).

## **2. Les dépenses fiscales relatives à des exonérations de bénéfices**

Les différents zonages présentés sont éligibles à des mesures d'exonération des bénéfices, hormis les zones urbaines sensibles et les zones d'investissement privilégié des départements du Nord et du Pas-de-Calais. Deux de ces dépenses fiscales représentent 90 % du « montant total » des dépenses fiscales d'Etat.

**Tableau n°5 : dépenses fiscales relatives à des exonérations de bénéfices dans certains territoires**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Zones éligibles	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
220101	IR-IS	Exonération dans une certaine limite des bénéfices	- ZFU	75	90	75
230602	IR-IS	Exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles	- ZAT classées pour les projets industriels - TRDP, ZRR - ZRU	215	210	200
300301	IS	Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles	- Zones chantiers navals	115	20	2
340104	IS	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés exonérées d'impôt sur les sociétés	- ZFU	6	5	5
340105	IS	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des entreprises nouvelles exonérées d'impôt sur les sociétés	- ZAT - TRDP, ZRR - ZRU - Zones chantiers navals	nc	nc	nc

*a) Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises nouvelles*

Le premier dispositif, à la portée la plus large, vise à soutenir les entreprises soumises à un régime réel d'imposition nouvellement créées dans certains territoires (n°230602, 200 M€ en 2003). Jusqu'en 1995, il s'appliquait sans condition de localisation.

Il est restreint depuis aux entreprises implantées en zones d'aménagement du territoire classées pour projets industriels, en territoires ruraux de développement prioritaire, en zones de revitalisation rurale ou de redynamisation urbaine.

Les bénéfices réalisés par ces entreprises au cours des vingt-quatre premiers mois à compter de la date de création sont exonérés à 100 %. Pendant les troisième, quatrième et cinquième périodes de douze mois, les taux d'abattement sont respectivement de 75, 50 et 25%.

La loi de finances pour l'an 2000, qui a prorogé le dispositif jusqu'au 31 décembre 2004, précise que « *pour les entreprises créées à compter du 1er janvier 2000, le bénéfice exonéré ne peut en aucun cas excéder 225 k€ par période de trente-six mois* ».

Les entreprises bénéficiant de cette disposition sont aussi exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle (n°340105).

*b) Exonération des bénéfices réalisés par les entreprises implantées en zones franches urbaines*

La loi du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville a créé un régime plus avantageux pour les entreprises implantées en zones franches urbaines (n°220101 et n°340104, 80 M€ en 2003). Ce régime a été marqué par une forte instabilité. Il a été significativement modifié trois fois en un peu plus de deux ans.

Les entreprises implantées en zones franches urbaines bénéficiaient initialement d'une exonération totale pendant cinq ans.

La loi du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbain a tout d'abord supprimé le régime d'exonération fiscale en cas de transfert d'une zone franche urbaine vers une autre zone franche urbaine. Cette modification s'inscrit dans une optique de « moralisation », suite en particulier aux conclusions et recommandations de deux rapports d'inspection administrative (IGA-IGF, IGAS) remis au gouvernement début 1999. Les autres réformes contenues dans cette loi ont essentiellement porté sur les exonérations de cotisations sociales.

Afin d'éviter une sortie brutale du dispositif, la loi de finances pour 2002 a ensuite instauré un mécanisme de sortie dégressive du régime sur trois ans à l'issue de la période d'exonération des bénéfices, antérieurement limitée à cinq ans.

Il était alors prévu que l'ensemble de ce dispositif cesse de s'appliquer pour les entreprises créées dans les zones franches urbaines après le 1er janvier 2002, celles-ci devant bénéficier du régime moins favorable des zones de redynamisation urbaine.

La loi de finances rectificative pour 2002 a reconduit le dispositif pour les entreprises créées dans les zones franches urbaines entre le 1er janvier 2002 et le 31 décembre 2007 (le point de départ de la période d'application étant fixé au 1er janvier 2003). Elle a, en outre, allongé la période de prorogation dégressive pour les entreprises de moins de cinq salariés.

### **3. Les autres dépenses fiscales d'Etat**

Cinq autres dépenses fiscales sont recensées dans le projet de loi de finances pour 2003. Trois d'entre elles (n°110221, n°200206 et n°320111) bénéficient à certains investissements avec des objectifs toutefois divers (favoriser les investissements touristiques dans certaines zones rurales, favoriser l'exploitation industrielle ou commerciale dans les zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine, favoriser l'implantation d'entreprises dans certaines zones du Nord et du Pas-de-Calais). Les deux dernières sont des mesures de réduction ou d'exonération du droit de mutation pour les acquisitions de fonds de commerce (n°530204 et n°530206).

Parmi ces mesures, la réduction d'impôt au titre des investissements locatifs dans les résidences de tourisme de certaines zones rurales (n°110221) est une création récente. Elle est issue de la loi de finances rectificative pour 1998. Initialement appliquée aux seules zones de revitalisation rurale, elle a été étendue aux zones rurales éligibles à l'objectif 2 pour les logements achevés ou acquis depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

Enfin, la loi de finances rectificative pour 1999 a supprimé l'avantage des entreprises implantées en territoires ruraux de développement prioritaire et en zones d'aménagement du territoire pour la prise en compte des dépenses de fonctionnement dans la base du crédit d'impôt recherche. Le coût associé à cet avantage s'élevait à environ 5 M€ en 1998.

**Tableau n°6 : les autres dépenses fiscales d'Etat en faveur de certains territoires**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Zones éligibles	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
110221	IR	Réduction d'impôt au titre des investissements locatifs dans les résidences de tourisme	- ZRR - Zones rurales éligibles à l'objectif 2	2	4	7
200206	IR-IS	Amortissement exceptionnel des immeubles à usage industriel ou commercial	- ZRR - ZRU, ZFU	nc	nc	nc
320111	IS	Crédit d'impôt pour l'investissement	- Zones Nord Pas-de-Calais	1,4	1	1
530204	ENR-TIM	Réduction du droit de mutation pour les acquisitions de fonds de commerce dans le cadre de certaines opérations	- ZAT - TRDP, ZRR - ZUS, ZRU, ZFU	4	4	4
530206	ENR-TIM	Exonération du droit de mutation pour les acquisitions de fonds de commerce sous certaines conditions	- TRDP - ZRU, ZFU	12,5	12,5	12,5

#### 4. Les mesures dérogatoires relatives à des impôts locaux

Certaines zones d'aménagement du territoire bénéficient également de mesures dérogatoires relatives à la taxe foncière et à la taxe professionnelle.

Le dispositif global d'exonérations de la taxe professionnelle en faveur de l'aménagement du territoire apparaît particulièrement complexe, avec sept dispositions instituées entre 1980 et 1996. Elles diffèrent selon les montants des bases exonérées, le caractère de l'activité, la nature des établissements et le mode de compensation des pertes de recettes aux collectivités locales. On peut néanmoins distinguer deux grands types parmi ces dispositifs.

Le premier bénéficie essentiellement à des entreprises procédant à certaines opérations de décentralisations, extensions ou créations d'activité ou de services ou à des reprises d'établissements en difficulté. L'exonération est totale ou partielle et est limitée à une durée maximale de cinq ans. Les conditions de son attribution dépendent du degré de priorité de la zone en question :

- dans les zones d'aménagement du territoire, les territoires ruraux de développement prioritaire, les zones de redynamisation urbaine et les zones franches urbaines, elle est subordonnée à une délibération préalable, de portée générale, prise par les collectivités locales ;
- dans les zones de revitalisation rurale, elle est de droit mais peut être supprimée par une délibération des collectivités territoriales.

Le second concerne exclusivement les zones urbaines sensibles et leurs sous-ensembles, les zones de redynamisation urbaine et les zones franches urbaines. L'exonération est totale ou partielle et est limitée à une durée maximale de cinq ans. Comme précédemment, les conditions de son attribution dépendent du degré de priorité de la zone en question :

- dans les zones urbaines sensibles, elle est subordonnée à une délibération préalable, de portée générale, prise par les collectivités locales ;
- dans les zones de redynamisation urbaine et les zones franches urbaines, elle est de droit mais peut être supprimée par une délibération des collectivités territoriales.

Les plafonds d'abattement dépendent également du degré de priorité de la zone. Ces dispositifs d'exonération de la taxe professionnelle ont par ailleurs été fréquemment modifiés.

En particulier, la loi de finances pour 2002 a créé un mécanisme de sortie dégressive du régime applicable en zones de redynamisation urbaine sur trois ans similaire à celui mis en place pour l'exonération des bénéfices. Elle a également aligné le régime d'exonération de la taxe professionnelle en zones franches urbaines sur celui applicable en zones de redynamisation urbaine, moins favorable.

La loi de finances rectificative pour 2002 est partiellement revenue sur cet alignement notamment en allongeant le mécanisme de sortie dégressive pour les entreprises de moins de cinq salariés implantées en zones franches urbaines, comme pour l'exonération des bénéfices.

**Tableau n°7 : mesures dérogatoires relatives à des impôts locaux**

Impôt	Objet de la mesure	Zones éligibles	Incidence budgétaire 2001
Taxe foncière	Exonération de taxe foncière des immeubles professionnels	- ZFU	11
Taxe foncière	Abattement de 30 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties des immeubles d'habitation à usage locatif attribuées sous condition de ressources appartenant à un organisme HLM ou à une SEM pour lesquels l'exonération de 15 ou 25 ans est arrivée à échéance	- ZUS, ZRU, ZFU	82
Taxe professionnelle	Exonération de taxe professionnelle pour les entreprises procédant à certaines opérations de décentralisations, extensions ou créations d'activité ou de services ou à des reprises d'établissements en difficulté et pour les entreprises nouvelles ayant une activité artisanale	- ZRR	16
Taxe professionnelle	Exonération, totale ou partielle, de taxe professionnelle pour les entreprises procédant à certaines opérations de décentralisations, extensions ou créations d'activité ou de services ou à des reprises d'établissements en difficulté	- ZAT - TRDP - ZRU, ZFU	138
Taxe professionnelle	Exonération de taxe professionnelle pour les créations et extensions d'établissements	- ZRU, ZFU	116

*Source : projet de loi de finances pour 2003, réponse à la question n°20 de la Commission de la Production et des Echanges.*

## 5. Les mesures dérogatoires relatives aux cotisations sociales

Deux dispositifs d'exonération de cotisations sociales distincts s'appliquent pour les entreprises implantées, d'une part, en zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine et, d'autre part, en zone franches urbaines.

**Tableau n°8 : mesures dérogatoires relatives aux cotisations sociales**

Objet de la mesure	Zones éligibles	Résultat 2001	Prévision 2002
Exonération de 12 mois des cotisations sociales pour les embauches des 50 premiers salariés	- ZRU	40	30
<i>Idem</i>	- ZRR	16	13
Exonération de 60 mois des cotisations sociales dans la limite de 50 salariés	- ZFU	263	272

*Source : Comptes de la Sécurité Sociale 2002.*

### a) Zones de revitalisation rurale et de redynamisation urbaine

Depuis le 1er janvier 1997, les entreprises (nouvelles ou déjà existantes) situées en zone de revitalisation rurale ou en zone de redynamisation urbaine bénéficient d'une exonération de charges patronales pendant un an pour les embauches qu'elles réalisent jusqu'au cinquantième salarié.

Sont concernées par la mesure les embauches en CDI ou CDD d'au moins douze mois de salariés employés dans un établissement de l'entreprise situé en zone de revitalisation rurale ou de redynamisation urbaine et accroissant l'effectif de l'entreprise jusqu'à la limite de cinquante salariés. L'exonération est de 100 % des cotisations patronales de sécurité sociale dans la limite de 1,5 fois le SMIC. Pour un même salarié, cette exonération n'est cumulable avec aucune autre exonération ou aide de l'Etat à l'emploi.

*b) Zones franches urbaines*

Un dispositif plus avantageux a été mis en place pour les établissements situés en zones franches urbaines.

Ces établissements bénéficient en effet d'une exonération totale de cotisations sociales pendant une durée de cinq ans dans la limite mensuelle de cinquante salariés et de 1,5 fois le SMIC par salarié. Sont concernées par la mesure les embauches en contrat à durée indéterminée ou déterminée d'au moins douze mois. Les établissements bénéficiaires sont soumis à une obligation d'embauche d'au moins 20 % de résidants de zones franches urbaines à partir de la troisième embauche.

Ce dispositif a été modifié par la loi du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains qui a, en particulier :

- supprimé l'exonération pour les salariés embauchés dans le cas où l'entreprise a procédé à un licenciement dans les douze mois précédents ;
- réduit de moitié l'exonération pour les emplois transférés en zones franches urbaines après le 31 décembre 2000.

Par ailleurs, la loi de finances pour 2002 a créé un mécanisme de sortie dégressive du régime sur trois ans similaire à ceux mis en place pour l'exonération des bénéfices et de la taxe professionnelle.

**ANNEXE N°4 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR D'ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS LES DOM-TOM**

**1. Panorama des dépenses fiscales en faveur d'entreprises implantées dans les DOM-TOM**

Sont présentées ici les dix-neuf dépenses fiscales recensées sous l'objectif « Aménagement du territoire - DOM » ainsi qu'une autre égarée sous l'objectif « Création d'entreprises » (n°110224). On exclut du champ la dépense fiscale relative à la réduction d'impôt sur le revenu dans les DOM (n°110302, 200 M€ en 2003), cette mesure ne s'adressant qu'aux ménages. On conserve en revanche celles relatives à la TVA bien que l'on puisse les considérer également comme des mesures en faveur des ménages.

**Tableau n°9 : les dépenses fiscales en faveur d'entreprises implantées dans les DOM-TOM**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
100111	IR	Déduction des investissements productifs réalisés dans les DOM-TOM	205	205	205
110210	IR	Réduction d'impôt au titre des investissements effectués dans DOM-TOM par les personnes physiques	115	120	90
110224	IR	Réduction d'impôt sur le revenu à raison des investissements productifs réalisés dans les DOM-TOM	150	150	150
150110	IR	Exonération des plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir destinés à la création d'équipements neufs dans les secteurs d'activité du tourisme et de l'hôtellerie dans les DOM	nc	nc	nc
150512	IR	Réduction de l'imposition forfaitaire au taux de 16% des plus-values réalisées dans les DOM-TOM par certains associés à l'occasion de la cession de droits sociaux	0,8	0,8	0,8
180303	IR	Imputation sur le revenu global, sur agrément antérieur au 15 septembre 1997, des déficits industriels et commerciaux non professionnels correspondant à des investissements effectués dans certains secteurs économiques de l'outre-mer et leur exploitation	120	119	75
300109	IS	Exonération des syndicats professionnels pour l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs ou moraux des personnes qu'ils représentent	-	-	epsilon
300302	IS	Exonération sur agrément, des bénéfices en cas de création d'activité nouvelle dans les DOM	epsilon	3,5	3,5
300303	IS	Exonération des bénéfices réinvestis par les sociétés de recherche et d'exploitation minière dans les DOM	nc	nc	nc
320102	IS	Taxation sur une base réduite des résultats provenant d'exploitations situées dans les DOM jusqu'à fin 2006	35	36	36
320113	IS	Déduction des investissements productifs réalisés dans les DOM-TOM et des souscriptions au capital de sociétés qui réalisent de tels investissements	85	110	130
410112	T/SAL	Exonération des rémunérations versées dans le cadre de certains contrats aidés conclus avec les personnes titulaires dans les DOM du revenu minimum d'insertion	nc	nc	nc
410201	T/SAL	Taux réduits : 2,95 % pour la Guadeloupe, la Martinique et la Réunion, 2,55 % pour la Guyane	90	95	100
500102	ENR-TIM	Réduction de 50% des tarifs des droits d'enregistrement et de timbre en Guyane	3	2	2
710101	TVA	Exonération des transports maritimes de personnes et de marchandises	nc	nc	nc
710102	TVA	Exonération de certains produits et matières premières ainsi que des produits pétroliers	124	127	127
710103	TVA	Fixation des taux à 8,5 % pour le taux normal et 2,1 % pour le taux réduit dans les DOM	680	695	720
710104	TVA	Déductibilité de la taxe afférente à certains produits exonérés dans les DOM	87	88	89
800401	TIPP	Exclusion des DOM du champ d'application de la TIPP	61	62,3	62,3
930101	DIV	Exonération des véhicules militaires et des véhicules immatriculés dans les DOM et en Corse	nc	nc	nc

## 2. Les dépenses fiscales en faveur de l'investissement

### a) Brève description du dispositif de défiscalisation

L'aide fiscale à l'investissement (ou « défiscalisation ») outre-mer est une pratique datant des années cinquante. Le dispositif actuel est issu des dispositions de la loi de finances rectificative du 11 juillet 1986, connues sous le nom de « lois PONS ». Les dernières modifications apportées à ce régime par l'article 19 de la loi de finances pour 2001 sont parfois désignées « loi PAUL ». L'ensemble du dispositif de défiscalisation est complexe et a connu d'incessantes modifications. Son coût global s'élèverait à 650 M€ pour 2003. On décrit ici brièvement les mesures actuellement en application, dans les trois cas où la défiscalisation est autorisée :

- la participation au financement d'investissements exploités par des entreprises exerçant leur activité outre-mer ;
- la souscription au capital de certaines sociétés exerçant leur activité outre-mer ;
- la construction ou l'acquisition de logements neufs d'outre-mer.

Certaines dépenses fiscales couvrent plusieurs de ces trois situations. Elles sont citées autant de fois dans la suite.

#### *Participation au financement d'investissements exploités par des entreprises exerçant leur activité outre-mer*

Les dispositifs sont différents selon que l'investisseur est redevable de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Néanmoins, dans les deux cas, l'avantage fiscal ne s'applique qu'aux investissements effectués dans certains secteurs. Il peut être soumis ou non à agrément suivant le secteur et le montant investi. Cet agrément n'est en principe accordé que si l'un des buts principaux de l'investissement est la création ou le maintien de l'emploi. Par ailleurs, l'investissement doit être réalisé :

- soit directement par l'entreprise qui va exploiter l'investissement ;
- soit de manière « externalisée » par une société en nom collectif, un groupement d'intérêt économique, etc. La mise en relation de l'entreprise qui a besoin de réaliser l'investissement et des investisseurs regroupés dans la structure est généralement réalisée par un intermédiaire financier, un « monteur ».

Sous ces conditions, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent déduire de leur résultat imposable le montant de l'investissement réalisé (n°320113, 130 M€ en 2003). Les redevables de l'impôt sur le revenu bénéficient quant à eux d'une réduction d'impôt (n°110224, 150 € en 2003). Deux autres points distinguent ce dispositif de celui applicable aux redevables de l'impôt sur les sociétés :

- le montant de réduction d'impôt est plafonné à 50 % du montant de l'investissement (hors subventions). Ce taux est porté à 60 % en Guyane, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon et à Wallis et Futuna ainsi que pour l'ensemble des travaux de rénovation d'hôtel réalisés outre-mer ;

- l'avantage fiscal accordé est modulé selon que son bénéficiaire participe directement ou non à l'exploitation du bien ouvrant droit à la réduction d'impôt. Pour les contribuables qui participent directement à l'exploitation, la réduction d'impôt est en réalité un crédit d'impôt reportable cinq ans. Pour les contribuables investissant de manière « externalisée », la réduction d'impôt ne peut être utilisée que pendant deux ans et ne peut conduire à minorer de plus de 50 % l'impôt dû au titre d'un exercice.

Par ailleurs, deux dépenses fiscales correspondent aux rémanences d'anciennes dispositions. Les investisseurs personnes physiques dont l'engagement est antérieur au 1er janvier 2001 continuent à bénéficier des dispositions antérieures à la loi PAUL (n°100111, 205 M€ en 2003). Une autre dépense fiscale, en cours d'extinction, correspond à la rémanence du régime de « double défiscalisation », abrogé par la loi de finances pour 1998 (n°180303, 75 M€ en 2003). Ce dispositif procurait, en plus de l'avantage fiscal accordé à l'occasion de la réalisation de l'investissement, la possibilité de déduire du résultat imposable le déficit correspondant à cet investissement.

*La souscription au capital de certaines sociétés exerçant leur activité outre-mer*

Contrairement aux précédentes, ces exonérations ne sont pas conditionnées par la réalisation d'un investissement. Elles s'adressent aux contribuables souscrivant au capital :

- des sociétés de développement régional de l'outre-mer qui réalisent des investissements dans les mêmes secteurs que ceux évoqués précédemment ;
- des sociétés effectuant outre-mer, dans les douze mois de la clôture de la souscription, des investissements dans les mêmes secteurs ;
- d'entreprises en difficulté.

Pour les redevables de l'impôt sur les sociétés, l'avantage fiscal est constitué par la déduction de la souscription du résultat imposable, dans les mêmes conditions que les déductions du montant d'investissements productifs (n°320113, déjà mentionnée). Pour les redevables de l'impôt sur le revenu, l'avantage fiscal est constitué d'une réduction d'impôt dont la base correspond, chaque année, au cinquième des sommes effectivement payées à la date où le droit à la réduction est né. Le taux de réduction d'impôt applicable à cette base est de 25 % (n°110210, 90 M€ en 2003).

*La construction ou l'acquisition de logements neufs d'outre-mer*

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, la déduction du bénéfice imposable s'applique aux entreprises ayant acquis ou construit des immeubles neufs qu'elles s'engagent à louer dans certaines conditions (n°320113, déjà mentionnée).

Les redevables de l'impôt sur le revenu bénéficient quant à eux d'une réduction d'impôt s'établissant, pour chacune des cinq années suivant l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation, à 25 % du cinquième du coût de l'habitation. Le taux de la réduction est porté de 25 % à 40 % du prix de revient de l'habitation lorsque le contribuable s'engage à louer pendant six ans au moins à des personnes qui en font leur résidence principale et qui respectent les plafonds de loyers et de ressources des locataires fixés par décret (n°110210, déjà mentionnée).

*b) Les principales évolutions des cinq dernières années*

Le dispositif global de défiscalisation a été constamment modifié. Au cours des cinq dernières années, il a été révisé par la loi de finances pour 1999 et l'article 19 de la loi de finances pour 2001, connu sous le nom de loi PAUL.

La loi de finances pour 1999 a apporté trois modifications :

- l'autorisation de la défiscalisation « externalisée » pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- la suppression de l'abattement du tiers, auparavant en vigueur, dans la détermination de la déduction de l'investissement pratiqué par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- l'extension du champ d'application de la procédure d'agrément préalable aux secteurs auparavant exemptés pour les investissements excédant un certain montant.

La loi PAUL a ensuite apporté deux modifications majeures dans un souci de « moralisation » du dispositif :

- pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, le dispositif antérieur de déduction fiscale a été remplacé par le dispositif présenté plus haut de réduction d'impôt (n°110224). La différence la plus notable entre l'ancien et le nouveau dispositif est que l'avantage fiscal est désormais plafonné à 50 % ;
- a été introduite l'obligation pour l'investisseur de rétrocéder à l'entreprise exploitante soit 60 % de la réduction d'impôt sur le revenu (n°110224) soit 75 % de l'avantage procuré à l'impôt sur les sociétés (n°320113).

### **3. Les dépenses fiscales relatives à la TVA et à la taxe sur les salaires**

Les entreprises implantées dans les DOM bénéficient, avec les ménages, de taux de TVA plus faibles qu'en métropole (8,5 % pour le taux normal, 2,1 % pour le taux réduit) (n°710103). Il s'agit, de loin, de la dépense fiscale la plus coûteuse en faveur de l'outre-mer (720 M€ en 2003). Il existe parallèlement un régime de taux réduit pour la taxe sur les salaires (n°410201, 100 M€ en 2003). D'autres dépenses fiscales relatives à ces deux taxes sont plus spécifiques :

- les rémunérations versées dans le cadre de certains contrats aidés conclus avec les personnes titulaires dans les DOM du revenu minimum d'insertion sont exonérées de taxe sur les salaires (n°410112) ;

- les transports maritimes de personnes et de marchandises bénéficient d'une exonération de TVA (n°710101) ;
- une autre exonération de TVA concerne certains produits et matières premières ainsi que certains produits pétroliers (n°710102, 127 M€ en 2003).

De plus, une décision ministérielle de 1952 permet la déduction de la TVA décomptée fictivement sur ces produits exonérés (n°710104). Dans son rapport de 2001 consacré à la TVA, le Conseil des impôts jugeait le coût de ce mécanisme (89 M€ en 2003) « *exorbitant pour une efficacité discutable* » et souhaitait son remplacement par une mesure plus ciblée et plus facilement évaluable.

Il remettait en cause plus généralement « *le fait que les DOM soient considérés comme des territoires d'exportation au regard de la TVA [qui] n'est pas de nature à faciliter les échanges entre la métropole et les DOM* ». Il proposait « *d'intégrer à terme les DOM dans le territoire d'application de la 6<sup>ème</sup> directive, en ne maintenant que les spécificités véritablement justifiées d'un point de vue économique* » et en particulier de « *rechercher une plus grande cohérence entre la TVA et l'octroi de mer* ».

#### 4. Les autres dépenses fiscales

L'impôt sur les sociétés est assis, dans les DOM, sur les deux tiers des bénéfices imposables dans les secteurs considérés comme prioritaires (n°320102, 36 M€ en 2003). De plus, une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés peut être accordée sur agrément aux entreprises créant une activité nouvelle (n°300302, 3,5 M€ en 2003).

La TIPP n'existe pas sous sa forme métropolitaine (n°800401, 62,3 M€ en 2003), mais est remplacée par une taxe spéciale sur les carburants, qui alimente le fonds d'investissement routier, géré par les collectivités locales.

Deux dépenses fiscales bénéficient à des secteurs d'activité particuliers :

- les bénéfices réinvestis par les entreprises effectuant une activité de recherche minière en Martinique, Guadeloupe ou à La Réunion ou une activité agricole, forestière ou industrielle en Guyane sont exonérés sur agrément (n°300303) ;
- les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir destinés à la création d'équipements neufs dans les secteurs d'activité du tourisme et de l'hôtellerie dans les DOM sont exonérées (n°150110).

Enfin, trois autres dépenses fiscales, d'importance mineure, correspondent respectivement à la réduction de l'imposition des plus-values réalisées par certains associés à l'occasion de la cession de droits sociaux (n°150512), à la réduction des droits d'enregistrement en Guyane (n°500102) et à l'exonération de taxe spéciale sur certains véhicules routiers (n°930101).

**ANNEXE N°5 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR D'ENTREPRISES IMPLANTÉES EN CORSE**

On présente ici cinq dépenses fiscales recensées sous l'objectif « Aménagement du territoire - Corse » ainsi qu'un autre recensée sous l'objectif « Petites et moyennes entreprises » (n°210305).

La plus coûteuse est relative à l'application de taux réduits de TVA pour certains biens et services consommés ou utilisés en Corse (n°800302, 110 M€ en 2003). Le Conseil des impôts, dans son rapport sur la TVA en 2001, soulignait à propos de cette dépense fiscale l'absence de différentiel global de prix entre la Corse et le continent, d'après les dernières études connues. Par ailleurs, les transports de marchandises et de personnes entre le continent et la Corse sont exonérés sur la partie du trajet effectué à l'intérieur de l'espace maritime national (n°720201). Cette exonération est compensée par une taxe spécifique dont le produit est affecté à la région de Corse.

Bénéficiant d'une exonération plafonnée des bénéfices pendant cinq ans les entreprises dans certains secteurs d'activité, créées en Corse avant le 31 décembre 2001 et satisfaisant à l'une des conditions suivantes (n°200304, 8 M€ en 2003) : avoir été créée après le 1<sup>er</sup> janvier 1997 ; employer plus de trente ou cinquante salariés (selon le secteur d'activité), l'exonération portant alors sur ces trente ou cinquante salariés ; augmenter son effectif, l'exonération portant alors sur la proportion de l'augmentation de l'effectif ; être en difficulté.

La loi de finances rectificative pour 2002 a, par ailleurs, institué un crédit d'impôt au titre de certains investissements réalisés par les petites et moyennes entreprises en Corse (n°210305). Le crédit d'impôt s'élève à 20 % du prix de revient hors taxes de l'investissement. Le coût de la dépense fiscale associée est estimé à 32 Md€ pour 2003.

Enfin, deux autres dépenses fiscales, d'importance mineure, correspondent respectivement à une détaxe relative à la TIPP applicable aux supercarburants et essences (n°800302) et à une réduction du taux du droit de francisation et de navigation ainsi que du droit de passeport pour les navires attachés en Corse (n°940103).

**Tableau n°10 : les dépenses fiscales en faveur d'entreprises implantées en Corse**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
200304	IR-IS	Exonération dans une certaine limite des bénéfices pour les entreprises qui exercent des activités en Corse	28	30	8
210305	IS	Crédit d'impôt pour investissement en Corse	-	-	32
720201	TVA	Exonération de la partie du trajet effectué à l'intérieur de l'espace maritime national pour les transports aériens ou maritimes de personnes et de marchandises en provenance ou à destination de la Corse	nc	nc	nc
730306	TVA	Taux particuliers pour divers produits et services consommés ou utilisés en Corse	105	107	110
800302	TIPP	Détaxe applicable aux supercarburants et essences consommés en Corse	1,3	1,3	1,3
940103	DIV	Réduction du taux du droit de francisation et de navigation ainsi que du droit de passeport applicables aux navires attachés en Corse	2,4	2,7	2,7

**ANNEXE N°6 : LES DÉPENSES FISCALES SECTORIELLES****1. Panorama des dépenses fiscales sectorielles**

L'agriculture est le secteur qui donne lieu aux plus nombreuses dépenses fiscales. On en recense six sous l'objectif « Agriculture - Réduction des charges d'exploitation et aide à l'investissement », trois sous l'objectif « Agriculture - Structures », quinze sous l'objectif « Agriculture - Divers ». Comme le souligne un rapport parlementaire sur la fiscalité agricole réalisé en 2000<sup>5</sup>, « *qu'il s'agisse des impôts ou taxes nationaux [...] ou des impôts locaux, à l'exception de la taxe d'habitation, des dispositions particulières ont presque partout été mises en place pour l'agriculture* ». Bien que nombreuses, les dépenses fiscales en faveur de l'agriculture représentent néanmoins des montants relativement modestes. La somme des coûts des dépenses fiscales chiffrées en faveur de l'agriculture s'élève à 449 M€ pour 2003, à comparer notamment au montant de 9,2 Md€ d'aides communautaires agricoles reçues par la France en 2001<sup>6</sup>.

Outre les dépenses fiscales en faveur de l'agriculture, des mesures sectorielles sont recensées sous les objectifs « Transports », « Tourisme », « Aides sectorielles - Autres mesures », « Réduction des charges des entreprises » ou encore, pour celle relative au taux réduit de TVA dans la presse, sous l'objectif « Culture » (n°730305). Au total, neuf sont relatives aux droits d'accises sur les huiles minérales (TIPP) ou le gaz naturel (TICGN), cinq à la TVA, deux à l'impôt sur le revenu (dont une aussi à l'impôt sur les sociétés) et une au droit annuel de francisation et de navigation.

<sup>5</sup> CAHUZAC J. et B. MARRE (2000), rapport à l'attention du Premier Ministre sur les adaptations à apporter à la fiscalité et au mode de calcul des cotisations sociales agricoles.

<sup>6</sup> source : annexe informative « jaune » au projet de loi de finances pour 2003 intitulée « Présentation générale des relations financières entre la France et l'Union européenne ».

**Tableau n°11 : dépenses fiscales sectorielles hors agriculture, pêche et logement**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Secteur	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
160301	IR	Déduction forfaitaire au titre du groupe III, pour les médecins conventionnés	Médecins	30	30	30
230403	IR-IS	Déduction spéciale prévue en faveur des entreprises de presse	Presse	21	20	19
700104	TVA	Exonération de TVA sur les produits pétroliers utilisés par certains bateaux	Transports	epsilon	epsilon	Epsilon
730205	TVA	Taux de 5,5% pour la fourniture de logements dans les hôtels	Hôtellerie	1325	1355	1400
730206	TVA	Taux de 5,5% applicable à la fourniture de logement dans les terrains de camping classés	Hôtellerie	30	31	31
730305	TVA	Taux de 2,10 % pour les publications de presse	Presse	193	197	204
740102	TVA	Franchise en base pour les avocats et les avoués dont le chiffre d'affaires n'excède pas un certain montant	Avocats	4,9	5	5,2
800101	TIPP	Exonération de TIPP pour les produits pétroliers utilisés par certains bateaux	Transports	210	217	225
800102	TIPP	Exonération pour auto-consommation des produits pétroliers dans les raffineries	Raffinage de pétrole	60	61	61
800103	TIPP	Exonération de TIPP pour les carburants utilisés par les chauffeurs de taxi dans la limite d'un contingent annuel	Transports	65	68	72
800106	TICGN	Exonération du gaz naturel utilisé comme combustible pour la fabrication en usine de certaines huiles minérales	Industrie des biens intermédiaires	35	37	38
800109	TIPP	Exonération de TIPP pour les carburateurs des aéronefs	Transports	2125	1815	1906
800110	TIPP	Exonération de TIPP pour le fioul lourd utilisé pour la production d'alumine	Industrie des biens intermédiaires	0,5	0,5	0,5
800403	TIPP	Remboursement d'une fraction de TIPP sur le gazole utilisé par certains véhicules routiers	Transports	389	158	116
800404	TIPP	Remboursement d'une fraction de TIPP sur le gazole utilisé par les exploitants de transport public routier en commun de voyageurs	Transports	25	27	28
800405	TIPP	Remboursement d'une fraction de TIPP sur le fioul domestique utilisé par les professions agricoles et les personnes exerçant une activité de transport sur les voies navigables et eaux intérieures	Transports	41	nc	nc
940102	DIV	Exonération pour les navires de pêche et de commerce de tout tonnage	Transports	nc	nc	nc

## 2. Transports

Le secteur des transports bénéficie de huit dépenses fiscales. Sont totalement exonérés de TIPP, par ordre décroissant de coût de la dépense fiscale :

- les carburateurs des aéronefs (n°800109, 1,9 Md€ en 2003) ;
- les navires de pêche et de commerce (n°800101, 225 M€ en 2003) ;
- les chauffeurs de taxi dans la limite d'un contingent annuel (n°800103, 72 M€ en 2003).

Les navires de pêche et de commerce bénéficient aussi d'une exonération de TVA sur les produits pétroliers qu'ils utilisent (n°700104, « epsilon » en 2003) et d'une exonération de droit annuel de francisation et de navigation (n°940102). En outre, un taux réduit de TIPP s'applique :

- au gazole utilisé par les propriétaires de véhicules de transport routier de marchandises d'un poids total en charge de 7,5 tonnes et plus (n°800403, 116 M€ en 2003) ;
- au gazole utilisé par les exploitants de transport public routier en commun (n°800404, 28 M€ en 2003) ;
- au fioul domestique utilisé par les professions agricoles et les personnes exerçant une activité de transport sur les voies navigables et eaux intérieures (n°800405).

## 3. Hôtellerie-restauration

Le secteur de l'hôtellerie-restauration bénéficie du taux réduit de TVA de 5,5 % pour la fourniture de logements dans les hôtels (n°730205, 1,4 Md€ en 2003) et dans les terrains de camping classés (n°730206, 31 M€ en 2003).

## 4. Activités industrielles

Trois dépenses fiscales sont relatives à des exonérations de droits d'accises sur les huiles minérales pour certaines activités industrielles. Sont ainsi exonérés :

- les produits pétroliers (n°800102, 61 M€ en 2003) et le gaz naturel (n°800106, 38 M€ en 2003) servant à la production d'autres produits pétroliers afin d'éviter une double taxation ;
- le fioul lourd à faible teneur en soufre servant à la production d'alumine (n°800110, 0,5 M€ en 2003)<sup>7</sup>. Cette disposition a été instaurée en 1997 afin de ne pas pénaliser les producteurs français d'alumine par rapport à leurs concurrents européens<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Les autres usages du fioul lourd à faible teneur en soufre, quant à eux, sont taxés à taux réduit.

<sup>8</sup> Les deux autres pays européens producteurs d'alumine, l'Italie et l'Irlande, pratiquent une exonération similaire.

## 5. Presse

Deux dépenses fiscales sont relatives à la presse :

- depuis 1989, les quotidiens et publications de presse assimilées sont soumis à la TVA au taux de 2,10 % en France métropolitaine et de 1,05 % dans les DOM (n°730305, 204 M€ en 2003) ;
- les entreprises de presse qui éditent sur un support papier, soit un journal, soit une revue mensuelle ou bimensuelle consacrée pour une large part à l'information politique, peuvent constituer en franchise d'impôt des provisions exclusivement affectées à l'acquisition des matériels et constructions strictement nécessaires à l'exploitation du journal (n°230403, 19 M€ en 2003). Ce régime, datant de la Libération, a été créé pour les journaux issus de la Résistance. Il a toujours été reconduit depuis, en dernier lieu jusqu'en 2006.

Pour mémoire, notons que les rémunérations des journalistes sont considérées comme des allocations pour frais d'emploi à concurrence de 7 650 € et, partant, sont affranchies d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81-1°)<sup>9</sup>. Par ailleurs, deux mesures dérogatoires à la taxe professionnelle s'appliquent également dans ce secteur :

- les éditeurs de périodiques, des agences de presse spécialisées et des correspondants locaux de presse régionale sont totalement exonérés (CGI, art. 1458) ;
- les diffuseurs de presse bénéficient d'un abattement de 1 524 € (CGI, art. 1469 A *quater*).

## 6. Professions libérales

Enfin, deux dépenses fiscales concernent des professions libérales :

- les médecins conventionnés bénéficient d'une déduction dépendant du montant de leurs recettes pour la détermination de leur résultat fiscal (n°160301, 30 M€ en 2003) ;
- les avocats et les avoués, soumis à la TVA depuis 1991, bénéficient d'une franchise en base de 37 400 € (n°740102, 5,2 M€ en 2003)<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Cette disposition est issue de la loi de finances rectificative pour 1998. Elle n'est pas considérée comme une dépense fiscale au motif qu'elle rentre dans le cadre de l'exonération d'allocations pour frais d'emploi utilisées conformément à leur objet, exonération de droit commun dès lors que les contribuables appliquent la seule déduction forfaitaire de 10 %. Parallèlement, a été supprimée (définitivement à compter de l'imposition des revenus de l'année 2001) la déduction forfaitaire supplémentaire dont le taux était fixé par arrêté ministériel et qui s'appliquait en sus de la déduction forfaitaire normale de 10 % pour certaines professions, dont les journalistes (CGI, art. 83-3°). Le coût de cette dépense fiscale a été évalué à 105 M€ pour 2001.

<sup>10</sup> Le régime normal des petites entreprises prévoit une franchise en base de 27 000 € pour les prestations de services autres que les livraisons de biens, les ventes à consommer sur place et les prestations d'hébergement.

**7. Les principales évolutions des cinq dernières années**

La loi de finances pour 2001 a rendu plus avantageux le remboursement de TIPP pour le transport routier de marchandises (n°800403, 116 M€ en 2003) et créé celui en faveur des exploitants de transport public routier en commun de voyageurs (n°800404, 28 M€ en 2003).

<b>ANNEXE N°7 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR DE L'ENVIRONNEMENT</b>
--

## 1. Panorama des dépenses fiscales en faveur de l'environnement

On présente ici dix dépenses fiscales recensées sous l'objectif « Environnement »<sup>11</sup> ainsi que deux recensées sous l'objectif « Commerce extérieur - Economie d'énergie et de matières premières » (n°200201 et n°210103) et une recensée (étrangement) sous l'objectif « Recherche - Innovation » (n°800107) dans le projet de loi de finances pour 2003.

Sept dépenses fiscales en faveur de l'environnement sont relatives aux règles d'amortissement de certains matériels visant à réduire certaines pollutions (n°200201, n°200205, n°200207, n°200212, n°200213, n°200214 et n°210103). Elles ne sont pas chiffrées pour la plupart d'entre elles. Quand elles le sont, elles représentent des montants faibles.

Les six autres dépenses fiscales en faveur de l'environnement sont relatives à la TIPP ou à la TICGN. Sont taxés à taux réduit certains carburants relativement peu polluants (n°800203, 7,2 M€ en 2003 ; n°800206, « epsilon » en 2003) ainsi que le fioul lourd à basse teneur en soufre ou à haute teneur en soufre désulfuré (n°800205, « epsilon » en 2003). Les biocarburants sont partiellement exonérés sur agrément (n°800107, 191 M€ en 2003), ce qui représente la dépense fiscale en faveur de l'environnement la plus coûteuse. Une mesure est ciblée sur les exploitants de transport public et de bennes de ramassage de déchets ménagers roulant au gaz naturel véhicules (GNV) ou au gaz de pétrole liquéfié (GPL) (n°800402, 1,2 M€ en 2003). Enfin, les installations de cogénération bénéficient d'une exonération sur les quantités d'huiles minérales destinées à la production combinée d'électricité et de chaleur (n°800108, 29 M€ en 2003).

Il existe aussi des mesures dérogatoires à la fiscalité locale en faveur de l'environnement telles l'exonération de taxe professionnelle pour les investissements de désulfuration et de conversion du fioul lourd (CGI, art. 1464 E) et la réduction de taxe professionnelle et de taxe foncière sur les propriétés bâties pour certaines installations destinées à lutter contre la pollution ou à économiser l'énergie (CGI, art. 1518 A).

---

<sup>11</sup> Ont été exclues du champ de l'étude deux dépenses fiscales recensées sous cet objectif bénéficiant uniquement aux ménages, l'une relative à un crédit d'impôt attribué pour l'acquisition d'un véhicule fonctionnant au GPL ou à l'électricité, l'autre relative à la déduction des dons aux associations de protection de l'environnement.

**Tableau n°12 : dépenses fiscales en faveur de l'environnement**

No PLF2003	Impôt	Libellé	Résultat 2001 (PLF 2003)	Evaluation 2002 (PLF 2003)	Evaluation 2003 (PLF 2003)
200201	IR-IS	Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2007	nc	nc	nc
200205	IR-IS	Amortissement exceptionnel des matériels spécifiquement destinés à l'approvisionnement en GPL et GNV et à la charge des véhicules électriques	nc	nc	nc
200207	IR-IS	Amortissement exceptionnel des matériels destinés à réduire le bruit	nc	nc	nc
200212	IR-IS	Amortissement exceptionnel des véhicules fonctionnant exclusivement ou non au moyen de l'électricité, de gaz de pétrole liquéfié (GPL) ou de gaz naturel (GNV) ainsi que des batteries et des équipements spécifiques.	9	2	2
200213	IR-IS	Amortissement exceptionnel des immeubles et des investissements destinés à l'épuration des eaux industrielles et à la lutte contre la pollution atmosphérique	nc	nc	nc
200214	IR-IS	Majoration de l'amortissement dégressif pour certains matériels de première transformation du bois	-	9	5,6
210103	IR-IS	Majoration de 0,5 point des coefficients de l'amortissement dégressif pour les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués entre le 1er janvier 2001 et le 1er janvier 2003	nc	nc	nc
800107	TIPP	Exonération partielle, sur agrément, de TIPP sur les biocarburants	181	191	191
800108	TIPP TICGN	Exonération de TIPP ou de TICGN pendant 5 ans pour les huiles minérales utilisées dans les installations de cogénération mises en service jusqu'à fin 2005	26	27	29
800203	TIPP	Taux réduit de TIPP pour les butanes et propane utilisés comme carburant sous condition d'emploi	5,7	6,4	7,2
800205	TIPP	Taux réduit de TIPP pour les fioul lourds à basse teneur en soufre ou désulfurés	epsilon	epsilon	epsilon
800206	TIPP	Taux réduit de TIPP applicable aux émulsions d'eau dans du gazole utilisé sous conditions d'emploi	epsilon	epsilon	epsilon
800402	TIPP	Remboursement de TIPP sur le GNV et le GPL aux exploitants de transport public et de bennes de ramassage de déchets ménagers dans une certaine limite	0,8	1	1,2

## 2. Les principales évolutions des cinq dernières années

Les mesures fiscales positives en faveur de l'environnement ont été créées récemment, au plus tôt dans les années quatre-vingt-dix, si l'on excepte le régime d'amortissement exceptionnel des investissements destinés à lutter contre les pollutions de l'air et de l'eau, instauré en 1965 (n°200213). Les principaux développements des cinq dernières années ont été les suivants, dans l'ordre chronologique :

- la loi de finances pour 1999 a créé le dispositif de remboursement de TIPP sur le GNV et sur le GPL pour les exploitants de transport public (n°800402) ;

- la loi de finances pour 1999 a aussi instauré un taux réduit de TIPP pour l'aquazole (n°800206) ;
- la loi de finances pour 2000 a étendu le dispositif de remboursement de TIPP sur le GNV et sur le GPL aux exploitants de bennes de ramassage de déchets ménagers (n°800402) ;
- la loi de finances pour 2001 a étendu aux équipements de production d'énergies renouvelables le régime d'amortissement exceptionnel s'appliquant jusqu'alors aux matériels destinés à économiser l'énergie (n°200201 et n°210103) ;
- la loi d'orientation sur la forêt n°2001-602 du 9 juillet 2001 a instauré une majoration temporaire du taux d'amortissement dégressif pour certains matériels de première transformation du bois afin de valoriser les bois récoltés après la tempête de décembre 1999 (n°200214) ;
- la loi de finances rectificative pour 2002 a étendu le bénéfice de l'exonération de TIPP et de TICGN à l'ensemble des huiles minérales pour les installations mises en service entre le 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le 31 décembre 2005 (n°800108). Elle était auparavant réservée au gaz de raffinerie, au gaz naturel et au fioul lourd à basse teneur en soufre. En outre, la durée d'exonération sur le fioul lourd a été portée à dix ans pour les installations de cogénération équipées d'un dispositif de désulfuration des fumées.

**ANNEXE N°8 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR DE L'ÉPARGNE****1. Le régime général de taxation des revenus de l'épargne**

A l'instar des revenus d'activité, les revenus de l'épargne subissent deux catégories de prélèvements : des prélèvements sociaux collectés au profit des organismes de sécurité sociale et un prélèvement fiscal reversé au budget de l'Etat.

Les revenus du capital subissent tout d'abord en règle générale<sup>12</sup> 10 % de prélèvements sociaux (7,5 % de CSG auxquels s'ajoutent 0,5 % de CRDS et le prélèvement social de 2%), sur lesquels 5,1 points payés au titre de la CSG sur les revenus de l'épargne d'une année et imposables au barème de l'IR sont déductibles du revenu imposable.

En revanche, le régime général d'imposition des produits de l'épargne présente des spécificités qui le distingue très nettement de l'imposition des autres revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu. En effet, les modalités d'imposition des revenus du capital dépendent des caractéristiques elles-mêmes des produits d'épargne.

Les dividendes d'actions, les revenus fonciers et les plus-values immobilières sont imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu. En ce qui concerne l'imposition des dividendes d'actions, il faut tenir compte de deux modalités d'imposition spécifiques, recensées en tant que dépenses fiscales par l'administration, à savoir :

- *l'abattement de 1 220 € (pour une personne seule) ou de 2 440 € (pour un couple)* : cet abattement annuel s'applique, quel que soit le montant imposable à compter de 2003, aux dividendes d'actions (cotées ou non) de sociétés françaises, sous réserve, s'agissant des dividendes de sociétés non cotées, qu'ils soient encaissés par des personnes ne détenant pas plus de 35 % des droits sociaux dans la société distributrice. Il est déductible du montant total des dividendes déclarés donnant droit à abattement. S'il n'a pas été entièrement utilisé faute de revenus suffisants, il ne peut être ni restitué, ni reporté sur l'année suivante. La dépense fiscale induite par cet abattement est estimée à 270 M€ pour 2001.

- *le mécanisme de l'avoir fiscal* : les dividendes que reçoivent les actionnaires de sociétés françaises sont en fait soumis successivement à deux types d'imposition. La première est l'impôt sur les sociétés, et la seconde consiste en l'impôt sur le revenu (si l'actionnaire est un ménage). Afin d'atténuer la charge fiscale résultant de cette double imposition, les ménages actionnaires perçoivent un avoir fiscal rattaché à leurs dividendes, équivalent à la moitié du dividende reçu. Pour le calcul de l'IR dû par le particulier, le montant de l'avoir fiscal est alors ajouté au montant des dividendes reçus, puis, sur cette assiette est appliqué le taux du barème de l'impôt sur le revenu. L'avoir fiscal est ensuite retranché du montant de l'impôt ainsi calculé. Dans la mesure où il excède le montant dudit impôt, il est restitué au contribuable.

<sup>12</sup> Sauf exceptions : livret A, CODEVI...

*Exemple : Si une société distribue un dividende net après IS de 100 €, l'actionnaire reçoit alors ce dividende majoré de l'avoir fiscal, soit  $100 + 50 = 150$  €. Si l'on suppose que l'actionnaire est imposé à un taux de 40 %, il doit donc acquitter un impôt égal à  $150 * 0,4 = 60$  €. A cette somme, le contribuable retranche l'avoir fiscal de 50 €. Le montant effectif de l'IR acquitté sur le revenu des dividendes perçus est donc au final de  $60 - 50 = 10$  €. L'impôt total perçu par l'Etat sur la distribution d'un dividende brut de 150 € s'élève donc à 60 € (50 € au titre de l'IS et 10 € pour l'IR).*

Un tel dispositif permet de compenser exactement l'IS payé par les entreprises si le taux d'IS est égal à 33,3 % et le taux de l'avoir fiscal égal à 50 % du dividende. Cependant, en raison de la rémanence d'une « surtaxe » sur le taux d'IS (actuellement, 3 % de l'impôt de référence), l'imposition globale du dividende est légèrement supérieure à une imposition au seul barème de l'IR. Le taux de l'avoir fiscal attaché aux dividendes distribués aux particuliers n'a jamais été modifié depuis sa mise en place le 12 juillet 1965.

Le mécanisme de l'avoir fiscal concerne de très nombreux épargnants puisque 5,1 millions de foyers fiscaux ont déclaré des avoirs fiscaux et des crédits d'impôt attachés à des revenus de capitaux mobiliers (RCM) au titre des revenus 2001. La somme totale de ces crédits d'impôts a atteint 4,9 Md€ cette même année<sup>13</sup>. La majeure partie de cette somme provient de l'avoir fiscal, même s'il n'existe pas de statistiques permettant de distinguer les avoirs fiscaux des autres crédits d'impôts attachés aux RCM.

En ce qui concerne les plus-values de valeurs mobilières, elles sont imposées dès le premier euro à l'IR à un taux forfaitaire de 16 % lorsqu'un seuil de cession est dépassé (7 650 € au titre de l'année 2002 et 15 000 € pour les cessions de 2003).

Enfin, les produits de placements financiers à revenu fixe (typiquement les obligations) sont, au choix du contribuable suivant l'alternative qui lui est la plus favorable, soumis au barème de l'IR ou à un prélèvement libératoire (PL) dont le taux est en général de 15 % lorsque le bénéficiaire est connu et de 60 % en cas d'anonymat demandé.

**Tableau n°13 : Régime normal d'imposition des revenus de l'épargne au titre des revenus perçus en 2002**

	Prélèvements sociaux	Prélèvements fiscaux	Total
Dividendes d'actions (1)	10 % (5,1 points déductibles)	Barème (2)	10 % + barème
Intérêts	10 %	PL (en général 15 %) ou barème (3)	10 % + Taux du PL ou barème de l'IR
Revenus fonciers	10 % (5,1 points déductibles)	Barème	10 % + barème
Plus-values de valeurs mobilières (4)	10 %	16 %	26 %
Plus-values sur biens meubles et immeubles	10 % (5,1 points déductibles)	Barème (5)	10 % + barème

Notes :

<sup>13</sup> Etats DGI 1507 M.

- (1) Y compris avoir fiscal. Lorsque les dividendes sont capitalisés (par exemple dans le cadre d'OPCVM de capitalisation), ils sont taxés lors de la cession des parts au titre des plus-values de valeurs mobilières.
- (2) Au-delà de l'abattement de 1 220 €/ 2 240 €.
- (3) Au choix du contribuable (sauf cas très particuliers) ; si l'option pour le barème est choisie, les intérêts ne bénéficient pas de l'abattement de 1 220 €/ 2 240 €.
- (4) Dès le premier euro, lorsque le seuil de cession est franchi.
- (5) Des dispositions particulières existent suivant que la plus-value est considérée ou non de long terme.

## 2. L'épargne administrée

D'après des données de la Caisse Nationale des Caisses d'Epargnes (CNCE), l'épargne administrée représente environ 15,7 % des actifs financiers des ménages et les intérêts qu'elle produit comptent parmi les principaux revenus encore fortement défiscalisés. On peut distinguer trois grandes catégories de produits administrés en fonction de la fiscalité qui leur est appliquée :

- l'épargne réglementée exonérée de tout prélèvement social ou fiscal : livret A, CODEVI, livret jeune, livret d'épargne populaire (LEP) et livret d'épargne entreprise (LEE) ;

- celle exonérée d'imposition sur le revenu mais soumise aux prélèvements sociaux : ce sont les comptes et plans d'épargne logement (CEL et PEL) et les plans d'épargne populaire (PEP) ;

- et enfin le cas particulier du livret bleu bénéficiant de prélèvements fiscaux et sociaux réduits.

Ces régimes dérogatoires sont en général assortis de certaines conditions (durée de blocage, condition de ressources, âge, plafond de dépôt, etc.). Si certaines d'entre elles ne sont pas respectées, les revenus de l'épargne considérés ne bénéficient plus des exonérations partielles ou totales et peuvent même être pénalisés au regard des régimes d'imposition de droit commun. Ainsi, lorsqu'ils sont retirés moins de quatre ans après l'ouverture du plan, les intérêts produits par un PEP bancaire sont imposés sauf exceptions soit au barème de l'IR, soit à un prélèvement libératoire de 35 % (au choix du contribuable), alors que le prélèvement libératoire usuel pour les produits de taux est de 15 %.

**Tableau n°14 : Revenus totalement exonérés de prélèvements fiscaux et sociaux**

	Prélèvements sociaux	Prélèvements fiscaux	Total des prélèvements	Durée de blocage	Plafond de dépôt
Livret A	Néant	Néant	Néant	Non	15 300 €
Codevi	Néant	Néant	Néant	Non	4 600 €
Livret jeune	Néant	Néant	Néant	Non	1 600 €
Livret d'épargne populaire	Néant	Néant	Néant	Non	7 700 €
Livret d'épargne entreprise	Néant	Néant	Néant	2 ans	45 800 €

Revenus exonérés des seuls prélèvements fiscaux

	Prélèvements sociaux	Prélèvements fiscaux	Total des prélèvements	Durée de blocage	Plafond de dépôt
Plan d'épargne logement	10 %	Néant	10 %	4 ans	61 200 €
Compte d'épargne logement	10 %	Néant	10 %	Non	15 300 €
Plan d'épargne populaire	10 %	Néant	10 %	8 ans	92 000 €

Revenus bénéficiant de prélèvements fiscaux et sociaux réduits

	Prélèvements sociaux	Prélèvements fiscaux	Total des prélèvements	Durée de blocage	Plafond de dépôt
Livret bleu (1)	3,33 %	5 %	8,33 %	Non	15 300 €

(1) Les prélèvements sont supportés par l'établissement bancaire et non par le contribuable.

En 2003, la détention simultanée par une seule personne d'un livret A, d'un CODEVI, d'un LEE et des PEP, CEL et PEL permet de placer au total un patrimoine de 234 200 € et de le faire fructifier à une moyenne annuelle de près de 3 %<sup>14</sup> en totale franchise d'impôt sur le revenu.

### 3. Le régime fiscal de l'assurance-vie

Après les produits de l'épargne réglementée, l'assurance-vie constitue la deuxième grande catégorie d'exception au régime général de taxation des revenus de l'épargne mobilière. Jusqu'au milieu des années 1990, la fiscalité avantageuse de l'assurance-vie tenait au fait qu'il s'agissait de la seule forme d'épargne à offrir à la fois un avantage fiscal à l'entrée et un avantage fiscal à la sortie, auxquels s'ajoutait l'exonération des droits de mutation à titre gratuit. Ces trois avantages fiscaux ont été toutefois progressivement remis en cause.

<sup>14</sup> Ce taux de rendement moyen pondéré tient compte des prélèvements sociaux dans le cas où ils s'appliquent et ne tient pas compte des primes d'Etat versées dans le cadre de l'épargne logement, désormais conditionnées à l'utilisation finale des fonds épargnés.

Aujourd’hui, à l’exception des contrats d’épargne-handicap et de rente survie, aucun contrat nouvellement souscrit n’ouvre droit à une réduction d’impôt à l’entrée. En parallèle, à la sortie du dispositif, c’est-à-dire après huit ans de détention, il existe également désormais un prélèvement libératoire sur option de 7,5 %, qui ne s’applique toutefois pas aux contrats dits « DSK »<sup>15</sup>. La difficulté de la fiscalité de l’assurance-vie tient à la succession rapide des réformes au cours des dernières années qui a généré une forte complexité des règles, les nouvelles mesures ne s’appliquant pas de façon rétroactive aux contrats existants.

#### 4. Les mesures visant à encourager les dispositifs d’épargne salariale

La fiscalité a été utilisée pour développer ce que l’on appelle habituellement l’épargne salariale, c’est-à-dire l’épargne investie par les salariés dans leur entreprise. Pour ce faire, plusieurs instruments ont été mis en place et assortis d’avantages fiscaux plus ou moins importants : intérèsement, participation et plans d’épargne.

La participation et l’intérèsement sont deux dispositifs permettant à l’entreprise d’associer collectivement les salariés à ses résultats. Ils présentent toutefois des différences notables. La participation est obligatoire pour toutes les entreprises qui emploient au moins cinquante salariés et dont les résultats sont suffisants ; sa formule de calcul est fixée par la loi en fonction du bénéfice réalisé. L’intérèsement est en revanche facultatif, quelle que soit la taille de l’entreprise, et est déterminé en fonction d’indicateurs de gestion propres.

Les plans d’épargne (Plan d’Epargne d’Entreprise (PEE) et Plan Partenarial d’Epargne Salariale Volontaire (PPESV)) peuvent quant à eux recevoir des fonds provenant de la participation, de l’intérèsement ou d’autres sommes déposées par les salariés, sous forme de « versements volontaires ». L’entreprise peut favoriser cette épargne en y apportant un complément appelé « abondement ».

L’épargne salariale bénéficie de nombreux avantages en termes de fiscalité et de cotisations sociales, aussi bien pour le salarié que pour l’entreprise. En contrepartie de ces avantages, cette épargne est bloquée pendant une durée minimale de cinq ans, ou de dix ans dans le cas du plan partenarial d’épargne salariale volontaire.

L’épargne salariale constitue aujourd’hui une source d’épargne non négligeable, principalement orientée vers les fonds propres des entreprises. On estime en 2000 (source DARES<sup>16</sup>) que deux salariés sur cinq sont concernés par un plan de participation ou d’intérèsement. L’épargne salariale est majoritairement investie en actions, qui représentent 2 % de l’ensemble des actions détenues par les ménages français. Environ 80 % des actions détenues via l’épargne salariale sont des actions de l’entreprise employeur.

L’estimation du coût budgétaire associé à ces dispositifs est résumée dans le tableau suivant.

**Tableau n°15 : Principales dépenses fiscales relatives à l’épargne salariale.**

Numéro de la mesure	Dépense fiscale	Résultat estimé pour	Evaluation pour 2002	Evaluation pour 2003
---------------------	-----------------	----------------------	----------------------	----------------------

<sup>15</sup> Les contrats ou bons investis en actions, dénommés contrats ou bons « DSK », forment une catégorie particulière de contrats obligatoirement investis à hauteur de 50 % au moins en actions, dont 5 % au moins de titres à risques (parts de FCPR, actions de SCR, actions non cotées).

<sup>16</sup> Dares (2002), « L’épargne salariale en 2000 », Premières synthèses, avril 2002, n°17.1.

		2001 (en M€)	(en M€)	(en M€)
120108	Exonération sous condition des sommes versées aux salariés au titre de la participation, de l'intéressement et des plans d'épargne salariale	870	920	940
140109	Exonération des revenus provenant de l'épargne salariale (participation, intéressement et plan d'épargne entreprise)	305	366	366
410104	Exonération des sommes versées aux salariés au titre de la participation, de l'intéressement et de l'abondement aux plans d'épargne entreprise	126	135	146

Source : *Fascicule Voies et Moyens, PLF 2003.*

## 5. Les dispositifs visant à favoriser l'épargne longue investie en actions

L'instrument juridique principalement utilisé en vue d'encourager l'épargne longue investie en actions a été l'exonération d'impôt sur le revenu à la condition du respect d'une période d'indisponibilité et d'un encadrement de l'usage de cette épargne pour l'orienter vers les fonds propres des entreprises.

Plusieurs produits se sont succédé pour orienter les épargnants vers les fonds propres des entreprises : le compte d'épargne de long terme (CELT) de 1965 à 1978, ensuite la détaxation dite « Monory » du revenu investi en actions de 1978 à 1982, puis le compte d'épargne en actions (CEA) de 1983 à 1992, et enfin à partir de 1992 le plan d'épargne en actions (PEA).

Le PEA, dernier dispositif en date, permet d'investir en actions (ou en OPCVM comportant eux-mêmes principalement des actions) tout en bénéficiant d'une exonération d'impôt sur les dividendes et les plus-values, à condition de n'effectuer aucun retrait pendant cinq ans. Chaque contribuable ne peut être titulaire que d'un seul plan et les versements sont plafonnés à 132 000 € (à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003).

Comparativement au régime de droit commun applicable aux revenus d'actions, le régime fiscal du PEA est ainsi favorable. Selon la Banque de France, l'encours total des PEA s'élevait à 73 Mds€ à la fin de l'année 2002. Le nombre de PEA ouverts est de près de 7,36 millions et 34,3 % des sommes sont investies directement en actions, le reste étant constitué de parts d'OPCVM.

**Tableau n°16 : Données statistiques relatives au PEA**

	2001
Encours total (en Md€)	73
Nombre de bénéficiaires (en millions)	7,36
Exonération des gains de cessions de valeurs mobilières réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne en actions (en M€)	1550
Exonération des dividendes et avoirs fiscaux capitalisés sur un plan d'épargne en actions (en M€)	408
Avantage fiscal moyen (en €)	266

Source : *Direction de la Prévision, Banque de France, fascicule Voies et Moyens, PLF 2003.*

## 6. Les mesures encourageant la gestion intermédiaire de valeurs mobilières

Comme dans de nombreux pays, les OPCVM (organismes de placements collectifs en valeurs mobilières) à vocation générale, c'est-à-dire les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et les fonds communs de placement (FCP), bénéficient de dispositions fiscales dérogatoires qui les distinguent du régime général d'imposition des valeurs mobilières et procurent un avantage réel pour ces placements intermédiaires.

S'agissant des produits d'un OPCVM, en cas de distribution, le régime de la transparence fiscale s'applique et il permet d'éviter une double imposition au niveau de l'organisme puis des porteurs de parts. L'actionnaire est dans la même situation que s'il possédait directement ses titres en portefeuille. Les revenus sont alors imposés selon la nature des produits et avec le bénéfice des avantages fiscaux attachés au produit distribué, comme l'avoir fiscal. En revanche, si l'OPCVM capitalise ses produits, il n'y a pas d'imposition, les produits capitalisés venant uniquement augmenter la valeur liquidative des parts. Cela crée d'ailleurs une source de distorsion importante en faveur des OPCVM car ce régime permet en définitive de transformer des revenus en plus-values.

Plusieurs dispositifs dérogatoires concernent également l'imposition des plus-values, comme la possibilité d'obtenir des reports d'imposition des plus-values réalisées sur échange de titres résultant de fusion ou scission d'OPCVM.

Au total, l'encours total des OPCVM a atteint en 2001 près de 263 Md€<sup>17</sup>, en évolution croissante depuis 1997.

## 7. Les dispositifs fiscaux en faveur de certaines zones géographiques et de quelques secteurs d'activité.

La justification d'origine de ces mesures dérogatoires est d'orienter l'épargne vers des secteurs où le risque supposé est fort. Les principaux dispositifs concernent les investissements outre-mer, le financement de l'audiovisuel et du secteur de la pêche.

Il existe en premier lieu une réduction d'impôt de 50 % au titre de l'impôt sur le revenu pour les investissements réalisés dans les DOM-TOM entre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et le 31 décembre 2006. Il doit s'agir d'investissements productifs neufs réalisés dans le cadre des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et dont l'activité réelle et exclusive appartient à l'un des secteurs définis par le législateur<sup>18</sup>. La réduction d'impôt est accordée si l'épargnant conserve ses titres au moins cinq ans et elle est plafonnée (elle ne peut excéder 50 % de l'impôt dû au titre d'une année). Le taux de réduction d'impôt peut être porté à 60 % pour les investissements réalisés dans certaines zones géographiques (Guyane, Mayotte...) ou concernant la rénovation d'hôtels agréés. En revanche, les opérations concernant le logement sont soumises à un taux réduit de réduction (en règle générale 40 %).

<sup>17</sup> Données CNCE.

<sup>18</sup> Industrie, pêche, hôtellerie, tourisme, énergies nouvelles, agriculture, BTP, transports, artisanat, secteur de la maintenance au profit d'activités industrielles, secteur audiovisuel...

En ce qui concerne le financement de l'audiovisuel, il existe, depuis la loi du 11 juillet 1985, un régime fiscal favorable en faveur des SOFICA qui sont des sociétés anonymes ayant pour activité exclusive le financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles agréées par le Ministère de la Culture. Les contribuables qui souscrivent des parts de ces sociétés peuvent déduire le montant de leur investissement dans la limite de 18 000 € et de 25 % du revenu net global. Les titres doivent être conservés pendant au moins cinq années, faute de quoi la déduction opérée est rajoutée au revenu de l'année de la cession.

Il existe le même type d'incitation fiscale en faveur des souscriptions au capital de sociétés de financement de la pêche artisanale (SOFIPECHE). La limite de déduction est alors portée à 19 000 € pour un contribuable célibataire et 38 000 € pour un couple.

## 8. Les mesures ayant trait aux PME-PMI et la création d'entreprise

L'aide à l'investissement dans les fonds propres des PME-PMI et à la création d'entreprises constitue également une des priorités du système fiscal français. Des mesures spécifiques dérogent en effet au droit des valeurs mobilières et créent des incitations fiscales en faveur de ces placements. Ces régimes fiscaux sont généralement très avantageux, mais ciblés sur des catégories de population limitées. On peut par exemple citer les aides au rachat d'une entreprise par ses salariés, la déduction des intérêts d'emprunt pour souscription au capital d'une société nouvelle, la déduction des pertes en capital des créateurs d'entreprises, l'aide à la souscription en numéraire au capital d'une société non cotée.

Par ailleurs, la loi du 9 juillet 1984 a également créé le livret d'épargne entreprise (LEE) qui est un produit de taux et destiné à la création ou à la reprise d'entreprises. A l'instar de l'épargne-logement, il offre à son titulaire la possibilité d'obtenir, au terme du contrat, un prêt à taux privilégié, dont le montant est fonction de l'effort d'épargne réalisé. Il n'est possible d'ouvrir qu'un seul livret par foyer fiscal mais le cumul est compatible avec les autres livrets et plans. Le capital est indisponible pendant deux ans. Le versement initial est de 750 €, le versement annuel minimal est de 540 € et le dépôt maximal de 45 800 €.

## 9. Les mesures encourageant l'épargne à risque et l'innovation

Sans que le partage soit toujours très net avec la priorité précédente, on observe depuis quelques années que le souci d'encourager l'épargne risquée et l'innovation a conduit le législateur à créer de nouveaux régimes dérogatoires. Il s'agit essentiellement des Fonds Communs de Placement à Risques (FCPR) et pour l'Innovation (FCPI), des Sociétés de Capital-Risque (SCR), des fonds « DSK » et des Bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE).

A titre d'exemple, les FCPI sont des fonds communs de placement à risque dont 60% au moins du portefeuille est constitué de titres de sociétés non cotées, qualifiées d'innovantes par l'Agence nationale de valorisation des activités de recherche ou en raison des dépenses de recherche et de développement qu'elles réalisent, comportant moins de 500 salariés et dont le capital est détenu majoritairement par des personnes physiques.

Les contribuables qui souscrivent des parts de FCPI bénéficient d'une réduction d'impôt égale au quart des sommes versées, dans la limite de 11 433 € pour un célibataire (22 867 € pour un couple). L'avantage fiscal est donc au maximum de 2 858,25 € pour un célibataire. Pour bénéficier de la réduction d'impôt, le contribuable doit s'engager à conserver ses parts pendant au moins cinq ans. Par ailleurs, les parts de FCPI dont la souscription a ouvert droit à réduction ne peuvent figurer dans un plan d'épargne en actions.

**ANNEXE N°9 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR DES FAMILLES****1. Panorama des dépenses fiscales en faveur des familles**

Le tableau suivant retrace les dépenses fiscales en faveur des familles.

**Tableau n°17 : Dépenses fiscales en faveur des familles (en M€) et nombre de foyers potentiellement bénéficiaires**

Avantages fiscaux	1998	1999	2000	2001	Nbre de foyers concernés (effectifs en milliers)
<b>1<sup>er</sup> groupe : prise en compte des charges de famille</b>					
IR : demi-part supplémentaire par enfant à charge à partir du troisième (11 01 01)	457	488	488	520	1 400
IR : demi-part supplémentaire accordée aux parents isolés (11 01 10)	-	-	244	280	1 100
IR : demi-part supplémentaire par orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire majeur, ayant demandé son rattachement au foyer fiscal (11 01 06)	1540	1433	1 448	1740	1 500
IR : abattement en faveur des contribuables ayant des enfants mariés à charge du fait de leur rattachement au foyer fiscal (10 02 02)	11	8	4,6	4,6	3,3
IR : réduction d'impôt pour frais de scolarité (11 02 15)	412	442	427	400	3 100
PPE : la prise en compte du nombre d'enfants dans le barème de la prime pour l'emploi	-	-	-	196	3 550
ISF : réduction de droits en raison du nombre d'enfants du déclarant (40 02 01)	8	9	11	12	-
DMTG : réduction de droits pour charges de familles (52 03 01)	38	46	53	42,5	-
TH : abattement pour charges de familles	-	-	-	-	8 700
<b>2<sup>ème</sup> groupe : garde des enfants</b>					
IR : réduction d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants à l'extérieur du domicile (11 02 03)	152	168	183	183	1 160
IR : réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, partie spécifique à la garde des enfants (une partie de 11 02 14)	-	-	-	inférieur à 205	193
TS : Exonération concernant les emplois familiaux et la garde des enfants par les assistantes maternelles (une partie de 41 01 01)	-	-	-	Supérieur à 260	-
<b>3<sup>ème</sup> groupe : exonération des prestations familiales</b>					
IR (une partie de 12 02 02)	-	-	-	1160	-
CSG, CRDS : exonération de certaines prestations familiales	-	-	-	590	-
<b>4<sup>ème</sup> groupe : transmission du patrimoine</b>					
DMTG : abattement consenti au profit des petits-enfants (52 02 03)	14	17	18	88,6	-
<b>5<sup>ème</sup> groupe : situation particulière des veufs</b>					
IR : demi-part supplémentaire pour les contribuables veufs ayant des enfants à charge (11 01 07)	32	34	35	35	110
<b>Ensemble (à titre indicatif)</b>	-	-	-	<b>5 717</b>	

*Sources : DP, DLF et fascicule Voies et Moyens.*

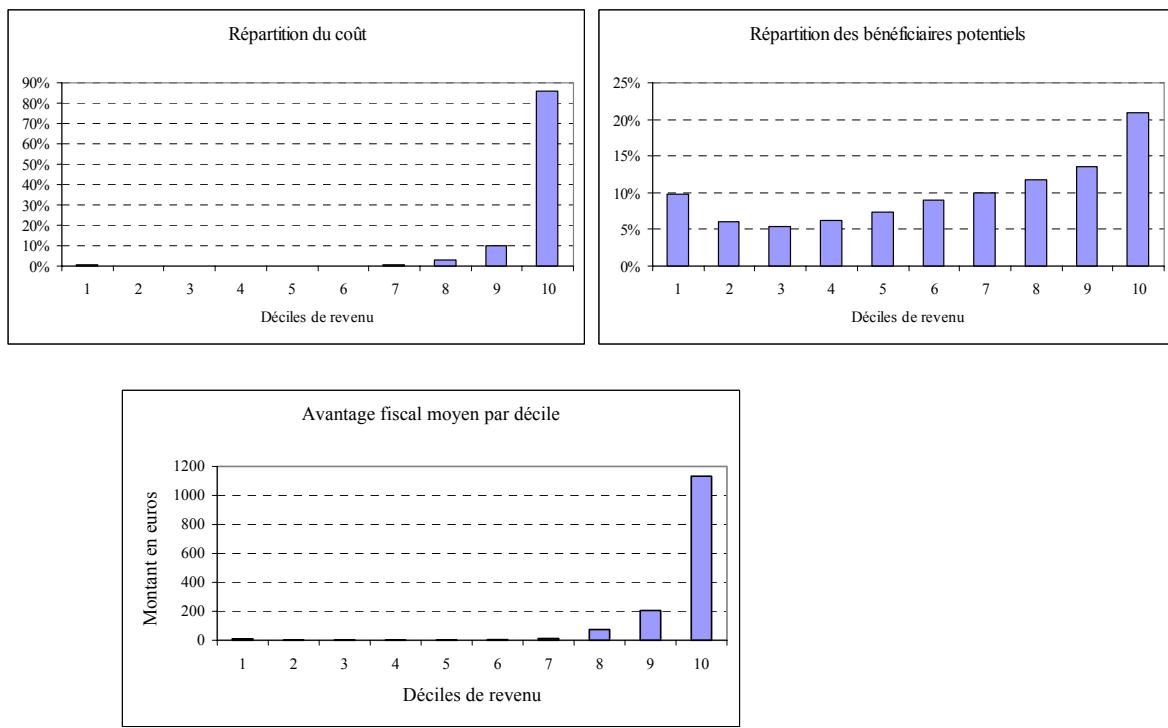
**2. Les dépenses fiscales ayant pour objectif de compenser certaines charges de famille particulières.**

*a) La demi-part supplémentaire par enfant à charge à partir du troisième (11 01 01)*

Cette dépense fiscale résulte de la généralisation en 1980 et 1986 de la mesure adoptée en 1979 pour les familles de cinq enfants et plus. Elle a été plafonnée en 1982 et 1998. Actuellement, l'avantage en impôt procuré par cette demi-part additionnelle est plafonné à 2 017 €.

La dépense fiscale est estimée en 2001 à 520 M€. Pour 63 % de foyers susceptibles de bénéficier de la mesure, cette dépense fiscale ne procure pas d'avantage particulier (le barème de l'IR, avec le quotient familial rend déjà non imposable un nombre important de familles). Le coût de cette mesure est essentiellement concentré dans le dernier décile (près de 85 % du coût global). Ceci s'explique à la fois par la répartition des bénéficiaires de la mesure et par le fait que ce sont les foyers du dernier décile qui profitent mécaniquement le plus de la mesure. Cette situation reflète en partie la concentration de l'impôt sur le revenu puisque les ménages appartenant au décile de revenu le plus élevé paient 70 % de l'IR.

*Schéma n°1 : Graphique 6 : Répartition du coût de la mesure et de ses bénéficiaires potentiels par déciles de revenu, et avantage fiscal moyen par déciles de revenu.*



*Source : Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.*

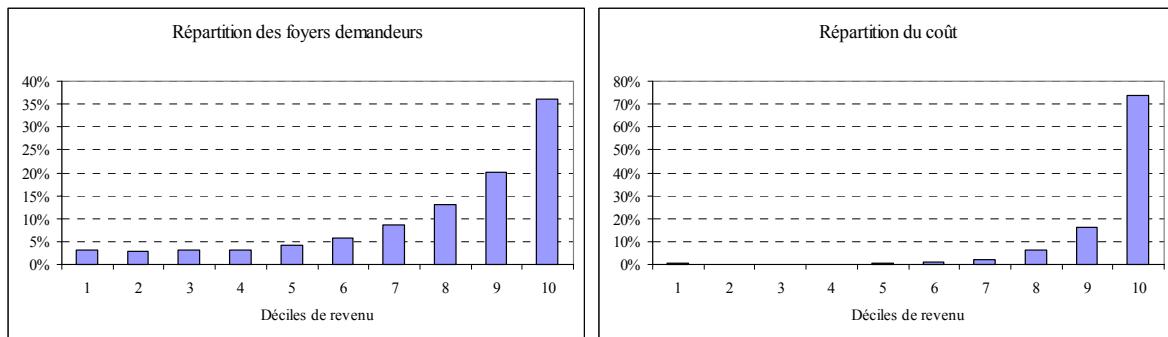
*b) La demi-part supplémentaire par orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire majeur, ayant demandé son rattachement au foyer fiscal (11 01 06)*

Depuis 1975, les enfants célibataires âgés de plus de 18 ans ne font pas partie automatiquement du foyer fiscal. Ils sont donc en principe imposables sous leur propre responsabilité. Toutefois, la loi leur permet d'être rattachés au foyer fiscal de leurs parents. Cette option est réservée à l'enfant âgé de moins de 21 ans ou âgé de moins de 25 ans et poursuivant des études. De surcroît, à compter de l'imposition des revenus de 2001, la loi étend la possibilité de rattachement à toute personne majeure recueillie au foyer fiscal après qu'elle soit devenue orpheline de père et de mère, dans les mêmes conditions qu'un enfant. L'avantage fiscal est plafonné pour 2001 à 2 017 €.

Près de 1 500 000 foyers fiscaux ont ainsi opté pour le rattachement en 2001 et plus d'un tiers des foyers demandeurs se situent dans le dernier décile. Selon des données DGI, environ 2 millions d'enfants ont été ainsi rattachés au foyer parental (dont 950 000 étudiants de plus de 21 ans), soit moins de 40 % des enfants entre 18 et 25 ans.

On retrouve cette inégale répartition selon les déciles lorsque l'on regarde la répartition du coût budgétaire de la mesure. En effet, environ 73 % du coût du dispositif profite au dernier décile. Le coût global de la mesure est estimé à 1 740 M€ en 2001.

*Schéma n°2 : Répartition des foyers demandeurs du rattachement et du coût de la mesure par déciles de revenu.*

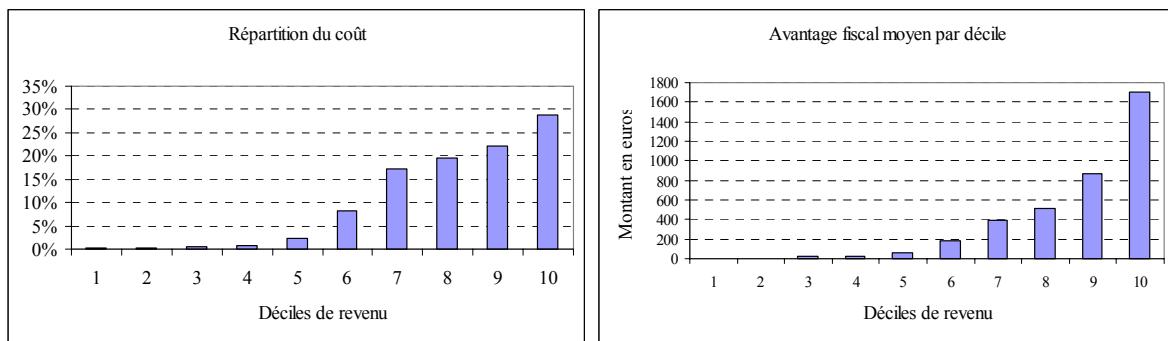


*Source : Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.*

*c) La demi-part supplémentaire accordée aux parents isolés (11 01 10)*

Les parents isolés ayant des personnes à charge bénéficient d'une demi-part supplémentaire (art. CGI 194-II). Plus de 1 100 000 foyers se déclarent parents isolés. Le coût de cette dépense est évalué dans le fascicule Voies et moyens à 280 M€ en 2001 et se répartit essentiellement sur les quatre derniers déciles. L'avantage fiscal moyen retiré de cette dépense fiscale est de l'ordre de 280 € sur l'ensemble des bénéficiaires potentiels de la mesure, montant à comparer aux 1 700 € qui correspondent à l'avantage moyen sur le dernier décile où le mécanisme joue à plein.

*Schéma n°3 : Répartition du coût de la mesure et avantage fiscal moyen par déciles de revenu.*



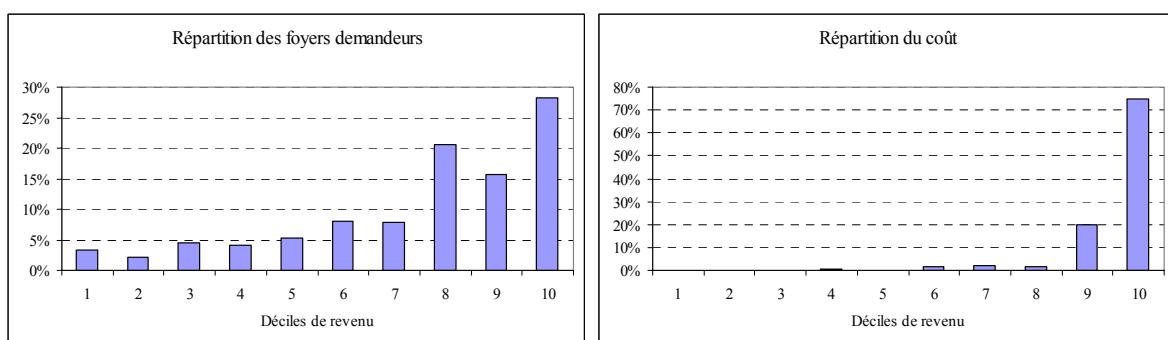
*Source : Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.*

*d) L'abattement en faveur des contribuables ayant des enfants mariés à charge du fait de leur rattachement au foyer fiscal (10 02 02)*

Quel que soit leur âge, les enfants mariés doivent être considérés comme ayant fondé un foyer distinct et sont donc, en principe, imposables sous leur propre responsabilité. Cependant, ils ont la possibilité de demander à être rattachés au foyer fiscal des parents de l'un ou l'autre des conjoints. Cette option est réservée à l'enfant âgé de moins de 21 ans ou âgé de moins de 25 ans et poursuivant des études. En revanche, contrairement à ce qui se passe pour les enfants célibataires, l'avantage fiscal accordé au parent bénéficiaire du rattachement se traduit, non pas par une majoration du quotient familial, mais par un abattement sur le revenu imposable. Pour l'imposition des revenus de 2001, le montant de cet abattement est fixé à 3 824 € par personne prise en charge.

Cette mesure a un coût relativement faible par rapport aux mesures précédentes, de 4,6 M€ pour 2001. Ceci s'explique par le nombre très faible de foyers en ayant fait la demande (moins de 3 300 foyers au titre de l'imposition des revenus de 2001). Les foyers demandeurs se situent principalement dans les trois derniers déciles, même si l'on trouve un certain pourcentage de demandeurs sur les premiers déciles. Le coût de la mesure est concentré sur le dernier décile (près de 75 % du coût global). Sur ce dernier décile, l'avantage fiscal moyen retiré de l'abattement est de l'ordre 2 130 €.

*Graphique 9 : Répartition des foyers demandeurs et du coût de la mesure par déciles de revenu.*



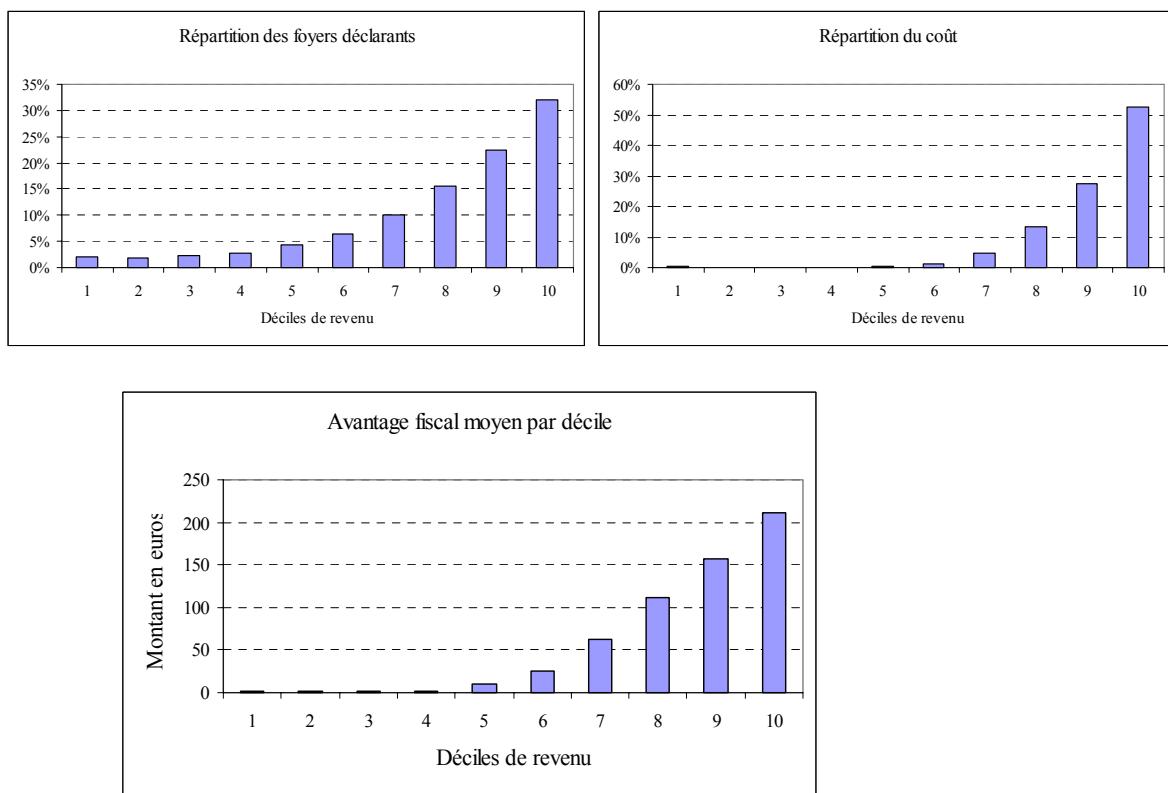
*Source : Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.*

e) *La réduction d'impôt pour frais de scolarité (11 02 15)*

Depuis 1992, les contribuables bénéficient d'une réduction de leur impôt sur le revenu, lorsque les enfants qu'ils ont à leur charge poursuivent des études secondaires ou supérieures. Le montant de la réduction d'impôt est fixé forfaitairement à : 61 € par enfant fréquentant un collège ; 153 € par enfant fréquentant un lycée d'enseignement général et technologique ou un lycée professionnel ; 183 € par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

Cette aide fiscale est évaluée à 400 M€ et près de 3 millions de foyers déclarent des enfants à charge poursuivant des études : 1,5 million au collège, 1,5 million au lycée et 1 million dans l'enseignement supérieur. L'avantage fiscal moyen procuré par cette réduction d'impôt est de l'ordre de 129 €.

*Schéma n°4 : Répartition des foyers déclarants et du coût de la mesure par déciles de revenu, et avantage fiscal moyen par déciles de revenu.*



**Source :** Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.

f) *La prise en compte du nombre d'enfants dans le barème de la prime pour l'emploi*

La prime pour l'emploi (PPE) a été créée en 2001 pour accroître la rémunération du travail en bas de la hiérarchie des revenus. Elle se présente comme un crédit d'impôt dont le montant est fonction des revenus d'activité de chacun des membres du foyer fiscal.

Le barème de la PPE tient compte de la situation familiale : en 2002, la prime est majorée de 31 € par enfant à charge (62 € pour le premier enfant des parents isolés) et de 78 € si le conjoint est inactif, ces montants étant revalorisés chaque année du montant de l'inflation hors tabac.

Ces majorations au titre de la situation familiale se sont élevées à 196 M€<sup>19</sup> au titre de l'imposition des revenus 2001.

*g) La réduction de droits en raison du nombre d'enfants du déclarant en matière d'ISF (40 02 01)*

Le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune est réduit de 150 € par personne à charge, entendu dans le sens suivant : ses enfants (et ceux qu'il a recueillis à son foyer) à condition qu'ils soient âgés de moins de 18 ans ou infirmes ; ainsi que toute personne titulaire de la carte d'invalidité.

Il n'est en particulier pas tenu compte des autres personnes à charge pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (notamment les enfants majeurs rattachés au foyer fiscal de leurs parents et qui constituent au regard de l'ISF des redevables distincts). Le coût de cette mesure est évalué à 12 M€ pour 2001. Les données permettant d'exclure ce qui relève de l'invalidité dans le coût global de cette dépense ne sont pas disponibles auprès de la DLF.

*h) La réduction de droits pour charges de familles pour les successions et les donations (52 03 01)*

Si l'héritier ou le légataire a, au moment du décès ou de la donation, au moins trois enfants, il bénéficie sur le montant des droits à sa charge d'une réduction de : 610 € par enfant à partir du troisième, si la transmission s'opère en ligne directe ou entre époux ; 305 € par enfant à partir du troisième pour les autres transmissions.

Le fascicule Voies et Moyens évalue cette dépense fiscale à 42,5 M€ pour 2001.

### **3. L'abattement pour charges de famille dans le cadre de la taxe d'habitation (TH)**

Applicable de plein droit, il est égal : pour chacune des deux premières personnes à charge, à 10 % de la valeur locative moyenne des habitations situées dans le ressort de la collectivité considérée ; pour chacune des personnes à charge suivantes, à 15 % de cette même valeur locative.

Ces taux peuvent faire l'objet d'une majoration de 5 à 10 points suivant la collectivité. Sont considérés comme des personnes à charge pour le calcul des abattements : les enfants pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu, y compris ceux qui ont demandé leur rattachement au foyer ; les descendants du contribuable et ceux de son conjoint, s'ils sont âgés de plus de 70 ans ou infirmes, lorsqu'ils résident avec lui et que le montant de leurs revenus n'excède pas une certaine limite.

---

<sup>19</sup> D'après l'état DGI 1507 M.

Comme cet abattement concerne la fiscalité locale, il n'est pas recensé dans le fascicule Voies et Moyens et ne fait donc pas l'objet d'un chiffrage. Néanmoins, l'état DGI 1386 M bis permet d'obtenir le nombre de foyers fiscaux bénéficiant de la mesure, qui s'élève à près de 8,7 millions.

#### 4. Les dépenses fiscales permettant de faciliter la conciliation entre la vie familiale et la vie professionnelle.

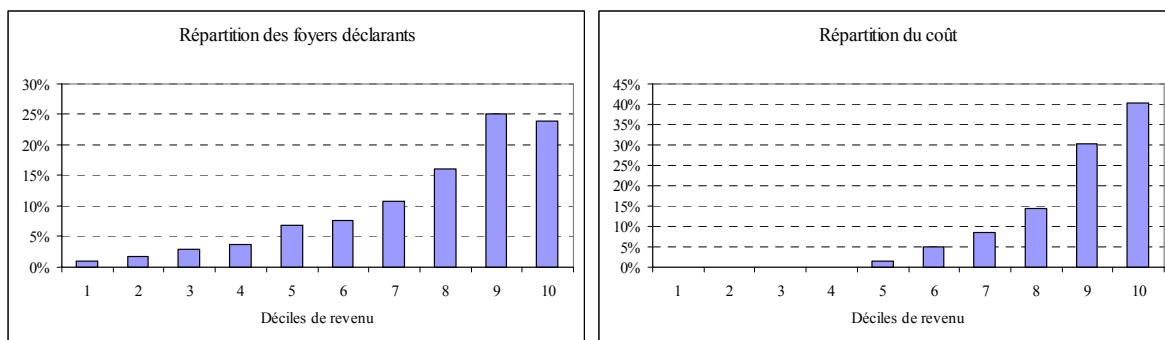
##### a) La réduction d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants (11 02 03)

Le dispositif prévoit une réduction au taux de 25% des dépenses déclarées par les contribuables pour faire garder leurs enfants de moins de 7 ans à l'extérieur de leur domicile. Le montant des dépenses pouvant être pris en compte dans le cadre de cette réduction est plafonné à 2 300 € par enfant (soit une réduction d'impôt maximale de 575 € par enfant). Cette réduction d'impôt est accordée à tous les contribuables, qu'ils soient ou non mariés et quel que soit le montant de leur revenu imposable, à condition toutefois qu'ils disposent de revenus professionnels (salaires, bénéfices non commerciaux...).

La dépense fiscale est évaluée à 183 M€ au titre de l'année 2001 et a concerné plus d'un million de foyers fiscaux. Le coût moyen de la réduction d'impôt pour frais de garde à l'extérieur s'élève à 210 euros par foyer bénéficiaire et à 190 euros par enfant.

Les couples mariés bénéficient de 67 % de la réduction totale accordée, contre 28 % pour les célibataires, 5 % pour les divorcés et 0,2 % pour les veufs. A eux seuls, les couples mariés avec deux enfants concentrent 32 % de l'aide. En parallèle, les foyers dont le déclarant a entre 30 et 40 ans représentent environ 66 % de l'ensemble des bénéficiaires. Le coût de la mesure est essentiellement réparti sur les trois derniers déciles de revenus.

*Schéma n°5 : Répartition des foyers déclarants et du coût de la mesure par déciles de revenu.*



*Source : Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.*

*b) La réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, non spécifique à la garde des enfants (11 02 14)*

Cette disposition dérogatoire a été créée en 1992 et prévoit une réduction d'impôt sur le revenu égale à 50 % des dépenses engagées (nettes des autres aides publiques), le montant des dépenses retenu ne pouvant excéder 6 900 € (soit une réduction d'impôt maximale de 3 450 €). Pour l'imposition des revenus de 2002, la LFI 2003 relève le plafond annuel des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile de 6 900 euros à 7 400 euros (ce plafond passe à 10 000 € pour les dépenses payées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003).

Les rubriques de la déclaration de revenus ne permettent pas d'identifier la part des dépenses supportées spécifiquement pour la garde d'un enfant à domicile. Afin d'avoir tout de même une approximation des montants en jeu, une simulation a été réalisée à la Direction de la Prévision où seuls ont été retenus les bénéficiaires de cette réduction ayant au moins un enfant de moins de 6 ans et dont les membres exercent une activité professionnelle<sup>20</sup>. Environ 193 000 foyers répondent à ces critères pour un coût global de 205 M€, soit un coût moyen par foyer bénéficiaire de l'ordre de 1 060 €. Le dixième décile représente à lui seul 84 % du coût total.

*c) Les familles sont exonérées de la taxe sur les salaires pour les emplois familiaux et la garde des enfants par les assistantes maternelles (41 01 01)*

Les rémunérations versées par un particulier à un employé de maison ou une assistante maternelle sont exonérées de taxe sur les salaires.

L'évaluation du coût global de la mesure pour 2001 est de 450 M€. Les informations disponibles ne permettent pas d'isoler dans ce coût ce qui relève spécifiquement de la garde d'enfants. Toutefois, la DLF est en mesure d'évaluer la part de la dépense consacrée aux assistantes maternelles qui représente un coût d'environ 239 M€<sup>21</sup> pour 2001.

## 5. Les exonérations concernant les prestations familiales

Actuellement, les prestations familiales sont supposées correspondre à la compensation d'une charge pesant sur le niveau de vie du foyer et ne sont pas, à ce titre, intégrées dans le revenu imposable. De surcroît, certaines prestations sociales sont exonérées de CSG et de CRDS.

*a) L'exonération d'impôt sur le revenu des prestations familiales, des pensions d'orphelin, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et de l'aide à la scolarité (12 02 02).*

Le fascicule Voies et Moyens estime à 1 520 M€ pour 2001 le coût de la dépense fiscale 12 02 02 qui regroupe ces exonérations et qui inclut également l'exonération de l'AAH.

<sup>20</sup> Les résultats obtenus sont par conséquent des majorants.

<sup>21</sup> Ce chiffre représente donc un minorant de la part de cette dépense fiscale consacrée à la garde des enfants.

Selon les informations fournies par la DLF, la dépense fiscale s'élèverait à 1 160 M€ si l'on ne tient pas compte de l'allocation de logement familial (ALF) et de l'AAH qui relève plutôt de l'aide aux personnes handicapées et qui est à ce titre traitée dans le cadre de ce rapport dans la partie concernant les dépenses fiscales en faveur des invalides.

Les renseignements fournis par la CNAF pour le chiffrage de la dépense fiscale ne permettent pas en revanche de connaître la répartition selon le revenu de cet avantage fiscal.

*b) Les exonérations de CSG et de CRDS.*

Les prestations familiales sont exonérées de CSG mais, à l'exception de l'allocation d'éducation spéciale (AES) et de l'allocation de parent isolé (API), sont assujetties à la CRDS. En outre, l'allocation de garde d'enfant à domicile (AGED) et l'aide à l'emploi d'une assistante maternelle (AFEAMA) sont exonérées de CSG et de CRDS.

En utilisant les montants versés au titre de ces prestations, il est possible d'évaluer grossièrement le coût de ces exonérations qui est de l'ordre de 590 M€ pour l'année 2001 (en tenant compte de la déductibilité de la CSG).

**6. L'abattement sur les donations consenties au profit des petits-enfants (52 02 03).**

Les donations consenties par les grands-parents (quel que soit leur âge) à leurs petits-enfants ouvrent droit à un abattement spécifique de 15 000 € par part. L'abattement ne peut jouer qu'une seule fois tous les dix ans. 96 000 donations entre grands-parents et petits-enfants ont été consenties en 2000 pour un montant moyen de 18 000 euros. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003, l'abattement est doublé et s'élève désormais à 30 000 €.

Cette dépense fiscale est estimée à 88,6 M€ au titre de l'année 2001.

**7. La situation des veufs avec enfants à charge (11 01 07).**

Les veufs ayant des enfants à charge bénéficient d'une demi-part supplémentaire au titre du quotient familial. Cette dépense fiscale est estimée à 35 M€ pour 2001.

Cette mesure concerne plus de 110 000 veufs.

**ANNEXE N°10 : LES DÉPENSES FISCALES EN FAVEUR DES PERSONNES AGEES**

**1. Panorama des dépenses fiscales en faveur des personnes âgées**

Le tableau suivant retrace les dépenses fiscales en faveur des personnes âgées.

**Tableau n°18 : Dépenses fiscales en faveur des personnes âgées (en M€), ainsi que le nombre de foyers concernés.**

Avantages fiscaux	1998	1999	2000	2001	Nbre de foyers concernés (effectifs en milliers)
<b><i>Les dépenses fiscales concernant l'impôt sur le revenu</i></b>					
IR : le seuil d'éligibilité est augmenté lorsqu'une personne dans le foyer est âgée de plus de 65 ans (une partie de 11 03 03)	€	€	€	€	270
IR : le minimum vieillesse n'est pas imposable	€	€	€	-	
IR : l'APA n'est pas imposable (12 02 05)	-	-	-	(51 M€ en 2003)	700
IR : exonération des majorations de retraite ou de pension des personnes ayant eu ou élevé au moins trois enfants (12 01 14)	320	335	335	339	
IR : exonération des indemnités de départ en retraite et préretraite (12 01 15)	15	15	15	13	80
IR : exonération des plus-values réalisées par les titulaires de pensions vieillesse non assujettis à l'IR (15 01 02)	nc	nc	nc	nc	
IR : abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites (12 04 01)	1982	2028	1997	1 975	8 590
IR : abattement en faveur des personnes âgées de condition modeste (une partie de 10 02 01)	-	-	-	242	5 100
IR : demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (une partie de 11 01 02)	-	-	-	917	2 689
IR : demi-part supplémentaire pour les contribuables (et leurs veuves) de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant (11 01 03)	160	191	198	200	440
<b><i>Les dispositifs dérogatoires concernant les autres impôts</i></b>					
Redevance audiovisuelle	-	-	-	Inférieur à 570	4 900
Taxe d'habitation	-	-	-	-	2 930
Taxe foncière	-	-	-	-	600
<b><i>Les dispositifs dérogatoires concernant les prélèvements sociaux</i></b>					
Exonération partielle ou complète de CSG et de CRDS	-	-	-	3 900	8 600
<b>Ensemble (à titre indicatif)</b>				<b>8 200</b>	

*Sources : DP, DLF et fascicule Voies et Moyens.*

## 2. Les dépenses fiscales concernant l'impôt sur le revenu

- a) *Le seuil d'éligibilité à l'impôt sur le revenu est augmenté lorsqu'une personne dans le foyer est âgée de plus de 65 ans (11 03 03).*

Les contribuables dont le revenu, net de frais professionnels, n'excède pas 7 250 € sont exonérés d'impôt sur le revenu. Toutefois, si l'une des personnes composant le foyer fiscal est âgée de plus de 65 ans, ce seuil est alors porté à 7 920 €, soit une différence de 670 € avec le seuil « usuel ».

Sur les 8,6 millions de foyers retraités, 1,52 million sont exonérés d'impôt sur le revenu et 270 000 ont un revenu déclaré supérieur au seuil usuel de 7 250 € et inférieur à celui retenu pour les retraités. La différence de seuil joue en faveur de l'exonération de seulement 3,2 % de retraités pour un coût négligeable.

- b) *Le minimum vieillesse n'est pas imposable.*

Compte tenu de son niveau, ses bénéficiaires seraient en tout état de cause exonérés d'impôt sur le revenu. Mais en raison de sa non-imposition, le minimum vieillesse n'est pas pris en compte dans l'assiette ressources pour le calcul d'autres prestations, comme les aides au logement, ce qui peut les situer à un niveau plus élevé que celles versées à des contribuables de même revenu.

- c) *L'Allocation Personnalisée d'Autonomie n'est pas imposable (12 02 05).*

Mise en place à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002, l'APA remplace la prestation spécifique dépendance (PSD), qui répondait de manière trop partielle et inégale aux besoins identifiés en termes de dépendance. L'objectif de l'APA est de renforcer la prise en charge des personnes de plus de 60 ans en perte d'autonomie, en leur permettant de bénéficier des aides nécessaires à l'accomplissement des actes de la vie courante. Son montant est calculé en fonction du degré d'autonomie et des ressources de l'individu.

Cette aide s'élève en moyenne à 6 000 € par an et le coût total pour les finances publiques est de l'ordre de 4,2 Md€. Les bénéficiaires sont très concentrés en bas de la distribution des revenus (70% ont un revenu inférieur au SMIC), comme l'indique le *tableau 23*. Par conséquent, le coût de la défiscalisation de l'APA est donc faible, de l'ordre de 51 M€ pour 2003, ce qui représente 1,2 % de la somme allouée par l'Etat.

**Tableau n°19 : Effectifs et coût budgétaire annuel de l'APA par tranches de revenus des contribuables (situation de septembre 2002).**

Tranches de revenus	Effectifs	Coût annuel total (en M€)
Moins de 600 €	265 300	1 649
600 € à 899 €	227 500	1 414
900 € à 1 199 €	124 600	747
1 200 € à 1 499 €	43 400	227
1 500 € à 1 799 €	18 200	83
1 800 € à 2 249 €	11 900	43
2 250 € à 3 000 €	5 600	13
Plus de 3 000 €	3 500	4
<i>Ensemble</i>	<i>700 000</i>	<i>4 180</i>

*Source : DREES.*

- d) Les majorations de retraite dont bénéficient les retraités qui ont élevé au moins trois enfants sont exonérées d'impôt sur le revenu (12 01 14).*

Le coût direct de cette mesure est estimé dans le fascicule des Voies et Moyens à 339 M€ en 2001 pour un montant total de majorations versées égal à 5 226 M€<sup>22</sup>.

- e) Les indemnités de départ en retraite ou en préretraite sont également exonérées d'impôt sur le revenu depuis 1987 (12 01 15).*

Cette mesure concerne les personnes quittant volontairement leur entreprise pour bénéficier d'une pension de retraite. L'indemnité de départ est alors exonérée dans la limite de 3 050 €. Le montant de cette dépense fiscale est évalué pour 2001 à 13 M€. L'administration fiscale estime à 80 000 le nombre de retraités concernés par cette mesure.

- f) Les plus-values réalisées par des titulaires de pensions vieillesse non assujettis à l'impôt sur le revenu sont exonérées d'IR (15 01 02).*

Afin d'éviter l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des personnes âgées ayant un très faible revenu, le Code Général des Impôts (art. 150 D-6) prévoit l'exonération des plus-values réalisées sur la vente de biens ou de droits de toute nature par des titulaires de pensions vieillesse non assujettis à l'impôt sur le revenu. Aucune information statistique n'est disponible sur cette dépense fiscale mais les sommes en jeu ne sont pas très élevées.

- g) Abattement de 10 % sur les pensions déclarées (12 04 01).*

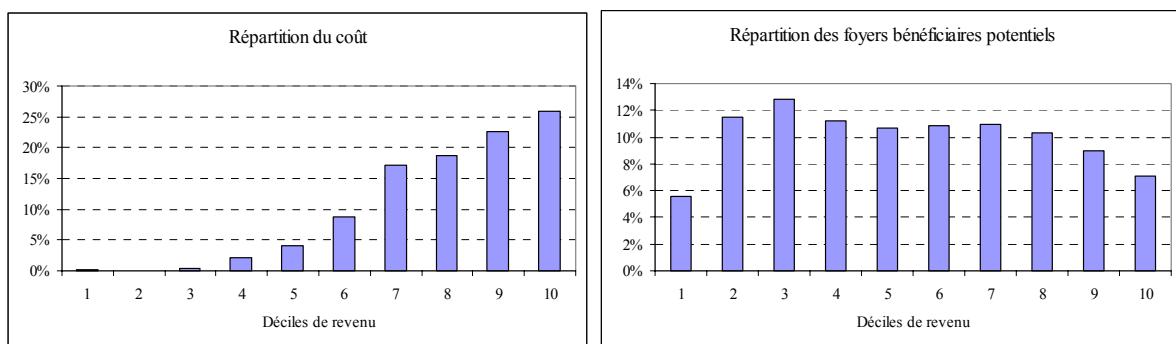
Toutes les pensions imposables, ainsi que les rentes viagères à titre gratuit, bénéficient depuis 1977 d'un abattement spécifique de 10 % applicable quel que soit l'âge du contribuable et même si celui-ci continue à exercer une activité professionnelle. On considère légitimement que cet abattement déroge à la norme fiscale et constitue une dépense fiscale : il s'agit en effet là d'un avantage spécifique en faveur des foyers de retraités puisqu'il ne peut se justifier par la déduction de frais professionnels.

<sup>22</sup> Données DLF.

Pour être prise en compte, la déduction doit être au minimum de 323 €<sup>23</sup> par pensionné (contre 364 € par salarié). Par ailleurs, cette déduction est plafonnée à 3 160 €<sup>24</sup> par foyer fiscal, ce qui reste toutefois beaucoup plus faible que le plafond retenu dans le cas des salariés (12 229 € pour chaque revenu de traitements et salaires déclarés).

Cet abattement concerne plus de 10,1 millions de déclarants pour un coût global direct de 1 975 M€ en 2001. Il procure en moyenne une diminution de l'impôt de l'ordre de 185 €. Il rend non imposables plus de 697 000 foyers. En 2001, 780 000 foyers de retraités atteignent le plafond de la déduction forfaitaire de 10 %. Le coût global en termes d'IR de l'élévation du plafond serait d'environ 272 M€. Le *graphique 19* permet de visualiser la répartition du coût de la mesure selon les déciles de revenu.

*Schéma n°6 : Répartition du coût de la mesure et de ses bénéficiaires potentiels par déciles de revenu.*



*Source : Calculs DP, échantillon DGI représentatif de déclarations de revenus relatifs à l'année 2001.*

*h) Les personnes âgées de plus de 65 ans bénéficient depuis 1973 d'un abattement spécial lorsque leur revenu fiscal de référence est modeste (une partie de 10 02 01).*

Les personnes âgées de plus de 65 ans au 31 décembre de l'année d'imposition et de situation modeste sont autorisées à pratiquer un abattement spécial sur leur revenu net global<sup>25</sup>, lequel conditionne le montant de cet abattement.

**Tableau n°20 : Détermination du montant de l'abattement en fonction du revenu net global pour l'imposition des revenus de 2001.**

Revenu net global de 2001	Montant de l'abattement	
	Seul le contribuable, ou son conjoint, est âgé de plus de 65 ans	Foyers où chacun des deux époux est âgé de plus de 65 ans ou invalide
N'excédant pas 9 790 €	1 590 €	3 180 €
Compris entre 9 790 € et 15 820 €	795 €	1 590 €
Supérieur à 15 820 €	néant	néant

<sup>23</sup> Ce minimum correspond à l'imposition des revenus de 2001 ; il est revalorisé chaque année et ne peut avoir pour effet de créer un déficit.

<sup>24</sup> Ce plafond correspond à l'imposition des revenus de 2001 ; il est revalorisé chaque année.

<sup>25</sup> Le revenu net global à prendre en considération s'entend après imputation des charges déductibles du revenu global mais avant application de l'abattement pour enfants mariés rattachés.

Le nombre de foyers bénéficiant de l'abattement simple est d'environ 4,1 millions dont 67 % bénéficient d'un abattement de 1 590 € et 33 % bénéficient d'un abattement de 795 €. L'abattement double est accordé à environ 1 million de foyers, un tiers bénéficiant des 1 590 € d'abattement et deux tiers des 3 180 € d'abattement. Au total, 5,1 millions de foyers ont bénéficié de ces abattements.

Le coût global de ces abattements sur les impôts des plus de 65 ans s'est élevé en 2001 à 242 M€ (pour un montant global de la dépense fiscale égale à 255 M€ en tenant compte des personnes invalides).

*i) La demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (une partie de 11 01 02).*

L'attribution d'une demi-part supplémentaire aux personnes seules ayant élevé un ou plusieurs enfants, alors même que ces enfants sont adultes et ne sont plus à charge, a été instituée après la deuxième guerre mondiale pour tenir compte de la situation alors difficile des personnes âgées restées seules. Cette dépense fiscale est estimée à près de 1 490 M€ en 2001 et bénéficie à la très grande majorité des personnes âgées. L'avantage fiscal résultant de cette demi-part est plafonné à 964 € lorsque le dernier enfant du contribuable est âgé d'au moins 27 ans.

Grâce à l'échantillon DGI représentatif des déclarations de revenus relatifs à l'année 2001, il est possible d'isoler la part du coût global de cette dépense fiscale bénéficiant aux personnes âgées. Si l'on retient un critère d'âge, le coût de cette mesure est d'environ 920 M€ pour les seuls foyers dont l'un des membres est âgé de plus de 60 ans.

*j) La demi-part supplémentaire pour les contribuables (et leurs veuves) de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant (11 01 03).*

L'avantage en impôt procuré par cette demi-part est plafonné à 2 587 € et celle-ci ne peut se cumuler avec la majoration du quotient familial applicable en cas d'invalidité de l'un ou l'autre des deux époux. Le coût de cette mesure est estimé à 200 M€ pour 2001.

### **3. Les dispositifs dérogatoires concernant les autres impôts**

*a) Redevance audiovisuelle*

L'exonération de la redevance audiovisuelle profite aux personnes âgées de 65 ans ou plus au 1<sup>er</sup> janvier d'exigibilité de la redevance. Les foyers concernés ne doivent pas être imposés à l'IR au titre de l'avant-dernière année précédant l'exigibilité ni passibles de l'ISF.

Environ 4,9 millions de foyers de retraités (57 % des foyers de retraités), dont un conjoint au moins est âgé de plus de 65 ans, bénéficient de l'exonération de la redevance audiovisuelle qui s'élève à 116,5 € en 2002 pour un téléviseur couleur.

*b) Taxe d'habitation*

Les pensionnaires de maisons de retraite (gérées sans but lucratif par les collectivités locales, les organismes publics, les associations charitables) ne sont pas passibles de la taxe d'habitation pour les chambres ou studios dont ils disposent.

Les personnes âgées de plus de 60 ans, non passibles de l'ISF, peuvent être exonérées de TH pour leur habitation principale, à condition que leurs revenus n'excèdent pas une certaine limite. Ce montant limite est fonction du nombre de parts de quotient familial. Pour la taxe établie en 2002 (revenus de 2001), ce montant est fixé à 6 928 € pour la première part de quotient familial, majoré de 1 851 € pour chaque demi-part supplémentaire. Ainsi, par exemple, un contribuable marié âgé de plus de 75 ans sans personne à charge (quotient familial : 2 parts) est exonéré de la taxe en 2002 si les revenus du ménage n'excèdent pas 10 630 € au titre de 2001.

D'après des données DGI, près de 2,9 millions de foyers de retraités sont concernés par ces exonérations.

*c) Taxes foncières*

Contrairement au cas de la taxe foncière sur les propriétés non bâties où les personnes âgées ne font l'objet d'aucune règle spécifique, la taxe foncière sur les propriétés bâties présente un certain nombre de dispositions dérogatoires en faveur des retraités ou des personnes âgées.

Sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties afférentes à leur habitation principale : les personnes titulaires de l'allocation supplémentaire versée par le fonds de solidarité vieillesse ; les personnes redevables âgés de plus de 75 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de déclaration des revenus dont les revenus de l'année qui précède cette déclaration n'excèdent pas la même limite que dans le cas de la taxe d'habitation.

De surcroît, pour les contribuables de plus de 75 ans, l'exonération s'étend à la taxe foncière afférente à la résidence secondaire. 600 000 foyers de retraités bénéficient de cette exonération<sup>26</sup>.

Lorsqu'ils ne sont pas exonérés, les contribuables âgés de plus de 65 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition dont les revenus de l'année précédente n'excèdent pas la limite précédente bénéficient, à compter de 2002, d'un dégrèvement de 100 € de la taxe afférente à leur habitation principale. 2,9 millions de foyers au maximum répondent à ces critères d'éligibilité.

*d) Contributions sociales*

Le régime de droit commun de la CSG et de la CRDS prévoit que tous les revenus de remplacement sont normalement assujettis à ces deux prélèvements. Toutefois, contrairement aux cas des revenus d'activité, des salaires et des revenus non salariaux pour lesquels le taux de CSG applicable est de 7,5 %, les revenus de remplacement sont passibles du taux réduit de 6,2 % (pouvant être ramené à 3,8 % dans certains cas). De surcroît, il existe plusieurs cas d'exonération des pensions de retraite. Ils concernent :

---

<sup>26</sup> Données DGI.

- les pensions de retraite dont le bénéficiaire est titulaire d'un avantage de vieillesse non contributif alloué sous condition de ressources ; l'exonération porte sur l'ensemble des pensions de retraite versées aux intéressés, même si une partie de ces pensions n'est pas servie sous condition de ressources.

- les pensions dont le bénéficiaire est titulaire de faibles ressources (le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année ne doit pas dépasser le montant maximal fixé pour avoir droit aux allégements de taxe d'habitation) ; ceux qui ne remplissent pas cette condition mais dont le montant d'impôt sur le revenu de l'année précédente est inférieur à 61 € sont passibles sur ces revenus de remplacement d'une CSG à taux réduit de 3,8 %, tout en restant assujettis à la CRDS au taux normal.

Enfin, la CSG sur les revenus de remplacement est déductible à hauteur de 3,8 % des revenus ou bénéfices au titre desquels elle est acquittée. Pour les revenus assujettis au taux réduit de 3,8 %, elle est intégralement déductible.

Les règles d'exonération portant sur la CSG et la CRDS sur les pensions de retraites bénéficient à environ 8,6 millions de foyers de retraités déclarant une pension et dont au moins un conjoint a plus de 60 ans. Pour l'ensemble de ces foyers, le total des cotisations, CSG et CRDS, s'élève à 7,9 Md€.

En appliquant les taux de CSG et de CRDS normalement retenus pour les salaires (CSG à 7,5 % et CRDS à 0,5 %), on arrive à un montant théorique de 11,8 Md€. Ainsi, le gain global pour les foyers de retraités, provenant de l'exonération partielle ou complète de la CSG et de la CRDS, serait de 3,9 Md€.

**Tableau n°21 : Exonération partielle ou complète de la CSG et de la CRDS concernant les personnes âgées.**

Taux de CSG et de CRDS	Montant de CSG et de CRDS	Nombre de foyers concernés
CSG à 6,2 % et CRDS à 0,5 %	7,7 Md€	5,1 millions
CSG à 3,8 % et CRDS à 0,5 %	160 M€	230 000
CSG et CRDS exonérées	-	3,2 millions
Total	7,9 Md€	8,6 millions

*Source : échantillon de déclarations de revenus 2000, Direction de la Prévision, Bureau des Etudes fiscales.*

**ANNEXE N°11 : LES DISPOSITIFS DÉROGATOIRES EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS SOCIALES (CSG ET CRDS)**

Les dispositifs dérogatoires en matière de CSG et de CRDS doivent être distingués selon la nature des revenus taxés.

- En matière de revenus d'activité, la principale mesure réduisant l'assiette de la CSG est l'abattement forfaitaire de 5% pour frais professionnels sur les salaires, dont le coût s'élèverait environ à 1,9 Md€ en 2001, en forte progression. Toutefois, la question se pose de savoir si cet abattement ne constitue pas un aménagement correspondant au droit commun du régime de la CSG, dans la mesure où il bénéficie à tous les revenus salariaux, sans condition particulière, et où il est justifié par la nécessité d'un traitement équitable des salaires par rapport aux activités indépendantes pour lesquelles les charges sont déduites directement des revenus. La comparaison avec la déduction pour frais professionnels au titre de l'impôt sur le revenu plaiderait en ce sens.

Les autres dispositifs dérogatoires à l'application du régime de base des contributions sociales sont en nombre restreint, et correspondent à une partie des pertes d'assiette découlant de la référence à l'assiette des cotisations sociales, lorsque les textes ne prévoient pas expressément soit l'assujettissement, soit l'exonération au titre de la CSG et de la CRDS. Ces pertes d'assiette recouvrent notamment les indemnités de rupture du contrat de travail par l'employeur, les salaires versés aux apprentis, les dons d'ordinateurs par les entreprises à leurs salariés et les prestations des comités d'entreprise, les indemnités de transports en commun, ou encore les titres restaurant.

Pour leur part, les contributions aux régimes de retraite complémentaires obligatoires AGIRC et ARCCO sont exonérées comme pour les cotisations, à hauteur de 85% du plafond de la sécurité sociale.

- Les revenus de remplacement sont soumis à un taux de CSG inférieur à celui applicable aux revenus d'activité (6,2%, éventuellement réduit à 3,8%, à comparer à 7,5%). Cet écart appartient cependant au barème de l'impôt, déterminé en fonction de l'assiette, et ne peut que difficilement être considéré comme une dépense fiscale.

L'abattement de 5% pratiqué sur les revenus d'activité est étendu aux allocations de chômage, au titre des frais de recherche d'emploi, mais pas aux pensions et retraites, contrairement à la pratique en matière d'impôt sur le revenu.

Des exonérations sont prévues sur certains minima sociaux et sur divers avantages de retraite. Il s'agit notamment de l'allocation pour adulte handicapé, de l'allocation personnalisée d'autonomie, de la majoration pour tierce personne, des rentes ou capitaux versés aux victimes d'accident du travail ou de maladies professionnelles, des bourses aux étudiants sous condition de ressources, du RMI, de l'aide sociale, des pensions militaires d'invalidité et de victimes de guerre, de la retraite du combattant, de l'allocation de veuvage, ou encore des pensions de retraite ou d'invalidité dont le bénéficiaire est titulaire d'un avantage vieillesse.

Un mécanisme d'écrêtement du prélèvement de CSG/CRDS a également été récemment introduit en vue de maintenir le montant net des allocations de chômage et de préretraite au moins au niveau du SMIC brut.

Enfin, et c'est là l'un des rares cas de différence significative entre CRDS et CSG, les prestations familiales, les allocations et aides personnalisées au logement social sont exonérées de CSG, mais pas de CRDS (sauf l'allocation d'éducation spéciale et l'allocation de parent isolé).

- Aucun dispositif dérogatoire n'est prévu en ce qui concerne les contributions sociales perçues sur les revenus du patrimoine, qu'il s'agisse des revenus fonciers, des rentes viagères, des revenus de capitaux mobiliers (autres que ceux soumis à la CSG sur les revenus de placement), des revenus des locations meublées, des revenus d'épargne salariale réinvestis ou des plus-values foncières et mobilières.

- Les dépenses fiscales de CSG/CRDS concernant les revenus des placements constituent un sous-ensemble de celles applicables au titre de l'impôt sur le revenu. En effet, certains produits d'épargne réglementée bénéficient d'une exonération de contributions sociales : il s'agit du livret A, du livret jeunes, du livret d'épargne populaire, du Codevi et du livret d'épargne entreprise. La perte de recettes de CSG/CRDS sur les produits de cette épargne est estimée à 420 M€ pour 2001.

En revanche, d'autres produits d'épargne, quoiqu'également réglementés et exonérés d'impôt sur le revenu, sont soumis aux contributions sociales : intérêts et primes des produits d'épargne logement (comptes et plan), contrats d'assurance-vie, produits attachés aux bons de capitalisation, produits, rentes viagères et primes des plans d'épargne populaire, plans d'épargne en actions, plans d'épargne populaire, gains du capital-risque, etc.

- Les différences de traitement fiscal des contributions perçues sur les produits des jeux résultent essentiellement de la différenciation des bases, et des fractions appliquées à ces bases pour constituer l'assiette. Cette différenciation est cependant d'une telle ampleur qu'il est difficile d'identifier la norme et les dérogations.

**Tableau n°22 : Fraction applicable aux bases de la CSG/CRDS perçues sur les jeux**

	Sommes misées sur les jeux exploités par la Française des jeux	PMU et paris hors hippodromes	Produit brut des jeux automatiques (machines à sous)
CSG	Fraction appliquée aux bases : 23%	Fraction appliquée aux bases : 14%	Fraction appliquée aux bases : 68%, mais exonération des jeux de table
CRDS	Fraction appliquée aux bases : 58%	Fraction appliquée aux bases : 70%	Fraction appliquée aux bases : 600%

**ANNEXE N°12 : LES DÉPENSES FISCALES EN ALLEMAGNE**

L'Allemagne est l'un des premiers pays à avoir analysé les dépenses fiscales dans le cadre de la procédure budgétaire. La loi de finances pour 1967 prévoit ainsi qu'un rapport doit être élaboré tous les deux ans (*Subventionsbericht*), portant à la fois sur les dépenses fiscales et sur les subventions directes. L'examen de la pratique allemande en matière de dépense fiscale montre que le périmètre retenu est plus restreint que celui des mesures fiscales dérogatoires, permettant une comparaison directe avec les subventions budgétaires.

**1. Le périmètre retenu pour les dépenses fiscales est plus restreint que celui des mesures fiscales dérogatoires**

L'administration fiscale retient une définition des dépenses fiscales plus restreinte que celle de certaines organismes indépendants, en excluant notamment de cette catégorie les mesures fiscales dérogatoires liées au calcul de l'impôt.

*a) Certaines mesures fiscales dérogatoires ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales*

La loi de finances pour 1967 ne donne aucune définition des dépenses fiscales. L'administration fiscale, en revanche, a recours à une exception en théorie très large de cette notion. Sont considérées comme dépenses fiscales « les mesures fiscales dérogatoires qui conduisent à réduire les recettes des administrations publiques ».

L'examen du rapport bi-annuel sur les subventions et les dépenses fiscales montre cependant que le périmètre des dépenses fiscales est plus réduit. L'administration fiscale distingue en effet trois catégories dans son rapport :

- les aides budgétaires directes (*Finanzhilfen*), présentées par secteur ;
- les dépenses fiscales au sens strict (*Steuervergünstigungen*), présentées par secteur ;
- les autres règles fiscales conduisant à des pertes de recette (*sonstige steuerliche Regelungen*), présentées par impôts.

La distinction entre ces deux dernières catégories n'est pas formalisée dans les documents transmis par l'administration fiscale. Il apparaît cependant que ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales les mesures qui, bien que dérogatoires par rapport à la norme générale de taxation, ne peuvent être rattachées à un secteur particulier, mais sont liées au calcul d'un impôt. A titre d'exemple, on peut mentionner :

- les déductions de l'impôt sur le revenu des sommes versées aux églises et aux organismes caritatifs ;
- l'exemption de la taxe professionnelle des monopoles fédéraux ;
- l'exemption de la taxe foncière des entreprises ferroviaires.

Il convient de noter que, dans le cas particulier des accises, toutes les mesures fiscales dérogatoires sont qualifiées de dépenses fiscales.

Le montant total des dépenses fiscales est inférieur à celui des autres mesures dérogatoires, comme l'indique le tableau ci-dessous. Il convient de noter que la part des dépenses fiscales dans le total est plus élevé au niveau du Bund qu'au niveau des *Länder*.

**Tableau n°23 : Part des dépenses fiscales dans le total des mesures fiscales dérogatoires**

	1999			2002		
	Montant des dépenses fiscales (M€)	Montant des autres mesures fiscales dérogatoires (M€)	Part des dépenses fiscales dans le total des mesures fiscales dérogatoires (M€)	Montant des dépenses fiscales (M€)	Montant des autres mesures fiscales dérogatoires (M€)	Part des dépenses fiscales dans le total des mesures fiscales dérogatoires (M€)
Bund	10,9	16	41%	13,2	16,1	45%
<i>Länder</i>	11,5	22,6	34%	10,5	20,7	34%
Total	22,4	38,6	37%	23,7	36,8	39%

*b) Cette définition fait l'objet d'une contestation doctrinaire*

La définition restreinte des dépenses fiscales adoptée par l'administration fiscale ne fait pas l'objet d'un consensus en Allemagne. Ainsi, certains organismes indépendants, à l'exemple de l'Institut pour l'économie internationale de Kiel (IWF), privilégient une acception plus large de cette notion. Ainsi, cet institut conteste l'exclusion de la catégorie des dépenses fiscales de certaines mesures dérogatoires pouvant être reliées à des secteurs définis, notamment<sup>27</sup> :

- l'épargne non imposable ;
- l'abattement fiscal sur les dépenses au profit des Eglises, des associations d'intérêt public et de bienfaisance ;
- l'abattement sur l'impôt sur le culte.

La redéfinition du périmètre des dépenses fiscales conduirait, suivant l'IWF, à une hausse significative du montant annuel de ces dernières. L'IWF estime ainsi en 2001 à 39,8 M€ le total des dépenses fiscales, contre 23,3 M€ pour l'administration fiscale, soit une différence de 71 %.

<sup>27</sup> Cf. entretien avec M. Hans-Jürgen Müller-Seils, directeur de la section « politique budgétaire et fiscale » de la confédération allemande de l'industrie, syndicat patronal.

**2. La présentation budgétaire allemande permet une comparaison du montant des dépenses fiscales et du montant des dépenses budgétaires allouées à chaque secteur**

Le rapport sur les subventions et les dépenses fiscales classe, comme en France, les dépenses fiscales par impôt et par secteur d'activité. L'examen de ces données montre que la répartition des dépenses fiscales en Allemagne par impôt et par secteur est comparable à la situation française. L'administration fiscale allemande présente en outre, contrairement au cas français, un détail des dépenses budgétaires par secteur permettant une comparaison avec le niveau des dépenses fiscales.

*a) Une répartition des dépenses fiscales par impôt comparable à la situation française*

La répartition des dépenses fiscales par catégorie d'impôt est comparable, comme l'indique le tableau 16, en Allemagne et en France. Les comparaisons ont été effectuées à partir de deux périmètres (cf. rapport). Le périmètre initial ne comprend que les dépenses fiscales au sens strict recensées dans les documents budgétaires. Le périmètre ajusté prend en compte les autres mesures fiscales dérogatoires<sup>28</sup>.

**Tableau n°24 : Répartition des dépenses fiscales par catégorie d'impôt**

	Allemagne (périmètre initial)		Allemagne (périmètre ajusté)		France	
	Montant en 2002 (Mds €)	Part dans le total (%)	Montant en 2002 (Mds €)	Part dans le total (%)	Montant en 2002 (Mds €)	Part dans le total (%)
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	15,6	66%	24,3	69 %	38,5	71%
Autres impôts directs	2,6	11%	18,6	2 %	1,5	3%
Impôts indirects	5,5	23%	17,5	22 %	14,1	26%
Total	23,7	100%	60,4	100 %	54,2	100%

L'examen du montant des dépenses fiscales ramené au rendement de l'impôt montre cependant que les pertes de revenu liées aux dépenses fiscales sont plus faibles en Allemagne, même avec un périmètre réajusté, qu'en France. Cette situation s'explique principalement par le poids des dépenses fiscales, en France, au sein de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

<sup>28</sup> Il convient de noter que les données allemandes comprennent l'ensemble des impositions (Bund + Länder). En particulier, elles tiennent compte de la taxe professionnelle et de la taxe foncière. Ces valeurs n'ont pas été retirées par cohérence avec la méthode définie dans le rapport. Le montant des dépenses fiscales et autres mesures fiscales dérogatoires liées à ces mesures est néanmoins négligeable.

**Tableau n°25 : Montant des dépenses fiscales ramené au produit de l'impôt, 2002**

	Allemagne (périmètre initial)	Allemagne (périmètre ajusté)	France
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	10 %	25 %	44 %
TVA	9 %	9 %	9 %
Total	6 %	15 %	21 %

*b) Une comparaison par secteur des dépenses fiscales et des dépenses budgétaires*

L'Allemagne dispose, comme la France, d'une ventilation des dépenses fiscales par secteur (tableau 18). Cette ventilation ne porte que sur les dépenses fiscales au sens strict, les autres mesures fiscales dérogatoires ne pouvant être reliées à des secteurs spécifiques (cf. *supra*). Contrairement au cas français, l'administration des finances allemande réalise également une comparaison par secteur du montant des dépenses fiscales avec le montant des aides directes (tableau 19).

**Tableau n°26 : répartition des dépenses fiscales par secteur, en 2002**

	Montant (Mds €)	Part dans le total (%)
Agriculture, alimentation	0,6	3%
Activités commerciales (hors transport)	6,6	28%
Transport	1,7	7%
Logement, construction	10,3	44%
Epargne	0,5	2%
Autres	3,9	17%
Total	23,7	100 %

**Tableau n°27 : Part des dépenses fiscales dans les interventions publiques, par secteur, en 2002**

	Montant des dépenses fiscales (M€)	Montant des dépenses budgétaires (M€)	Part des dépenses fiscales dans le total des interventions (%)
Environnement, alimentation	395	1 347	23%
Activités commerciales (hors transport)	5 199	4 731	52%
Transport	1 215	36	97%
Logement, construction	4 393	1 605	73%
Epargne	204	500	29%

Il n'a pas été possible de mesurer l'usage effectif que fait le Parlement allemand de ces données. Il apparaît néanmoins qu'elles constituent un outil performant d'aide à la décision et à l'évaluation des politiques publiques.

\*

L’analyse de l’exemple allemand permet donc de tirer deux constats. D’une part, l’Allemagne recourt moins largement à la dépense fiscale en matière d’impôt sur le revenu et d’impôt sur les sociétés que la France. D’autre part, elle procède à une comparaison des dépenses fiscales et des aides directes utile en termes de décision et d’évaluation des politiques publiques.

**ANNEXE N°13 : LES DÉPENSES FISCALES AUX ETATS-UNIS**

La loi de finances de 1974 demande aux services du Congrès (*Joint Committee on Taxation* – JCT) d'estimer annuellement les dépenses fiscales à l'occasion de la procédure budgétaire. Le JCT s'appuie pour cela sur un rapport fourni par l'administration budgétaire fédérale (*Treasury Department*). Ces documents ne portent à l'heure actuelle que sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. L'examen de la pratique américaine en matière de dépenses fiscales montre que l'Etat dispose aux Etats-Unis d'un document de données de nature à éclairer la décision politique. En revanche, l'utilisation de ces données par le Congrès demeure partielle.

**1. L'Etat dispose aux Etats-Unis de données plus complètes sur les dépenses fiscales qu'en France**

Les développements du JCT et de la *Treasury* ne portent que sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. A l'intérieur de cette limite, il apparaît que la définition des dépenses fiscales est large, et que les données sont présentées de manière à éclairer la décision publique.

*a) Une définition large des dépenses fiscales en dépit d'une contestation doctrinaire*

• **Un périmètre des dépenses fiscales étendu**

La loi de finances de 1974 définit les dépenses fiscales comme des « pertes de revenu liées à des dispositions législatives permettant de manière spécifique une exonération, une déduction ou une réduction d'impôt ou accordant de manière spécifique un crédit d'impôt, un taux préférentiel de taxation ou un report d'imposition ».

Le JCT a interprété ces dispositions législatives comme conférant le statut de dépense fiscale à tout mesure fiscale dérogeant à une la loi fiscale « normale ». Cette norme est entendue de façon très restrictive. Le JCT a ainsi estimé :

- pour l'impôt sur le revenu, que la norme incluait l'abattement forfaitaire par contribuable, la réduction standard, le taux existant de l'impôt et les réductions pour frais professionnels ;
- pour l'impôt sur les sociétés, que la norme incluait le taux supérieur d'imposition, les taux d'amortissement dégressifs standards et les exemptions dont bénéficient les organismes à but non lucratif.

La *Treasury* utilise à l'heure actuelle une définition plus restrictive de la norme fiscale.

En premier lieu, le champ couvert par la loi fiscale « normale » au sens de la *Treasury* est plus étroit que celui du JCT. Ainsi, pour le budget 2002, 31 dépenses fiscales sur les 164 listées par le JCT ne figuraient pas dans le document rédigé par l'administration budgétaire<sup>29</sup>. Parmi celles-ci, il convient de mentionner :

- l'exonération des aides versées par *Medicare* ;
- les règles comptables de trésorerie ;
- l'exonération des primes individuelles des employés ;

En second lieu, la *Treasury* utilise également la notion de loi fiscale de « référence », plus restreinte que la loi fiscale « normale ». Ainsi, dans la liste jointe au projet de budget pour 2003, 11 mesures sur les 136 recensées sont indiquées comme dérogeant à la loi fiscale « normale » mais pas à la loi fiscale de « référence », représentant au total 16,5 % du montant total des dépenses fiscales par rapport à la loi fiscale normale en 2002). Parmi celles-ci, il convient de mentionner :

- l'amortissement du capital ;
- la dépréciation accélérée des immeubles et des équipements ;
- la progressivité du barème de l'impôt sur les sociétés
- l'exonération des bénéficiaires de l'aide sociale ;
- le crédit d'impôt pour la recherche et le développement.

Il en résulte que le champ couvert par l'analyse du JCT est plus large que celui retenu par la *Treasury*.

Cependant, dans le projet de budget pour 2003, la *Treasury* a fait part de son intention d'étendre le champ des dépenses fiscales, dans un sens plus proche de celui retenu par le JCT. La norme de référence serait alors entendu comme la taxation globale des revenus<sup>30</sup>.

Par ailleurs, l'administration souhaiterait compléter l'analyse des dépenses fiscales dans deux domaines :

- les dépenses fiscales portant sur les taxes à la consommation, par référence à un niveau standard de taxation de la consommation qui reste à définir ;
- les dépenses fiscales « négatives » qui conduisent à ne pas accorder un bénéfice fiscal général à une partie seulement des contribuables<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Inversement, seules 3 mesures figurent dans le document de l'administration budgétaire et pas dans celui du JCT.

<sup>30</sup> Par analogie avec le principe de taxation optimale de Haig-Simmons.

<sup>31</sup> Par exemple l'absence de réduction forfaitaire pour les dépenses des lobbies.

- **Une contestation doctrinaire**

La définition large de la notion de dépenses fiscales retenue par le JCT et l'administration budgétaire fait néanmoins l'objet d'une contestation doctrinaire, émanant tant d'universitaires<sup>32</sup> que d'organismes publics<sup>33</sup>. La critique porte sur deux points :

- d'une part, la notion de « norme » fiscale, et notamment toute référence à une taxation globale des revenus, est subjective ;
- d'autre part, l'analyse des dépenses fiscales doit être mise en relation avec les objectifs de la politique gouvernementale.

Ces institutions préconisent donc de recentrer l'analyse autour du concept de « subvention fiscale », selon lequel « *la disposition fiscale doit s'appliquer à un ensemble de transactions ou de contribuables suffisamment restreint pour qu'il soit possible de traduire la disposition fiscale concernée sous la forme d'un objectif de programme pouvant être administré du côté des dépenses directes du budget, moyennant les crédits nécessaires* »<sup>34</sup>.

Le *Joint Economic Committee* liste ainsi, parmi les 25 dépenses fiscales les plus importantes en montant listées par l'administration budgétaire, 9 mesures qui lui semblent contribuer à la neutralité de l'impôt et ne constituent pas des subventions fiscales, représentant au total 41 % du montant total de ces 25 mesures. Parmi ces 9 mesures, il convient de mentionner :

- l'exonération des versements des employeurs et des versements individuels aux plans de retraite ;
- l'exonération des intérêts sur les titres de la dette publique ;
- l'exonération des intérêts sur les plans d'assurance vie.

Ces éléments de contestation doctrinaire n'ont pas à l'heure actuelle remis en cause la tendance à un accroissement du champ d'analyse des dépenses fiscales.

*b) Les données américaines sont présentées de manière à éclairer la décision*

De la même manière qu'en France, les dépenses fiscales sont présentées aux Etats-Unis par type d'impôt (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, mesures mixtes) et par secteur d'intervention (défense, affaires internationales, sciences, énergie, environnement, agriculture, commerce et logement, transport, développement régional, éducation, santé, sécurité intérieure, sécurité sociale, autres). Le JCT et la *Treasury* proposent en outre des présentations complémentaires de ces données qui méritent d'être relevées, notamment la ventilation des dépenses fiscales par catégorie de revenus et l'utilisation d'équivalents en termes de subventions budgétaires.

<sup>32</sup> Cf. Norman B. Ture, *Tax expenditures : a critical appraisal*, Washington Institute for research on the economic taxation, 1990.

<sup>33</sup> Cf. *Joint Economic Committee, Tax expenditures : a review and analysis*, août 1999 et *Office of management and budget, Analytical perspectives of budget in the United States Government*, fiscal year 2000, février 1999.

<sup>34</sup> Cf. OCDE, 1996, op.cit.

**La ventilation des dépenses fiscales par catégorie de revenus** est proposée tant par le JCT que par la *Treasury*. Le JCT fournit ainsi en annexe de son rapport la répartition par tranche de revenu du montant payé au titre de chacun des principales dépenses fiscales (soit en 2002 une exonération<sup>35</sup>, cinq réductions d'impôt<sup>36</sup> et quatre crédits d'impôt<sup>37</sup>). La *Treasury* produit un document plus complet, permettant une ventilation exhaustive et sur un nombre plus importants de tranches de revenu des dépenses fiscales.

En outre, la *Treasury* produit, en plus de l'estimation calculée sur la base des pertes de recettes, une estimation des dépenses fiscales fondées sur les **équivalents en termes de subventions budgétaires**. Ces équivalents sont calculés à partir des estimations en pertes de recettes, auxquels il est appliqué un coefficient représentatif de l'impôt que le bénéficiaire devrait acquitter sur la subvention perçue. L'examen du budget 2003 montre que le montant d'un équivalent en termes de subvention budgétaire est en moyenne supérieur de 21 % à celui de la dépense fiscale. Les efficacités respectives de la dépense fiscale et de la subvention budgétaire ne sont donc pas prises en compte. Le calcul ainsi effectué met seulement en évidence le fait que le remplacement d'une dépense fiscale par son équivalent en termes de subvention budgétaire, s'il est neutre sur le déficit budgétaire (accroissement de dépense compensé par un accroissement de revenu), conduirait à une aggravation de la masse des dépenses plus que supérieure au montant de la dépense fiscale supprimée. Une telle observation trouve sa pertinence, en termes de décision politique, dans le cadre de la procédure budgétaire dominée par le principe du gage de toute dépense par une économie équivalente (*pay as you go* - PAYGO). L'intérêt d'une telle méthode d'estimation est cependant limité par le fait que l'augmentation moyenne par rapport au calcul en pertes de recettes est du même ordre de grandeur que l'erreur de calcul pour l'estimation de ces pertes de recettes.

## 2. L'utilisation des données sur les dépenses fiscales par le Congrès est aujourd'hui partielle

Les raisons pour lesquelles les dépenses fiscales ont fait l'objet d'une surveillance particulière dans le courant des années 1980 sont aujourd'hui moins évidentes. Il en résulte un moindre intérêt du Congrès pour ces questions.

### a) Les dépenses fiscales ont fait l'objet d'une forte surveillance dans les années 1980

Plusieurs facteurs expliquent l'attention portée aux dépenses fiscales au cours des années 1980. D'une part, la contrainte budgétaire imposait une rigueur accrue en matière de dépenses, qui s'est portée également sur les dépenses fiscales. D'autre part, le nombre et le montant des dépenses fiscales avaient connu une croissance importante depuis 1974. Ainsi, l'Office budgétaire du Congrès (*Congress Budget Office* – CBO) a estimé à 3 % par an la croissance du montant des dépenses fiscales entre 1974 et 1993, contre une croissance du PIB de 2,5 % par an en moyenne. Le rapport entre le montant des dépenses fiscales et le montant des dépenses budgétaires, hors dépenses obligatoires, était ainsi passé de 2 en 1974 à 1 en 1987.

<sup>35</sup> Exonération des sommes versées au titre de la sécurité sociale.

<sup>36</sup> Réductions pour soins médicaux, pour la propriété individuelle, pour les contributions aux œuvres caritatives, pour les intérêts hypothécaires et pour la propriété immobilière.

<sup>37</sup> Crédits d'impôt sur les soins liés à l'enfance, sur le revenu (*earned income tax credit*) et sur les enfants.

Ces différentes raisons apparaissent moins fortes aujourd’hui. Le déficit budgétaire fait l’objet d’une surveillance moins stricte. Le montant des dépenses fiscales a également connu une forte réduction à la suite de la loi de réforme fiscale adoptée en 1986 (*Tax Reform Act*) qui a conduit à la suppression de 30 dépenses fiscales, et à la remise en cause de 4 crédits d’impôt<sup>38</sup>. La suppression de ces dépenses fiscales a permis de réduire les taux marginaux d’imposition, notamment pour les revenus les plus élevés<sup>39</sup>. Au total, le montant total des dépenses fiscales n’était en 1998 que de 84 %, en \$ constants, de son maximum de 1986 (avant l’entrée en vigueur de la réforme fiscale).

*b) La surveillance des dépenses fiscales est aujourd’hui peu vigoureuse*

La faiblesse de la surveillance parlementaire en matière de dépenses fiscales a fait l’objet d’une analyse par l’Office général d’audit (*General Audit Office* – GAO) dans un rapport de 1994<sup>40</sup>. Ce rapport notait que les dépenses fiscales échappaient aux règles de surveillance des dépenses publiques, du fait de leur reconduction annuelle tacite. Seules les dépenses fiscales nouvelles doivent répondre à la règle du PAYGO, les mesures fiscales déjà adoptées pouvant voir leur montant augmenter d’une année sur l’autre du fait de l’évolution des bénéficiaires sans que cette perte de recette soit gagée par une diminution de dépense ou un hausse de recette par ailleurs. Par ailleurs, les dépenses fiscales ne sont pas intégrées dans les évaluations annuelles de performance.

Or, selon le GAO, la remise en ordre opérée par la réforme de 1986 n’avait été que partielle. En 1993, plus de la moitié des dépenses fiscales en vigueur étaient antérieures à 1950. Près de la moitié des pertes de revenu étaient imputables à des mesures votées avant 1919, comme le montre le tableau 13. Le GAO en concluait que des procédures d’évaluation de l’efficacité et de l’efficience étaient nécessaires.

**Tableau n°28 : Part des pertes de revenu dues aux dépenses fiscales en 1993 par années de vote des mesures**

Années	1910-19	1920-29	1930-39	1940-49	1950-59	1960-69	1970-79	1980-89
%	46%	21%	6%	9%	5%	6%	3%	3%

Source : GAO

Dans ces conditions, le GAO formulait plusieurs pistes d’amélioration de la surveillance des dépenses fiscales :

- l’évaluation périodique de l’efficacité et de l’efficience des dépenses fiscales ;
- la fixation d’objectifs en matière de réduction des dépenses fiscales ;
- l’intégration des dépenses fiscales, aux côtés des dépenses budgétaires, dans les rapports annuels d’évaluation des programmes.

<sup>38</sup> En particulier, de nombreuses déductions au revenu imposable ont été supprimées, notamment la déduction de 10 % des revenus de l’épouse ou celle des intérêts sur les emprunts, tandis que le montant de la déduction personnelle standard était revalorisée de 36 %.

<sup>39</sup> Ainsi, le taux marginal pour une famille dont les revenus appartiennent au 5 % les plus élevés est passé de 45 à 33 %, et celui dont les revenus appartiennent au 25 % les plus élevés de 38 à 28 %.

<sup>40</sup> GAO, *Tax expenditures deserve more scrutiny*, GGD/AIMD-94-122, juin 1994.

Le constat établi par le GAO en 1994 apparaît toujours d'actualité. Le montant des dépenses fiscales a poursuivi son augmentation, représentant en 1998 30 % de plus, en \$ constants, qu'en 1989. Le nombre des dépenses fiscales a également repris dès 1988 sa croissance.

**Tableau n°29 : évolution du nombre de dépenses fiscales entre 1974 et 2002**

Année	1974	1979	1984	1989	1993	2002
Nombre de dépenses fiscales	74	85	109	123	124	136

Source : GAO

Aucune des recommandations du rapport n'a été mise en œuvre, et les entretiens réalisés dans le cadre du présent rapport ont confirmé l'absence d'intérêt politique sur ce sujet<sup>41</sup>. Néanmoins, une telle situation pourrait être modifiée en cas de resserrement de la contrainte budgétaire et de poursuite de l'augmentation des dépenses fiscales.

\*

La situation américaine apparaît donc paradoxale. Le Congrès dispose de longue date de données relativement complètes en termes de recensement et d'estimation des dépenses fiscales, dont l'exhaustivité est croissante. En revanche, les procédures d'évaluation sont peu développées, et l'attention que l'administration et le Congrès portaient à ce sujet, à la date du présent rapport, était moins soutenue que par le passé.

---

<sup>41</sup> Cf. entretiens avec Ron Jeremiah et James Mackie.

**ANNEXE N°14 : LES DÉPENSES FISCALES AU ROYAUME-UNI**

Au Royaume-Uni, aucune obligation légale ne s'attache à l'analyse des dépenses fiscales. Depuis 1978, à la suite d'une recommandation de la Commission des dépenses de la Chambre des communes, celles-ci font cependant l'objet d'un recensement et d'une estimation par l'administration fiscale (*Inland Revenue*), au travers d'un rapport annuel (*Tax Ready Reckoners and Tax Reliefs*), établi en amont de la procédure budgétaire<sup>42</sup>. Ce rapport présente les dépenses fiscales et leur estimation par impôt, en distinguant les dépenses fiscales mineures (montant annuel inférieur à 50 M£) des autres. Ces estimations sont reprises, mais uniquement par grandes rubriques, dans les documents budgétaires transmis au Parlement.

Ce faible formalisme paraît lié à la relative prudence qui entoure le recours aux dépenses fiscales au Royaume-Uni. L'Etat britannique utilise ainsi une acceptation restreinte du terme de dépenses fiscales (1), qui représentent pourtant une part significative du rendement de l'impôt (2). Le recours croissant aux crédits d'impôt pourrait néanmoins conduire à un renforcement des procédures d'évaluation (3).

### **1. Le Royaume-Uni utilise une acceptation restreinte du terme de dépense fiscale**

Au Royaume-Uni, l'administration du budget (*HM Treasury*) distingue trois types de mesure : les dépenses fiscales au sens strict, les allégements structurels et les mesures possédant le double caractère de dépense fiscale et d'allègement structurel. L'examen du budget 2003, comme de l'évolution au cours du temps de la classification montrent que l'acceptation du terme de dépense fiscale est restreinte.

- a) *L'administration fiscale n'a recours que sélectivement à la qualification de dépense fiscale*

L'examen du rapport annuel 2002-2003 de l'administration fiscale montre que la catégorie des dépenses fiscales au sens strict est plus réduite qu'en France.

D'une part, ne sont pas considérées comme dépenses fiscales les mesures s'apparentant à des allégements structurels, et qui participent au calcul de l'impôt (neutralité, progressivité ou simplicité). L'administration fiscale fait entrer dans cette catégorie, relativement restreinte :

- l'abattement personnel sur l'impôt sur le revenu ;
- les rabats sur les cotisations d'assurance sociale ;
- les allégements fiscaux sur les plans individuels de retraite ;
- l'avoir fiscal ;

---

<sup>42</sup> Ce document est complété par un recensement et une estimation des dépenses fiscales en matière de TVA par l'administration des douanes (*HM Customs and Excises*).

- le taux réduit d’impôt sur les sociétés appliqué aux profits versés aux dirigeants.

N’ont pas d’autre part été considérées comme des dépenses fiscales au sens strict les mesures qui, bien que ne bénéficiant qu’à une catégorie réduite de contribuables, contribuaient également pour une part au calcul de l’impôt. Dans cette large catégorie, il convient de mentionner :

- l’abattement pour les personnes âgées ;
- l’aide à l’enfance ;
- l’aide aux personnes handicapées ;
- l’abattement en première année pour les PME ;
- le taux accéléré d’amortissement dans certaines zones géographiques ;
- l’abattement sur l’essence ;
- l’exemption en cas de décès de droits d’héritage pour le conjoint ;
- les exemptions de TVA sur les services de santé, les services postaux, les produits d’assurance ou l’éducation privée.

Ainsi, la notion de dépense fiscale au sens strict apparaît réservée aux mesures spécifiquement ciblées sur une catégorie de contribuables ou de bases imposables, répondant à un objectif de politique publique, sans que ces mesures comportent un aspect d’équilibrage de l’impôt. Parmi celles-ci, il convient de citer :

- les plans de retraite collectifs ;
- les plans individuels d’épargne ;
- les schémas d’investissement des entreprises ;
- les crédits d’impôt relatifs à l’aide sociale ;
- les exemptions de TVA relatives aux produits alimentaires, au transport domestique, aux publications ou aux services d’eau.

Au total, sur 60 mesures fiscales dérogatoires recensées par l’administration fiscale en 2002-2003 (non compris les mesures dérogatoires mineures, i.e d’un coût estimé à moins de 50 M€ par an), seules 33 entrent dans la catégorie des dépenses fiscales, 6 dans la catégorie des allégements structurels et 31 dans la catégorie des mesures mixtes. En outre, sur les 25 mesures fiscales dérogatoires en matière de TVA, 13 sont considérées par l’administration budgétaire comme des dépenses fiscales, 3 comme des allégements structurels et 9 comme des mesures mixtes.

L'examen de l'évolution dans le temps des conditions d'attribution de certaines mesures fiscales dérogatoires, et corrélativement de leur classement en dépense fiscale ou autre mesure, met également en évidence le caractère restrictif de la notion de dépense fiscale, et le recours extensif à la catégorie des mesures mixtes. Un exemple en est donné par l'abattement pour les couples mariés. Cet abattement comportait originellement trois taux (10, 22 et 44 %) en fonction des revenus du contribuable. La mesure, et notamment l'existence de taux réduits, n'était alors pas considérée par l'administration comme une dépense fiscale, mais comme un mesure mixte. En 1999, un taux unique de 10 % a été appliqué à l'ensemble des contribuables. Cette modification n'a néanmoins pas entraîné une requalification de la mesure en allégement structurel. Ce n'est que lorsque la mesure a été réservée aux contribuables âgés de plus de 65 ans au 1er avril 2002 que celle-ci a perdu sa qualité de mesure mixte pour être qualifiée de dépense fiscale.

*b) L'Office national de statistiques, en accord avec les règles européennes, impose des conditions strictes à la qualification en dépense fiscale*

Les critères retenus par l'Office national de statistiques (*Office for National Statistics* - ONS), en accord avec les règles européennes, apparaissent encore plus restrictifs que ceux qu'applique l'administration fiscale.

Eurostat impose trois conditions au classement d'une mesure en dépense fiscale (cf. 6) :

- le bénéfice alloué au contribuable n'excède pas le montant de taxe payé ;
- le paiement est effectué sur la base de la politique économique ;
- la mesure est partie intégrante du système fiscal.

La décision de l'ONS du 20 février 2002 relative à la qualification comptable des crédits d'impôt sur le travail (*Working Tax Credit* – WTC<sup>43</sup>) et sur les enfants (*Child Tax Credit* – CTC<sup>44</sup>) montre que l'Office applique pleinement les règles européennes.

Les deux mesures examinées (WTC et CTC), préalablement à leur entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> avril 2003, ont ainsi été qualifiées de dépenses fiscales quant à la part de la dépense qui correspondra à des moins-values fiscales (et par opposition à la part versée directement aux ménages lorsque le montant de l'impôt que ceux-ci devraient normalement acquitter est inférieur au montant du crédit d'impôt auquel ils auront droit). L'ONS a ainsi considéré que ces mesures seraient mises en œuvre sur la base de la politique économique (politique en faveur de l'emploi et politique familiale) et que la mesure serait partie intégrante du système fiscal (l'assiette du revenu pris en compte pour l'ouverture des droits à crédits d'impôt et l'assiette du revenu pris en compte pour le calcul de l'impôt coïncidant).

<sup>43</sup> Le WTC est un crédit d'impôt dont bénéficient les contribuables travaillant plus de 30 heures par semaine, en dessous d'un certain seuil de revenu.

<sup>44</sup> Le CTC est un crédit d'impôt dont bénéficient les contribuables ayant un enfant et sans condition d'emploi.

En revanche, dans la même décision, l'ONS a confirmé qu'il continuerait de traiter comme des dépenses budgétaires, et non des dépenses fiscales, les crédits d'impôt sur les familles travaillant (Working Families' Tax Credit – WFTC<sup>45</sup>, remplacé par le WTC et le CTC au 1er avril 2003) et sur les personnes handicapées (Disabled Person's Tax Credit – DPTC<sup>46</sup>), même pour la part de ces crédits d'impôt correspondant à des moins-values fiscales. L'Office considère en effet que ces mesures ne sont pas partie intégrante du système fiscal, pour autant que l'assiette du revenu pris en compte pour l'ouverture des droits à crédits d'impôt et l'assiette du revenu pris en compte pour le calcul de l'impôt ne coïncident pas (la première est calculée sur 9 mois et la seconde sur 12 mois). Il convient de noter que l'OCDE a classé la part du WFTC comme dépense fiscale. Dans le cas des comparaisons internationales effectuées dans le rapport, il a donc été décidé de conserver ces crédits d'impôt dans le décompte des mesures fiscales, à hauteur de 45 %. Ce chiffre correspond en effet au taux moyen de liquidation du crédit d'impôt par voie fiscale<sup>47</sup>.

## 2. Les dépenses fiscales représentent une part significative du rendement de l'impôt

### a) Une évaluation incertaine

L'administration fiscale procède, dans le cadre de son rapport annuel, à l'estimation de l'ensemble des dépenses fiscales, allègements structurels et mesures mixtes d'un montant supérieur à 5 M€. La méthode utilisée est celle des pertes de recettes (montant supplémentaire que rapporterait l'application, à l'assiette des bénéficiaires de la mesure, de la règle générale), en termes de droits constatés. L'estimation apparaît cependant incertaine.

D'une part, l'administration fiscale reconnaît une marge d'erreur dans ces calculs, et indique dans son rapport d'un astérisque celles des estimations comportant une marge d'erreur importante. L'ordre de grandeur de ces erreurs n'est pas cependant précisé. Dans le rapport 2002 – 2003, sur 60 mesures fiscales dérogatoires recensées (compte non tenu des mesures dérogatoires mineures), 49 présentaient un astérisque, soit 82 %.

**Tableau n°30 : part des mesures dont l'estimation est incertaine dans le total des mesures pour les mesures dont le coût annuel est estimé à plus de 5 M€ (hors TVA) :**

	Nombre de mesures dont l'estimation est incertaine (I)	Nombre total de mesures (II)	Ratio (II) / (I) en %
Dépenses fiscales	26	33	79%
Allègements structurels	5	6	83%
Mesures mixtes	18	31	58%
Total	49	60	82%

Source : *Tax Ready Reckoners and Tax Expenditures 2002 – 2003*, données retraitées

<sup>45</sup> Le WFTC est un crédit d'impôt dont peuvent bénéficier les couples de contribuables dont l'un des conjoints travaille plus de 16 heures par semaine au-dessous d'un certain seuil de revenu.

<sup>46</sup> Le DPTC est un crédit d'impôt dont peuvent bénéficier les contribuables ayant un emploi et souffrant d'une incapacité physique.

<sup>47</sup> Cf. Institut d'études fiscales (IFS).

D'autre part, ces estimations ne font pas l'objet d'un contrôle *a posteriori* de l'Office national d'audit (*National Audit Office* – NAO). Le NAO s'est en effet jusqu'ici refusé à auditer de tels chiffres, estimant que l'erreur sur certaines mesures pouvait atteindre jusqu'à 20 %<sup>48</sup>.

*b) Une part significative des recettes fiscales*

L'incertitude entourant les estimations rend peu significative toute agrégation des montants. Néanmoins, il est apparu utile de se livrer à un tel exercice afin de faire apparaître des données comparatives avec la situation française, même si une telle comparaison doit être entourée de réserves.

Le tableau suivant présente, pour l'exercice 2001 – 2002, la part des dépenses fiscales dans le rendement de l'impôt. Les données sont présentées suivant deux périmètres (cf. rapport). Le périmètre initial retient l'ensemble des dépenses fiscales recensées comme telles dans les documents budgétaires britanniques. Le périmètre ajusté comprend en plus les mesures mixtes et les allègements structurels, ne retient les crédits d'impôt qu'à hauteur de 45 % de leur montant (cf. *supra*) et ne comptabilise pas les prélèvements sociaux. Il apparaît ainsi que les seules dépenses fiscales au sens strict représentent 20 % en moyenne du montant du rendement de l'impôt. Le calcul effectué à partir d'un périmètre ajusté amène ce ratio à 66 %. Le montant des dépenses fiscales représente donc au Royaume-Uni une part significative des recettes fiscales.

**Tableau n°31 : Rapport entre le montant total des mesures fiscales dérogatoires et le rendement des impôts britanniques en 2001 – 2002<sup>49</sup> (hors TVA)**

(M£)	Dépenses fiscales (périmètre initial)			Dépenses fiscales (périmètre ajusté)		
Type d'impôt	Montant total des dépenses fiscales (I)	Rendement de l'impôt (II)	Ratio (I) / (II) en %	Montant total des mesures fiscales dérogatoires (III)	Rendement de l'impôt (IV)	Ratio (III) / (IV) en %
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés <sup>50</sup>	20,7	140,8	15%	87,9	140,8	62%
Prélèvements sociaux	5,1	65,3	8%	-	-	-
Taxe générale sur le patrimoine	6,1	3	203%	8,9	3	297%
Taxe d'héritage	0,6	2,4	25%	9,0	2,4	375%
Taxes sur le pétrole	0	1,3	0%	1,3	1,3	100%
Droits postaux	0	7	0%	0,2	7	3%
TVA	19,2	61,9	31%	34,8	61,9	56%
Total	57,1	281,7	20%	142,1	216,4	66%

Source : NAO, *Inland Revenue*, données retraitées

Les dépenses fiscales et mesures fiscales dérogatoires n'étant pas ventilées par secteurs ou fonction, la comparaison avec les dépenses budgétaires n'a pu être effectuée.

<sup>48</sup> Cf. entretien avec Nigel Gale.

<sup>49</sup> Les données sur les dépenses fiscales constituent des prévisions initiales, celles sur les recettes des données effectives.

<sup>50</sup> Les rubriques « impôt sur le revenu » et « impôt sur les sociétés ont été fusionnées », certaines dépenses fiscales et mesures fiscales dérogatoires figurant dans le rapport de l'administration fiscale sous une rubrique mixte.

### 3. Le recours croissant aux crédits d'impôt pourrait néanmoins conduire à un renforcement des procédures *ad hoc* d'évaluation

Le caractère restrictif de la notion de dépense fiscale, les limites des procédures d'évaluation et la faiblesse du poids des dépenses fiscales au regard du rendement de l'impôt sont les conséquences de la prudence de l'administration britannique envers cet instrument. Le développement de nouveaux crédits d'impôt marque cependant un infléchissement de cette position, qui a conduit à développer des procédures *ad hoc* d'évaluation.

#### a) Une approche désormais plus favorable aux dépenses fiscales

L'arbitrage entre dépense budgétaire et dépense fiscale, dans les cas où ces deux options sont envisageables, est traditionnellement dominé au Royaume-Uni par un recours privilégié à la dépense budgétaire, au nom de la neutralité fiscale, d'un meilleur contrôle de la dépense et de la nécessité d'un ciblage approprié des bénéficiaires<sup>51</sup>.

Cette position a cependant évolué à la fin des années 1990. Plusieurs arguments en faveur de la dépense fiscale ont alors été mis en avant :

- la dépense fiscale est moins stigmatisante pour le bénéficiaire que l'allocation directe, s'agissant de contribuables à faible revenu ;
- elle fait l'objet d'un moindre contrôle parlementaire, ce qui permet un pilotage plus souple des montants alloués ;
- elle permet de cibler de larges catégories de bénéficiaires.

Dans ces conditions, plusieurs instruments s'apparentant à des dépenses fiscales ont été développés au service de la politique familiale et de la politique en faveur de l'emploi à partir de 1999 (mise en place du WFTC et du DPTC en 1999<sup>52</sup>, modification des règles d'attribution en 2000 et en 2002, remplacement du WFTC par le WTC et le CTC au 1<sup>er</sup> avril 2003, cf. *infra*). Ces instruments ont connu une montée en puissance rapide. Le nombre de bénéficiaires du WFTC et du DPTC a ainsi été évalué à 1,3 millions en février 2002, pour un avantage moyen de 83 £ par semaine<sup>53</sup>. Le tableau ci-dessous indique les estimations des montants payés entre 1999 et 2002 :

**Tableau n°32 : Montants payés au titre du WFTC et du DPTC entre 1999 et 2002 :**

	1999 - 2000	2000 - 2001	2001 - 2002
Montant payé (Mds £)	1,1	4,6	5,7

Source : NAO

<sup>51</sup> Cf. entretien avec Andrew Lewis, Ministère des Finances.

<sup>52</sup> Il est rappelé que l'Office national de statistiques ne considère pas, au contraire du Ministère des Finances, le WFTC et le DPTC comme des dépenses fiscales. Néanmoins, cette différence d'approche n'est pas liée à l'esprit de la mesure mais à ces modalités de calcul, et les positions des deux institutions ont convergé s'agissant du WTC et du CTC.

<sup>53</sup> D'après John Bourne, *Comptroller and Auditor General's Standard Report on the Accounts of the Inland Revenue 2001-2*, 8 novembre 2002, National Audit Office.

*b) Le développement d'évaluations ad hoc*

La montée en puissance des dispositifs de crédits d'impôt s'est accompagnée d'un développement des procédures d'évaluation, portant tant sur l'efficacité du dispositif que sur sa qualité/efficience.

La mise en place des crédits d'impôt s'est accompagnée d'évaluations internes à l'administration de l'efficacité du dispositif. Les services concernés n'ont néanmoins pas souhaité communiquer ces études au Conseil des impôts. La particularité britannique est d'avoir dans le même temps développé une expertise externe sur les dépenses fiscales. Un exemple en est donné par les études réalisées sur le WFTC par l'Institut d'études fiscales (*Institute of Fiscal Studies – IFS*), organisme indépendant. L'IFS a ainsi mis en évidence en 2000<sup>54</sup>, à la demande de la Banque d'Angleterre, l'effet négatif que le WFTC pouvait avoir sur les femmes mariées dont le conjoint a un emploi (l'IFS évaluait néanmoins à 30 000 le nombre de nouveaux arrivants sur le marché du travail, dont 34 000 femmes seules ayant des enfants à charge, et malgré le retrait de ce marché de 20 000 femmes dont le conjoint travaille). Cette situation trouvait son origine dans le double objectif, la famille et l'emploi, poursuivi par le WFTC. Le gouvernement s'est efforcé par la suite de limiter cet effet désincitatif en remplaçant le WFTC par deux crédits d'impôt spécialisés chacun sur un objectif, l'un au service de la politique de l'emploi (WTC, dont l'attribution est fonction non plus des revenus de la famille mais des revenus individuels), et l'autre au service de la politique familiale (CTC, dont l'attribution n'est plus liée à l'exercice d'un emploi).

Parallèlement à ces évaluations de l'efficacité du dispositif, le NAO a fait porter une analyse spécifique sur sa qualité / efficience. Un récent audit<sup>55</sup> a ainsi mis en évidence un taux d'erreur élevé dans l'attribution du WFTC et du DPTC (1,22 % en 2000-01 et 1,73 % en 2001-02), indiquant que 27,2 M£ auraient été indûment décaissés par l'Etat au profit de certains contribuables et 30,4 M£ indûment économisés par l'Etat au détriment d'autres contribuables. Par ailleurs, le NAO a souligné l'écart entre les montants effectivement payés et les données transmises par les entreprises<sup>56</sup>. Le NAO a ainsi formulé plusieurs recommandations pour améliorer la gestion du dispositif existant et anticiper les difficultés qui pourront naître lors de la mise en place des nouveaux crédits d'impôt.

\*

Au total, l'exemple britannique se caractérise par un faible formalisme dans l'analyse générale des dépenses fiscales (absence de recensement exhaustif dans le cadre de la procédure budgétaire, incertitudes entourant les évaluations) principalement lié aux limites posées à l'instrument fiscal et au souci d'une économie de moyens. En revanche, l'examen des nouvelles mesures fiscales dérogatoires introduites depuis 1998 montre que, sur des sujets ciblés, des mécanismes d'évaluation *ad hoc*, mobilisant administration, NAO et organismes externes, peuvent être mis en place.

<sup>54</sup> R. Blundell, A. Duncan, J. McCrae, C. Meghir, *L'impact du WFTC sur le marché du travail*, Fiscal Studies (2000) vol. 21.

<sup>55</sup> John Bourn, *Comptroller and Auditor General's Standard Report on the Accounts of the Inland Revenue 2001-2*, op. cit.

<sup>56</sup> L'impôt sur le revenu britannique est prélevé à la source par l'employeur.

**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 dérogatoire**

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

*Proposition n°1 : Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allégements 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.

*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 allégements 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.



## 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 succédé, 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 seuil 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 allégements de la fiscalité portant sur certains produits ou activités polluants.

*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 allégements structurels et les instruments de politique publique

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

Les allégements 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 précisera 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 allégements 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 allégement 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 également être 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 allégements 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 LARDEUNNOIS, 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,  
Charge 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.*