

11) Les dépenses fiscales

Les « *dépenses fiscales* », ou « *niches fiscales* », sont constituées de dispositions législatives ou réglementaires dérogatoires par rapport à une « *norme fiscale* » et qui entraînent des pertes de recettes budgétaires pour l'Etat. Dans le champ de la sécurité sociale, elles ont leur pendant avec les « *niches sociales* » qui dérogent aux règles relatives aux prélèvements sociaux.

Cette définition pose d'importantes difficultés d'application et le chiffrage du coût des niches fiscales est souvent incertain. Il n'en demeure pas moins que leur coût total est manifestement très élevé. Après des développements sur leur définition et leur coût, cette fiche expose les particularités de la gestion des dépenses fiscales.

A) La définition

1) La norme fiscale de référence

Pour déterminer si une disposition législative ou réglementaire constitue ou non une niche fiscale, il faut connaître la norme fiscale applicable à laquelle elle pourrait déroger. Il faut donc d'abord définir cette norme fiscale.

Dans son [rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques de juin 2010](#), la Cour des comptes a constaté que cette définition de la norme fiscale était alors inexistante. Dans son [rapport public annuel de 2012](#), elle a observé que, suite à ses observations, les dépenses fiscales étaient mieux définies dans le rapport annexé au projet de loi de finances, le « *tome II des voies et moyens* », qui leur est consacré. Ce rapport présente en effet désormais une définition de la norme retenue pour chacun des grands impôts d'État.

La Cour a toutefois relevé que cette définition et l'utilisation qui en était faite pour établir la liste des niches fiscales figurant dans le tome II des voies et moyens restait discutable. Les procédures suivies pour dresser cette liste, entièrement internes au ministère des finances, devraient être améliorées pour que sa pertinence soit garantie. Ces observations n'ont pas été suivies d'effets et la liste des niches fiscales figurant dans le rapport annexé au projet de loi de finances pour 2019 soulève toujours les mêmes interrogations.

Il est ainsi possible de s'interroger, par exemple, sur les raisons pour lesquelles l'application du taux réduit de TVA de 10 % aux cantines ou aux campings constitue une dépense fiscale alors que l'application du taux de 10 % aux œuvres d'art et antiquités ou du taux de 5,5 % aux livres et aux droits d'entrée dans les salles de cinéma n'en constituent pas.

La définition de la norme de référence est très difficile car elle renvoie à des conceptions de la fiscalité parfois divergentes. La question de savoir, par exemple, si le « *quotient familial* », utilisé pour moduler l'impôt sur le revenu en fonction de la taille du ménage, est ou non une niche peut être longuement débattue sans qu'aucune conclusion en soit tirée (le quotient familial n'est pas sur la liste actuelle des dépenses fiscales, mais il y figurait dans le passé). L'exonération de taxe d'habitation (TH) pour 80 % des ménages, prise charge par l'Etat, n'est pas sur la liste mais pourrait y figurer si on considère que le paiement de la TH reste la norme.

2) La liste des dépenses fiscales

Sont considérées en pratique comme des niches fiscales, les dispositifs figurant sur la liste du [tome II du rapport sur les voies et moyens](#) annexé au projet de loi de finances. Ce rapport présente également une série, non exhaustive, de mesures « *considérées comme des modalités de calcul de l'impôt* » conformes à la norme de référence, qui ne sont donc pas aujourd'hui sur la liste des dépenses fiscales mais qui l'étaient autrefois et en ont été retirées au cours des 20 dernières années¹.

Le rapport annexé au projet de loi de finances pour 2019 recense 474 niches. Leur nombre était d'environ 400 au début des années deux-mille puis a dépassé 500 à la fin de la décennie pour revenir ensuite vers 450 et remonter récemment (le PLF pour 2018 ne listait que 457 niches).

3) Les diverses formes de dépenses fiscales

Les dépenses fiscales peuvent prendre diverses formes dont les principales sont les suivantes.

Certains revenus, certaines activités, certains actifs ou certains contribuables font l'objet d'une « *exonération* » au titre d'un impôt. Ils peuvent bénéficier d'un « *taux réduit* ». Une « *franchise* » exonère les activités ou les revenus dont le montant est inférieur à un seuil.

Certains revenus ou éléments d'actifs peuvent donner lieu à un « *abattement* », en pourcentage de leur montant ou en euros.

La « *déduction* » de dépenses particulières du revenu imposable peut être autorisée, souvent dans une limite fixée en euros ou en pourcentage du revenu imposable avant cette déduction.

Le quotient familial n'est pas une niche fiscale, mais certaines « *demi-parts supplémentaires* » constituent des dépenses fiscales.

Une « *réduction d'impôt* », en euros ou en pourcentage d'une dépense particulière, celle-ci étant elle-même plafonnée en euros ou en fonction du revenu du contribuable, peut être attribuée. Une réduction d'impôt ne peut pas être supérieure au montant de l'impôt dû avant imputation de cette réduction. Si elle est supérieure, elle est elle-même réduite de sorte que son montant soit exactement égal à l'impôt dû avant réduction.

Un « *crédit d'impôt* » se distingue d'une réduction d'impôt par le fait que son montant peut être supérieur à celui de l'impôt dû. Le cas échéant, la part du crédit d'impôt qui dépasse le montant de l'impôt dû est remboursée par le trésor public au contribuable. Un crédit d'impôt est donc indépendant de l'impôt auquel il s'applique. En comptabilité nationale, un crédit d'impôt ainsi « *restituable* » est une dépense publique, contrairement à une réduction d'impôt (dite « *non restituable* » en comptabilité nationale).

B) Le coût budgétaire

Le tome II du rapport sur les voies et moyens présente le coût budgétaire individuel d'environ 400 niches fiscales et la somme de ces coûts. Ce total est fortement dépendant de la pertinence

¹ On y trouve des dispositifs très importants comme l'intégration fiscale pour l'impôt sur les sociétés.

de la liste et du partage entre les dépenses fiscales qui peuvent être estimées et celles qui ne le peuvent pas. La fragilité des méthodes de chiffrage s'ajoute à ces éléments d'incertitude.

1) Les méthodes de chiffrage

La possibilité de chiffrer une dépense fiscale et la précision de ce chiffrage dépendent beaucoup de la forme qu'elle prend.

Le coût des crédits d'impôts est facile à évaluer. Il suffit en effet de prendre les déclarations des contribuables et de totaliser les crédits d'impôts qu'ils réclament et qui leur sont accordés.

Le chiffrage du coût des réductions d'impôt est plus difficile car, pour chaque contribuable, son montant est plafonné par celui de l'impôt dû avant réduction. L'administration doit donc, pour chaque contribuable figurant dans le fichier exhaustif des déclarations ou dans un échantillon représentatif, procéder à une « *simulation* » consistant à calculer l'impôt dû avant la réduction d'impôt puis l'impôt dû après la réduction, dont le montant est éventuellement plafonné. Le coût de la réduction pour chaque contribuable est la différence entre les résultats de ces deux calculs et le coût pour l'État est la somme des coûts par contribuable.

Le coût d'un abattement, d'une déduction ou d'une demi-part supplémentaire pour un contribuable donné dépend du taux d'imposition auquel il est soumis, donc de la tranche du barème dans laquelle se situe son revenu fiscal. Pour le chiffrer, il faut de nouveau simuler l'impôt dû avant et après application de la disposition fiscale visée, pour chaque contribuable, puis totaliser les coûts par contribuable.

Les revenus, activités ou actifs exonérés, ou se situant sous les franchises, sont rarement renseignés dans les déclarations fiscales et le chiffrage du coût de ces exonérations et franchises est souvent très difficile, voire impossible. Il faut estimer le montant exonéré sur la base d'autres données fiscales ou de statistiques telles que les comptes nationaux, puis lui appliquer le taux d'imposition auquel il aurait été soumis s'il n'avait pas été exonéré. Dans le cas d'un barème, il est souvent recouru en pratique à un taux moyen qui ne peut pas toujours être représentatif du taux auquel ces revenus ou activités auraient été soumis.

Le chiffrage du coût d'un taux réduit de TVA appliqué à une activité particulière n'est pas facile car, d'une part, les entreprises ont souvent plusieurs activités et ne sont tenues que de déclarer le chiffre d'affaires global soumis à un même taux, sans le ventiler par activité ; d'autre part, les ventes soumises à un taux réduit peuvent être destinées à d'autres entreprises, qui elles-mêmes se font rembourser cette TVA, alors qu'il faudrait connaître les seules ventes à destination des ménages. Le coût des taux réduits par activité n'est donc pas estimé sur la base des déclarations fiscales mais sur celle des statistiques de consommation (ou d'achats de logements). Celles-ci ne permettent cependant pas de mesurer avec une précision suffisante le montant de certains achats très particuliers mais bénéficiant d'un taux réduit.

Ces estimations sont toujours faites en supposant que les comportements des contribuables ne changent pas du fait de la modification d'une dépense fiscale (la justification de cette convention est donnée dans la [fiche sur les prévisions de recettes](#)).

Ces chiffrages sont réalisés par la direction de la législation fiscale, qui en délègue certains à d'autres services du ministère des finances, sans contre-expertise externe.

2) Le coût en 2017

Le coût des dépenses fiscales s'est élevé à 93,4 Md€ en 2017. Les principaux impôts concernés sont l'impôt sur le revenu pour 33,0 Md€, les impôts portant à la fois sur le revenu des ménages et sur les sociétés (bénéfices industriels et commerciaux) pour 25,3 Md€, l'impôt sur les sociétés pour 3,7 Md€, la TVA pour 20,0 Md€, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques pour 6,3 Md€ et les impôts locaux pour 2,3 Md€².

Les dépenses fiscales les plus coûteuses sont : le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (15,7 Md€), le crédit d'impôt en faveur de la recherche (6,1 Md€), l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites (4,1 Md€), le taux réduit de TVA (10 %) appliqué aux travaux d'entretien du logement (3,0 Md€), le taux réduit (10 %) appliqué à la restauration sur place (2,7 Md€), les taux réduits sur la livraison ou l'amélioration de logements sociaux (2,4 Md€), le taux super réduit (2,1 %) appliqué aux médicaments remboursables (2,3 Md€), le crédit d'impôt en faveur de l'emploi de salariés à domicile (2,1 Md€), l'exonération d'IR des prestations familiales et de l'allocation aux adultes handicapés (1,9 Md€), le taux réduit de la taxe intérieure sur la consommation de gazole (1,9 Md€).

3) L'évolution depuis 2000

De 2000 à 2010, de nombreuses mesures ont été retirées de la liste des dépenses fiscales, alors qu'elles existent toujours, et d'autres y ont été ajoutées, alors qu'elles existaient déjà auparavant. En outre, les méthodes de chiffrage ont parfois changé. Si l'évolution des coûts figurant dans les rapports annexés aux lois de finances successives n'a donc guère de signification, le rapport précité de la Cour des comptes de 2010 présente les coûts des dépenses fiscales à format (périmètre et méthodes) constant qui est reprise dans le graphique suivant. Ils ont été complétés par les coûts figurant dans les derniers projets de lois de finances, corrigés pour obtenir une série au format du projet de loi de finances pour 2019.

Les évolutions qui en résultent doivent néanmoins être considérées avec précaution car, outre la fragilité intrinsèque des chiffrages, elles sont affectées dans des proportions indéterminées par des changements de méthode de chiffrage de certaines mesures particulières (utilisation de nouvelles sources par exemple).

Sous ces réserves, il en ressort un doublement du coût des niches fiscales entre 2003 et 2009, qui tient surtout aux crédits d'impôt, et qui correspond à la mise en place de [normes](#) contraignantes sur les dépenses budgétaires. Ensuite, les dépenses fiscales ont été encadrées par des règles (cf. plus loin) et on observe une quasi-stabilisation jusqu'à 2013. Une nouvelle hausse est constatée à partir de 2014. Elle est surtout due à la mise en œuvre du CICE mais pas seulement car le coût des dépenses fiscales hors CICE s'accroît aussi à partir de 2016.

4) Les prévisions pour 2018 et 2019

Les prévisions du coût des dépenses fiscales sont fragiles et elles ont souvent sous-estimé leur dynamisme. Sous cette réserve, ce coût augmenterait fortement en 2018 pour atteindre 100 Md€. Le CICE en est largement responsable mais le coût des dépenses fiscales hors CICE augmenterait de 2,4 Md€ en 2018 (après 3,0 Md€ en 2017) pour atteindre 80 Md€.

² S'agissant des impôts locaux, la liste ne comprend que les dispositifs dont le coût est supporté par l'État.

Le coût des niches fiscales diminuerait en 2019 pour revenir à 98,2 Md€, sous l'effet du début de la suppression du CICE (qui donnera lieu encore à des paiements jusqu'à 2022). Les dépenses fiscales hors CICE reviendraient à 78,6 Md€.

5) Les comparaisons internationales

La notion de « tax expenditures » est apparue aux États-Unis et en Allemagne à la fin des années soixante dans la documentation budgétaire et beaucoup de pays présentent désormais des annexes aux lois de finances sur les dépenses fiscales. Elles sont partout définies comme des dérogations à des normes fiscales qui elles-mêmes ne sont pas toujours précisément définies et, lorsqu'elles le sont, il apparaît qu'elles sont parfois très différentes d'un pays à l'autre. En outre, le champ des impôts concernés (seulement les impôts d'État, avec les impôts locaux...) est variable. En conséquence, les comparaisons internationales du coût des dépenses fiscales sont très délicates.

Dans l'Union européenne, une directive de 2011 oblige les États membres à communiquer des informations sur leurs dépenses fiscales à la Commission européenne. Le [rapport rendu en 2014](#) par celle-ci rappelle les difficultés méthodologiques exposées ci-dessus. Il en ressort que deux ensembles de pays se distinguent s'agissant des dépenses fiscales relatives aux impôts sur le revenu et les bénéfices des sociétés : dans le premier, qui comprend notamment l'Italie, l'Espagne et le Royaume-Uni, elles représentent de 5 à 8 % du PIB ; dans le deuxième, qui comprend notamment la France, l'Allemagne ou les Pays-Bas, elles ne représentent que de 1 à 3 % du PIB. Ce rapport ne précise cependant pas dans quelle mesure les écarts entre ces deux groupes tiennent à la définition de la norme de référence³.

C) La gestion

1) La gestion budgétaire des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales sont rattachées à des « *programmes* » au sens de la [comptabilité budgétaire](#), parfois de manière assez artificielle. Les responsables des programmes ont peu de prise sur les dépenses fiscales qui leur sont rattachées. Leur coût, en prévision ou en exécution, est estimé par la direction de la législation fiscale du ministère des finances qui dispose des bases de données fiscales et des outils de simulation nécessaires, qui peut éventuellement utiliser les statistiques publiques disponibles et qui coopère relativement peu avec les autres services administratifs. Il n'y a aucun suivi possible et aucune possibilité de régulation en cours d'année de leur montant, qui est seulement constaté l'année suivante après que les contribuables ont déposé leurs déclarations.

Il existe depuis peu des « *conférences fiscales* », analogues aux « [conférences budgétaires](#) », qui rassemblent la direction de la législation fiscale, la direction du budget et les responsables de missions ou programmes pour examiner l'évolution des dépenses fiscales et proposer des suppressions, modifications ou créations en vue de la prochaine loi de finances. Les résultats de ces conférences sont toutefois assez limités, les décisions fiscales résultant beaucoup plus des négociations entre les ministres, ou leurs cabinets, le Parlement et les groupes de pression. En tous cas, le pouvoir des responsables de programmes est plus faible sur ces sujets que ceux des directions du budget et de la législation fiscale.

³ Si les dépenses fiscales de la France comprenaient le quotient familial et conjugal, le régime mère-fille et le régime d'intégration fiscale des groupes de sociétés, leur coût total serait plus que doublé.

2) Les règles budgétaires encadrant l'évolution des dépenses fiscales

La loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 a instauré une « règle de gage » selon laquelle le coût des créations et extensions de niches fiscales devait être compensé par le gain tiré de la réduction ou de la suppression d'autres niches. La loi de programmation pour la période 2011-2014 l'a transformée en une « règle de gel » en valeur du coût total des dépenses fiscales. Une telle stabilisation en valeur impose que la « croissance spontanée », c'est-à-dire à législation constante, du coût des dépenses fiscales soit compensée par la diminution ou la suppression de certaines niches.

Les dispositions législatives nouvelles peuvent être ajustées pour respecter ces plafonds en loi de finance initiale (LFI), mais il n'existe aucun moyen d'empêcher leur dépassement en exécution si la croissance spontanée des dépenses fiscales ou le coût des mesures nouvelles est supérieur aux prévisions de la LFI. En dépit de cette faiblesse des règles encadrant l'évolution des dépenses fiscales, le graphique précédent montre qu'elles ont eu une certaine efficacité dans la période 2009-2013, la forte croissance des années deux-mille ayant fait place à une quasi stabilisation en valeur.

La loi de programmation pour la période 2014-2019, a fixé un plafond en euros au montant des dépenses fiscales pour chaque année qui croît pour tenir compte de la montée en charge du CICE et atteint 86,0 Md€ en 2017 (au format du PLF 2013, soit 89,3 Md€ au format du PLF 2019). Il a été dépassé de 4,0 Md€.

La loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022 fixe un plafond au coût des niches fiscales qui est exprimé non plus en euros mais en pourcentage du montant des recettes fiscales nettes de l'Etat majoré du coût des dépenses fiscales (28 % pour 2018 et 2019, puis 27 % en 2020, 26 % en 2021 et 25 % en 2022).

Les prévisions du PLF pour 2019 sont de 278,9 Md€ pour les recettes fiscales nettes et de 98,2 Md€ pour les dépenses fiscales, ce qui conduit à un ratio de 26,0 %. Si la prévision de recettes avant dépenses fiscales (377 Md€) s'avère exacte, le coût des niches fiscales peut atteindre 106 Md€ en 2019, soit 86 Md€ hors CICE, sans enfreindre cette règle, ce qui laisse une très grande marge de sécurité (7 Md€) et n'est donc pas vraiment contraignant.

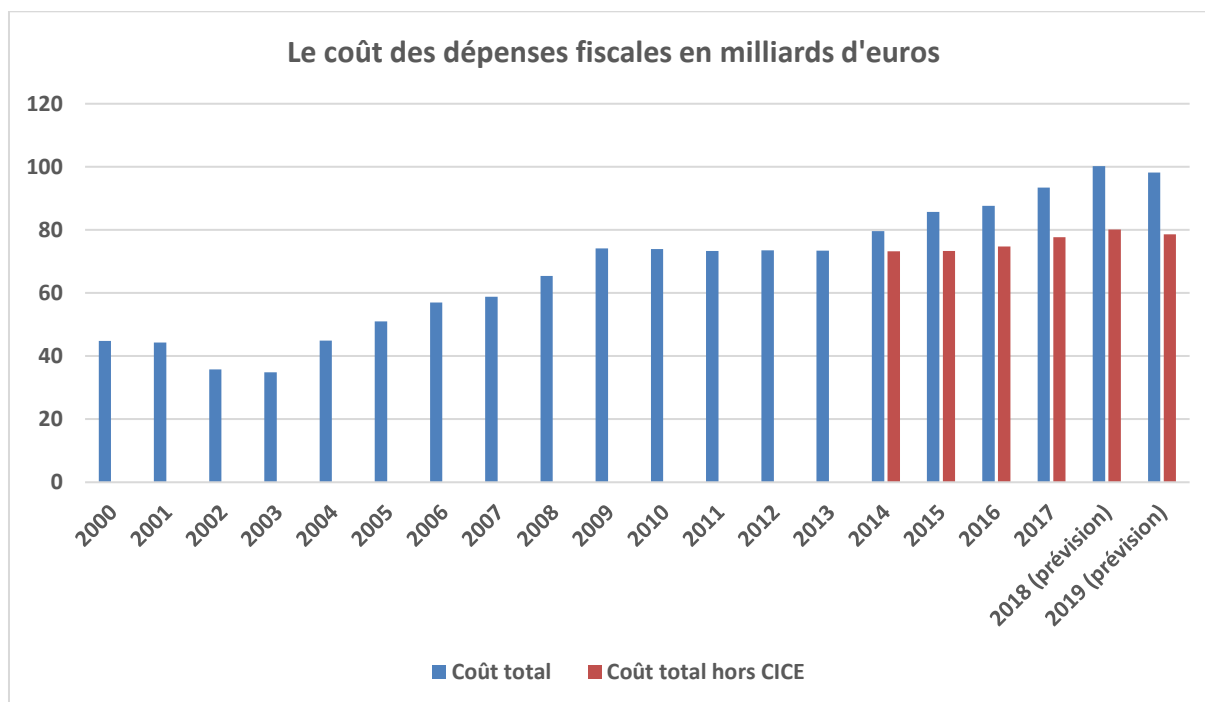
Le pourcentage des recettes avant dépenses fiscales qui ne doit pas être dépassé décroît de 2019 à 2022, mais il n'y aura plus de CICE en 2022. A supposer même que les recettes fiscales avant dépenses fiscales n'augmentent pas et restent à 377 Md€, la LPFP limitera les dépenses fiscales en 2022 à 25 % de 377 Md€, soit 94 Md€. Or le coût des niches hors CICE est en 2019 de 78,6 Md€. Il peut donc encore augmenter de 15 Md€, sans même tenir compte de la croissance des recettes, avant de franchir cette limite.

3) L'évaluation des dépenses fiscales

Un [rapport d'information de la commission des finances](#) de l'Assemblée nationale, en 2008, et un rapport du conseil des prélèvements obligatoires, en 2010, ont souligné le caractère embryonnaire de l'évaluation des dépenses fiscales, souvent reconduites sans la moindre analyse de leur efficacité. La loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 a prévu leur évaluation systématique.

Celle-ci a été réalisée sous l'autorité de l'inspection générale des finances qui a rendu en 2011 un [rapport](#) couvrant 315 niches. Leur efficacité a été notée sur une échelle allant de 0 (mesure inefficace) à 3 (mesure très efficace). Le coût des mesures notées 0 ou 1 représente plus des deux tiers du coût total de l'ensemble des mesures évaluées. Ces dispositifs inefficaces ou peu efficaces ont presque tous été maintenus jusqu'à présent.

Les lois de programmation suivantes ont prescrit des évaluations périodiques de toutes les dépenses fiscales, mais elles n'ont porté en pratique que sur quelques-unes d'entre elles.



Source : rapport de la Cour des comptes de 2010 sur la situation et les perspectives des finances publiques ; projets de lois de finances de 2011 à 2019 ; dépenses fiscales au format du PLF pour 2019 ; FIPECO.