

N° 553

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2010-2011

Enregistré à la Présidence du Sénat le 25 mai 2011

RAPPORT D'INFORMATION

FAIT

au nom de la commission des finances (1) sur les allègements de prélèvements obligatoires,

Par M. Philippe MARINI,

Sénateur,

Rapporteur général

(1) Cette commission est composée de : M. Jean Arthuis, *président* ; M. Yann Gaillard, Mme Nicole Bricq, MM. Jean-Jacques Jégou, Thierry Foucaud, Aymeri de Montesquiou, Joël Bourdin, François Marc, Serge Dassault, *vice-présidents* ; MM. Philippe Adnot, Jean-Claude Frécon, Mme Fabienne Keller, MM. Michel Sergent, François Trucy, *secrétaires* ; M. Philippe Marini, *rapporteur général* ; M. Jean-Paul Alduy, Mme Michèle André, MM. Bernard Angels, Bertrand Auban, Denis Badré, Mme Marie-France Beaufils, MM. Claude Belot, Pierre Bernard-Reymond, Auguste Cazalet, Yvon Collin, Philippe Dallier, Jean-Pierre Demerliat, Mme Marie-Hélène Des Esgaulx, MM. Éric Doligé, Philippe Dominati, Hubert Falco, André Ferrand, François Fortassin, Jean-Pierre Fourcade, Adrien Gouteyron, Charles Guené, Claude Haut, Edmond Hervé, Pierre Jarlier, Yves Krattinger, Roland du Luart, Jean-Pierre Masseret, Marc Massion, Gérard Miquel, Albéric de Montgolfier, François Rebsamen, Jean-Marc Todeschini, Bernard Vera.

SOMMAIRE

	<u>Page</u>
AVANT-PROPOS	9
PREMIÈRE PARTIE - QU'EST-CE QU'UNE DÉPENSE FISCALE ?	13
I. UNE DÉFINITION VARIABLE SELON LES ETATS	13
A. L'« APPROCHE PAR LE HAUT » : LA DÉFINITION DE LA DÉPENSE FISCALE COMME UN ALLÈGEMENT PAR RAPPORT À UN SYSTÈME FISCAL DE RÉFÉRENCE « LARGE » (ETATS-UNIS, CANADA ET AUSTRALIE)	14
1. <i>Une définition du système de référence relativement consensuelle</i>	14
a) L'IR et l'IS : une taxation du revenu global (selon le barème pour l'IR et selon le taux normal pour l'IS)	14
b) La TVA : une base aussi large que possible, à laquelle on applique le taux normal	16
c) Des nuances d'appréciation plutôt que de véritables divergences.....	16
2. <i>La publication par les Etats concernés de leur système de référence, de manière plus ou moins précise</i>	17
a) Un système de référence très détaillé dans le cas de l'Australie.....	17
b) Un système de référence relativement détaillé dans le cas du Canada.....	18
c) Les deux systèmes de référence retenus par le Trésor des Etats-Unis.....	19
B. L'« APPROCHE PAR LE BAS », À PARTIR DE LA DÉFINITION DE LA DÉPENSE FISCALE (ALLEMAGNE, FRANCE)	21
1. <i>Une définition très restrictive des dépenses fiscales : des « quasi-subventions » à visée incitative (Allemagne)</i>	22
2. <i>Une définition « moyenne » de la dépense fiscale (France)</i>	24
3. <i>Un système de référence souvent non explicitement défini</i>	24
C. L'APPROCHE « MIXTE », COMBINANT LES DEUX APPROCHES ET DISTINGUANT PLUSIEURS CATÉGORIES D'ALLÈGEMENTS (BELGIQUE, ROYAUME-UNI)	24
1. <i>La Belgique et le Royaume-Uni</i>	25
a) Un système de référence « large », comme dans le cas de « l'approche par le haut ».....	25
b) Des dépenses fiscales qui ne représentent qu'une partie des allègements par rapport au système de référence.....	26
(1) La Belgique : une définition restrictive des dépenses fiscales.....	26
(2) Le Royaume-Uni : une définition « moyenne » des dépenses fiscales.....	26
c) Les trois catégories d'allègements de la Belgique et du Royaume-Uni	27
(1) Les trois catégories du système belge.....	27
(2) Les trois catégories du système britannique	28
(3) Un moyen d'atténuer le débat sur le périmètre des dépenses fiscales.....	30
2. <i>La France se rapproche de ce modèle depuis 2006</i>	31

II. L'ALLÈGEMENT EST-IL ÉVALUÉ PAR RAPPORT AU DROIT COMMUN OU PAR RAPPORT À L'ALLÈGEMENT QUE LE CONTRIBUABLE UTILISERAIT S'IL N'EXISTAIT PAS ?	31
A. L'INTÉRÊT DE PRENDRE POUR RÉFÉRENCE L'ALLÈGEMENT QUE LE CONTRIBUABLE UTILISERAIT SI CELUI QUE L'ON CHIFFRE N'EXISTAIT PAS	31
1. <i>Une méthodologie plus pertinente pour évaluer le coût d'un allègement particulier</i>	31
2. <i>Une approche qui aurait été utile en France dans le cas de la non-imposition des produits de participations</i>	32
B. UNE MÉTHODOLOGIE QUI N'EST POURTANT GUÈRE APPLIQUÉE QUE PAR LE CONGRÈS DES ETATS-UNIS	32
DEUXIÈME PARTIE - UN ETAT DES LIEUX DU CHIFFRAGE DES ALLÈGEMENTS EN FRANCE	35
I. UNE ACTUALITÉ FOURNIE	35
A. DE NOMBREUX RAPPORTS	35
1. <i>Présentation générale</i>	35
2. <i>Le rapport d'information de l'Assemblée nationale (2008) et sa mise en œuvre</i>	35
a) La suppression du critère d'ancienneté pour la définition de la norme	36
b) Les autres évolutions	36
B. LE « DÉCLASSEMENT » DE L'EXONÉRATION D'IS POUR LES PLUS-VALUES SUR LES PRODUITS DE CESSION (2009) : UN « CAS D'ÉCOLE »	36
1. <i>Un déclassement arbitraire et contesté, du fait de l'absence de définition claire de la notion de dépense fiscale</i>	37
2. <i>Un chiffrage effectué selon des conventions le privant de toute utilité pratique</i>	37
a) L'absence de raisonnement par rapport au « prochain allègement le plus favorable »	37
(1) Rappel du dispositif	37
(2) Jusqu'au projet de loi de finances pour 2011, un chiffrage par nature dépourvu de signification	38
b) L'absence de prise en compte des changements de comportement des acteurs	40
II. UN CHAMP ENCORE TROP RESTREINT	40
A. UN CHAMP PLUS LARGE QUE DANS LA PLUPART DES PAYS DÉVELOPPÉS	40
1. <i>Une évaluation des dépenses fiscales qui couvre la totalité des impôts d'Etat</i>	40
a) Une exigence de la LOLF	40
b) Un champ plus large que dans de nombreux Etats	40
2. <i>Depuis 2007, une évaluation des principales « niches sociales »</i>	41
B. ... MAIS ENCORE TROP RESTREINT	41
1. <i>Dans le cas des allègements de prélèvements sociaux</i>	41
a) L'absence de chiffrage de certains allègements	41
b) L'absence du tableau synthétique du Gouvernement des niches sociales concernant des revenus autres que ceux du travail	42
2. <i>Un chiffrage encore partiel des « niches locales »</i>	43

III. UNE DÉFINITION ET UN CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES ET DES « NICHES SOCIALES » PERFECTIBLES	43
A. LES DÉPENSES FISCALES	43
1. <i>Des critères de définition des dépenses fiscales qui ont varié au cours du temps</i>	43
a) Une approche « par le bas », malgré une terminologie suggérant le contraire	44
b) Les quatre critères initiaux (1981)	45
c) Le critère actuel : la généralité.....	46
2. <i>Moins que l'évolution des critères, c'est celle de leur interprétation qui a joué un rôle essentiel</i>	47
a) Le « déclassement » en 1996 de l'exonération du revenu en nature dont le propriétaire se réserve la jouissance.....	48
b) Le « déclassement » du quotient familial en 1998.....	48
c) Plus de 75 milliards d'euros de dépenses fiscales ont été arbitrairement « déclassées » depuis 2006	50
(1) Des déclassements concernant essentiellement quatre allègements en faveur des entreprises, le principal étant la non-imposition des produits de participations	52
(2) Des déclassements contestés par le Conseil des prélèvements obligatoires.....	52
(3) Des déclassements contestés par la Cour des comptes	53
(4) Le « déclassement » en 2006 de la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant est-il justifié ?.....	54
d) Le critère de généralité est d'interprétation trop subjective pour être opérationnel	55
3. <i>Une norme de référence également définie par rapport à une « doctrine » en partie contestable</i>	57
a) Une doctrine par nature évolutive	57
b) Le choix d'inclure dans le système de référence la taxation à taux libératoire de certains revenus du patrimoine.	57
4. <i>Des problèmes méthodologiques importants dans le cas de la TVA</i>	58
a) Des dépenses fiscales de près de 40 milliards d'euros dans le cas des taux réduits (contre moins de 15 milliards d'euros selon le Gouvernement).....	58
(1) Les taux réduits coûtent environ 40 milliards d'euros	58
(2) Les dépenses fiscales de taux réduits sont chiffrées à seulement 12,7 milliards d'euros en 2009 par le Gouvernement	59
b) Une situation insatisfaisante qui a deux causes essentielles	60
(1) Une première cause : des taux super-réduits dont le coût est calculé par rapport au taux réduit.....	60
(2) La principale cause de ce phénomène : le taux réduit pour les produits alimentaires	61
(3) Une situation critiquée par le Conseil des prélèvements obligatoires.....	64
c) Selon une approche « maximaliste », de 15 à 75 milliards d'euros d'allègements, correspondant à des mesures d'assiette, ne sont pas pris en compte par le fascicule des « Voies et moyens »	65
(1) Sur la base du coefficient d'efficacité de la TVA et par rapport à une conception maximaliste de l'assiette, environ 75 milliards d'euros d'allègements ne figurent pas dans le fascicule des « Voies et moyens »	65
(2) Un montant ramené à environ 15 milliards d'euros si l'on prend pour référence un coefficient d'efficacité de 75 %	66
(3) Des allègements qui pourraient être inclus dans le système de référence.....	67
B. LES « NICHES SOCIALES »	68
1. <i>45 milliards d'euros selon le Gouvernement, 67 milliards d'euros selon la Cour des comptes et 80 milliards d'euros selon la commission des finances</i>	68
a) Les deux principales causes de l'écart entre le Gouvernement et la Cour des comptes	70
(1) La Cour des comptes prend en compte des allègements reposant sur une autre assiette que le travail	70
(2) Le Gouvernement retient une hypothèse de taux d'imposition délibérément faible.....	71

b) Des causes d'écart de moindre importance	73
(1) La Cour des comptes indique les pertes de recettes brutes	73
(2) La Cour des comptes prend en compte les niches sur les impôts et taxes affectés.....	74
2. <i>Des divergences qui s'expliquent en partie par la définition organique</i>	74
a) L'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale	74
b) Un champ limité par la loi organique aux régimes obligatoires de base et aux seules cotisations et contributions.....	75
c) Un système de référence défini par le Gouvernement dans l'annexe 5 des PLFSS	75
d) Les allègements généraux de cotisations sociales seraient-ils considérés comme une « niche » s'ils étaient barémisés ?	76
TROISIÈME PARTIE - PROPOSITIONS	79
I. CERTAINES AMÉLIORATIONS DOIVENT ÊTRE APPORTÉES À COURT TERME	79
A. DANS LE CAS DES ALLÈGEMENTS FISCAUX	79
1. <i>Préciser la norme de référence, conformément à l'engagement du Gouvernement</i>	79
2. <i>Considérer l'ensemble des taux réduits de TVA comme des dépenses fiscales</i>	80
3. <i>Prendre en compte les principales modalités de calcul de l'impôt autres que les anciennes dépenses fiscales « déclassées » à compter de 2006</i>	80
4. <i>Etendre le chiffrage aux dépenses fiscales locales non compensées</i>	80
B. DANS LE CAS DES NICHES SOCIALES	81
1. <i>Appliquer aux exemptions d'assiette un taux suffisamment élevé</i>	81
2. <i>Adapter le système de référence</i>	81
a) Prendre en compte les allègements sur les impositions autres que celles reposant sur les revenus du travail	81
b) Veut-on éviter que la « barémisation » des exonérations de cotisations sur les bas salaires entraîne la disparition du chiffrage de cet allègement ?.....	82
3. <i>Prendre en compte dans le chiffrage global les niches relatives à la fiscalité transférée</i>	82
II. PRÉVOIR UNE RÉPARTITION « AUTOMATIQUE » ET EXHAUSTIVE DES ALLÈGEMENTS EN TROIS CATÉGORIES	83
A. DANS LE CAS DES DÉPENSES FISCALES	83
1. <i>Un système de référence « large » mais pas « maximaliste »</i>	84
a) Les deux choix possibles	84
(1) Le système de référence « maximaliste ».....	84
(2) Le système de référence « large » proposé par la commission des finances.....	85
b) Quelques allègements devant être pris en compte par un système de référence « large ».....	86
2. <i>La nouvelle définition des dépenses fiscales</i>	87
a) Une définition comme les seuls « allègements poursuivant un objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou concernant des domaines d'activité ou produits spécifiques ».....	87
b) Une définition proche de l'interprétation actuelle du principe de « généralité » par le Gouvernement	88
3. <i>Un système distinguant, de manière objective et incontestable, trois catégories d'allègements</i>	88
a) Quelques exemples significatifs.....	88
b) Quelques éléments de chiffrage	90

B. DANS LE CAS DES NICHES SOCIALES	92
1. Renommer les niches sociales « dépenses de prélèvements sociaux »	92
2. Un système distinguant trois catégories, sur le modèle de celui présenté pour les allègements fiscaux	93
3. Le système de référence	93
a) Un système de référence suffisamment large	94
b) La disparition du chiffrage des allègements de cotisations sociales en cas de barémisation	94
4. Près d'un tiers des allègements de prélèvements sociaux correspondrait à des modalités de calcul des prélèvements sociaux	94
III. AUTRES PERSPECTIVES D'ÉVOLUTION	96
A. PRÉSENTER DES CHIFFRAGES SELON PLUSIEURS MÉTHODOLOGIES.....	96
1. Présenter certains chiffrages par rapport à l'allègement qui serait utilisé par le contribuable en cas de suppression de l'allègement concerné	96
2. Prendre en compte l'impact économique de certains allègements	97
B. INDIQUER LES « DÉPENSES DE PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES » NÉGATIVES ?	97
IV. COMMENT METTRE EN PLACE LE NOUVEAU SYSTÈME ?.....	98
A. EVITER DES ÉVALUATIONS CONCURRENTES DE L'EXÉCUTIF ET DU PARLEMENT : LE CONTRE-EXEMPLE DES ETATS-UNIS	98
1. L'évaluation des allègements de prélèvements obligatoires aux Etats-Unis	99
2. Une source de confusion	100
B. MODIFIER LE CONTENU DES DOCUMENTS GOUVERNEMENTAUX.....	101
1. Une décision du Gouvernement ?	101
2. La détermination par le Parlement d'une « règle de gestion des finances publiques »	101
TRAVAUX DE LA COMMISSION	105
• COMPTE-RENDU DE LA TABLE RONDE SUR LA DÉFINITION ET LE CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES ET DES NICHES SOCIALES (27 AVRIL 2011)	107
• ADOPTION DU RAPPORT (25 MAI 2011)	123
ANNEXE 1 - SÉANCE DU SÉNAT DU 5 DÉCEMBRE 2010 (COMPTE RENDU INTÉGRAL DES DÉBATS)	133
ANNEXE 2 - EXTRAIT DU FASCICULE DES « VOIES ET MOYENS » ANNEXÉ AU PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 1981.....	139
ANNEXE 3 - LES ANCIENNES DÉPENSES FISCALES « DÉCLASSÉES » EN MODALITÉS DE CALCUL DE L'IMPÔT DEPUIS 2006	149
ANNEXE 4 - EXEMPLES ÉTRANGERS.....	155
I. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE DES ETATS-UNIS.....	155
II. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE DU CANADA.....	159

III. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE DE L'AUSTRALIE	167
IV. LA BELGIQUE	177
V. LES « TROIS CERCLES » DU DISPOSITIF BRITANNIQUE	185
ANNEXE 5 - RÉPONSES DU GOUVERNEMENT AU QUESTIONNAIRE ADRESSÉ PAR LA COMMISSION DES FINANCES	191

Mesdames, Messieurs,

Pourquoi ce rapport d'information ?

Le présent rapport d'information porte sur la définition et le chiffrage des dépenses fiscales et des niches sociales.

Il résulte de la nécessité d'évaluer précisément les allègements de prélèvements obligatoires, dont la réduction constitue un moyen privilégié de diminuer le déficit public.

Les limites du dispositif actuel de chiffrage des dépenses fiscales sont apparues de manière manifeste au sujet de la non-imposition à l'impôt sur les sociétés des plus-values sur titres de participation, introduite par l'article 39 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 (article 219 du code général des impôts), à l'initiative de la commission des finances du Sénat (et appelée par la presse « niche Copé »). Cet exemple constitue une sorte de « cas d'école », permettant de mettre en évidence les principales lacunes du dispositif actuel : en l'absence de définition claire de la notion de « dépense fiscale », caractère en partie arbitraire (et parfois perçu comme non légitime) du classement en dépense fiscale ou en « modalité de calcul de l'impôt » ; caractère peu adapté des conventions retenues (écart par rapport au droit commun, à comportements inchangés) pour évaluer le coût d'une disposition particulière (qui dépend de l'écart par rapport à la « prochaine disposition la plus favorable » et du jeu des mécanismes économiques).

Ainsi, les chiffres figurant dans le tome II du fascicule des « Voies et moyens » ont souvent une faible utilité pratique. Le fait que le Gouvernement ait été obligé de préciser que, même à comportements inchangés, le chiffrage pour 12,5 milliards d'euros en 2008¹ de la disposition précitée était environ deux fois trop élevé, du fait des conventions méthodologiques retenues (et de retenir, pour cette seule disposition, une méthodologie *ad hoc* dans le cadre du projet du loi de finances pour 2011), en est la preuve par l'absurde.

Il est d'autant plus nécessaire de parvenir à un consensus sur la liste et le chiffrage des allègements de prélèvements obligatoires que le II et le III de l'article 9 de la loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014, insérés à l'initiative de notre collègue député Gilles Carrez, prévoient leur gel en valeur (il est vrai à

¹ Selon le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2010.

périmètre constant et sans préciser si cette règle s'entend chaque année ou sur la période de programmation)¹.

Le présent rapport d'information est également la conséquence des débats tenus en séance publique lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2011.

Notre collègue **Nicole Bricq** et nos collègues du groupe socialiste ont en effet présenté un amendement² tendant à insérer un article additionnel ainsi rédigé : « *Le Conseil des prélèvements obligatoires définit chaque année, dans son rapport relatif aux dispositifs fiscaux dérogatoires dont bénéficient les entreprises, les dépenses fiscales appelées « niches fiscales et sociales ». L'évaluation desdites dépenses doit se référer précisément à leur efficacité économique, ainsi qu'à leur utilité sociale* ».

Cet amendement avait reçu un avis défavorable du Gouvernement, et la commission des finances en avait demandé le retrait. Votre rapporteur général a en particulier considéré que la définition des allègements de prélèvements obligatoires ne devait être laissée ni au Gouvernement, comme actuellement, ni à un conseil d'experts, comme le Conseil des prélèvements obligatoires, mais être réalisée **par le Parlement lui-même**. Comme il l'a souligné, « *il appartient aux commissions des finances du Sénat et de l'Assemblée nationale d'établir la liste des dépenses fiscales (...). Seul le Parlement est véritablement compétent et légitime en la matière (...). Il est indispensable de nous doter d'une méthodologie, qui fait encore défaut en ce domaine* ».

Le rapporteur général et le président Jean Arthuis s'étant engagés à ce que la commission des finances entame ses travaux à ce sujet dès le début de l'année 2011, en y associant notre collègue Nicole Bricq, celle-ci a accepté de retirer son amendement³. Le bureau de la commission des finances a décidé, le 25 janvier dernier, d'inscrire cette question au programme de travail de 2011.

Un rapport d'information qui fait suite à une table ronde organisée au Sénat le 27 avril 2011

Le présent rapport d'information fait suite à la **table ronde** organisée sur le sujet par la commission des finances le 27 avril 2011.

¹ « (...) II. — Le coût des dépenses fiscales est stabilisé en valeur à périmètre constant. III. — Le coût des réductions, exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base de sécurité sociale ou aux organismes concourant à leur financement est stabilisé en valeur à périmètre constant. »

² *Amendement n° II-487, présenté par Mme Bricq, M. Marc, Mme M. André, MM. Angels, Auban, Demerliat, Frécon, Haut, Hervé, Krattinger, Masseret, Massion, Miquel, Rebsamen, Sergent, Todeschini et les membres du groupe Socialiste, apparentés et rattachés.*

³ *Cf. annexe 1 du présent rapport d'information.*

Participaient à cette table ronde MM. Jonathan Bosredon, sous-directeur du financement de la sécurité sociale, Henri Guillaume, inspecteur général des finances, Philippe Josse, directeur du budget, Mme Marie-Christine Lepetit, directeur de la législation fiscale, et M. Jens Lundsgaard, chef adjoint de la division des statistiques et des politiques fiscales à l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE).

Le **compte-rendu** de cette table ronde figure en **annexe** au présent rapport d'information.

Le classement d'un allégement parmi les dépenses fiscales ou les niches sociales n'implique aucun jugement de valeur

Il faut enfin souligner que le classement d'un allégement parmi les dépenses fiscales ou les niches sociales n'implique **aucun jugement de valeur**.

En particulier, **le fait qu'un allégement soit classé parmi les « modalités de calcul de l'impôt » n'implique pas qu'il soit « intouchable », bien au contraire**. Tel est d'autant moins le cas que si les dépenses fiscales poursuivent en principe un objectif de politique publique clairement identifié, tel n'est généralement pas le cas des modalités de calcul de l'impôt. Or, si celles-ci sont chiffrées, c'est bien qu'elles dérogent, sinon à la « norme » servant à définir les dépenses fiscales, du moins à un système de référence plus maximaliste. **Contrairement à ce que leur intitulé pourrait laisser croire, les modalités de calcul de l'impôt ne sont pas nécessairement de simples mesures « techniques », mais correspondent généralement à des allègements au moins en partie discrétionnaires**. Dans certains Etats (Etats-Unis, Canada, Australie...), qui ne distinguent pas plusieurs catégories d'allègements, les modalités de calcul de l'impôt seraient d'ailleurs considérées comme des dépenses fiscales. En forçant le trait, on pourrait affirmer qu'en France la principale différence entre une dépense fiscale et une modalité de calcul de l'impôt réside dans le fait que les documents budgétaires n'indiquent pas à quoi la seconde est censée servir. Un toilettage des modalités de calcul de l'impôt permettrait vraisemblablement de réaliser des économies substantielles.

En sens inverse, dans le cas de l'impôt sur le revenu, les expériences récentes du plafonnement des dépenses fiscales et de « rabot » des dépenses fiscales montrent – bien que votre rapporteur général le regrette – que **les dispositifs généraux de réduction des dépenses fiscales tendent en pratique à prévoir de nombreuses exceptions**.

A cela s'ajoute le cas de certains allègements, n'apparaissant pas dans le fascicule des « Voies et moyens », et pourtant considérés comme participant de l'objectif global de réduction des dépenses fiscales. Ainsi, la révision des modalités de déclaration des revenus en cas de mariage, pacte civil de solidarité ou divorce, est explicitement considérée par le Gouvernement, en

particulier dans le tableau figurant en page 29 du programme de stabilité 2011-2014, comme la suppression d'une dépense fiscale.

Le véritable enjeu de la définition et du chiffrage des dépenses fiscales et des niches sociales est celui de **l'information du Parlement**. Il importe donc que les documents budgétaires soient aussi exhaustifs que possible, que la signification des chiffrages soit explicitée (en particulier par l'indication du système utilisé comme référence), et que le classement des allègements entre les dépenses fiscales et les niches sociales d'une part, et les autres allègements d'autre part, se fasse en fonction de critères clairement définis.

PREMIÈRE PARTIE QU'EST-CE QU'UNE DÉPENSE FISCALE ?

I. UNE DÉFINITION VARIABLE SELON LES ETATS

Depuis une loi de 1967, le gouvernement allemand est tenu de présenter tous les deux ans au Parlement un *Rapport sur les subventions budgétaires* (*Subventionsbericht*), dont le premier a été publié la même année. Cette notion englobe les « *avantages fiscaux* » [*Steuervergünstigungen*], que l'on peut considérer comme correspondant aux dépenses fiscales. Seules sont cependant prises en compte les dépenses fiscales à visée économique ou équivalent à des subventions à des organismes sociaux.

L'Allemagne a été suivie par les Etats-Unis, qui en 1968 ont publié leur première évaluation des dépenses fiscales. L'expression française est d'ailleurs une traduction littérale de l'anglais *tax expenditure*. Le Trésor publie chaque année une estimation des dépenses fiscales, en application de la loi de 1974 relative à la procédure budgétaire¹. Le champ de ces estimations se limite toutefois à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés.

Au Royaume-Uni, le premier chiffrage des dépenses fiscales remonte à janvier 1979, avec une brève étude, limitée aux impôts directs. Désormais l'ensemble des prélèvements obligatoires sont pris en compte.

En France, les dépenses fiscales sont chiffrées depuis le projet de loi de finances pour 1981, conformément à l'article 32 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980². Depuis 2007, les « niches sociales » sont évaluées dans l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale.

La commission des finances a examiné la méthodologie de chiffrage des dépenses fiscales dans six Etats : les Etats-Unis, le Canada, l'Australie, l'Allemagne, le Royaume-Uni et la Belgique. Au-delà des similitudes de langage, **il convient de distinguer trois grandes manières de définir et de chiffrer les dépenses fiscales :**

- une « approche par le haut », consistant à partir d'un système fiscal de référence « large » explicitement défini, tout allègement par rapport à ce

¹ *Le Congressional Budget and Impoundment Control Act.*

² *Cet article prévoyait que « 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 ».*

système étant considéré comme une dépense fiscale (cas des Etats-Unis, du Canada et de l'Australie) ;

- une « approche par le bas », consistant à partir d'une définition de la dépense fiscale, qui sert alors de fait à déterminer le système de référence (cas de l'Allemagne et de la France) ;

- une « approche mixte », la plus pertinente, consistant à combiner les avantages des deux approches précédentes : les dépenses fiscales font toujours l'objet d'une définition restrictive, mais la définition d'un système fiscal de référence « large » permet d'identifier plusieurs catégories d'allègements (cas du Royaume-Uni et de la Belgique).

Depuis 2006 la France distingue deux catégories d'allègements – les dépenses fiscales et les modalités de calcul de l'impôt –, ce qui la conduit à se rapprocher de ce modèle. Cependant, faute de système de référence explicitement défini, son approche est toujours « par le bas ».

A. L'« APPROCHE PAR LE HAUT » : LA DÉFINITION DE LA DÉPENSE FISCALE COMME UN ALLÈGEMENT PAR RAPPORT À UN SYSTÈME FISCAL DE RÉFÉRENCE « LARGE » (ETATS-UNIS, CANADA ET AUSTRALIE)

1. Une définition du système de référence relativement consensuelle

L'« approche par le haut » pourrait *a priori* sembler difficile à mettre en œuvre. Comment, en effet, définir le système de référence ?

En pratique, les questions qui se posent sont assez peu nombreuses, dès lors que l'on accepte de « jouer le jeu » et de ne pas y inclure des allègements qui, de toute évidence, relèvent d'une volonté politique, et ne devraient donc pas en faire partie.

a) L'IR et l'IS : une taxation du revenu global (selon le barème pour l'IR et selon le taux normal pour l'IS)

La norme à retenir dans le cas de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés a fait l'objet d'une abondante littérature académique. Il est généralement préconisé de s'approcher, autant que possible, de la taxation du revenu global dit de Schanz-Haig-Simons (ou Haig-Simons), défini comme la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette. Autrement dit, ce revenu comprend l'ensemble des revenus nets (donc après déduction des dépenses faites pour les obtenir), quelle que soit leur origine. Ainsi, si le taux d'imposition peut être progressif sans que cela corresponde à une dépense fiscale, dans le cas de l'impôt sur le revenu la taxation plus légère des revenus du capital correspond, selon cette approche, à des dépenses fiscales.

Le Canada¹ et l'Australie² se réfèrent explicitement au revenu de Schanz-Haig-Simons. Si le *Treasury*³ des Etats-Unis ne mentionne pas ces noms, il donne des revenus pris en considération une définition équivalente⁴.

Les Etats concernés s'écartent cependant légèrement de la définition de Schanz-Haig-Simons, pour des raisons pratiques. Les écarts peuvent notamment être les suivants : prise en compte du revenu nominal (et non réel), souvent en comptabilité de caisse (et non en droits constatés), absence de prise en compte des transactions avec soi-même. On considère par ailleurs qu'il est « normal » d'imposer les entreprises de manière spécifique, alors que l'application stricte du revenu de Schanz-Haig-Simons impliquerait de réaliser l'imposition correspondante au niveau des actionnaires, que le revenu soit ou non distribué sous forme de dividendes.

Les Etats appliquent ensuite ce qu'ils considèrent comme le barème structurel de l'IR et de l'IS. Ils peuvent ainsi considérer que des mesures comme l'élimination de la double imposition (exemption des dividendes, exonération des plus-values), la prise en compte des amortissements, ou les déductions de pertes antérieures, font partie du système de référence. Dans le cas de l'IR, le barème progressif est quant à lui toujours considéré comme un élément structurel de l'impôt.

Il arrive toutefois que les Etats prennent certaines libertés, il est vrai assez marginales, avec ces concepts.

Dans le cas de l'IR, le fait de retenir un système de référence « large » implique en principe de considérer que le fait que les gains en capital soient moins taxés que les revenus du travail correspond à une dépense fiscale. Telle est l'approche retenue par le Canada et les Etats-Unis (ces derniers estiment par exemple que les gains en capital bénéficient d'une dépense fiscale de 44 milliards de dollars en 2011). Cependant, la Belgique a fait le choix de considérer que l'imposition n'est pas globalisée « *pour les revenus non récurrents, ainsi que pour les revenus mobiliers et divers* ». De même, certains Etats (Australie, Suède⁵) ont choisi d'analyser les allègements en faveur des bas revenus (dont l'équivalent en France serait la prime pour l'emploi) comme des éléments structurels de l'impôt. Aux Etats-Unis, ne sont

¹ Ministère des finances du Canada, « Dépenses fiscales : Notes afférentes aux estimations et projections 2010 », 2009.

² Gouvernement australien, « Tax Expenditures Statement 2010 », janvier 2011.

³ Pour ne pas spécifier à chaque fois s'il est question de la direction du Trésor des Etats-Unis (Department of the Treasury) ou de la direction générale du Trésor française, on désignera dans le présent rapport d'information la première du terme de Treasury.

⁴ « Les estimations de dépenses fiscales présentées dans ce chapitre sont construites à partir d'une taxe sur le revenu exhaustive, qui définit le revenu comme la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette dans une période de temps donnée » (*Office of Management and Budget, « Tax Expenditures », in Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2011, 1^{er} février 2010*).

⁵ Crédit d'impôt sur le revenu d'activité (comme l'indique le Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport sur les « niches fiscales et sociales » en faveur des entreprises (2010)).

pas considérés comme des dépenses fiscales par le *Treasury* certains traitements différenciés liés à la situation matrimoniale, ainsi que l'« imposition alternative minimale » [*Alternative Minimum Tax*¹] (qui n'est pas classée comme une dépense fiscale négative, alors que le *Treasury* reconnaît cette notion). Dans certains cas plus contestables – comme la plupart des transferts financiers en provenance du Gouvernement –, le *Treasury* distingue deux systèmes de référence, dont l'un les considère comme faisant partie du revenu de référence². Certains Etats incluent dans le système de référence l'exonération du loyer virtuel des logements occupés par leur propriétaire.

Dans le cas de l'IS, qui n'a pas de vocation redistributive analogue à celle de l'IR, cette approche implique de prendre pour référence le taux d'imposition de droit commun. Le *Treasury* des Etats-Unis estime cependant, dans l'un de ses deux systèmes de référence (cf. ci-après), que les taux d'imposition inférieurs au taux de droit commun (comme pour les 10 premiers millions de dollars de revenu), les dispositifs d'amortissement accéléré et le report d'imposition du revenu reçu par les « *entreprises étrangères contrôlées* » ne correspondent pas à des dépenses fiscales.

b) La TVA : une base aussi large que possible, à laquelle on applique le taux normal

Dans le cas de la TVA, cette approche implique de retenir pour base la consommation totale, à laquelle on applique le taux normal.

Les taux réduits doivent donc être considérés comme des dépenses fiscales. Telle est la solution retenue par le Canada, l'Australie et la Belgique (les Etats-Unis, ne fournissant d'estimation des dépenses fiscales que pour l'IR et l'IS, ne sont pas concernés).

Cependant, la France considère que certains taux réduits de TVA font partie de la structure de l'impôt. Cela est difficilement justifiable, comme on le verra ci-après.

Le Canada et l'Australie précisent que, comme cela est logique, certains allègements « techniques », faisant partie du concept même de la TVA (exonération des exportations...), ne constituent pas des dépenses fiscales.

c) Des nuances d'appréciation plutôt que de véritables divergences

L'exemple des Etats-Unis permet d'illustrer, mais aussi de relativiser, le caractère en partie conventionnel de la norme de référence.

Le principal écart correspond non à celui entre les deux listes du *Treasury* (qui distingue deux listes légèrement différentes de dépenses

¹ Il s'agit d'une imposition supplémentaire du revenu à laquelle sont soumis certains contribuables, dans une logique analogue à celle du « plafonnement des niches » en France.

² Cf. page 20 du présent rapport d'information.

fiscales¹), mais à celui entre ces listes et celle établie par la commission conjointe sur la fiscalité du Congrès, qui retient une liste de dépenses fiscales plus longue d'environ 60 % à celles établies par le *Treasury*.

Par exemple, alors que le *Treasury* considère que l'option de comptabilité de caisse (*cash accounting option*) de certaines entreprises fait partie des éléments ordinaires de calcul de l'impôt, la commission conjointe sur la fiscalité estime qu'il s'agit d'une dépense fiscale.

A titre illustratif, on peut comparer les estimations publiées par le *Treasury* en janvier 2010 et par la commission conjointe sur la fiscalité en décembre 2010. Ces deux documents ne sont pas strictement comparables (la législation prise en compte est celle en vigueur respectivement au 31 décembre 2009 et au 15 décembre 2010, et la nomenclature n'est pas exactement la même), mais la commission conjointe sur la fiscalité se réfère explicitement à ce document.

On observe que le nombre de dépenses fiscales prises en compte (IR et IS uniquement) est de 173 pour le *Treasury* (dans la liste « étendue »²) et 280 pour la commission conjointe sur la fiscalité, ce qui correspond à un écart de plus de 60 %.

Pendant cet écart concerne essentiellement de « petites » dépenses fiscales. L'enjeu demeure donc modeste.

2. La publication par les Etats concernés de leur système de référence, de manière plus ou moins précise

Les Etats-Unis, le Canada et l'Australie, qui retiennent cette approche « par le haut », indiquent, de manière plus ou moins précise, en quoi consiste leur système de référence. Les passages concernés de leurs documents budgétaires sont reproduits en annexe au présent rapport d'information.

a) Un système de référence très détaillé dans le cas de l'Australie

Le système de référence de l'Australie est très détaillé. Il comporte ainsi une quinzaine de pages selon les modalités de présentation du présent rapport d'information, et concerne, outre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la TVA, les taxes indirectes sur les produits de base, celles sur les ressources naturelles, les droits à polluer, et le dispositif de réduction des émissions de carbone. Dans tous les cas, l'unité d'imposition et la période prises en compte sont spécifiées.

Comme pour les autres pays retenant l'« approche par le haut », la définition des dépenses fiscales retenue par l'Australie est plus large que celle de la France. En effet, ce ne sont pas seulement les mesures avantageant certains contribuables qui sont considérées comme des dépenses fiscales (tel

¹ Cf. page 20 du présent rapport d'information.

² Cf. ci-après.

n'est d'ailleurs pas le cas de certaines d'entre elles), mais tout écart par rapport au système de référence retenu.

Si l'on s'en tient à la lettre de la définition du système de référence, rien n'empêcherait l'Australie d'avoir une conception des dépenses fiscales aussi restrictive que celle de la France. En effet, l'équivalent de notre annexe des « Voies et moyens » indique que « *la référence peut incorporer certains éléments du système fiscal qui se différencient d'un traitement uniforme des contribuables, s'il s'agit d'éléments structurels fondamentaux du système fiscal. De tels éléments peuvent comprendre des caractéristiques de conception entières ; par exemple, le barème progressif de l'imposition du revenu pour les redevables individuels. (...) En conséquence, les références peuvent varier dans le temps et l'espace et être arbitraires* ».

C'est donc la pratique qui explique que la notion retenue soit nettement plus large qu'en France.

Comme on l'a indiqué ci-avant, l'Australie a fait le choix, pour l'IR et l'IS, de retenir une notion large du revenu, en se référant explicitement à celui de Schanz–Haig-Simons, et en ne s'autorisant des dérogations que de manière exceptionnelle. Dans le cas de la TVA, elle retient pour base de référence « *la valeur des dépenses de consommation finale des ménages plus la valeur de l'investissement privé en logement quand il est fourni dans le cadre d'une entreprise* ».

Dans le cas de l'IR, l'Australie n'a pas à se prononcer sur la question de savoir si un taux d'imposition préférentiel des gains en capital constitue ou non une dépense fiscale. En effet, les gains en capital y sont imposés au taux marginal du contribuable. Elle fait cependant le choix de considérer que font partie de la structure de l'impôt, outre le barème progressif (comme cela est inévitable), « *la réduction pour les faibles revenus et le supplément d'imposition relatif à l'assurance maladie [Medicare levy]* ». Elle intègre également à la structure de l'impôt l'exonération des prestations des fonds de pension, ce qu'elle justifie par le fait que les cotisations à ces fonds ont déjà été imposées au titre de l'IR.

b) Un système de référence relativement détaillé dans le cas du Canada

Le régime de référence du Canada est lui aussi relativement détaillé. Il est cependant moins développé que celui de l'Australie (huit pages contre une quinzaine selon les conventions de présentation du présent rapport d'information), et ne concerne que l'IR, l'IS et la TVA.

Les dépenses fiscales sont définies de la manière suivante : « *La principale fonction du régime fiscal est de générer les revenus nécessaires pour couvrir les dépenses de l'État. Il est de plus possible de recourir directement au régime fiscal pour atteindre des objectifs de la politique publique en appliquant des mesures spéciales, comme de faibles taux d'impôt, des exemptions, des déductions, des reports et des crédits. Ces mesures sont*

souvent appelées « dépenses fiscales » parce qu'elles permettent d'atteindre des objectifs stratégiques au prix de la réduction des revenus fiscaux.

« Pour cerner et estimer ces dépenses fiscales, il faut établir un régime fiscal « de référence », dans lequel les taux d'imposition pertinents sont appliqués à une assiette fiscale générale, par exemple le revenu des particuliers, les bénéficiaires des sociétés ou les dépenses de consommation. Les dépenses fiscales sont ensuite assimilées à des écarts par rapport à ce régime de référence. »

Comme dans le cas de l'Australie, le choix a été fait de retenir une approche « large » de l'impôt de référence, de manière à prendre en compte le plus grand nombre possible de dispositions.

En particulier, « l'assiette fiscale de référence est une variante de l'assiette du revenu global selon Haig-Simons conformément à laquelle tous les ajouts réels au pouvoir d'achat, ou toutes les augmentations réelles de la richesse, sont assujettis à l'impôt ». Par ailleurs, « les mesures qui procurent un traitement fiscal préférentiel à l'épargne, comme les régimes enregistrés d'épargne-retraite et les comptes d'épargne libres d'impôt, sont considérées comme des dépenses fiscales ».

Dans le cas de la TVA, « le régime de référence ne comporte qu'un seul taux d'imposition, qui s'établit à 5 % en 2010. C'est pourquoi les dispositions de la [TVA] qui s'écartent de ce taux unique sont considérées comme des dépenses fiscales ».

c) *Les deux systèmes de référence retenus par le Trésor des Etats-Unis*

Aux Etats-Unis, la loi de 1974 relative à la procédure budgétaire (qui peut donc être considérée comme un équivalent de la LOLF)¹ définit les dépenses fiscales (*tax expenditures*) comme « les pertes de revenu attribuables à des dispositions de lois fiscales fédérales autorisant une exonération, exemption ou déduction du revenu brut ou qui prévoient un crédit spécial, un taux d'impôt préférentiel, ou un report de paiement »².

Le système de référence est défini de manière nettement moins précise que dans le cas de l'Australie et du Canada. Les développements concernés de l'équivalent du fascicule des « Voies et moyens » comprennent en effet moins de trois pages (contre respectivement une quinzaine et huit), selon les modalités de présentation du présent rapport d'information.

Comme on l'a indiqué ci-avant, le *Treasury* précise que ses estimations des dépenses fiscales « sont établies à partir d'une imposition du revenu exhaustive, qui définit le revenu comme la somme de la consommation

¹ *Le Congressional Budget and Impoundment Control Act.*

² « Revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of liability. »

et de la variation de richesse nette pour une période de temps donnée ». Il prend donc de fait pour référence le revenu global dit de Haig-Simons indiqué ci-avant, conformément à ce que préconisent habituellement les économistes.

En particulier, la taxation spécifique des gains en capital est considérée comme une dépense fiscale en faveur des individus, de 44 milliards de dollars en 2011.

Il distingue deux catégories de dépenses fiscales : celles qui sont des dépenses fiscales quelle que soit la référence retenue, et celles qui ne le sont que si l'on prend pour référence non « l'impôt de référence » (*reference tax*), proche du droit en vigueur, mais « l'impôt normal » (*normal tax*), correspondant à une conception plus « maximaliste » de l'impôt.

En pratique toutefois, l'écart est modeste : sur le champ d'évaluation des dépenses fiscales, limité aux seuls IR et IS, il est de seulement huit dépenses fiscales, soit de l'ordre de seulement 4,5 % du coût total des dépenses fiscales et 4,6 % de leur nombre. Il correspond pour les trois quarts à une niche d'IS, relative au report des revenus en provenance des entreprises étrangères contrôlées.

**Les huit dépenses fiscales d'IR et d'IS évaluées selon la « méthode de l'impôt normal »
par le *Treasury* des Etats-Unis**

(en millions de dollars)

Intitulé original	Traduction par la commission des finances	Estimation pour 2011
Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method)	Report des revenus en provenance des entreprises étrangères contrôlées	32 720
Accelerated depreciation on rental housing (normal tax method)	Amortissement accéléré pour l'immobilier locatif	5 870
Expensing of research and experimentation expenditures (normal tax method)	Déduction des dépenses de recherche et d'expérimentation	4 560
Graduated corporation income tax rate (normal tax method)	Barème progressif de l'IS	3 120
Exclusion of scholarship and fellowship income (normal tax method)	Exonération du revenu des bourses scolaires et universitaires	2 250
Accelerated depreciation of machinery and equipment (normal tax method)	Amortissement accéléré des machines et équipements	1 170
Exclusion of public assistance benefits (normal tax method)	Exclusion des prestations d'aide sociale	670
Expensing of certain small investments (normal tax method)	Exonération de certains petits investissements	-3 200
Total des huit dépenses fiscales évaluées selon la méthode de « l'impôt normal »		47 160
Total des dépenses fiscales		1 056 704
% des huit dépenses fiscales dans le montant total		4,46
Nombre total de dépenses fiscales		173
% des huit dépenses fiscales dans le nombre total de dépenses fiscales		4,62

La « méthode de l'impôt normal » consiste à prendre pour référence une conception « maximaliste » de l'impôt, ce qui conduit à accroître le nombre de dépenses fiscales.

Source : commission des finances du Sénat, d'après Office of Management and Budget, « Tax Expenditures », in Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2011, 1^{er} février 2010

B. L'« APPROCHE PAR LE BAS », À PARTIR DE LA DÉFINITION DE LA DÉPENSE FISCALE (ALLEMAGNE, FRANCE)

Cependant, tout écart par rapport au système de référence « large » indiquée ci-avant n'est pas considéré par tous les Etats comme une dépense fiscale.

En particulier, certains Etats ne définissent pas explicitement de tel système, mais partent d'une définition – souvent assez restrictive – des dépenses fiscales. C'est ce que la commission des finances appelle « l'approche par le bas ».

1. Une définition très restrictive des dépenses fiscales : des « quasi-subsidations » à visée incitative (Allemagne)

Au sens le plus strict, une « *dépense fiscale* » constitue, comme son nom l'indique, un allègement fiscal correspondant à une politique publique (ce qui exclut les allègements « techniques », comme ceux tendant à éviter les doubles impositions) et qui pourrait « en pratique » (c'est-à-dire, en particulier, sans coût prohibitif) être remplacé par une dépense¹.

Ainsi, certains Etats considèrent qu'une dépense fiscale doit nécessairement pouvoir être remplacée par une subvention incitative. Selon cette approche, les allègements à vocation redistributrice ne sont donc pas des dépenses fiscales.

L'Allemagne retient une approche de ce type.

Elle a fait figure de pionnier en matière d'évaluation des dépenses fiscales. C'est en effet en 1967 qu'elle a publié son premier *Rapport sur les subventions budgétaires (Subventionsbericht)*.

Elle n'utilise pas de mot pouvant être littéralement traduit par « dépense fiscale ». Cependant, les rapports précités présentent exclusivement des « *avantages fiscaux* » [*Steuervergünstigungen*] pouvant être plus ou moins assimilés à des subventions. On considérera donc, dans les développements ci-après, que le mot *Steuervergünstigung* désigne les dépenses fiscales.

L'Allemagne distingue deux sortes de dépenses fiscales :

- celles qui peuvent être assimilées à des subventions au sens des rapports sur les subventions, ce qui implique qu'elles « *favorise[nt] directement ou indirectement certains secteurs ou sous-secteurs de l'économie* » ;

- celles qui, bien que présentant des caractéristiques similaires à celles des subventions, ne répondent pas à cette logique sectorielle et économique, favorisant soit l'économie dans son ensemble (abattement sur l'impôt sur le revenu correspondant au rabais sur le personnel), soit un secteur social déterminé (organisations d'utilité publique, associations, églises, partis, secteur de la santé et l'assurance sociale).

Les allègements qui bénéficient juridiquement aux ménages sont toutefois considérés comme des dépenses fiscales, dès lors qu'ils constituent des subventions indirectes aux entreprises.

¹ Cette approche conduit en principe à considérer que ne constituent pas des dépenses fiscales les allègements dont l'impact dépend du revenu du contribuable, ce qui exclut les réductions d'assiette d'IR. En revanche, les réductions et crédits d'impôt, qui s'imputent in fine sur le montant de l'impôt et ne dépendent pas du revenu du contribuable – pourvu, dans le premier cas, que celui-ci soit assujéti à l'IR – peuvent être considérés comme des dépenses fiscales. Dans le cas des impôts non progressifs (c'est-à-dire, en particulier, l'IS et la TVA), la quasi-totalité des allègements fiscaux constituent, selon cette définition restrictive, des dépenses fiscales.

La principale différence par rapport à la France est que les allègements à vocation redistributive ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales.

La définition des dépenses fiscales en Allemagne

« L'objet du rapport sur les subventions est, de manière inchangée depuis 1967, établi par le paragraphe 12 de la loi de stabilité et de croissance (StGW).

« Par « aides financières » [Finanzhilfen] il faut comprendre des prestations en argent du Bund en dehors de l'administration fédérale, alors que les « dépenses fiscales » [Steuervergünstigungen] correspondent à des allègements fiscaux dérogatoires [spezielle steuerliche Ausnahmeregelungen] qui conduisent à de moindres recettes pour les pouvoirs publics.

« Le concept de « subvention » du gouvernement fédéral se concentre, conformément à la mission légale, sur des prestations pour des entreprises privées et des secteurs d'activité. Le paragraphe 12 de la loi appelle en particulier « aides financières » des moyens fédéraux pour des aides à l'adaptation, au maintien et à la productivité en faveur des entreprises et des secteurs d'activité.

« Si des aides ne peuvent être rangées dans ces catégories, elles sont désignées comme « autres prestations ». Sont considérées comme subventions indirectes des aides diminuant le coût de certains biens ou services pour les ménages privés mais pouvant être imputées directement aux événements économiques. Cela vaut par exemple pour les aides dans le domaine de la construction de logements.

« Une distinction similaire vaut pour les « dépenses fiscales » [Steuervergünstigungen], qui doivent être réparties conformément aux « aides financières ». Un régime fiscal spécial [steuerliche Sonderregelung] est considéré comme une subvention, et par là même comme une dépense fiscale [Steuervergünstigung] au sens du rapport sur les subventions, dès lors qu'il favorise directement ou indirectement certains secteurs ou sous-secteurs de l'économie.

« Les dépenses fiscales [Steuervergünstigungen] sont aussi des régimes spéciaux [Sonderregelungen] directs qui favorisent l'économie de manière générale, dans un objectif d'intérêt général. Les régimes fiscaux spéciaux [steuerliche Sonderregelungen], qui, d'après cette distinction, ne peuvent être considérés comme des subventions, mais présentent des caractéristiques similaires à celles des subventions, figurent, à titre d'information, dans l'annexe 3.

« Il s'agit de dispositions favorisant indirectement l'économie en général (comme l'abattement sur l'impôt sur le revenu correspondant au rabais sur le personnel) et de règles favorisant non l'économie mais, directement ou non, un secteur social déterminé (principalement des organisations d'utilité publique, des associations, des églises, des partis, le secteur de la santé et l'assurance sociale). »

Source : ministère fédéral des finances, « Zweiundzwanzigster Subventionsbericht », janvier 2010 (traduction par la commission des finances)

2. Une définition « moyenne » de la dépense fiscale (France)

Comme on le verra ci-après, malgré la référence à une « norme », la France retient elle aussi une approche « par le bas ».

En effet, ce sont paradoxalement les dépenses fiscales qui servent à définir, de manière négative, la norme.

Le critère de « généralité », unique critère retenu depuis 2009 – et plus large que celui mis en œuvre en Allemagne –, est toutefois par nature trop imprécis pour éviter l'arbitraire, comme on le verra pages 47 et suivantes du présent rapport d'information.

Depuis 2006, la France, dans le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances, chiffre non seulement les dépenses fiscales, mais aussi les « modalités de calcul de l'impôt », ce qui la rapproche du modèle « mixte » présenté ci-après.

3. Un système de référence souvent non explicitement défini

Les Etats retenant cette « approche par le bas », qui mettent l'accent sur la définition des dépenses fiscales *stricto sensu*, peuvent omettre de préciser le système de référence par rapport auquel le chiffrage est effectué.

Tel est en particulier le cas de la France et de l'Allemagne. Il en découle une ambiguïté dommageable des estimations présentées.

C. L'APPROCHE « MIXTE », COMBINANT LES DEUX APPROCHES ET DISTINGUANT PLUSIEURS CATÉGORIES D'ALLÈGEMENTS (BELGIQUE, ROYAUME-UNI)

Ces considérations conduisent à relativiser l'intérêt de la notion de « dépense fiscale », très dépendante de la définition retenue, et qui peut elle-même être source de polémique.

Il paraît donc plus approprié de se concentrer sur la notion d'allègements, plus large, moins subjective et donc, en définitive, plus utile à l'information du Parlement.

Rien n'empêche, si on le souhaite, de répartir ces allègements entre les dépenses fiscales et les autres allègements, comme le font la Belgique et le Royaume-Uni. Compte tenu du caractère nécessairement conventionnel et flou de la notion de dépenses fiscales, ces Etats distinguent en outre une catégorie intermédiaire.

1. La Belgique et le Royaume-Uni

a) *Un système de référence « large », comme dans le cas de « l'approche par le haut »*

Comme dans le cas de « l'approche par le haut », ces Etats retiennent un système de référence « large ».

A titre d'exemple, l'encadré ci-après reproduit la description, par le gouvernement belge, du système de référence retenu dans le cas de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la TVA.

On observe que ce système de référence est nettement plus succinct que celui publié par l'Australie et le Canada.

Le système de référence par rapport auquel sont évaluées les dépenses fiscales : l'exemple de la Belgique

« 3. L'impôt des personnes physiques organise la taxation des revenus de toute nature, nets des charges consenties pour les acquérir et/ou les conserver. Cette taxation est globalisée, sauf pour les revenus non récurrents, ainsi que pour les revenus mobiliers et divers. Le système général inclut la définition de l'unité d'imposition et les dispositions visant à définir la capacité contributive en fonction de la composition de cette unité d'imposition et du nombre de personnes déclarant un revenu. L'impôt des personnes physiques assure la taxation du revenu mondial des résidents, sous réserve de l'application des conventions préventives de la double imposition et des mesures de droit interne visant à éliminer ou réduire la double imposition.

« 4. L'impôt des sociétés consiste en la taxation des bénéfices, quelle que soit leur affectation, mais après élimination de la double imposition des bénéfices réservés et distribués et après déduction des pertes antérieures. Les mesures d'application des conventions internationales préventives de la double imposition et les mesures de droit interne poursuivant le même objectif sont considérées comme faisant partie du système général. La déduction pour capital à risque est considérée comme un élément du système général : son instauration constitue un changement de système d'application générale et non une dérogation limitative au système préexistant.

« (...)

« 9. La TVA organise la taxation sur le principe de la valeur ajoutée incorporée par chaque intermédiaire, des livraisons de biens et des prestations de service faites sur le territoire du pays. Les règles européennes autorisent un ou plusieurs taux réduits. L'application de ceux-ci est considérée comme une dépense fiscale. La plupart d'entre eux en ont les caractéristiques de base : ils ont un caractère incitatif et/ou constituent des dérogations « en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales et culturelles » et des subventions directes leurs sont substituables. »

Source : Budget des voies et moyens, « Inventaire 2009 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat pour l'année budgétaire 2010 », 13 décembre 2010

Dans le cas du Royaume-Uni, le système de référence n'est pas précisément défini, mais les allègements pris en compte montrent qu'il est lui aussi « large » (cf. page 29 du présent rapport d'information).

b) Des dépenses fiscales qui ne représentent qu'une partie des allègements par rapport au système de référence

Les Etats adoptant l'approche « mixte » considèrent que les dépenses fiscales ne correspondent qu'à une partie des allègements.

(1) La Belgique : une définition restrictive des dépenses fiscales

La Belgique retient une définition des dépenses fiscales à peu près aussi restrictive que celle de l'Allemagne.

Elle applique en effet le double critère d'un possible remplacement par une subvention et d'un caractère incitatif.

La définition restrictive de la dépense fiscale retenue par la Belgique

« 2. Certaines des « exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat » sont qualifiées de dépenses fiscales. Le Conseil Supérieur des Finances a défini comme suit la notion de dépense fiscale :

« "Une moindre recette découlant d'encouragements fiscaux provenant d'une dérogation au système général d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales, culturelles, etc. et qui pourrait être remplacée par une subvention directe".

« La notion de « système général » est donc l'élément clé de la définition des dépenses fiscales. Cette notion se définit impôt par impôt.

(...)

« 10. Outre le fait qu'elle déroge au système général de l'impôt, une dépense fiscale se caractérise également par le fait qu'elle vise une modification du comportement du contribuable et que cet objectif pourrait également être atteint par une subvention budgétaire directe. »

Source : Budget des voies et moyens, « Inventaire 2009 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat pour l'année budgétaire 2010 », 13 décembre 2010

(2) Le Royaume-Uni : une définition « moyenne » des dépenses fiscales

Le Royaume-Uni retient une définition « moyenne » des dépenses fiscales, plus proche de celle de la France.

Ainsi, le Gouvernement britannique indique : « L'effet de certains allègements [reliefs] est d'aider ou d'encourager certaines catégories d'individus, d'activités ou de produits. Ces allègements sont souvent une

alternative à la dépense publique, et ont des effets analogues. Ils sont appelés « dépenses fiscales » [tax expenditures] »¹.

c) Les trois catégories d'allègements de la Belgique et du Royaume-Uni

(1) Les trois catégories du système belge

L'équivalent belge² de notre tome II du fascicule des « Voies et moyens » – d'un niveau de détail analogue, puisqu'il comprend plus de 300 pages et plus de 300 allègements – distingue ainsi trois catégories d'allègements fiscaux.

Selon ses propres termes, « *les dispositions prises en considération sont (...) réparties en trois colonnes selon que, par rapport à la définition [des dépenses fiscales] :*

« - elles doivent être considérées comme des dépenses fiscales ;

« - elles ne doivent pas être considérées comme telles ;

« - elles suscitent des doutes quant à leur nature de dépense fiscale ».

La première page du tableau relatif aux allègements d'impôt sur le revenu est reproduite, à titre illustratif, en annexe au présent rapport d'information.

Compte tenu du caractère restrictif de la notion de dépenses fiscales utilisée par la Belgique, celles-ci ne correspondent qu'à un tiers du montant total des allègements. Les cas de doute représentent environ 15 % du nombre d'allègements, mais moins de 0,6 % du montant total.

¹ HM Treasury, HM Revenue and Customs, « Tax ready reckoner and tax reliefs », décembre 2009 (traduction de la commission des finances).

² Budget des voies et moyens, « Inventaire 2009 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat pour l'année budgétaire 2010 », 13 décembre 2010.

Les allègements fiscaux de la Belgique (2008)

(en millions d'euros)

	Nombre d'allègements				Montants			
	Oui*	Non*	Doute*	Total	Oui*	Non*	Doute*	Total
Impôt sur le revenu	67	41	4	112	5 336	18 016	340	23 691
Impôt sur les sociétés	28	13	41	82	1 343	22 760	0	24 104
Précompte professionnel	7	0	0	7	1 254	0	0	1 254
Précompte mobilier	4	0	0	4	644	0	0	644
Droits d'accise	67	26	0	93	1 838	0	0	1 838
Droits d'enregistrement, greffe et hypothèque	0	4	5	9	0	306	0	306
TVA	12	17	1	30	6 634	0	0	6 634
Total	185	101	51	337	17 049	41 082	340	58 471

* Terminologie des documents budgétaires : oui = dépense fiscale ; non = autres allègements fiscaux ; doute = impossibilité de trancher.

NB : on rappelle que la Belgique a une définition restrictive des dépenses fiscales (possibilité de remplacement par une subvention + caractère incitatif).

Source : commission des finances du Sénat, d'après Budget des voies et moyens, « Inventaire 2009 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat pour l'année budgétaire 2010 », 13 décembre 2010

(2) Les trois catégories du système britannique

Le pays dont l'architecture globale du dispositif de chiffrage des allègements de prélèvements obligatoires – sinon son niveau de précision – est globalement le plus satisfaisant est le Royaume-Uni.

En effet, celui-ci y est à la fois exhaustif (il comprend l'ensemble des impôts et les contributions sociales) et méthodologiquement aussi neutre que possible, puisqu'il distingue trois « cercles » d'allègements de prélèvements obligatoires : les « dépenses de prélèvements obligatoires » [*Tax Expenditures*], les « allègements structurels » [*Structural Reliefs*] et les « allègements avec des éléments de dépenses de prélèvements obligatoires et d'allègements structurels ».

Les allègements de prélèvements obligatoires au Royaume-Uni (année fiscale 2010-2011)

(en milliards d'euros)

	Nombre d'allègements				Montant des allègements			
	Dépenses fiscales et niches sociales (1)	Allègements avec des éléments de dépenses fiscales et de niches sociales et d'allègements structurels (2)	Allègements structurels (3)	Total	Dépenses fiscales et niches sociales (1)	Allègements avec des éléments de dépenses fiscales et de niches sociales et d'allègements structurels (2)	Allègements structurels (3)	Total
Impôt sur le revenu	18	8	1	27	27,6	6,1	43,5	77,2
Impôt sur les sociétés	1	2	2	5	0,7	2,7	0,5	3,9
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	0	1	1	2	0,0	14,4	12,7	27,1
Contributions sociales	4	0	6	10	6,9	0,0	34,2	41,1
Plus-values	2	2	0	4	7,9	2,0	0,0	10,0
Successions	3	2	0	5	0,6	11,2	0,0	11,9
TVA	15	9	3	27	29,6	16,8	12,9	59,3
Autres	4	10	2	16	0,4	3,2	1,3	4,9
Total	47	34	15	96	73,8	56,4	105,0	235,2

Conversion effectuée sur la base du taux de change (mars 2011).

(1) *Tax Expenditures*

(2) *Reliefs with Tax Expenditure and Structural Components*

(3) *Structural Reliefs*

Source: *commission des finances, d'après HM Revenues and Customs, « Estimated costs of the principal tax expenditure and structural reliefs », décembre 2010*

Le « premier cercle » d'allègements, de l'ordre de 75 milliards d'euros, comprend des allègements qui, quelle que soit la norme retenue, constituent incontestablement des dépenses fiscales et sociales. Il correspond en quasi-totalité à des allègements d'IR ou de TVA (de l'ordre de 30 milliards d'euros dans chaque cas). Les principaux allègements concernés sont un allègement d'IR en faveur de certains dispositifs de retraites (17 milliards d'euros) et la TVA à taux zéro pour les produits alimentaires (12 milliards d'euros). Ce dernier point peut amener à s'interroger sur la logique qui conduit, en France, à considérer que la TVA à taux réduit pour les produits alimentaires ne constitue pas une dépenses fiscale : au Royaume-Uni, non seulement l'allègement correspondant est considéré comme tel, mais en outre il fait partie de ceux dont la nature de dépenses fiscale est jugée la plus incontestable.

Le « deuxième cercle », de l'ordre de 55 milliards d'euros, correspond à des allègements dont le statut est jugé plus ambigu. Les principaux d'entre eux sont les réductions d'IR et d'IS en faveur de

l'investissement (14 milliards d'euros), les abattements de droits de succession (10 milliards d'euros) et l'exonération de TVA des services financiers et des assurances (9 milliards d'euros).

La distinction entre le premier et le deuxième « cercles » est toutefois largement arbitraire : pourquoi considérer, par exemple, qu'outre ces deux allègements, certains allègements sociaux (réductions liées à l'âge ou au handicap...) ou en faveur des couples mariés, ne font pas partie du « noyau dur » des dépenses fiscales ?

Le « troisième cercle », de l'ordre de 105 milliards d'euros, correspond à des allègements considérés comme « structurels ». La notion correspondante en France, dans le cas de la fiscalité, est celle de « mesures considérées comme des modalités de calcul de l'impôt », qui ne constituent pas des dépenses fiscales. Les prélèvements concernés sont essentiellement l'IR et les contributions sociales. Les principaux allègements sont un abattement d'IR (45 milliards d'euros), le barème progressif des cotisations sociales (25 milliards d'euros) et les dispositifs de suppression de la double taxation et d'exonération des dividendes étrangers (13 milliards d'euros).

La présentation des trois « cercles » d'allègements fiscaux par le Gouvernement britannique

« L'effet de certains allègements [reliefs] est d'aider ou d'encourager certaines catégories d'individus, d'activités ou de produits. Ces allègements sont souvent une alternative à la dépense publique, et ont des effets analogues. Ils sont appelés « dépenses fiscales » [tax expenditures]. (...) De nombreux abattements et allègements peuvent raisonnablement être considérés (ou partiellement considérés) comme une part intégrale de la structure fiscale. Ceux-ci sont appelés « allègements structurels » [structural reliefs]. Certains ne font que reconnaître la dépense consentie pour obtenir le revenu. D'autres reflètent un concept plus général de « capacité contributive » – les abattements individuels en sont un bon exemple. Dans la mesure où l'impôt sur le revenu repose sur la capacité à payer, il ne tend pas à prélever l'impôt sur ceux aux revenus les plus faibles. Mais même avec de tels allègements structurels, le Gouvernement a une certaine capacité discrétionnaire pour déterminer le niveau où ils sont fixés. (...) La ventilation entre les allègements structurels et les dépenses fiscales est inévitablement schématique et la distinction n'est pas toujours évidente. De nombreux allègements combinent à la fois des éléments structurels et discrétionnaires. Les dispositifs relatifs à l'amortissement du capital, par exemple, peuvent correspondre à un allègement correspondant à la dépréciation à un taux économique, mais aussi à une composante d'allègement anticipé. C'est cette composante qui représente l'aide additionnelle fournie aux entreprises par le Gouvernement et est une « dépense fiscale ». »

Source : HM Treasury, HM Revenue and Customs, « Tax ready reckoners and tax reliefs », décembre 2009 (traduction par la commission des finances)

(3) Un moyen d'atténuer le débat sur le périmètre des dépenses fiscales

Cette approche en cercles concentriques présente l'intérêt de l'exhaustivité.

Certes, il est toujours possible de débattre du bien-fondé de l'inscription d'un allègement dans une catégorie plutôt que dans une autre.

Cependant, l'enjeu est moindre que dans le cas des dispositifs ne présentant que des dépenses fiscales restrictivement définies, où une disposition qui n'est pas considérée comme une dépense fiscale ou une « niche sociale » court le risque d'être exclue des documents budgétaires, et donc de ne faire l'objet d'aucun chiffrage.

Par ailleurs, l'existence d'une catégorie intermédiaire pour les cas ambigus permet de limiter les polémiques.

2. La France se rapproche de ce modèle depuis 2006

La France se rapproche de ce modèle depuis le projet de loi de finances pour 2006, qui a constitué le début, dans le fascicule des « Voies et moyens », du « déclassement » de certaines dépenses fiscales en « modalités de calcul de l'impôt ».

Ainsi, en 2009, les modalités de calcul de l'impôt étaient évaluées à 76 milliards d'euros, contre 73 milliards pour les dépenses fiscales.

La France se différencie du modèle belge et britannique par le fait qu'elle ne distingue pas de catégorie intermédiaire d'allègements. Cela contribue probablement, avec l'imprécision de la définition retenue pour les dépenses fiscales, à expliquer le caractère polémique de ces « déclassements ».

Par ailleurs, dans le cas des niches sociales, la France ne distingue toujours qu'une seule catégorie d'allègements.

Surtout, l'approche demeure « par le bas ». Il n'existe pas de système de référence explicite utilisé pour définir les allègements. Ce sont au contraire les allègements, déterminés selon une définition qui a varié au cours du temps, qui servent de fait à définir le système de référence¹.

II. L'ALLÈGEMENT EST-IL ÉVALUÉ PAR RAPPORT AU DROIT COMMUN OU PAR RAPPORT À L'ALLÈGEMENT QUE LE CONTRIBUABLE UTILISERAIT S'IL N'EXISTAIT PAS ?

A. L'INTÉRÊT DE PRENDRE POUR RÉFÉRENCE L'ALLÈGEMENT QUE LE CONTRIBUABLE UTILISERAIT SI CELUI QUE L'ON CHIFFRE N'EXISTAIT PAS

1. Une méthodologie plus pertinente pour évaluer le coût d'un allègement particulier

Pour calculer le coût d'un allègement, il faut décider si l'on retient comme référence le droit commun, ou l'allègement que le contribuable utiliserait vraisemblablement si l'allègement considéré n'existait pas.

¹ Ces points seront présentés plus en détails dans les développements ci-après.

La première approche, généralement retenue – notamment par le *Treasury* des Etats-Unis et par le Gouvernement français –, présente l'intérêt de permettre, en faisant la somme du coût des différentes dépenses fiscales, de se faire une idée approximative de leur coût global, hors prise en compte de leurs interactions (et de leur impact économique). Cette approche majore cependant le coût d'une niche considérée en elle-même.

La seconde approche n'est semble-t-il utilisée que par le Congrès des Etats-Unis (cf. B. ci-après). Elle présente pourtant l'intérêt de mieux évaluer l'impact budgétaire de la suppression d'une disposition particulière.

2. Une approche qui aurait été utile en France dans le cas de la non-imposition des produits de participations

La prise pour référence, par le fascicule des « Voies et moyens », du droit commun, et non du « prochain allégement le plus favorable », a contribué à l'inutile polémique relative à la non-imposition à l'impôt sur les sociétés des plus-values sur titres de participation, introduite par l'article 39 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, à l'initiative de la commission des finances du Sénat (et appelée par la presse « niche Copé ») (cf. page 36 du présent rapport d'information).

B. UNE MÉTHODOLOGIE QUI N'EST POURTANT GUÈRE APPLIQUÉE QUE PAR LE CONGRÈS DES ETATS-UNIS

La commission conjointe sur la fiscalité du Congrès des Etats-Unis est, à la connaissance de la commission des finances, le seul organisme à chiffrer les dépenses fiscales en prenant pour référence l'allégement que le contribuable utiliserait si elles n'existaient pas.

Par exemple, elle considère que le coût de la dépense fiscale en faveur de l'assurance santé payée par l'employeur correspond à l'économie qui serait réalisée si les contribuables concernés bénéficiaient à la place de celle relative à la déduction de certaines dépenses médicales, considérée comme la « *dépense fiscale suivante la plus favorable* ». Cela contribue à expliquer qu'elle évalue cette dépense fiscale à 117 milliards de dollars en 2011, contre 177 milliards de dollars pour le *Treasury*.

A titre d'exemple, le tableau ci-après propose une comparaison indicative des estimations des principales dépenses fiscales en vigueur aux Etats-Unis, telles qu'évaluées par le *Treasury* et par le Congrès.

On observe que le *Treasury* retient, sauf exception, des estimations plus élevées que celles du Congrès. L'écart est de l'ordre de 30 %, comme le montre le tableau ci-après.

**Comparaison des évaluations du coût des principales dépenses fiscales aux Etats-Unis
par le *Treasury* et le Congrès (2011)**

(dépenses fiscales évaluées à plus de 25 milliards de dollars en 2011 par le *Treasury*)

(en milliards de dollars)

Intitulé de la niche (traduction simplifiée par la commission des finances)	<i>Treasury</i>		Commission conjointe sur la fiscalité du Congrès	
Contributions patronales pour l'assurance maladie	Exclusion of employer contributions for medical insurance premiums and medical care	177	117,3	Exclusion of employer contributions for health care, health insurance premiums, and long-term care insurance premiums
Déduction des intérêts d'emprunt sur le domicile	Deductibility of mortgage interest on owner- occupied homes	104,5	93,8	Deduction for mortgage interest on owner-occupied residences
Plans de retraite à prestation définie	401(k) plans	67,1	51,9	Defined benefit plans
Déductions d'impôt	Deductibility of nonbusiness State and local taxes other than on owner-occupied homes	46,5	43,6	Deduction of nonbusiness State and local government income taxes, sales taxes, and personal property taxes
Plans de retraite à contribution définie	Employer plans	44,6	38,2	Defined contribution plans
Exonération des gains de capital au décès	Step-up basis of capital gains at death	44,5	31,7	Exclusion of capital gains at death
Dividendes et gains en capital	Capital gains (except agriculture, timber, iron ore, and coal)	44,3	84,2	Reduced rates of tax on dividends and long-term capital gains
	Treatment of qualified dividends	26,9		
Déductibilité des dons charitables	Deductibility of charitable contributions, other than education and health	43,9	35,5	Deduction for charitable contributions, other than for education and health
Exonération du revenu des loyers	Exclusion of net imputed rental income	37,6	?	
Report des revenus en provenance des entreprises étrangères contrôlées	Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method)	32,7	13,3	Deferral of active income of controlled foreign corporations
Exonération des gains en capital sur la vente de la résidence principale	Capital gains exclusion on home sales	31,3	16,5	Exclusion of capital gains on sales of principal residences
Exonération des intérêts sur les obligations de l'Etat et des collectivités territoriales	Exclusion of interest on public purpose State and local bonds	28,7	30,4	Exclusion of interest on public purpose State and local government bonds
Total		730	556,4	

Source : commission des finances du Sénat, d'après Office of Management and Budget, « Tax Expenditures », in Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2011, 1^{er} février 2010 ; et Joint Committee on Taxation, Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2010-2014, 15 décembre 2010

DEUXIÈME PARTIE

UN ETAT DES LIEUX DU CHIFFRAGE DES ALLÈGEMENTS EN FRANCE

I. UNE ACTUALITÉ FOURNIE

A. DE NOMBREUX RAPPORTS

1. Présentation générale

En France, la question de l'évaluation du montant des allègements de prélèvements obligatoires a été abordée par plusieurs rapports récents :

- le rapport du Conseil des impôts sur la fiscalité dérogatoire (2003)¹ ;
- dans le cas des « niches sociales », le rapport de la Cour des comptes sur la sécurité sociale de septembre 2007, actualisé dans le rapport de septembre 2010 ;
- le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale de la commission des affaires sociales du Sénat d'octobre 2007² ;
- le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur les « niches fiscales et sociales » en faveur des entreprises (2010)³.

2. Le rapport d'information de l'Assemblée nationale (2008) et sa mise en œuvre

C'est dans ce contexte d'interrogation au sujet de la notion de dépense fiscale que nos collègues députés Didier Migaud, alors président de la commission des finances, Gilles Carrez, rapporteur général, Jean-Pierre Brard, Jérôme Cahuzac, Charles de Courson et Gaël Yanno, ont publié leur rapport d'information sur les dépenses fiscales⁴.

¹ Conseil des impôts, « La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales », 21^{ème} rapport au Président de la République, 2003.

² Alain Vasselle, « Protection sociale : trouver la ressource juste, promouvoir les bons usages », rapport d'information n°66 (2007-2008) fait au nom de la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale (Mecss) de la commission des affaires sociales en vue de la tenue du débat sur les prélèvements obligatoires et leurs évolutions, octobre 2007.

³ Conseil des prélèvements obligatoires, « Entreprises et « niches fiscales » et sociales, des dispositifs dérogatoires nombreux », octobre 2010.

⁴ « Les niches fiscales », rapport d'information n° 946 (XIII^e législature), mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale, juin 2008.

Ce rapport concerne essentiellement la nécessité d'encadrer les dépenses fiscales. Il comprend cependant des développements sur leur chiffrage.

a) La suppression du critère d'ancienneté pour la définition de la norme

Ce document préconise en particulier de supprimer le critère d'ancienneté parmi les critères de définition de la norme fiscale (cf. ci-après).

Cette préconisation a été suivie, ce critère ayant été supprimé à partir du projet de loi de finances pour 2009.

Les tomes II des fascicules des « Voies et moyens » annexés aux projets de lois de finances pour 2009, 2010 et 2011 se réfèrent explicitement à ce rapport de l'Assemblée nationale pour justifier ces modifications de la définition de la notion de dépense fiscale, et en particulier la suppression du critère d'ancienneté¹.

b) Les autres évolutions

A la suite du rapport d'information précité, les tomes II des fascicules des « Voies et moyens » présentent désormais :

- les variations du champ des dépenses fiscales ;
- une totalisation du montant des dépenses fiscales.

B. LE « DÉCLASSEMENT » DE L'EXONÉRATION D'IS POUR LES PLUS-VALUES SUR LES PRODUITS DE CESSION (2009) : UN « CAS D'ÉCOLE »

Comme on l'a indiqué ci-avant, le chiffrage de la non-imposition à l'impôt sur les sociétés des plus-values sur titres de participation, introduite par l'article 39 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, à l'initiative de la commission des finances du Sénat (et dénommé par la presse « niche Copé »), constitue une sorte de « cas d'école », permettant de mettre en évidence les principales lacunes du système actuel.

¹ « Comme il y avait été invité par la commission des finances de l'Assemblée nationale, le Gouvernement a été amené à préciser la définition de la notion de dépense fiscale dans le cadre du présent projet de loi de finances, ce qui a conduit au reclassement ou au déclassement d'un certain nombre de dépenses fiscales » (*projet de loi de finances pour 2009*). « Comme il y avait été invité par la commission des finances de l'Assemblée nationale, le Gouvernement a été amené à préciser la notion de dépense fiscale à l'occasion du dernier PLF en redéfinissant les critères permettant d'intégrer une disposition fiscale dans le champ des dépenses fiscales. Ainsi, le caractère général d'une mesure fiscale a été réévalué et le critère d'ancienneté n'entre plus depuis l'an passé dans la définition de la norme fiscale car il conduisait à exclure du recensement opéré par le fascicule Voies et Moyens des dispositifs qui conservent toutefois le caractère de dépense fiscale » (*projet de loi de finances pour 2010*).

1. Un déclassement arbitraire et contesté, du fait de l'absence de définition claire de la notion de dépense fiscale

Tout d'abord, à partir du projet de loi de finances pour 2009, le Gouvernement a décidé de « déclasser » cette disposition, désormais considérée dans le tome II du fascicule des « Voies et moyens » comme « *modalité de calcul de l'impôt* ».

Ce déclassement a suscité une polémique.

En effet, il n'existe pas de définition précise de la notion de dépense fiscale, qui est en France actuellement définie par l'administration comme un allègement non général. Comme on le verra plus loin, cette notion est vague et d'interprétation évolutive.

2. Un chiffrage effectué selon des conventions le privant de toute utilité pratique

Ensuite, le débat sur la disposition précitée a permis de mettre en évidence le fait que les chiffrages présentés dans le tome II du fascicule des « Voies et moyens » n'ont souvent guère d'utilité pratique, et, loin de clarifier le débat, le rendent inutilement confus.

a) L'absence de raisonnement par rapport au « prochain allègement le plus favorable »

(1) Rappel du dispositif

On rappelle que dans le nouveau dispositif (défini par l'article 216 du code général des impôts) :

- pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, le taux d'imposition de droit commun du montant net des plus-values à long terme a été réduit de 19 % à 15 % ;

- les plus-values à long terme afférentes aux titres de participation ont quant à elles bénéficié d'une exonération progressive, avec un taux d'imposition de 8 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, puis une exonération pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, sous réserve de la réintégration dans le résultat d'une quote-part pour frais et charges égale à 5 % du montant de la plus-value nette annuelle et imposée au taux normal de l'IS.

La seconde de ces dispositions constitue la « niche Copé », « *modalité de calcul de l'impôt* » clairement identifiée comme telle (car « déclassée » en 2009), et dont le coût est chiffré dans le fascicule des « Voies et moyens ».

(2) Jusqu'au projet de loi de finances pour 2011, un chiffrage par nature dépourvu de signification

Les montants indiqués ont progressivement augmenté au cours du temps, pour atteindre un maximum de **12,5 milliards d'euros** en 2008 selon le fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2010.

Le **changement de taux de référence** survenu dans le projet de loi de finances pour 2011 a permis de ramener ce montant à **3,4 milliards d'euros** en 2009 et **2,2 milliards d'euros** en 2010, comme le montre le tableau ci-après.

Le coût de la non-imposition à l'impôt sur les sociétés des plus-values sur titres de participation, tel qu'évalué par les fascicules des « Voies et moyens » annexés aux projets de lois de finances successifs

(en millions d'euros)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	Référence non spécifiée dans le fascicule des « Voies et moyens », mais dont le Gouvernement indique qu'il s'agit d'un taux de 33 1/3 % *							
PLF 2006	1 780	1 780	2 210					
PLF 2007		1 600	2 000	2 300				
PLF 2008			2 600	3 200	4 000			
PLF 2009				3 350	4 300	4 500		
PLF 2010					12 500	8 000	NC	
	Référence = taux de 19 % (spécifié dans le fascicule des « Voies et moyens »**)							
PLF 2011						3 400	2 200	NC

NC : non connu.

Rappel : cette mesure est considérée comme une « modalité de calcul de l'impôt » depuis le projet de loi de finances pour 2009.

* Réponse (JO Sénat du 10 juin 2010) de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi à une question écrite de notre collègue Jacques Mahéas (n° 12608).

** « La convention de chiffrage de la mesure particulière n° 320103 est modifiée dans le présent Voies et Moyens tome II. La perte pour l'Etat est désormais estimée à partir du taux appliqué aux plus-values au moment de la réforme, soit 19% en 2004. Ce taux est en effet plus pertinent que le taux normal de 33 1/3 % de l'impôt sur les sociétés qui servait jusqu'alors de référence pour ce calcul alors qu'il ne s'appliquait plus depuis de nombreuses années à ces revenus. Le coût de la mesure aurait été estimé à 6 Md€ en 2009 et 3,8 Md€ en 2010 avec l'ancienne convention de chiffrage. La nouvelle méthode, pas plus que l'ancienne, ne tient compte de l'impact de la fiscalité sur la localisation des holdings. »

Source : commission des finances, d'après les fascicules des « Voies et moyens » annexés aux projets de lois de finances

On aurait pu croire *a priori* que, par exemple, le chiffre de 12,5 milliards d'euros en 2008 (selon le fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2010) correspondait au coût de la disposition par rapport à une situation où le taux réduit de 15 % se serait appliqué. En effet, ce taux réduit de 15 % ne figurait pas parmi les « modalités de calcul de l'impôt » chiffrées

par le Gouvernement, ce qui suggérait *a priori* qu'il faisait partie du système de référence (jamais défini) utilisé par le Gouvernement.

Cependant, le Gouvernement a alors indiqué, hors du fascicule des « Voies et moyens », que les montants figurant dans les projets de lois de finances étaient calculés par rapport au taux normal de 33 1/3 %, et surestimaient donc fortement le coût effectif de la mesure. Ainsi, en réponse à une question écrite¹ de notre collègue Jacques Mahéas, la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi indiquait, en juin 2010 : « *Les 12 Md€ correspondent, non pas à une dépense réelle, mais à un manque à gagner théorique au vu des cessions que les entreprises ont réalisées grâce à l'instauration du taux de 0 % et qui ne seraient pas intervenues si le taux applicable était demeuré de 15 %. Or, le chiffrage de la perte de recettes pour l'État est établi par comparaison entre les recettes effectivement perçues à taux réduit et les recettes qui auraient été perçues si les mêmes plus-values avaient été taxées au taux normal de 33 1/3 %. Le coût affiché dans les documents budgétaires constitue une évaluation conventionnelle de la perte de recettes à double titre : d'une part, le volume des plus-values de cessions de titres de participation aurait été évidemment bien moindre en présence d'une taxation à un taux non nul ; d'autre part, le taux théorique de 33 1/3 % n'a pas été appliqué aux plus-values depuis au moins 1965, année de la grande réforme de la fiscalité des plus-values : le taux d'imposition s'élevait ainsi à 19 % en 2004* »².

Comme il n'était pas possible de demeurer en permanence avec la situation absurde d'une mesure contestée au chiffrage manifestement très surévalué, le Gouvernement a fait le choix, parfaitement discrétionnaire et méthodologiquement très contestable, de prendre pour référence le taux de 19 %, qui correspondait au « droit commun » de l'imposition des plus-values à long terme jusqu'en 2004.

Cet exemple montre en fait deux choses.

Tout d'abord, tant que le Gouvernement n'indiquera pas, dans les documents budgétaires, par rapport à quel système de référence le coût des dépenses fiscales et des modalités de calcul de l'impôt est évalué, ces chiffreages seront dépourvus de signification.

Ensuite, cet exemple révèle qu'il n'est pas possible de se contenter d'un chiffrage par rapport à un système de référence, qui doit être complété par un chiffrage par rapport à l'allégement qui serait utilisé en cas de suppression de la mesure. Faute de quoi, même à « comportements inchangés », les chiffreages des fascicules des « Voies et moyens » seront de peu d'utilité pour chiffrer l'impact de la création ou de la suppression d'une mesure spécifique.

¹ Question écrite n° 12608.

² JO Sénat du 10 juin 2010.

b) L'absence de prise en compte des changements de comportement des acteurs

De même, si le fait de toujours raisonner à comportements inchangés présente l'avantage de réduire la subjectivité des évaluations, il fausse gravement le débat, dans la mesure où les chiffrages du fascicule des « Voies et moyens » sont de fait interprétés comme indiquant l'amélioration du solde public qui résulterait de la suppression de l'allègement.

L'exemple de la dépense fiscale précitée montre que tel n'est pas le cas : en son absence, les entreprises continueraient de réaliser des montages pour bénéficier de l'exonération permise par la fiscalité étrangère, comme elles l'ont fait jusqu'en 2005, de sorte que la perte de recettes découlant de la mesure est en réalité beaucoup plus faible.

II. UN CHAMP ENCORE TROP RESTREINT

A. UN CHAMP PLUS LARGE QUE DANS LA PLUPART DES PAYS DÉVELOPPÉS...

1. Une évaluation des dépenses fiscales qui couvre la totalité des impôts d'Etat

a) Une exigence de la LOLF

L'évaluation des dépenses fiscales par le fascicule des « Voies et moyens » résulte de l'article 32 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980. Cet article prévoyait que « *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* ».

Ce fascicule a actuellement pour bases juridiques l'article 51 de la LOLF, qui prévoit que « *sont joints au projet de loi de finances de l'année (...) une annexe explicative analysant les prévisions de chaque recette budgétaire et présentant les dépenses fiscales* ».

La totalité des impôts d'Etat sont concernés par ce fascicule.

b) Un champ plus large que dans de nombreux Etats

L'évaluation du coût des dépenses fiscales couvre donc en France un champ plus large que, par exemple, aux Etats-Unis, où seules sont concernées celles d'IR et d'IS.

Par ailleurs, l'Allemagne ne prend en compte que les dépenses fiscales en faveur des entreprises ou de certains organismes « sociaux ».

2. Depuis 2007, une évaluation des principales « niches sociales »

Depuis le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2007, l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale recense les principaux allègements sociaux. Cette annexe a pour base juridique l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale, qui limite son champ aux seuls régimes obligatoires de base (ce qui n'inclut pas les régimes complémentaires de retraite et l'assurance chômage), et aux seules cotisations et contributions (c'est-à-dire, dans ce dernier cas, à la CSG et à la CRDS, ce qui exclut impôts et taxes affectés à la sécurité sociale au titre de la compensation des allègements généraux de cotisations sur les bas salaires)¹.

La France se distingue là encore de la plupart des autres Etats développés, qui se limitent généralement à l'évaluation des seuls allègements fiscaux.

B. ... MAIS ENCORE TROP RESTREINT

Le champ de l'évaluation des allègements de prélèvements obligatoires demeure cependant perfectible.

1. Dans le cas des allègements de prélèvements sociaux

a) L'absence de chiffrage de certains allègements

L'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale n'inclut pas dans le champ de l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale :

- les allègements qui ne concernent pas les régimes obligatoires de base : celles relatives aux régimes complémentaires de retraite et à l'assurance chômage, mais aussi le versement transport, la taxe d'apprentissage, la contribution de solidarité pour l'autonomie, la contribution à la formation professionnelle, la taxe sur les salaires ;

- dans le cas des régimes obligatoires de base, la fiscalité hors prélèvements sociaux « historiques » (CSG, CRDS, contribution sociale de solidarité des sociétés - C3S-, taxes pharmaceutiques), comme les impôts et taxes affectés à la sécurité sociale au titre de la compensation des allègements

¹ *Cet article prévoit que « sont jointes au projet de loi de financement de la sécurité sociale de l'année des annexes (...) énumérant l'ensemble des mesures de réduction ou d'exonération de cotisations ou de contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement et de réduction de l'assiette ou d'abattement sur l'assiette de ces cotisations et contributions, présentant les mesures nouvelles introduites au cours de l'année précédente et de l'année en cours ainsi que celles envisagées pour l'année à venir et évaluant l'impact financier de l'ensemble de ces mesures, en précisant les modalités et le montant de la compensation financière à laquelle elles donnent lieu, les moyens permettant d'assurer la neutralité de cette compensation pour la trésorerie desdits régimes et organismes ainsi que l'état des créances. Ces mesures sont ventilées par nature, par branche et par régime ou organisme ».*

généraux de cotisations sur les bas salaires. Pour la seule taxe sur les salaires, les dépenses fiscales sont évaluées à près d'un milliard d'euros.

Cette situation est toutefois en cours d'amélioration. Si en octobre 2010 le Conseil des prélèvements obligatoires déplorait en particulier « l'angle mort » des impôts et les taxes affectés à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux (cf. encadré ci-après), des éléments de chiffrage figurent dans l'annexe 5 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011.

L' « angle mort » des impôts et les taxes affectés à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux, selon le Conseil des prélèvements obligatoires

« Le tome II des Voies et Moyens mentionnait certains dispositifs dérogatoires à la taxe sur les salaires, à la taxe sur les véhicules de sociétés ou à la contribution sociale sur les bénéficiaires des sociétés, jusqu'au PLF 2006.

« À partir de 2006, cette taxe étant affectée à la sécurité sociale en compensation des allègements généraux de charges sur les bas salaires, ces dispositifs dérogatoires ne sont plus mentionnés et chiffrés dans le tome II. L'affectation de recettes à la sécurité sociale a donc artificiellement réduit le volume des dépenses fiscales évalué dans le tome II. Ils ne sont pas davantage recensés dans l'annexe V du PLFSS, qui ne portait jusqu'en 2009 que sur les prélèvements sur les salaires, et qui a été élargie aux seuls prélèvements sociaux « historiques » (contribution sociale généralisée - CSG -, contribution au remboursement de la dette sociale - CRDS -, contribution sociale de solidarité des sociétés - C3S - taxes pharmaceutiques).

« Ces dispositifs ne font donc plus l'objet d'une information publique et d'un suivi.

« Cet « angle mort » - évalué à plus de 900 M € pour la seule taxe sur les salaires - est non seulement préjudiciable à l'information publique, mais aussi au suivi du coût des dispositifs par les administrations. Du point de vue de la sécurité sociale, l'absence de suivi et d'information est justifiée par le fait que, si le produit des taxes affectées était accru des dispositifs dérogatoires, les recettes de la sécurité sociale n'en seraient pas améliorées, ces taxes n'étant affectées qu'à concurrence de la compensation. L'absence d'information relative à ces dispositifs dérogatoires dans le cadre des Voies et Moyens est regrettable, dès lors qu'un surcroît de rendement de ces produits accroîtrait les ressources de l'État.

« En tout état de cause, il n'est pas logique que la modification d'affectation d'un prélèvement (de l'État au régime général de sécurité sociale) se traduise par l'abandon de tout suivi des dispositifs dérogatoires qui y sont rattachés. »

Source : Conseil des prélèvements obligatoires, « Entreprises et « niches fiscales » et sociales, des dispositifs dérogatoires nombreux », octobre 2010

b) L'absence du tableau synthétique du Gouvernement des niches sociales concernant des revenus autres que ceux du travail

Le principal problème aujourd'hui est que le Gouvernement continue d'exclure certaines niches sociales de son tableau synthétique.

Ainsi, l'annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 comprend, page 233, un tableau intitulé « Assiettes exemptées de prélèvement social et coût associé en 2011 ». Cependant ce tableau ne prend

pas en compte la totalité des exemptions d'assiette (34 milliards d'euros selon la Cour des comptes), mais seulement celles concernant les revenus du travail (9 milliards d'euros). Le Gouvernement conserve ce champ restreint dans le tableau synthétique transmis à la commission des finances, comme le montre le tableau figurant en page 69 du présent rapport d'information.

Paradoxalement, les allègements exclus du tableau font l'objet dans l'annexe 5 de certains éléments de chiffrage.

Le Gouvernement reconnaît donc l'existence de ces allègements, mais refuse de les considérer comme des niches. La troisième partie du présent rapport d'information propose de surmonter cette réticence en distinguant trois catégories d'allègements de prélèvements sociaux.

2. Un chiffrage encore partiel des « niches locales »

Depuis 2007, le fascicule des « Voies et moyens » évalue les dépenses fiscales locales faisant l'objet d'une compensation par l'Etat.

Dans son rapport précité sur les « niches fiscales et sociales » en faveur des entreprises (2010), le Conseil des prélèvements obligatoires préconise d'évaluer le montant de l'ensemble des dépenses fiscales locales, y compris celles décidées par les collectivités territoriales.

Sous réserve que les coûts de gestion correspondants demeurent raisonnables, il convient de compléter les chiffrages en ce sens.

III. UNE DÉFINITION ET UN CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES ET DES « NICHEs SOCIALES » PERFECTIBLES

A. LES DÉPENSES FISCALES

1. Des critères de définition des dépenses fiscales qui ont varié au cours du temps

Faute de définition législative des dépenses fiscales – problème qui est en réalité la norme parmi les Etats publiant des évaluations¹ –, celles-ci sont définies par le Gouvernement dans le tome II du fascicule des « Voies et moyens » annexé aux projets de lois de finances.

La première définition des dépenses fiscales figure donc dans le fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 1981, qui présentait pour la première fois un chiffrage des dépenses fiscales,

¹ Les Etats-Unis sont l'un des rares Etats à définir les dépenses fiscales dans la loi. Cependant, cette définition est peu précise, comme on l'a vu ci-avant.

conformément à l'article 32 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980¹.

Cette définition a évolué, avec un passage de quatre critères en 1981 à seulement deux critères en 1998 et un critère en 2009 (celui de généralité). L'interprétation des critères a également connu des évolutions importantes, avec l'exclusion de la liste du quotient familial (1998) et, à compter de 2006, de dispositions, concernant essentiellement les entreprises, d'un montant total de plus de 75 milliards d'euros (soit un montant supérieur à celui des dépenses fiscales).

a) Une approche « par le bas », malgré une terminologie suggérant le contraire

La référence des fascicules des « Voies et moyens » à une « norme » par rapport à laquelle serait déterminée la liste des dépenses fiscales pourrait laisser supposer que la France utilise une approche « par le haut », analogue à celle des Etats-Unis, du Canada ou de l'Australie. Cependant il n'en est rien.

Cette référence à une « norme » a été constante. Le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 1981 indique en effet que « *peut être qualifiée de dépense fiscale toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc pour le contribuable un allègement de sa charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la « norme » (...)* ». De même, selon le fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2011, « *les dépenses fiscales s'analysent comme « des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme (...) »* ».

Cependant, comme l'indiquent ces deux définitions, la « norme » est définie comme correspondant aux « *principes généraux du droit fiscal français* ».

Cette notion correspond à une conception de la fiscalité de référence beaucoup moins large qu'aux Etats-Unis, au Canada ou en Australie. En effet, selon le seul critère subsistant aujourd'hui, celui de « *généralité* », une disposition générale ne peut, par définition, constituer une dépense fiscale. Ce critère n'est plus explicitement défini aujourd'hui, mais en 1981 le Gouvernement précisait qu'« *une disposition qui concernerait la très grande majorité des contribuables ou des opérations assujetties peut être considérée comme une norme* ». La France rejette donc l'approche consistant à retenir comme norme une notion large de l'impôt, et à considérer que tout allègement

¹ *Cet article prévoyait que « 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 ».*

par rapport à cette norme constitue une dépense fiscale. Ainsi, en France, un avantage qui bénéficie à tous les contribuables ou presque n'est pas considéré comme une dépense fiscale.

Surtout, cette référence à une « *norme* » définie comme correspondant aux « *principes généraux du droit fiscal français* » ne doit pas dissimuler le fait qu'en réalité, ce sont les dépenses fiscales qui servent à définir la norme, et non l'inverse. Contrairement à ce qui est le cas dans les Etats utilisant l'approche « par le haut » (Etats-Unis, Canada, Australie) ou à la Belgique (qui utilise l'approche « mixte »), la norme n'existe pas *ex ante*, préalablement à la détermination de la liste des dépenses fiscales.

b) Les quatre critères initiaux (1981)

Le Gouvernement définissait initialement les dépenses fiscales en fonction de quatre critères :

- l'ancienneté ;
- la généralité ;
- la doctrine ;
- le caractère incitatif.

Ces critères étaient parfois incompatibles. Ainsi, le critère du caractère incitatif n'est pas nécessairement compatible avec celui de généralité : par exemple, dans le cas de l'IR, le taux libératoire applicable aux plus-values a bien pour objet de favoriser l'investissement, alors qu'il concerne un nombre suffisant de contribuables pour être considéré comme satisfaisant au critère de généralité, et n'est donc pas considéré comme une dépense fiscale.

Les critères d'ancienneté et de conformité à la doctrine étaient quant à eux très flous. Selon le critère d'ancienneté, « *certaines mesures, même si elles ont pu paraître dérogatoires au moment où elles ont été prises, finissent par s'incorporer à l'ordre juridique et par devenir une « norme » au bout d'un certain nombre de décennies* » : comment interpréter ce « *certain nombre de décennies* » ? Et qui définissait la « *doctrine* », si ce n'était le Gouvernement lui-même ?

Les quatre critères retenus par le Gouvernement en 1981

« En cas de difficulté ou d'hésitation, on peut (...) recourir à des critères théoriques qui ne sont jamais suffisants mais qui facilitent l'appréciation à porter sur la nature de la mesure. Ces critères, qui peuvent être ou non combinés entre eux, sont les suivants :

« - ancienneté de la mesure : certaines mesures, même si elles ont pu paraître dérogatoires au moment où elles ont été prises, finissent par s'incorporer à l'ordre juridique et par devenir une « norme » au bout d'un certain nombre de décennies,

« - caractère général de la mesure : une disposition qui concernerait la très grande majorité des contribuables ou des opérations assujetties peut être considérée comme une norme,

« - rattachement de la mesure à un principe considéré comme une norme par la majorité de la doctrine,

« - enfin, à l'inverse, toute disposition dont l'objet est d'inciter les contribuables à adopter un certain comportement ne peut qu'être une dépense fiscale si on admet que la norme est la neutralité de la structure fiscale.

« Il importe cependant de souligner qu'aucun de ces critères n'est absolu, que leur liste ne peut être exhaustive, qu'ils ne dispensent jamais d'un raisonnement sur la norme, et surtout que la « réciprocité » n'est jamais vraie (on ne peut pas raisonner a contrario) :

« - il existe des dispositions récentes qui ont valeur de norme car le législateur a par définition le pouvoir de modifier la norme : ainsi par exemple, on peut considérer que depuis 1976, la norme en France est l'imposition générale des plus-values et donc que toute exonération est une dérogation et constitue une dépense fiscale, ce qui n'était pas le cas avant cette date,

« - une mesure peut ne concerner qu'un nombre réduit de contribuables sans pour autant être une dépense fiscale,

« - enfin, de très nombreuses dispositions sont des dépenses fiscales bien qu'elles n'aient aucun caractère incitatif (il s'agit notamment de toutes les mesures ayant pour objet d'accorder un avantage fiscal assimilable à une aide aux bénéficiaires de certaines catégories de revenus ou de simplifier l'administration de l'impôt). »

Source : fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 1981

c) Le critère actuel : la généralité

Le nombre de critères a été ensuite progressivement réduit :

- de 1998 à 2008 seuls demeuraient ceux de généralité et d'ancienneté ;

- depuis 2009, à la suite du rapport d'information précité de l'Assemblée nationale, seul demeure celui de généralité.

L'évolution des critères utilisés pour définir la dépense fiscale, selon le Conseil des prélèvements obligatoires

« Quatre critères indicatifs ont été initialement utilisés, de 1980 à 1998:

« - l'ancienneté de la mesure : certaines dispositions finissent par constituer une norme après plusieurs années d'application ;

« - le caractère général de la mesure : 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 ;

« - La référence à la doctrine : le rattachement de la mesure à un principe considéré comme la norme par la doctrine ;

« - Le caractère incitatif de la mesure : une disposition ayant un caractère incitatif peut être qualifiée de dépense.

« A compter du PLF pour 1998, seuls les critères de l'ancienneté et du caractère général ont été retenus, compte tenu de leur caractère plus opérationnel pour établir la liste des dépenses fiscales.

« De nombreuses critiques ont été adressées au critère d'ancienneté : le rapport de la commission des Finances de l'Assemblée Nationale de juin 2008 consacré aux niches fiscales a notamment souligné que « dès lors qu'un dispositif est dérogatoire et qu'il ne remplit pas le critère de généralité précédemment décrit, sa seule ancienneté ne devrait pas pouvoir le faire accéder au statut de norme ».

« En conséquence, depuis le PLF pour 2009, seul le critère de généralité demeure. Le critère d'ancienneté est supprimé car il conduisait à exclure du recensement opéré par le fascicule Voies et moyens des dispositifs qui conservent le caractère de dépense fiscale.

« Depuis le PLF pour 2009, seul le caractère général de la mesure est utilisé comme critère pour définir la dépense fiscale. L'application du seul critère de généralité de la mesure conduit l'administration fiscale à distinguer la « modalité particulière du calcul de l'impôt », disposition concernant la grande majorité des opérations ou contribuables assujettis, de la « dépense fiscale », correspondant à une catégorie particulière d'opérations ou de contribuables.

« Le tome II des Voies et Moyens indique de surcroît que le critère de généralité a été « réévalué », sans que soit précisé ce qu'implique cette réévaluation.

« Le constat dressé en 2003 par le Conseil des impôts dans son rapport sur La fiscalité dérogatoire reste ainsi d'actualité : le concept français de dépense fiscale manque de clarté, en raison du caractère trop implicite de la norme de référence. »

Source : Conseil des prélèvements obligatoires, « Entreprises et « niches fiscales » et sociales, des dispositifs dérogatoires nombreux », octobre 2010

2. Moins que l'évolution des critères, c'est celle de leur interprétation qui a joué un rôle essentiel

Cette évolution des critères a cependant joué un rôle que l'on pourrait presque qualifier d'anecdotique. En effet, ce qui a été essentiel, c'est l'évolution de leur interprétation.

a) Le « déclassement » en 1996 de l'exonération du revenu en nature dont le propriétaire se réserve la jouissance

A compter du projet de loi de finances pour 1996, l'exonération du revenu en nature dont le propriétaire se réserve la jouissance (c'est-à-dire des « loyers fictifs » que les propriétaires se paient à eux-mêmes) a cessé d'être considérée comme une dépense fiscale.

Cette exonération résulte du II de l'article 15 du code général des impôts, qui prévoit que « *les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu* ».

Selon l'interprétation du Gouvernement, « *un propriétaire se réserve la jouissance d'un logement lorsqu'il l'occupe personnellement, à titre d'habitation principale ou de résidence secondaire, le met gratuitement à la disposition d'un tiers sans y être tenu par un contrat de location, le laisse vacant (sous réserve que les logements ne soient pas destinés à la location) ou le loue fictivement* »¹.

On rappelle que ces loyers fictifs ont été soumis en France à l'impôt sur le revenu jusqu'en 1964. Ils demeurent inclus dans la base fiscale de l'impôt sur le revenu en Suisse, au Luxembourg, en Belgique et en Italie.

Ce déclassement n'est pas absurde. Ainsi, dans le système de référence de l'Australie, « *le loyer imputé des logements occupés par le propriétaire n'est pas inclus dans le revenu* ». De même, le Canada indique que « *pour définir l'assiette de référence de l'impôt sur le revenu des particuliers, on modifie la définition de l'assiette selon Haig-Simons de manière à exclure (...) les valeurs imputées des loyers et des services ménagers* ». Le *Treasury* des Etats-Unis considère toutefois qu'il s'agit d'une dépense fiscale de 37,6 milliards de dollars.

Selon le Gouvernement, la taxation, au titre de l'impôt sur le revenu, des loyers fictifs, aurait rapporté 8 milliards d'euros en 2009, si elle avait été mise en œuvre.

b) Le « déclassement » du quotient familial en 1998

Il faut également mentionner le « déclassement » du quotient familial en 1998.

En 1981, le quotient familial dans son ensemble (quotient conjugal, quotient familial « enfants » et dépenses fiscales correspondant aux demi-parts supplémentaires) était considéré comme une dépense fiscale. Le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 1981 indiquait en effet : « *le quotient familial a été inclus dans la liste des dépenses fiscales car il constitue un outil essentiel de la politique menée en faveur des familles* ».

¹ Réponse à une question écrite de notre collègue Philippe Dallier, publiée dans le JO Sénat du 19 mars 2009.

Le quotient familial n'est pourtant plus considéré comme une dépense fiscale depuis 1998. Ainsi, comme le souligne la Cour des comptes, dans son rapport sur la sécurité sociale de septembre 2001, le quotient familial « disparaît à partir du projet de loi de finances pour 1998 et ne réapparaîtra pas bien que le débat auquel a donné lieu la mise sous condition de ressources des allocations familiales du 1^{er} juillet 1998 au 1^{er} janvier 1999 et le « remplacement » de cette mesure par un abaissement du plafond du quotient familial, semble dénoter que le quotient familial est un des avantages consentis aux familles ».

Dans son rapport de 2003 sur la fiscalité dérogatoire, le Conseil des impôts approuve le déclassement du quotient familial. Il considère qu'« 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 ».

En effet, comme le Gouvernement le souligne à juste titre, dès lors que l'on considère qu'en France l'impôt sur le revenu a vocation à taxer les ménages en fonction de leur revenu par unité de consommation, le quotient familial ne peut, en tant que tel, être considéré comme une dépense fiscale¹.

On peut cependant déplorer, comme le Conseil des impôts dans son rapport précité, que toute information sur le coût du quotient familial *stricto sensu* ait désormais disparu des documents budgétaires.

Le statut de la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant suscite davantage d'interrogations. Elle n'est plus considérée comme une dépense fiscale, mais comme une modalité de calcul de l'impôt, depuis le projet de loi de finances pour 2006. Pourtant, les études économiques suggèrent que le troisième enfant ne coûte pas plus cher que ceux qui l'ont précédé (cf. page 54 du présent rapport d'information).

Le coût total du quotient familial est de l'ordre de 50 milliards d'euros.

¹ Le Gouvernement indique, dans une réponse au questionnaire adressé par la commission des finances : « L'appréciation des capacités contributives dans l'actuel impôt sur le revenu repose sur l'unité de consommation ; l'impôt taxe de manière égale le revenu d'ensemble de chacune d'entre elles. Le quotient familial traduit ce principe en divisant le revenu global par un nombre déterminé en fonction de la taille de la famille. Ce nombre est une représentation simplifiée des unités de consommation, auxquelles ont recours les statisticiens, mais il s'agit bien d'une règle générale. C'est la raison pour laquelle la dépense fiscale n°115230 relative au quotient familial a été déclassée. »

Le coût du quotient familial

(en milliards d'euros)

	Revenus 2008	Revenus 2009
A. Quotient conjugal	26,78	26,81
B. Quotient conjugal + quotient familial au titre des enfants à charge hors majoration à compter du 3 ^e enfant	43,63	43,82
C. Quotient familial, y compris demi-part supplémentaire à compter du 3 ^e enfant et demi-parts supplémentaires correspondant actuellement à des dépenses fiscales	48,11	48,08
D. Dispositions du quotient familial à vocation incitative ou redistributrice [C-B]*	4,48	4,26

* Calcul de la commission des finances

Sources : réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances, calculs de la commission des finances

c) Plus de 75 milliards d'euros de dépenses fiscales ont été arbitrairement « déclassées » depuis 2006

Les lois de finances pour 2006, 2009 et 2010 ont déclassé 84 mesures, qui font désormais partie des « *mesures considérées comme des modalités de calcul de l'impôt* », pour un coût cumulé de **76 milliards d'euros** sur la base des montants de l'année 2009, comme le montre le tableau ci-après.

Les anciennes dépenses fiscales « déclassées » en mesures considérées comme des modalités de calcul de l'impôt depuis 2006

(en millions d'euros)

	2009	2010	2011
PLF 2006	63 625	35 660	8 992
Impôt sur le revenu	6 345	6 805	5 115
Impôt sur les sociétés	56 010	27 530	2 530
<i>Régime des sociétés mères et filiales : non-imposition, sur option, des produits de participations représentant au moins 5 % du capital d'autres sociétés</i>	34 000	23 300	NC
<i>Régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises</i>	18 400	NC	NC
Impôt de solidarité sur la fortune	856	902	915
Mutations à titre gratuit	14	13	12
Droits dus par les sociétés	50	50	50
Taxe sur la valeur ajoutée	350	360	370
PLF 2009	10 331	8 651	6 522
Impôt sur le revenu	2 420	1 915	1 915
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	100	100	130
Impôt sur les sociétés	3 405	2 205	5
<i>Taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation et de certaines parts de FCPR et de SCR, ainsi que, sous certaines conditions, de leurs distributions</i>	3 400	2 200	NC
Mutations à titre gratuit	703	728	769
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	3 703	3 703	3 703
<i>Exonération de taxe intérieure de consommation pour les produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible à bord des aéronefs, à l'exclusion des aéronefs de tourisme privé</i>	3 500	3 500	3 500
PLF 2010	1 616	1 190	1 190
Taxe professionnelle	526		
Impôt sur le revenu	1 090	1 190	1 190
TOTAL INDICATIF	75 572	45 501	16 704

NB : seules les mesures d'un montant de plus de 3 milliards d'euros en 2009 sont distinguées dans le tableau. Le tableau détaillé par mesure figure en annexe au présent rapport d'information.

Source : commission des finances, d'après le tome II du fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2011

Les 76 milliards d'euros de mesures déclassées doivent être comparés aux 73 milliards d'euros de dépenses fiscales de 2009. On se trouve donc dans une situation paradoxale où la majeure partie du montant cumulé des allègements figurant dans le fascicule des « Voies et moyens » ne correspond pas à des dépenses fiscales.

La quasi-totalité des déclassements, effectués en 2006, **n'ont pas correspondu à une modification des critères « officiels » de classification.** Par ailleurs, la suppression du critère d'ancienneté à compter de 2009 aurait normalement dû s'accompagner d'un accroissement, et non d'une diminution, de la liste des mesures considérées comme des dépenses fiscales. C'est donc l'interprétation des critères qui a évolué.

- (1) Des déclassés concernant essentiellement quatre allégements en faveur des entreprises, le principal étant la non-imposition des produits de participations

Malgré le grand nombre de dispositions déclassées (84), 60 % du montant total des déclassés correspondent à seulement quatre mesures :

- le régime des sociétés mères et filiales (34 milliards d'euros en 2009) ;
- le régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes (18 milliards d'euros en 2009) ;
- la taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation, dite « niche Copé » (3,4 milliards d'euros en 2009, mais on le rappelle 12,5 milliards d'euros en 2008 et 8 milliards d'euros en 2009 selon le fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2009, qui retenait une autre méthodologie¹) ;
- l'exonération de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques des carburants ou combustibles à bord des aéronefs (3,5 milliards d'euros).

Ces « déclassés » ne sont donc pas anodins.

- (2) Des déclassés contestés par le Conseil des prélèvements obligatoires

Dans les deux premiers cas, la mesure concernée a pour objet d'assurer la neutralité de la taxation vis-à-vis des groupes. Comme le souligne le Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport précité (2010), le reclassement de l'intégration fiscale de droit commun « a été opéré en raison de la portée large de la mesure », ce régime étant « progressivement devenu le régime de droit commun des groupes ».

Cependant, faute de définition du critère de généralité, ce reclassement était largement subjectif. Par ailleurs, le Conseil des prélèvements obligatoires estime que certaines des modalités d'application de ce régime « pourraient être considérées comme des dépenses fiscales ».

Le Conseil des prélèvements obligatoires souligne en outre « la distinction opérée entre les différentes exonérations de plus-values professionnelles », qui « n'apparaît pas pleinement justifiée par des différences de nature entre ces mesures », ce qui le conduit à considérer que « le déclassé de la taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cessions de titres de participation en PLF pour 2009 n'apparaît pas pleinement justifié ».

¹ Qui prenait pour référence un taux de 33 1/3 % au lieu de 19 %.

(3) Des déclassements contestés par la Cour des comptes

La Cour des comptes, dans son rapport public de février 2011, relève également le caractère arbitraire de certains de ces déclassements, soulignant que nombre des dispositifs concernés pourraient aussi bien être considérés comme des dépenses fiscales. Cela concerne en particulier selon elle le régime des sociétés mères et filiales et celui de l'intégration fiscale.

La contestation par la Cour des comptes de certains des principaux reclassements

« Le régime des sociétés mères et filiales, dont le coût sera réduit de 200 M€, a été retiré de la liste des dépenses fiscales en 2005. La modification qui lui est apportée en 2011 montre que, même si on considère que les grands principes de ce régime** relèvent de la norme de référence, certaines de ses dispositions particulières constituent certainement en elles-mêmes des dépenses fiscales.*

*« Les dispositions du régime de l'intégration fiscale, retiré aussi de la liste en 2005, qui vont au-delà de la stricte compensation des pertes et profits au sein d'un groupe pourraient aussi être ajoutées à la liste des dépenses fiscales**.*

« D'autres dispositifs ont été retirés encore plus récemment de la liste, en 2008 pour ce qui concerne l'exonération des plus-values réalisées sur les cessions de valeurs mobilières lorsqu'elles ne dépassent pas un certain seuil (180 M€). L'imposition des contrats d'assurance maladie solidaires et responsables à la taxe sur les conventions d'assurance à taux réduit est retirée de la liste à compter de 2011 dans le projet de loi de finances pour 2011. Ils resteront pourtant imposés à un taux réduit de moitié et le coût de cet avantage sera encore de 1 100 M€.

« Cette dernière mesure a été retirée de la liste des dépenses fiscales au motif que cette liste comprend seulement les dispositifs concernant les recettes fiscales de l'Etat et les allègements d'impôts locaux à la charge de l'Etat. Or, le produit de la taxe sur les conventions d'assurance est transféré aux collectivités territoriales en 2011, sauf la part correspondant à l'imposition, à taux réduit de moitié, des contrats d'assurance maladie solidaires et responsables qui est affectée à la Caisse nationale d'allocations familiales. Cet exemple montre l'utilité que pourrait avoir un élargissement de la liste des dépenses fiscales aux impôts affectés à d'autres organismes publics.

*« Quatre autres mesures, qui ne sont pas modifiées, et dont le coût total est de 1 200 M€ en 2010, viennent aussi d'être retirées de la liste, notamment la déduction des cotisations au titre de l'épargne retraite individuelle et facultative (PERP, notamment, pour 400 M€) et la déduction des cotisations de retraite complémentaire versées à titre facultatif par les non salariés (700 M€). Ces déclassements semblent avoir pour motif que l'imposition de ces produits d'épargne retraite à la sortie justifie cette déduction à l'entrée. Toutefois, les produits de l'épargne sont de manière générale imposés à la sortie sans pour autant faire l'objet d'une déduction à l'entrée***. Il s'agit donc bien de mesures dérogatoires par rapport à cette référence. »*

* Suppression du plafonnement de la quote-part de frais et charges restant imposable.

** Élimination de la double imposition des bénéfices qui serait opérée sans ce régime, d'abord au niveau de la filiale et ensuite au niveau des dividendes perçus par la société mère.

*** Cf. (...) les dépenses fiscales du programme 134 « développement des entreprises et emplois ».

Source : Cour des comptes, Rapport public annuel 2011, février 2011

(4) Le « déclassement » en 2006 de la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant est-il justifié ?

Par ailleurs, on peut se demander s'il est justifié de considérer, comme le Gouvernement le fait depuis le projet de loi de finances pour 2006, que la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant n'est pas une dépense fiscale.

Le fascicule des « Voies et moyens » estime que certaines demi-parts supplémentaires (comme la « demi-part veuves ») constituent des dépenses fiscales. Lors de la publication du rapport de 2003 du Conseil des impôts, tel était le cas de la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant (comme ce rapport le souligne).

Cependant, cette demi-part n'est plus considérée comme une dépense fiscale depuis le projet de loi de finances pour 2006. Figurant dans les fascicules « Voies et moyens » en tant que « modalité de calcul de l'impôt », elle est estimée à 620 millions d'euros en 2011 par le fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2011.

Pourtant, **considérer que tout enfant à compter du troisième correspond à une part entière est manifestement déconnecté du coût du troisième enfant**, comme le montre le tableau ci-après¹.

¹ Il résulte en outre des trois dernières colonnes du tableau que le quotient familial « enfants » constitue en tant que tel (y compris à compter du premier enfant) une dépense fiscale dans le cas des familles monoparentales. En effet, le premier enfant donne alors droit à une part supplémentaire, alors qu'il ne coûte que 0,3 ou 0,5 unité de consommation. Le quotient familial subventionne en outre la vie en couple, un conjoint correspondant à une part supplémentaire, alors que les économies d'échelle résultant de la vie à deux font qu'il ne correspond qu'à 0,5 ou 0,3 unité de consommation.

Parts fiscales et unités de consommation

	Nombre total de parts ou d'unités de consommation			Parts ou unités de consommation par enfant supplémentaire*			
	Nombre de parts fiscales	Nombre d'unités de consommation Insee	Nombre d'unités de consommation Oxford	Parts par enfant supplémentaire	Unités de consommation par enfant supplémentaire		
					Insee	Oxford	
Personne seule	1	1	1				
Famille monoparentale							
1 enfant	2	1,3	1,5	1	0,3	0,5	
2 enfants	2,5	1,6	2	0,5	0,3	0,5	
Couple							
Sans enfant	2	1,5	1,7				
1 enfant	2,5	1,8	2,2	0,5	0,3	0,5	
2 enfants	3	2,1	2,7	0,5	0,3	0,5	
3 enfants	4	2,4	3,2	1	0,3	0,5	
4 enfants	5	2,7	3,7	1	0,3	0,5	

Enfant : enfant de 14 ans ou moins.

* Calcul de la commission des finances.

Source : Claude Thélot, Michel Villac, « Politique familiale, bilan et perspectives », Rapport à la ministre de l'emploi et de la solidarité et au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, mai 1998

En effet, la consommation par enfant ne connaît pas de « saut » à partir du troisième enfant. Selon l'Insee et selon l'échelle dite « d'Oxford », tout enfant, quel que soit son rang, « coûte » respectivement 0,3 et 0,5 unité de consommation.

Faute de définition claire du principe de généralité, il n'est pas possible de déterminer si ce « déclassement » était justifié ou non.

d) Le critère de généralité est d'interprétation trop subjective pour être opérationnel

Ces déclassements montrent que le critère de généralité est d'interprétation trop subjective pour être opérationnel. On peut discuter sans fin quant au fait de savoir si les déclassements opérés étaient justifiés ou non. En réalité, dans la quasi-totalité des cas il n'y a pas de raison objective pour privilégier une solution plutôt que l'autre.

Le fascicule relatif aux « Voies et moyens » ne définit plus le critère de généralité.

Dans le tome II du fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2008, le Gouvernement définissait ce critère par l'observation qu'« une disposition applicable à la grande majorité des contribuables peut être considérée comme la norme (par exemple, l'abattement de 20 % sur les traitements et salaires). A l'inverse, l'avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations constitue une dépense fiscale ».

L'application du critère de généralité est donc délicate. En particulier, une disposition non sectorielle n'intéressant de fait qu'un faible nombre de contribuables doit-elle être considérée comme une dépense fiscale ? Qu'en est-il, par exemple, d'une disposition qui ne concerne que les groupes ? Cette définition ne le précise pas. En particulier, elle n'obligeait pas à effectuer en 2006 les deux principaux déclassements, relatifs au régime des sociétés mères et filiales et au régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes¹.

La situation est encore plus ambiguë depuis le projet de loi de finances pour 2009, qui annonce que, parallèlement à la suppression du critère d'ancienneté, demandée par le rapport précité de 2008 de nos collègues députés, « *le caractère général de la mesure est réévalué* », sans indiquer en quoi consiste cette réévaluation. **Le critère de généralité ne fait donc plus l'objet d'aucune définition².**

L'encadré ci-après indique l'interprétation que le Gouvernement fait actuellement du principe de généralité. Jusqu'à récemment, une disposition bénéficiant à une faible proportion de contribuables était considérée comme une dépense fiscale. **Désormais, tel n'est le cas que si seule une partie des contribuables potentiellement concernés le sont effectivement.** Ainsi, certains régimes bénéficiant exclusivement aux grandes entreprises, mais à la majorité de celles-ci (régime d'intégration de droit commun des résultats des groupes des sociétés françaises, régime des sociétés mères et filles), ont été « déclassés » en « modalités de calcul de l'impôt ».

L'interprétation actuelle du principe de généralité par le Gouvernement

« Ainsi, la généralité d'une mesure fiscale s'apprécie désormais non de façon purement numérique, mais au regard de la proportion de contribuables qui, potentiellement concernés, en bénéficient effectivement. C'est ce qui a conduit à ne plus retenir parmi les dépenses fiscales le régime d'intégration de droit commun des résultats des groupes des sociétés françaises et celui des sociétés mères et filles. En effet, il concerne moins d'entreprises que l'exonération accordée aux entreprises nouvelles dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire. Toutefois, ce dernier demeure un dispositif localisé, ciblé au regard de l'ensemble des entreprises et répond à un objectif d'incitation spécifique, autant d'éléments qui justifient son classement en dépense fiscale. A contrario, le régime d'intégration vise indistinctement toutes les entreprises en situation de constituer un groupe, n'a pas de vocation incitative et poursuit un objectif purement fiscal, puisqu'il s'agit d'éviter les doubles impositions. »

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances

¹ Selon le rapport précité du Conseil des prélèvements obligatoires, dans ce dernier cas « ce déclassement a été opéré en raison de la portée large de la mesure : en 2008, 80 000 sociétés membres d'environ 20 000 groupes en ont bénéficié », de sorte que « ce régime semble être progressivement devenu le régime de droit commun des groupes ».

² Selon le fascicule annexé au projet de loi de finances pour 2011, « le caractère général d'une mesure fiscale a été réévalué et le critère d'ancienneté n'entre plus depuis 2009 dans la définition de la norme fiscale car il conduisait à exclusion du recensement opéré par le fascicule *Voies et Moyens* des dispositifs qui conservent toutefois le caractère de dépense fiscale ».

Ces évolutions suggèrent que, comme l'a souligné Mme Marie-Christine Lepetit, directrice de la législation fiscale, lors de l'audition du 27 avril 2011¹, « *cette définition est peut-être insuffisamment précise* ».

3. Une norme de référence également définie par rapport à une « doctrine » en partie contestable

a) Une doctrine par nature évolutive

Dans le système actuel, la norme de référence ne résulte pas mécaniquement du système fiscal effectif corrigé du critère de généralité, mais **oblige également à faire des choix doctrinaux sur ce qu'on considère comme la norme.**

Cette approche apparaît clairement dans les développements que le premier fascicule des « Voies et moyens », celui annexé au projet de loi de finances pour **1981**, consacre à la « *norme de référence* ». Selon ce texte, dont l'approche générale est toujours valide aujourd'hui, « *cette référence est en général implicite, parfois inconsciente* » ; « *il s'agit d'une notion essentiellement contingente dans le temps et dans l'espace* » ; « *même dans un pays donné, [les éléments de la norme] varient en fonction de l'évolution des mœurs* ».

b) Le choix d'inclure dans le système de référence la taxation à taux libératoire de certains revenus du patrimoine.

Un exemple emblématique de la nécessité de recourir à des éléments de doctrine est la décision de ne pas considérer comme une dépense fiscale **la taxation à taux libératoire de certains revenus du patrimoine.**

On rappelle que, si la Belgique inclut dans le système de référence la taxation différenciée des revenus, tel n'est pas le cas des Etats-Unis ; la question ne se pose pas pour l'Australie, qui soumet tous les revenus au barème.

Selon les estimations du Gouvernement, les sommes en jeu sont de l'ordre de **1,6 milliard d'euros** sur la base des revenus de 2009. Les dispositifs concernés sont indiqués par le tableau ci-après (les montants sont relatifs à l'assiette).

¹ Table ronde sur les niches fiscales, dont le compte-rendu est reproduit en annexe au présent rapport d'information.

Montants cumulés des différents revenus du patrimoine (revenus 2009)

(en millions d'euros)

Type de revenus imposés au prélèvement forfaitaire libératoire et aux taux de 19%	Montants (assiette)
Revenus des actions et parts soumis au prélèvement libératoire de 18% (ligne 2DA de la 2042)	5 229
Produits d'assurance-vie et de capitalisation soumis au prélèvement libératoire de 7,5% (ligne 2DH de la 2042)	802
Produits de placement soumis aux prélèvements libératoires autres que ceux indiqués lignes 2DA et 2DH (ligne 2EE de la 2042)	6 194
Plus-values, gains en capital et profits divers sur valeurs mobilières et assimilés (ligne 3 VG de la 2042 et lignes du bloc 3 de la 2042C)	4 805
Plus-values des professions non salariées (revenus agricoles) (lignes concernées de la 2042 C)	93
Plus-values des professions non salariées (revenus industriels et commerciaux) (lignes concernées de la 2042 C)	571
Plus-values des professions non salariées (revenus non commerciaux) (lignes concernées de la 2042 C)	446
Ensemble	18 139

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances

4. Des problèmes méthodologiques importants dans le cas de la TVA

a) Des dépenses fiscales de près de 40 milliards d'euros dans le cas des taux réduits (contre moins de 15 milliards d'euros selon le Gouvernement)

Il n'y a pas de raison *a priori* de considérer que certains taux réduits de TVA ne constituent pas des dépenses fiscales.

(1) Les taux réduits coûtent environ 40 milliards d'euros

Selon le Gouvernement, sur la base de l'année 2009, un point d'augmentation de la TVA rapporte 0,4 milliard d'euros pour le taux super-réduit, 2,3 milliards d'euros pour le taux réduit et 5,8 milliards d'euros pour le taux normal, ce qui correspond à un produit de 8,5 milliards d'euros pour une augmentation d'1 point de tous les taux.

Compte tenu du niveau des trois taux (2,1 %, 5,5 % et 19,6 %), on calcule que **ramener tous ces taux à 19,6 % rapporterait 39,4 milliards d'euros**, à comportements inchangés, comme le montre le tableau ci-après.

**Simulation de l'impact de la suppression des taux de TVA à taux réduits
(à comportements inchangés)**

(en milliards d'euros)

	Valeur du point, selon le Gouvernement*				Gain résultant du passage à un taux unique de 19,6 % (calculé par la commission des finances)		
	TSR ⁽¹⁾	TR ⁽²⁾	TN ⁽³⁾	Total	TSR ⁽¹⁾	TR ⁽²⁾	Total
<i>Taux en % (pour mémoire)</i>	2,1	5,5	19,6				
Valeur du point 2004	0,4	2,2	5,5	8,1	7,0	31,0	38,0
Valeur du point 2005	0,4	2,3	5,8	8,5	7,0	32,4	39,4
Valeur du point 2006	0,4	2,4	6,1	8,9	7,0	33,8	40,8
Valeur du point 2007	0,5	2,5	6,3	9,2	8,8	35,3	44,0
Valeur du point 2008	0,5	2,6	6,5	9,6	8,8	36,7	45,4
Valeur du point 2009	0,4	2,3	5,8	8,5	7,0	32,4	39,4

* Direction générale du Trésor (2008) pour les années 2004 à 2008 ; réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances pour l'année 2009.

¹ TSR : taux super réduit

² TR : taux réduit

³ TN : taux normal

Sources : sources indiquées, calculs de la commission des finances

(2) Les dépenses fiscales de taux réduits sont chiffrées à seulement 12,7 milliards d'euros en 2009 par le Gouvernement

Pourtant, si l'on fait la somme des coûts des dépenses fiscales correspondant au taux réduit de 5,5 % et au taux super réduit de 2,1 %, tels qu'ils sont indiqués dans le fascicule des « Voies et moyens », on parvient à un coût de seulement **12,7 milliards d'euros**, comme le montre le tableau ci-après.

Les dépenses fiscales correspondant au taux réduits de TVA, selon le Gouvernement

(en millions d'euros)

Numéro	Libellé de la mesure	LFI 2009	LFI 2010	LFI 2011
730203	Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareils, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	950	1000	1050
730204	Taux de 5,5 % applicable aux terrains à bâtir achetés par des organismes d'HLM ou des personnes bénéficiaires de prêts spécifiques pour la construction de logements sociaux à usage locatif	100	100	100
730205	Taux de 5,5 % pour la fourniture de logements dans les hôtels	890	900	930
730206	Taux de 5,5 % applicable à la fourniture de logement dans les terrains de camping classés	160	170	170
730207	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	860	870	900
730208	Taux de 5,5 % pour les prestations de soins dispensées par les établissements thermaux autorisés	40	40	40
730209	Taux de 5,5 % applicable aux prestations réalisées par les avocats et les avoués dans le cadre de l'aide juridictionnelle	40	40	40
730210	Taux de 5,5 % pour certaines opérations portant sur les logements sociaux	1000	1000	900
730212	Taux de 5,5 % applicable aux éléments constitutifs des aliments pour le bétail et à certains produits et engrais à usage agricole	70	70	70

Numéro	Libellé de la mesure	LFI 2009	LFI 2010	LFI 2011
730213	Taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans	5150	5050	5050
730214	Taux de 5,5 % pour les services d'aide à la personne fournis par les entreprises agréées en application des articles L. 7232-1 à L. 7232-4 du code du travail	110	110	120
730215	Taux de 5,5 % pour les travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles	3	3	3
730216	Taux de 5,5 % applicable aux logements en accession sociale à la propriété dans les quartiers en rénovation urbaine	90	95	100
730218	Taux de 5,5% pour la fourniture par réseaux d'énergie d'origine renouvelable	25	25	25
730219	Taux de 5,5 % pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées ainsi que dans les lieux de vie et d'accueil	390	390	390
730220	Taux de 5,5 % pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale	15	15	15
730221	Taux de 5,5% applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques	1275	3130	3130
730301	Taux de 2,10 % applicable aux droits d'entrée des 140 premières représentations de certains spectacles	55	55	55
730302	Taux de 2,10 % applicable aux ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA	4	4	4
730303	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	1130	1150	1170
730305	Taux de 2,10 % applicable aux publications de presse	190	190	190
730306	Taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse	185	185	185
730307	Taux de 2,10% applicable aux ventes et apports de terrains à bâtir, aux constructions (LASM) et ventes de logements neufs à usage locatif réalisés dans le cadre d'investissements locatifs donnant lieu à défiscalisation	1	5	5
	Total	12 733	14 597	14 642

Sources : fichier transmis par le Gouvernement en réponse au questionnaire de la commission des finances, calculs de la commission des finances

L'écart entre ces deux montants – **39,4 milliards d'euros** si l'on ramenait tous les taux à 19,6 % et **12,7 milliards d'euros** si l'on fait la somme des chiffrages des mesures de taux réduits correspondant à des dépenses fiscales selon le fascicule des « Voies et moyens » – conduit au résultat absurde que **les deux tiers du coût des deux taux réduits (26,7 milliards d'euros) ne figurent pas dans le chiffrage des dépenses fiscales du Gouvernement.**

b) Une situation insatisfaisante qui a deux causes essentielles

- (1) Une première cause : des taux super-réduits dont le coût est calculé par rapport au taux réduit

Cet écart de 26,7 milliards d'euros s'explique tout d'abord, pour **5,7 milliards d'euros**, par le fait que le **Gouvernement calcule le coût des mesures de taux super-réduit de 2,1 % par rapport au taux réduit de 5,5 %**, et non par rapport au taux normal de 19,6 %. Autrement dit, il déroge à la règle générale qu'il se fixe selon laquelle le coût d'une mesure est calculé non par rapport à la « prochaine dépense fiscale la plus favorable » (méthodologie qui ne semble guère retenue que par le Congrès des Etats-Unis), mais par rapport au droit commun.

Cette approche conduit à **minorer environ d'un facteur 5 le coût des dépenses fiscales concernées**, qui serait de l'ordre non de **1,4 milliard**

d'euros, mais de plus de **7 milliards d'euros**, comme le montre le tableau ci-après.

**Le coût des dispositions de taux de TVA à taux super-réduit
(dépenses fiscales)**

(en millions d'euros)

Numéro	Libellé de la mesure	Coût calculé par le Gouvernement (sur la base d'un taux de référence de 5,5 %)			Coût recalculé par la commission des finances avec un taux de référence de 19,6 %			Ecart		
		LFI 2009	LFI 2010	LFI 2011	LFI 2009	LFI 2010	LFI 2011	LFI 2009	LFI 2010	LFI 2011
730301	Taux de 2,10 % applicable aux droits d'entrée des 140 premières représentations de certains spectacles	55	55	55	283	283	283	228	228	228
730302	Taux de 2,10 % applicable aux ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA	4	4	4	21	21	21	17	17	17
730303	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	1 130	1 150	1 170	5 816	5 919	6 022	4 686	4 769	4 852
730305	Taux de 2,10 % applicable aux publications de presse	190	190	190	978	978	978	788	788	788
	Total	1 379	1 399	1 419	7 098	7 201	7 304	5 719	5 802	5 885

Sources : réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances, calculs de la commission des finances

(2) La principale cause de ce phénomène : le taux réduit pour les produits alimentaires

L'écart de 26,7 milliards d'euros s'explique cependant très majoritairement, pour **21 milliards d'euros (correspondant en quasi-totalité au taux réduit de TVA applicable aux produits alimentaires)**, par le fait que **le Gouvernement est en mesure, de fait, d'exclure n'importe quelle disposition de taux réduit de la liste des dépenses fiscales, de manière purement discrétionnaire.**

En effet, il considère qu'« *en principe, sont traitées comme des règles générales les dispositions qui, pour l'ensemble des contribuables visés, visent à rendre supportable cet impôt sur la consommation ou qui ont pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services* ».

Ne sont ainsi pas considérées comme des dépenses fiscales les taux réduits concernant l'alimentation et les médicaments, mais aussi les livres, les services de transport public, les abonnements aux services de télévision, les gains de course attribués aux entraîneurs, les œuvres d'art.

Comme Mme Marie-Christine Lepetit, directrice de la législation fiscale, l'a souligné lors de la table ronde organisée par la commission des finances le 27 avril 2011, « *le « fil rouge » n'est pas toujours très clair* ».

Selon les estimations du Gouvernement, le taux réduit applicable aux **produits alimentaires** a coûté **19,2 milliards d'euros en 2007¹**, soit la quasi-totalité des 21 milliards d'euros (en 2009) de coût des taux réduits non considérés comme des dépenses fiscales.

La « doctrine » selon laquelle le taux réduit de TVA sur les produits alimentaire ne devrait, par nature, par être considéré comme une dépense fiscale, ne va pas de soi. On rappelle qu'au Royaume-Uni, le taux nul de TVA applicable aux produits alimentaires fait partie des allégements dont la nature de dépenses fiscale est jugée la plus incontestable.

Le système de référence actuellement retenu pour les taux de TVA

« En principe, sont traitées comme des règles générales les dispositions qui, pour l'ensemble des contribuables visés, visent à rendre supportable cet impôt sur la consommation ou qui ont pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services. C'est le cas des taux réduits de TVA, destinés non à stimuler un secteur ou un comportement, mais visant la consommation de certains produits de base. Il s'agit en particulier de l'alimentation ou des médicaments. Considérer ces taux réduits comme des dépenses fiscales serait par conséquent purement artificiel et antinomique au regard des critères définis par le Conseil des impôts en 2003.

« Par extension, plusieurs taux de TVA réduits procèdent de cette logique et ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales, notamment celui sur les livres ou encore sur les services de transport public.

« Lors du dernier reclassement opéré en 2009, la TVA n'a pas fait l'objet de propositions particulières, dans la mesure où cela aurait pu interférer inutilement avec le débat sur les taux réduits. Le prochain PLF pourrait être l'occasion pour le Parlement et le Gouvernement, via la présentation du Tome II, de préciser ce qui peut être considéré comme un produit ou service de base et, ce faisant, la norme applicable.

« La question pourrait par exemple être soulevée pour certains produits, comme les abonnements aux services de télévision, divers services culturels, les gains de course attribués aux entraîneurs ou encore les œuvres d'art. »

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances

Le tableau ci-dessous recense les taux réduits de TVA qui ne sont actuellement pas classés comme des dépenses fiscales.

¹ Réponse au questionnaire adressé par la commission des finances, reproduit en annexe au présent rapport d'information.

Les taux réduits de TVA qui ne sont actuellement pas considérés comme des dépenses fiscales

Taux de 5,5% sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine
Taux de 5,5% sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation
Taux de 5,5% sur le bois de chauffage, les produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage et les déchets de bois destinés au chauffage
Taux de 5,5% sur les sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires
Taux de 5,5% sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 octies (taux à 2,1%)
Taux de 5,5% sur les ventes et apports de logements sociaux à usage locatif à l'association foncière logement lorsqu'elle a conclu une convention avec l'Etat
Taux de 5,5% sur les ventes et apports de logements à usage locatif à l'association foncière logement ou à des sci dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas certains plafonds.
Taux de 5,5% sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité
Taux de 5,5% sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement
Taux de 5,5% sur les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement
Taux de 5,5% sur certains spectacles (théâtres, cirques, spectacles de variétés, foires, salons, jeux et manèges forains)
Taux de 5,5% sur les droits d'entrée pour la visite de parcs zoologiques et botaniques, des musées, monuments et expositions culturelles
Taux de 5,5% sur les transports de voyageurs
Taux de 5,5% sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma
Taux de 5,5% sur les abonnements souscrits pour recevoir des services de télévision
Taux réduit à 5,5% sur les droits perçus pour la visite de parcs à décors animés
Taux réduit à 5,5% sur les cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres
Taux réduit à 5,5% sur les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets
Taux réduit sur les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyen correspondant à l'édition d'un service de télévision locale
Taux réduit de 5,5% sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale
Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI
Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'Etat dans les conditions prévues par arrêté
Taux réduit à 5,5% sur les livres

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire de la commission des finances

(3) Une situation critiquée par le Conseil des prélèvements obligatoires

Dans son rapport précité de 2010 sur les « niches fiscales et sociales » en faveur des entreprises, le Conseil des prélèvements obligatoires conteste l'arbitraire de l'exclusion de certaines dispositions de taux réduits de la liste des dépenses fiscales. De fait, il n'y a aucune raison objective de considérer que des taux réduits de TVA sont des dépenses fiscales dans certains cas et pas dans d'autres.

La nécessité de considérer la totalité des taux de TVA à 5,5 % comme des dépenses fiscales, selon le Conseil des prélèvements obligatoires

« L'ensemble des 24 taux réduits de TVA ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales.

« Selon l'administration fiscale, seules les mesures qui se rattachent à des politiques sectorielles spécifiques, de nature sociale (taux réduit pour les cantines), économique (taux réduit pour les travaux dans les logements) ou environnementale (taux réduit pour la fourniture d'énergie renouvelable) sont qualifiées de dépenses fiscales. A l'inverse, les mesures consistant en l'application du taux réduit à l'ensemble d'une catégorie de produits ou d'opérations commerciales (produits alimentaires, transport de voyageurs, livres etc.) ne sont pas classées dans la catégorie des dépenses fiscales.

Cette distinction entre mesures rattachées à des politiques sectorielles spécifiques et mesures relatives à l'ensemble d'une catégorie, apparait toutefois difficilement compréhensible :

- les taux réduits de TVA bénéficiant à des secteurs d'activité (hôtellerie, restauration, logement) pourraient également être considérés comme des mesures applicables à l'ensemble d'une catégorie, comme le sont la vente de produits alimentaires ou les transports de personnes (taxis ou transports de groupes), par exemple ;

- de même, les taux réduits de TVA applicables aux livres, aux spectacles ou aux transports de personnes présentés comme relatifs à l'ensemble d'une catégorie, peuvent également être rattachés à des politiques sectorielles spécifiques (politique culturelle et politique des transports pour les exemples précités).

La distinction opérée entre les différents taux réduits de TVA apparaît donc peu pertinente. Afin de renforcer la transparence de l'information, il pourrait être utile d'intégrer au sein de la liste des dépenses fiscales les taux réduits de TVA non recensés comme tels (...).

(...)

Il convient de relever à cet égard que d'autres pays européens, notamment la Suède, considèrent comme des dépenses fiscales l'ensemble des mesures de taxation à un taux réduit. »

Source : Conseil des prélèvements obligatoires, « Entreprises et « niches fiscales » et sociales, des dispositifs dérogatoires nombreux », octobre 2010

c) Selon une approche « maximaliste », de 15 à 75 milliards d'euros d'allègements, correspondant à des mesures d'assiette, ne sont pas pris en compte par le fascicule des « Voies et moyens »

Par ailleurs, si l'on adopte une approche « maximaliste » de la TVA, les **allègements d'assiette** ne sont que partiellement pris en compte par le fascicule des « Voies et moyens », comme cela ressort de la comparaison des « coefficients d'efficacité » de la TVA des principaux Etats de l'OCDE. En fait, **de 15 à 75 milliards d'euros d'allègements – qui il est vrai consistent vraisemblablement très largement en des modalités de calcul de l'impôt – n'apparaissent pas dans les documents budgétaires.**

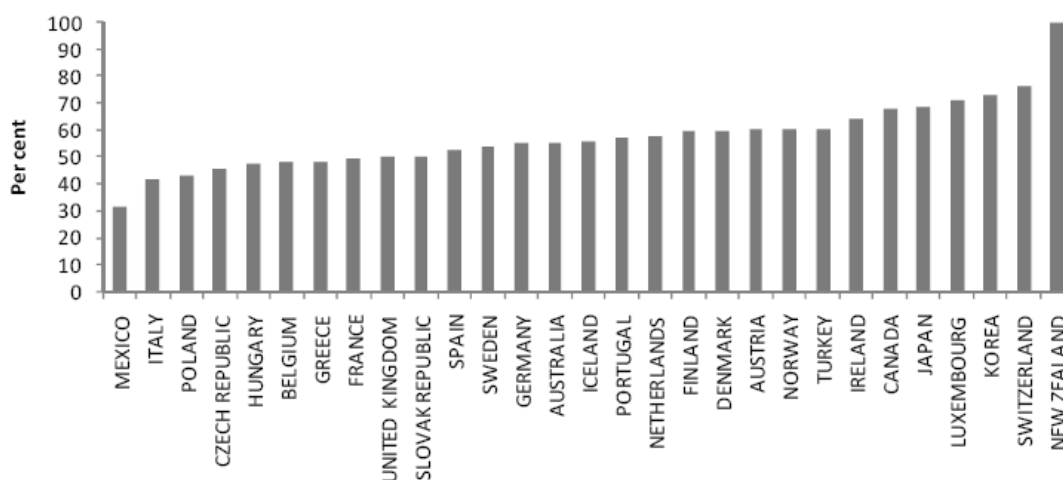
(1) Sur la base du coefficient d'efficacité de la TVA et par rapport à une conception maximaliste de l'assiette, environ 75 milliards d'euros d'allègements ne figurent pas dans le fascicule des « Voies et moyens »

Si l'on s'appuie, à titre **d'approximation**, sur le coefficient d'efficacité de la TVA, ce sont environ **75 milliards d'euros d'allègements (y compris les modalités de calcul de l'impôt)** qui n'apparaissent pas dans les documents budgétaires, par rapport à une **conception maximaliste** de l'assiette.

Le « coefficient d'efficacité » de la TVA, parfois appelé en anglais « *C-efficiency ratio* », est le rapport entre le produit effectif de TVA et celui qui serait perçu si l'ensemble de la consommation au sens de la comptabilité nationale était imposée au taux normal. Un coefficient d'efficacité de 100 % correspond donc à une taxation de l'ensemble de la consommation au taux normal.

Le coefficient d'efficacité de la TVA des principaux Etats de l'OCDE (moyenne 2002-2004)

(en %)



Le coefficient d'efficacité (« *C-efficiency* ») est défini par la formule : (produit de TVA/consommation × 100)/taux normal de TVA.

Source : Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys et Laura Vartia, "Tax and Economic Growth", Economic department working paper n°620, ECO/WKP(2008)28, 11 juillet 2008

Dans le cas de la France, ce coefficient d'efficacité est de l'ordre de 50 % (contre 70 % au Luxembourg et 60 % en Irlande), ce qui signifie qu'en taxant la totalité de la consommation au taux normal, le produit net de TVA – 118,4 milliards d'euros en 2009 selon le Gouvernement – serait deux fois plus élevé. Or, les taux réduits n'ont coûté que 39 milliards d'euros en 2009 (cf. ci-avant), ce qui implique que les allègements relatifs à l'assiette coûtent de l'ordre de 80 milliards d'euros. Pourtant, ces allègements d'assiette sont négligeables selon le fascicule des « Voies et moyens », qui évalue la totalité des dépenses fiscales de TVA à 14,9 milliards d'euros en 2009, dont 12,7 milliards d'euros pour la somme des dépenses fiscales correspondant à des taux réduits.

Selon ce calcul, ce sont donc **plus de 75 milliards d'euros** d'allègements d'assiette de TVA qui ne seraient pas pris en compte par le fascicule des « Voies et moyens ».

(2) Un montant ramené à environ 15 milliards d'euros si l'on prend pour référence un coefficient d'efficacité de 75 %

Cependant, certaines réductions d'assiette prises en compte dans ce montant auraient vraisemblablement vocation à être incluses dans la norme, voire dans le système de référence.

Par ailleurs, le coefficient d'efficacité est probablement sous-évalué, l'assiette retenue par la comptabilité nationale étant par nature plus large que celle susceptible d'être taxée¹.

Le fait que le coefficient d'efficacité de la TVA soit de 100 % en Nouvelle-Zélande conduit toutefois à relativiser ces phénomènes.

Pour retenir une estimation « basse » de ce que seraient les recettes de TVA sans allègements, on peut prendre pour référence un coefficient d'efficacité de la TVA de **75 %**, intermédiaire entre celui de la Suisse (80 %) et celui de la Corée, du Luxembourg, du Japon et du Canada (70 %).

Si la France portait le coefficient d'efficacité de la TVA de 50 % à 75 %, le supplément global de recettes serait de l'ordre de 60 milliards d'euros. Or, le coût des taux réduits (39,4 milliards d'euros en 2009) et des autres allègements chiffrés par le Gouvernement (2,2 milliards d'euros en 2009) est de seulement 41,6 milliards d'euros. La différence, soit **plus de 15 milliards d'euros**, n'est pas prise en compte par le fascicule des « Voies et moyens ».

(3) Des allègements qui pourraient être inclus dans le système de référence

La commission des finances n'est pas en mesure d'identifier les allègements correspondant à ces 15 milliards d'euros.

On peut cependant supposer que ces réductions d'assiette correspondent pour une large part à des modalités de calcul de l'impôt. Il ne s'agit donc pas nécessairement d'un « gisement » de recettes.

Surtout, un produit de 15 milliards d'euros correspond, au taux normal, à une assiette d'environ 75 milliards d'euros. Or, **la consommation au sens de la comptabilité nationale comprend des éléments qui n'ont peut-être pas vocation à être taxés.**

L'écart du coefficient d'efficacité de la TVA de la France, même corrigé des taux réduits, par rapport à celui d'autres pays, n'en mériterait pas moins d'être explicité dans les documents budgétaires.

¹ En particulier, comme le souligne le Gouvernement en réponse au questionnaire adressé par la commission des finances, « la consommation des ménages retenue est celle de la comptabilité nationale qui inclut les loyers (réels ou fictifs, soit plus de 200 Mds€) non soumis à la TVA ou encore la consommation en SIFIM (services d'intermédiation financière indirectement mesurés, 50 Mds€) ».

B. LES « NICHEs SOCIALES »

1. 45 milliards d'euros selon le Gouvernement, 67 milliards d'euros selon la Cour des comptes et 80 milliards d'euros selon la commission des finances

Les estimations des niches sociales pour 2009 sont de **67 milliards d'euros** selon la Cour des comptes, **45 milliards d'euros** selon le Gouvernement et **80 milliards d'euros** selon la commission des finances, comme le montre le tableau ci-après.

Ces écarts importants, qui vont quasiment de 1 à 2, montrent que, de toute évidence, la définition et les modalités de chiffrage des niches sociales doivent être considérablement précisées.

Méthodologie retenue par la commission des finances pour son chiffrage

Le chiffrage de la dernière colonne du tableau résulte de l'application de quelques « retraitements » simples à ceux du Gouvernement et de la Cour des comptes. Les hypothèses retenues sont délibérément maximalistes, la troisième partie du présent rapport d'information proposant par ailleurs de répartir ces allègements en trois catégories.

Pour les exonérations de cotisations et pour les exemptions d'assiette relatives aux revenus du travail, le chiffrage retenu comme point de départ est celui du Gouvernement. Afin de prendre en compte l'ensemble des administrations de sécurité sociale et de raisonner à comportements constants, on corrige les pertes brutes en retenant un taux de 68,39 % au lieu de 30,69 % (cf. ci-après), la différence entre les pertes brutes et les pertes nettes étant maintenue inchangée.

Pour les exemptions d'assiette relatives aux autres revenus et pour les impôts et taxes transférés, on reprend le chiffrage de la Cour des comptes. En effet, ces assiettes n'ont pas vocation à être taxées au taux de 68,39 %, qui par nature ne concerne que les revenus du travail (il serait en particulier absurde de retenir un système de référence supposant l'imposition de tous les revenus autres que ceux du travail aux cotisations sociales). Dans le cas des exemptions d'assiette, la différence avec les chiffres de la Cour des comptes figurant dans la deuxième colonne du tableau vient du fait qu'on retient pour le calcul les chiffrages faits par la Cour des comptes par rapport à son système de référence de 2007, plus « maximaliste » en termes de produit que celui actuellement retenu (« aligné » sur celui du PLFSS). En particulier, ce système de référence suppose que les prestations sociales sont soumises au droit commun en matière de contributions sociales.

Différentes estimations des niches sociales (2009)

(en milliards d'euros)

Pertes brutes ou nettes	Cour des comptes (1)	Gouvernement (2)		Commission des finances (3)
	Pertes brutes	Pertes brutes	Pertes nettes	Pertes nettes
Champ	Régime général	Régimes obligatoires de base		Toutes administrations de sécurité sociale
<i>Hypothèse retenue en matière de taux</i>	37,88 % de cotisations sociales + 8 % de contributions sociales = 45,88 %	22,93 % de cotisations sociales au-delà du plafond + 7,76 % de CSG et CRDS = 30,69 %		37,88 % de cotisations sociales + 7,76 % de contributions sociales + 22,75 % d'autres cotisations = 68,39 %
I. Exonérations de cotisations (politique de l'emploi)	31,9	32,3	32,3	32,3
II. Exemptions d'assiette	34,3	12,8	9	46,5
A. Revenus du travail	21,9	12,8	9	26,3
Association des salariés au résultat	6,5	4,9	3,3	9,3
<i>Dont participation</i>	2,8	2,2	1,5	4,2
<i>Dont intéressement</i>	2,5	1,8	1,2	3,4
<i>Dont abondement PEE</i>	0,5	0,4	0,3	0,8
<i>Dont PERCO</i>	0,1	0,1	0	0,1
<i>Dont Stock-options et actions gratuites</i>	0,6	0,4	0,3	0,8
Protection sociale en entreprise	6,8	4,6	2,7	8,4
<i>Dont retraite</i>	1,1	1,1	0,8	2,2
<i>Dont prévoyance</i>	4,8	3,6	2	6,4
<i>Dont retraite chapeau</i>	0,8			0,0
Salaires affectés	3,1	2	2	4,5
<i>Dont titres restaurant</i>	1,2	0,8	0,8	1,8
<i>Dont frais de transport</i>	0,4			0,0
<i>Dont chèque vacances</i>	0,2	0,2	0,2	0,4
<i>Dont comité d'entreprise</i>	1,3	0,9	0,9	2,0
<i>Dont CESU</i>	0,0	0,1	0,1	0,2
Fin du contrat de travail	4,5	1,3	1	2,6
<i>Dont retraite</i>	1,0	0,1	0	0,1
<i>Dont licenciement</i>	3,3	1	0,9	2,1
<i>Dont autres dispositifs de licenciement et reclassement</i>	0,2	0,2	0,2	0,4
Populations spécifiques	1,1	-	-	1,6
<i>Dont professions spécifiques</i>	1,1	-	-	1,6
<i>Dont apprentis</i>	N/A	-	-	N/A
B. Autres revenus (seule Cour des comptes)	12,4	-	-	20,2
Prestations sociales	3,2			12,9
<i>Dont pensions de retraite et d'invalidité</i>	2,6			7,1
<i>Dont allocations de chômage</i>	0,1			1,6
<i>Dont IJ et rentes AT/MP</i>	0,5			0,5
<i>Dont allocations logement</i>	N/A			1,1
<i>Dont prestations familiales</i>	N/A			2,2
<i>Dont RMI/RSA</i>	N/A			0,3
Revenus de capitaux	2,6			0,7
Revenus fonciers	0,1			0,1
Cotisations des employeurs publics	6,5			6,5
<i>Dont Etat</i>	4,4			4,4
<i>Dont collectivités territoriales</i>	1,0			1,0
<i>Dont établissements publics hospitaliers</i>	0,8			0,8
<i>Dont secteur public marchand</i>	0,3			0,3
III. Impôts et taxes affectés (seule Cour des comptes)	0,8	-	-	0,8
Total	67,0	45,1	41,3	79,6

(1) Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale de septembre 2010. (2) Réponse au questionnaire adressé par la commission des finances. Les chiffres diffèrent légèrement de ceux de l'annexe 5 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011. (3) Montants indicatifs.

Sources : sources indiquées, calculs de la commission des finances

On rappelle qu'il faut distinguer deux catégories de « niches sociales » :

- les « *exonérations* » (partielles ou totales), qui coûtent **plus de 30 milliards d'euros** et correspondent très largement aux allègements généraux de charges sur les bas salaires (plus de 20 milliards d'euros) ;

- les « *exemptions d'assiette* », correspondant à des pertes de recettes de **34 milliards d'euros** selon les estimations de la Cour des comptes, mais seulement **9 milliards d'euros** selon celles du Gouvernement.

Les **exonérations** de cotisations sociales sont le principal instrument de la politique de l'emploi. Leur coût est évalué à plus de 30 milliards d'euros, dont plus de 20 pour les allègements généraux, 3 pour les exonérations sur les heures supplémentaires et 7 milliards d'euros pour les exonérations dites « ciblées ».

Les exonérations de cotisations sociales (2009)

(en milliards d'euros)

	2009
Allègements généraux	22,3
Exonérations sur les heures supplémentaires	3,1
Exonérations ciblées	7,0
<i>Services à la personne</i>	2,0
<i>Publics prioritaires, emploi</i>	1,4
<i>Exonérations géographiques</i>	1,7
<i>Autres</i>	1,9
Total exonérations	32,3

Source : annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011

Les **exemptions d'assiette**, plus nombreuses et présentées dans le tableau de la page précédente, constituent le **principal facteur de divergence** en ce qui concerne le chiffrage des niches sociales.

a) Les deux principales causes de l'écart entre le Gouvernement et la Cour des comptes

(1) La Cour des comptes prend en compte des allègements reposant sur une autre assiette que le travail

Tout d'abord, comme cela apparaît clairement à la lecture du tableau de la page 69, le Gouvernement a du système de référence une conception moins « maximaliste » que la Cour des comptes.

En effet, alors que le Gouvernement ne prend en compte que les allègements relatifs aux revenus du travail, la Cour des comptes considère que la moindre imposition ou l'exonération de CSG ou de CRDS d'autres revenus

(prestations sociales, revenus du patrimoine) et l'absence de cotisations des employeurs publics augmentent les niches de 12,4 milliards d'euros.

La norme de référence est nécessairement en partie conventionnelle. Cependant, **il ne semble pas y avoir de raison de retenir une assiette aussi restreinte que le fait le Gouvernement.**

(2) Le Gouvernement retient une hypothèse de taux d'imposition délibérément faible

La deuxième cause essentielle de l'écart des estimations est le taux d'imposition appliqué aux réductions d'assiette.

Ainsi, la Cour des comptes retient un taux global de **45,88 %**, contre **30,69 %** pour le Gouvernement.

Cet écart de taux est paradoxal, si l'on considère que le champ pris en compte par le Gouvernement (ensemble des régimes obligatoires de base) est plus large que celui retenu par la Cour des comptes (régime général uniquement).

La décomposition des taux retenus par la Cour des comptes et le Gouvernement est indiquée ci-avant dans le tableau de la page 69.

L'écart entre ces deux hypothèses provient en quasi-totalité¹ du fait que la Cour des comptes et le Gouvernement retiennent, dans le cas des cotisations de sécurité sociale, un taux de respectivement **37,88 % et 22,93 %**, correspondant aux taux sous plafond et au-delà du plafond.

Le taux de 22,93 % retenu par le Gouvernement pour les cotisations de sécurité sociale (et donc son taux global de 30,69 %) paraît trop faible.

Certes, celui-ci justifie son parti pris en indiquant : « *Ce choix de taux de cotisations est justifié par le fait que les avantages consentis s'ajoutent aux rémunérations ordinaires et ont donc tendance à déplacer le total de la rémunération vers ou au-delà du plafond de la sécurité sociale, limite au-delà de laquelle les taux du régime général décroissent. En outre, l'application d'un taux minoré permet de tenir compte des ajustements que les entreprises ne manqueraient pas d'opérer sur leur politique de rémunération pour s'adapter à la hausse des prélèvements sociaux* ».

Cependant, le plafond est élevé (en 2009, il correspondait à un salaire de 2 859 euros par mois), et, dans le cas de la sécurité sociale, concerne la seule assurance vieillesse. Par ailleurs, selon la Cour des comptes, dans ce dernier cas « *avec les données de 2009, le taux de cotisations apparent serait alors d'un peu plus de 34 %, et non de 37,88 %* »². L'argument selon lequel le

¹ L'autre cause d'écart est que la Cour des comptes applique la CSG et la CRDS à 100 % du salaire, et non 97 %.

² Source : Cour des comptes, rapport sur la sécurité sociale de septembre 2010.

coût des niches sociales devrait être calculé en prenant pour référence le taux d'imposition au-delà du plafond ne paraît donc guère pertinent.

Le véritable argument du Gouvernement est en réalité le second, selon quoi il faudrait retenir un taux volontairement faible, afin de prendre en compte le fait que les entreprises modifieraient leur comportement salarial en cas de suppression des niches. Cependant, cet argument est également contestable en l'espèce. En effet, s'il pourrait effectivement être utile de compléter les estimations à comportements inchangés par des chiffrages prenant en compte les modifications de comportements, ceux-ci, compte tenu de leur caractère plus subjectif, ne peuvent constituer le chiffrage « de base ». Par ailleurs, dans le cas des niches fiscales de l'Etat, les chiffrages sont effectués, comme dans les autres pays, à comportements inchangés. **Il ne saurait être question d'évaluer d'un côté les dépenses fiscales à comportements inchangés, et de l'autre les niches sociales en prenant en compte les changements supposés de comportement, faute de quoi toute comparaison serait impossible.**

Dans un souci d'exhaustivité, le taux global de 45,88 % retenu par la Cour des comptes devrait en outre être porté à 68,39 % pour prendre en compte l'ensemble des administrations de sécurité sociale, comme le montre le tableau ci-après.

Le taux d'imposition global des salaires

(en %)

	2009
A. Cotisations sociales sous plafond	37,88
A'. Cotisations sociales au-delà du plafond	22,93**
B. Contributions sociales (CSG et CRDS) : taux de 8 % appliqué à 97 % de l'assiette	7,76
C. Autres cotisations et contributions*	22,75
dont assurance chômage	6,4**
dont régimes complémentaires de retraites	10**
Total A+B+C (avec taux des cotisations sous plafond)	68,39

* Comprenant l'assurance chômage et les régimes complémentaires de retraites, mais aussi notamment l'apprentissage, la formation continue ou les transports publics en agglomération.

Source : Cour des comptes, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale de septembre 2010, sauf (**) Gouvernement, réponse au questionnaire adressé par la commission des finances

En effet, le taux global de 45,88 % retenu par la Cour des comptes est la somme du taux de 37,88 % des cotisations sous plafond pour la **seule sécurité sociale**, et du taux de 8 % de la CSG et de la CRDS (la Cour des comptes ne prenant en effet pas en compte le fait que ces deux taxes ne s'appliquent qu'à 97 % de l'assiette).

Il convient cependant de rajouter **22,75 points d'imposition supplémentaires, correspondant aux autres administrations de sécurité sociale**. Le taux d'imposition est de plus de 10 % pour les régimes complémentaires de retraite et 6,4 % pour l'assurance chômage. Il faut y adjoindre d'autres « petites » contributions (AGFF¹, « 1 % logement », taxe d'apprentissage, formation professionnelle), qui permettent d'atteindre le taux de 22,75 %.

Certes, le champ de l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale est fixé par l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale, qui prévoit explicitement qu'il se limite aux régimes obligatoires de base. Par ailleurs, il est logique que le périmètre couvert par cette annexe soit le même que celui des lois de financement de la sécurité sociale.

Cependant, il convient de compléter l'information du Parlement, soit au sein de l'annexe 5, soit en annexe au projet de loi de finances, de manière à prendre en compte les niches au niveau de l'ensemble des administrations de sécurité sociale.

b) Des causes d'écart de moindre importance

L'écart entre les estimations du Gouvernement et celles de la Cour des comptes provient également de deux divergences d'approche de moindre importance.

(1) La Cour des comptes indique les pertes de recettes brutes

Tout d'abord, la Cour des comptes surestime légèrement le montant des niches, en prenant en compte **les seules pertes de recettes dites « brutes »**.

Concrètement, cela signifie qu'elle raisonne sur l'ensemble cotisations+CSG+CRDS, sans prendre en compte les prélèvements particuliers éventuels², contrairement au Gouvernement.

Il semble plus approprié de considérer les pertes nettes de recettes. En effet, comme le souligne le Gouvernement, *« la méthode retenue par la Cour revient (...) à considérer implicitement qu'en cas d'assujettissement de ces assiettes aux taux de droit commun, les contributions spécifiques existantes seraient maintenues : or, une telle situation reviendrait à taxer davantage ces assiettes aujourd'hui exemptées que l'assiette des rémunérations « classiques » »*³.

L'enjeu est toutefois modeste, et ne modifie pas les ordres de grandeur.

¹ Association pour la gestion des fonds de financement de l'Agirc et l'Arrco.

² Retraites supplémentaires, stock-options...

³ Source : réponse au questionnaire adressé par la commission des finances.

(2) La Cour des comptes prend en compte les niches sur les impôts et taxes affectés

Par ailleurs, contrairement au Gouvernement, la Cour des comptes prend en compte les niches sur **les impôts et les taxes affectés**.

Les sommes en jeu sont là encore modestes (de l'ordre du milliard d'euros).

2. Des divergences qui s'expliquent en partie par la définition organique

a) L'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale

La notion de « niche sociale » ne figure bien entendu dans aucun texte juridique. Cependant, ces allègements sont concrètement définis par la loi organique sur les lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS), et plus précisément par l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale.

En application de cet article, depuis le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2007, l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale recense les principaux allègements sociaux.

L'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale

« (...) »

« III.- Sont jointes au projet de loi de financement de la sécurité sociale de l'année des annexes :

« (...) »

« 5° Enumérant l'ensemble des mesures de réduction ou d'exonération de cotisations ou de contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement et de réduction de l'assiette ou d'abattement sur l'assiette de ces cotisations et contributions, présentant les mesures nouvelles introduites au cours de l'année précédente et de l'année en cours ainsi que celles envisagées pour l'année à venir et évaluant l'impact financier de l'ensemble de ces mesures, en précisant les modalités et le montant de la compensation financière à laquelle elles donnent lieu, les moyens permettant d'assurer la neutralité de cette compensation pour la trésorerie desdits régimes et organismes ainsi que l'état des créances. Ces mesures sont ventilées par nature, par branche et par régime ou organisme ;

« (...) »

Cette définition pose plusieurs problèmes.

b) Un champ limité par la loi organique aux régimes obligatoires de base et aux seules cotisations et contributions

Tout d'abord, l'article LO 111-4 est à l'origine de la limitation de l'annexe 5 :

- aux régimes obligatoires de base (à l'exclusion par conséquent, notamment, des régimes complémentaires de retraite et de l'assurance chômage) ;

- aux seules cotisations et contributions (c'est-à-dire, dans ce dernier cas, à la CSG et à la CRDS, ce qui exclut les impôts et taxes affectés à la sécurité sociale au titre de la compensation des allègements généraux de cotisations sur les bas salaires).

On a vu qu'il s'agit là de limitations auxquelles il convient de remédier, éventuellement en-dehors de cette annexe.

c) Un système de référence défini par le Gouvernement dans l'annexe 5 des PLFSS

Ensuite, **le système de référence par rapport auquel le coût des niches sociales est mesuré n'est pas précisé par l'article LO 111-4 précité.**

Selon une lecture stricte, cet article retient une définition de la niche sociale en termes de **pure technique juridique**. En effet, sont considérés comme des niches sociales les réductions, exonérations, réductions d'assiette et abattements. On pourrait donc supposer *a priori* que le système de référence est le droit effectif, corrigé de ces dispositions.

Cependant, la Cour des comptes et le Gouvernement prennent **certaines libertés** par rapport à cette définition.

Ainsi, **le système de référence retenu par le Gouvernement est spécifié dans l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale**. Il s'agit d'un avantage méthodologique important par rapport aux dépenses fiscales, dont le fascicule des « Voies et moyens » n'indique pas par rapport à quoi elles sont exprimées.

Le système de référence retenu pour le chiffrage des niches sociales, selon l'annexe 5 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011

« Même si les dépenses fiscales et les exonérations et exemptions sociales ne sont pas des concepts transposables sur tous leurs aspects, le tome II de l'Évaluation des voies et moyen figurant en annexe aux lois de finances fournit une définition générale qu'il est possible de reprendre pour l'essentiel. Les dépenses fiscales sont en effet les « dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement 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 fiscal ».

« Le champ de cette annexe peut ainsi être défini comme concernant l'ensemble des mesures portant sur les prélèvements affectés aux organismes de base de la sécurité sociale qui entraînent une perte de recettes pour ces organismes ou pour l'État si celui-ci les compense et un allègement pour ceux qui acquittent ces prélèvements, par rapport à ce qui serait résulté de l'application des règles générales applicables en matière de prélèvement social.

« Ces règles générales applicables en matière de prélèvement social peuvent s'appréhender, compte tenu du caractère universel de l'assiette des prélèvements sociaux et sous l'approche expliquée ci-dessous, au travers des lignes suivantes :

« - les sommes versées aux actifs en lien avec une activité professionnelle (y compris les sommes qui se substituent aux revenus professionnels le cas échéant) ont vocation à être assujetties aux cotisations ainsi qu'à la CSG (contribution sociale généralisée) et à la CRDS (contribution au remboursement de la dette sociale). Pour cette catégorie de revenus, les cotisations de sécurité sociale sont appliquées de manière proportionnelle sur l'intégralité de la rémunération, sauf en matière de vieillesse où une partie des cotisations est plafonnée ;

« - les revenus de remplacement versés aux personnes ayant cessé toute activité professionnelle (pensions de retraite et d'invalidité) ont vocation à être assujetties uniquement à la CSG et à la CRDS ;

« - les revenus du capital ont vocation à être assujettis à la CSG et à la CRDS ainsi qu'aux prélèvements complémentaires qui y sont associés au profit du fonds de réserve des retraites (FRR), de la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA) et du fonds de financement du revenu de solidarité active ;

« - la vente de produits dont la consommation excessive peut être néfaste ou dangereuse pour la santé ou conduire à développer des pratiques addictives a vocation à être concernée par des taxes spécifiques (taxes sur les alcools et les tabacs en particulier) ;

« - les minima sociaux sont exemptés de prélèvements sociaux et la norme actuelle est que les allocations familiales et logement sont uniquement assujetties à la CRDS.

« Ces règles permettent de traiter de manière homogène les grandes catégories de revenus et assurer un traitement équitable entre revenus du travail, revenus du capital, revenus de remplacement.

« Tout comme en matière fiscale les règles générales présentées ci-dessus ne sont pas définies de façon intangible. Elles résultent d'une observation des faits et d'une interprétation a posteriori des intentions du législateur telles qu'on peut les lire lorsqu'on appréhende dans leur ensemble les dispositions figurant dans le code de la sécurité sociale. »

d) Les allègements généraux de cotisations sociales seraient-ils considérés comme une « niche » s'ils étaient barémisés ?

Comme on l'a indiqué, selon une lecture stricte de l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale, les niches sociales seraient définies en termes de **pure technique juridique**. En effet, sont explicitement considérés comme des niches sociales les réductions, exonérations, réductions d'assiette et abattements.

Selon une interprétation littérale, il suffirait donc d'inclure les allègements généraux de cotisations sociales dans le barème pour que ceux-ci cessent d'être considérés comme des niches sociales.

Le Gouvernement indique à ce sujet que « *l'impact de la barémisation des allègements généraux de cotisations sur la présentation de l'annexe 5 devra faire l'objet d'une **approche partagée** entre le Gouvernement et le Parlement. Pour le Gouvernement, le vote d'un nouveau barème établirait une nouvelle norme et **c'est bien par rapport à cette norme qu'il faudrait estimer les mesures d'exonérations ou de réduction de cotisations** »¹.*

La question est délicate. D'un côté, il pourrait sembler absurde qu'un simple changement de technique juridique ait pour effet de modifier la norme de référence, et de faire disparaître les allègements de charges de la liste des allègements chiffrés, ou d'en modifier le montant. De l'autre, **il faut savoir quel type de système de référence on souhaite retenir** : un système de référence « maximaliste » et quelque peu désincarné, plus économique que juridique, qui aurait l'avantage de la permanence et de l'exhaustivité mais ferait apparaître des dispositions dont certains pourraient contester la nature d'allègements (comme les 15 à 75 milliards d'euros de « manque de recettes » de TVA indiqués pages 65 et suivantes du présent rapport d'information) ; ou un système de référence évolutif, plus dépendant du droit existant ? **Votre rapporteur général penche pour la seconde solution.**

¹ Réponse au questionnaire adressé par la commission des finances.

TROISIÈME PARTIE PROPOSITIONS

I. CERTAINES AMÉLIORATIONS DOIVENT ÊTRE APPORTÉES À COURT TERME

A. DANS LE CAS DES ALLÈGEMENTS FISCAUX

1. Préciser la norme de référence, conformément à l'engagement du Gouvernement

Lors de leur audition précitée du 27 avril 2011, Mme Marie-Christine Lepetit, directrice de la législation fiscale, et M. Philippe Josse, alors directeur du budget, ont annoncé qu'ils proposeraient au ministre de préciser dans les prochains fascicules des « Voies et moyens », pour chaque dépense fiscale, la norme utilisée comme référence. Dans une réponse écrite au questionnaire adressé par la commission des finances, le Gouvernement estime que cette précision pourrait être apportée dès le prochain projet de loi de finances.

Par ailleurs, le rapport que le Gouvernement doit remettre au Parlement en juin 2011 sur l'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, conformément à l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques du 9 février 2009, explicitera la norme fiscale de référence.

L'engagement du Gouvernement d'explicitier la norme de référence

« Au printemps 2011, le Gouvernement remettra au Parlement un rapport d'évaluation de l'ensemble des dépenses fiscales et des niches sociales conformément à l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques du 9 février 2009.

« Pour chaque dépense fiscale, les modalités de chiffrage seront précisées et la norme fiscale de référence utilisée sera explicitée.

« Dans la cohérence de ces travaux et de façon à poursuivre l'effort d'amélioration de présentation du Tome II, engagé depuis le PLF pour 2006, il est tout à fait envisageable qu'à l'occasion du prochain PLF, le Gouvernement présente pour chaque impôt une définition de la norme de référence, la liste des dépenses fiscales estimées au regard de cette norme commune et, le cas échéant, celles dont le chiffrage y déroge pour des raisons particulières. Sachant que la norme résulte par principe des votes du Parlement, elle est susceptible d'évoluer en fonction de ces derniers. »

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances

Cette précision est **une nécessité absolue**. En effet, sans indication de la norme par rapport à laquelle le coût des allègements est évalué, les chiffrages n'ont pas de signification.

2. Considérer l'ensemble des taux réduits de TVA comme des dépenses fiscales

Comme on l'a vu, il n'y a pas de raison de considérer que certains taux réduits de TVA ne correspondent pas à des dépenses fiscales. Il convient donc de reclasser comme tels l'ensemble des taux réduits, pour un montant de 21 milliards d'euros.

Par ailleurs, conformément à la règle retenue pour les autres dépenses fiscales, le coût des dispositions de taux super-réduit doit être calculé par référence non au taux réduit, mais par rapport au taux normal, ce qui conduit à une majoration supplémentaire de 5,7 milliards d'euros.

3. Prendre en compte les principales modalités de calcul de l'impôt autres que les anciennes dépenses fiscales « déclassées » à compter de 2006

On rappelle qu'aujourd'hui seules sont indiquées, outre les dépenses fiscales, les modalités de calcul de l'impôt correspondant à d'anciennes dépenses fiscales « déclassées » à compter de 2006.

Ainsi, le fascicule des « Voies et moyens » n'indique pas le coût du quotient familial *stricto sensu*¹ (déclassé en 1998) ou de l'exonération des loyers fictifs que les propriétaires se paient à eux-mêmes (déclassée en 1996).

Le coût de la première de ces deux mesures mériterait de figurer dans le fascicule des « Voies et moyens ». Le Gouvernement l'évalue à 44 milliards d'euros en 2009. Votre rapporteur général estime cependant que l'exonération des loyers fictifs doit être intégrée au système de référence (cf. page 48 du présent rapport d'information), et donc ne pas apparaître dans les documents budgétaires.

4. Etendre le chiffrage aux dépenses fiscales locales non compensées

On a vu que le fascicule des « Voies et moyens » ne chiffre, parmi les dépenses fiscales locales, que celles compensées par l'Etat. Il conviendra de combler cette lacune, sous réserve qu'elle n'entraîne pas de charge de gestion excessivement lourde.

¹ *Quotient conjugal et quotient familial au titre des enfants à charge hors majoration à compter du troisième enfant.*

B. DANS LE CAS DES NICHES SOCIALES

1. Appliquer aux exemptions d'assiette un taux suffisamment élevé

Les estimations des niches sociales pour 2009 sont, on l'a vu, de **67 milliards d'euros** selon la Cour des comptes, **45 milliards d'euros** selon le Gouvernement et **80 milliards d'euros** selon la commission des finances.

L'écart s'explique par le fait que le Gouvernement, et dans une moindre mesure la Cour des comptes, calculent le coût des exemptions d'assiette en leur appliquant **un taux trop faible** dans la perspective du présent rapport d'information :

- le Gouvernement et la Cour des comptes ne chiffrent pas les mesures pour l'ensemble des administrations de sécurité sociale, mais, respectivement, pour les régimes obligatoires de base et pour le régime général ;

- le Gouvernement ne raisonne pas véritablement à comportements inchangés pour chiffrer les niches sociales, puisqu'il applique aux pertes d'assiette de cotisations sociales un taux de 22,93 %, correspondant au taux au-delà du plafond – alors qu'il serait plus approprié de retenir le taux en deçà du plafond, de 37,88 % –, ce qu'il justifie par le fait que les entreprises réduiraient leurs salaires en cas de suppression des niches. Or, **il faut éviter de se trouver dans une situation où les dépenses fiscales et les niches sociales seraient chiffrées selon des méthodologies divergentes, avec d'un côté des dépenses fiscales évaluées à comportements inchangés (comme dans les autres pays), et de l'autre des niches sociales évaluées en prenant implicitement en compte, surtout de manière aussi approximative, les modifications de comportement.**

2. Adapter le système de référence

Comme on l'a vu, le système de référence par rapport auquel sont chiffrées les niches sociales n'est pas consensuel.

a) Prendre en compte les allègements sur les impositions autres que celles reposant sur les revenus du travail

Il convient tout d'abord de mettre un terme à la différence d'approche entre la Cour des comptes et le Gouvernement en ce qui concerne les exemptions d'assiette.

On a vu que si le Gouvernement considère que les niches sociales se limitent, par nature, à des prélèvements reposant sur le travail, la Cour des comptes estime qu'elles concernent également les prélèvements assis sur

d'autres revenus (prestations sociales, revenus de capitaux, revenus fonciers), et même les cotisations des employeurs publics.

La solution de la Cour des comptes semble la plus satisfaisante. En particulier, on voit mal pourquoi il faudrait considérer que la CSG et la CRDS auraient vocation à ne s'appliquer qu'aux revenus du travail.

b) Veut-on éviter que la « barémisation » des exonérations de cotisations sur les bas salaires entraîne la disparition du chiffrage de cet allègement ?

Ensuite, il faut préciser ce qui se passerait en cas de « barémisation » des exonérations sur les bas salaires.

Considèrerait-on que ce barème ferait partie du système de référence, comme dans le cas de l'impôt sur le revenu ? En ce cas, tout chiffrage des allègements concernés disparaîtrait des documents budgétaires.

Une telle situation pourrait sembler paradoxale, alors que seule la « technique juridique » aurait été modifiée. Ne serait-il donc pas préférable d'estimer, comme dans le cas de l'impôt sur les sociétés ou de la TVA, que le système de référence comprend un taux unique – que l'on pourrait par exemple définir, par convention, comme celui applicable à un salaire de 1,5 SMIC¹ ?

Cette approche économique ne peut cependant pas être retenue. En effet, si l'on considère que l'exercice consiste à mesurer les écarts non par rapport à une norme « idéale » et quelque peu désincarnée, mais par rapport au droit commun, force est de constater que la « barémisation » reviendrait à créer un nouveau droit commun, à partir duquel les écarts devraient dès lors être mesurés.

3. Prendre en compte dans le chiffrage global les niches relatives à la fiscalité transférée

Il convient également de faire disparaître le « trou noir » dans lequel se trouvent les recettes fiscales transférées à la sécurité sociale, dont l'évaluation disparaît dans le fascicule des « Voies et moyens » annexé aux projets de lois de finances, sans pour autant réapparaître dans le chiffrage global de l'annexe 5 aux projets de lois de financement de la sécurité sociale.

Les sommes en jeu sont cependant modestes (de l'ordre du milliard d'euros selon la Cour des comptes).

¹ On peut en effet considérer que c'est en dessous de ce niveau de salaire que les allègements de cotisations patronales relèvent de la politique de l'emploi.

II. PRÉVOIR UNE RÉPARTITION « AUTOMATIQUE » ET EXHAUSTIVE DES ALLÈGEMENTS EN TROIS CATÉGORIES

A. DANS LE CAS DES DÉPENSES FISCALES

Cependant, ces modifications ne permettraient pas de répondre pleinement à l'objectif du présent rapport d'information, qui est de parvenir à **un chiffrage incontestable et exhaustif** des différents types d'allègement.

Pour véritablement atteindre cet objectif, il paraît nécessaire :

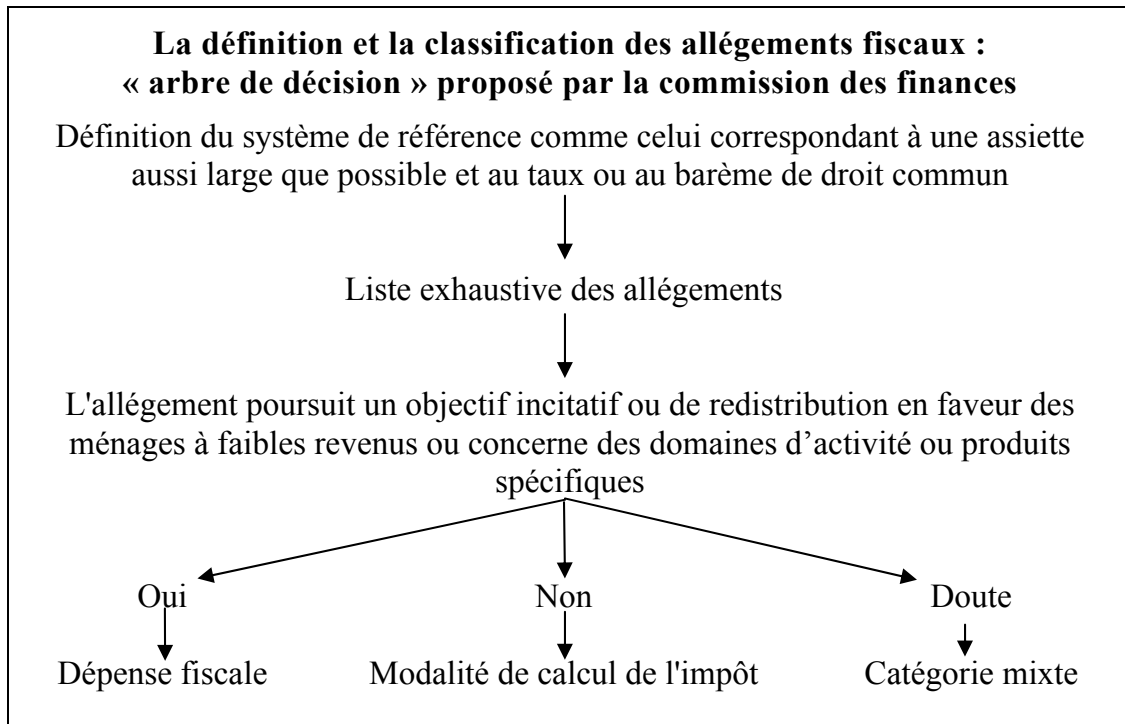
- de retenir un système de référence qui serait défini non par une « doctrine » évolutive plus ou moins subjective, mais, comme c'est le cas notamment aux Etats-Unis, au Canada et en Australie, par une conception simple et « large » de l'impôt (afin que tous les allègements, quelle que soit leur nature, apparaissent dans les documents budgétaires¹) ;

- grâce à une définition claire et précise des dépenses fiscales (qui n'existe pas actuellement), de répartir de manière « automatique » les allègements calculés à partir de ce système de référence en trois catégories : les dépenses fiscales, les modalités de calcul de l'impôt, et les allègements mixtes (comme le font le Royaume-Uni et la Belgique).

Pour veiller à la sérénité des débats, il convient de ne pas bouleverser le périmètre des dépenses fiscales, mais plutôt de le préciser.

On pourrait donc envisager un système se conformant à l'arbre de décision ci-après.

¹ On rappelle qu'aujourd'hui seules sont indiquées, outre les dépenses fiscales, les modalités de calcul de l'impôt correspondant à d'anciennes dépenses fiscales « déclassées » à compter de 2006.



1. Un système de référence « large » mais pas « maximaliste »

a) Les deux choix possibles

Schématiquement, **le système de référence retenu pour les principaux impôts serait le suivant :**

- dans le cas de l'IR, l'imposition au barème de la totalité des revenus, nets des dépenses effectivement consenties pour les obtenir ;
- dans le cas de l'IS, l'imposition au taux normal de la totalité des bénéfices ;
- dans le cas de la TVA, l'imposition de la totalité de la consommation au taux normal.

Ce système de référence devrait être précisément défini, pour chacun des principaux impôts, dans le fascicule des « Voies et moyens ».

Cependant, il faut encore préciser ce qu'on entend par « *la totalité des revenus* », « *la totalité des bénéfices* » ou « *la totalité de la consommation* ». **Deux approches** sont possibles.

(1) Le système de référence « maximaliste »

Une première solution serait de définir le système de référence d'une manière « **maximaliste** », assez désincarnée, plus économique que juridique.

(a) L'assiette

Dans le cas de l'impôt sur le revenu, cette approche correspond à la taxation du revenu global dit de Schanz-Haig-Simons (ou Haig-Simons), défini comme la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette (cf. première partie du présent rapport d'information). Ainsi, si l'on considère que l'impôt sur le revenu a vocation à taxer l'ensemble de la consommation des ménages au sens de la comptabilité nationale, l'exonération des loyers fictifs que les propriétaires se paient à eux-mêmes correspond à un allègement de 8 milliards d'euros (cf. page 48 du présent rapport d'information).

De même, l'estimation, présentée pages 65 et suivantes du présent rapport d'information, selon laquelle des réductions d'assiette de TVA ne figurant pas dans le fascicule des « Voies et moyens » pourraient correspondre à des allègements fiscaux de 15 à 75 milliards d'euros, relève de ce type de raisonnement.

(b) Les avantages d'une telle approche

Une approche de ce type présente plusieurs avantages.

Tout d'abord, elle est parfaitement exhaustive. En effet, par construction tout allègement est nécessairement pris en compte.

Ensuite, elle rend possible une certaine émancipation du droit effectif. Elle permettrait par exemple de « décider » que dans le cas des cotisations sociales, le système de référence suppose l'imposition à un taux unique (qui pourrait par exemple être défini, par convention, comme celui applicable à un salaire de 1,5 SMIC¹). Une éventuelle « barémisation » des allègements de cotisations patronales sur les bas salaires n'empêcherait alors pas cette mesure de continuer à apparaître en tant qu'allègement.

(2) Le système de référence « large » proposé par la commission des finances

Votre rapporteur général considère cependant qu'il faut trouver un juste équilibre entre recherche de l'exhaustivité et proximité par rapport au droit effectif.

Tel est d'ailleurs ce que font habituellement les Etats, comme cela a été expliqué dans la première partie du présent rapport d'information.

C'est pour cela que votre rapporteur général propose de définir le système de référence comme « *celui correspondant à une assiette aussi large que possible et au taux ou au barème de droit commun* ».

La référence à une assiette « *aussi large que possible* » laisse une certaine faculté d'appréciation. En particulier, cette assiette ne correspond pas nécessairement au grand agrégat de la comptabilité nationale (consommation, revenu des ménages...) le plus proche de l'assiette effective. En sens inverse,

¹ On peut en effet considérer que c'est en dessous de ce niveau de salaire que les allègements de cotisations patronales relèvent de la politique de l'emploi.

elle implique de ne pas introduire dans la norme une partie du « mitage » effectif de l'assiette. Par exemple, dans le cas des exemptions d'assiette de sécurité sociale, elle implique de considérer que l'ensemble des revenus ont vocation à être assujettis de la même manière aux contributions sociales (conformément au système de la référence retenu par la Cour des comptes en 2007, mais pas à celui retenu par l'annexe 5 au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011).

La référence au « *taux ou au barème de droit commun* » aurait quant à elle pour conséquence mécanique d'entraîner la disparition des allègements de charges sur les bas salaires des documents budgétaires en cas de « barémisation ». C'est le prix à payer si l'on souhaite avoir un système de référence qui ne soit pas trop « désincarné ».

b) Quelques allègements devant être pris en compte par un système de référence « large »

Toute disposition intégrée dans le système de référence est par définition absente des documents budgétaires. L'objectif étant de fournir au Parlement une information aussi exhaustive que possible, et d'éviter des querelles doctrinales stériles, toute ambiguïté doit donc conduire à exclure une disposition du système de référence. Ainsi, apparaîtraient en tant qu'allègements :

- le quotient familial *stricto sensu*¹ ;
- les déductions forfaitaires de dépenses (qui ne correspondent pas au montant effectif des dépenses consenties) ;
- certaines dispositions parfois considérées, d'un point de vue doctrinal, comme tendant à éviter des doubles impositions (abattement de 40 % sur les dividendes...).

Seules les dispositions ayant incontestablement un caractère purement « technique », tendant à faire en sorte que l'impôt effectif se rapproche le plus possible du système de référence (par exemple, dans le cas de l'IS, les dispositions permettant la déduction des pertes antérieures), pourraient ne pas figurer dans les documents budgétaires.

¹ *Quotient conjugal et quotient familial au titre des enfants à charge hors majoration à compter du troisième enfant.*

2. La nouvelle définition des dépenses fiscales

a) *Une définition comme les seuls « allègements poursuivant un objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou concernant des domaines d'activité ou produits spécifiques »*

Les dépenses fiscales seraient définies comme les allègements poursuivant un objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou concernant des domaines d'activité ou produits spécifiques (autrement dit, les « mesures catégorielles »), ce qui, de fait, correspond bien (à quelques exceptions près) à ce que le Gouvernement considère aujourd'hui en France comme des dépenses fiscales.

Cette définition présente l'intérêt d'être **plus claire et objective** que le recours actuel à un principe de « **généralité** » mal défini. On rappelle que le changement récent d'interprétation de ce principe a entraîné à compter de 2006 le « déclassement » en modalités de calcul de l'impôt, critiqué par la Cour des comptes et le Conseil des prélèvements obligatoires, de 76 milliards d'euros de dépenses fiscales.

Cette définition serait de fait très proche de celle de la notion de généralité telle que la conçoit actuellement le Gouvernement. Sauf exception, les 76 milliards d'euros de « modalités de calcul de l'impôt » actuellement identifiés par celui-ci ne seraient toujours pas considérés comme des dépenses fiscales.

Le critère du caractère incitatif est on le rappelle appliqué par l'Allemagne (qui retient celui de la similitude avec une subvention aux entreprises ou à certains organismes sociaux, ce qui implique dans tous les cas un caractère incitatif) et la Belgique (conjointement avec celui d'un possible remplacement par une subvention).

La notion proposée ici est cependant plus large que dans ces deux pays, qui ne prennent pas en compte les allègements en faveur des contribuables à faibles revenus. Elle serait proche de celle retenue par le Royaume-Uni, qui définit les dépenses fiscales comme les allègements dont l'objet « *est d'aider ou d'encourager certaines catégories d'individus, d'activités ou de produits* ».

Le **troisième critère** de la définition proposée correspond aux **dépenses fiscales sectorielles**. Il ne se réfère pas à des « *catégories de contribuables* » spécifiques, mais à des « **domaines d'activité ou produits spécifiques** ». En effet, l'application actuelle du principe de généralité montre qu'il est paradoxalement difficile de déterminer de manière incontestable si un allègement bénéficie ou non à une catégorie spécifique de contribuables. Par exemple, où classer un allègement ne bénéficiant qu'aux grandes entreprises ? On a vu que c'est en grande partie l'évolution de la réponse à cette question qui a conduit le Gouvernement à « déclasser » 76 milliards d'euros

d'allègements à partir de 2006. La définition proposée devrait permettre d'éviter cet inconvénient.

b) Une définition proche de l'interprétation actuelle du principe de « généralité » par le Gouvernement

La définition proposée a pour effet de confirmer les principaux « déclassés » réalisés à partir de 2006, qu'ils soient contestés par le Conseil des prélèvements obligatoires (taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cessions de titres de participation¹), par la Cour des comptes (régime des sociétés mères et filiales), ou par les deux (intégration fiscale de droit commun des groupes).

En effet, dans le système proposé, un allègement ne poursuivant pas d'objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus et ne concernant pas des domaines d'activité ou produits spécifiques serait, par nature, considéré comme une modalité de calcul de l'impôt.

3. Un système distinguant, de manière objective et incontestable, trois catégories d'allègements

Le système proposé présente l'intérêt de permettre non seulement d'identifier l'ensemble des allègements, mais aussi de les répartir de manière **automatique** (donc non sujette à contestation) entre **trois catégories** d'allègements.

a) Quelques exemples significatifs

Le tableau ci-après donne quelques exemples significatifs.

¹ Disposition appelée par la presse « niche Copé ».

La classification des allègements fiscaux résultant des définitions proposées par votre rapporteur général : quelques exemples illustratifs

Catégorie	Définition	Exemples		
		Dispositions actuellement considérées comme :		Dispositions ne figurant actuellement pas dans les « Voies et moyens »
		Des dépenses fiscales	Des modalités de calcul de l'impôt	
1. Dépenses fiscales	Objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ; ou domaines d'activité ou produits spécifiques	Prime pour l'emploi (IR) Crédit d'impôt recherche (IS)		Taux réduits de TVA actuellement non considérés comme des dépenses fiscales
2. Allègements mixtes	Allègements ne relevant pas manifestement du 1. ou du 3.		Dégrèvement pour investissements nouveaux (TP) Demi-part supplémentaire à partir du 3e enfant (IR) Abattement de 40 % sur les dividendes (IR)	Taxation des revenus du patrimoine au taux libératoire (IR)
3. Modalités de calcul de l'impôt	Pas d'objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenu ; ne concerne pas des domaines d'activité ou produits spécifiques	Abattement de 10 % sur le montant des pensions et des retraites (IR)	Exonération des plus-values sur produits de cession de titres de participation (IS) Intégration fiscale de droit commun des groupes (IS) Régime mère-filles (IS)	Quotient familial <i>stricto sensu</i> (IR) Déduction de 10 % pour frais professionnels des salariés (IR)

Source : commission des finances

Les principales différences par rapport au système actuel sont :

1) le reclassement en dépenses fiscales de l'ensemble des taux réduits de TVA, qui même dans le système actuel devraient, on l'a vu, être considérés comme des dépenses fiscales ;

2) le reclassement en modalité de calcul de l'impôt de l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et des retraites (IR), actuellement considéré comme une dépense fiscale, mais qui ne poursuit aucun but incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus et n'a aucun caractère sectoriel ;

3) la prise en compte, en tant que modalités de calcul de l'impôt, d'allègements actuellement absents du fascicule des « Voies et moyens » :

- le quotient familial « hors 3^e enfant et hors dépenses fiscales » (IR) ;

(on rappelle que cet allègements a été considéré comme dépense fiscale jusqu'en 1998 et depuis a disparu des documents budgétaires) ;

- la déduction de 10 % pour frais professionnels des salariés (IR)¹ ;

4) le classement dans la catégorie intermédiaire :

- de la taxation des revenus du patrimoine au taux libératoire (IR), qui n'apparaît actuellement nulle part ;

- de dispositions qui, bien qu'ayant également un certain aspect incitatif, ont notamment pour objet de corriger une double imposition, comme l'abattement de 40 % sur les dividendes (IR)² ;

- de la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant, considérée comme une dépense fiscale, puis « reclassée » en 2006 comme modalité de calcul de l'impôt³.

b) Quelques éléments de chiffrage

Le tableau ci-après présente, à titre indicatif, quelques éléments de chiffrage du système proposé. Seuls les allègements les plus importants ont été « reclassés » par rapport au système actuel.

¹ Cette disposition n'est pas chiffrée. Pourtant, il ne va pas de soi qu'elle corresponde réellement à des dépenses consenties pour obtenir le revenu. Elle ne doit donc pas être intégrée au système de référence.

² On rappelle que l'avoir fiscal, que ce dispositif a remplacé en 2005, était considéré comme une dépense fiscale.

³ Il ressort des études de l'Insee comme de l'« échelle d'Oxford » que tout enfant, quel que soit son rang, a un coût de l'ordre de respectivement 0,3 et 0,5 unité de consommation (cf. page 54 du présent rapport d'information). Cette disposition ne peut donc être intégrée au système de référence. On pourrait a priori considérer qu'elle poursuit un objectif d'incitation, et constitue donc une dépense fiscale. Cependant, depuis son « déclassement » en 2006 comme « modalité de calcul de l'impôt », plus aucun objectif ne lui est assigné dans le fascicule des « Voies et moyens ». Cette ambiguïté conduit à la classer dans la catégorie intermédiaire.

**Les trois catégories d'allègements fiscaux proposées par votre rapporteur général :
un chiffrage indicatif pour l'année 2009**

(en milliards d'euros)

	Gouvernement	Commission des finances	Ecart	Ajouts	Retraits
Dépenses fiscales	72,9	99,6	26,7		
IR	36,1	36,1	0,0		
IS	3,3	3,3	0,0		
TVA	14,9	41,6	26,7	Taux réduits non considérés comme des dépenses fiscales par le Gouvernement (21 Mds €) ; correction de la sous-évaluation du coût des taux super-réduits, calculé par rapport au taux réduit (5,7 Mds €)	
Autres	18,5	18,5	0,0		
Allègements mixtes	0,0	4,2	4,2		
IR		3,7	3,7	Abattement de 40 % sur les dividendes (1,5 Md €), taxation des revenus du patrimoine à taux libératoire (1,6 Md €), demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant (0,6 Md €)	
IS		0,0	0,0		
TVA		0,0	0,0		
Autres		0,5	0,5	Dégrèvement pour investissements nouveaux (TP) (0,526 Md €)	
Modalités de calcul de l'impôt	75,6	116,6	41,0		
IR	9,9	51,4	41,5	Déduction de 10 % pour frais professionnels des salariés (non chiffrée), quotient conjugal+quotient familial au titre des enfants à charge hors majoration à compter du 3 ^e enfant (43,6 Mds €)	Demi-part supplémentaire à partir du 3 ^e enfant (0,6 Md€), abattement de 40 % sur les dividendes (1,5 Md €)
IS	59,4	59,4	0,0		
TVA	0,4	0,4	0,0		
Autres	6,0	5,4	-0,5		Dégrèvement pour investissements nouveaux (TP) (0,526 Md €)
Total des allègements	148,4	220,4	71,9		
IR	45,9	45,9	45,2		
IS	62,8	62,8	0,0		
TVA	15,3	15,3	26,7		
Autres	24,5	24,5	0,0		

NB : dans le cadre de l'approche « large » mais non « maximaliste » du système de référence présentée ci-avant, on ne considère pas comme des allègements la non imposition des loyers fictifs que les propriétaires se paient à eux-mêmes et les éventuelles pertes d'assiette de TVA ne figurant pas dans le fascicule des « Voies et moyens ».

Source : commission des finances

B. DANS LE CAS DES NICHES SOCIALES

1. Renommer les niches sociales « dépenses de prélèvements sociaux »

A titre liminaire, il convient de résoudre un problème sémantique.

Dans le cas des administrations de sécurité sociale, l'équivalent des dépenses fiscales est actuellement appelé « niches sociales ». Cette expression est inutilement polémique, et ne contribue pas à pacifier les débats.

On propose donc de créer le néologisme de « dépenses de prélèvements sociaux », afin de désigner les actuelles « niches sociales ».

Le terme générique pour désigner les « niches fiscales et sociales » pourrait être la notion de « **dépenses de prélèvements obligatoires** ».

Les notions de « dépenses de prélèvements sociaux » et de « dépenses de prélèvements obligatoires » proposées par le présent rapport d'information

Le débat sur les « *niches fiscales et sociales* » est biaisé par des difficultés sémantiques.

En France, l'expression « *dépense fiscale* » est peu adaptée, à cause de l'existence d'allègements analogues correspondant aux prélèvements dits « sociaux ». Ce problème sémantique ne se pose pas, par exemple, aux Etats-Unis ou au Royaume-Uni, où les prélèvements sociaux sont considérés comme des « impôts » (*taxes*) et où, par conséquent, l'ensemble de ces allègements est désigné par l'expression de *tax expenditures*.

Comme il n'est pas possible d'appeler les allègements de prélèvements sociaux, par symétrie, des « *dépenses sociales* » (expression désignant des dépenses), on est contraint de les désigner par l'expression, péjorative, de « *niches sociales* ». Ainsi, le rapport précité du Conseil des prélèvements obligatoires d'octobre 2010 est intitulé « *Entreprises et « niches fiscales » et sociales, des dispositifs dérogatoires nombreux* ». La réflexion est donc placée d'emblée dans un contexte polémique, en raison des termes utilisés.

Il est donc proposé de compléter la notion de dépense fiscale par celle, englobant également les « niches sociales », de « dépense de prélèvements obligatoires ». Il s'agit certes d'un néologisme, mais tel est également le cas de la notion de *tax expenditure*. Par ailleurs, compte tenu du caractère restrictif de la notion d'impôt en France, on peut soutenir que la notion de « dépense de prélèvements obligatoires » correspond mieux à celle de *tax expenditure* que celle, littérale, de « dépense fiscale ».

Ces « dépenses de prélèvements obligatoires » se répartiraient entre :

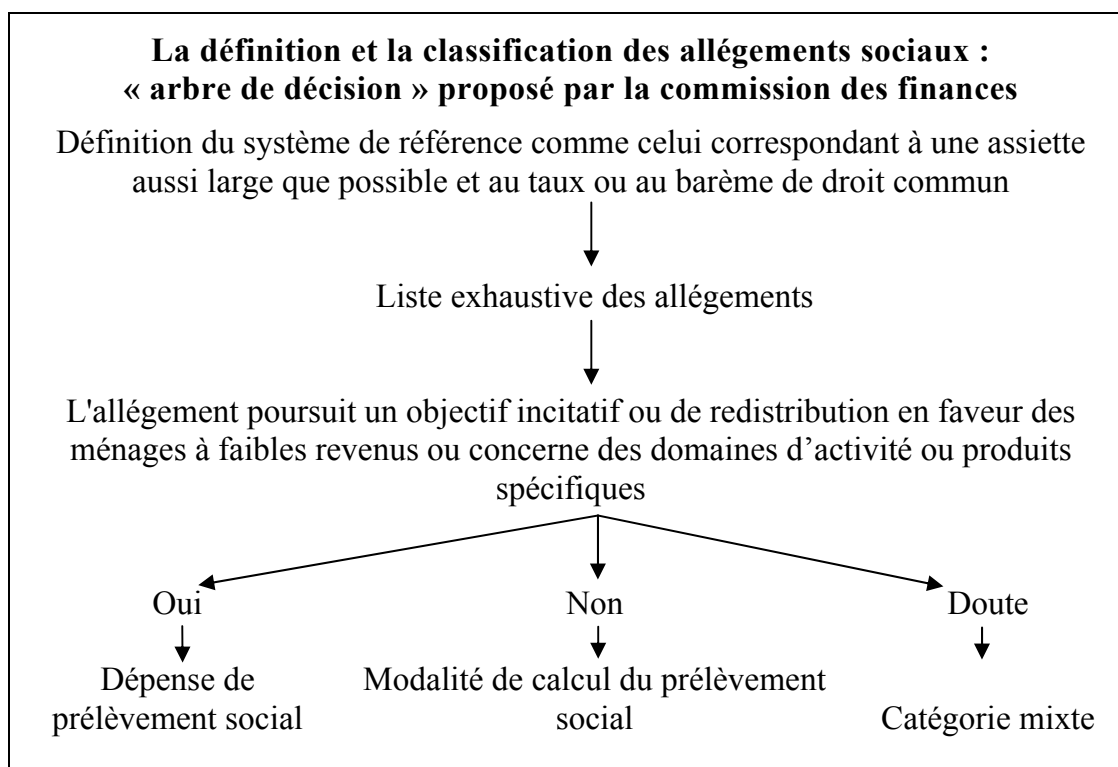
- les dépenses fiscales, concernant l'Etat et les collectivités territoriales ;
- les « dépenses de prélèvements sociaux », concernant les administrations de sécurité sociale (cette notion remplaçant celle de « niches sociales »).

Certes, les prélèvements obligatoires ne comprennent pas de rares impôts, comme la contribution à l'audiovisuel public et divers droits de timbre (sur les permis de conduire, les passeports, les cartes grises...). Les sommes en jeu sont cependant suffisamment mineures pour que la notion d'« allègements de prélèvements obligatoires » ne pose pas de difficulté en pratique.

2. Un système distinguant trois catégories, sur le modèle de celui présenté pour les allègements fiscaux

Le système proposé est analogue à celui suggéré pour les dépenses fiscales, conformément à l'arbre de décision ci-après.

Les dépenses de prélèvements sociaux seraient définies comme les allègements poursuivant un objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus, ou concernant des domaines d'activité ou produits spécifiques.



3. Le système de référence

Comme les allègements fiscaux, les allègements de prélèvements sociaux doivent être exprimés par rapport à un système de référence explicitement défini.

On a vu que tel était d'ores et déjà le cas, l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale indiquant, contrairement aux fascicules des « Voies et moyens », le système de référence.

a) Un système de référence suffisamment large

Comme précédemment, le système de référence doit être le plus large possible en termes de recettes, afin de permettre la prise en compte du plus grand nombre possible d'allègements.

Cela implique de prendre en compte non seulement les allègements de prélèvements reposant sur les revenus du travail, comme le fait actuellement le Gouvernement, mais aussi, comme le fait la Cour des comptes, les allègements de prélèvements reposant sur les revenus du patrimoine ou sur les prestations sociales, et des cotisations des employeurs publics (cf. tableau en page 69 du présent rapport d'information).

b) La disparition du chiffrage des allègements de cotisations sociales en cas de barémisation

Les exonérations de cotisations sociales sur les bas salaires, de 30 milliards d'euros par an, constituent le principal instrument de la politique de l'emploi. Il serait donc *a priori* paradoxal qu'une éventuelle « barémisation » suscite leur intégration au système de référence, comme le Gouvernement semble l'envisager.

Votre rapporteur général estime cependant qu'il convient de retenir un système de référence « large », relativement dépendant du droit effectif, et non « maximaliste » (cf. page 84 du présent rapport d'information). Dans ces conditions, ces allègements disparaîtraient des documents budgétaires s'ils devaient être intégrés à un barème, qui constituerait le nouveau droit commun.

4. Près d'un tiers des allègements de prélèvements sociaux correspondrait à des modalités de calcul des prélèvements sociaux

Le tableau ci-après présente, à titre indicatif, une tentative de chiffrage. Les montants doivent être considérés comme de simples ordres de grandeur.

Les chiffres de la colonne « commission des finances » sont ceux du tableau figurant en page 69 du présent rapport d'information, à l'exception de celui relatif au plafonnement des cotisations sociales (12,7 milliards d'euros en 2009¹), qui est ici ajouté. Cet allègement n'est en effet pris en compte ni par la Cour des comptes, ni par le Gouvernement. Il constitue cependant un allègement selon la définition proposée, puisqu'il ne correspond ni au taux normal, ni à l'application d'un barème.

On rappelle que contrairement aux allègements fiscaux, répartis entre dépenses fiscales et modalités de calcul de l'impôt, ni le Gouvernement ni la Cour des comptes ne ventilent les allègements de prélèvements sociaux entre

¹ Réponse du Gouvernement au questionnaire adressé par la commission des finances, reproduit en annexe au présent rapport d'information.

différentes catégories. Le regroupement des différentes lignes du tableau ci-après est donc entièrement le fait de la commission des finances.

Les trois catégories d'allégements de prélèvements sociaux proposées par votre rapporteur général : un chiffrage indicatif pour l'année 2009

(en milliards d'euros)

	Cour des comptes	Gouvernement	Commission des finances
	<i>Régime général</i>	<i>Régimes obligatoires de base</i>	<i>Toutes administrations de sécurité sociale</i>
Dépenses de prélèvements sociaux	57,4	41,3	63,3
Exonérations de cotisations patronales sur les bas salaires	31,9	32,3	32,3
Association des salariés au résultat	6,5	3,3	9,3
Protection sociale en entreprise	6,8	2,7	8,4
Salaires affectés	3,1	2,0	4,5
Fin du contrat de travail	4,5	1,0	2,6
Allocations de chômage	0,1	0,0	1,6
Allocations logement	N/A	0,0	1,1
RMI/RSA	N/A	0,0	0,3
Revenus de capitaux	2,6	0,0	0,7
Revenus fonciers	0,1	0,0	0,1
Impôts et taxes affectés	0,8	0,0	0,8
Populations spécifiques*	1,1	0	1,6
Allégements mixtes	0,0	0,0	2,2
Prestations familiales	N/A	0,0	2,2
Modalités de calcul des prélèvements sociaux	9,6	0,0	26,8
Pensions de retraite et d'invalidité	2,6	0,0	7,1
IJ et rentes AT/MP	0,5	0,0	0,5
Cotisations des employeurs publics	6,5	0,0	6,5
Plafonnement des cotisations sociales			12,7
Total	67,0	41,3	92,3**

* Hors apprentis (donnée non disponible).

** La différence par rapport au tableau figurant en page 69 du présent rapport d'information vient de la prise en compte du plafonnement des cotisations sociales, que ni la Cour des comptes, ni le Gouvernement, ne considèrent comme un allégement.

Source : commission des finances

Ce tableau résulte mécaniquement de l'application aux différentes catégories de l'« arbre de décision » indiqué ci-avant.

Les exonérations de cotisations sociales et la plupart des exemptions d'assiette ont un objet incitatif (inciter les entreprises à embaucher ou à mettre en place certains dispositifs). Par ailleurs, certaines exemptions d'assiette (allocations de chômage, allocations logement, RMI/RSA) poursuivent un

objectif de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus. Les dispositifs en faveur de populations spécifiques (apprentis, journalistes...) qui ne satisferaient pas l'un de ces deux critères satisfont en tout état de cause celui de lien avec une activité ou des produits spécifiques. Ainsi, sur les 90 milliards d'euros d'allègements de prélèvements sociaux, environ 60 concernent les dépenses de prélèvements sociaux (équivalent « social » des dépenses fiscales).

Les modalités de calcul des prélèvements sociaux, qui correspondent à peu près aux 30 milliards d'euros restants, concernent par définition les allègements qui ne poursuivent ni un objectif incitatif, ni de redistribution en faveur des ménages à faible revenu, et n'ont pas de caractère « sectoriel ». On y trouve diverses exemptions d'assiette (moindres cotisations des employeurs publics, exemption de certaines prestations sociales), ainsi que le plafonnement de certaines cotisations sociales, qui ferait son apparition dans les documents budgétaires.

Les allègements mixtes représenteraient une faible part des allègements, contrairement à ce qui est le cas pour les allègements fiscaux. En effet, ils se réduiraient aux exemptions d'assiette dont bénéficient les prestations familiales, dont l'objet incitatif ou redistributif en faveur des ménages à faibles revenus est ambigu.

III. AUTRES PERSPECTIVES D'ÉVOLUTION

A. PRÉSENTER DES CHIFFRAGES SELON PLUSIEURS MÉTHODOLOGIES

Il doit être envisagé de compléter les chiffrages « de base », exprimés à comportements inchangés et par rapport au système de référence, par des chiffrages complémentaires.

Ceux-ci n'auraient cependant vocation à concerner que les **principaux allègements**.

1. Présenter certains chiffrages par rapport à l'allègement qui serait utilisé par le contribuable en cas de suppression de l'allègement concerné

Il pourrait être utile d'indiquer le coût de certains allègements non seulement par rapport au système de référence, mais aussi par rapport à **l'allègement qui s'appliquerait vraisemblablement si on les supprimait**.

Cette approche – qui, on l'a vu, ne semble guère utilisée que par le Congrès des Etats-Unis – ne peut constituer le chiffrage « de base » des allègements (puisqu'elle conduirait à gravement fausser le coût total de l'ensemble des niches), mais elle permettrait de se faire une meilleure idée de l'opportunité de supprimer tel ou tel allègement particulier.

Par exemple, on a vu que le Gouvernement chiffre actuellement le coût des dispositions de taux super-réduit de TVA non par rapport au taux normal, mais par rapport au taux réduit.

De même, comme cela est expliqué ci-avant, l'inutile polémique sur le coût de la non-imposition à l'impôt sur les sociétés des plus-values sur titres de participation provient largement du fait que jusqu'en 2011 cet allègement a été chiffré en prenant pour référence le taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

L'allègement retenu comme référence serait bien entendu précisé.

2. Prendre en compte l'impact économique de certains allègements

Ensuite, il serait utile d'accompagner les principaux allègements d'une estimation de leur impact une fois prise en compte la modification de comportement des acteurs, et plus généralement leur impact économique.

Certes, ces chiffres seraient plus contestables méthodologiquement. Cependant, la pratique actuelle, consistant à raisonner à comportements inchangés, conduit à fausser le débat, en surestimant le coût de certains allègements et en laissant supposer qu'ils constituent des gisements d'économies considérables, alors que tel n'est pas nécessairement le cas.

On a eu une manifestation récente de ce phénomène avec la polémique sur le coût de la non-imposition à l'impôt sur les sociétés des plus-values sur titres de participation, dont le coût est nécessairement bien moindre que ce que laisse supposer le fascicule des « Voies et moyens ».

Surtout, on a vu que le Gouvernement, face aux montants très élevés des allègements de prélèvements sociaux qui résulteraient de l'application du taux de cotisation pour la partie du salaire inférieure au plafond, préfère retenir le taux, plus faible, applicable à la partie du salaire supérieure au plafond. La Cour des comptes conteste, à juste titre, cette approche. Cependant, comme le souligne le Gouvernement, ce taux minoré permet de prendre en compte le fait qu'en cas de suppression des allègements correspondants, les entreprises modifieraient leur politique salariale.

Il serait plus clair de distinguer explicitement un chiffrage « de base », à comportements inchangés, et, pour les régimes qui le justifient, un chiffrage complémentaire, après prise en compte des modifications éventuelles de comportement.

B. INDIQUER LES « DÉPENSES DE PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES » NÉGATIVES ?

Certains pays, comme les Etats-Unis, reconnaissent l'existence de (rares) dépenses fiscales négatives.

Ainsi, le Trésor des Etats-Unis en distingue sept, pour un montant total de l'ordre de 20 milliards de dollars, soit 2 % des dépenses fiscales totales (de l'ordre de 1 000 milliards de dollars).

Les dépenses fiscales négatives chiffrées par le Trésor des Etats-Unis

(en millions de dollars)

Intitulé original	Traduction par la commission des finances	Estimation pour 2011
Cancellation of indebtedness	Annulations de dette	-10
Special rules for certain film and TV production	Règles spéciales pour le cinéma et certaines productions télévisuelles	-60
Expensing of environmental remediation costs	Déduction des frais d'assainissement environnemental	-140
Deferral of gain from dispositions of transmission property to implement FERC restructuring policy	Report des gains provenant de l'aliénation de biens de transport d'électricité pour appliquer la politique de restructuration de la commission fédérale de régulation de l'énergie [Federal Energy Regulatory Commission, FERC]	-400
Build America Bonds	Obligations « Build America » [obligations émises par certaines administrations publiques]	-2 120
Expensing of certain small investments (normal tax method)	Déduction de certains petits investissements (méthode de l'impôt normal)	-3 200
Accelerated depreciation of buildings other than rental housing (normal tax method)	Amortissement accéléré des bâtiments autres que les logements locatifs (méthode de l'impôt normal)	-12 860
Somme des montants*		-18 790

* Somme effectuée à titre indicatif par la commission des finances.

Source : *commission des finances du Sénat, d'après Office of Management and Budget, « Tax Expenditures », in Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2011, 1^{er} février 2010*

Il serait possible de chiffrer les dépenses de prélèvements obligatoires négatives dans les documents budgétaires.

IV. COMMENT METTRE EN PLACE LE NOUVEAU SYSTÈME ?

A. EVITER DES ÉVALUATIONS CONCURRENTES DE L'EXÉCUTIF ET DU PARLEMENT : LE CONTRE-EXEMPLE DES ETATS-UNIS

Une solution envisageable *a priori* serait de prévoir que le Parlement, la Cour des comptes ou le Conseil des prélèvements obligatoires effectue une estimation des allègements de prélèvements obligatoires concurrente de celle du Gouvernement. L'exemple des Etats-Unis suggère cependant qu'une telle

solution n'apporterait rien, serait inutilement coûteuse, et aurait pour principale conséquence de rendre le débat encore plus confus.

1. L'évaluation des allègements de prélèvements obligatoires aux États-Unis

Aux États-Unis, l'établissement de la liste des dépenses fiscales et l'évaluation de leur coût sont une prérogative exercée, de manière concurrente, par le Parlement et l'Exécutif :

- le *Treasury* dans un document budgétaire d'ordre général publié en janvier¹ ;

- le Parlement, dans un document spécifique publié en décembre par la commission conjointe sur la fiscalité du Congrès (*Joint Committee on Taxation*).

Le *Treasury* et la commission conjointe sur la fiscalité ont un égal accès aux statistiques fiscales détaillées produites par l'administration fiscale américaine.

¹ Le document publié par le Bureau de la gestion et du budget (Office of Management and Budget) intitulé « *Perspectives analytiques – budget du Gouvernement des États-Unis* » (Analytical Perspectives – Budget of the U.S. Government) comprend un chapitre d'une quarantaine de pages relatif aux niches fiscales, dont le coût individuel est évalué dans une série de tableaux.

La commission conjointe sur la fiscalité du Congrès des Etats-Unis

Les commissions conjointes du Congrès des Etats-Unis sont des organismes dont les plus proches équivalents en France sont les offices et délégations communs à l'Assemblée nationale et au Sénat (office parlementaire d'évaluation des choix scientifiques et technologiques, délégation parlementaire aux droits des femmes et à l'égalité des chances entre les hommes et les femmes et délégation parlementaire au renseignement).

La commission conjointe sur la fiscalité du Congrès a été instaurée en 1926. Constituée de seulement cinq représentants et cinq sénateurs, elle est présidée à tour de rôle par le président des commissions des finances des deux assemblées. Elle a un caractère résolument apolitique, et se borne à apporter une expertise technique. Sur son site Internet, elle se définit comme un organe « *non-partisan* », qui « *jouit d'un niveau élevé de confiance des deux bords politiques et des deux chambres du Congrès* ». Son personnel administratif, qu'elle qualifie d'« *indépendant* », assiste à la fois la majorité et l'opposition.

Ainsi, en décembre 2010, la commission conjointe sur la fiscalité du Congrès a publié un document d'une soixantaine de pages intitulé « *Estimations des allègements fiscaux (tax expenditures) fédéraux pour les années fiscales 2010-2014, préparées pour la commission des voies et moyens de la Chambre des représentants et la commission des finances du Sénat par l'administration de la commission conjointe sur la fiscalité* ». La première moitié, une présentation « littéraire » de ces dépenses fiscales et de la méthodologie utilisée, est suivie de tableaux indiquant l'estimation d'environ 300 dépenses fiscales, ainsi que la répartition globale de leur bénéfice en fonction du revenu du contribuable. Il s'agit d'un document purement technique.

Contrairement à ce qui est le cas en France, les dépenses fiscales prises en considération sont uniquement celles concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

2. Une source de confusion

On pourrait supposer que la contre-évaluation du Congrès est un facteur de clarification du débat fiscal. En réalité, c'est tout le contraire.

Comme on l'a indiqué ci-avant, les deux estimations ne sont pas comparables :

- la liste n'est pas la même ;
- la méthodologie retenue par le Congrès consiste à calculer le coût de chaque niche par rapport à une situation où le contribuable recourrait à la « prochaine niche la plus favorable », alors que le *Treasury*, comme le Gouvernement en France, prend pour référence le droit commun ;
- cette minoration des dépenses fiscales est toutefois limitée par le fait qu'en sens inverse, le Congrès retient une estimation du droit pris comme référence correspondant à un produit plus élevé ;
- la nomenclature n'est pas la même, ce qui interdit de fait toute véritable comparaison.

Le citoyen américain se retrouve donc en présence de deux estimations concurrentes des allègements fiscaux, entre lesquelles les comparaisons sont difficiles, voire impossibles.

B. MODIFIER LE CONTENU DES DOCUMENTS GOUVERNEMENTAUX

Il est envisageable de modifier le contenu des documents gouvernementaux.

1. Une décision du Gouvernement ?

Une première possibilité serait que le Gouvernement apporte de son propre chef les améliorations nécessaires.

Le système proposé dans le présent rapport d'information ne bouleverse pas le système actuel, se contentant de le préciser et de l'harmoniser. Par ailleurs, il propose de mettre en place une catégorie intermédiaire d'allègements qui devrait contribuer à pacifier le débat.

Il ne semble donc pas impossible que le fait de le mettre en œuvre, en tout ou en partie, suffise à aboutir à une solution satisfaisante.

2. La détermination par le Parlement d'une « règle de gestion des finances publiques »

Il serait évidemment préférable **d'inscrire dans la loi** les grandes lignes du système proposé.

Votre rapporteur général considère que l'ensemble de ses propositions ci-dessus constitue une « règle de gestion des finances publiques », c'est-à-dire un dispositif méthodologique à appliquer dans la transparence et dans la durée. Le bon support législatif pour le consigner pourrait être la loi organique à mettre au point à l'issue de la révision constitutionnelle en cours ; à défaut, une loi-cadre de programmation des finances publiques. On y trouverait ainsi les définitions et les principes sur la base desquels les chiffrages seraient opérés.

Il serait également possible de préciser dans une loi de finances le contenu des documents budgétaires¹.

Dans le cas des allègements de prélèvements sociaux, on pourrait soit préciser le contenu de l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale, soit prévoir une annexe aux projets de lois de finances. Cette seconde éventualité pourrait se justifier si l'on considère que le champ pris en compte serait différent de celui des lois de financement de la sécurité sociale, qui ne concernent que les régimes obligatoires de base de sécurité sociale, et non l'ensemble des administrations de sécurité sociale (ce qui exclut en particulier l'assurance chômage et les systèmes complémentaires de retraites). On rappelle en particulier que l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale, qui définit le champ de cette annexe, la limite aux régimes obligatoires de base. On pourrait donc envisager que soit annexé au projet de loi de finances un tableau synthétique, qui ne serait développé que dans le cas des allègements le cas échéant non couverts par l'annexe 5.

L'encadré ci-après propose une rédaction possible, à inclure dans une loi organique ou dans une loi-cadre de programmation des finances publiques.

Proposition de définition législative du dispositif proposé

I. – Une annexe au projet de loi de finances de l'année chiffre les allègements de prélèvements obligatoires de l'Etat et des administrations de sécurité sociale pour l'année révolue, l'année en cours et l'année suivante.

II. – Les allègements de prélèvements obligatoires sont exprimés par rapport à un système de référence explicitement défini et correspondant à une assiette aussi large que possible et au taux ou au barème de droit commun. Ce système de référence correspond :

A. dans le cas de l'impôt sur le revenu, à l'application du barème à la totalité des revenus, nets des dépenses effectivement consenties pour les obtenir ;

B. dans le cas de l'impôt sur les sociétés, à l'imposition au taux normal de la totalité des bénéficiaires ;

C. dans le cas de la taxe sur la valeur ajoutée, à l'imposition de la totalité de la consommation au taux normal ;

¹ En effet, l'article 34 de la LOLF dispose que « dans la seconde partie, la loi de finances de l'année (...) peut (...) comporter toutes dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques (...) ». Le contenu du fascicule des « Voies et moyens » a ainsi pu être par le passé précisé par la loi de finances. Ainsi, l'article 81 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 prévoit que « le fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2005 comporte les résultats d'une enquête destinée à évaluer le montant et préciser le nombre de bénéficiaires des dépenses fiscales figurant en annexe du projet de loi de finances pour 2004 avec la mention « » ou « non connu » ». Alors qu'il censurait le reste de l'article, le Conseil constitutionnel a jugé cette disposition conforme à la Constitution.

D. dans le cas des cotisations sociales, à l'imposition de la totalité des revenus du travail selon le droit commun ;

E. dans le cas des contributions sociales, à l'imposition de la totalité des revenus selon le droit commun.

III. – Les allègements de prélèvements obligatoires se répartissent entre les allègements fiscaux et les allègements de prélèvements sociaux. Les allègements fiscaux sont ceux s'appliquant aux impositions de toute nature de l'Etat et, si elles sont compensées par celui-ci, des administrations publiques locales. Les allègements de prélèvements sociaux sont ceux s'appliquant aux cotisations, contributions et autres impositions de toute nature contribuant au financement des administrations de sécurité sociale.

A. – Les allègements fiscaux comprennent :

1) les dépenses fiscales, correspondant aux allègements fiscaux ayant un objet incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou concernant des domaines d'activité ou produits spécifiques ;

2) les modalités de calcul de l'impôt, correspondant aux allègements fiscaux n'ayant ni un objet incitatif, ni un objet de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus, et ne concernant pas des domaines d'activité ou produits spécifiques ;

3) les allègements fiscaux mixtes, correspondant aux allègements ne pouvant être répartis avec certitude dans l'une de ces deux catégories.

B. – Les allègements de prélèvements sociaux comprennent :

1) les dépenses de prélèvements sociaux, correspondant aux allègements de prélèvements sociaux ayant un objet incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou concernant des domaines d'activité ou produits spécifiques ;

2) les modalités de calcul des prélèvements sociaux, correspondant aux allègements de prélèvements sociaux n'ayant ni un objet incitatif, ni un objet de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus, et ne concernant pas des domaines d'activité ou produits spécifiques ;

3) les allègements de prélèvements sociaux mixtes, correspondant aux allègements de prélèvements sociaux ne pouvant être répartis avec certitude dans l'une de ces deux catégories.

IV. – Les estimations sont réalisées à comportements inchangés et par rapport au système de référence. Elles peuvent être complétées par des estimations prenant en compte les modifications des comportements des acteurs, ou exprimées par rapport à une référence spécifique explicitement indiquée.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

COMPTE-RENDU DE LA TABLE RONDE SUR LA DÉFINITION ET LE CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES ET DES NICHES SOCIALES (27 AVRIL 2011)

Réunie le **mercredi 27 avril 2011** sous la présidence de **M. Jean Arthuis, président**, puis de **M. Joël Bourdin, vice-président**, la commission a procédé à l'**audition conjointe de MM. Jonathan Bosredon, sous-directeur du financement de la sécurité sociale, Henri Guillaume, inspecteur général des finances, Philippe Josse, directeur du budget, Mme Marie-Christine Lepetit, directeur de la législation fiscale, et M. Jens Lundsgaard, chef adjoint de la division des statistiques et des politiques fiscales à l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE) dans le cadre d'une table ronde sur les niches fiscales.**

M. Jean Arthuis, président. – Mes chers collègues, notre table ronde de ce matin porte sur la définition et la méthode de chiffrage de ce que l'on a l'habitude d'appeler les dépenses fiscales et les niches sociales.

Cette table ronde trouve son origine immédiate dans un amendement, retiré en séance publique, de notre collègue Nicole Bricq au projet de loi de finances pour 2011. Dans son amendement, notre collègue prévoyait de charger le Conseil des prélèvements obligatoires de définir, chiffrer et évaluer les dépenses fiscales et les niches sociales. Le rapporteur général Philippe Marini et moi-même nous sommes alors engagés, en échange du retrait de l'amendement, à ce que la commission des finances se penche, dès 2011, sur la question de la définition et du chiffrage des dépenses fiscales et des niches sociales. Il nous semble en effet que c'est plutôt au Parlement de définir ce qu'est une dépense fiscale ou une niche sociale.

La présente table ronde trouve également son origine dans les II et III de l'article 9 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014. Ces dispositions, insérées à l'initiative de notre collègue Gilles Carrez, prévoient en effet le gel en valeur des dépenses fiscales et des niches sociales à périmètre constant. Cette norme ne pourra être appliquée de façon satisfaisante s'il n'y a pas de consensus sur ce que sont les dépenses fiscales et les niches sociales.

Le système actuel de définition et de chiffrage des dépenses fiscales et des niches sociales nous semble devoir être refondu et clarifié. Il ne s'agirait pas nécessairement de faire quelque chose de très différent de ce que l'on fait actuellement, mais de le faire sur la base de concepts clairement établis et admis par tous.

En effet, aujourd'hui, le concept de dépenses fiscales n'est réellement défini nulle part. Le fascicule des « Voies et moyens » indique qu'il s'agit de

mesures contraires au principe de « généralité », mais il ne précise pas quel sens il donne à ce principe.

La manifestation la plus emblématique des limites du système actuel, c'est que, depuis 2006, environ 75 milliards d'euros de dépenses fiscales ont été « déclassées » en « modalités de calcul de l'impôt », sans que la définition de la notion de dépense fiscale ait officiellement été modifiée.

A cela s'ajoute, dans le cas des niches sociales, le fait que l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale les définit de manière purement juridique, comme des réductions, exonérations, réductions d'assiette et abattements. Dans ces conditions, que se passerait-il si les exonérations de charges sur les bas salaires étaient intégrées au barème ? Cesseraient-elles d'apparaître comme des niches sociales, et d'être développées dans l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) ?

Je salue nos intervenants et les remercie de leur présence. Peut-être pourrions-nous entendre, pour commencer, M. Jens Lundsgaard, chef adjoint de la division des statistiques et des politiques fiscales à l'OCDE, qui nous donnera d'entrée de jeu des éléments de comparaisons internationales, pour apprendre ce que font les autres États.

Nous pourrions ensuite entendre les principaux acteurs du chiffrage des dépenses fiscales et des niches sociales en France :

- Mme Marie-Christine Lepetit, directeur de la législation fiscale ;
- M. Philippe Josse, directeur du budget ;
- M. Jonathan Bosredon, sous-directeur du financement de la sécurité sociale.

Enfin, M. Henri Guillaume, inspecteur général des finances, pourra-t-il nous faire part des réflexions qu'il a eues au sujet de la définition et du chiffrage des dépenses fiscales et des niches sociales. Je rappelle que M. Guillaume est chargé de rédiger le rapport d'évaluation des niches fiscales et sociales que le Gouvernement doit remettre au plus tard le 30 juin 2011 au Parlement, conformément à l'article 13 de la loi du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014.

Nous vous avons fait parvenir la semaine dernière une liste de points susceptibles d'être abordés. Peut-être pourriez-vous commencer chacun par un bref exposé liminaire, d'une dizaine de minutes. Après quoi, nos collègues pourraient vous poser leurs questions.

M. Jens Lundsgaard, chef adjoint de la division des statistiques et des politiques fiscales à l'OCDE. – Pour commencer, je voudrais souligner que la France a réalisé d'importants progrès, depuis quelques années, en ce qui concerne l'information sur ses dépenses fiscales. En particulier, cette information est plus détaillée. Cette amélioration de la qualité de l'information relative aux dépenses fiscales se constate également dans d'autres pays. Ce type d'exercice

s'avère particulièrement utile dans le contexte actuel d'assainissement des finances publiques.

Comment procéder ? Il apparaît difficile d'identifier un modèle que l'on pourrait appliquer à chaque pays. Cela relève davantage d'une démarche pragmatique. La France peut élaborer et raffiner ses concepts à partir de l'expérience des autres pays. De ce point de vue, trois États semblent particulièrement intéressants : l'Australie, l'Italie et le Royaume-Uni. Ces pays sont en effet parmi les plus avancés dans l'estimation de leurs dépenses fiscales. En Italie comme au Royaume-Uni, le Gouvernement évalue les dépenses fiscales à 10 points de PIB. Cependant, lorsque l'on élargit la perspective, les résultats sont différents. Ainsi, au Royaume-Uni les dépenses fiscales au titre de l'impôt sur le revenu sont évaluées à 5 points de PIB. Cependant, plus de la moitié de ce chiffre, soit 3 points de PIB, correspond à l'absence de taxation de la première tranche de revenu. De même, certains revenus de retraite et certaines prestations de sécurité sociale ne sont pas imposables. Il s'agit à certains égards de dépenses fiscales.

M. Jean Arthuis, président. – Le barème progressif de l'impôt sur le revenu pourrait presque apparaître comme une dépense fiscale...

M. Jens Lundsgaard. – Si l'on élargit la perspective, on peut distinguer plusieurs catégories de dépenses fiscales et il faut se demander pourquoi elles posent problème. D'une part, elles ont pour conséquence une réduction des recettes publiques. D'autre part, elles sont susceptibles d'avoir des effets indésirables.

La plupart des pays ont établi des évaluations des dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu, aux impôts sur les entreprises ou à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En revanche, peu de pays disposent d'évaluations des dépenses fiscales concernant les impôts sur l'énergie et les taxes environnementales, où elles sont pourtant très nombreuses.

Nous nous efforçons donc d'établir, à l'OCDE, une méthode pour évaluer les dépenses fiscales associées à ces impôts.

La France, à travers sa réflexion en cours sur la définition et le chiffrage des dépenses fiscales, pourra sans doute nous aider à améliorer nos travaux dans ce domaine.

M. Joël Bourdin. – Je voudrais avoir une précision. Lorsque vous mentionnez l'estimation des dépenses fiscales à hauteur de 10 % du PIB, intégrez-vous les effets de la progressivité de l'impôt ?

M. Jens Lundsgaard. – Si l'on retire l'effet de progressivité et le fait que les recettes de sécurité sociale ne sont pas imposables, on aboutit au Royaume-Uni à des dépenses fiscales non de 5 points de PIB, mais plutôt de l'ordre de 1 point de PIB.

M. Jean Arthuis, président. – Cette estimation prend-elle en compte l'ensemble des impôts et exonérations sociales, soit tous les prélèvements obligatoires ?

M. Jens Lundsgaard. – Il s'agit d'une estimation officielle des autorités britanniques. Les cotisations sociales jouent dans ce pays un rôle moins prononcé qu'en France.

M. Jean Arthuis, président. – Après cette vision supra-nationale, nous allons affiner la définition française. Nous comptons sur Mme Lepetit pour nous donner quelques clés de lecture des dépenses fiscales et des niches sociales.

Mme Marie-Christine Lepetit, directeur de la législation fiscale. – Mon propos sera bref et descriptif et portera essentiellement sur les sujets fiscaux. Je voudrais insister sur les démarches menées depuis cinq ans, notamment dans le cadre de la préparation des budgets, pour améliorer le pilotage des dépenses fiscales. Notre objectif est de construire un document commun à l'Exécutif et au Parlement susceptible de renforcer le pilotage des finances publiques, et pas seulement un document théorique et extensif, qui ne serait pas utile dans cette perspective.

De manière analogue à ce qui existait au Royaume-Uni, le Gouvernement a pris le parti de distinguer les dépenses fiscales dérogatoires et spécifiques, correspondant à une politique publique définie, des mécanismes de calcul de l'impôt qui peuvent avoir pour conséquence de baisser les recettes. Je citerai par exemple les mécanismes de décote ou le quotient familial. Il estime que mélanger ces deux catégories ne contribuerait pas à améliorer le pilotage des finances publiques, car elles obéissent à des finalités très différentes.

Nous sommes partis de deux types de travaux, au moins au stade de la genèse. D'une part, le rapport du Conseil des impôts de 2003 sur la fiscalité dérogatoire, qui invitait les pouvoirs publics à reconfigurer le concept de dépense fiscale. D'autre part, le benchmark international. Si vous regardez le « Voies et moyens » actuel, vous pourrez constater que la définition des dépenses fiscales a évolué depuis 2003. Nous avons aussi modifié cette définition pour prendre en compte un rapport de l'Assemblée nationale de 2008. Cependant, cette définition est peut-être insuffisamment précise.

Les dépenses fiscales peuvent être définies comme des normes dérogatoires par rapport à une norme standard. Pour caractériser un dispositif de dépense fiscale, le critère de généralité doit être notre « fil rouge », et non pas l'ancienneté des mesures. Ce parti pris a notamment eu pour conséquence que certains éléments autrefois considérés comme relevant de la norme sont aujourd'hui classés comme des dépenses fiscales, tandis que d'autres, qui étaient classés comme des dépenses fiscales, ne le sont plus. C'est le cas du quotient familial, de la décote, de l'effacement des doubles impositions ou de la répartition dans le temps d'un impôt.

A l'inverse, ont été intégrées dans la liste des dépenses fiscales les dépenses fiscales des collectivités locales compensées par l'État.

Néanmoins, nous avons continué à produire des données sur les anciennes dépenses fiscales, afin de disposer d'une vision de long terme de leur évolution. Nous avons également profité de ce travail de redéfinition pour enrichir les documents budgétaires d'informations qui n'y figuraient pas auparavant, par exemple le nombre de bénéficiaires de tel ou tel dispositif, l'isolement des dépenses fiscales à fort enjeu...

Enfin, nous avons tiré toutes les conséquences de la LOLF, en présentant les dépenses fiscales par mission et par programme, dans le sens d'une logique de politique publique cohérente. Nous avons aussi réalisé une somme des dépenses fiscales pour suivre en tendance l'évolution des grandes masses financières, que l'on peut trouver dans le premier article des lois de finances.

Le deuxième point que je voudrais aborder concerne le chiffrage. En effet, au milieu des années 2000, 56 % des dépenses fiscales faisaient l'objet d'un chiffrage, contre plus de 90 % aujourd'hui, avec en outre des indications relatives à la fiabilité des données. C'est donc une démarche importante.

M. Guillaume vous parlera mieux que moi de la question de l'évaluation, puisqu'il pilote le travail d'évaluation des dépenses fiscales en vue du rapport qui doit être remis au Parlement au mois de juin. Il est certain que le chiffrage n'épuise pas la question et qu'il faut franchir une étape supplémentaire en essayant de mesurer l'efficacité, l'efficience, le caractère obsolète ou non, la cohérence des dispositions fiscales. C'est un travail difficile, dans lequel la France a pris du retard, mais où elle est désormais engagée dans une démarche forte.

Enfin, je voudrais souligner un point qui doit être amélioré, car il peut être la source de malentendus, celui de la question de la norme de référence. Celle-ci doit être spécifiée. Force est de constater qu'actuellement, les documents budgétaires ne fournissent pas cette indication. Nous n'avons pas la même vision que la Cour des Comptes sur ce sujet. Selon nous, la norme de référence provient du vote par le Parlement de normes fiscales à caractère général. Au contraire, la Cour voit dans la norme de référence un concept absolu, théorique, universel, quelque peu désincarné. Par exemple, nous avons changé la norme de référence sur l'impôt sur le revenu, car il nous semble que nous sommes passés récemment d'un système fondé sur l'impôt progressif à un système redevenu dual, où nous avons clairement un barème progressif qui s'applique à certaines catégories de revenus et, désormais, pour tous les revenus de l'épargne, un barème progressif certes, mais capé à un taux proportionnel de 19 %.

La notion et la quantification des dépenses fiscales dépendent en réalité de la définition de la norme, qui peut évoluer au gré des votes du Parlement. Elle a ce caractère potentiellement évolutif en fonction des votes de la représentation nationale.

Le Gouvernement souhaite compléter cette définition. Ce travail contribuera nécessairement à révéler le perfectionnement indispensable de nos documents.

Il existe des impôts pour lesquels cet exercice de reclassement est resté imparfait, car l'exercice de détermination de la norme de référence n'a pas été mené à son terme. Il s'agit notamment des impôts pour lesquels il y avait, au moment où l'on a réfléchi à ces questions, dans le débat public, des enjeux de discussion importants, qui auraient pu gêner des opérations de reclassement et de déclassement. Nous n'avons pas voulu perturber le débat politique à l'époque par des mécanismes d'amélioration de la documentation. Je vais donner deux illustrations de ces difficultés rencontrées. En ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit, certains mécanismes de familialisation ne sont pas traités comme des dépenses fiscales, alors qu'à l'inverse, certains mécanismes relatifs aux donations le sont. Cela s'explique en partie pour cette raison contingente.

Il en va de même pour la TVA. La liste des taux réduits signalés ou traités comme dépenses fiscales n'est pas complète. En effet, de nombreuses mesures de taux réduits ne figurent pas dans cette liste. Cette réalité peut poser des interrogations. Le « fil rouge » n'est pas toujours très clair. Historiquement, les taux réduits de TVA se rattachent aux dépenses de première nécessité. Quant on regarde les textes européens et la pratique de la France et d'autres pays, on constate que le champ du taux réduit est plus divers.

En conclusion, je pense que le travail de définition et d'affichage de la norme mené par le Gouvernement et le Parlement sera une œuvre utile.

M. Jean Arthuis, président. – Votre démonstration est saisissante, mais vos dernières remarques sur la TVA me laissent perplexe. Cela montre toute la difficulté de cet exercice de définition.

M. Philippe Josse, directeur du Budget. – Je voudrais tout d'abord apporter une précision. La direction du Budget n'est pas « leader » dans cette réflexion. En effet, c'est la direction de la législation fiscale qui est en charge de la question doctrinale de qualification de la norme de référence. Sur la question du chiffrage, la direction du budget participe aux prévisions de recettes. La direction du trésor traite plus particulièrement les dépenses fiscales associées à la TVA et à la prime pour l'emploi (PPE), tandis que la direction du financement de la sécurité sociale s'occupe des niches sociales.

Même si elle n'est pas l'acteur principal de ce travail de définition et de chiffrage, la direction du budget, en tant que maître d'ouvrage de l'élaboration des documents budgétaires, se sent évidemment concernée, puisque l'objectif ultime est de contribuer à la réduction des déficits publics. Nous travaillons donc en lien avec la direction de la législation fiscale.

Ensuite, je voudrais souligner les progrès accomplis en matière de chiffrage et d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales depuis quelques années. Le phénomène est indéniablement beaucoup plus maîtrisé aujourd'hui, à travers la création de normes de dépenses fiscales et le monopole de fait des lois de finances pour les dispositions fiscales. Des progrès de méthode ont également été réalisés. Je pense que nous franchirons une nouvelle étape avec l'exercice d'évaluation piloté par l'inspection générale des finances et Henri Guillaume, qui permettra d'éclairer des points restés obscurs.

Troisièmement, je souhaiterais faire un point de méthodologie sur la norme de référence et les méthodes de chiffrage. Concernant la première, il faut être conscient qu'il y a toujours des éléments de convention, qui doivent être explicites. Marie-Christine Lepetit et moi-même avons décidé, en préparant cette audition, de proposer au ministre de préciser, dans le fascicule des « Voies et moyens », à quelle norme déroge chaque dépense fiscale. Il faut mettre les choses sur la table. Cet exercice de transparence, qui découle de la préparation de cette audition, constituerait un vrai progrès.

En ce qui concerne les méthodes de chiffrage, il faut distinguer l'évaluation des dépenses *ex ante*, lorsqu'elles en sont au stade du projet, et *ex post*, lorsqu'elles sont instaurées et ont commencé à produire leurs effets. Nous avons deux types de méthode : l'utilisation des données fiscales existantes et les simulations. De plus, il faut être conscient que le chiffrage est plus ou moins évident selon le type de dépense fiscale. Ainsi, les exonérations, abattements et déductions sont plus difficiles à évaluer. Par exemple, en ce qui concerne les exonérations, les abattements et les déductions, il faut procéder à des reconstitutions d'assiette. A l'inverse, l'évaluation des taux réduits, crédits d'impôts ou réduction d'impôts s'avère moins problématique.

De plus, il existe aussi des conventions sur les modalités de chiffrage. En ce qui concerne les niches sociales, lorsque l'on calcule leur coût, on se base sur un taux de recouvrement à 100 %. Or, dans les faits, ce taux est inférieur. La convention a donc un effet majorant. Il s'agit également de s'interroger sur l'exhaustivité du concept de niche sociale. Nous n'évaluons pas, en effet, les niches sociales hors PLFSS. Enfin, la dépense fiscale locale n'est recensée dans le « Voies et moyens » que s'il s'agit d'allègements compensés par l'État. Mais les abattements ou exonérations votées par les collectivités locales ne sont pas chiffrés. Une telle évaluation, aussi complète, serait sans doute beaucoup plus complexe à mettre en œuvre, et je ne peux prendre aucun engagement à ce sujet.

M. Jean Arthuis, président. – Cela présenterait pourtant un intérêt certain au plan local.

M. Philippe Josse. – Oui, cela représenterait un vrai progrès. Je prends cela comme une commande. On va regarder ce qu'on peut faire. Enfin, je précise que nous ne disposons pas de données sur les dépenses fiscales liées à la fiscalité affectée à des personnes autres que les collectivités territoriales, la Sécurité sociale et l'Etat. Mais, de toute façon, nous nous employons à combattre celles-ci.

Je dirai enfin un mot sur la notion de « niche sociale », qui n'est pas satisfaisante. D'ailleurs, on ne l'utilise pas juridiquement. De fait, la formule utilisée dans la loi de programmation des finances publiques est « réductions, exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base de sécurité sociale ou aux organismes concourant à leur financement »

Nous pourrions aussi parler de « dépenses de cotisations et de contributions sociales ».

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Pourquoi ne pas parler de « dépenses de prélèvements obligatoires » ?

M. Philippe Josse. – Oui, ou encore de « dépenses de ressources sociales » ?

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Ce dernier terme serait contre-intuitif, personne ne le comprendrait !

M. Philippe Josse. – En tout cas, la dénomination de « niche sociale » n'est pas adéquate. J'avoue une relative impuissance à surmonter cette difficulté lexicale !

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Nous pourrions sans doute vous aider dans ce travail de terminologie.

M. Jean Arthuis, président. – Pour être bucolique, nous pourrions parler de la « mauvaise herbe sociale ». Je propose à M. Jonathan Bosredon de prendre la parole.

M. Jonathan Bosredon, sous-directeur du financement de la sécurité sociale. – Dans un laps de temps très court, quatre rapports de la Cour des comptes, du Sénat, de l'Assemblée nationale et du Gouvernement ont permis de faire évoluer le contenu de l'information relative aux niches sociales et à la constitution des annexes 5 aux projets de lois de financement de la sécurité sociale, que nous avons enrichies année après année. Depuis l'origine, le recensement des niches sociales a été corrélé à un effort de rationalisation et d'encadrement des dispositifs concernés.

Il faut veiller à ce que le recensement des niches sociales s'articule correctement avec celui des dépenses fiscales effectué à travers l'annexe « Voies et moyens », afin qu'il n'y ait pas d'omissions. Ensuite, et comme pour la dépense fiscale, la niche sociale se définit par rapport à une norme à laquelle elle déroge. Nous travaillons à définir plus précisément la norme que nous retenons, dans le même esprit que ce que fait la direction de la législation fiscale pour le « Voies et moyens ». Enfin, les chiffrages sont accompagnés de leurs sources et de leurs méthodologies d'évaluation. Nos chiffrages sont moins difficiles à élaborer que pour la dépense fiscale : nous disposons des déclarations des entreprises qui nous permettent d'isoler clairement le coût des dispositifs dérogatoires. De plus, les prélèvements sociaux sont plus homogènes que les prélèvements fiscaux et en général proportionnels. J'ajoute enfin que la contribution sociale généralisée (CSG) a vu son universalité renforcée grâce au recensement des niches sociales. Elle souffre désormais très peu de dérogations.

L'annexe 5 regroupe cent vingt dispositifs et soixante-cinq dispositifs d'assiette forfaitaire et de taux réduits, soit 40 milliards d'euros au total, dont 31 milliards d'euros au titre des exonérations de cotisations et 9 milliards d'euros pour les exemptions d'assiette. Les exonérations concernent principalement la politique de l'emploi, avec les exonérations Fillon, pour 21 milliards d'euros, et les exonérations sur les heures supplémentaires, pour 3 milliards d'euros. Les exemptions d'assiette sont des mécanismes puissants et se répercutent

immédiatement sur les ressources des régimes complémentaires et de l'assurance chômage. Compte tenu du champ couvert par la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale, ces répercussions ne sont pas retracées dans l'annexe 5. Lors de l'élaboration de nos réponses au questionnaire que vous nous avez adressé, nous avons constaté qu'il n'existait pas de dispositifs spécifiques aux régimes complémentaires ou à l'assurance chômage. Il serait envisageable de faire mention, dans l'annexe 5, de l'effet des exemptions d'assiette sur ces régimes.

M. Jean Arthuis, président. – Merci pour cet éclairage. Venons-en à présent à l'évaluation en cours des dépenses fiscales, dont M. Henri Guillaume va nous livrer les premiers éléments de diagnostic.

M. Henri Guillaume, inspecteur général des finances. – Je précise d'emblée que les développements qui vont suivre n'engagent que moi. La mission que je préside trouve son origine dans l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques du 9 février 2009, qui dispose que le Gouvernement présente au Parlement une évaluation de chaque niche dans les trois ans suivant son évaluation. La démarche a été formalisée par un courrier du Premier ministre demandant aux ministres du budget et des finances de piloter conjointement l'évaluation de l'ensemble du stock existant des dépenses fiscales et des niches sociales. Une lettre de mission m'a été adressée le 23 avril 2010. Nous sommes donc au travail depuis un an.

Nos travaux s'appuient sur le cadre et la méthodologie d'évaluation définis dans le rapport de septembre 2009 de Véronique Hespel, inspectrice générale des finances. Nous n'avons pas à rougir de nos travaux, car les pratiques étrangères récentes et de même inspiration apparaissent d'un volume moindre. L'Allemagne vient de finaliser une revue portant sur vingt mesures à enjeux et la Grande-Bretagne a publié en mars les résultats d'une revue de cent quinze dépenses fiscales.

Notre base de travail est constituée par les dépenses fiscales et les niches sociales identifiées comme telles dans les documents budgétaires, indépendamment des dépenses budgétaires afférentes à la même mission ou au même programme. Ont également été écartées les mesures postérieures à la loi de programmation des finances publiques pour 2009-2012, soit cinquante-trois dépenses fiscales retirées des cinq cent quatre présentées dans l'annexe au PLF pour 2011.

Le comité d'évaluation est composé de deux types de membres. Ceux des directions directement en charge de l'identification et de l'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales, soit les directions de Bercy, la direction de la sécurité sociale, l'IGF et le contrôle général économique et financier, ainsi que ceux des directions qui ont participé à l'élaboration et à l'exploitation de données chiffrées destinées à alimenter les études effectuées, principalement la direction générale des finances publiques et l'INSEE. Des acteurs privés ou publics ont également été associés aux travaux d'évaluation : des organismes publics comme le Centre de recherche en économie et statistique (CREST), les ministères de la

recherche, du développement durable, de l'outre-mer et de l'agriculture, des experts privés – pour un coût non négligeable – et enfin des universitaires et des chercheurs.

La méthode d'évaluation retenue repose sur le raisonnement en quatre points identifié en 2009. Le premier point concerne l'identité de la dépense, sa description juridique et technique, son historique, ainsi que le recensement des autres dispositifs et/ou dépenses budgétaires concourant au même objectif. Puis nous procédons au chiffrage de la mesure et à l'identification des bénéficiaires, en précisant la norme fiscale de référence par rapport à laquelle est effectué le chiffrage, l'évaluation du coût de la mesure et l'analyse des modalités de chiffrage. Pour l'évaluation en tant que telle, le comité a élaboré une grille d'évaluation destinée à orienter le service évaluateur et à faciliter la standardisation de la restitution des différentes évaluations. Ces éléments sont principalement destinés à permettre une réponse simple et objective à ces deux questions : quels sont les effets directs constatés sur les bénéficiaires du dispositif étudié et quels sont ses effets économiques, sociaux et environnementaux ?

La mesure de l'efficacité, de l'efficience et de la pertinence des mesures résulte de la réponse apportée à plusieurs questions. La mesure remplit-elle les objectifs visés au regard des effets directs constatés sur les bénéficiaires et des effets indirects économiques, sociaux et environnementaux ? La mesure est-elle compatible avec les objectifs d'autres politiques publiques ? L'outil fiscal lui-même est-il plus ou moins efficient que l'outil budgétaire et serait-il moins coûteux budgétairement et plus efficace économiquement ou socialement de recourir à d'autres outils pour atteindre les mêmes objectifs ?

La revue porte sur quatre cent cinquante et une dépenses fiscales et soixante-huit niches sociales représentant un enjeu financier d'un montant total de 101 milliards d'euros. Deux types d'exercices d'intensité différente ont été menés, en fonction des enjeux financiers identifiés sur les mesures évaluées. Neuf missions d'évaluation approfondies ont été menées ou sont en cours, représentant cent vingt dépenses fiscales et vingt-sept niches sociales identifiées en tant que telles dans les documents budgétaires, pour un enjeu total de 40 milliards d'euros. Toutes les autres dépenses fiscales et les niches sociales font l'objet de fiches individuelles d'identification, de chiffrage et d'évaluation, avec une attention particulière pour les mesures de plus de 100 millions d'euros.

Du point de vue de l'organisation des travaux, chaque direction est responsable de ses évaluations, mais des échanges permanents sont assurés avec le comité d'évaluation. Cette mission représente une charge de travail supplémentaire considérable pour les directions et services membres du comité. De plus, certaines évaluations sont parfois difficiles ou impossibles à mettre en œuvre, du fait d'objectifs non identifiables, multiples ou trop anciens.

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Dans ce cas, il faut les supprimer !

M. Henri Guillaume. – Je laisse ceci à votre appréciation. Nous manquons parfois de données mobilisables. Dans le cas du logement, et hormis

pour le « Borloo ancien », le nombre de logements ayant bénéficié des dispositifs successifs de faveur ne peut être qu'estimé, faute de données disponibles... Dans d'autres cas, c'est la profondeur historique qui est insuffisante, comme pour le crédit d'impôt recherche. En somme, l'exercice est très difficile mais constitue une expérience utile pour le pilotage futur de l'obligation d'évaluation des mesures nouvelles.

M. Philippe Marini, rapporteur général. – La question dont nous traitons est centrale ! Que l'on en soit à se poser ces questions de méthode en dit long sur les progrès à accomplir en termes de gestion de notre système de prélèvements obligatoires. Nous sommes collectivement responsables d'un tel maquis...

Nous devrions globalement parler d'allègements de prélèvements obligatoires, ce qui englobe les impôts d'Etat, les impôts locaux, les prélèvements sociaux ou les taxes affectées. Par ailleurs, nous pourrions rechercher une distinction entre les mécanismes de portée structurelle et aux effets puissants, des mécanismes interventionnistes de portée sectorielle ou destinés à influencer le comportement de tel ou tel agent économique. Enfin, je crois qu'il demeure des « trous noirs », s'agissant notamment des impôts d'Etat affectés à la sécurité sociale, qui sont absents de l'annexe « Voies et moyens ». Garantir l'exhaustivité des recensements opérés me paraît donc indispensable.

S'agissant de la règle puissante de gel en valeur des niches, prévue par la loi de programmation des finances publiques, je souhaiterais que le directeur du budget nous précise quelle interprétation il en fait et quelle application il compte lui donner. Plus largement, comment prendre en compte la dépense fiscale et les niches sociales dans la norme de dépense ?

M. Philippe Josse. – Sur ce dernier point, la bonne solution est d'avoir deux normes. Je ne suis pas sûr qu'il faille fusionner la norme de dépense et la norme de dépense fiscale, car les techniques de contrôle du respect de ces normes diffèrent. Contrôler la norme de dépense est simple et rustique : cela se pilote à l'euro près, en gestion. En revanche, pour la dépense fiscale, une fois que le droit est créé pour un contribuable, il est compliqué de le remettre en cause en cours d'année !

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Il faut fermer le guichet !

M. Philippe Josse. – Dans ce cas, cela revient à mettre en œuvre un système de subvention budgétaire : autant budgétiser la dépense. Mais en l'état actuel des choses, je ne crois pas opportun de fusionner les deux normes, au risque de dégrader la portée de la norme de dépense budgétaire, dont la puissance tient au caractère limitatif des crédits. S'agissant du gel en valeur de la dépense fiscale, il faut rappeler qu'elle ne s'applique pas d'une année sur l'autre, mais sur l'ensemble de la période de programmation...

M. Philippe Marini, rapporteur général. – ... ce qui donne une grande liberté à l'exécutif, car on ne pourra que constater *a posteriori* le

respect de la norme et qu'il ne sera plus temps d'en tirer les conséquences ! C'est une norme en trompe-l'œil !

M. Philippe Josse. – Compte tenu des mesures ambitieuses prises en loi de finances pour 2011, l'objectif n'est pas hors d'atteinte. Mais il est vrai que la dynamique naturelle de la dépense fiscale est celle de l'impôt, donc le zéro valeur est difficile à tenir.

Mme Marie-Christine Lepetit. – L'impact d'une réforme fiscale sur la dépense fiscale est très complexe à évaluer : en témoignent les exemples de la réforme de la taxe professionnelle ou de l'impôt de solidarité sur la fortune. La hausse ou la baisse d'une dépense fiscale peut ainsi provenir tant de la réforme du dispositif en lui-même que de la réforme de l'impôt auquel il déroge.

S'agissant de la typologie des dépenses fiscales, le crédit d'impôt présente une nature spécifique, en ce qu'il est presque assimilable à une dépense budgétaire : quelle que soit la situation du contribuable, un droit lui est ouvert, qu'il soit imposable ou non. Un traitement particulier sera donc peut-être nécessaire.

La catégorisation proposée par le rapporteur général entre mesures structurelles et mesures spécifiques rejoint notre propre questionnement. Elle nous a conduits à reclasser certaines mesures, jusqu'alors considérées comme des dépenses fiscales, parmi les modalités de calcul de l'impôt. Cependant, seules figurent dans le fascicule des « Voies et moyens » les modalités de calcul de l'impôt correspondant à d'anciennes dépenses fiscales, « déclassées » à partir de 2006. La question qui demeure est celle de savoir si certaines des autres modalités de calcul de l'impôt ne devraient pas faire l'objet d'un suivi particulier, dans une perspective d'évolution de la politique fiscale dans son ensemble, de changement de l'économie générale de certains impôts. Mais où s'arrêter ? Faut-il inclure la moindre taxation des premières tranches de l'impôt sur le revenu ? Le quotient familial ?

M. Philippe Marini, rapporteur général. – C'est une décision politique à soumettre au Parlement !

M. François Marc. – Je m'interroge sur l'exhaustivité du recensement des mesures faisant l'objet d'une évaluation. Qu'en est-il des mesures qui, année après année, font l'objet d'un déclasserment ?

M. Jean-Pierre Fourcade. – L'inspection générale des finances évalue le coût, mais aussi l'efficacité des mesures. Sur ce second point, comment expliquer que, dans votre comité, ne siègent pas les représentants des bénéficiaires ou des initiateurs, y compris au sein des administrations, des dispositifs dérogatoires ? Des dérives apparaissent en matière de logement, il faut entendre les personnes qui ont proposé ces mesures ! Par ailleurs, je suis très demandeur des résultats de vos travaux sur l'outre-mer. Il y a un gisement d'économies considérable, mais il ne faut pas perdre de vue que les mesures existantes sont un soutien indispensable à l'activité. De même, qu'en est-il des

mesures en faveur des services à la personne et de leurs effets sur l'emploi ? Enfin, il est discutable de considérer qu'un taux réduit de TVA constitue systématiquement une niche fiscale.

Mme Nicole Bricq. – Tout nomenclature a sa part d'arbitraire. Mais nous allons bénéficier des travaux de l'IGF, de l'enrichissement de l'annexe « Voies et moyens » et des travaux du rapporteur général, qui apporteront des clarifications bienvenues. Les parlementaires ont parfois l'impression que la dépense fiscale est une commodité pour échapper à la contrainte maastrichtienne et que la frontière est très poreuse entre dépense fiscale et modalité de calcul de l'impôt. Je renvoie aux débats sur la « demi-part veuves » ou sur les niches en matière d'épargne réglementée. S'agit-il de mesures structurelles ou de mesures ciblées ?

M. Philippe Marini, rapporteur général. – C'est au Parlement de décider !

Mme Nicole Bricq. – S'agissant de l'évaluation, nous considérons qu'elle doit être glissante. Comme le montre l'exemple du crédit d'impôt recherche, les mesures mettent du temps à monter en puissance et la dépense fiscale a tendance à galoper au rythme de l'optimisation fiscale ! En outre, une mesure qui ne remplit pas ses objectifs doit être supprimée et il est, en dernière analyse, préférable de mettre en œuvre des subventions budgétaires plus aisément contrôlables.

S'agissant de la TVA, certains taux réduits ne sont recensés nulle part. J'observe que, dans d'autres pays de la zone euro, on réfléchit à un taux intermédiaire de TVA, au demeurant déjà proposé par notre commission. Si des taux réduits deviennent intermédiaires, il conviendra d'en compenser les effets, notamment s'agissant des produits de première nécessité.

J'en termine avec la mission d'évaluation. En quoi vont consister vos « fiches » sur les dépenses moins importantes ? Procéderez-vous à une reconstitution consolidée par impôt ? Cela nous semble très important compte tenu du « mitage » de certains impôts, et en particulier de l'impôt sur les sociétés. Et si l'on en revient à la distinction proposée par le rapporteur général, le bénéfice mondial consolidé est-il une dépense fiscale ou non, est-il une mesure structurelle ou catégorielle ?

M. Éric Doligé. – Je souhaiterais obtenir une précision de M. Josse, qui nous expliquait qu'en ce qui concerne les niches sociales, on compensait à 100 %, alors que l'on sait que le recouvrement réel est inférieur. Pourriez-vous nous indiquer à combien s'élève le recouvrement théorique ? Quelle est la différence entre 100 % le recouvrement théorique ? Enfin, quelle est la charge pour l'Etat ?

Mme Marie-Christine Lepetit. – Pour répondre à vos questions, je vais me concentrer sur la question du concept et, notamment, sur l'exemple de la TVA. Il manque dans le tome II des « Voies et moyens » une définition de la norme de référence utilisée dans le cas de la TVA. Dès lors, il existe un manque

de clarté et de transparence, et il serait utile que soit posé ce qui devrait être considéré, en France, comme la norme en matière de TVA. Mais cela relève à mon sens des parlementaires.

Cette norme de TVA peut varier selon les pays. Par exemple, le Danemark pratique un taux unique. En France, on pourrait estimer que nous avons une norme de TVA à deux taux, pour l'essentiel un taux normal, et par exception un taux réduit, sur les produits et services de première nécessité. Mais, lorsque l'on dit ça, on fait déjà un choix et cela implique de définir ce que l'on entend par biens de première nécessité. Doit-on par exemple y inclure les services culturels ?

Concernant un taux intermédiaire, compris entre le taux normal et le taux réduit, de l'ordre de 12 %, dans un contexte où le taux réduit serait réservé aux biens et services de première nécessité, si vous décidiez que certains services qui n'en sont pas doivent être taxés à ce taux intermédiaire, le quantum de dépense fiscale s'apprécierait alors comme étant égal à la consommation du bien ou service considéré multipliée par la différence de taux entre le taux normal (19,6 %) et ce taux intermédiaire. Si, par exemple, les travaux dans le logement et la restauration devaient être taxés à 12 %, ils seraient considérés comme des dépenses fiscales. Le montant de dépense fiscale afférent serait la différence entre 19,6 % et 12 %.

On peut aussi inverser le raisonnement. Quelle est la définition d'un bien de première nécessité ? Lorsque l'on regarde les biens étiquetés sous cette dénomination, on s'aperçoit qu'il n'y a pas forcément de logique. Certains produits sont dedans, d'autres non. De fait, cela pourra aboutir à ce que l'on en décline certains.

Au total, il y a bien deux questions : une norme standard française, dont le Parlement décide, et, ensuite, l'exercice de classement et de quantification des chiffres correspondants.

M. Henri Guillaume. – Sur le champ de l'évaluation, je confirme que nous avons retenu tout ce qui figure dans les documents budgétaires, avec la limite temporelle indiquée tout à l'heure, à savoir que l'on ne prend pas en compte ce qui est postérieur à la loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012. C'est une convention, mais il fallait une base de départ, qui représente tout de même 100 milliards d'euros. Mais rien n'empêche d'élargir le champ de la réflexion.

M. François Marc. – Je souhaiterais préciser ma question en prenant un exemple concret : le carburant détaxé pour les avions de tourisme privé, qui représente un coût de 3,5 milliards d'euros par an. Or, cette disposition a cessé d'être considérée comme une dépense fiscale en 2009, mais elle impacte l'impôt sur les sociétés !

M. Henri Guillaume. – Nous avons considéré le chiffre de cette dépense pour 2011.

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Cette mesure ne peut pas être considérée comme une dépense fiscale, dans la mesure où il s'agit d'une règle obligatoire en vertu d'une convention internationale.

M. François Marc. – Vous l'avez fait pour 2011 mais pas au-delà ? Cela signifie-t-il que l'ensemble des mesures déclassées disparaîtra de votre champ d'étude ?

M. Henri Guillaume. – Pour l'instant, oui.

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Ceci traduit un affinement de la méthode et le fait que sur ces sujets, en réalité, le travail économique avait pris beaucoup de retard. De même, au Parlement, on ne s'attachait pas suffisamment à faire ressortir de l'annexe « Voies et moyens » tout ce qu'elle contenait ! Nous n'étions pas assez vigilants.

M. Henri Guillaume. – Pour répondre à Mme Bricq, chaque dépense fiscale fera l'objet d'une fiche spécifique. La partie évaluation sera plus ou moins approfondie selon les données dont on dispose. De plus, nous effectuerons des évaluations approfondies, en lien avec des experts, ce qui représente un travail très lourd. Il y aura donc deux types de produits sur chaque dépense fiscale.

En ce qui concerne leur efficacité, il est difficile de répondre maintenant sur l'ensemble des dépenses fiscales. D'où l'intérêt d'une évaluation glissante systématique, dont je suis personnellement partisan.

J'indiquerai franchement à M. Fourcade que je dispose de cinq cents fiches, et que si l'on devait convoquer l'ensemble des acteurs concernés par les dépenses fiscales, nous serions tout le temps en réunion ! Cela dit, sur certaines dépenses fiscales, tel le crédit d'impôt développement durable, nous avons travaillé en concertation avec le ministère compétent, en organisant une mission conjointe. Dans tous les cas, nous recherchons un cadre de référence commun, auquel réagiront ensuite les ministères.

La direction générale du trésor a mené l'évaluation approfondie des niches relatives aux services à la personne, à travers des méthodes économétriques. De même, le rapport de l'IGF est également en voie de conclusion en ce qui concerne l'évaluation des dépenses fiscales en faveur de l'outre-mer.

M. Philippe Josse. – Je voudrais apporter deux précisions. Le taux de recouvrement réel est de 98 % en métropole et de moins de 90 % en outre-mer. Je voulais, à travers ma remarque, insister sur le caractère forcément conventionnel des méthodes de chiffrage, qui peuvent légèrement biaiser l'évaluation, à la hausse ou à la baisse.

Mme Bricq disait que les dépenses fiscales constituaient un moyen d'échapper à « l'œil » maastrichtien. Non, c'est un moyen, mais c'est tout aussi grave, de contourner la norme de dépense. En revanche, en termes de déficit public, qui est le critère maastrichtien, créer de la dépense fiscale crée du déficit.

Mme Nicole Bricq. – Je vous interromps sur ce point. C'est un débat qui n'en finit pas. Le ministre a annoncé une réduction des niches fiscales de 3 milliards d'euros. A partir de là, cela entraîne forcément une hausse des prélèvements obligatoires.

M. Philippe Josse. – Cela entraîne une hausse des recettes.

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Il s'agit d'améliorer le rendement des prélèvements obligatoires.

Mme Nicole Bricq. – Je vois que nous aurons du mal à nous mettre d'accord.

M. Philippe Marini, rapporteur général. – En termes de solde, on ne peut qu'être d'accord, mais nous divergeons sur la présentation et la tactique. Je dirais que c'est une réduction de dépense quand vous direz que c'est une augmentation des recettes. Voilà qui nous réconcilie !

M. Joël Bourdin, vice-président. – Pour conclure, je souhaiterais connaître les réactions de M. Lundsgaard à nos débats.

M. Jens Lundsgaard. – Il s'agit d'un fort bon débat, qui renforce le mouvement de transparence engagé, et qui faisait encore défaut il y a quelques années. Sur la TVA, je préciserai que dans la plupart des pays, l'ensemble des taux réduits sont inclus dans les dépenses fiscales.

M. Joël Bourdin, vice-président. – Il me reste à remercier nos intervenants pour les éclairages qu'ils nous ont apportés sur cette question complexe.

ADOPTION DU RAPPORT (25 MAI 2011)

Réunie le **mercredi 25 mai 2011** sous la présidence de **M. Jean Arthuis, président**, la commission a **entendu une communication de M. Philippe Marini, rapporteur général, sur les niches fiscales.**

M. Philippe Marini, rapporteur général. – La communication que je m’apprête à effectuer trouve son origine dans un amendement déposé par Nicole Bricq dans le cadre de l’examen du projet de loi de finances pour 2011. Nous nous sommes alors engagés, avec le président Arthuis, à travailler sur la définition et le chiffrage des niches en 2011, le bureau de notre commission ayant ensuite acté cette démarche le 25 janvier dernier.

Ces travaux apparaissent d’autant plus nécessaires qu’aux termes de l’article 9 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014, les dépenses fiscales et les « niches sociales » doivent être gelées à périmètre constant, ce qui implique de s’assurer de la pertinence du périmètre actuel.

Or il n’est pas forcément simple de déterminer si une mesure particulière est une « niche » ni de chiffrer son coût de manière adéquate. Je prendrai l’exemple emblématique de la « mesure particulière n° 320103 », relative à la non-imposition à l’impôt sur les sociétés (IS) des plus-values sur titres de participation, dite « niche Copé ». Du projet de loi de finances (PLF) pour 2004 au PLF pour 2010, son estimation a varié de 1,8 milliard à 12,5 milliards d’euros. En 2011, l’estimation pour 2010 a été revue à 2,2 milliards d’euros en prenant pour référence non le taux normal d’IS de 33,1/3 % mais le taux de 19 % applicable antérieurement à la réforme. En outre, le PLF pour 2009 a « déclassé » cette niche, devenue depuis lors une « modalité de calcul de l’impôt ». Enfin, j’observe que les différentes estimations ne prennent pas en compte les mécanismes économiques, même s’il est évident, en l’espèce, que les holdings concernés se délocaliseraient si la mesure n’existait pas – faisant ainsi s’évaporer l’assiette de l’impôt servant de base de calcul du coût de la mesure.

Une dernière précision avant d’en venir au fait : qu’un allègement soit classé parmi les « modalités de calcul de l’impôt » n’implique pas qu’il soit « intouchable ». Et, à l’inverse, le fait qu’un allègement soit classé parmi les dépenses fiscales n’implique pas qu’il soit condamné à être remis en cause. Il s’agit là, évidemment, de choix de nature politique.

Tout d’abord, j’ai procédé à quelques comparaisons internationales. Il en ressort que la définition des dépenses fiscales varie selon les Etats. Si l’on schématise, il y a trois définitions possibles des dépenses fiscales, pouvant viser :

- les seuls allègements à visée incitative (comme en Belgique ou en Allemagne) ;

- les allégements à visée incitative, mais aussi ceux à visée redistributrice (comme au Royaume-Uni et, en pratique, en France) ;
- ou tous les allégements (comme aux Etats-Unis, au Canada et en Australie).

Par rapport aux autres, le système français n'est pas sans mérite. Ainsi, s'agissant des allégements fiscaux, il couvre un champ plus large que dans la plupart des pays développés, les Etats-Unis ne chiffrant que les dépenses fiscales d'IS et d'impôt sur le revenu (IR), l'Allemagne n'estimant que les mesures correspondant à sa définition restrictive des dépenses fiscales. De plus, depuis 2007, conformément à l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale, les principales « niches sociales » font l'objet d'un chiffrage figurant dans l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS). J'ajoute que la France procède à une nomenclature fine des différentes mesures, à l'inverse des Britanniques, qui se contentent d'un tableau de quelques pages détaillé par grands agrégats.

Cependant, notre système comporte des points faibles.

S'agissant des niches fiscales, en premier lieu, le système de référence n'est pas publié en France – contrairement à la pratique des Etats-Unis, du Canada ou de l'Australie par exemple. On ne sait donc pas par rapport à quoi les allégements sont chiffrés. De ce fait, certains chiffres sont dénués de signification. Ainsi, les dispositions de « taux super-réduit » de 2,1 % de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont chiffrées par rapport au taux réduit de 5,5 % et non au taux normal de 19,6 % (ce que n'indique d'ailleurs pas le fascicule des « Voies et moyens » annexé au PLF). Or la référence devrait être le taux normal, sauf à vider cette notion de son sens...

En deuxième lieu, les dépenses fiscales font l'objet d'une définition vague et évolutive, au gré des décisions des gouvernements – ou de leur administration. Initialement, de 1981 à 1997, les dépenses fiscales étaient définies en fonction de quatre critères non cumulatifs : l'ancienneté (un allégement ancien pouvant ne pas être considéré comme une dépense fiscale), la généralité (une règle générale n'étant pas une dépense fiscale), la doctrine et le caractère incitatif (qui était une « présomption » de dépense fiscale). Puis, de 1998 à 2008 seuls demeuraient les critères de généralité et d'ancienneté. Enfin, depuis 2009, à la suite d'un rapport d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale, seul reste le critère de généralité. Mais ces critères, et notamment celui de « généralité », ne sont eux-mêmes pas clairement définis. Ainsi, les « grands déclassés » de 2006, qui ont vu la moitié du montant total des allégements « reclassés » en « modalités de calcul de l'impôt, se sont faits simplement en modifiant l'interprétation des critères alors en vigueur (ancienneté et généralité), et en 2009, le passage au seul critère de généralité n'a eu aucune conséquence significative.

En troisième lieu, certains déclassés de niches fiscales peuvent être contestés. Par exemple, à propos du quotient familial, la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant était considérée comme une

dépense fiscale jusqu'à son déclassement en modalité de calcul de l'impôt en 2006. Mais, si les critiques sont intéressantes, elles ne sont guère plus objectives que la classification elle-même si l'on ne construit pas un cadre général suffisamment objectif...

En quatrième lieu, les documents actuels sous-estiment de manière importante les niches en matière de TVA. Comme je l'ai indiqué, le coût des taux super-réduits est calculé par référence au taux réduit, et non au taux normal. J'ajoute que tous les taux réduits ne sont pas considérés comme des niches, en particulier le taux réduit sur les produits alimentaires. On arrive, au total, à une sous-estimation de 26,7 milliards d'euros.

S'agissant de l'équivalent social des niches fiscales, le système français présente également des points faibles.

Cette situation tient d'abord à une définition peu satisfaisante de ces mesures dérogatoires. Celle-ci se limite aux régimes obligatoires de base, et ne prend donc en compte ni l'assurance-chômage ni les régimes complémentaires de retraite. Et elle permet au Gouvernement comme à la Cour des comptes de déterminer chacun son propre système de référence, et donc sa propre définition des niches. De manière générale, on note une absence d'harmonisation avec la méthodologie utilisée pour les dépenses fiscales.

Un autre point faible réside dans la forte sous-estimation du montant de ces allègements. Ainsi, alors que, selon le Gouvernement, ce coût s'élève à 41 milliards d'euros, il est de 67 milliards d'euros aux yeux de la Cour des comptes et j'estime même, pour ma part, qu'il s'établit à 80 milliards d'euros. En effet, le Gouvernement ne considère pas que les allègements sur des revenus autres que ceux du travail salarié (moindre imposition des prestations sociales, moindres cotisations des employeurs publics...) constituent des niches. Et, dans le cas des cotisations sociales, il calcule le coût des allègements en appliquant au montant de l'assiette exonérée un taux plus faible que le taux des cotisations sociales en dessous du plafond, qui est pourtant celui qu'il faudrait retenir pour être proche du taux moyen effectivement constaté (il retient le taux de cotisation au dessus du plafond). Par rapport à la Cour des comptes, je prends en compte l'ensemble des administrations de sécurité sociale au sens de Maastricht, ce qui a pour conséquence d'inclure, en particulier, l'assurance chômage et les régimes complémentaires de retraite.

A partir de ces constats, comment répartir sur des bases, sinon consensuelles, du moins plus incontestables ?

Tout d'abord, à court terme, il convient de préciser la norme de référence. A cet égard, le Gouvernement m'a répondu qu'il est « tout à fait envisageable qu'à l'occasion du prochain PLF, [il] présente pour chaque impôt une définition de la norme de référence, la liste des dépenses fiscales estimées au regard de cette norme commune et, le cas échéant, celles dont le chiffrage y déroge pour des raisons particulières ».

Ensuite, j'insiste sur la nécessité de considérer l'ensemble des taux réduits de TVA comme des dépenses fiscales.

Il faut également prendre en compte la totalité du coût de l'équivalent social des niches fiscales ainsi que les niches relatives à la fiscalité transférée.

Par ailleurs, il faut savoir se poser à temps les bonnes questions et se demander, par exemple, si une future « barémisation » des exonérations de cotisations sur les bas salaires – d'un montant de quelque 30 milliards d'euros – n'entraînerait pas la disparition du chiffrage de cet allègement, dès lors qu'elle reviendrait à fixer un nouveau cadre de référence.

Une fois tout cela fait, il faudra réfléchir à d'autres mesures afin d'éviter, autant que possible, les polémiques et les contestations et afin d'informer le Parlement à partir de bases légitimes, reconnues par tous.

Dans cette optique, la première étape consiste à définir le système de référence comme celui correspondant à une assiette aussi large que possible et au taux ou au barème de droit commun. Il s'agit concrètement, pour chaque impôt ou chaque grande catégorie d'impôts, de définir explicitement ce qu'on considère comme « l'impôt sans les allègements », à l'instar des Etats-Unis, du Canada, de l'Australie ou de la Belgique. La deuxième étape consiste à affirmer le principe selon lequel tout allègement par rapport au système de référence doit figurer au sein du fascicule « Voies et moyens » annexé au PLF – alors qu'aujourd'hui, seuls sont recensés les dispositifs considérés comme des niches par le Gouvernement et les « niches déclassées » depuis 2006. Ensuite, il faut déterminer si un allègement donné est ou non une dépense fiscale. Pour ma part, je propose de définir la dépense fiscale comme tout allègement qui « poursuit un objectif incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou concerne des domaines d'activité ou produits spécifiques ». Dès lors, les allègements d'impôt qui ne seraient pas des niches relèveraient donc soit des modalités de calcul de l'impôt, soit d'une nouvelle catégorie « mixte » dans laquelle seraient classés les cas douteux. Ce système, pratiqué par le Royaume-Uni et la Belgique, permettrait d'éviter les polémiques. Il devrait, en effet, « y avoir accord sur le fait que l'on n'est pas d'accord ». Pour cette catégorie, je pense, par exemple, à la demi-part supplémentaire au titre du troisième enfant ou à l'abattement de 40 % sur les dividendes...

Cette méthode de recensement exhaustif des allègements d'impôt par rapport au système de référence permettrait de réintégrer dans les documents budgétaires – et donc dans le « radar » du contrôle parlementaire – environ 72 milliards d'euros d'allègements fiscaux aujourd'hui non pris en compte dans le calcul des niches ou des modalités de calcul de l'impôt.

Au passage, pour enlever toute connotation péjorative de nature à nuire à la sérénité des débats tout en gardant l'image paradoxale des niches ou dépenses sur recettes, je vous propose d'adapter la terminologie que nous employons pour parler désormais de « dépenses de prélèvements obligatoires », qui se diviseraient en deux catégories : les « dépenses fiscales » et les « dépenses de prélèvements sociaux ».

La méthode serait la même pour traiter des allègements sociaux. On aboutirait ainsi à la création :

- d'une catégorie « modalités de calcul des prélèvements sociaux », regroupant les allègements qui n'ont manifestement ni un objet incitatif, ni un objet de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus, et qui ne concernent pas des domaines d'activité ou produits spécifiques. Cela concerne par exemple les moindres cotisations des employeurs publics, les exonérations de la plupart des prestations sociales (retraites...), ou encore le plafonnement des cotisations sociales ;

- et d'une catégorie intermédiaire « d'allègements mixtes », ne comprenant *a priori* que peu de choses, mais où pourraient trouver place les prestations familiales, dont le caractère incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ne va pas de soi.

Enfin, si l'actuelle approche comptable du coût des allègements est indispensable, afin que chacun ait bien en tête les coûts bruts des mesures en vigueur ou proposées, il faudrait la croiser avec des approches prenant en compte le comportement prévisible des acteurs.

En conclusion, le système français actuel a le mérite d'exister. Cependant, il faut le clarifier, l'harmoniser, et le rendre exhaustif. Il convient également de corriger des anomalies manifestes dans le cas de certains allègements. Et, pour les principaux allègements, il serait bon d'introduire des chiffrages complémentaires « par rapport au prochain allègement le plus favorable » ou, si c'est possible, prenant en compte les modifications de comportement.

Nous pourrions ainsi éviter des chiffrages concurrents du Gouvernement et du Parlement – ou encore de la Cour des comptes, etc.

Reste à savoir si nous devrions laisser au Gouvernement le soin de mettre en œuvre les propositions qu'il juge pertinentes, ou adopter une disposition législative, s'agissant de ce que le projet de loi constitutionnelle relatif à l'équilibre des finances publiques, en cours d'examen par le Parlement, qualifie de « règle de gestion des finances publiques »... Dans cette dernière hypothèse, j'ai préparé un projet de texte qui figurera dans le rapport écrit.

M. Jean Arthuis, président. – Voilà qui devrait nous aider à avancer dans la définition et l'élaboration de procédures et de méthodes destinées à cadrer objectivement nos débats. Nous ne pouvons que suivre votre conclusion, à savoir la définition d'une « règle de gestion des finances publiques ». Si la révision constitutionnelle que nous examinons a un sens, c'est parce qu'elle vise à créer des procédures et celles-ci doivent permettre aux parlementaires de mieux appréhender les problématiques budgétaires et de décider en toute connaissance de cause.

Nous avons besoin d'une convergence de nos méthodes au vu de l'urgence du rééquilibrage de nos finances publiques. Les méthodes et les

procédures répondent à une exigence d'amélioration de la gouvernance publique. Cette tâche incombe aussi au Parlement.

Nous aurions pu également parler des coûts cachés de certaines dépenses de prélèvements obligatoires, comme par exemple celles induites par des négociations européennes...

J'ajoute que nous sommes victimes de la séparation entre le PLF et le PLFSS : il sera un jour souhaitable que l'on présente au Parlement un article d'équilibre unique reprenant l'ensemble des prélèvements obligatoires.

Mme Nicole Bricq. – Je tiens à remercier le rapporteur général pour son travail qui – il l'a d'ailleurs rappelé – est issu d'une demande du groupe socialiste lors de l'examen de la dernière loi de finances. Ce rapport va venir utilement compléter celui que devrait rendre l'Inspection générale des finances sur l'évaluation des niches fiscales. Nous pourrions alors vérifier et comparer la pertinence des critères proposés par le rapporteur général.

Vous avez souligné que la critique des niches fiscales est bien souvent subjective mais c'est surtout parce que le critère de généralité, à l'aune duquel on apprécie les niches fiscales, est lui-même subjectif. Vous faites également remarquer qu'il ne faut pas s'arrêter à une classification administrative des niches. Certes, mais lorsque nous débattons d'une niche fiscale en séance publique, le ministre nous renvoie précisément à cette classification. Ce fut le cas, par exemple, lors du débat sur la demi-part des femmes seules. M. Woerth avait alors justifié sa suppression au nom de l'équité car, selon la classification, il s'agit bien d'une niche.

Le tableau comparatif des classifications retenues par différents pays est intéressant. Je m'interroge seulement sur la manière dont les Etats-Unis et le Canada présentent leurs dépenses fiscales. Les répartissent-ils entre plusieurs catégories ?

Si nous raisonnons à partir de ces critères de classification, qu'en est-il de l'exonération, tant fiscale que sociale, des heures supplémentaires votée dans la loi TEPA ? A partir de la grille proposée, comment la classerait-on ?

A ce propos, vous avez parlé de consensus et justement souligné que le consensus ne se décrète pas, il se construit... encore que je lui préfère le compromis. Il faut voir comment, à partir de la grille que vous nous proposez, nous pouvons aboutir à ce consensus, y compris par voie législative. Néanmoins, j'écarte totalement l'idée qu'il puisse en résulter un choix à la carte pour le Gouvernement. Un travail doit être mené comme cela avait été fait au moment de la LOLF, c'est-à-dire un vrai travail parlementaire conduit par les deux assemblées.

Vous proposez un dispositif en vue d'un meilleur rendement des prélèvements obligatoires. Je suis d'accord dans la mesure où il faut protéger nos recettes, ce qui devient un impératif. En revanche, je suis un peu plus sceptique sur votre proposition de raisonner « à droit constant ». Nous savons que le débat fiscal sera un des débats cardinaux des futures élections. Il me semble donc

difficile de raisonner à partir du système tel qu'il est alors même que nous voulons le changer.

Mme Marie-Hélène Des Esgaulx. – Quand je vois le remarquable et très éclairant travail du rapporteur général, je me demande pourquoi il n'a pas été fait plus tôt.

Nous voyons qu'il y a une matière à creuser si nous voulons rééquilibrer nos finances publiques, même si nous retenons le chiffre le plus faible des niches fiscales et sociales !

M. Jean-Pierre Fourcade. – Il est important que nous essayions de trouver un cadre commun pour discuter des réformes futures. Je crois qu'il faut évidemment associer dépenses fiscales et niches sociales qui sont, plutôt que des « dépenses de prélèvements obligatoires », des « atténuations de prélèvements », comme le révèle la disposition relative à l'exonération des heures supplémentaires.

Néanmoins, certains exemples montrent que l'exercice peut rapidement atteindre ses limites. Ainsi, lorsque l'on substitue un taux libératoire à un taux progressif, comme pour l'imposition des plus-values à l'impôt sur le revenu, s'agit-il d'une atténuation ou d'une modalité de calcul de l'impôt ? De même, notre système de financement de la sécurité sociale repose sur le plafonnement des cotisations sociales. Ces plafonds sont-ils une niche ou un mécanisme de taxation propre au système ?

Ma dernière interrogation sera de nature plus ontologique : si l'on ajoute vos chiffrages des « allègements fiscaux », soit plus de 220 milliards d'euros, et sociales, soit environ 92 milliards d'euros, le total atteint plus de 300 milliards d'euros, soit 15 points de PIB. Si nous appliquions, sans aucune atténuation, le régime fiscal et social qui existe en France, notre taux de prélèvements obligatoires atteindrait près de 58 % du PIB !

A partir de là, sommes-nous capables de revenir à un taux d'environ 40 %, c'est-à-dire la moyenne de l'Union européenne ? Quelles sont les incitations les plus efficaces économiquement et les plus justes socialement ?

M. Pierre Bernard-Reymond. – Ce sujet est un véritable maquis. J'ai du mal à croire que la France ait pu rester aussi longtemps dans une situation inextricable, qui relève plutôt d'un pays en voie d'organisation.

M. Jean Arthuis, président. – De désorganisation...

M. Pierre Bernard-Reymond. – En même temps, nous découvrons un gisement de productivité considérable pour l'équilibre de nos finances publiques. Dans un deuxième temps, il faudrait analyser les conséquences d'une vaste suppression des niches ou d'une réorganisation en profondeur de nos recettes publiques. Quelles seraient les répercussions macro-économiques et sociales de l'exploitation de ce gisement ?

M. Yann Gaillard. – Ce type de proposition doit-il émaner du Gouvernement ou du Parlement ? Doit-on, suivant l'exemple américain, avoir une

concurrence entre les deux pouvoirs ? En tout état de cause, je pense que ce serait plutôt le rôle du Gouvernement de faire une étude de ce genre et de la proposer au Parlement.

M. Pierre Bernard-Reymond. – Je ne suis pas tout à fait d'accord. Si nous en avons les moyens humains et financiers, il serait hautement utile que le Parlement prenne l'ascendant ou, à tout le moins, qu'il se dote des capacités d'un dialogue solide avec le Gouvernement et avec l'administration du ministère des finances.

M. Jean Arthuis, président. – C'est l'heure de la révision générale de nos pratiques parlementaires !

M. Philippe Marini, rapporteur général. – La nouvelle RGPP !

M. Jean Arthuis, président. – Le Parlement n'est-il pas complice de certains dysfonctionnements de l'Etat ? Il est de notre responsabilité de revoir nos pratiques parlementaires. Il faudra beaucoup de pédagogie pour faire avancer les réformes nécessaires et il faudra donc que l'on mette un terme à ces débats illusionnistes lorsqu'il s'agit de finances publiques. Pour ce faire, seule la méthode nous le permettra. Et la méthode doit être aussi consensuelle que possible. Il est de notre responsabilité de dire au Gouvernement ce que nous voulons ; de poser nos impératifs méthodologiques. Nous devons par conséquent engager le dialogue avec nos collègues députés, c'est ainsi que s'est élaborée la loi organique relative aux lois de finances.

La dépense fiscale est la complexité fiscale, c'est-à-dire l'inégalité devant l'impôt. Au surplus, elle fausse la formation des prix et la perception des consommateurs sur le juste prix qu'ils acquittent pour l'achat d'un bien. Nous devons arracher la mauvaise herbe fiscale. En supprimant les niches fiscales, nous pourrions réduire les barèmes. Il faut vraiment mettre un terme à cette pagaille qui rend totalement incompréhensible les débats budgétaires et fiscaux.

Est-ce que votre analyse comprend les dépenses fiscales locales ?

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Je suis heureux de toutes ces réactions qui prouvent que, bien qu'austère, le sujet porte des enjeux importants pour nos finances publiques.

Nous sommes en réalité au cœur des responsabilités du pouvoir législatif, en rappelant que sous la V^e République, le pouvoir législatif est partagé entre le Gouvernement et le Parlement. Or ce pouvoir a besoin d'être mis en mouvement : il faut qu'il y ait une initiative. Et je souscris sur ce point à la vision de Pierre Bernard-Reymond, nous pouvons avoir un rôle important pour lancer l'initiative.

Le travail de l'Inspection générale des finances sera très fouillé mais sans se permettre, car ce n'est pas dans son périmètre, de redessiner l'édifice. Il va nourrir de manière très précise chaque case d'un système de coordonnées de plus en plus complexe mais sans en repenser les bases. Ce travail de réflexion est au cœur des responsabilités du Parlement, qui est apte à le faire.

Il serait utile que nous imaginions un texte pour une proposition de loi et que nous le fassions circuler. Nous pourrions voir s'il est possible de cheminer à partir de ce projet. Le texte – que j'ai qualifié par avance de martyr – qui se trouve dans mon rapport écrit pourrait être ainsi diffusé aux membres de la commission.

Mme Bricq, les Etats-Unis et le Canada considèrent tous les allègements comme des dépenses fiscales.

Mme Nicole Bricq. – Dans le même ordre d'idée, et pour rebondir sur les propos de Jean-Pierre Fourcade, la Suède affiche le taux de prélèvements obligatoires le plus élevé en Europe. Il serait intéressant de savoir ce que recouvre ce taux. Existe-t-il beaucoup de niches ?

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Ce sont des modèles différents. Chaque Etat est en droit et a le devoir d'opérer la meilleure combinaison possible.

Les allègements sur les heures supplémentaires sont bien des dépenses de prélèvements sociaux, prises en compte en tant que telles.

Je reviens d'ailleurs à cette expression de « dépenses de prélèvements obligatoires » qui peut être contestée. Je tiens à ce qu'apparaisse le mot « dépense » parce que cela me semble pédagogique vis-à-vis de l'opinion publique. L'expression est paradoxale et contre-intuitive : elle doit donc être expliquée.

Sur la question du droit constant, évoquée par Mme Bricq, je voudrais simplement dire qu'il ne s'agit que de la base de référence. Celle-ci est effectivement amenée à évoluer chaque année en fonction des votes effectués durant la loi de finances. Nous avons besoin de reconnaître une base de données commune.

Je comprends l'interrogation de Marie-Hélène Des Esgaulx : nous sommes collectivement coupables ! Il faut aussi avouer que le débat a mûri au fil des années et nous sommes probablement plus audibles aujourd'hui compte tenu de la situation des finances publiques.

Jean-Pierre Fourcade a cité quelques exemples dont il me semble qu'ils pourraient relever de la catégorie « mesures mixtes » que j'ai définie précédemment. Justement, si nous voulons une base commune, il sera difficile d'opérer une répartition exhaustive et exempte de reproches.

L'enjeu économique est effectivement considérable. Rien que le fait de constater que les niches fiscales et sociales représentent quinze points de prélèvements obligatoires contribue à accréditer l'idée que le système fiscal doit être considéré comme un tout. Nous avons un problème de stratégie et pas seulement de modifications à la marge de tel ou tel élément. C'est aussi un sujet de compétitivité et d'attractivité pour un pays. Bien sûr, personne ne veut soumettre les contribuables à la soupe amère de ces quinze points

supplémentaires du jour au lendemain. C'est une impossibilité économique, physique, sociale, politique et de toute nature !

M. Jean Arthuis, président. – L'économie parallèle y gagnerait...

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Sommes-nous en voie d'organisation sur ce sujet comme l'évoquait précédemment Pierre Bernard-Reymond ? *Mutatis mutandis*, nous constatons que nos principaux partenaires ne sont guère plus avancés. Personne dans l'échantillon étudié n'est parvenu à une approche incontestable, neutre, pédagogique et suffisamment large telle que nous pouvons la souhaiter.

Yann Gaillard a posé la question d'évaluations compétitives. Dans le modèle américain, il est normal que le Congrès, très strictement séparé du pouvoir exécutif, réalise des évaluations concurrentes de celles de l'administration. Il y a compétition entre les pouvoirs et le Parlement s'appuie sur ses propres données car il entretient un rapport de force avec le Président. Notre système constitutionnel ne se prête pas à une telle démarche. D'ailleurs, nous n'en avons pas les moyens. Voilà pourquoi je préconise un support législatif qui serait le cadre à une méthode.

S'agissant des dépenses fiscales locales, elles sont comprises dans le périmètre lorsqu'elles sont compensées par le budget de l'Etat. Pour le reste, il n'existe pas d'évaluation, ni de centralisation des données. En la matière, nous devrions d'ailleurs suivre les préconisations du Conseil des prélèvements obligatoires, qui propose de combler cette lacune. Nous pourrions ainsi diffuser le résultat de ce travail aux collectivités territoriales afin qu'elles aient mieux conscience de l'étendue de la dépense fiscale locale.

M. Jean Arthuis, président. – Peut-être faudrait-il prévoir une réunion informelle avec nos collègues de l'Assemblée nationale pour mettre en débat vos propositions et prendre le temps d'aller vers le consensus ?

M. Philippe Marini, rapporteur général. – Il faut prendre date et lancer rapidement cette réflexion.

A l'issue de ce débat, la commission a donné acte de sa communication à M. Philippe Marini, rapporteur général, et en a autorisé la publication sous la forme d'un rapport d'information.

ANNEXE 1 - SÉANCE DU SÉNAT DU 5 DÉCEMBRE 2010 (COMPTE RENDU INTÉGRAL DES DÉBATS)

« M. le président. – L'amendement n° II-487, présenté par Mme Bricq, M. Marc, Mme M. André, MM. Angels, Auban, Demerliat, Frécon, Haut, Hervé, Krattinger, Masseret, Massion, Miquel, Rebsamen, Sergent, Todeschini et les membres du groupe Socialiste, apparentés et rattachés, est ainsi libellé :

« Après l'article 57 undecies, insérer un article additionnel ainsi rédigé :

« Le Conseil des prélèvements obligatoires définit chaque année, dans son rapport relatif aux dispositifs fiscaux dérogatoires dont bénéficient les entreprises, les dépenses fiscales appelées « niches fiscales et sociales ». L'évaluation desdites dépenses doit se référer précisément à leur efficacité économique, ainsi qu'à leur utilité sociale.

« La parole est à Mme Nicole Bricq.

« Mme Nicole Bricq. – Nous avons déposé un amendement de même nature lors de l'examen des articles de la première partie, mais il nous avait été conseillé de le présenter de nouveau au moment de l'examen des articles de la deuxième partie.

« Cet amendement de principe vise à la définition et à l'évaluation des dépenses fiscales.

« Aux termes du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires du mois d'octobre dernier, 107 dépenses fiscales applicables aux entreprises ont été créées entre 2002 et 2010, soit près de 12 par an, avec une accélération cours des dernières années.

« Par ailleurs, certaines dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés sont déclassées. Ainsi, le coût du régime « société mère-société fille » est passé de 14,5 milliards d'euros à 25 milliards d'euros entre 2005 et 2006. Celui du régime d'intégration fiscale a été porté de 2,2 milliards d'euros à 15,5 milliards d'euros. Et la liste est longue...

« L'augmentation constante du coût des dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux applicables aux entreprises au cours des cinq dernières années témoigne du caractère non maîtrisé de ces mesures. Elle contraste fortement avec les efforts croissants de maîtrise des dépenses budgétaires parallèlement affichés.

« Certaines dépenses fiscales sont déclassées de manière parfaitement arbitraire. Et cette nuit même, le rapporteur général, sur l'initiative de son collègue M. Dassault, entendait proposer – car j'ai pu constater qu'il avait retiré l'amendement – d'appliquer le coup de rabot de 10 % à la prime pour l'emploi. J'en conclus qu'il considère la prime pour

l'emploi comme une niche fiscale ! Il n'y a donc vraiment aucune rationalité en la matière.

« M. Roland Courteau. – Tout à fait !

« Mme Nicole Bricq. – *Pour éviter qu'il n'y ait des niches fiscales et sociales à géométrie variable, nous proposons que le Conseil des prélèvements obligatoires définisse chaque année, dans son rapport annuel relatif aux dispositifs fiscaux dérogatoires dont bénéficient les entreprises, les dépenses fiscales qui peuvent être considérées comme des « niches fiscales ».*

« Depuis l'examen des articles de la première partie, le MEDEF a rendu public son contre-rapport, qui répond à celui du Conseil des prélèvements obligatoires. Tout ce qui est dérogatoire serait utile. Moi, je ne pense pas que ce soit le cas. D'ailleurs, selon le rapport du MEDEF, il n'y a qu'une seule mesure que le Gouvernement devrait supprimer : les 35 heures.

« M. Roland Courteau. – *Comme c'est bizarre ! (Sourires sur les travées du groupe socialiste.)*

« Mme Nicole Bricq. – *Si c'est cela que vous nous promettez pour l'après-2012, nous préférons qu'une instance neutre fixe dès maintenant les règles concernant les dépenses fiscales. Tout le monde y trouvera son compte.*

« M. Roland Courteau. – *Très bien !*

« M. le président. – *Quel est l'avis de la commission ?*

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – *C'est un vrai sujet, ...*

« Mme Nicole Bricq. – *Un sujet qui a déjà coûté 120 milliards d'euros !*

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – *... mais la solution que vous proposez, ma chère collègue, n'est pas adéquate.*

« Le Conseil des prélèvements obligatoires, instance très respectable, est composé de membres d'origines diverses : de fonctionnaires de l'État, de personnalités qualifiées, de représentants de grands corps, de parlementaires... Pour autant, à l'image d'une autorité de régulation, doit-il se substituer au Parlement ? Car c'est un peu, à travers votre amendement, ce que vous lui demandez, madame Bricq : par avance, vous acceptez de vous en remettre à cette instance en quelque sorte « d'expertise ».

« M. Roland Courteau. – *Oui, d'expertise !*

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – *Or, mes chers collègues, je vous entends parfois vous plaindre des pouvoirs excessifs qui seraient exercés par des autorités de régulation ou par des agences pour le compte des pouvoirs publics constitutionnels. Et ces remarques n'émanent pas seulement de nos collègues siégeant sur les travées situées à gauche de l'hémicycle...*

« **M. René Garrec.** – Exactement ! Nous aussi, nous protestons !

« **M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances.** – Par ailleurs, il est vrai, monsieur le ministre, que l'annexe Voies et moyens recense les dépenses fiscales, c'est-à-dire les moindres recettes du point de vue du budget de l'État. Pour leur part, les annexes du projet de loi de financement de la sécurité sociale recensent symétriquement les moindres recettes liées aux exonérations de cotisations sociales. Mais où figurent les indications du même ordre relatives aux dépenses fiscales au titre des impôts affectés à la sécurité sociale ? Nulle part ! L'information sur les niches de la première et de la deuxième catégorie est bien disponible, mais les niches de la troisième catégorie semblent être tombées dans un trou obscur !

« Madame Bricq, j'ai une conviction : il appartient aux commissions des finances du Sénat et de l'Assemblée nationale d'établir la liste des dépenses fiscales, et j'espère que vous prendrez part à ces travaux. Seul le Parlement est véritablement compétent et légitime en la matière, même si les moyens dont il dispose sont loin d'être équivalents aux bataillons d'excellents collaborateurs qui vous entourent, monsieur le ministre, ainsi que votre collègue chargée de l'économie. Il est indispensable de nous doter d'une méthodologie, qui fait encore défaut en ce domaine.

« Je prendrai un exemple à l'appui de ma démonstration. Dans le présent projet de loi de finances, l'avantage dont bénéficient les contrats d'assurance maladie « solidaires et responsables » est diminué de moitié. Cet avantage, qui était chiffré à près de 2 milliards d'euros, figurait dans le recensement des dépenses fiscales. À partir du jour où il est réduit de moitié, mais affecté à la sécurité sociale, le milliard d'euros qui reste n'apparaît plus nulle part, ce qui, naturellement, n'est pas satisfaisant.

« Ma chère collègue, je pense que la prise de conscience que vous avez voulu créer est parfaitement opportune. Cependant, j'estime nécessaire que vous retiriez l'amendement n° II-487.

« Je fais appel à votre bonne volonté pour que nous participions ensemble, sous l'autorité du président de la commission des finances, Jean Arthuis, à un exercice méthodologique indispensable, de telle sorte que nous disposions de données qui, d'année en année, nous permettent de nous référer à un cadre stable.

« **M. le président.** – Quel est l'avis du Gouvernement ?

« **M. François Baroin, ministre.** – Défavorable.

« **M. le président.** – Mme Bricq, l'amendement n° II-487 est-il maintenu ?

« **Mme Nicole Bricq.** – Monsieur le rapporteur général, je vous remercie d'avoir reconnu le bien-fondé de cet amendement de principe. Vous proposez une autre méthode en affirmant que c'est au Parlement d'établir la liste des niches fiscales et sociales et non au Conseil des prélèvements

obligatoires. Vous me demandez donc, en quelque sorte, de faire confiance à la majorité sénatoriale.

« **M. Roland Courteau.** – Eh oui, cela revient à ça !

« **Mme Nicole Bricq.** – Hum, c'est ça qui m'ennuie...

« **M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances.** – Je vous propose de faire confiance à l'institution, ma chère collègue.

« **Mme Nicole Bricq.** – Nous ne sommes que l'opposition. Certes, ce n'est sans doute pas pour l'éternité,...

« **M. Christian Cambon.** – Ne rêvez pas !

« **Mme Nicole Bricq.** – ... et nous pourrions toujours revenir sur cette question.

« Il faut tout de même reconnaître que le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires a été contesté non par les parlementaires ni même par le Gouvernement, mais par Mme Parisot, par le MEDEF.

« Loin de moi l'idée d'enlever des droits au Parlement, qui n'en a déjà plus beaucoup ! Mais, d'ores et déjà, l'arbitraire est du côté du Gouvernement, qui classe et décline les niches en fonction des intérêts qu'il défend, et nous savons bien desquels il s'agit.

« **M. Roland Courteau.** – Oui !

« **Mme Nicole Bricq.** – Monsieur le rapporteur général, je ne vous fais pas totalement confiance car, que vous le vouliez ou non, vous subirez la pression du Gouvernement. On le constate bien dans le débat et lors des votes : nous vous proposons des amendements tendant à supprimer des niches fiscales ou, au moins, à les évaluer, mais vous les repoussez. Pourquoi ?

« Je ne suis pas favorable à la suppression de toutes les niches, même si cette solution peut être étudiée...

« **M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances.** – C'est la seule bonne option !

« **Mme Nicole Bricq.** – Si l'on juge utile de soutenir tel ou tel secteur d'activité, telle ou telle catégorie sociale, qu'on le fasse par le biais de dotations budgétaires et non par des dépenses fiscales, comme celles qui se sont accumulées au cours de la dernière période, sans que la preuve de leur efficacité sociale et économique ait jamais été apportée.

« **M. Roland Courteau.** – Très bien !

« **Mme Nicole Bricq.** – Vous parlez de réduire la dépense. Attaquons-nous d'abord aux recettes ! Augmentons les recettes de l'État, qui n'en peut plus !

« En conséquence, pour une raison de principe, je ne retire pas mon amendement. Néanmoins, j'ai bien entendu votre proposition : si vous mettez

en place un groupe de travail de ce type, bien entendu, nous y participerons, mais il faudrait qu'il se réunisse assez rapidement. En effet, vous ne pouvez pas nous renvoyer éternellement au printemps 2011.

« Cela doit faire partie du travail du Parlement, j'en conviens, mais, au moins, avec le Conseil des prélèvements obligatoire, nous avons une base de discussion sur laquelle nous pouvons déjà nous prononcer.

« M. Roland Courteau. – Très bonne démonstration !

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – Laissez-nous finir le collectif budgétaire !

« M. le président. – La parole est à M. le président de la commission des finances.

« M. Jean Arthuis, président de la commission des finances. – Madame Bricq, on ne fait rien de constructif sans confiance.

« Depuis un certain nombre de mois, j'essaie de créer les conditions de cette confiance au sein de la commission des finances. Je confirme ce qu'a annoncé M. le rapporteur général : dès que nous aurons fini nos travaux sur les textes budgétaires, c'est-à-dire dès le début de l'année 2011, nous mettrons en chantier cette évaluation.

« Madame Bricq, si vous pouviez faire, sinon un geste de confiance, un signe qui s'en approcherait, ce serait... un moment d'émotion ! (Sourires.)

« Mme Nicole Bricq. – Vous n'en faites pas envers moi !

« M. Roland Courteau. – C'est à sens unique !

« M. le président. – La parole est à M. Marc Laménie, pour explication de vote.

« M. Marc Laménie. – J'ai écouté avec beaucoup d'intérêt la présentation de l'amendement de Mme Nicole Bricq, ainsi que la réponse de M. le rapporteur général.

« Le remarquable rapport établi par le rapporteur général le rappelle : dans la semaine du 8 novembre, le Sénat a examiné le projet de loi de financement de la sécurité sociale, lequel définit les modalités de perception des 426,6 milliards d'euros de prélèvements obligatoires.

« M. le rapporteur général a indiqué avec beaucoup de conviction quelle était sa position et je m'y rallie, car je sais qu'on peut lui faire confiance.

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – Merci beaucoup !

« M. le président. – La parole est à Mme Nicole Bricq.

« Mme Nicole Bricq. – Monsieur le président, je vous remercie de m'accorder une nouvelle fois la parole alors que je m'étais déjà exprimée. Il

se trouve en effet que le président Arthuis a pris un engagement solennel, ce qu'il n'avait pas fait jusqu'à présent. Je pense devoir en tenir compte.

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – Ah !

« Mme Nicole Bricq. – Je ne vous fais pas plus confiance pour autant ! (Rires.)

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – Vous êtes bien ingrate !

« Mme Nicole Bricq. – Si le Parlement ou, en l'occurrence, le Sénat fait ce travail dans la concertation, en prenant le soin d'écouter l'opposition, nous pourrions éventuellement avancer sur certains points et cela nous permettra de dire au Gouvernement ce qu'il doit faire.

« En conséquence, j'accepte de retirer mon amendement. (Applaudissements sur quelques travées de l'UMP.)

« M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances. – Très bien !

« Mme Nicole Bricq. – Je me félicite qu'il ait permis d'avancer vers une solution parlementaire. Ce ne sera peut-être pas la bonne, mais elle aura le mérite d'être !

« M. le président. – L'amendement n° II-487 est retiré.

« Il semble que le président Arthuis convainque mieux lorsqu'il s'exprime depuis le centre de l'hémicycle que lorsqu'il le fait depuis le banc des commissions... (Rires.)

« Pardonnez-moi si j'outrepasse mes prérogatives, monsieur Arthuis !

« M. Jean Arthuis. – C'est une provocation, monsieur le président ! (Sourires.) Sachez que je me sens très bien au centre ! (Nouveaux sourires.) »

Source : JO Sénat, séance du 5 décembre 2010

ANNEXE 2 - EXTRAIT DU FASCICULE DES « VOIES ET MOYENS » ANNEXÉ AU PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 1981

« I. ANALYSE DU CONCEPT DE DÉPENSES FISCALES

« A. ORIGINE DU CONCEPT

« Depuis que la fiscalité existe, l'autorité compétente, pour édicter des règles générales d'imposition fixe aussi des exceptions au principe, c'est-à-dire des dérogations ayant pour objet d'alléger la charge fiscale de telle catégorie de contribuables ou d'opérations. A l'époque moderne, les Parlements, dans tous les pays démocratiques, décident régulièrement des modifications dans la répartition des prélèvements obligatoires entre les différents groupes socio-professionnels. Ces modifications sont fréquemment opérées par le biais d'allègements fiscaux temporaires ou permanents. A chaque fois, la perte de recettes budgétaires résultant de la mesure est évaluée. La notion de coût de l'allègement fiscal est donc très classique et très ancienne.

« Mais ce n'est que récemment qu'on a pris conscience de l'existence d'une distorsion dans la présentation adoptée dans les documents budgétaires pour les dépenses et pour les recettes de l'Etat.

« En effet, en matière de dépenses, ces documents présentent :

« - d'une part le coût des mesures nouvelles proposées pour la première fois,

« - d'autre part le coût de la reconduction des dispositions adoptées au cours des années précédentes (services votés).

« Au contraire, en matière fiscale, ne sont chiffrées que les dispositions nouvelles se traduisant par une augmentation ou une diminution de recettes. Par contre, le coût des allègements fiscaux résultant des votes des années passées qui représentent pour les recettes l'équivalent des services votés pour les dépenses n'est rappelé dans aucun document synthétique.

« Des responsables américains ont estimé récemment qu'il était souhaitable de compenser cette dissymétrie en établissant dans un document annexe au projet de loi de finances la liste et le coût en pertes de recettes entraîné par les allègements fiscaux décidés dans le passé. Pour les distinguer des autres interventions de l'Etat, ils ont inventé le terme de « Tax Expenditures » dont la traduction littérale en français est « dépenses fiscales ». Le Conseil des impôts a consacré cette appellation en soulignant que commode en raison de sa brièveté ce qualificatif apparaît à la fois comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et le négatif de l'expression « recettes fiscales ». Cette formule, enfin, a été officialisée par le

Parlement puisqu'il l'a utilisée dans l'article 32 de la loi de finances pour 1980.

« B. DÉFINITION DE LA NOTION DE DÉPENSES FISCALES

« Peut être qualifiée de dépense fiscale toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc pour le contribuable un allègement de sa charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la « norme » c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français.

« Cette définition peut paraître simple en apparence mais elle pose un problème théorique délicat. En effet, il ne suffit pas qu'il y ait perte de recettes, il faut encore que la mesure déroge à la norme. Or, ce concept de norme n'est pas facile à appréhender car il n'existe aucun document qui décrive dans cet optique l'ensemble des principes de la fiscalité française. Certes, la norme sert de référence au législateur comme au Gouvernement lorsqu'il propose des réformes fiscales ou à l'Administration comme au juge pour interpréter la loi fiscale ; mais cette référence est en général implicite, parfois inconsciente.

« On peut bien sûr citer, à titre illustratif, quelques exemples de norme : la progressivité de l'impôt sur le revenu (qui est une norme depuis 1917), la progressivité des droits de succession (qui est une norme depuis 1901), la différence de tarifs entre les héritiers en ligne directe et en ligne indirecte (qui remonte au Moyen Age), le regroupement des revenus par foyer fiscal, l'annualité de l'impôt, la détermination selon les règles propres de chaque revenu catégoriel, la taxation du revenu net défini comme l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu...

« Mais il est impossible de dresser une liste exhaustive des normes et ce d'autant plus qu'il s'agit d'une notion essentiellement contingente dans le temps et dans l'espace :

« - les normes ne sont pas les mêmes dans les différents pays,

« - même dans un pays donné, elles varient en fonction de l'évolution des mœurs.

« Pourtant, la complexité de la notion de dérogation à la norme s'estompe lorsqu'on passe du raisonnement théorique à la détermination pratique de la liste des dépenses fiscales ; le Conseil des impôts notait que : « si le choix de la norme à retenir pour définir une dépense fiscale ne s'impose pas toujours avec évidence et peut être différent suivant les époques, il convient de souligner que les mesures qui soulèvent des problèmes d'appréciation sont finalement peu nombreuses en pratique ».

« En cas de difficulté ou d'hésitation, on peut d'ailleurs recourir à des critères théoriques qui ne sont jamais suffisants mais qui facilitent

l'appréciation à porter sur la nature de la mesure. Ces critères, qui peuvent être ou non combinés entre eux, sont les suivants :

« - ancienneté de la mesure : certaines mesures, même si elles ont pu paraître dérogatoires au moment où elles ont été prises, finissent par s'incorporer à l'ordre juridique et par devenir une « norme » au bout d'un certain nombre de décennies,

« - caractère général de la mesure : une disposition qui concernerait la très grande majorité des contribuables ou des opérations assujetties peut être considérée comme une norme,

« - rattachement de la mesure à un principe considéré comme une norme par la majorité de la doctrine,

« - enfin, à l'inverse, toute disposition dont l'objet est d'inciter les contribuables à adopter un certain comportement ne peut qu'être une dépense fiscale si on admet que la norme est la neutralité de la structure fiscale.

« Il importe cependant de souligner qu'aucun de ces critères n'est absolu, que leur liste ne peut être exhaustive, qu'il ne dispense jamais d'un raisonnement sur la norme, et surtout que la « réciproque » n'est jamais vraie (on ne peut pas raisonner a contrario),

« - il existe des dispositions récentes qui ont valeur de norme car le législateur a par définition le pouvoir de modifier la norme : ainsi par exemple, on peut considérer que depuis 1976, la norme en France est l'imposition générale des plus-values et donc que toute exonération est une dérogation et constitue une dépense fiscale, ce qui n'était pas le cas avant cette date,

« - une mesure peut ne concerner qu'un nombre réduit de contribuables sans pour autant être une dépense fiscale,

« - enfin, de très nombreuses dispositions sont des dépenses fiscales bien qu'elles n'aient aucun caractère incitatif (il s'agit notamment de toutes les mesures ayant pour objet d'accorder un avantage fiscal assimilable à une aide aux bénéficiaires de certaines catégories de revenus ou de simplifier l'administration de l'impôt).

« C. EXEMPLES DE DIFFICULTÉS D'APPLICATION DU CONCEPT DE DÉPENSES FISCALES

« Ces critères ont notamment été utilisés pour classer quatre mesures fiscales particulièrement importantes et à propos desquelles les théoriciens ont des avis partagés : il s'agit de la déduction forfaitaire de 10 %; de l'abattement de 20 %, de l'avoir fiscal et du quotient familial.

« Après un examen attentif, on a estimé que les conventions utilisées pour établir le présent document conduisaient à écarter les deux premières

dispositions mentionnées ci-dessus de la liste des dépenses fiscales et à y inclure au contraire les deux dernières.

« En ce qui concerne la déduction de 10 % pour frais professionnels des salariés, il est apparu que son caractère forfaitaire n'était pas un élément suffisant pour la retenir dans la liste. En effet, outre qu'il est difficile de dire à priori si et dans quelle mesure elle est supérieure à la réalité des frais engagés, en raison notamment de son plafonnement, on a tenu compte de l'ancienneté de cette mesure, du fait qu'elle concernait un très grand nombre de contribuables et qu'enfin elle n'avait aucun rôle incitateur et aucun objectif d'aide à une catégorie sociale particulière.

« Il est toutefois rappelé qu'elle entraîne une réduction des recettes fiscales de 13 000 millions de francs en 1980¹.

« De même, l'abattement forfaitaire de 20 % pratiqué sur les salaires, les revenus des adhérents des centres de gestion et associations agréés, des agents d'assurances, des écrivains et des compositeurs n'a pas semblé devoir être inclus dans la liste. En effet, la doctrine considère généralement qu'il s'agit de la prise en compte de « l'amortissement » du capital humain (cf. rapport du doyen Vedel² et de la Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes³) ; certes, certains estiment d'une part que cette justification a perdu une partie de son fondement à une époque où les risques sociaux et la retraite sont largement couverts par un système d'assurances obligatoires et d'autre part que le caractère forfaitaire de cet abattement lui donne au moins partiellement le caractère de « dépense fiscale ». Mais, deux critères ont conduit à l'écarter de la liste figurant dans le présent document :

« - l'ancienneté de cette mesure, qui apparaît dès la création de l'impôt sur le revenu en 1914 dans les premiers projets Caillaux et qui subsiste sous une forme ou sous une autre au travers de toutes les réformes qui ont modifié les règles d'assiette de cet impôt,

« - sa généralisation à un nombre considérable de contribuables : en bénéficient tous ceux qui tirent d'une activité professionnelle un revenu connu de manière satisfaisante par les services fiscaux ; n'en sont exclus que les revenus du capital foncier ou mobilier et les revenus professionnels lorsqu'ils ne font pas l'objet d'une procédure de recoupement ou lorsqu'ils ne sont pas établis dans des conditions donnant des garanties sur l'exactitude du montant déclaré.

¹ Le chiffre de 13 milliards correspond au gain que procurerait la suppression de la déduction forfaitaire de 10 % si elle n'était remplacée par aucune déduction pour frais réels ce qui serait évidemment contraire à la norme fiscale. Par conséquent, ce chiffre est très supérieur à l'évaluation qu'on serait amené à donner de cette mesure si on la considérait comme une dépense fiscale.

² Avis du conseil économique et social sur « les conditions d'imposition des revenus du travail et des revenus du capital » J.O. du 1^{er} mars 1974.

³ Documentation française 1979.

« Il est cependant indiqué que la déduction forfaitaire de 20 % génère une moins-value de recettes de l'ordre de 35 000 millions de francs en 1980.

« Par contre, l'avoir fiscal a été considéré comme une « dépense fiscale » pour deux raisons :

« - d'une part, il y a incertitude sur la norme actuelle du système fiscal français : est-on resté au principe de la double imposition économique des revenus des sociétés : une fois au niveau de la personne morale, une fois au niveau du propriétaire, personne physique, comme avant 1965, ou se dirige-t-on vers un système qui ne retiendra comme contribuable que les personnes physiques ?

« - d'autre part, l'objet de cette mesure est manifestement « d'inciter » les contribuables à utiliser leur épargne au financement des entreprises en accroissant le rendement net de leur placement sur le marché financier.

« De même, le quotient familial a été inclus dans la liste des dépenses fiscales car il constitue un outil essentiel de la politique menée en faveur des familles.

« Il va de soi que les conventions retenues pour le classement ou le non classement de telle ou telle mesure n'ont aucun caractère intangible. Comme l'ensemble de ce document elles peuvent être améliorées et sont soumises à la réflexion de tous.

« II. BREF RAPPEL DES PRÉCÉDENTS À L'ÉTRANGER ET EN FRANCE

« Depuis 1968, l'administration américaine publie chaque année un « budget » des dépenses fiscales, dont le champ d'application se limite à l'impôt fédéral sur le revenu et les sociétés. Pour l'année budgétaire 1979, la liste des dépenses fiscales comprend 92 mesures, ventilées selon l'objectif poursuivi.

« En République fédérale d'Allemagne, le Gouvernement fédéral est tenu, depuis une loi de 1967, de présenter tous les deux ans au Bundestag et au Bundesrat un « rapport sur le développement des aides financières directes et des allègements fiscaux ». Ce document biennal s'étend, en matière de dépenses fiscales, à l'ensemble de la fiscalité de l'Etat fédéral et, pour partie, à la fiscalité des Länder.

« L'expérience du Royaume-Uni est plus récente : le Gouvernement britannique a publié, en janvier 1979, une brève étude sur les dépenses fiscales, limitée aux impôts directs.

« En France, des recensements partiels ont été entrepris depuis quelques années :

« - le Conseil des impôts tout d'abord dès son premier rapport public en 1972 a publié des évaluations relatives aux déductions supplémentaires pour frais professionnel dont bénéficient certaines catégories de salariés et aux avantages accordées à une partie de l'épargne financière. Il a poursuivi dans cette voie dans ses rapports successifs et notamment dans celui de juillet 1977 relatif aux bénéfices industriels et commerciaux. Enfin, il a consacré une partie importante de son quatrième rapport publié en 1979 à une réflexion sur le « concept de dépenses fiscales » et à une analyse exhaustive des mesures dérogatoires existantes en matière d'impôt sur le revenu,

« - par ailleurs, il convient de rappeler que depuis la loi de finances pour 1974 le Gouvernement doit présenter en annexe à la loi de règlement un rapport sur les fonds publics attribués à titre d'aide aux entreprises industrielles. Ce rapport comprend une partie consacrée aux aides fiscales soumises à agrément.

« III. COMMENTAIRES EXPLICATIFS SUR LES TABLEAUX PRÉSENTANT LES DÉPENSES FISCALES

« A. LE CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES

« L'appareil statistique en place ne permet habituellement pas d'observer directement le coût d'une dépense fiscale. En effet, l'administration fiscale recueille des déclarations, effectue des évaluations, et procède à des vérifications et des contrôles sur les matières taxables. En revanche, les opérations économiques exonérées sont largement ignorées.

« Le chiffrage des dépenses fiscales doit donc emprunter des voies détournées : recoupements de statistiques, simulation par ordinateur sur des échantillons représentatifs de contribuables, estimations d'ordre macro-économique. Il ne peut que rarement s'agir de résultats constatés à proprement parler. De plus, lorsqu'une disposition touche une fraction trop étroite des personnes assujetties ou des matières imposables, les techniques statistiques habituelles ne permettent pas de l'évaluer avec une précision suffisante.

« Le présent rapport ne fournit donc pas d'évaluation pour nombre d'allègements fiscaux dont le coût est souvent faible (de l'ordre de quelques centaines de milliers de francs). Sur les 317 dépenses fiscales recensées ici, 123 seulement, soit 39 % ont pu être chiffrées, mais ce sont de loin les plus importantes puisqu'elles représentent à l'évidence la plus grande partie du coût budgétaire total.

« En dehors de ces difficultés d'ordre technique, l'évaluation des dépenses fiscales se heurte à un obstacle plus fondamental : comment mesurer l'influence économique globale d'un allègement fiscal ?

« En effet, une dérogation à la norme fiscale a en général pour objet d'inciter les contribuables à entreprendre tel ou tel type d'action. Elle devrait donc modifier leur comportement ce qui peut se traduire par des pertes ou des gains sur d'autres impôts. Par exemple, les déductions pour économies d'énergie représentent un coût en raison de la moins-value qu'elles entraînent sur le produit de l'impôt sur le revenu. Mais, si la mesure est efficace, elle devrait entraîner aussi une diminution de la consommation de gaz, d'électricité ou de fioul, ce qui réduirait à due concurrence les recettes en matière de TVA et de taxe intérieure sur les produits pétroliers. A l'inverse, dans d'autres cas, la mesure dérogatoire peut procurer, par les modifications de comportement qu'elle induit, des suppléments de recettes dans d'autres domaines. Il est évidemment impossible de prendre en compte ces effets secondaires induits par la dépense fiscale et les coûts qui figurent dans le présent document ne représentent que la conséquence immédiate et directe de la mesure sur l'impôt concerné.

« Par ailleurs, il convient de souligner que le coût de la dépense est évalué en déterminant ce que sa suppression à un instant donné procurerait comme recette supplémentaire.

« Dans les colonnes « résultat constaté pour 1979 » du tableau figure une évaluation du coût budgétaire de la mesure pour l'année fiscale 1979, c'est-à-dire du supplément de recettes fiscales qu'aurait perçu le Trésor en 1979, si la disposition concernée ayant été abrogée avait cessé de produire ses effets en 1979. Ce mode de chiffrage, systématiquement retenu pour les dispositions fiscales nouvelles, d'origine gouvernementale ou parlementaire, est également celui qui est utilisé pour l'application de l'article 40 de la Constitution. En raison du décalage entre la date du fait générateur d'un impôt et la date de sa perception, le coût ainsi calculé diffère du coût de la dépense en année pleine.

« Le « coût 1980 » a été calculé suivant le même principe, et ne constitue habituellement, faute d'informations suffisantes sur l'année en cours, qu'une simple actualisation du coût 1979.

« La lettre ϵ signifie que le coût a été estimé à moins d'un million de francs.

« Pour 1981, il est impossible d'estimer la dépense fiscale avant que soient connues les « normes fiscales » qui servent de référence au calcul, et qui seront fixées par le Parlement au cours de la session budgétaire (par exemple le barème de l'impôt sur le revenu).

« Dans la colonne intitulée « nature de la mesure » on a indiqué le coût originel lorsqu'il avait été chiffré à l'époque du texte institutif, si celui-ci n'est pas antérieur à 1970 et s'il n'a pas été modifié par la suite.

« B. OBJECTIFS ET BÉNÉFICIAIRES

« La ventilation des dépenses fiscales « par catégorie de bénéficiaires et par objectifs » pose la difficile question de savoir qui profite finalement d'une dérogation fiscale, ou, en d'autres termes, comment se répercute la charge de l'impôt.

« Le cas de l'exonération des intérêts servis sur les livrets A de la Caisse d'épargne et les livrets bleus du Crédit mutuel est à cet égard éclairant. Certes les ménages sont des bénéficiaires directs de cette disposition. Mais le réseau des caisses d'épargne se trouve dans une situation privilégiée par rapport aux établissements financiers concurrents, puisque les déposants recherchent la meilleure rémunération nette, après impôt, de leurs placements. La Caisse des dépôts et consignations, qui collecte les dépôts dans les Caisses d'épargne, hérite indirectement de ce privilège fiscal, et, par l'intermédiaire de ses filiales, peut accorder, aux collectivités locales notamment, des prêts à des conditions sensiblement plus avantageuses que les taux du marché. Au terme de ce circuit, on s'aperçoit que les départements et les communes bénéficient en partie du régime fiscal de faveur accordé aux livrets A.

« De la même façon, on est fondé à soutenir que les avantages fiscaux consentis spécialement aux entreprises se répercutent, au moins partiellement, dans leurs prix, et peuvent ainsi bénéficier finalement aux consommateurs.

« Inversement, les dépenses fiscales qui visent au premier chef les particuliers profitent également aux entreprises.

« Ainsi, lorsque la TVA sur les téléviseurs a été ramenée du taux majoré au taux normal, la réduction de prix pour l'acheteur a sans doute provoqué un accroissement de la consommation, dont ont profité les fabricants.

« De même, toutes les déductions et allègements fiscaux dont jouissent les acquéreurs et les propriétaires de logements sont une aide indirecte au secteur du bâtiment. En rendant solvable une demande potentielle, ou bien en améliorant le rendement net des placements immobiliers, ces mesures ont permis un développement du marché de la construction.

« La dualité des bénéficiaires est parfois flagrante. Ainsi la détaxation de l'épargne investie en actions avantage les acquéreurs d'actions, qui voient leur revenu imposable diminué ; mais en encourageant ce type de placements, elle permet également aux sociétés de financer plus facilement leurs fonds propres.

« Plus généralement, affecter le bénéfice d'une dépense fiscale à une catégorie particulière suppose que l'on ait préalablement résolu la question de savoir qui supporte finalement la charge de l'impôt. On s'aperçoit souvent que l'impôt influe sur le jeu du marché et sur les mécanismes de formation des

prix et des salaires, qu'il modifie le comportement des agents économiques ; de sorte que celui qui paye l'impôt le « répercute » sur d'autres agents dans une proportion qu'il est bien difficile de mesurer. La dépense fiscale n'est qu'un cas particulier de ce phénomène.

« Au-delà des personnes qu'elle avantage au premier degré, elle se diffuse incontestablement dans les circuits économiques.

« La « catégorie de bénéficiaires », telle qu'elle est caractérisée dans le présent rapport, ne recouvre donc que la fraction de population qui bénéficie de manière directe et immédiate de la dépense fiscale.

« Ce problème d'appréciation a guidé le choix de la présentation des effets économiques et sociaux, dans la liste des dépenses fiscales. La colonne objectif et bénéficiaire indique explicitement la finalité de la dépense fiscale, en faisant apparaître quels en sont les bénéficiaires directs. Les « codes objectifs » et « codes bénéficiaires », à droite du tableau permettent de rattacher chaque mesure à l'un des grands objectifs de la politique économique, et de déterminer quelle catégorie de personnes ou d'agents économiques elle vise au premier chef. Seule une étude approfondie de chaque dépense fiscale permettrait d'en discerner les retombées secondaires, qui peuvent être parfois d'une importance notable. Il convient donc de souligner que le classement adopté dans ce rapport ne donne qu'une vision simplifiée des effets réels d'une dépense fiscale.

« Enfin, deux observations méthodologiques fondamentales doivent être formulées pour éclairer la lecture de la liste de dépenses fiscales :

« 1. La totalisation du coût de l'ensemble des dépenses fiscales serait dépourvue de toute signification

« Si on supprimait toutes les dépenses fiscales, le rendement budgétaire qu'on obtiendrait ne pourrait en aucun cas être égal à la somme des coûts de chacune de ces dispositions ; en effet, il existe des interactions évidentes entre toutes ces mesures et leur combinaison n'équivaut pas en terme budgétaire une simple addition.

« Si, par exemple, on supprimait l'exonération du revenu fictif des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, on ne pourrait plus considérer que la déduction des intérêts des emprunts souscrits pour l'acquisition de ces immeubles est une dépense fiscale.

« De même, les déductions des grosses réparations que peuvent opérer les propriétaires fonciers ne sont une dépense fiscale que dans la mesure où cette charge est déjà incluse dans l'abattement forfaitaire de 20 % opéré sur le revenu foncier. Or, cette disposition est elle-même considérée comme une dépense fiscale.

« Ainsi, dans ces deux exemples, on voit qu'il s'agit de coûts alternatifs et non cumulatifs.

« Dans d'autres domaines, il apparaît que la suppression d'une dépense fiscale réduit le coût d'une autre : l'abrogation simultanée de toutes les dispositions favorables aux entreprises réduirait leurs bénéfices et donc leurs distributions de dividendes ; elle entraînerait par conséquent une diminution du coût des mesures dont bénéficient les actionnaires.

« Le coût de chaque dépense fiscale est toujours calculé à législation constante, c'est-à-dire qu'on détermine le gain procuré à l'Etat par la suppression d'une disposition, toutes choses restant égales par ailleurs. C'est pourquoi l'addition de ces coûts unitaires n'a pas de signification. Il est impossible d'évaluer le coût cumulé de l'ensemble des dépenses fiscales, sauf à disposer d'un modèle économétrique extraordinairement complexe. Il est certain, en tout cas, que ce coût est par définition très inférieur à l'addition des coûts unitaires de chaque mesure.

« 2. La qualification d'une mesure de dépense fiscale n'implique aucun jugement de valeur

« Considérer qu'une disposition déroge à la norme ne signifie nullement qu'elle soit injustifiée ou critiquable. La plupart des dépenses fiscales sont nécessaires pour des raisons économiques ou sociales ; d'autres sont indispensables simplement pour permettre à l'administration de gérer l'impôt sans mettre en œuvre des moyens d'un coût prohibitif.

« Cela étant, à l'inverse, il serait excessif de considérer toutes les dépenses fiscales comme intangibles et de refuser un réexamen régulier de leur bien-fondé et de leur utilité.

« L'objet du présent document est de permettre au Parlement et à l'ensemble des citoyens de connaître la liste des dépenses fiscales et le coût des plus importantes d'entre elles. Ce sont donc des préoccupations de clarté et d'objectivité qui l'inspirent et non un jugement de valeur, car il n'a d'autre but que de compléter l'information et de faciliter la réflexion. »

**ANNEXE 3 - LES ANCIENNES DÉPENSES FISCALES
« DÉCLASSÉES » EN MODALITÉS DE CALCUL DE L'IMPÔT
DEPUIS 2006**

		2009	2010	2011
PLF POUR 2006		63 625	35 660	8 992
IR		6 345	6 805	5 115
110101	Demi-part supplémentaire, ou quart de part supplémentaire en cas de résidence alternée, par enfant à charge à compter du troisième	575	620	620
110106	Demi-part supplémentaire par orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire majeur, ayant demandé son rattachement au foyer fiscal	1 925	1 960	1 960
110303	Limites d'exonération concernant les contribuables à revenus modestes	0	0	0
110304	Minimum de perception des cotisations d'impôt sur le revenu	5	10	10
110306	Système de décote	890	1 975	1 975
130303	Régime d'imposition simplifiée des revenus fonciers n'excédant pas 15 000 €	100	100	100
150113	Exonération des plus-values de cession des résidences principales	600	700	NC
150115	Exonération des plus-values de cession des biens expropriés sous condition de emploi de l'indemnité	10	10	10
150116	Exonération des plus-values de cession de biens dont le prix de cession est inférieur à 15 000 €	NC	NC	NC
150202	Report de la taxation des plus-values à la date de cession des biens reçus lors d'opérations de remembrements urbains et ruraux	NC	NC	NC
150207	Abattement fixe sur le montant de la plus-value brute	35	40	40
150208	Abattement au-delà de la cinquième année par année de détention de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens	250	300	300
150404	Exonération des plus-values de cession de meubles meublants, d'appareils ménagers, de voitures automobiles et des biens de faible valeur	NC	NC	NC
150510	Imposition forfaitaire au taux de 16% ou de 18% (pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2008) des gains de cession de valeurs mobilières, de droits sociaux et titres assimilés	1 725	860	NC
150511	Sursis d'imposition des plus-values réalisées en cas d'échange de titres	NC	NC	NC
150513	Abattement au-delà de la deuxième année par année de détention de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens	NC	NC	NC
160401	Abattement de 34 % sur les recettes retirées d'une exploitation non commerciale lorsque leur montant annuel n'excède pas 27 000 € hors taxe (32 000 € pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009, cette limite étant ensuite actualisée dans les mêmes proportions que le barème de l'impôt sur le revenu)	60	60	NC
160404	Sursis d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'échange de droits sociaux affectés à l'exercice d'une profession non commerciale	NC	NC	NC

		2009	2010	2011
170301	Mode d'évaluation des immobilisations amortissables en cas de passage du forfait à un régime d'imposition d'après le bénéficiaire réel	30	30	30
170302	Dispositif permanent d'étalement des revenus agricoles	NC	NC	NC
170304	Régime forfaitaire spécial des bois et forêts	70	70	70
180201	Contribuables exerçant pour la première fois l'option pour un régime réel d'imposition : exonération des plus-values acquises, à la date de prise d'effet de l'option, par les éléments non amortissables de l'actif immobilisé	NC	NC	NC
180302	Abattement forfaitaire sur les chiffres d'affaires ou sur les recettes dont le montant n'excède pas certaines limites : - abattement de 71 % applicable aux entreprises BIC réalisant des opérations d'achat-revente ou assimilées d'un montant n'excédant pas 76 300 € (80 000 € pour les exercices ouverts à compter de 2009, cette limite étant ensuite actualisée dans les mêmes proportions que le barème de l'impôt sur le revenu) ; - abattement de 50 % applicable aux entreprises BIC réalisant des prestations de service d'un montant n'excédant pas 27 000 € (32 000 € pour les exercices ouverts à compter de 2009, cette limite étant ensuite actualisée dans les mêmes proportions que le barème de l'impôt sur le revenu)	70	70	NC
190201	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
190202	Étalement de l'imposition de la plus-value nette à court terme pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu	ε	ε	ε
IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS		56 010	27 530	2 530
320110	Régime du report en arrière des déficits (carry back)	NC	NC	NC
320117	Taxation à un taux réduit du bénéfice fiscal réalisé par les petites entreprises dans la limite d'un plafond	2 400	2 400	2 500
330101	Régime des sociétés mères et filiales : non-imposition, sur option, des produits de participations représentant au moins 5 % du capital d'autres sociétés	34 000	23 300	NC
330102	Régime spécial des fusions de sociétés et opérations assimilées (apports partiels d'actif et scissions)	35	30	30
330104	Régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises	18 400	NC	NC
330105	Régime spécial destiné à faciliter la transformation de sociétés préexistantes en SCOP	NC	NC	NC
340106	Exonération de l'imposition forfaitaire annuelle des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est inférieur à 400 000 € en 2008, 1 500 000 € en 2009 et 15 000 000 € en 2010	1 175	1 800	-
IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE		856	902	915
400204	Limitation du total formé par l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune à 85 % des revenus du redevable pour l'année précédente	365	401	407
400302	Abattement sur la résidence principale	491	501	508

		2009	2010	2011
DISPOSITIONS COMMUNES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE				
500103	Exonération des opérations d'augmentation ou de réduction de capital social rendues nécessaires pour la conversion en euros du capital des sociétés	ε	ε	ε
MUTATIONS À TITRE GRATUIT		14	13	12
520113	Dispense de dépôt de la déclaration des successions dont l'actif brut successoral est inférieur à un certain montant, et du paiement des droits y afférents	ε	ε	ε
520204	Abattement sur la résidence principale.	14	13	12
DROITS DUS PAR LES SOCIÉTÉS		50	50	50
570103	Exonération de droits fixes des apports purs et simples ainsi que certains apports onéreux effectués lors de la constitution de sociétés	50	50	50
570201	Dispense de droits d'enregistrement pour les fonds communs de placement	NC	NC	NC
570203	Enregistrement gratuit des constitutions et dissolutions d'organismes d'habitation à loyer modéré	NC	NC	NC
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE		350	360	370
740104	Franchise en base pour les assujettis dont le chiffre d'affaires n'excède pas : - 76 300 € (80 000 € à compter de 2009, cette limite étant ensuite actualisée dans les mêmes proportions que le barème de l'impôt sur le revenu) s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement de type "chambres d'hôtes", "gîtes ruraux" ou "meublés de tourisme" ; - 27 000 € (32 000 € à compter de 2009, cette limite étant ensuite actualisée dans les mêmes proportions que le barème de l'impôt sur le revenu) s'ils réalisent d'autres prestations de services	350	360	370
PLF POUR 2009		10 331	8 651	6 522
IMPÔT SUR LE REVENU		2 420	1 915	1 915
140203	140203 Abattement de 40 % sur certains revenus distribués de sociétés françaises ou étrangères	1 500	1 300	1 300
140302	Prélèvement libératoire sur les produits de placements à revenu fixe	220	NC	NC
140305	En cas d'absorption d'un fonds commun de placement (FCP) par un autre OPCVM, report de l'imposition des sommes non distribuées jusqu'à la date de distribution par l'OPCVM absorbant	NC	NC	NC
150516	Report d'imposition du gain retiré de l'apport d'une créance de complément de prix	5	NC	NC
150702	Exonération des gains réalisés lorsque le montant annuel des cessions ne dépasse pas un certain montant	180	180	180

		2009	2010	2011
160104	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. Exonération totale de la plus-value d'apport au bout de huit ans de détention des titres reçus en rémunération de l'apport	5	5	5
160403	Report d'imposition de la plus-value réalisée lors de la levée d'option d'un immeuble pris en crédit-bail et donné en sous-location à un tiers	ε	ε	ε
160405	Paiement fractionné de l'impôt correspondant aux créances acquises des contribuables qui deviennent associés d'une société	ε	ε	ε
190203	Report d'imposition des plus-values constatées à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu. Exonération définitive des plus-values en report en cas de poursuite de l'activité par le nouvel exploitant	10	10	10
190204	Exonération totale ou partielle des plus-values réalisées par les entreprises dont les recettes n'excèdent pas : - 350 000 € s'il s'agit d'entreprises d'achat-revente, de restauration et fourniture de logement (sauf des locations meublées) ou d'entreprises agricoles ; - 126 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux	200	200	200
190205	Report d'imposition des plus-values d'apport réalisées par une société civile professionnelle à l'occasion d'une fusion et d'opérations assimilées, régime spécial d'imposition des plus-values constatées lors de l'apport d'une entreprise individuelle, et report d'imposition de la plus-value d'apport de titres réalisée par un exploitant individuel ou l'associé d'une société de personnes	NC	NC	NC
190206	Exonération définitive des plus-values professionnelles sur cessions de titres de sociétés de personnes lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de transmission à titre gratuit	20	20	20
190207	Taxation réduite des plus-values professionnelles à long terme et de certains produits de la propriété industrielle	250	170	170
190209	190209 Abattement par durée de détention sur les plus-values immobilières professionnelles à long terme réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	30	30	30
IMPÔT SUR LE REVENU ET IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS		100	100	130
200301	Étalement de l'imposition du profit résultant de l'encaissement de certaines indemnités d'assurances	NC	NC	30
200303	Report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion d'échanges d'actions ou de titres issus du démembrement d'actions effectués dans le cadre d'une offre publique d'échange (OPE)	NC	NC	NC
200306	Option des SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes	NC	NC	NC
210302	Report de taxation des plus-values nettes à long terme et étalement des plus-values nettes à court terme réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles	NC	NC	NC

		2009	2010	2011
210304	Etalement de l'imposition des subventions d'équipement versées par l'Etat ou les collectivités publiques	NC	NC	NC
210319	Exonération des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité	100	100	100
230501	Report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de l'échange de titres consécutif à la fusion de SICAV et FCP	NC	NC	NC
230503	Etalement sur 10 ans des plus-values à court terme réalisées à l'occasion d'opérations de reconversion	NC	NC	NC
230603	Etalement de l'imposition de certaines subventions afférentes à des dépenses de recherche immobilisées	NC	NC	NC
IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS		3 405	2 205	5
320103	Taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation et de certaines parts de FCPR et de SCR, ainsi que, sous certaines conditions, de leurs distributions	3 400	2 200	NC
350101	Exonération de contribution sur les revenus locatifs pour les loyers inférieurs à un certain plafond	5	5	5
RETENUES À LA SOURCE				
430101	Crédit d'impôt attaché aux dividendes de source française transféré aux non-résidents	ε	NC	NC
MUTATIONS À TITRE GRATUIT		703	728	769
520119	Exonération des dons en numéraire effectués par une personne de moins de 65 ans ou 80 ans, selon le cas, dans la limite de 31 395 € (montant en 2010) au profit de chacun de ses enfants, ses petits-enfants, arrières-petits-enfants ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce ou, par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce	200	200	200
520120	Exonération de droit de succession pour les frères et soeurs du défunt lorsque le successible est célibataire, veuf ou divorcé, âgé de plus de cinquante ans ou infirme et a été domicilié avec le défunt dans les cinq ans qui précèdent le décès	80	90	105
520203	Abattement sur les donations consenties au profit des petits-enfants	85	110	115
520206	Abattement applicable aux donations consenties au profit de neveux ou nièces	30	35	35
520207	Abattement applicable aux donations réalisées en faveur des arrières petits enfants	1	1	1
520208	Application d'un abattement de 57 000 € à certaines successions entre frères et soeurs lorsque le successible est célibataire, veuf ou divorcé, âgé de plus de cinquante ans ou infirme et a été domicilié avec le défunt dans les cinq ans qui précèdent le décès	7	2	3
520301	Réduction de droits en raison du nombre d'enfants du donataire ou de l'héritier	20	20	20
520305	Réduction de droits pour les donations	280	270	290
TAXE INTÉRIEURE DE CONSOMMATION SUR LES PRODUITS ÉNERGÉTIQUES		3 703	3 703	3 703

		2009	2010	2011
800101	Exonération de taxe intérieure de consommation pour les produits pétroliers utilisés par certains bateaux	98	98	98
800102	Exonération de taxe intérieure de consommation pour autoconsommation des produits pétroliers dans les raffineries	105	105	105
800109	Exonération de taxe intérieure de consommation pour les produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible à bord des aéronefs, à l'exclusion des aéronefs de tourisme privé	3 500	3 500	3 500
PLF POUR 2010		1 616	1 190	1 190
TAXE PROFESSIONNELLE		526		
80205	Dégrèvement pour investissements nouveaux (DIN)	526	-	-
IMPÔT SUR LE REVENU		1 090	1 190	1 190
100112	Déduction des cotisations versées au titre de l'épargne individuelle et facultative : PERP et produits assimilés (PREFON, COREM et CGOS)	390	390	390
120139	Exonération des sommes prélevées sur un compte épargne-temps (CET) pour alimenter un PERCO, dans la limite de dix jours par an	ε	ε	ε
190101	Déduction du revenu imposable des cotisations de retraite ou de prévoyance complémentaire versées à titre facultatif par les non-salariés et leurs conjoints collaborateurs	700	800	800
IMPÔT SUR LE REVENU ET IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS				
250101	Neutralisation des conséquences fiscales pour l'exploitant de l'entreposage chez un tiers de produits agricoles et modalités d'imposition des produits afférents aux stocks	NC	NC	NC
TOTAL		75 572	45 501	16 704

Source : commission des finances, d'après le tome II du fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2011

ANNEXE 4 - EXEMPLES ÉTRANGERS

I. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE DES ETATS-UNIS

Source : Office of Management and Budget, « Tax Expenditures », in Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2011, 1^{er} février 2010 (traduction par la commission des finances).

« L'identification et la mesure des dépenses fiscales dépend de manière importante du système fiscal de référence [baseline tax system] par rapport auquel le système fiscal réel est comparé. Les estimations de dépenses fiscales présentées dans ce chapitre sont construites à partir d'une taxe sur le revenu exhaustive, qui définit le revenu comme la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette dans une période de temps donnée.

« (...)

« Deux concepts de référence – celui de l'impôt normal [normal tax baseline] et celui de la loi fiscale de référence [reference tax law baseline] sont utilisés pour identifier et chiffrer les dépenses fiscales. Dans la majorité des cas, les deux concepts coïncident. Cependant, les dispositions traitées comme des dépenses fiscales selon le concept de l'impôt normal, mais pas selon celui de la loi fiscale de référence, sont identifiés dans les tableaux par la mention « méthode de l'impôt normal ». L'impact sur les recettes des dispositions concernées est nul selon les règles de l'impôt de référence.

« (...)

« Une dépense fiscale est une exception aux dispositions de référence de la structure fiscale, qui résulte habituellement en une réduction du montant de l'impôt dû. Le Congressional Budget Act de 1974, qui prévoit l'évaluation des dépenses fiscales, n'a pas précisé les dispositions de référence de la loi fiscale. Comme noté précédemment, le fait de décider quelles dispositions sont des exceptions est par conséquent une question d'appréciation. Comme les années précédentes, la plupart des estimations de dépenses fiscales de cette année sont présentées en utilisant deux concepts : celui de l'impôt normal et celui de la loi fiscale de référence. Les dépenses fiscales peuvent prendre la forme de crédits d'impôt, de déductions, de dérogations spécifiques et d'abattements, et réduisent l'impôt dû par rapport au niveau découlant du système fiscal de référence.

« La référence de l'impôt normal est définie à partir d'une adaptation d'un impôt sur le revenu exhaustif, qui définit le revenu comme la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette dans une période de

temps donnée. La référence de l'impôt normal autorise les exonérations personnelles, une déduction standard, et la déduction des dépenses réalisées pour obtenir le revenu. Elle n'est pas limitée à une structure particulière des taux, ou à une définition spécifique de l'unité redevable.

« La loi fiscale de référence est aussi définie à partir d'un impôt sur le revenu exhaustif, mais est plus proche de la loi existante. (...) Les dépenses fiscales selon la méthode de la loi de référence sont généralement des dépenses fiscales selon celle de l'impôt normal, mais l'inverse n'est pas toujours vrai.

« Les références de l'impôt normal et de la loi fiscale de référence permettent plusieurs écarts majeurs par rapport à une imposition du revenu parfaitement exhaustive. Par exemple, selon les références de l'impôt normal et de la loi fiscale de référence :

« - Le revenu est imposable seulement quand il résulte d'une transaction. Ainsi, le report d'imposition relatif aux gains de capital non réalisés n'est pas considéré comme une dépense fiscale. Le revenu actualisé serait imposé dans le cadre d'une imposition du revenu exhaustive.

« - Il existe une imposition spécifique du revenu des entreprises. Dans le cadre d'une imposition du revenu exhaustive, le revenu des entreprises serait imposé seulement une fois – au niveau de l'actionnaire, qu'il soit ou non distribué sous forme de dividendes.

« - Les taux d'imposition des particuliers varient en fonction du niveau de revenu.

« - Les taux d'imposition individuels, incluant les tranches d'imposition, les déductions standard, et les exonérations personnelles, peuvent différer selon la situation matrimoniale.

« - La valeur du patrimoine et de la dette n'est généralement pas ajustée en fonction de l'inflation. Une imposition du revenu exhaustive ajusterait les montants du patrimoine et de la dette en fonction de l'évolution du niveau général des prix. Ainsi, dans le cadre d'une imposition exhaustive du revenu, le fait de ne pas prendre en compte l'inflation pour mesurer l'amortissement, les gains en capital, et le revenu d'intérêts, serait considéré comme une dépense fiscale négative (c'est-à-dire une pénalité fiscale), et le fait de ne pas prendre en compte l'inflation pour mesurer les charges d'intérêt serait considéré comme une dépense fiscale positive (c'est-à-dire une subvention fiscale).

« Bien que la loi de référence et l'impôt normal soient généralement identiques, les points de divergence comprennent :

« - les taux d'imposition. Les barèmes séparés s'appliquant aux différents contribuables sont inclus dans la loi de référence. Ainsi, les taux d'imposition des entreprises inférieurs au taux maximal statutaire ne correspondent pas à une dépense fiscale. La référence de l'impôt normal est

analogue, avec pour exception que, par convention, il retient le taux d'imposition courant maximal comme référence pour l'imposition du revenu des entreprises. Le taux inférieur s'appliquant aux premiers 10 millions de dollars de revenu des entreprises est donc considéré comme une dépense fiscale selon l'impôt normal. Par convention, l'imposition alternative minimale [Alternative Minimum Tax¹] est considérée comme faisant partie de la structure fiscale de référence tant selon la méthode de l'impôt de référence que selon celle de l'impôt normal ;

« - le revenu soumis à l'impôt. Le revenu soumis à l'impôt est défini comme le revenu brut moins les coûts ayant permis d'obtenir ce revenu. Selon les règles de l'impôt de référence, le revenu brut ne comprend pas les cadeaux, définis comme des entrées d'argent ou de biens qui ne se situent pas dans le cadre d'un échange, et ne comprend pas non plus la plupart des transferts financiers en provenance du Gouvernement. La référence de l'impôt normal exclut également les cadeaux entre individus du revenu brut. Selon l'impôt normal en revanche, tous les paiements du Gouvernement à des personnes privées sont comptabilisés dans le revenu brut, et les exonérations de tels transferts sont considérées comme des dépenses fiscales. Les coûts d'obtention du revenu sont généralement déductibles dans la détermination du revenu taxable, tant selon le système de l'impôt de référence que selon celui de l'impôt normal ;

« - l'amortissement du capital. Selon la méthode de la loi fiscale de référence, aucune dépense fiscale ne résulte de l'amortissement accéléré. Selon la méthode de l'impôt normal, l'abattement pour dépréciation relatif à la propriété est pris en compte en utilisant des estimations de la dépréciation économique ;

« - la prise en compte du revenu étranger. Tant la méthode de l'impôt normal que celle de l'impôt de référence permettent un crédit d'impôt pour les impôts étrangers payés (à due concurrence du montant des impôts sur le revenu qui auraient autrement été dus), ce qui empêche la double imposition du revenu gagné à l'étranger. Selon la méthode de l'impôt normal, cependant, les entreprises étrangères contrôlées ne sont pas considérées comme des entités distinctes des actionnaires américains qui les contrôlent. Ainsi, le report d'imposition du revenu reçu par ces entreprises est considéré comme une dépense fiscale selon cette méthode. En revanche, à l'exception des activités relatives aux paradis fiscaux, la loi de référence se conforme à la loi effective dans le traitement de ces entreprises comme des entités imposables distinctes, dont le revenu n'est pas soumis à l'imposition américaine tant qu'il n'a pas été distribué aux contribuables américains. Selon cette méthode, le report d'imposition sur le revenu de ces entreprises n'est pas une dépense fiscale, parce que les contribuables américains ne sont généralement pas imposés sur le revenu potentiel, et non réalisé. »

¹ Il s'agit d'une imposition supplémentaire du revenu à laquelle sont soumis certains contribuables, dans une logique analogue à celle du « plafonnement des niches » en France (note de la commission des finances).

II. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE DU CANADA

Source : ministère des finances du Canada, « Dépenses fiscales : Notes afférentes aux estimations et projections 2010 », 2009.

« La principale fonction du régime fiscal est de générer les revenus nécessaires pour couvrir les dépenses de l'État. Il est de plus possible de recourir directement au régime fiscal pour atteindre des objectifs de la politique publique en appliquant des mesures spéciales, comme de faibles taux d'impôt, des exemptions, des déductions, des reports et des crédits. Ces mesures sont souvent appelées « dépenses fiscales » parce qu'elles permettent d'atteindre des objectifs stratégiques au prix de la réduction des revenus fiscaux.

« Pour cerner et estimer ces dépenses fiscales, il faut établir un régime fiscal « de référence », dans lequel les taux d'imposition pertinents sont appliqués à une assiette fiscale générale, par exemple le revenu des particuliers, les bénéfices des sociétés ou les dépenses de consommation. Les dépenses fiscales sont ensuite assimilées à des écarts par rapport à ce régime de référence. Il est raisonnable que certaines divergences d'opinions existent concernant ce qu'il convient de classer au nombre des composantes du régime de référence et, partant, ce qui devrait constituer une dépense fiscale.

« La démarche retenue dans le présent document porte sur tous les éléments structurels du régime fiscal, à l'exception des plus élémentaires comme le régime progressif d'impôt sur le revenu des particuliers. Par conséquent, le rapport porte non seulement sur les mesures qu'il est raisonnable de considérer comme des dépenses fiscales, mais aussi sur certaines autres considérées comme faisant partie du régime de référence. Ces dernières sont inscrites séparément, à la rubrique Postes pour mémoire; c'est le cas des mesures dont certains pourraient remettre en question le classement à titre de dépense fiscale ou à propos desquelles on dispose de trop peu de données pour faire une distinction entre la composante assimilable à une dépense fiscale et celle faisant partie du régime de référence.

Cette démarche permet de tenir compte d'une gamme complète de mesures.

« La suite de ce chapitre traite de la notion de dépense fiscale afin de faciliter la compréhension des estimations quantitatives. On y aborde aussi le calcul et l'interprétation du coût des dépenses fiscales en décrivant notamment les principales hypothèses utilisées dans l'analyse.

« Chacune des dépenses fiscales est décrite de façon simplifiée, et des renseignements sur les sources des données et la méthode utilisée pour élaborer les estimations sont présentés aux chapitres 2 (impôt sur le revenu

des particuliers), 3 (impôt des sociétés) et 4 (taxe sur les produits et services [TPS])¹.

« Un certain nombre des dispositions se rapportant à l'imposition du revenu tiré d'une entreprise, de biens ou de gains en capital sont communes aux régimes d'imposition du revenu des particuliers et des sociétés. En pareil cas, la disposition fait généralement l'objet d'une description dans le chapitre ayant trait au régime – des particuliers ou des sociétés – dans lequel la dépense fiscale revêt le plus d'importance, puis un renvoi est fourni dans l'autre chapitre.

« Régime de référence des dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers et à l'impôt sur le revenu des sociétés

« L'assiette fiscale, les tranches de revenu imposable et les taux d'imposition actuels, l'unité d'imposition, le cadre temporel d'application de l'impôt et la prise en compte de l'inflation dans le calcul du revenu font tous partie du régime de référence des systèmes d'impôt sur le revenu des particuliers et sur les bénéficiaires des sociétés. En outre, le régime de référence englobe des mesures qui atténuent ou éliminent la double imposition, tiennent compte des dépenses engagées pour gagner un revenu d'entreprise, et permettent d'étaler sur de nombreuses années la déduction des pertes d'entreprise. Enfin, l'immunité constitutionnelle du gouvernement du Canada ou d'une province à l'égard de l'imposition fait partie du régime de référence aux fins de l'impôt sur le revenu.

« Les paragraphes qui suivent exposent plus en détail les caractéristiques du régime de référence de l'impôt sur le revenu des particuliers et de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés.

« (1) L'assiette fiscale

« L'assiette fiscale de référence est une variante de l'assiette du revenu global selon Haig-Simons conformément à laquelle tous les ajouts réels au pouvoir d'achat, ou toutes les augmentations réelles de la richesse, sont assujettis à l'impôt. Selon cette dernière, le revenu mondial de toutes provenances – revenu du travail, loyers, dividendes, intérêts, transferts, gains en capital, loyers imputés aux propriétaires-occupants, valeur imputée des services ménagers, dons et legs – est imposé lorsqu'il est gagné. Rigoureusement appliquée, l'assiette selon Haig-Simons rendrait redondant l'impôt des sociétés puisque le revenu gagné au niveau de la société serait imposé lorsqu'il est versé aux particuliers. Le régime de référence suppose cependant que le revenu net des sociétés de toutes provenances est assujetti à l'impôt.

¹ Les dépenses fiscales afférentes aux autres taxes à la consommation (p. ex., les taxes d'accise) ne sont pas incluses, en raison des problèmes conceptuels inhérents à la définition d'un régime de référence approprié dans le cas d'une taxe s'appliquant à un produit de base donné.

« Pour définir l'assiette de référence de l'impôt sur le revenu des particuliers, on modifie la définition de l'assiette selon Haig-Simons de manière à exclure les transferts hors marché de fonds et de biens entre les contribuables, de même que les valeurs imputées des loyers et des services ménagers. Suivant une telle définition, les mesures qui procurent un traitement fiscal préférentiel à l'épargne, comme les régimes enregistrés d'épargne-retraite et les comptes d'épargne libres d'impôt, sont considérées comme des dépenses fiscales. Les transferts hors marché de montants présumément libérés d'impôt entre contribuables, comme les dons, les legs et les pensions alimentaires pour conjoint et pour enfant, ne sont ni imposables pour le destinataire ni déductibles pour le donateur en vertu du régime de référence.

« (2) Prise en compte de l'inflation

« Tant les particuliers que les sociétés doivent déclarer leur revenu nominal aux fins du calcul de l'impôt dont ils sont redevables chaque année. C'est ce revenu nominal qui est pris en compte dans le régime de référence. L'indexation des fourchettes d'imposition du revenu des particuliers et des montants des principaux crédits pour tenir compte de l'inflation est aussi réputée faire partie du régime de référence.

« (3) Taux d'imposition et tranches de revenu

« Dans le cadre du régime d'imposition du revenu des particuliers, la structure actuelle des taux, indexée pour tenir compte de l'inflation, est réputée faire partie du régime de référence. Le montant personnel de base est également incorporé à cette structure puisqu'il s'applique à tous les contribuables et peut être considéré comme établissant un taux d'imposition nul jusqu'au niveau initial de revenu considéré.

« Le coût de ce crédit est toutefois indiqué dans les postes pour mémoire.

« En ce qui concerne le régime de l'impôt des sociétés, le taux général de l'impôt fédéral applicable au revenu des sociétés (incluant l'ancienne surtaxe générale des sociétés, le cas échéant) constitue le régime de référence. Les dispositions qui réduisent ce taux d'imposition pour certains types d'activités ou de sociétés sont considérées comme des dépenses fiscales. À titre d'exemple, citons les taux réduits d'imposition des petites entreprises et des caisses de crédit.

« (4) Unité d'imposition

« Au Canada, l'impôt sur le revenu des particuliers s'applique au revenu personnel. Par conséquent, le particulier constitue l'unité d'imposition de référence pour la détermination des dépenses fiscales dans le présent rapport. En raison de ce choix, diverses dispositions ayant trait aux personnes à charge, comme le montant pour époux ou conjoint de fait, sont considérées comme des dépenses fiscales.

« Dans le cas de l'impôt sur le revenu des sociétés, l'entité juridique est généralement adoptée à titre d'unité d'imposition du régime de référence.

« (5) Période d'imposition

« Aux fins du présent document, la période d'imposition de référence, dans le cas des particuliers, est l'année civile. Par conséquent, toute mesure qui permet de reporter un revenu imposable à une année ultérieure est considérée comme une dépense fiscale. Par exemple, un agriculteur peut différer le revenu tiré de la vente de grains en utilisant des bons spéciaux de paiement au comptant; cette disposition est considérée comme une dépense fiscale.

« La période de référence, dans le cas des sociétés, est l'exercice financier ou comptable de la société. Comme dans le cas des particuliers, les dispositions de report sont considérées comme des dépenses fiscales.

« Une application rigoureuse du cadre annuel d'imposition signifierait que les mesures permettant de reporter rétrospectivement ou prospectivement les pertes constitueraient des dépenses fiscales.

« Or, ces dispositions améliorent le régime fiscal, car elles reconnaissent la nature cyclique du revenu d'entreprise et de placement en permettant essentiellement que le calcul de ce revenu soit étalé sur un certain nombre d'années. C'est pourquoi les coûts estimatifs liés aux reports de pertes sont présentés dans la section traitant des postes pour mémoire.

« (6) Double imposition

« Les mesures qui évitent ou atténuent la double imposition sont réputées faire partie du régime d'imposition de référence. Par exemple, la non-imposition des dividendes intersociétés fait en sorte que les bénéfices ne soient imposés qu'une seule fois au niveau de la société et assure la neutralité du régime de l'impôt sur le revenu des sociétés pour toutes les structures organisationnelles. Ainsi, considérons une société qui mène ses activités par l'entremise de plusieurs divisions et qui se réorganise pour former une société de portefeuille ayant des filiales en propriété exclusive qui remplacent les anciennes divisions. Les bénéfices des filiales sont imposés lorsqu'ils sont gagnés et les bénéfices après impôt sont transmis à la société de portefeuille sous forme de dividendes intersociétés. Si ces derniers étaient imposés au niveau de la société de portefeuille, il y aurait double imposition. C'est pourquoi l'exemption des dividendes intersociétés n'est pas considérée comme une dépense fiscale.

« De même, le mécanisme de majoration des dividendes et du crédit d'impôt pour dividendes a pour effet d'éliminer ou d'atténuer la double imposition. Sans ce crédit, les revenus gagnés par l'entremise d'une société seraient imposés deux fois, d'abord au niveau de la société lorsqu'ils sont gagnés, puis au niveau de l'actionnaire lorsque le revenu après impôt est réparti sous forme de dividendes.

« Enfin, les mesures qui prennent en compte l'impôt payé dans des pays étrangers font partie du régime de référence.

« (7) Prise en compte des dépenses engagées en vue de gagner un revenu

« Les dispositions fiscales prévoyant la déduction de dépenses couramment engagées pour gagner un revenu d'entreprise sont considérées comme faisant partie du régime de référence. Les coûts en capital, qui contribuent aux gains au-delà de l'exercice financier au cours duquel ils sont encourus, sont déductibles selon le régime de référence à un taux qui répartit le coût sur la période pendant laquelle le capital contribue aux gains – qui, en général, représente la durée utile du bien visé. Les mesures relatives à l'impôt sur le revenu des particuliers qui permettent de déduire les frais liés au travail du revenu tiré d'un emploi sont considérées comme des dépenses fiscales.

« (8) Immunité constitutionnelle de l'État à l'égard de l'imposition

« En vertu de l'article 125 de la Loi constitutionnelle de 1867, « nulle terre ou propriété appartenant au Canada ou à aucune province en particulier ne sera sujette à la taxation. » Cela signifie que ni le gouvernement fédéral ni les gouvernements provinciaux (ou les mandataires de l'État fédéral ou des provinces) ne peuvent se taxer mutuellement. L'immunité constitutionnelle de l'État à l'égard de l'imposition est donc considérée comme faisant partie du régime de référence aux fins de l'impôt sur le revenu.

« (9) Autres impôts et taxes incorporés à la Loi de l'impôt sur le revenu

« La Loi de l'impôt sur le revenu contient quelques dispositions qui ne se rapportent pas clairement à l'impôt sur le revenu, comme la retenue d'impôt des non-résidents. Dans le présent rapport, on a retenu l'approche selon laquelle les taux de ces impôts et taxes prévus par la loi sont considérés comme faisant partie du régime de référence. Le chapitre 3 contient un exposé plus approfondi sur ce point et d'autres éléments conceptuels.

Le régime fiscal de référence

Le choix du régime fiscal de référence – et donc la définition des dépenses fiscales – est subjectif. Le régime de référence adopté dans ce rapport est un régime d'imposition des revenus d'application générale, dont les principales caractéristiques sont les suivantes :

Impôt sur le revenu des particuliers

- Les tranches de revenu imposable et les taux d'imposition actuels, corrigés de l'inflation, sont considérés comme intrinsèques au régime.
- L'unité d'imposition est le particulier.
- La période d'imposition est l'année civile.
- Le revenu est défini en termes nominaux, non corrigés de l'inflation.
- Le régime comporte des mesures structurelles qui réduisent ou éliminent la double imposition et accroissent l'équité de l'application des impôts sur une année civile.

Impôt des sociétés

- *Le taux général actuel de l'impôt des sociétés est considéré comme intrinsèque au régime.*
- *L'unité d'imposition est la société.*
- *La période d'imposition est l'exercice financier.*
- *Le revenu est défini en termes nominaux, non corrigés de l'inflation.*
- *Le régime comprend des mesures structurelles qui atténuent ou éliminent la double imposition, qui tiennent compte des dépenses engagées pour gagner un revenu et qui accroissent l'équité de l'application des impôts sur l'exercice.*
- *Le régime prévoit l'immunité constitutionnelle des gouvernements du Canada et des provinces à l'égard de l'imposition.*

« Caractéristiques du régime de référence de la TPS¹

« Le régime de référence de la TPS définit celle-ci comme une taxe multistades, d'application générale, sur la valeur ajoutée, qui est perçue selon le principe de la destination et qui fait appel à un mécanisme de crédit pour éliminer l'effet de la taxe sur les intrants d'entreprise. Voici un exposé détaillé des paramètres qui caractérisent le régime de référence de la TPS.

« (1) Taxe multistades

« Les principaux éléments structurels d'une taxe à la consommation multistades sont considérés comme faisant partie du régime de référence. Dans un tel régime, la taxe s'applique aux ventes de produits et de services à tous les stades du processus de production et de commercialisation. Cependant, à chaque stade, les entreprises peuvent généralement demander un crédit afin de récupérer la taxe payée sur leurs intrants. Le régime fiscal a donc pour effet d'appliquer la taxe uniquement à la valeur ajoutée par chaque entreprise. Étant donné que la seule taxe qui ne soit pas remboursée est celle qui est perçue sur les ventes au consommateur final, la taxe est imposée sur la consommation finale.

« (2) Principe de la destination

« Dans le régime de référence, la taxe ne s'applique qu'aux produits et services consommés au Canada.

« Par conséquent, elle s'applique aux importations comme aux biens et services produits au pays. Les exportations ne sont pas assujetties à la taxe.

¹ *Le gouvernement fédéral et de nombreuses provinces participantes ont remplacé la TPS et la taxe de vente provinciale par la taxe de vente harmonisée (TVH). Dans ces provinces, le taux de la TVH qui est appliqué correspond au taux de la TPS plus une composante provinciale qui varie selon la province. La TPS continue d'être appliquée dans les provinces non participantes. Les renvois à la TPS dans le présent document comprennent la composante fédérale de la TVH dans les provinces participantes.*

« (3) Taux unique

« Le régime de référence ne comporte qu'un seul taux d'imposition, qui s'établit à 5 % en 2010¹. C'est pourquoi les dispositions de la TPS qui s'écartent de ce taux unique sont considérées comme des dépenses fiscales.

« (4) Période de taxation

« La période de taxation de référence est l'année civile.

« (5) Immunité constitutionnelle de l'État à l'égard de l'imposition

« L'immunité constitutionnelle en matière d'imposition, à l'instar du régime de référence de l'impôt sur le revenu, fait partie du régime de référence de la TPS.

« Ce régime tient également compte du fait que les gouvernements fédéral et provinciaux ont entrepris de simplifier l'application de la taxe aux opérations faites par les gouvernements et leurs mandataires.

« • Le gouvernement fédéral a décidé d'appliquer la TPS aux achats des sociétés d'État et des ministères fédéraux afin que l'administration de la taxe soit aussi simple que possible pour les fournisseurs. Par conséquent, les sociétés d'État fédérales sont traitées de la même manière que n'importe quelle autre entité commerciale dans le système de TPS et le régime de référence.

« • Conformément à l'article 125 de la Loi constitutionnelle de 1867, les gouvernements provinciaux et leurs mandataires ne sont pas assujettis à la TPS sur leurs achats. Cependant, le gouvernement fédéral et la plupart des provinces ont conclu des ententes de réciprocité fiscale. Ces dernières précisent les situations dans lesquelles chaque ordre de gouvernement s'engage à acquitter les taxes de vente appliquées par l'autre, ce qui entraîne généralement l'application de la taxe aux achats des sociétés d'État. Par conséquent, les sociétés d'État provinciales sont traitées comme n'importe quelle autre entité commerciale dans le régime de référence de la TPS.

« Contrairement aux gouvernements provinciaux, la plupart des universités, des collèges publics, des écoles et des hôpitaux publics sont tenus de payer la taxe. Il en est de même des municipalités, conformément au régime de référence, mais ces dernières ont droit au remboursement intégral de la taxe depuis février 2004. Le régime de référence établit deux situations distinctes à l'égard de ces secteurs.

« • La première survient lorsque les services publics fournis par ces secteurs sont entièrement financés par des taxes et impôts ou des transferts gouvernementaux. Dans ce cas, le régime de référence assimile ces secteurs à des consommateurs finaux, c'est-à-dire qu'ils paient la taxe sur leurs achats et ne peuvent réclamer de crédits de taxe sur les intrants. Par exemple, un

¹ La TPS a été instaurée en 1991, au taux de 7 %, taux qui a par la suite été ramené à 6 % le 1er juillet 2006, puis à 5 % le 1er janvier 2008.

hôpital public est considéré comme le consommateur final des fournitures, médicales et autres, qu'il acquiert pour dispenser des services de santé couverts par un régime provincial d'assurance-maladie.

« • La deuxième situation survient lorsque ces secteurs vendent des produits et des services aux consommateurs et aux entreprises. Dans ce cas, le régime de référence considère ces secteurs comme n'importe quelle entreprise qui applique la taxe à ses ventes et réclame des crédits de taxe sur les intrants pour la taxe payée sur les intrants se rapportant à ces ventes. Par exemple, un hôpital public qui perçoit des droits pour certains traitements qui ne sont pas couverts par un régime provincial d'assurance-maladie est considéré comme une entreprise à l'égard de ces traitements.

Le régime de référence de la TPS

Voici les principales caractéristiques de ce régime :

- les caractéristiques structurelles fondamentales d'une taxe multistades d'application générale ;*
- le principe de la destination;*
- un taux unique;*
- une période de taxation correspondant à l'année civile;*
- la prise en compte de l'immunité constitutionnelle des gouvernements du Canada et des provinces à l'égard de l'imposition. »*

III. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE DE L'AUSTRALIE

Source : Gouvernement australien, « Tax Expenditures Statement 2010 », janvier 2011 (traduction par la commission des finances).

« A.1.1 QU'EST-CE QU'UNE RÉFÉRENCE [BENCHMARK] DE DÉPENSE FISCALE ?

« Pour identifier et chiffrer la dépense fiscale une référence doit être spécifiée. Les dépenses fiscales sont définies et chiffrées comme des déviations par rapport à cette référence. Le cadre pour définir les références utilisé dans ce document est fondé sur deux principes.

« - La référence doit représenter l'imposition par la fiscalité standard qui s'applique aux redevables ou types d'activité similaires. En conséquence, un traitement fiscal de référence ne doit ni favoriser ni défavoriser des redevables ou des activités similaires.

« - La référence peut incorporer certains éléments du système fiscal qui se différencient d'un traitement uniforme des contribuables, s'il s'agit d'éléments structurels fondamentaux du système fiscal. De tels éléments peuvent comprendre des caractéristiques de conception entières ; par exemple, le barème progressif de l'imposition du revenu pour les redevables individuels.

« Réconcilier ces deux critères implique souvent une part d'appréciation. En particulier, il peut y avoir différentes conceptions des éléments structurels à inclure dans la référence. En conséquence, les références peuvent varier dans le temps et l'espace et être arbitraires.

« A.1.2 Les références utilisées dans la déclaration sur les dépenses fiscales

« Pour fournir une structure claire à la présentation des dépenses fiscales, la référence est divisée en trois éléments essentiels reflétant les dispositifs fiscaux australiens.

« - La référence de l'imposition du revenu décrit les dispositifs fiscaux standards s'appliquant au revenu des personnes et des entreprises, aux prestations de retraite, aux avantages sociaux et aux gains en capital.

« - La référence de la taxe sur la consommation décrit les dispositifs fiscaux standard qui s'appliquent directement ou indirectement à la consommation et aux produits de base ; concrètement la fourniture de biens et services aux consommateurs, le tabac, l'essence, les catégories de boissons alcooliques, les véhicules à moteur, les ressources naturelles, les droits de douane et autres taxes indirectes.

« - La référence de l'imposition des externalités couvre les dispositifs fiscaux mis en œuvre pour récupérer les coûts externes d'activités particulières.

« Le reste de cette annexe fournit les détails des éléments clé des références. Le propos se concentre sur les principaux éléments de chaque référence :

« - l'assiette fiscale – les activités ou transactions assujetties à l'impôt ;

« - le taux d'imposition – le taux de la taxe qui s'applique à l'assiette ;

« - l'unité fiscale – l'entité redevable de la taxe ; et

« - la période d'imposition – la période pendant laquelle les activités ou transactions sont réalisées.

« A.2 LES DÉPENSES LIÉES AUX IMPÔTS SUR LE REVENU

« A.2.1 La référence de l'imposition du revenu

« (...)

« Assiette fiscale

« L'assiette fiscale pour la référence de l'imposition du revenu repose sur la définition du revenu de Schanz-Haig-Simons. Le revenu d'une entité est défini comme l'augmentation de la richesse de l'entité (stock d'actifs) entre deux points dans le temps, plus la consommation de l'entité pendant cette période. La consommation inclut toutes les dépenses sauf celles survenues pour gagner ou produire le revenu.

« La définition du revenu de Schanz-Haig-Simons se conforme au principal critère de conception de la référence : tout le revenu est inclus dans l'assiette, quelle que soit l'activité productrice de revenu.

« Selon la référence de l'imposition du revenu, le revenu comprend :

« - les salaires et traitements ;

« - les allocations ;

« - les recettes commerciales ;

« - les gains en capital ;

« - les intérêts, royalties et dividendes ;

« - les revenus des sociétés de personnes [partnership income] ;

« - les transferts financiers de l'Etat ; et

« - les transferts et attributions de fiducies [distributions from trusts].

« Les dépenses survenues pour gagner le revenu imposable sont déductibles. Quand une dépense est survenue à la fois pour produire un revenu et pour des motifs privés, les déductions sont limitées à la part des dépenses relatives à la production du revenu.

« Un certain nombre de dispositions fiscales ne se conforment pas à la définition du revenu de Schanz-Haig-Simons mais sont des éléments structurels du système fiscal et donc inclus dans la référence. Ces éléments sont indiqués ci-après.

« - L'évaluation s'applique au revenu nominal et non réel. Les dépenses survenues dans l'obtention du revenu sont déductibles à leur coût historique.

« - Certains contribuables (généralement des individus) déclarent leur revenu quand il est effectivement perçu (comptabilité de caisse) et d'autres contribuables (généralement des entreprises) déclarent leur revenu quand il y a un droit à le percevoir ou, dans le cas de dispositions financières, la période qu'il concerne (comptabilité en droits constatés).

« - Les déductions pour dépenses liées aux revenus économiques qui s'étendent au-delà de l'année de revenu pendant laquelle la dépense est réalisée sont étendues à la période de bénéfices. Ce traitement s'applique aussi aux dépenses par anticipation (prépaiements) pour les services.

« - Le loyer imputé des logements occupés par le propriétaire n'est pas inclus dans le revenu. Les dépenses réalisées pour obtenir le revenu imputé ne sont pas déductibles.

« - Le principe de mutualité exclut le revenu issu de transactions avec soi-même ou entre les membres de sociétés ou associations mutuelles. Par exemple, les biens produits par les contribuables pour leur propre consommation, ou les services fournis par les contribuables pour leur propre bénéfice, ne sont généralement pas inclus dans la base fiscale.

- Certains gains, comme ceux obtenus par la compensation d'un dommage ou de tout tort ou blessure subi par un contribuable (quand ils ne sont pas seulement responsables de la perte d'un revenu), ou les gains de jeux (quand les contribuables ne sont pas considérés comme exerçant une activité professionnelle de joueur), ne sont pas inclus dans le revenu.

« - Les revenus d'investissement résultant des obligations à revenu variable [income bonds], des assurances funéraires [funeral policy] et les bourses d'étude de sociétés de bienfaisance qui ont été instaurés avant le 1^{er} janvier 2003 ne sont pas inclus dans le revenu.

« (...)

« - Les pertes sont déductibles du revenu imposable pour une année fiscale ultérieure. Généralement les pertes ne peuvent pas être transférées à d'autres contribuables, et certaines pertes peuvent être seulement imputées sur certains types de revenu futur.

« (...)

« - les déductions pour dépréciation sont faites sur la durée de vie effective du bien.

« - A partir du 1^{er} juillet 2005, en cas de disposition de dernier ressort, les dépenses en capital d'entreprises non reconnues par ailleurs dans la loi fiscale (trou noir de dépenses) sont déductibles sur cinq ans.

« Dispositions pour éviter la double imposition

« Les dispositions pour éviter la double imposition sont des éléments structurels du système fiscal et sont inclus dans la référence. Par exemple, le système d'imputation, qui élimine la double taxation des bénéficiaires des entreprises distribués aux actionnaires résidents, est inclus dans la référence de l'imposition du revenu.

« Accords fiscaux internationaux

Les résidents australiens sont imposés sur leur revenu mondial pour la référence de l'impôt sur le revenu. Ainsi, les résidents sont imposés sur leurs revenus d'origine australienne et étrangère. Les divers accords fiscaux internationaux veillant à ce que les revenus d'origine étrangère soient soumis au niveau d'imposition australien approprié sont considérés comme des éléments structurels de la référence de l'impôt sur le revenu.

« (...)

« Taux et tranches d'imposition

« Le taux d'imposition de la référence de l'imposition du revenu est le taux d'imposition légal qui s'applique à l'entité correspondante pour chaque année fiscale.

« Le système d'imposition des personnes physiques comprend le seuil de non imposition, le barème d'imposition progressif, la réduction pour les faibles revenus et le supplément d'imposition relatif à l'assurance maladie [Medicare levy]. Le barème progressif de l'impôt sur le revenu est un élément intégral et bien établi du système fiscal.

« Le barème de l'impôt sur le revenu des résidents étrangers est aussi inclus dans la référence. Les résidents étrangers ne peuvent pas bénéficier d'un seuil de non imposition sur les revenus d'origine australienne comme ils bénéficient typiquement d'un tel seuil dans leur droit national. Ils ne sont pas non plus éligibles à la réduction pour faibles revenus ou redevables du supplément d'imposition relatif à l'assurance maladie. Ce traitement est aussi inclus dans la référence.

« Unité d'imposition

« Les individus et les entreprises sont soumis à l'impôt selon la référence de l'imposition du revenu. Les entreprises individuelles [sole traders], sociétés de personnes [partnerships] et fiducies [trusts] ne sont pas des unités d'imposition séparées. Le revenu gagné par ces entités est imposable au niveau du bénéficiaire.

« Pour le système d'impôt sur le revenu des personnes physiques en Australie, l'unité d'imposition de référence est l'individu.

« Pour les entreprises, l'unité d'imposition de référence est l'entreprise. A partir du 1^{er} juillet 2002 l'unité fiscale de référence pour les entreprises comprend également la société de tête d'un groupe consolidé ou d'un groupe consolidé à entrées multiples.

« Période d'imposition

« La période d'imposition adoptée pour la référence de l'imposition des bénéficiaires est l'année financière (du 1^{er} juillet au 30 juin). En conséquence, les mesures qui reportent le revenu imposable à une autre année financière comme pour la moyennisation des revenus pour les producteurs primaires (B43) ou le régime de dépôt de la gestion agricole (B42) sont considérés comme des dépenses fiscales. Les dispositifs de report d'imposition suscitent généralement des dépenses fiscales l'année où le revenu est gagné, compensées par des dépenses fiscales négatives quand le revenu est imposé.

« En revanche, le report en avant des provisions pour pertes sont un élément intégral du système fiscal et sont inclus dans la référence. Ces provisions permettent à une entité connaissant une perte de la reporter en avant et de la déduire dans le futur.

« La référence comprend également les dispositions relatives aux entités dont la période comptable diffère de l'année financière standard (par exemple, les entreprises avec une période comptable de substitution).

« A.2.2 La référence pour les pensions de retraite [superannuation benchmark]

« Le revenu affecté aux fonds de retraite (contributions) et les revenus des fonds de retraite sont classés en tant que revenu selon la définition de Schanz-Haig-Simons. Alors qu'un tel revenu pourrait être pris

en compte selon les référence de l'imposition des personnes physiques et des gains en capital, le traitement fiscal unique (et dérogatoire) des pensions de retraite rend nécessaire des explications supplémentaires sur la manière dont la référence de l'imposition générale du revenu est appliquée aux pensions de retraite.

« En Australie les pensions de retraite peuvent être imposées à trois niveaux :

« - quand les contributions au fonds de pension sont réalisées ;

« - quand les investissements dans les fonds de pension sont bénéficiaires ; et

« - quand les prestations de retraite sont payées.

« Le traitement des fonds de pension par la référence de l'imposition du revenu consiste en ce que les contributions sont imposées comme tout autre revenu au niveau du membre du fonds, les bénéfices sont taxés comme tout autre investissement au niveau de l'investisseur et les prestations des fonds de pension ne sont pas imposées. Tous les coûts associés aux investissements dans les fonds de pension sont déductibles selon la référence.

« A.2.3 La référence d'imposition pour les avantages sociaux [fringe benefits]

« Les avantages sociaux sont classés comme des revenus individuels des salariés selon la définition de Schanz-Haig-Simons. La base fiscale pour la référence d'imposition des avantages sociaux est la valeur des avantages sociaux fournis à un salarié ou à l'associé d'un salarié dans le cadre de l'emploi du salarié. Les avantages sociaux incluent les droits de propriété intellectuelle [property rights], les privilèges et les services. Le paiement des salaires ou traitements, les indemnités de licenciement éligibles [eligible termination payments], les contributions pour souscrire à un fonds de pension et certains avantages résultant des dispositifs d'actionnariat salarié sont exclus.

« La valeur de référence d'un avantage social à un salarié est supposée correspondre à sa valeur de marché diminuée de toute contribution payée par le salarié. En général, les employeurs peuvent demander à ce que le coût de la fourniture des avantages sociaux et le montant de l'imposition payée sur les avantages sociaux soient déduits de l'imposition des bénéfices.

« Le taux d'imposition qui s'applique selon la référence des avantages sociaux est le taux d'imposition marginal du revenu personnel du salarié. Dans tous les cas, l'imposition des avantages sociaux est calculée sur la valeur taxable augmentée (c'est-à-dire, la valeur équivalente avant impôt) de l'avantage social. Dans certains cas, des méthodes de réduction de la valorisation sont disponibles pour calculer la valeur imposable d'un avantage social. De telles méthodes sont retracées comme des dépenses fiscales.

« L'employeur fournissant l'avantage social (plutôt que le salarié recevant l'avantage) est l'unité d'imposition selon la référence. Cela est cohérent avec l'incidence légale de l'imposition des avantages sociaux, qui est payable par les employeurs. La période d'imposition de référence est l'année fiscale des avantages sociaux (du 1^{er} avril au 31 mars).

« A.2.4 La référence pour les gains en capital

« Les gains en capital sont classés comme des revenus selon la définition de Schanz-Haig-Simons.

« La base fiscale pour la référence de l'imposition des gains en capital est le gain ou la perte nominale réalisée.

« La référence comprend seulement les gains ou pertes résultant de la réalisation de la propriété quand la réalisation n'est pas un aspect de la poursuite d'une entreprise. Cela exclut de la référence pour les gains en capital, par exemple, les gains ou pertes qui font partie des opérations normales d'une entreprise, comme les gains ou pertes sur les actions d'une entreprise et les gains ou pertes réalisées dans des opérations sur des actifs particuliers. Ces gains ou pertes sont pris en compte dans les dispositions générales de la référence de l'imposition du revenu.

« Les gains en capital sont imposables lors de leur réalisation. Alors que l'imposition des gains sur une base virtuelle se rapproche davantage de la définition large de Schanz-Haig-Simons, l'imposition sur la base de la réalisation est cohérente avec une pratique ancienne et reconnaît les problèmes administratifs d'un système virtuel.

« De manière cohérente avec les dispositions générales de la référence de l'imposition du revenu, la référence pour les résidents australiens est celle de leurs gains en capital mondiaux. (...)

« Le taux d'imposition et l'unité d'imposition retenus pour la référence de l'imposition des gains en capital sont les mêmes que ceux qui s'appliquent dans le cas de la référence générale décrite ci-dessus.

« A.3 LES IMPÔTS SUR LA CONSOMMATION

« L'Etat australien prévoit une imposition sur la consommation de certains biens, services et activités. La base fiscale pour la référence de l'imposition de la consommation consiste en trois composantes.

« - La référence pour la taxe sur les produits de base et les autres taxes indirectes concerne la consommation de carburant (ou d'énergie), le tabac, les catégories de boissons alcooliques et de véhicules à moteur, les droits de douane sur l'importation de biens en Australie et d'autres taxes indirectes.

« - La référence pour l'imposition des ressources naturelles concerne l'extraction et la production des ressources naturelles australiennes.

« - La référence pour la TVA [goods and services tax benchmark] concerne la consommation finale des biens et services par les ménages.

« A.3.1 La référence pour la taxe sur les produits de base et les autres taxes indirectes

« (...)

« A.3.2 La référence pour l'imposition des ressources naturelles

« (...)

« A.3.3 La référence pour la TVA

« La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) [goods and services tax (GST)] est un impôt sur la consommation indirect, à base large, au taux de 10 pour cent. Alors que la TVA a une incidence économique sur l'offre finale fournie à un consommateur privé, elle a une incidence légale à chaque étape de la chaîne de l'offre, (...).

« Assiette fiscale

« Selon la référence de la TVA, la base fiscale pour la TVA est la valeur des dépenses de consommation finale des ménages plus la valeur de l'investissement privé en logement quand il est fourni dans le cadre d'une entreprise.

« Certains éléments structurels du système de TVA sont inclus dans la référence.

« Ces éléments sont :

- Les impôts, tarifs et charges australiens sont exonérés de TVA selon la référence. Les impôts, tarifs et charges exonérés sont actuellement énumérés par une liste faite par le Trésor. A partir du 1^{er} juillet 2011, ce mode de détermination sera remplacé par une exonération législative fondée sur des principes.

« - Les exportations et les autres produits destinés à la consommation hors d'Australie ne sont pas consommés domestiquement et ne sont donc pas soumis à la TVA. L'exonération de TVA des exportations est un élément fondamental de la référence et n'est pas traitée comme une dépense fiscale.

« - Les biens et services fournis à soi-même ne sont pas soumis à la TVA. Ce traitement est inclus dans la référence et n'est pas considéré comme une dépense fiscale.

« - Les crédits d'impôt sur les consommations intermédiaires [input tax credits (ITCs)] bénéficient à des entités enregistrées en considération de la TVA qu'elles paient sur les consommations intermédiaires. Le bénéfice des crédits d'impôt sur les consommations intermédiaires aux entreprises est un élément de conception fondamental de la TVA et n'est pas considéré comme une dépense fiscale.

« - Le loyer implicite des logements occupés par le propriétaire n'est pas soumis à la TVA. Les logements occupés par le propriétaire sont effectivement traités comme des produits taxés. Pour assurer la neutralité entre les propriétaires occupants et les investisseurs, la fourniture de logement résidentiel et de logement résidentiel commercial à long terme par les bailleurs sont aussi généralement traités comme la fourniture de produits taxés, ce qui signifie que les bailleurs ne peuvent pas bénéficier de [crédits d'impôt sur les consommations intermédiaires] et ne soumettent pas à la TVA le loyer payé par l'occupant. La taxation comme produit intermédiaire des fournitures de logement résidentiel est considérée comme un élément structurel de la référence.

« - La vente de nouveaux locaux résidentiels et la valeur des modifications, extensions et améliorations de locaux résidentiels sont soumis à la TVA. La revente ultérieure de locaux résidentiels est une fourniture imposée sur les consommations intermédiaire. Ces éléments du système de TVA sont considérés comme des éléments structurels de la référence.

« Unité d'imposition

« Alors que l'incidence économique de la TVA est sur le consommateur final d'un produit (généralement le consommateur final privé ou une entreprise imposée sur les consommations intermédiaires), l'unité fiscale redevable du paiement de la TVA est le fournisseur des biens ou services concernés. La principale exception à ceci est le cas de la « taxation inversée », où le consommateur est redevable du paiement de la TVA.

« - La taxation inversée se produit dans certaines situations où l'importation d'un produit de l'étranger peut être imposable. Cela peut s'appliquer, par exemple, quand un fournisseur enregistré à l'étranger importe des biens en Australie et les installe en Australie. Le fournisseur étranger et le consommateur australien peuvent convenir que la TVA sera payée par le consommateur, et non le fournisseur.

« La période d'imposition

« La période d'imposition retenue pour la référence de l'imposition des biens et services est l'année financière (du 1^{er} juillet au 30 juin).

« A.4 MESURES POUR CORRIGER DES EXTERNALITÉS

« (...)

« A.4.1 La référence pour les droits à polluer et le dispositif de réduction des émissions de carbone

« (...)»

IV. LA BELGIQUE

A. LA DÉFINITION DES DÉPENSES FISCALES ET DU SYSTÈME DE RÉFÉRENCE

Extrait de : Chambre des représentants de Belgique, budget des voies et moyens, « Inventaire 2009 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat pour l'année budgétaire 2010 » (DOC 52 2222/010), 13 décembre 2010.

« 1. Le présent inventaire constitue une actualisation de la liste contenue dans l'avis du Conseil Supérieur des Finances au Ministre des Finances, établissant un inventaire complet de toutes les exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat.

« Cet avis émis le 25 juillet 1985¹ est à l'origine de cet inventaire dont l'actualisation est effectuée annuellement en tenant compte des dispositions fiscales qui ont été supprimées ou ajoutées depuis cette date. Cet inventaire tient en outre compte, comme les précédents, des dispositions mentionnées à l'article 2 de la loi du 28 juin 1989 modifiant les lois sur la comptabilité de l'Etat.

« 2. Certaines des « exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat » sont qualifiées de dépenses fiscales. Le Conseil Supérieur des Finances a défini comme suit la notion de dépense fiscale :

« "Une moindre recette découlant d'encouragements fiscaux provenant d'une dérogation au système général d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales, culturelles, etc. et qui pourrait être remplacée par une subvention directe".

« La notion de « système général » est donc l'élément clé de la définition des dépenses fiscales. Cette notion se définit impôt par impôt.

« 3. L'impôt des personnes physiques organise la taxation des revenus de toute nature, nets des charges consenties pour les acquérir et/ou les conserver. Cette taxation est globalisée, sauf pour les revenus non récurrents, ainsi que pour les revenus mobiliers et divers. Le système général inclut la définition de l'unité d'imposition et les dispositions visant à définir la capacité contributive en fonction de la composition de cette unité d'imposition et du nombre de personnes déclarant un revenu. L'impôt des personnes physiques assure la taxation du revenu mondial des résidents, sous réserve de

¹ Voir Rapport annuel 1985 du Conseil supérieur des Finances, Moniteur belge du 18 avril 1986, p. 5.320.

l'application des conventions préventives de la double imposition et des mesures de droit interne visant à éliminer ou réduire la double imposition.

« 4. L'impôt des sociétés consiste en la taxation des bénéficiaires, quelle que soit leur affectation, mais après élimination de la double imposition des bénéficiaires réservés et distribués et après déduction des pertes antérieures. Les mesures d'application des conventions internationales préventives de la double imposition et les mesures de droit interne poursuivant le même objectif sont considérées comme faisant partie du système général. La déduction pour capital à risque est considérée comme un élément du système général : son instauration constitue un changement de système d'application générale et non une dérogation limitative au système préexistant.

« 5. En principe, le précompte professionnel est retenu par l'employeur et versé intégralement au Trésor. Il est calculé sur base de modalités qui peuvent différer selon la nature des revenus. Ces modalités constituent le système général et le montant retenu est alors intégralement imputable sur l'impôt des personnes physiques. Les dispenses de versement dont l'employeur bénéficie constituent des dépenses fiscales.

« 6. Le précompte mobilier tient lieu d'impôt final pour les personnes physiques et les assujettis à l'impôt des personnes morales. Par contre, il constitue toujours pour les sociétés un acompte sur l'impôt final. On considère donc que les exonérations, réductions de taux etc. qui portent sur le Pr.M. tenant lieu d'impôt final constituent des dépenses fiscales, à l'exception de celles qui visent à supprimer ou à réduire la double imposition au niveau international. Par contre, une mesure réduisant le précompte mobilier ou organisant des exonérations n'est pas une dépense fiscale lorsque le bénéficiaire de revenus est une société soumise à l'I.Soc.

« 7. Le système général des accises consiste en un taux par type de produit. Les exceptions ou réductions accordées à certains consommateurs ou selon l'utilisation qui en est faite constituent des dépenses fiscales mais la différenciation des taux par type de produit est constitutive du système général.

« 8. Le même principe vaut pour les droits d'enregistrement. Les droits se définissent par fait générateur. La différenciation des droits en fonction du fait générateur fait partie du système général mais les exceptions ou réductions accordées pour un droit donné sont des dépenses fiscales. En 2006, le droit d'apport a été ramené à 0%. Ce taux constitue donc le système général et les anciennes exemptions du droit proportionnel ne sont plus considérées comme des dépenses fiscales.

« 9. La TVA organise la taxation sur le principe de la valeur ajoutée incorporée par chaque intermédiaire, des livraisons de biens et des prestations de service faites sur le territoire du pays. Les règles européennes autorisent un ou plusieurs taux réduits. L'application de ceux-ci est considérée comme une dépense fiscale. La plupart d'entre eux en ont les caractéristiques de base : ils ont un caractère incitatif et/ou constituent des

dérogations « en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales et culturelles » et des subventions directes leurs sont substituables.

« 10. Outre le fait qu'elle déroge au système général de l'impôt, une dépense fiscale se caractérise également par le fait qu'elle vise une modification du comportement du contribuable et que cet objectif pourrait également être atteint par une subvention budgétaire directe.

« 11. Il existe inévitablement des cas de doute ou des cas dans lesquels une appréciation différente est possible quant à la question de savoir si telle disposition constitue ou non une dépense fiscale. C'est pourquoi une colonne "doute" a été prévue. Les dispositions prises en considération sont donc réparties en trois colonnes selon que, par rapport à la définition précitée :

« - elles doivent être considérées comme des dépenses fiscales ;

« - elles ne doivent pas être considérées comme telles ;

« - elles suscitent des doutes quant à leur nature de dépense fiscale.

« 12. Les dispositions fiscales mentionnées dans l'inventaire sont celles qui sont en vigueur pendant l'année ou pendant l'exercice d'imposition pour lesquels des estimations chiffrées les plus récentes sont disponibles.

« Les estimations chiffrées les plus récentes portent sur :

« - l'exercice d'imposition 2008 pour l'impôt des personnes physiques¹ ;

« - les exercices d'imposition 2008 et 2009 pour l'impôt des sociétés² ;

« - les années 2008 et 2009 pour le précompte mobilier et pour le précompte professionnel ;

« - les années 2008 et 2009 pour les impôts indirects.

« L'inventaire mentionne également les estimations relatives aux quatre périodes antérieures pour donner une évolution sur six ans. Les tableaux récapitulatifs sont disponibles en format xls sur le site www.docufin.be.

« Dans les tableaux regroupant les différents impôts, la totalisation et les comparaisons entre impôts se font toutefois sur base de la même période imposable, ce qui signifie par exemple, que les données de l'exercice 2008 pour l'impôt des personnes physiques et pour l'impôt des sociétés sont regroupées avec les données de l'année 2007 pour les autres impôts.

¹ Situation au 30 juin 2009 pour l'exercice d'imposition 2008 ; situation au 30 juin 2010 pour l'exercice d'imposition 2009.

² Idem.

« 13. L'inventaire fournit également des précisions quant à la finalité des dispositions qui ont le caractère de dépenses fiscales. La classification par objectif correspond à celle qui est utilisée pour les dépenses budgétaires.

« Cette classification est la suivante :

- « - Cellule « autorité »1*
- « - Cellule sociale.....2*
- « - Prévoyance sociale 2.1*
- « - Famille 2.2*
- « - Emploi et travail 2.3*
- « - Classes moyennes 2.4*
- « - Santé 2.5*
- « - Autres2.6*
- « - Cellule économique3*
- « - Épargne et crédit 3.1*
- « - Immobilier 3.2*
- « - Investissement des entreprises 3.3*
- « - Recherche et développement..... 3.4*
- « - Agriculture 3.5*
- « - Communications3.6*
- « - Énergie 3.7*
- « - Environnement..... 3.8*
- « - Autres3.9*
- « - Communautés et régions4*
- « - Divers5*

« La répartition du coût des dépenses fiscales selon les différents postes de cette classification doit toutefois être considérée comme indicative. Toute tentative de classification de ce type pose en effet le délicat problème de l'incidence économique de l'impôt et des déductions fiscales.

« 14. La quantification est réalisée selon la méthode dite des « pertes en recettes ». Cette méthode de calcul évalue de quel montant les recettes d'un impôt sont réduites à la marge du fait de l'existence d'une disposition fiscale particulière.

« Il s'agit d'un calcul ex-post et statique. Il n'est donc pas tenu compte des effets de comportements induits par l'existence de la disposition et de leurs éventuelles retombées positives ou négatives. La quantification étant faite disposition par disposition, certains effets induits « mécaniques » sont pris en compte.

« Ainsi, la suppression d'une déduction sur le revenu imposable à l'IPP peut modifier le taux ou le montant d'une réduction d'impôt octroyée en aval. Il en résulte que l'addition du coût des dépenses fiscales pour un impôt donné n'est qu'une indication imparfaite du rendement que procurerait leur suppression conjointe.

« 15. L'application de cette méthode se fait comme suit.

« - Les calculs concernant l'impôt des personnes physiques sont réalisés, selon le cas, sur base du modèle de micro-simulation SIRE à partir d'un échantillon représentatif de 30.376 déclarations (SIRE revenus 2007) ou sur base des données statistiques établies lors de l'enrôlement de l'impôt.

« - Les calculs concernant l'impôt des sociétés sont réalisés, selon le cas, sur base du modèle de micro-simulation MISis, à partir d'un échantillon représentatif d'environ 24.000 déclarations (MISis 2009, versus 22.200 environ dans MISis 2008), ou sur base des données statistiques établies lors de l'enrôlement de l'impôt.

« - Le coût des dispenses de versement de précompte professionnel est dérivé directement des données statistiques relatives aux déclarations de PrP.

« - Les résultats indiqués pour les autres impôts et taxes sont obtenus par application directe des tarifs normaux aux opérations recensées qui n'ont pas subi ces tarifs.

« - En l'absence de données appropriées et suffisantes disponibles auprès des administrations fiscales, ce sont des données externes qui sont utilisées : c'est notamment le cas pour les revenus exonérés.

« - Certaines des estimations antérieures ont été revues lors de la réalisation de cet inventaire en vue de présenter des séries statistiques cohérentes dans le temps. Cependant, suite à l'introduction d'une nouvelle méthode d'estimation pour les droits d'accise, une série statistique cohérente pour ce chapitre n'a pu être proposée qu'à partir de l'année 2004.

« 16. Cet inventaire est une annexe au budget des voies et moyens du pouvoir fédéral et vise à informer le parlement du coût des dépenses fiscales décidées par le pouvoir fédéral. Il n'inclut donc pas les « abattements, exonérations et réductions » octroyées ou maintenues par les Régions dans le cadre de leurs compétences fiscales.

(...) »

B. LES « TROIS CERCLES » : LA PREMIÈRE PAGE RELATIVE AUX ALLÈGEMENTS D'IMPÔT SUR LE REVENU

(voir page suivante)

DEPENSES FISCALES										FISCALE UITGAVEN		
Nature de dépense fiscale Aand van de fiscale uitgave			Classificatie Categorie	Revenus	Revenus	Revenus	Revenus	Revenus	Revenus			
Oui Ja	Non Nee	Doute Twijfel		Inkomsten 2003	Inkomsten 2004	Inkomsten 2005	Inkomsten 2006	Inkomsten 2007	Inkomsten 2008			
I. IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES (IPP)											I. PERSONENBELASTING (PB)	
A. NON ASSUJETTISSEMENT A L'IPP											A. NIET ONDERWORPEN AAN DE PB	
1. Agents diplomatiques étrangers et agents consulaires			X	X	X	X	X	X	X	X	1. Buitenlandse diplomatieke ambtenaren en consulaire ambtenaren	
2. Fonctionnaires, agents, représentants, délégués d'Etats étrangers			X	X	X	X	X	X	X	X	2. Ambtenaren, agenten, vertegenwoordigers en afgevaardigden van vreemde Staten	
3. Agents d'organisations internationales ou supranationales			X	X	X	X	X	X	X	X	3. Personeelsleden van internationale of supranationale organisaties	
B. REVENUS IMMOBILIERS											B. ONROERENDE INKOMSTEN	
4. Exonération du revenu cadastral de la maison d'habitation			X			X	X	X	X	X	4. Vrijstelling van het kadastraal inkomen van het woonhuis	
5. Exonération du revenu cadastral des immeubles affectés à l'exercice d'un culte, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux ou d'autres œuvres de bienfaisance			X	1	X	X	X	X	X	X	5. Vrijstelling van het kadastraal inkomen van onroerende goederen gebruikt voor erediensten, onderwijs, vestigen van hospitaal of andere weldadigheidsinstellingen	
6. Réduction du revenu cadastral en fonction de l'occupation, l'inactivité ou l'improductivité d'un bien immobilier			X		X	X	X	X	X	X	6. Vermindering van het kadastraal inkomen wegens niet-bewoning, niet-gebruik of onproductiviteit van een onroerend goed	
7. Abattement sur le RC de la maison d'habitation											7. Aftrek op het kadastraal inkomen van de woning	
7.1. Abattement ordinaire			X	3.2.	482,34	385,53	367,83	351,52	340,01	n.b./n.d.	7.1. Gewone aftrek	
7.2. Abattement complémentaire			X	3.2.	1,31	0,56	0,64	1,74	0,24	n.b./n.d.	7.2. Aanvullende aftrek	
8. Exonération de la partie du loyer excédant le revenu cadastral des terrains agricoles			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	8. Vrijstelling van het gedeelte van de huur dat het kadastraal inkomen overtreft voor landbouwgronden	
9. Exonération du revenu net des immeubles en bail de carrière ou bail à ferme			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	9. Vrijstelling van het netto-inkomen van onroerende goederen die betrekking hebben op loopbaanpacht of pachtovereenkomst	
10. Déduction ordinaire des intérêts			X		380,13	382,51	395,40	374,09	365,89	n.b./n.d.	10. Gewone interestaftrek	
11. Déduction des redevances grevant l'acquisition d'un droit d'emphytéose ou de superficie			X	3.2.	0,43	0,50	0,63	n.d./n.b.	0,49	n.b./n.d.	11. Aftrek van termijnen van aanschaffing van recht van erfpacht of opstal	
C. REVENUS MOBILIERS											C. ROERENDE INKOMSTEN	
12. Revenus non imposables au titre de revenus mobiliers											12. Niet als roerende inkomsten belastbare inkomsten	
12.1. Revenus des actions privilégiées SNCB			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	12.1. Inkomsten uit preferente aandelen van de NMBS	
12.2. Boni de liquidation			X		X	X	X	X	X	X	12.2. Liquidatieboni	
12.3. Revenus de fonds publics belges et des emprunts de l'ex-Congo belge émis avant 1962			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	12.3. Inkomsten uit Belgische openbare fondsen en uit leningen van voormalig Belgisch Kongo die werden uitgegeven vóór 1962	
12.4. Lots affiliés à des titres d'emprunts			X	X	X	X	X	X	X	X	12.4. Lots van effecten van leningen	
12.5. Première tranche des dividendes des sociétés coopératives agréées			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	12.5. Eerste schijf van dividenden van erkende coöperatieve vennootschappen	
12.6. Revenus des capitaux et biens mobiliers attribués à des fonds communs de placement ou à des comptes-épargne individuels			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	12.6. Inkomsten van roerende goederen en kapitalen die worden verlaend of toegelend aan gemeenschappelijke beleggingsfondsen of aan individuele spaarrekeningen	
12.7. Première tranche des intérêts ou des dividendes alloués ou attribués par certaines sociétés à l'impôt social			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	12.7. Eerste schijf van interesten of dividenden betaald of toegelend door bepaalde vennootschappen met een sociaal oogmerk	
13. Dépense de déclaration - précompte mobilier libératoire			X	3.5.	X	X	X	X	X	X	13. Vrijstelling aangifte - bevrijdende roerende voorheffing	
D. REVENUS PROFESSIONNELS											D. BEROEPSINKOMSTEN	
14. Plus-values exonérées				3.3./3.4.	X	X	X	X	X	X	14. Vrijgestelde meerwaarden	
14.1. Plus-values exprimées mais non réalisées, sauf plus-values stocks et commandes en cours			X								14.1. Uitgedrukte maar niet verwzenrijke meerwaarden, met uitsluiting van meerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering	
14.2. Quotité monétaire des plus-values réalisées			X								14.2. "Monetair" gedeelte van verwzenrijke meerwaarden	
14.3. Plus-values lors de la fusion, absorption ou scission de sociétés opérées en exemption d'impôt			X								14.3. Meerwaarden bij de fusie, overnaming of splitsing van vennootschappen vericht met belastingvrijstelling	
14.4. Plus-values constatées lors de la cessation de l'entreprise			X								14.4. Meerwaarden vastgesteld bij de stopzetting van de onderneming	
14.5. Plus-values sur titres novateurs			X								14.5. Meerwaarden op innovatie-aandelen	
14.6. Plus-values suite à levée d'option dans le cadre d'une convention d'option actions			X								14.6. Meerwaarden bij het lichten van een optie in het kader van een overgangskomen aandelenoptie	
14.7. Plus-values sur véhicules d'entreprise			X	3.8.						X	14.7. Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen	
14.8. Plus-values sur bateaux de navigation intérieure			X	3.8.						X	14.8. Meerwaarden op binnenschepen	
14.9. Plus-values sur voitures, voitures mixtes et minibus (exonération partielle)			X								14.9. Meerwaarden op personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen (gedeeltelijke vrijstelling)	

V. LES « TROIS CERCLES » DU DISPOSITIF BRITANNIQUE

(en milliards de livres)

	2009-10	2010-11
Tax Expenditures		
Income tax 1		
Relief for:		
Registered pension schemes 2 *	20 000	20 300
Share Incentive Plan *	190	210
Save As You Earn 3 *	100	120
Enterprise Management Incentives *	120	130
Approved Company Share Option Plans *	60	50
Individual Savings Accounts 4	1 600	2 100
Venture Capital Trusts 5 *	130	150
Enterprise Investment Scheme 5 *	180	160
Professional subscriptions *	80	80
Rent a room *	120	120
Seafarers' Earnings Deduction*	170	180
Exemption of:		
First £30,000 of payments on termination of employment *	1 000	1 000
Interest on National Savings Certificates including index-linked certificates *	140	180
Premium Bond prizes *	100	120
Income of charities 6 *	1 450	1 500
Foreign service allowance paid to Crown servants abroad *	95	95
Personal Tax Credits 7	5 600	5 530
Employer Supported Childcare exemption *	600	600
Corporation tax		
R&D tax credits 8 *	830	860
National insurance contributions		
Relief for:		
Share Incentive Plan *	130	140
Save As You Earn *	70	80
Enterprise Management Incentives*	50	60
Employer contributions to registered pension schemes 9 *	8 300	7 900
Capital gains tax		
Exemption of gains arising on disposal of only or main residence 10*	3 700	8 400
Relief for:		
Entrepreneurs' qualifying business disposals 11*	400	1 000
Inheritance tax		
Relief for:		
Agricultural property *	185	195
Business property *	190	205
Exemption of transfers to charities on death *	335	330

	2009-10	2010-11
Value added tax 12		
Zero-rating of:		
Food	11 500	14 250
Construction of new dwellings (includes refunds to DIY builders) *	4 350	5 150
Domestic passenger transport	2 650	3 300
International passenger transport (UK portion) *	100	150
Books, newspapers and magazines	1 250	1 600
Children's clothing	1 050	1 300
Water and sewerage services	1 350	1 700
Drugs and supplies on prescription	1 500	1 850
Supplies to charities 13 *	150	200
Certain ships and aircraft	450	550
Vehicles and other supplies to disabled people 13	350	450
Reduced rate for: 14		
Domestic fuel and power	3 200	4 250
Certain residential conversions and renovations	150	200
Energy-saving materials	50	50
Women's sanitary products	50	50
Landfill tax		
Exemption of waste for contaminated land	65	80
Climate change levy		
Reduced rate for participants in Climate Change agreements	260	200
Exemption of electricity generated from certain renewable resources 15	65	75
Hydrocarbon oils duty		
Rate differential for biofuels	300	80
Structural Reliefs		
Income tax 1		
Personal allowance	52 200	51 500
Corporation tax		
Life companies reduced rate of corporation tax on policy holders' fraction of profit *	400	400
Tonnage tax 16	165	170
Income tax and corporation tax		
Double taxation relief and foreign dividends exemption *	15 000	15 000
National insurance contributions		
Primary Threshold	13 800	13 800
Secondary Threshold	16 600	16 500
Lower Profits Limit	920	960
Contracted-out rebate occupational schemes: *		
Rebates deducted at source by employers	6 900	6 680
Rebates paid by the National Insurance Contributions office direct to the scheme	220	210
Contracted-out rebate personal and stakeholder pension schemes	2 400	2 240

	2009-10	2010-11
Value added tax 12		
Refunds to:		
Northern Ireland Government bodies of VAT incurred on non-business purchases under the Section 99 refund scheme	250	300
Local Authority-type bodies of VAT incurred on non-business purchases under the Section 33 refund scheme (includes museums and galleries under the Section 33A refund scheme)	7 750	9 350
Central Government, Health Authorities and NHS Trusts of VAT incurred on contracted-out services under the Section 41 (3) refund scheme	4 500	5 550
Hydrocarbon oils duty		
Tied oils scheme (Industrial Relief Scheme) 17, 27	1 300	1 350
Climate change levy		
Supply of taxable commodities not for burning or consuming in the UK	215	195
Reliefs with Tax Expenditure and Structural Components		
Income tax 1		
Age-related Personal allowances 18	2 600	2 800
Married Couple's Allowance 19	370	340
Exemption of:		
British Government securities where owner not ordinarily resident in UK *	1 700	1 800
Child benefit (including one parent benefit) *	1 190	1 200
Long-term incapacity benefit *	350	350
Attendance allowance *	150	150
Disability living allowance *	450	450
War disablement benefits *	70	70
Corporation tax		
Small companies' reduced corporation tax rate	3 000	2 900
Exemption for gains on substantial shareholdings	260	260
Income tax and corporation tax 1		
Capital allowances 20 *	19 000	17 000
Of which:		
Annual Investment Allowance 21	1 200	1 600
Capital gains tax		
Exemption of:		
Annual exempt amount (half of the individual's exemption for trustees) *	1 600	1 700
Gains accrued but unrealised at death 22 *	460	680
Petroleum revenue tax 23		
Oil allowance	330	370
Tariff receipts allowance	60	60
Inheritance tax		
Nil rate band for chargeable transfers not exceeding the threshold *28	11 100	11 500
Exemption of transfers on death to surviving spouses *24	1 900	1 800
Stamp duty land tax		
Exemption of transfers of residential land and property where the consideration does not exceed the £125,000 threshold and non-residential land and property where the	330	310

	2009-10	2010-11
consideration does not exceed the £150,000 threshold 25 *		
Transfers to charities	110	100
Group relief	620	590
Transfers to registered social landlords	110	70
Alternative property finance	130	140
National insurance contributions		
Reduced contributions for self-employed not attributable to reduced benefit eligibility	1 550	1 800
Value added tax 12		
Exemption of: 26		
Rent on domestic dwellings *	3 900	4 800
Supplies of commercial property *	200	200
Education*	950	1 200
Health Services*	1 100	1 400
Postal services	150	200
Burial and cremation	150	150
Finance and insurance*	7 300	9 100
Betting and gaming and lottery duties *	950	1 150
Small traders below the turnover limit for VAT registration *	1 400	1 700
Air Passenger Duty		
Non-passengers (e.g. cabin crew)	105	115
Vehicle Excise Duty		
Exemption for disabled motorists	200	220

Table updated December 2010

* These figures are particularly tentative and subject to a wide margin of error.

1 The costs of the personal income tax allowances do not cover individuals who are not on HMRC records because their income is below the tax threshold.

2 The cost of the tax relief is calculated as the tax that would be paid by registered pension schemes if they were not registered with HMRC and thus not able to benefit from the tax privileges associated with being a registered pension scheme. The figure is the sum of the front-end relief on contributions plus the relief on investment income of funds net of tax paid on current pension payments.

3 Excludes the cost of the tax-free bonus or interest received under a Save As You Earn contract.

4 Cash and stocks & shares ISA limits were increased to £5,100 and £10,200 respectively from 6 October 2009 for those aged 50 and over, and for everyone else from 6 April 2010.

5 These figures include the capital gains tax cost as well as the income tax cost.

6 These figures comprise the total sum paid to charities and other qualifying bodies in respect of income tax deducted at source from eligible investment income and basic rate tax relief on donations under the Gift Aid scheme. Information is not available about income received by these bodies without deduction of tax, and no allowance is made for this. The figures also include an estimate of income tax relief, which is received by donors. In terms of the columns of Table 10.2, these figures correspond to Tax Repayments plus Payroll Giving plus Gifts of shares and property plus Higher rate relief.

7 These figures represent only the negative tax element of the tax credit payments. Negative tax is that part of the tax credit that is less than or equal to the tax liability of the family. The

equivalent figures for the public expenditure element of tax credit payments are £22,000 million in 2009-10 and £23,325 million in 2010-11.

8 These figures represent only the negative tax element of R&D tax credits. Negative tax is that part of the tax relief due to the enhanced expenditure (i.e. amounts in excess of 100 per cent of the expenditure) which offsets liability to corporation tax. Directly payable tax credits are treated as public expenditure and are not included in these figures. The equivalent figures for the public expenditure element of R&D tax credits are £170 million in 2009-10 and £170 million in 2010-11.

9 This value of the National Insurance Contribution relief is based on the assumption that should registered pension schemes become not registered with HMRC, employer contributions to them would be subject to NI charges as if they were earnings.

10 The estimated cost of the exemption of main residence from capital gains tax does not represent the yield if this exemption were to be abolished, as consequential behavioural effects would substantially reduce yield.

11 Entrepreneurs' relief is available to individuals and partners and certain trustees. Where qualifying conditions are met it applies to, broadly: sales of the whole or part of an unincorporated trading business, including trading partnerships; disposals of former trade assets after the unincorporated business has ceased; disposals by directors/employees of shareholdings of 5% or more in trading companies (and holding companies of trading groups); disposals of trade assets associated with qualifying disposals of partnership interests or shares; disposals by trustees where a beneficiary has a qualifying interest in the company/business in question.

12 Some of these tax expenditures and reliefs are mandatory or permitted under the EC 6th VAT Directive and some are derogations from the Directive. All the cost estimates relating to VAT are based on the actual standard rate of VAT that applied in the relevant periods – so the costings take into account the temporary reduction in the standard rate of VAT to 15.0% for a 13 month period between 1 December 2008 and 31 December 2009; and the increase in the standard rate of VAT to 20.0% from 4 January

13 Costs exclude the zero-rating of items appearing elsewhere in the list.

14 The figures for all reduced-rate items are estimates of the cost of the difference between the standard rate of VAT and the reduced rate of 5 per cent.

15 Supplies of electricity derived from renewable sources excluding those from hydro-electric stations with more than 10 Megawatts generating capacity.

16 A concessionary tax regime for shipping companies.

17 Exempt oils used for purposes other than heating and in engines.

18 These figures represent the cost of the excess of the age-related personal allowance over the corresponding allowances of non-aged taxpayers. They include £40 million in 2009-10 and £45 million in 2010-11 for the cost of the higher age-related allowances for those aged 75 and over.

19 Available to people born before 6 April 1935. Tax relief is given at the rate of 10 per cent of the allowance.

20 The estimates for capital allowances are calculated as reductions in tax liabilities accruing for the years shown and take account of estimated balancing charges.

21 The Annual Investment Allowance enables 100% deductions to be made for qualifying expenditure in the year in which it is made up to a maximum level which was £50,000 in 2009/10 and £100,000 in 2010/11.

22 These estimates assume that assets transferred between spouses or civil partners on death would be exempt from capital gains tax.

23 The figures are net of any consequential effect on corporation tax and represent the effect on calendar year accruals in 2009 and 2010. The cost of all types of expenditure relief (i.e. capital expenditure, including uplift, operating expenditure and exploration and appraisal expenditure) is £1,650 million in 2009-10 and £1,850 million in 2010-11. These figures reflect the fact that, in the case of petroleum revenue tax, no distinction is made between revenue and capital.

24 Includes civil partnerships. These costs are only in respect of transfers for which an account is submitted to HMRC.

25 Ignores the temporary increase in the £125,000 threshold to £175,000 for residential transactions (from September 2008 to December 2009) and the temporary increase in the £125,000 threshold to £250,000 for first time buyers of residential property from late March 2010 to end March 2012

26 Traders are unable to charge output tax on exempt goods and services, but are also unable to reclaim input tax. These estimates reflect the net effect of the VAT exemption, compared to applying the standard rate of VAT. There may also be some additional revenue gain as a result of the exemption; some of the costs of irrecoverable input tax may be reflected within the prices of intermediate goods and services. This could then feed through the supply chain to the final prices of other taxable goods and services, and to the amount of VAT collected on them. This additional effect is not included in the estimates explicitly.

27 The methodology for these figures has been revised and updated.

28 Includes the cost of the transferable nil rate band.

HM Revenues and Customs, « Estimated costs of the principal tax expenditure and structural reliefs », décembre 2010

**ANNEXE 5 - RÉPONSES DU GOUVERNEMENT AU
QUESTIONNAIRE ADRESSÉ PAR LA COMMISSION DES
FINANCES**

I. LES DÉPENSES FISCALES

A. LA NOTION DE DÉPENSE FISCALE

Question n° 1 - Selon le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2011, « *le caractère général d'une mesure fiscale a été réévalué* ». Indiquer précisément en quoi consiste cette réévaluation, ainsi que les définitions antérieure et actuelle du critère de généralité

Réponse :

Les dépenses fiscales sont les mécanismes d'allègement d'impôt qui poursuivent des buts semblables à ceux des dépenses budgétaires. Leur suivi permet un pilotage des politiques publiques spécifiques et de leur coût pour les finances publiques.

Les dépenses fiscales s'apprécient par dérogation à une norme. En l'absence de définition explicite et intangible de cette norme, le Conseil des impôts dans son rapport de 2003 sur la fiscalité dérogatoire a préconisé de distinguer les « allègements structurels » à vocation avant tout fiscale, des mesures à caractère incitatif, « instruments de politiques publiques » qui constituent de ce fait des dépenses fiscales. Cette distinction a présidé aux classements opérés dans le tome II des voies et moyens annexées aux projets de loi de finances depuis lors. Elle est combinée avec d'autres critères plus anciens, en particulier le caractère général de la mesure dérogatoire.

Par cohérence, dans le cadre du PLF pour 2009, ce dernier critère a été réévalué et celui de l'ancienneté supprimé dès lors qu'il conduisait à exclusion du recensement des dispositifs qui conservent le caractère de dépense fiscale.

Ainsi, la généralité d'une mesure fiscale s'apprécie désormais non de façon purement numérique, mais au regard de la proportion de contribuables qui, potentiellement concernés, en bénéficient effectivement. C'est ce qui a conduit à ne plus retenir parmi les dépenses fiscales le régime d'intégration de droit commun des résultats des groupes des sociétés françaises et celui des sociétés mères et filles. En effet, il concerne moins d'entreprises que l'exonération accordée aux entreprises nouvelles dans les zones prioritaires d'aménagement du territoire. Toutefois, ce dernier demeure un dispositif localisé, ciblé au regard de l'ensemble des entreprises et répond à un objectif d'incitation spécifique, autant d'éléments qui justifient son classement en dépense fiscale. A contrario, le régime d'intégration vise indistinctement toutes les entreprises en situation de constituer un groupe, n'a pas de vocation incitative et poursuit un objectif purement fiscal, puisqu'il s'agit d'éviter les doubles impositions.

A. LE SYSTÈME DE RÉFÉRENCE

1. Questions générales

Les dépenses fiscales et les modalités de calcul de l'impôt sont, par construction, chiffrées par rapport à un système de référence, que la France, contrairement à d'autres Etats (Etats-Unis, Belgique, Australie...), ne publie pas.

NB : au sens du présent questionnaire, le « système de référence » ne correspond pas à la « norme » évoquée par le fascicule des « Voies et moyens » et servant à déterminer la liste des dépenses fiscales, mais la référence par rapport à quoi le coût des dépenses fiscales, mais aussi des modalités de calcul de l'impôt (par définition incluses dans la « norme ») est évalué.

Question n° 2 : Pourquoi la France ne publie-t-elle pas son système de référence ?

Réponse :

Au printemps 2011, le Gouvernement remettra au Parlement un rapport d'évaluation de l'ensemble des dépenses fiscales et des niches sociales conformément à l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques du 9 février 2009.

Pour chaque dépense fiscale, les modalités de chiffrage seront précisées et la norme fiscale de référence utilisée sera explicitée.

Dans la cohérence de ces travaux et de façon à poursuivre l'effort d'amélioration de présentation du Tome II, engagé depuis le PLF pour 2006, il est tout à fait envisageable qu'à l'occasion du prochain PLF, le Gouvernement présente pour chaque impôt une définition de la norme de référence, la liste des dépenses fiscales estimées au regard de cette norme commune et, le cas échéant, celles dont le chiffrage y déroge pour des raisons particulières. Sachant que la norme résulte par principe des votes du Parlement, elle est susceptible d'évoluer en fonction de ces derniers.

Indiquer précisément en quoi consiste ce système de référence pour :

Question n°3 : L'impôt sur le revenu. Préciser notamment dans quelle mesure le Gouvernement raisonne en termes de taxation du revenu global dit de Schanz-Haig-Simons, et comment les dépenses consenties pour obtenir le revenu sont prises en compte (en particulier dans le cas des abattements forfaitaires censés compenser de telles dépenses).

Réponse :

Conformément à l'article 156 du code général des impôts, l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net global annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net global est déterminé « eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent sous déduction des déficits constatés pour une année dans une catégorie de revenus ».

Le revenu net global correspond donc à la somme algébrique des revenus catégoriels nets du montant des charges déductibles nécessaires à l'acquisition des revenus énoncées au II de l'article 156, diminuée du montant des charges déductibles du revenu global.

Le caractère forfaitaire de certaines déductions de charge, tel l'abattement de 10% pour frais professionnels dont bénéficient en vertu du 3° de l'article 83 du CGI, les salariés qui n'optent pas pour la déclaration des frais professionnels réels correspond à une mesure de simplification du législateur envers le redevable. Dès lors que les sommes en jeu constituent des dépenses pour frais professionnels engagés pour obtenir le revenu, l'abattement de 10 % prévu à l'article 83-3° du CGI constitue bien une modalité de détermination du revenu net catégoriel inhérente au calcul de l'impôt.

A contrario, l'abattement de 10 % sur le montant des pensions prévu à l'article 158-5-a du CGI ne peut être assimilé à un abattement pour frais engagés pour acquérir le revenu et constitue dès lors une dépense fiscale (n°120401).

En cela, la conception de la norme en matière d'impôt sur le revenu correspond bien à la notion de taxation du revenu global disponible des ménages dit de Schanz-Haig-Simons.

Question n° 4. Quel est le coût (en 2009, 2010 et 2011) de la taxation libératoire de certains revenus du patrimoine (revenus et plus-values mobiliers et plus-values immobilières), par rapport à une situation où ces revenus seraient soumis au barème ?

Réponse :

Les données fournies permettent d'évaluer l'impact d'une taxation au barème de l'intégralité des revenus du patrimoine (hors plus values immobilières), par comparaison avec la législation actuelle. Elles ressortent d'une simulation effectuée sur les revenus 2009.

Tableau : Montants cumulés des différents revenus du patrimoine (revenus 2009)

Type de revenus imposés aux PFL et aux taux de 19% (PV) (les données ne permettent pas prendre en compte les PVI)	Montants (en M€)
Revenus des actions et parts soumis au prélèvement libératoire de 18% (ligne 2DA de la 2042)	5 229
<i>Produits d'assurance-vie et de capitalisation soumis au prélèvement libératoire de 7,5% (ligne 2DH de la 2042)</i>	802
Produits de placement soumis aux prélèvements libératoires autres que ceux indiqués lignes 2DA et 2DH (ligne 2EE de la 2042)	6 194
Plus-values, gains en capital et profits divers sur valeurs mobilières et assimilés (ligne 3 VG de la 2042 et lignes du bloc 3 de la 2042C)	4 805
Plus-values des professions non salariées (revenus agricoles) (lignes concernées de la 2042 C)	93
Plus-values des professions non salariées (revenus industriels et commerciaux) (lignes concernées de la 2042 C)	571
Plus-values des professions non salariées (revenus non commerciaux) (lignes concernées de la 2042 C)	446
Ensemble	18 139

Le tableau suivant permet d'identifier l'impact budgétaire d'une mise au barème des revenus et d'identifier les gagnants et perdants d'une telle modification.

Nombre de contribuables concernés par la mesure, nombre de contribuables perdants et nombre de contribuables gagnants à la mesure

Nombre de contribuables concernés par la mesure	Nombre de contribuables perdants	Surplus d'imposition des contribuables perdants (en M€)	Nombre de contribuables gagnants	Perte de recettes résultant des contribuables gagnants (en M€)	Surplus d'imposition total (en M€)	Nombre de contribuables non impactés
8 055 574	2 381 414	1 944	5 667 821	-314	1 630	6 339

De manière schématique :

- les foyers perdants deviendraient taxés marginalement à 30% ou à 41% si les revenus du patrimoine étaient imposés au barème ;
- les foyers gagnants soumettent actuellement des revenus au prélèvement libératoire forfaitaire ou au taux de 19% (PV) alors qu'ils acquitteraient un impôt d'un montant inférieur si ces mêmes revenus étaient taxés au barème.

Les informations disponibles à ce jour ne permettent pas de faire vieillir ces données.

Question n° 5. L'impôt sur les sociétés. Préciser en particulier dans quelle mesure sont considérées comme faisant partie du système de référence ou de la « norme » les dispositions tendant à éliminer des doubles impositions, les amortissements, les déductions de pertes antérieures. Le taux pris pour référence est-il toujours (sauf dans le cas de la mesure n° 320103 depuis 2011) celui de 33 1/3 % ?

Réponse :

Les dispositions tendant à éliminer les doubles impositions :

La réponse est apportée à la question 8.

Les amortissements :

Cette modalité de calcul ne confère aucun avantage ; elle ne fait qu'intégrer une nécessité comptable et une réalité économique. Considérer que la norme fiscale de référence est la liquidation de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sans application des dispositifs d'amortissements reviendrait à taxer les immobilisations pour leur valeur d'acquisition, sans prendre en compte la dépréciation réelle des biens. Les amortissements accélérés ou les amortissements exceptionnels, qui vont au-delà des règles de dépréciation, sont considérés comme des dépenses fiscales.

Les déductions de pertes antérieures :

Les mécanismes de déduction des pertes antérieures qui peuvent être réalisées sous la forme de report des déficits, qu'il s'agisse du carry-back (ou report en arrière) ou de celui du report en avant, permettent à une entreprise de lisser les pertes subies et, ce faisant, l'imposition due. Cette mesure a un caractère général, puisqu'elle profite potentiellement à toutes les entreprises, n'a pas de portée incitative particulière et permet une égalité de traitement entre les entreprises notamment lorsqu'elles rencontrent une activité cyclique ou supportent d'importantes immobilisations (déduction des charges d'intérêts pendant plusieurs exercices successifs et réalisation d'un gain au moment de la cession des biens).

Enfin, ces mesures participent de l'attractivité de notre territoire puisque 15 Etats de l'Union européenne disposent d'un mécanisme de report en avant, parmi lesquels 5 Etats – dont nos

principaux partenaires (Royaume-Uni, Allemagne, Irlande, Pays-Bas et France) – conjuguent comme en France ce régime avec celui du carry-back.

Pour toutes ces raisons, la déduction des pertes antérieures n'est pas une dépense fiscale, mais fait partie intégrante des règles de calcul de l'IS.

Le taux pris pour référence.

La réponse est apportée à la question 18.

Question n° 6. La TVA. En particulier, répondre aux questions suivantes :

a) Quels sont les critères conduisant à considérer que certaines mesures de taux réduit (cf. en particulier celles figurant en page 31 du rapport d'octobre 2010 du CPO Entreprises et « niches » fiscales et sociales) ne sont pas des dépenses fiscales ? Réagir aux critiques du CPO et de la Cour des comptes.

Réponse :

La TVA est un impôt dont le rendement budgétaire est essentiel aux finances publiques. Elle est supportée par le consommateur.

En principe, sont traitées comme des règles générales les dispositions qui, pour l'ensemble des contribuables visés, visent à rendre supportable cet impôt sur la consommation ou qui ont pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services. C'est le cas des taux réduits de TVA, destinés non à stimuler un secteur ou un comportement, mais visant la consommation de certains produits de base. Il s'agit en particulier de l'alimentation ou des médicaments. Considérer ces taux réduits comme des dépenses fiscales serait par conséquent purement artificiel et antinomique au regard des critères définis par le Conseil des impôts en 2003.

Par extension, plusieurs taux de TVA réduits procèdent de cette logique et ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales, notamment celui sur les livres ou encore sur les services de transport public.

Lors du dernier reclassement opéré en 2009, la TVA n'a pas fait l'objet de propositions particulières, dans la mesure où cela aurait pu interférer inutilement avec le débat sur les taux réduits. Le prochain PLF pourrait être l'occasion pour le Parlement et le Gouvernement, via la présentation du Tome II, de préciser ce qui peut être considéré comme un produit ou service de base et, ce faisant, la norme applicable.

La question pourrait par exemple être soulevée pour certains produits, comme les abonnements aux services de télévision, divers services culturels, les gains de course attribués aux entraîneurs ou encore les œuvres d'art.

Le tableau ci-dessous recense les taux réduits de TVA qui ne sont actuellement pas classés comme des dépenses fiscales :

Mesures non considérées comme des dépenses fiscales
Taux de 5,5% sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine
Taux de 5,5% sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation
Taux de 5,5% sur le bois de chauffage, les produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage et les déchets de bois destinés au chauffage
Taux de 5,5% sur les sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires

Taux de 5,5% sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 octies (taux à 2,1%)
Taux de 5,5% sur les ventes et apports de logements sociaux à usage locatif à l'association foncière logement lorsqu'elle a conclu une convention avec l'Etat
Taux de 5,5% sur les ventes et apports de logements à usage locatif à l'association foncière logement ou à des sci dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas certains plafonds.
Taux de 5,5% sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité
Taux de 5,5% sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement
Taux de 5,5% sur les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement
Taux de 5,5% sur certains spectacles (théâtres, cirques, spectacles de variétés, foires, salons, jeux et manèges forains)
Taux de 5,5% sur les droits d'entrée pour la visite de parcs zoologiques et botaniques, des musées, monuments et expositions culturelles
Taux de 5,5% sur les transports de voyageurs
Taux de 5,5% sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma
Taux de 5,5% sur les abonnements souscrits pour recevoir des services de télévision
Taux réduit à 5,5% sur les droits perçus pour la visite de parcs à décors animés
Taux réduit à 5,5% sur les cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres
Taux réduit à 5,5% sur les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets
Taux réduit sur les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyen correspondant à l'édition d'un service de télévision locale.
Taux réduit de 5,5% sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale.
Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI
Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'Etat dans les conditions prévues par arrêté
Taux réduit à 5,5% sur les livres

b) Selon les estimations de la direction générale du Trésor, sur la base de l'année 2008 un point d'augmentation de la TVA rapporte 0,5 milliard d'euros pour le taux super-réduit, 2,6 milliards d'euros pour le taux réduit et 6,5 milliards d'euros pour le taux normal. Compte tenu du niveau des trois taux (2,1 %, 5,5 % et 19,6 %), cela suggère que ramener tous ces taux à 19,6 % rapporterait 45 milliards d'euros (à comportements inchangés)

¹. Pourtant, la somme des coûts des dépenses fiscales correspondant à des taux réduits de TVA, tels qu'évalués par le fascicule des « Voies et moyens », est de moins de 15 milliards d'euros (14,6 milliards d'euros en 2011).

- Le raisonnement conduisant aux 45 milliards d'euros est-il correct ?

Réponse :

Le coût de 45 Md€ en 2008 au titre des taux réduits de TVA correspond – conformément à la formule mathématique indiquée par le rapporteur général en note de bas de page - à ce que pourrait rapporter en théorie et à comportement inchangé le passage à un taux unique de 19,6 %.

Au titre de 2009, un tel calcul se fonderait sur les hypothèses suivantes et aboutirait à un coût de 39,4 Mds € :

- le point de TVA à 2,1 % rapporte 0,4 Md€ ;
- le point de TVA à 5,5 % rapporte 2,3 Mds€ ;
- le point de TVA à 19,6% rapporte 5,8 Mds€.

Toutefois, il est vraisemblable qu'une telle mesure aurait un effet négatif important sur le pouvoir d'achat des ménages et ce faisant sur les quantités consommées. Ce calcul est par conséquent purement théorique.

- A quoi l'écart correspond-il ? Indiquer en particulier le poids du taux réduit en faveur des produits alimentaires.

Réponse :

La somme des coûts des dépenses fiscales correspondant à des taux réduits de TVA est estimé à 12,7 Md€ en 2009, soit une différence de $39,4 - 12,7 \text{ Md€} = 26,7 \text{ Mds€}$.

Cette différence s'explique principalement par deux raisons:

- Pour 5,4 Mds €, elle résulte de ce que le chiffrage des dépenses fiscales constituées par les taux super réduit est effectué non pas par référence au taux de 19,6% mais par rapport à un taux réduit de 5,5 %, dès lors que ce dernier est considéré comme une norme. Dans ces conditions, la somme des coûts des dépenses fiscales doit être comparée à la somme $(0,4 \text{ Md€} * (5,5 - 2,1) + 2,3 \text{ Md€} * (19,6 - 5,5))$, soit 34 Mds€ ;
- sur les 21,3 Mds€ d'écart restant, le taux réduit de TVA sur les denrées alimentaires représente 19,2 Mds€². L'écart résiduel provient du coût des taux réduits de TVA évoqués à la question précédente (TVA à taux réduit sur les livres, sur le transport de personnes, etc.).

c) Dans le cas de la France, le coefficient d'efficacité de la TVA est de l'ordre de 50 % (contre 70 % au Luxembourg et 60 % en Irlande), ce qui signifie qu'en taxant la totalité de la consommation au taux normal le produit de TVA – 130,6 milliards d'euros en 2011 selon le Gouvernement – serait deux fois plus élevé. Or, les taux réduits ne paraissent coûter que 45 milliards d'euros environ, ce qui implique que les allègements relatifs à l'assiette coûtent de l'ordre de 85 milliards d'euros. Pourtant, ces allègements d'assiette sont négligeables selon le

¹ $(19,6 - 2,1) * 0,5 + (19,6 - 5,5) * 2,6$.

² chiffrage réalisé à partir du compte semi définitif de l'INSEE, pour 2007 en nouvelle base (base 2005)

fascicule des « Voies et moyens », qui évalue la totalité des dépenses fiscales de TVA à 16,7 milliards d'euros en 2011, dont 14,6 milliards d'euros pour la somme des dépenses fiscales correspondant à des taux réduits.

Ce sont donc plus de 80 milliards d'euros d'allègements d'assiette de TVA qui semblent ne pas être pris en compte par le fascicule des « Voies et moyens ».

A quoi ces 80 milliards d'euros correspondent-il ? Pourquoi le Gouvernement considère-t-il qu'il ne s'agit pas de dépenses fiscales ? Auraient-ils vocation à apparaître parmi les modalités de calcul de l'impôt ?

Réponse :

Le coefficient d'efficacité de la TVA est normalement calculé de la manière suivante : recettes TVA / (19,6% * Consommation finale)

Ainsi, il ne s'agit pas, contrairement à ce qu'indique son nom, d'un indicateur d'efficacité de la TVA dans la mesure où :

- le dénominateur ne concerne que la consommation des ménages alors que l'assiette économique de la TVA inclut également la TVA acquittée par les APU et les autres organismes ;
- la consommation des ménages retenue est celle de la comptabilité nationale qui inclut les loyers (réels ou fictifs, soit plus de 200 Mds€) non soumis à la TVA ou encore la consommation en SIFIM (services d'intermédiation financière indirectement mesurés, 50 Mds€) ;
- il mélange l'effet des taux réduits et celui des règles d'exonération ou d'exclusion du champ qui, selon les cas, contribuent à réduire la recette (quand elles visent la consommation finale) ou au contraire à la majorer (rémanences pesant sur les entreprises).

Dans ces conditions, l'estimation de 80 Mds € repose à la fois sur un coefficient d'efficacité fortement sous-évalué et sur une interprétation trop extensive de ce coefficient, qui nécessiterait pour les besoins de la démonstration d'exclure plusieurs éléments de consommation.

d) Faire le point sur le régime de TVA applicable aux services financiers et aux assurances, en indiquant le coût. Pourquoi n'est-il pas considéré comme une dépense fiscale ?

Réponse :

Les activités bancaires et financières et les opérations d'assurance et de réassurance mentionnées à l'article 261 C du code général des impôts sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu du même article.

Une imposition sur option est prévue à l'article 260 B du même code pour les opérations qui se rattachent aux activités bancaires, financières définies par décret (articles 70 sexies et 70 septies de l'annexe III au CGI).

Ce régime n'est pas considéré comme une dépense fiscale dans la mesure où conformément au droit européen, la norme est l'exonération de ces activités et l'imposition la dérogation et que budgétairement elle se traduit non par une perte de recette, mais par un surplus tenant aux rémanences pesant sur le financement de l'économie.

e) Par rapport à quoi le coût des dépenses fiscales correspondant au taux super-réduit ou à des exonérations est-il évalué (taux normal, taux réduit...) ?

Réponse :

Le tableau ci-dessous liste l'ensemble des taux super réduits et les taux réduits, considérés comme des dépenses fiscales.

Numéro	Libellé de la mesure	Références juridiques	Taux de référence
730212	Taux de 5,5 % applicable aux éléments constitutifs des aliments pour le bétail et à certains produits et engrais à usage agricole	278 bis-4° et 5°	19,60%
730203	Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	278 quinquies	19,60%
730204	Taux de 5,5 % applicable aux terrains à bâtir achetés par des organismes d'HLM ou des personnes bénéficiaires de prêts spécifiques pour la construction de logements sociaux à usage locatif	278 sexies-I-1	19,60%
730216	Taux de 5,5 % applicable aux logements en accession sociale à la propriété dans les quartiers en rénovation urbaine	278 sexies-I-11	19,60%
730210	Taux de 5,5 % pour certaines opérations (livraisons à soi-même d'opérations de construction, livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, ventes, apports, etc.) portant sur les logements sociaux et locaux assimilés suivants : - logements sociaux à usage locatif ; -logements destinés à la location-accession ou à l'accession sociale à la propriété avec acquisition différée du terrain ou assortie d'un prêt à remboursement différé; - logements relevant des structures d'hébergement temporaire ou d'urgence ; - logements relevant de certains établissements d'hébergement de personnes âgées ou handicapées ; - partie des locaux dédiés à l'hébergement dans les établissements d'accueil pour enfants handicapés ; - immeubles sociaux apportés aux sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété	278 sexies-I-2, 3, 3 bis, 3 ter, 3 quater, 3 septies, 3 octies, 4, 5, 7 et 9	19,60%
730213	Taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans	279-0 bis	19,6% (métropole) et 8,5% (DOM)
730219	Taux de 5,5 % pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées ainsi que dans les lieux de vie et d'accueil	279-a (2ème alinéa)	19,60%
730205	Taux de 5,5 % pour la fourniture de logements dans les hôtels	279-a 1er alinéa	19,6% (métropole) et 8,5% (DOM)
730206	Taux de 5,5 % applicable à la fourniture de logement dans les terrains de camping classés	279-a 3ème alinéa	19,60%
730207	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	279-a bis	19,60%
730208	Taux de 5,5 % pour les prestations de soins dispensées par les établissements thermaux autorisés	279-a quinquies	19,60%
730218	Taux de 5,5% pour la fourniture par réseaux d'énergie d'origine renouvelable	279-b decies	19,60%
730215	Taux de 5,5 % pour les travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles	279-b septies	19,60%
730209	Taux de 5,5 % applicable aux prestations réalisées par les avocats et les avoués dans le cadre de l'aide juridictionnelle	279-f	19,60%
730214	Taux de 5,5 % pour les services d'aide à la personne fournis par les entreprises agréées en application des articles L. 7232-1 à L. 7232-4 du code du travail	279-i	19,60%
730220	Taux de 5,5 % pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale	279-l	19,60%
730221	Taux de 5,5% applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques	279-m	19,60%

730303	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	281 octies 1er et 2ème alinéas	5,50%
730301	Taux de 2,10 % applicable aux droits d'entrée des 140 premières représentations de certains spectacles	281 quater, 89 ter de l'annexe III	5,50%
730302	Taux de 2,10 % applicable aux ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA	281 sexies	5,50%
710103	Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Fixation des taux à : - 8,5 % pour le taux normal ; - 2,1 % pour le taux réduit	296	19,6% (Taux normal) et 5,5% (taux réduit)
730307	Taux de 2,10% applicable aux ventes et apports de terrains à bâtir, aux constructions (LASM) et ventes de logements neufs à usage locatif réalisés dans le cadre d'investissements locatifs donnant lieu à défiscalisation	296 ter-c	8,5% (tx normal DOM)
730306	Taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse	297	Taux appliqués en métropole aux mêmes produits et services
730305	Taux de 2,10 % applicable aux publications de presse	298 septies	5,50%

En complément, le tableau ci-dessous recense les taux super réduits et précise le taux réduit auquel ils se rapportent.

Dépense fiscale			Norme de référence		
Numéro	Libellé	Références juridiques	Taux de référence	Libellé	Références juridiques
730303	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins.	281 octies 1er et 2ème alinéas	5,50%	Taux de 5,5% sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 octies (taux à 2,1%).	278 quater
730301	Taux de 2,10 % applicable aux droits d'entrée des 140 premières représentations de certains spectacles.	281 quater, 89 ter de l'annexe III	5,50%	Taux de 5,5% sur certains spectacles (théâtres, cirques, spectacles de variétés, foires, salons, jeux et manèges forains.	279 b bis
730302	Taux de 2,10 % applicable aux ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA.	281 sexies	5,50%	Taux de 5,5% sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine.	278 bis 1° et 2°
730305	Taux de 2,10 % applicable aux publications de presse.	298 septies	5,50%	Taux réduit à 5,5% sur les livres.	278 bis 6°

f) L'assiette prise pour référence n'est manifestement pas la consommation des ménages au sens de la comptabilité nationale. De quoi s'agit-il ?

Réponse :

L'assiette prise en compte dépend du périmètre de la dépense fiscale et des données disponibles y afférant. La plupart des dépenses fiscales en TVA sont estimées à partir du chiffre d'affaire déclaré pour chaque taux de TVA par les entreprises. Il s'agit en effet des données disponibles les plus actuelles pour chaque secteur d'activité.

La dépense fiscale est généralement calculée en effectuant le produit du chiffre d'affaire pris en compte par le différentiel de taux de TVA. Le taux de consommation finale des ménages est enfin appliqué lorsqu'il est connu, afin de neutraliser l'impact de la TVA déductible des entreprises sur le coût de la dépense fiscale.

Question n° 7. Chacun des autres impôts ou catégories d'impôts.

ISF :

La norme fiscale de référence utilisée pour chiffrer le coût des exonérations d'impôt est la taxation au barème de l'ISF des biens exonérés en totalité ou partiellement.

La norme fiscale de référence utilisée pour chiffrer le coût des réductions d'impôt est la liquidation de l'impôt sans le bénéfice de ces réductions d'impôt.

IFA

La norme fiscale de référence utilisée est la taxation à l'IFA des sociétés exonérées.

Droits d'enregistrement et droits de timbre

La norme fiscale de référence est la taxation aux droits d'enregistrements des sociétés exonérées et la liquidation des droits d'enregistrement et de timbre en Guyane sans le bénéfice de la réduction de 50% des tarifs.

DMTG

La norme fiscale de référence est la taxation à 100% des mutations exonérées totalement ou partiellement, ainsi que la liquidation des droits sans le bénéfice de réductions de droit ou de déductions de l'actif successoral.

TICPE

La norme fiscale de référence est la taxation au taux des produits de substitution des produits exonérés ou soumis à un taux réduit, sauf pour trois dépenses fiscales qui sont pour deux d'entre elles (800111 et 80203) chiffrées par erreur par rapport à un taux réduit lui-même considéré comme une dépense fiscale, et pour la troisième (800207) chiffrée par rapport à un minimum communautaire qui n'est pas appliqué en France dans la mesure où le gouvernement français a préféré mettre en place une exonération comme l'y autorise l'article 15.1.i de la directive énergie 2003/96. Cette situation devra faire l'objet d'une rectification à l'occasion du prochain PLF.

Autres questions :

Question n° 8. *Quelle est la doctrine du Gouvernement pour l'intégration au système de référence ou à la « norme » des dispositions censées supprimer des doubles impositions (contribuables présents dans deux pays, profits réalisés par des sociétés distribuant des dividendes, cotisations – notamment d'épargne retraite – ensuite reversées sous forme de prestations...)?*

Réponse :

Ces dispositifs font partie du système de référence de l'impôt dans la mesure où leur objet n'est pas incitatif mais purement fiscal et vise à éviter une double imposition des revenus. Ils ne peuvent par conséquent pas être considérés comme une dépense fiscale.

C'est la raison qui a présidé aux déclassements des dépenses fiscales suivantes :

- n°330101 « régime mères-filles », n°330104 « régime de l'intégration fiscale » lors du PLF2006 ;
- n°140203 « abattement de 40% sur certains dividendes » lors du PLF2009 ;
- n°100112 « Déduction des cotisations versées au titre de l'épargne individuelle et facultative » et n°120139 « Exonération des sommes prélevées sur un compte épargne-temps (CET) pour alimenter un PERCO, dans la limite de dix jours par an » lors du PLF2011.

S'agissant des deux dernières dépenses fiscales citées, elles confèrent certes un avantage aux contribuables et ont un coût pour l'Etat en termes de trésorerie, mais elles ne conduisent pas à une perte de recettes définitive. Le contribuable est en effet assujéti in fine à l'impôt ou aux contributions sociales sur l'ensemble de ses revenus. Elles doivent donc être regardées comme des reports de l'imposition et non comme des exonérations.

Question n°9. *L'abattement de 40 % sur les dividendes (IR) n'est semble-t-il pas considéré comme une dépense fiscale. Pouvez-vous confirmer ce point ? Si tel n'est effectivement pas le cas, comment cela se justifie-t-il, alors que le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 1981 estimait que la mesure qu'il a remplacée, l'avoir fiscal, était bien une dépense fiscale¹ ?*

Réponse :

L'abattement de 40% sur certains revenus distribués de sociétés françaises ou étrangères prévu à l'article 158-3-2° du code général des impôts a été classé comme une dépense fiscale (n°140203) lors du PLF2006. Simultanément a été supprimée la dépense fiscale n°140301 relative à l'avoir fiscal attaché aux dividendes de sociétés françaises prévu par les articles 158 bis, 158 ter et 209 bis du code général des impôts.

Elle a ensuite été reclassée à l'occasion du PLF2009 en modalité particulière de calcul de l'impôt dans la mesure où il est considéré que l'abattement a pour objet principal d'éviter une double imposition des dividendes distribués. Cette mesure a par ailleurs un caractère général, ce qui confirme un tel choix. La dépense fiscale relative à l'avoir fiscal aurait fait l'objet du même déclassement si elle n'avait pas été remplacée par l'abattement de 40% dès lors que son objet était similaire.

¹ « Par contre, l'avoir fiscal a été considéré comme une « dépense fiscale » pour deux raisons : - d'une part, il y a incertitude sur la norme actuelle du système fiscal français : est-on resté au principe de la double imposition économique des revenus des sociétés : une fois au niveau de la personne morale, une fois au niveau du propriétaire, personne physique, comme avant 1965, ou se dirige-t-on vers un système qui ne retiendra comme contribuable que les personnes physiques ? - d'autre part, l'objet de cette mesure est manifestement « d'inciter » les contribuables à utiliser leur épargne au financement des entreprises en accroissant le rendement net de leur placement sur le marché financier. »

Question n°10. *Faut-il considérer les dispositifs d'exit tax (régime SIIC ou réserve de capitalisation des compagnies d'assurances par exemple) comme des dépenses fiscales ?*

Réponse :

L'imposition au taux réduit de 19% de certaines plus-values sur des cessions d'immeubles, de droits réels immobiliers ou de titres de SPI à une SIIC, SPPICAV ou leurs filiales, ainsi qu'à une SCPI réalisées avant le 31 décembre 2011 correspond à la dépense fiscale n°320123. Il s'agit d'un dispositif ciblé, clairement incitatif, et destiné à favoriser l'externalisation de la gestion du patrimoine immobilier et le développement des SIIC. C'est la raison pour laquelle il est classé en dépense fiscale.

2. L'évolution de la liste des dépenses fiscales

Question n°11. *Justifier le « déclassement » du quotient familial (hors demi-parts supplémentaires) en 1998.*

Réponse :

L'appréciation des capacités contributives dans l'actuel impôt sur le revenu repose sur l'unité de consommation ; l'impôt taxe de manière égale le revenu d'ensemble de chacune d'entre elles. Le quotient familial traduit ce principe en divisant le revenu global par un nombre déterminé en fonction de la taille de la famille. Ce nombre est une représentation simplifiée des unités de consommation, auxquelles ont recours les statisticiens, mais il s'agit bien d'une règle générale.

C'est la raison pour laquelle la dépense fiscale n°115230 relative au quotient familial a été déclassée.

Question n°12. *Dans son rapport de 2003 sur les dépenses fiscales, le Conseil des impôts évoque le déclassement de « l'exonération du revenu en nature dont le propriétaire se réserve la jouissance » (note de la page 17).*

- *quand ce déclassement a-t-il eu lieu ?*

Réponse :

La mesure n'est plus considérée comme une dépense fiscale depuis le PLF 1996.

- *présenter cette disposition. S'agit-il du II de l'article 15 du code général des impôts, qui prévoit que « les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu » ?*

Réponse :

Il s'agit bien des dispositions prévues au II de l'article 15 du code général des impôts en vertu desquelles « les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ».

- *pourquoi cette disposition a-t-elle été déclassée ?*

Réponse :

Cette exonération ne peut être considérée comme une dépense fiscale, si l'on se réfère à la définition fournie en réponse à la question n°1 ; elle ne correspond en particulier pas à la distinction opérée par le Conseil des impôts. Elle revêt un caractère général, permanent et n'a aucune visée incitative.

- *quel est son coût actuel ou, à défaut, son dernier coût connu ? Le chiffrage prend-il en compte le « loyer virtuel » des propriétaires occupants ?*

Réponse :

La mesure n'a pas été chiffrée depuis le PLF pour 1995. Elle était alors estimée à 2 Md€ pour 1993. Le détail du chiffrage de la mesure effectué à l'époque n'a pas pu être reconstitué.

Toutefois, le montant des loyers fictifs est estimé à 120 Mds€ en 2009 (source : comptes nationaux 2009). En prenant l'hypothèse que ces revenus fictifs seraient soumis au régime micro foncier et bénéficieraient ainsi d'un abattement de 30%, le revenu taxable serait de 84 Mds€¹.

Le coût du II de l'article 15 du CGI peut alors être estimé en appliquant à ce revenu taxable le taux moyen d'imposition pour l'ensemble de la population, soit 9,6% (revenus 2008 en législation loi de finances 2009).

Le coût est donc estimé à 84 Mds€ *9,6%= 8,1 Mds€ arrondis à 8 Mds€ en 2009.

Question n°13. *Justifier le « déclassement » en 2006 de la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant.*

Réponse :

La dépense fiscale n°110101 relative à la demi-part supplémentaire à compter du troisième enfant a été déclassée à l'occasion du PLF pour 2006.

Le principe général de l'impôt sur le revenu est une taxation en fonction des capacités contributives du foyer. Le quotient familial et le barème permettent ainsi de tenir compte à la fois de la taille du foyer et de taxer uniformément chaque unité de consommation.

Toutefois, le barème hors demi part supplémentaire ne permet pas de prendre en charge le coût du 3^{ème} enfant, qui est proportionnellement plus élevé, ainsi qu'en attestent les économistes. La règle de la demi part supplémentaire permet, mathématiquement, de forfaitiser la prise en compte de cette charge, de manière à atteindre l'objectif du barème. Elle est par conséquent assimilable à la norme.

Question n°14. *Indiquer le coût de chacune des dispositions ci-avant pour les années 2009, 2010 et 2011. Dans le cas du quotient familial, indiquer :*

-1) *le coût du quotient familial « couple »*

2) *le coût du quotient familial « couple+enfants hors majoration à compter du 3^e enfant » :*

3) *le coût du quotient familial « couple+enfants+demi-parts supplémentaires, y compris celles correspondant à des dépenses fiscales ».*

Réponse :

Les résultats fournis résultent de simulations réalisées à partir d'un échantillon représentatif de la Métropole et des DOM sur les revenus de 2008 et de 2009. En revanche, s'agissant des revenus de 2010, aucune donnée n'est actuellement disponible.

1- Le quotient conjugal

Le quotient conjugal permet de prendre en compte l'ensemble des revenus des personnes composant le foyer fiscal :

¹ *La déduction des charges réelles, telles que les intérêts d'emprunt ou les travaux, pourraient toutefois conduire à un taux de charge plus élevé.*

- s'il s'agit d'une seule personne, contribuable célibataire, divorcé ou veuf, le quotient est égal à 1 ;
- s'il s'agit de deux personnes, sous réserve qu'elles soient mariées ou pacsées, le quotient est égal à 2.

En cas de veuvage, le conjoint survivant demeure imposé sur un quotient de base de deux parts l'année du décès du conjoint (marié ou pacsé).

Evaluation¹ :

L'évaluation du coût du quotient conjugal a été réalisée en attribuant un quotient familial de base d'une part au lieu de deux aux contribuables mariés ou pacsés, ainsi qu'aux veufs l'année du décès de leur conjoint.

Ainsi déterminé le coût budgétaire du quotient conjugal représente :

- pour 2009 (revenus 2008) : 26,78 Md€
- pour 2010 (revenus 2009) : 26,81 Md€

2- Le quotient conjugal et le quotient familial au titre des enfants à charge² hors majoration à compter du troisième enfant

Au coût budgétaire du quotient conjugal évalué ci-dessus s'ajoute le coût budgétaire du quotient familial au titre des enfants à charge.

Celui-ci a été évalué au regard des demi-parts³ accordées pour charges de famille, c'est-à-dire non seulement au titre des enfants, mais aussi au titre des autres personnes à charge, conformément aux dispositions de l'article 194 du code général des impôts, à l'exception toutefois de la majoration accordée à partir du 3^{ème} enfant.

En outre, l'incidence de toutes les demi-parts additionnelles liées à la présence d'enfants à charge, mais constituant des dépenses fiscales particulières, a été exclue de l'évaluation.

Ainsi déterminé le coût budgétaire du quotient « couple + enfant hors majoration à compter du 3^{ème} enfant » représente :

- pour 2009 (revenus 2008) : 43,63 Md€
- pour 2010 (revenus 2009) : 43,82 Md€

3- Le quotient conjugal et familial, y compris les demi-parts supplémentaires correspondant à des dépenses fiscales

Le coût budgétaire global du quotient conjugal et familial est estimé en retenant tous les dispositifs fiscaux donnant lieu à l'attribution de parts additionnelles.

¹ - les limites de RFR ont été maintenues à leur niveau actuel pour les contribuables concernés par le quotient conjugal ;
- les gains budgétaires sont indiqués en émission.

² Sont pris en compte les enfants à charge de droit (mineurs ou invalides quelque soit leur âge, en résidence exclusive ou alternée) ou rattachés (célibataires majeurs ouvrant droit à une majoration du nombre de parts), ainsi que les personnes à charge autres que les enfants (personnes vivant sous le toit du contribuable et titulaires d'une carte d'invalidité d'au moins 80 %).

³ Ou quart de part supplémentaire en cas de résidence alternée de l'enfant à charge.

Outre le quotient conjugal et les demi-parts supplémentaires pour charges de famille retenues dans l'évaluation précédente, sont prises en compte les majorations suivantes:

- demi-part supplémentaire par enfant à charge à compter du troisième (qui comme indiqué supra n'est pas une dépense fiscale mais une modalité de calcul de l'impôt – mesure n°110101),
- demi-part supplémentaire pour les contribuables vivant seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge et, à compter des revenus de 2009, pour les contribuables ayant supporté à titre exclusif ou principal, en vivant seuls, la charge de ces enfants pendant au moins cinq ans (mesure n° 110102),
- demi-part pour les contribuables (et leurs veuves) de plus de 75 ans titulaires de la carte du combattant (mesure n° 110103),
- demi-part supplémentaire pour les contribuables invalides (mesure n° 110104),
- majoration d'une part octroyée aux contribuables veufs ayant au moins un enfant à charge (mesure n° 110107),
- demi-part accordée en raison de l'invalidité des enfants ou personnes à charge (mesure n° 110109),
- demi-part supplémentaire accordée aux parents isolés (mesure n° 110110).

Ainsi déterminé le coût budgétaire du quotient « couple + enfant + demi-parts supplémentaires » représente :

- pour 2009 (revenus 2008) : 48,11 Md€
- pour 2010 (revenus 2009) : 48,08 Md€

Question n° 15. Justifier chacun des « déclassements » effectués à compter de 2006.

Réponse :

La refonte de la liste des dépenses fiscales s'inscrit dans la logique présentée en réponse à la question n°1.

En annexe est fournie la liste des dépenses fiscales déclassées depuis le PLF pour 2006 et présentées selon les trois motifs suivants :

- mesure fiscale assimilée au barème de l'impôt ;
- mesure fiscale s'analysant comme un simple report d'imposition ;
- mesure fiscale correspondant à une application du droit conventionnel.

Question n°16. *Présenter, sous forme de tableau chiffré, les « reclassements » effectués à compter de 2006. Les justifier.*

Réponse :

Le tableau suivant recense l'ensemble des mesures classées comme dépenses fiscales depuis le PLF pour 2006 (source : Tome II des Voies et Moyens du PLF2011).

Numéro	Libellé	PLF	Coût 2009	Raison du reclassement
180309	Imputation sur le revenu global des déficits commerciaux supportés par les loueurs en meublé qui réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles. Loi de finances pour 1982, article 89.	PLF2009	19	Depuis l'imposition des revenus 2009, les déficits résultant de l'activité de location meublée non professionnelle sont imputables uniquement sur les revenus de location meublée non professionnelle de la même année et des dix années suivantes. Dans ces conditions l'imputation sur le revenu global des déficits commerciaux supportés par les loueurs en meublé professionnels doit désormais être regardé comme une dépense fiscale.
300112	Exonération de l'impôt sur les sociétés des organismes d'assurance sur les résultats portant sur la gestion des contrats d'assurance maladie relatifs à des opérations individuelles et collectives à adhésion facultative et à des opérations collectives à adhésion obligatoire. Loi de finances rectificative pour 2006, article 88. Modifiée par la loi de finances rectificative pour 2007, article 28	PLF2009	-	Politique publique incitative: orientation vers certains produits d'assurance maladie complémentaire.
300210	Exonération des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV). Loi de finances rectificative pour 2005, article 28. L'exonération s'applique depuis l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique des organismes de placement collectif immobilier et les modalités de transformation des sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif immobilier, l'ordonnance renvoyant à un arrêté publié le 18 avril 2007.	PLF2009	3	Politique publique incitative: orienter l'épargne vers l'immobilier.

530211	Exonération de droit d'enregistrement pour les acquisitions de droits sociaux effectués par une société créée en vue de racheter une autre société. Loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié, article 38.	PLF2009	epsilon	Politique publique d'incitation à la transmission d'entreprises
950101	Dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste. Loi de finances pour 2005, article 41.	PLF2009	414	Politique publique ciblée sur les personnes de condition modeste pour favoriser leur accès à la télévision
950102	Dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste au titre des "droits acquis". Loi de finances pour 2005, article 41.	PLF2009	66	Politique publique ciblée sur les personnes de condition modeste pour favoriser leur accès à la télévision
960101	Réduction du taux de 30 % applicable à certaines professions dont l'exercice requiert une surface de vente anormalement élevée : meubles meublants, véhicules automobiles, machinisme agricole et matériaux de construction. Décret n° 95-85 du 26 janvier 1995.	PLF2009	14	dispositif ciblé au regard de l'ensemble des entreprises et répond à un objectif d'aide spécifique à certains secteurs
960102	Abattement de 1 500 € sur le montant de la taxe aux établissements situés dans les ZUS. Loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains, article 68.	PLF2009	epsilon	Dispositif localisé, ciblé au regard de l'ensemble des entreprises et répond à un objectif d'incitation spécifique
120142	Exonération de la prise en charge directe à titre de pensions alimentaires des dépenses d'hospitalisation ou d'hébergement en établissement : - des ascendants privés de ressources suffisantes par leurs enfants ou petits-enfants ; - des enfants majeurs infirmes dénués de ressources par leurs parents. Décision administrative : DB 5F1243.	PLF2010	10	Politique publique d'aide ciblée sur les personnes dépendantes
120308	Déduction des sommes issues d'un compte épargne-temps et affectées par le salarié, dans la limite de 10 jours par an, à un régime de retraite supplémentaire. Loi portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail, article 26.	PLF2010	epsilon	Politique publique incitative: orienter l'épargne vers la préparation de la retraite
140126	Exonération temporaire à hauteur de 50 % des revenus de capitaux mobiliers perçus à l'étranger par des personnes physiques impatriées. Loi de modernisation de l'économie, article 121.	PLF2010	epsilon	Politique publique incitative: favoriser la capitalisation des entreprises françaises.
150712	Exonération temporaire à hauteur de 50 % des gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger par des personnes physiques impatriées. Loi de modernisation de l'économie, article 121.	PLF2010	epsilon	Politique publique incitative: favoriser la capitalisation des entreprises françaises.
190210	Exonération conditionnelle, sur agrément, à hauteur de 30 % des rémunérations perçues par des personnes non salariées appelées de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée. Loi de modernisation de l'économie, article 121.	PLF2010	0	Politique publique incitative destinée à renforcer l'attractivité du territoire.
800209	Taux réduit de taxe intérieure de consommation pour le gazole utilisé par les engins fonctionnant à l'arrêt, qui équipent les véhicules relevant des positions 87-04 et 87-05 du tarif des douanes. Loi de finances rectificative pour 2007, article 62.	PLF2010	-	Politique publique d'aide ciblée sur le secteur agricole et le secteur du bâtiment et travaux publics.
100114	Déduction des travaux de grosses réparations supportés par les nus-propriétaires dans le cas de démembrements de propriété consécutifs à une succession ou une donation. Loi de finances rectificative pour 2008, article 85.	PLF2011	-	Omission du précédent PLF

110258	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements locatifs réalisés outre-mer jusqu'au 31 décembre 2013 : dispositif SCCELLIER OUTRE-MER. Loi pour le développement économique des outre-mer, article 39.	PLF2011	-	Omission du précédent PLF
110259	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements locatifs réalisés outre-mer dans le secteur intermédiaire jusqu'au 31 décembre 2017 : dispositif SCCELLIER INTERMEDIAIRE OUTRE-MER. Loi pour le développement économique des outre-mer, article 39.	PLF2011	-	Omission du précédent PLF
120508	Etalement sur 5 ans de l'imposition du versement en capital issu d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP) au titre de la primo-accession à la propriété de la résidence principale lors de la retraite. Loi portant engagement national pour le logement, article 35.	PLF2008	epsilon	Politique publique incitative ciblée: aider les personnes retraitées à acquérir leur logement.
130302	Imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers supportés par les propriétaires de monuments historiques classés, inscrits ou assimilés (immeubles bâtis). Loi de finances pour 1977, article 3.	PLF2008	40	Politique publique incitative ciblée: aider les propriétaires à protéger le patrimoine culturel privé.
150119	Exonération des plus-values immobilières réalisées à l'occasion des cessions d'immeubles au profit des collectivités territoriales en vue de leur cession par celles-ci à des organismes de logements sociaux. Loi portant engagement national pour le logement, article 15.	PLF2008	epsilon	Politique publique incitative ciblée: aider le secteur immobilier social.
150711	Exonération des plus-values de cession de titres de jeunes entreprises innovantes. Loi de finances pour 2004, article 13.	PLF2008	epsilon	Politique publique incitative ciblée: favoriser la transmission du capital des entreprises innovantes récentes.
220102	Exonération plafonnée à 100 000 € du bénéfice réalisé par les entreprises qui exercent une activité dans une ZFU de troisième génération ou qui créent une activité dans une ZFU entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2011. Loi pour l'égalité des chances, article 29.	PLF2008	85	Politique publique incitative localisée: aider certains espaces géographiques.
320137	Imposition au taux réduit de 16,5% des plus-values déclarées par les SEM lors de la cession d'immeubles réalisée avant le 31 décembre 2010 si les sommes sont employées dans un délai de 3 ans dans des logements locatifs sociaux (construction, acquisition, réhabilitation). Loi portant engagement national pour le logement, article 50.	PLF2008	epsilon	Politique publique incitative ciblée: aider le secteur immobilier social.
520401	Déduction de l'actif successoral des rentes ou indemnités versées ou dues en réparation de dommages corporels liés à un accident ou une maladie. Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier n°92-655 du 15 juillet 1992, article 4.	PLF2008	nc	Politique publique ciblée: aider les personnes victimes d'accidents et de maladies.
080108	Abattement dégressif en faveur des établissements situés dans la Zone Franche Corse et ayant préalablement fait l'objet d'une exonération totale. Loi relative à la Corse, article 48.	PLF2008	epsilon	Politique publique incitative localisée: aider certains espaces géographiques.

080109	Exonération en faveur des établissements existants ou créés dans les ZFU créées en 1996. Loi relative à la mise en oeuvre du pacte de relance pour la ville, article 4	PLF2008	27	Politique publique incitative localisée: aider certains espaces géographiques.
080110	Exonération en faveur des établissements existants ou créés dans les ZFU créées en 2003. Loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine, article 27.	PLF2008	14	Politique publique incitative localisée: aider certains espaces géographiques.
080111	Exonération en faveur des établissements existants ou créés entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2011 dans la première ou la deuxième ou la troisième génération de ZFU. Loi pour l'égalité des chances, article 29.	PLF2008	19	Politique publique incitative localisée: aider certains espaces géographiques.
110235	Crédit d'impôt en faveur des jeunes de moins de vingt-six ans s'orientant vers un emploi qui connaît des difficultés de recrutement. Ordonnance du 2 août 2005, article 5.	PLF2007	26	Politique publique incitative: Orienter les jeunes vers les secteurs connaissant des difficultés de recrutement.
120507	Etalement sur quatre ans de l'imposition de la fraction imposable des indemnités de départ en retraite ou de mise à la retraite. Loi de finances pour 1989, article 3.	PLF2007	epsilon	Politique publique incitative: Augmenter l'épargne des salariés dans le capital de leur entreprise ou pour leur retraite.
130211	Déduction sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale dans les zones de revitalisation rurale : dispositif ROBIEN ZRR. Loi relative au développement des territoires ruraux, article 100.	PLF2007	15	Politique publique incitative localisée: Augmenter l'offre de logements loués dans certaines zones.
150710	Exonération, sous certaines conditions, des gains nets réalisés lors des cessions à titre onéreux de titres de sociétés de capital-risque (SCR). Loi de finances pour 2001, article 8.	PLF2007	epsilon	Politique publique incitative: Orienter l'épargne vers le capital-risque.
160204	Exonération d'impôt sur le revenu, à hauteur de 60 jours par an, de la rémunération perçue au titre de la permanence des soins par les médecins ou leurs remplaçants installés dans certaines zones rurales ou urbaines. Loi relative au développement des territoires ruraux, article 109.	PLF2007	5	Politique publique incitative localisée: Réduire les zones à faible densité médicale.
180104	Exonération de la prime de transmission versée aux adhérents des caisses d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions artisanales et des professions industrielles et commerciales. Loi en faveur des petites et moyennes entreprises, article 25	PLF2007	epsilon	Politique publique incitative: Aider les transmissions d'entreprise commerciale, artisanale ou de service réalisées dans le cadre d'une convention de tutorat.
110232	Crédit d'impôt sur certains revenus distribués de sociétés françaises ou étrangères. Loi de finances pour 2004, art 93.	PLF2006	637	Politique publique incitative: Favoriser la capitalisation des entreprises françaises.
520116	Exonération des successions des sapeurs-pompiers décédés en opération de secours. Loi de modernisation de la sécurité civile, art 68.	PLF2006	epsilon	Politique publique incitative ciblée: Aider les sapeurs-pompiers.

C. LA MESURE N° 320103¹

Question n°17. Selon le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2011, « la convention de chiffrage de la mesure particulière n° 320103 est modifiée dans le présent Voies et Moyens tome II. La perte pour l'Etat est désormais estimée à partir du taux appliqué aux plus-values au moment de la réforme, soit 19 % en 2004. Ce taux est en effet plus

¹ Taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation et de certaines parts de FCPR et de SCR, ainsi que, sous certaines conditions, de leurs distributions.

pertinent que le taux normal de 33 1/3 % de l'impôt sur les sociétés qui servait jusqu'alors de référence pour ce calcul alors qu'il ne s'appliquait plus depuis de nombreuses années à ces revenus ». Pourquoi a-t-il été décidé de retenir ce taux de 19 % ? Cela ne revient-il pas à raisonner en « mesure nouvelle » ? Pourquoi n'a-t-on pas pris comme référence le taux d'imposition de droit commun du montant net des plus-values à long terme, de 15 % ?

Réponse :

Le taux de l'impôt sur les sociétés considéré comme la référence habituellement (soit 33,33 % actuellement) n'a plus été appliqué aux plus-values depuis la réforme de 1965. Dans ces conditions, chiffrer le coût de la mesure particulière par rapport au taux normal de l'impôt sur les sociétés semblait déconnecté de la réalité.

La norme fiscale de référence désormais retenue est donc le taux réduit d'impôt sur les sociétés de 19% applicable à ces plus-values de 1994 à 2004 immédiatement avant le vote de la réforme substituant à ce taux celui de 15 % l'année suivante, puis celui de 8 % en 2006.

Question n°18. *Les autres allègements d'IS (dépenses fiscales ou modalités de calcul de l'impôt) sont-ils tous calculés par rapport à un taux de 33 1/3 % ? Le cas échéant, quelles sont les exceptions ?*

Réponse :

Les autres dépenses fiscales et modalités de calcul de l'impôt relatives à l'impôt sur les sociétés sont chiffrées par rapport au taux de 33,33% sauf pour les dépenses fiscales suivantes :

- **320108 « Taxation à un taux réduit de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance ».** Les revenus patrimoniaux perçus par les établissements publics, associations et collectivités sans but lucratif sont soumis au taux réduit d'impôt sur les sociétés de 24% en vertu des dispositions de l'article 219 bis du code général des impôts. Ce taux constitue donc la norme de référence de la dépense fiscale n°320105 relative à la taxation au taux réduit de 10 % des produits de titres de créances et au taux de 15 % des dividendes perçus par les établissements publics, les associations et collectivités sans but lucratif.
- **320105 « Amortissement exceptionnel égal à 25 % du montant des sommes versées pour la souscription au capital des sociétés d'investissement régional et des sociétés d'investissement pour le développement rural ».** Par dérogation à l'article 219 bis du code général des impôts qui prévoit une taxation au taux de 24%, les caisses de retraite et de prévoyance sont soumises au taux réduit d'impôt sur les sociétés de 10% sur les revenus de capitaux mobiliers mentionnés à l'article 219 quater du code général des impôts. La norme fiscale de référence utilisée pour chiffrer le coût de la dépense fiscale 320108 est donc la taxation au taux de 24 % prévu à l'article 219 bis du code général des impôts.

Question n°19. *Selon le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2011, « la nouvelle méthode, pas plus que l'ancienne, ne tient compte de l'impact de la fiscalité sur la localisation des holdings ». Quel serait, selon vos analyses, l'ordre de grandeur de coût de la mesure, une fois prise en compte la modification des comportements ?*

Réponse :

Les données disponibles ne permettent pas d'estimer un tel impact.

D. LE COÛT GLOBAL DES DÉPENSES FISCALES

Depuis le projet de loi de finances pour 2009, le fascicule des « Voies et moyens » comprend un chiffrage global du coût des dépenses fiscales.

Question n° 20. *Indiquer si les chiffrages globaux figurant dans tableau « Dépenses fiscales par impôt » de la page 12 du fascicule annexé au PLF 2011 correspondent strictement à la somme des évaluations des différentes dépenses fiscales.*

Réponse :

Le chiffrage global figurant à la page 12 du tome II des Voies et moyens du PLF 2011 correspond bien à la somme des évaluations 2011 de l'ensemble des dépenses fiscales.

Il est précisé que par convention, le dernier chiffrage connu a été repris dans le coût global si une dépense fiscale n'est pas chiffrée en 2011. Ainsi, à titre d'exemple, la dépense fiscale n° 050102 « Exonération en faveur des immeubles à caractère social » chiffrée à 4 M€ en 2009, 8 M€ en 2010 et non chiffrée en 2011 est prise en compte dans le coût global figurant page 12 pour un montant de 8 M€, soit le dernier coût estimé.

Question n° 21. *A comportements inchangés, le supplément de recettes qui résulterait de la suppression de l'ensemble des dépenses fiscales serait-il inférieur ou supérieur à ce chiffrage global ? Quel serait l'ordre de grandeur de l'écart ? Indiquer les principaux mécanismes en jeu (augmentation du nombre de contribuables imposables et des revenus imposables dans le cas de l'IR...).*

Réponse :

A comportement inchangé, le supplément de recettes qui résulterait de la suppression de l'ensemble des dépenses fiscales devrait être supérieur à la somme des coûts des dépenses fiscales sans qu'il soit possible d'en estimer le montant même en simple ordre de grandeur.

Ainsi, à titre d'exemple, pour un redevable ayant 150 € d'impôt sur le revenu et déclarant deux réductions d'impôt d'un égal montant de 100 €, chaque dépense fiscale sera calculée toutes choses étant égales par ailleurs, c'est à dire dans un contexte où l'autre réduction d'impôt est toujours appliquée. Chacune sera donc estimée à $(150 \text{ €} - 100 \text{ €}) = 50 \text{ €}$, soit l'impôt restant après application d'une seule réduction d'impôt. Dans ces conditions le gain de la suppression simultanée des deux réductions d'impôt (150 €) sera donc bien supérieur à la somme de chaque dépense fiscale (50 € + 50 €).

Par ailleurs, certaines dépenses fiscales non chiffrables ont un coût et leur suppression entraînerait également un gain pour les finances publiques.

Cette hypothèse reposant sur un calcul intégrant les sommes mentionnées au Tome II doit néanmoins être nuancée, dans la mesure où chaque dépense fiscale est chiffrée de façon statique, indépendamment l'une de l'autre et sans prise en compte d'effets de « second ordre ».

Par conséquent, dans l'hypothèse où l'ensemble des dépenses fiscales serait supprimé, il en résulterait une modification importante du comportement de l'ensemble des acteurs économiques concernés. Cet effet a été mentionné à la réponse à la question n°6 pour ce qui concerne la TVA dont l'alignement sur le taux de 19,6% aurait un effet probablement négatif sur la consommation des ménages. La suppression des autres allègements se traduirait d'une part par une hausse conséquente de la pression fiscale, tant sur les entreprises que sur les ménages, dont il conviendrait de mesurer l'effet macroéconomique. D'autre part, le caractère incitatif de nombreuses dépenses fiscales conduit les contribuables à effectuer un investissement particulier - par exemple dans des dispositifs d'épargne, dans l'immobilier

locatif - ; leur suppression pourrait engendrer un renoncement à de tels investissements et ce faisant remettre en cause l'activité et les revenus qu'ils engendrent.

Pour l'ensemble de ces raisons, il n'est pas possible d'estimer de façon fiable le gain qui résulterait de la suppression de l'ensemble des dépenses fiscales.

II. LES « NICHERS SOCIALES »

Question n° 22. *Résulte-t-il de la définition de l'article LO 111-4 du code de la sécurité sociale qu'en cas de barémisation des allègements de charges sociales sur les bas salaires, ceux-ci cesseraient d'apparaître en tant que « niches sociales » ?*

Réponse :

Le 5° du III de l'article LO111-4 du code de la sécurité sociale prévoit qu'est joint tous les ans au projet de la loi de financement de la sécurité sociale une annexe « énumérant l'ensemble des mesures de réduction ou d'exonération de cotisations ou de contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement et de réduction de l'assiette de ces cotisations et contributions, présentant les mesures nouvelles introduites au cours de l'année précédente et de l'année en cours ainsi que celles envisagées pour l'année à venir et évaluant l'impact financier de l'ensemble de ces mesures, en précisant les modalités et le montant de la compensation financière à laquelle elles donnent lieu, les moyens permettant d'assurer la neutralité de cette compensation pour la trésorerie desdits régimes et organismes ainsi que l'état des créances. Ces mesures sont ventilées par nature, par branche et par régime ou organisme ».

L'annexe 5 qui répond à cette exigence organique précise, en cohérence avec l'approche retenue par ailleurs par les « voies et moyens » dans le domaine fiscal, qu'elle recouvre « l'ensemble des mesures portant sur les prélèvements affectés aux organismes de base de la sécurité sociale qui entraînent une perte de recettes pour ces organismes ou pour l'Etat si celui-ci les compense et un allègement pour ceux qui acquittent ces prélèvements, par rapport à ce qui serait résulté de l'application des règles générales applicables en matière de prélèvement social. ».

L'impact de la barémisation des allègements généraux de cotisations sur la présentation de l'annexe 5 devra faire l'objet d'une approche partagée entre le Gouvernement et le Parlement. Pour le Gouvernement, le vote d'un nouveau barème établirait une nouvelle norme et c'est bien par rapport à cette norme qu'il faudrait estimer les mesures d'exonérations ou de réduction de cotisations.

En tout état de cause, il paraît opportun que l'année de la réforme, les moindres cotisations découlant du nouveau barème soient retracées selon une approche « pro forma » dans le cadre de l'annexe 5 comme c'est le cas dans le tome 2 du « Voies et moyens » annexé au PLF pour les niches déclassées et considérées comme des modalités calcul de l'impôt constituant la norme fiscale.

Question n° 23. *Quelles sont les principales recettes sociales dont les « niches » ne figurent ni dans le fascicule des « Voies et moyens », ni dans l'annexe 5 des projets de loi de financement de la sécurité sociale ? Présenter des éléments de chiffrage, en particulier pour les recettes des régimes complémentaires de retraite, de l'assurance chômage, le versement transport, la taxe d'apprentissage, la contribution de solidarité pour l'autonomie, la contribution à la formation professionnelle, la taxe sur les salaires, les impôts et taxes affectés à la sécurité sociale au titre de la compensation des allègements généraux de cotisations sur les bas salaires.*

Réponse :

D'une manière générale, l'ensemble des dispositifs constituant des « niches » sociales sont recensés au sein de la 2e partie l'annexe 5 soit sous forme de fiches détaillées (parties A et B) soit sous forme de tableaux (parties C et D). Les cas où, par renvoi entre la règle sociale et la règle fiscale, le prélèvement social se trouve réduit sont retracés dans le tableau figurant au D de la 2e partie de l'annexe. Suite aux remarques de la Cour des comptes, le Gouvernement a bien veillé à ce que l'articulation des « voies et moyens » et de l'annexe 5 conduise effectivement à un recensement exhaustif.

Compte tenu du champ des lois financières, il est exact que les « niches » qui touchent les ressources des régimes complémentaires et de l'assurance chômage ne sont pas retracées explicitement. Néanmoins ces « niches », à quelques exceptions près¹, se limitent en fait à celles déjà listées et classées dans les « exemption d'assiette ». En effet à la différence des exonérations de cotisations, les exemptions d'assiette affectent l'ensemble des prélèvements sociaux assis sur les revenus d'activité. Si la perte de recettes potentielle par les régimes de retraite complémentaire et d'assurance chômage ne figure pas dans l'annexe 5 compte tenu de son champ (limité aux régimes de base), elles se déduisent des données présentées pour le régime général correction faite des taux respectifs de chacun des régimes concernés.

Ainsi, on peut rappeler que l'annexe 5 estime à 45,8 Md€ le montant des exemptions d'assiette en 2011. Compte tenu d'un taux de cotisation à l'assurance chômage de 6,4%² et d'un taux moyen de cotisations effectif aux régimes de retraite complémentaire de l'ordre de 10%³, on peut estimer la perte « brute » de recettes liée aux exemptions d'assiette pour ces régimes à environ 7,5 Md€.

Question n° 24. *Faire le point sur les différences méthodologiques du Gouvernement et de la Cour des comptes en matière de chiffrage des « niches sociales ».*

Les différences méthodologiques de chiffrage en matière de « niches sociales » entre les Gouvernement et la Cour portent essentiellement sur le chiffrage des exemptions d'assiette. Il convient de souligner que l'évaluation des effets des exemptions d'assiette en matière sociale revêt, compte tenu des niveaux de taux de cotisations, un caractère nécessairement quelque peu conventionnel. En effet, l'assujettissement aux taux de droit commun des différents éléments exemptés aurait nécessairement un effet majeur sur le comportement des entreprises qui ajusteraient pour partie leur politique de rémunération pour tenir compte du coût induit par un niveau plus important de prélèvements.

¹ Ces exceptions sont identifiées et chiffrées pour information dans l'annexe 5 bien que ne relevant pas stricto sensu de son champ (qui ne couvre que les régimes de base) : il s'agit de l'exonération des contrats d'apprentissage, qui concerne, en plus des cotisations de sécurité sociale, les cotisations de retraite complémentaire et d'assurance chômage, de l'exonération pour les travailleurs occasionnels dans les exploitations agricoles qui concerne, en plus des cotisations de sécurité sociale, certaines cotisations conventionnelles et du régime micro social (autoentrepreneur) qui recouvre également la retraite complémentaire des travailleurs indépendants.

² Ce taux ne s'applique que sur la partie des salaires inférieure à 4 fois le plafond de la sécurité sociale. Pour effectuer l'estimation de la perte de recettes, on néglige cet effet.

³ Ces régimes sont financées par environ 50 Md€ de cotisations recouvrées chaque année pour une assiette proche de 500 Md€.

Par ailleurs, il convient de rappeler que si les exonérations font l'objet, dans une large mesure, voire intégralement pour celles qui sont compensées par le budget de l'Etat, d'un suivi par les organismes de sécurité sociale qui permet d'en mesurer précisément l'impact financier, s'agissant des dispositifs impactant l'assiette (exemptions et autres dispositifs d'assiettes forfaitaires ou ad hoc), les travaux d'analyse sont plus récents et plus délicats, les données nécessaires n'étant pas dans la plupart des cas disponibles au travers des informations fournies par les employeurs dans le cadre de leurs obligations déclaratives.

Le tableau présenté plus loin donne la décomposition des pertes de recettes liées aux dispositifs d'exonérations de cotisations et d'exemptions d'assiette (pertes brutes d'assiettes, pertes brutes de recettes et pertes nettes de recettes), pour l'année 2009, telles que présentées par la Cour des comptes dans le RALFSS 2010 et par le Gouvernement dans l'annexe 5 du PLFSS 2011.

Les estimations de la Cour des comptes et du Gouvernement font apparaître plusieurs différences :

- Le Gouvernement estime des pertes nettes de recettes tandis que la Cour des comptes calcule des pertes brutes de recettes. Le Gouvernement déduit en effet des pertes brutes de recettes les contributions et les prélèvements particuliers qui sont opérés sur certaines rémunérations comme les retraites supplémentaires, les stock-options... La Cour des Comptes considère des pertes de recettes nettes uniquement de la CSG-CRDS lorsque la niche évaluée est soumise à ces contributions mais pas des autres prélèvements spécifiques. Elle ne tient en particulier pas compte du forfait social. La méthode retenue par la Cour revient donc à considérer implicitement qu'en cas d'assujettissement de ces assiettes aux taux de droit commun, les contributions spécifiques existantes seraient maintenues : or, une telle situation reviendrait à taxer davantage ces assiettes aujourd'hui exemptées que l'assiette des rémunérations « classiques ».
- Les écarts sur les pertes brutes de recettes s'expliquent par :
 - o Des hypothèses de taux différentes :
 - La Cour des comptes retient un taux de 37,88% pour les cotisations sociales, ce qui correspond au montant qui serait perçu au titre de l'assujettissement aux cotisations sociales sur l'ensemble du salaire (13,55% pour la maladie, 16,65% pour la vieillesse, 5,4% pour la famille, 2,28% pour les ATMP). Pour les contributions sociales, la Cour des comptes retient un taux de 8% (7,5% de CSG et 0,5% de CRDS)¹.
 - Le Gouvernement retient un taux de cotisations sociales de 30,69%, ce qui correspond au montant qui serait perçu au titre de l'assujettissement aux cotisations et contributions sociales sur le salaire au-delà du plafond de la sécurité sociale, soit 22,93 % du salaire brut pour les cotisations (13,55% pour la maladie, 1,7% pour la vieillesse, 5,4% pour la famille, 2,28% pour les ATMP) et 7,76% du salaire brut pour les CSG et CRDS (7,5% de CSG et 0,5% de CRDS prélevées sur 97% des revenus d'activité). Ce choix de taux de cotisations est justifié par le fait que les avantages consentis s'ajoutent aux rémunérations ordinaires et ont donc tendance à déplacer le total de la rémunération vers ou au-delà du plafond de la sécurité sociale, limite au-delà de laquelle les taux du régime général décroissent. En outre, l'application d'un taux minoré permet de tenir compte des ajustements que les entreprises ne manqueraient pas d'opérer sur leur politique de rémunération pour s'adapter à la hausse des prélèvements sociaux.
 - o Des écarts sur les pertes brutes d'assiettes :
 - Une partie de ces écarts tient au fait que les assiettes retenues par le Gouvernement sont des assiettes connues pour l'année 2009 tandis que la Cour

¹ Sur 100% de l'assiette

des comptes se base sur des données de l'année 2009 encore provisoires (PLFSS 2010). Ceci explique les écarts d'assiettes pour l'intéressement et la prévoyance notamment.

- Pour la participation et l'intéressement, le Gouvernement prend comme assiette les sommes comptabilisées en 2008 qui sont en fait versées en 2009. La Cour semble retenir les montants comptabilisés en 2009 (données provisoires, *cf. supra*).
- Concernant les indemnités de licenciement, le Gouvernement retient comme assiette les indemnités de licenciement au-delà des indemnités conventionnelles (la part des indemnités inférieure au montant conventionnel pourrait être considérée comme correspondant à la réparation d'un préjudice autre que la perte de revenu) tandis que la Cour des comptes tient compte des indemnités au 1^{er} euro.

année 2009 - milliards d'euros	Cour des comptes (RALFSS 2010)*				DSS (Annexe 5 PLFSS 2011)****			Ecart (CC - DSS)			
	Pertes brutes d'assiettes	Pertes brutes de recettes	dont cotisations**	dont contributions***	Pertes brutes d'assiettes	Pertes brutes de recettes *****	Pertes nettes de recettes *****	Ecart de pertes brutes de recettes			Ecart de pertes brutes d'assiettes
								total	part de l'écart lié aux hypothèses de taux	part de l'écart lié aux assiettes	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(2)-(6)			(9)=(1)-(5)
taux appliqués			37,88%	8,00%		30,69%	7,76% et taux des autres contributions spécifiques				
Mesures pour l'emploi		31,9	31,9			32,3					
Association des salariés aux résultats	17,0	6,5	6,5		16,0	4,9	3,3	1,6	1,2	0,3	1,1
participation*****	7,3	2,8	2,8		7,3	2,2	1,5	0,5	0,5	0,0	0,0
intéressement*****	6,5	2,5	2,5		5,9	1,8	1,2	0,7	0,5	0,2	0,6
abondement PEE	1,4	0,5	0,5		1,2	0,4	0,3	0,2	0,1	0,1	0,2
PERCO	0,2	0,1	0,1		0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Stocks-options et actions gratuites	1,6	0,6	0,6		1,3	0,4	0,3	0,2	0,1	0,1	0,3
Protection sociale en entreprise	17,9	6,8	6,8		15,1	4,6	2,7	2,1	1,3	0,8	2,8
retraite et retraite chapeau	5,0	1,9	1,9		3,5	1,1	0,8	0,8	0,4	0,5	1,6
prévoyance	12,8	4,8	4,8		11,7	3,6	2,0	1,3	0,9	0,3	1,1
Salaires affectés	6,8	3,1	2,6	0,5	6,5	2,0	2,0	0,8	0,9	-0,1	-0,4
titres restaurant	2,7	1,2	1,0	0,2	2,7	0,8	0,8	0,4	0,4	0,0	0,0
frais de transport	0,8	0,4	0,3	0,1							
chèque vacances	0,4	0,2	0,2	0,0	0,8	0,2	0,2	0,0	0,1	-0,1	-0,4
comité d'entreprise	2,9	1,3	1,1	0,2	2,9	0,9	0,9	0,4	0,4	0,0	0,0
CESU					0,2	0,1	0,1				
Fin du contrat de travail	9,8	4,5	3,7	0,8	4,4	1,3	1,0	3,2	1,5	1,7	5,4
retraite	2,2	1,0	0,8	0,2	0,4	0,1	0,0	0,9	0,3	0,5	1,8
licenciement	7,2	3,3	2,7	0,6	3,3	1,0	0,9	2,3	1,1	1,2	4,0
autres dispositifs de licenciement	0,4	0,2	0,1	0,0	0,7	0,2	0,2	0,0	0,1	-0,1	-0,3

* Dans le RALFSS 2010, la Cour des comptes présente les seules pertes brutes de recettes (colonne 2 du tableau) sans mentionner les pertes d'assiettes correspondantes. Les pertes d'assiettes présentées ci-dessous (colonne 1) ont donc été recalculées à partir des taux de cotisations et de contributions présentés dans le RALFSS 2010 et de la décomposition des pertes brutes de recettes retenue par la Cour des comptes dans le RALFSS 2007 (colonnes 3 et 4). Le taux de cotisations retenu dans le tableau est 37,88%. Le taux de contributions est 8%. Toutefois, la Cour des comptes effectue une analyse de sensibilité (cf. page 108, RALFSS 2010).

** montant qui serait perçu par le RG au titre de l'assujettissement aux cotisations sociales sur l'ensemble du salaire, soit 37,88 % du salaire brut (13,55% pour la maladie, 16,65% pour la vieillesse, 5,4% pour la famille, 2,28% pour les ATMP).

*** montant qui serait perçu par le RG et le FSV au titre de l'assujettissement aux contributions sociales sur l'ensemble du salaire, soit 8 % du salaire brut.

**** Seule la colonne (7) apparaît dans l'annexe 5 du PLFSS 2011.

***** montant qui serait perçu par le RG et le FSV au titre de l'assujettissement aux cotisations et contributions sociales sur le salaire au-delà du plafond de la sécurité sociale, soit 22,93 % du salaire brut pour les cotisations (13,55% pour la maladie, 1,7% pour la vieillesse, 5,4% pour la famille, 2,28% pour les ATMP) et 7,76% du salaire brut pour les CSG et CRDS. La DSS justifie ce choix par le fait que les avantages consentis s'ajoutent aux rémunérations ordinaires et donc ont tendance à déplacer le total de la rémunération vers ou au-delà du plafond de la sécurité sociale, limite au-delà de laquelle les taux du régime général décroissent. En outre, l'application d'un taux minoré d'un tel niveau permet de tenir compte dans une certaine mesure de l'argument sur la modification des comportements des entreprises.

***** pertes nettes des recettes de CSG et CRDS et des autres contributions spécifiques auxquelles sont assujetties ces niches.

***** La DSS retient comme assiette la participation et l'intéressement correspondant à l'exercice 2008 et versés en 2009.

Question n° 25. *Indiquer le coût du plafonnement des salaires pris en compte pour les cotisations de l'assurance vieillesse, des régimes de retraite complémentaire et de l'assurance-chômage, par rapport à une situation où il n'existerait pas (pour les années 2009 à 2011).*

1/ Le déplafonnement des 14,95 points de cotisations retraite aujourd'hui limitées à la part du salaire inférieur au plafond de la sécurité sociale aurait représenté pour chacune des deux années 2009 et 2010 une recette « brute » de l'ordre de 12 Md€ (c'est-à-dire hors effet d'ajustement des entreprises compte tenu de la hausse des prélèvements).

2/ Le déplafonnement des 6,4 points de cotisations chômage aujourd'hui limitées à la part du salaire inférieure à 4 fois le plafond de la sécurité sociale représenterait une recette « brute » de l'ordre de 700 M€ en se fondant sur les données les plus récentes de l'INSEE portant sur les revenus 2007.

3/ Il n'est en revanche pas possible à ce stade de donner une estimation de la recette induite par le déplafonnement au-delà de 3 fois le plafond de la sécurité sociale des cotisations de retraite complémentaire des non cadres et de 8 fois le plafond de la sécurité sociale des cotisations de retraite complémentaire des cadres. L'assiette concernée est une fraction trop réduite de la masse salariale totale pour être mesurée avec les outils disponibles.

III. DONNÉES CHIFFRÉES

Question n°26. *Fournir, sous forme de fichier Excel, les données relatives aux dépenses fiscales et aux modalités de calcul de l'impôt figurant dans le fascicule des « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2011.*

Réponse :

Les données seront transmises par voie dématérialisée.

Question n°27. *Fournir, sous forme de fichier Excel, les données relatives aux allègements de cotisations sociales et aux exemptions d'assiette figurant dans l'annexe 5 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011.*

Les données seront transmises par voie dématérialisée.

Question n°28. *Fournir, sous forme de fichier Excel, la liste et le chiffrage, pour les années 2009 à 2011, des modalités de calcul de l'impôt ne figurant pas dans le fascicule des « Voies et moyens ».*

Réponse :

Il n'existe pas de liste autre que celle des modalités de calcul de l'impôt présentée au tome II des voies et moyens annexé au PLF. Elle correspond à des mesures anciennement regardées comme des dépenses fiscales et vise à permettre leur suivi dans le temps.

Par conséquent, il n'est pas établi de liste plus large qui détaillerait toutes les mesures générales tendant à atténuer tel ou tel impôt. Une telle liste, nécessairement très longue, supposerait de se référer à une sorte d'impôt « maximum immanent », concept qui n'existe évidemment pas. Aussi, lorsque le législateur souhaite réformer un impôt, à la différence des dépenses fiscales, il considère en principe directement celui-ci pour s'assurer de l'équilibre entre le produit budgétaire souhaité et les effets redistributifs attendus. Ce sont par conséquent deux raisonnements différents, complémentaires, et reposant sur des outils de chiffrage et de suivi eux-mêmes distincts.