

FIPECO le 10.10.2018
Les commentaires de l'actualité

Les niches fiscales dans le projet de loi de finances pour 2019

François ECALLE

Les « dépenses fiscales », ou « niches fiscales », sont des dispositions législatives ou réglementaires dérogatoires par rapport à une « norme fiscale » qui entraînent des pertes de recettes budgétaires pour l'Etat. Ce billet rappelle d'abord quelques observations générales sur la définition, les formes, le chiffrage et l'utilité des dépenses fiscales. Il présente ensuite l'évolution de leur coût de 2000 à 2017 et les prévisions pour 2018 et 2019 du projet de loi de finances pour 2019.

La définition de la norme de référence étant délicate et inévitablement contestable, la définition des dépenses fiscales est floue et la liste des 474 niches retenues en annexe du projet de loi de finances pour 2019 (457 dans celui de 2018) est discutable. Ces niches prennent des formes très variées et certaines d'entre elles, les crédits d'impôt, sont équivalentes à des subventions aux ménages et entreprises. Le chiffrage de leur coût est parfois très incertain.

Les dépenses fiscales partagent avec les dépenses budgétaires l'inconvénient de devoir être financées par une hausse du taux des impôts qui pèse sur l'ensemble des contribuables. Elles s'opposent ainsi au principe, justifié, selon lequel les impôts devraient avoir des taux faibles sur une assiette large. En outre, elles vont souvent à l'encontre des objectifs de redistribution de la fiscalité. Enfin, elles contribuent à la complexification du système fiscal. Elles sont rarement évaluées et, quand elles le sont, il apparaît souvent que leur efficacité est limitée. Il est donc nécessaire d'en réduire le nombre et le coût.

Le coût des dépenses fiscales, notamment celui des crédits d'impôts, a fortement augmenté dans les années 2004 à 2009 où elles ont souvent remplacé des dépenses budgétaires dont la croissance a été plus strictement contrainte. Des règles de gel de leur coût ont ensuite été mises en place, et ont été respectées, dans les années 2010-2013. Leur montant a de nouveau augmenté de 2013 à 2017. Cette hausse est due principalement au CICE mais aussi aux autres niches, dont le coût a augmenté de 4,3 Md€.

Le projet de loi de finances pour 2019 prévoit que les dépenses fiscales augmenteront de 6,8 Md€ en 2018, pour dépasser 100 Md€, puis diminueront de 2,0 Md€ en 2019. Hors CICE, elles croîtront de 2,4 Md€ en 2018 et décroîtront de 1,5 Md€ en 2019. Il est très probable que ces estimations seront révisées à la hausse, comme presque chaque année.

Hors CICE, les hausses les plus importantes en cumul sur 2018-2019 concernent le crédit d'impôt en faveur des emplois à domicile et les niches associées à la taxe intérieure de consommation des produits énergétiques. Les plus fortes baisses concernent les niches associées à l'ISF, du fait de sa disparition, et le crédit d'impôt en faveur de la transition énergétique.

La nouvelle règle d'évolution des dépenses fiscales qui est inscrite dans le projet de loi de programmation des finances publiques pour 2018-2022 n'est pas contraignante. Les dépenses fiscales hors CICE, qui s'élèvent à 79 Md€ en 2019 dans le PLF, pourraient atteindre 86 Md€ en 2019 et plus de 94 Md€ en 2022 tout en la respectant.

A) La définition, les formes, le chiffrage et l'utilité des dépenses fiscales

1) Une définition floue et une liste discutable

Pour déterminer si une disposition législative ou réglementaire constitue ou non une niche fiscale, il faut définir la norme fiscale applicable à laquelle elle pourrait déroger. Dans son [rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques de juin 2010](#), la Cour des comptes avait constaté l'absence de définition de telles normes. Dans son [rapport public annuel de 2012](#), elle a observé que les dépenses fiscales étaient mieux définies dans le rapport annexé au projet de loi de finances (PLF) qui leur est consacré. Elle a toutefois relevé que cette définition et son utilisation pour établir la liste des niches figurant dans ce rapport restait discutable et la liste annexée au PLF pour 2019 soulève toujours les mêmes interrogations.

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

La définition de la norme de référence est très difficile car elle renvoie à des conceptions de la fiscalité parfois divergentes. La question de savoir, par exemple, si le « *quotient familial* », utilisé pour moduler l'impôt sur le revenu en fonction de la taille du ménage, est ou non une niche peut être longuement débattue sans qu'aucune conclusion en soit tirée (en pratique, il a été retirée de la liste annexée au PLF il y a longtemps).

Sont considérées en pratique comme des niches fiscales, les dispositifs figurant sur la liste du [tome II du rapport sur les voies et moyens](#) annexé au PLF. Celui du PLF pour 2019 recense 474 niches. Leur nombre était d'environ 400 au début des années 2000 puis a dépassé 500 à la fin de cette décennie pour revenir vers 450 et remonter récemment (le PLF pour 2018 ne listait que 457 niches).

Leur définition n'étant souvent pas plus précise dans les autres pays, les comparaisons internationales sont fragiles. Il semble néanmoins que la France se situe entre un groupe de pays où les dépenses fiscales sont plus importantes et qui comprend l'Italie, l'Espagne et le Royaume-Uni, et un groupe où elles sont plus faibles et qui comprend l'Allemagne et les Pays-Bas.

2) Des formes très diverses et parfois équivalentes à des subventions

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

Certains revenus, certaines activités ou certains contribuables font l'objet d'une « *exonération* » au titre d'un impôt ou bénéficient d'un « *taux réduit* ». Une « *franchise* » exonère les activités ou les revenus dont le montant est inférieur à un seuil. Certains revenus peuvent donner lieu à un « *abattement* », en pourcentage de leur montant ou en euros. La

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

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

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

3) Un chiffrage parfois fragile de leur coût

La [fiche de l'encyclopédie](#) sur les dépenses fiscales présente les méthodes utilisées pour en chiffrer le coût et les difficultés rencontrées. Dans le rapport annexé au PLF pour 2019, le coût de 70 dépenses fiscales n'est pas mesuré et seul un ordre de grandeur est disponible pour 184 d'entre elles (sur un total de 474). Lorsque la norme de référence est contestable, la perte de recettes par rapport à l'application de cette norme, que le coût de la dépense fiscale traduit, est également contestable.

4) Beaucoup d'inconvénients et peu d'avantages

Les dépenses fiscales ont surtout l'avantage, politique et social, de montrer à certaines catégories de contribuables que leurs impôts baissent. Inversement, supprimer une niche a l'inconvénient politique de faire monter le taux des prélèvements obligatoires.

Cependant, les dépenses fiscales partagent avec les dépenses budgétaires l'inconvénient de devoir être financées par un relèvement du taux des impôts qui pèsent sur l'ensemble des contribuables. Elles s'opposent ainsi au principe défendu avec raison par les fiscalistes et les économistes selon lequel les impôts devraient avoir des taux faibles sur une assiette large. De plus, si leur coût de gestion est parfois inférieur à celui des dépenses budgétaires, c'est au prix d'un contrôle beaucoup moins strict. En outre, elles ont souvent l'inconvénient d'aller à l'encontre des objectifs de redistribution de la fiscalité. Enfin, elles contribuent pour beaucoup à la complexification du système fiscal.

Elles sont rarement évaluées et, quand elles le sont, il apparaît souvent que leur efficacité est limitée. Il est donc nécessaire d'en réduire le nombre et le coût. En outre, les crédits d'impôts, qui ressemblent beaucoup à des dépenses budgétaires, tout en étant moins bien contrôlés, devraient être transformés en subventions.

Ces brèves observations sur les avantages et inconvénients des dépenses fiscales et sur les raisons pour lesquelles il faut les réduire sont développées dans une [note d'analyse de ce site](#).

B) Le coût des dépenses fiscales de 2000 à 2017

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

1) Une forte hausse de 2000 à 2009, les dépenses fiscales remplaçant des dépenses budgétaires

Le coût des niches fiscales a doublé entre 2003 et 2009, ce qui tient surtout aux crédits d'impôt dont le coût a été multiplié par plus de cinq. Le début de cette période a été marqué par la mise en place de [normes](#) contraignantes sur les dépenses budgétaires de l'Etat, notamment la norme dite « *zéro volume* » qui limitait la progression des dépenses du budget général à l'inflation. Les dépenses fiscales, notamment les crédits d'impôt qui sont équivalents à des subventions, ont remplacé les dépenses budgétaires que les gouvernements s'interdisaient d'augmenter.

2) Une stabilisation de 2009 à 2013, grâce à des règles budgétaires respectées

De nombreux rapports, notamment ceux de la Cour des comptes et de la Commission des finances de l'Assemblée nationale, se sont alarmés de cette envolée des dépenses fiscales à la fin des années 2000.

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

Des niches ont bien été supprimées et d'autres ont été réduites, si bien que ces règles ont été respectées. Le coût des dépenses fiscales a été stabilisé à un montant compris entre 73 et 74 Md€ sur la période 2009-2013 (en appliquant le classement des niches et les méthodes de chiffrage utilisés pour le PLF de 2019).

3) Une hausse de 2013 à 2017 surtout due au CICE, mais pas seulement

La LPFP pour la période 2014-2019, a fixé un plafond en euros au montant des dépenses fiscales pour chaque année qui croît pour tenir compte de la montée en charge du CICE et atteint 81,8 Md€ en 2016 (au format du PLF 2013, soit 85,0 Md€ au format du PLF 2019). Il a été dépassé de 2,5 Md€ en 2016.

Cette même LPFP a fixé un plafond de 86,0 Md€ aux dépenses fiscales pour 2017, soit 89,3 Md€ au format du PLF 2019 et elles ont atteint 93,4 M€, soit un dépassement de 4,0 Md€.

Le coût des dépenses fiscales a augmenté de 20,0 Md€ entre 2013 et 2017, ce qui tient pour 15,7 Md€ au CICE. Leur coût hors CICE s'est donc accru de 4,3 Md€.

Le remplacement de la prime pour l'emploi (crédit d'impôt) par la prime d'activité (subvention) a pourtant permis de réduire le coût des dépenses fiscales de 2,1 Md€, mais de nouvelles niches ont été créées, comme le crédit d'impôt pour la transition énergétique (1,7 Md€ en 2017), et d'autres ont vu leur coût augmenter.

C) Les dépenses fiscales en 2018 et 2019

1) Une hausse qui continue en 2018 et 2019, y compris hors CICE

a) *Les prévisions pour 2018*

Le tome II du rapport sur les voies et moyens annexé au PLF pour l'année N+1 présente les résultats pour N-1 et les prévisions de coût des dépenses fiscales pour N et N+1. Les prévisions pour l'année N et l'année N+1 sont souvent sous-estimées, notamment parce que le coût de nombreuses niches est maintenu en prévision au niveau constaté l'année N-1.

La prévision du PLF 2018 pour 2018 (99,8 Md€, soit 78,8 Md€ hors CICE) a été ainsi relevée dans le PLF 2019 à 100,2 Md€, soit 80,1 Md€ hors CICE), et elle pourrait être encore révisée à la hausse dans le PLF 2020. Sous cette réserve, les dépenses fiscales auront donc augmenté en 2018 de 6,8 Md€, ou encore de 2,4 Md€ hors CICE.

Les principales augmentations hors CICE en 2018 concernent (pour 1,0 Md€) les dépenses fiscales associées à la taxe intérieure de consommation des produits énergétiques (TICPE). La montée en puissance de la fiscalité écologique (taxe carbone, alignement des taxes sur le gazole et l'essence) entraîne en effet une hausse du coût des dispositifs d'exonération ou de remboursement en faveur de certaines professions (chauffeurs routiers, agriculteurs...).

Le remplacement de la réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile par un crédit d'impôt majore le coût des niches fiscales de 1,2 Md€ en 2018 par rapport à 2017. Le coût des taux réduits et exonérations de TVA augmente de 0,4 Md€.

En sens inverse, la suppression de l'ISF, même s'il a été remplacé par un impôt sur la fortune immobilière, réduit le coût des niches fiscales de 1,2 Md€, surtout en raison de la disparition de la réduction d'impôt en faveur des apports en capital à des PME.

b) *Les prévisions pour 2019*

Les prévisions de coût des niches fiscales du PLF pour 2019 sont de 98,2 Md€ au total et de 78,6 Md€ hors CICE. Ces estimations seront probablement, comme presque chaque année, revues à la hausse l'an prochain.

Sous cette réserve, les dépenses fiscales diminueraient de 2,0 Md€ en 2019, ou de 1,5 Md€ hors CICE. La baisse du coût du crédit d'impôt en faveur de la transition énergétique y contribuerait à hauteur de 0,8 Md€.

Les différentes modifications apportées aux niches associées à la TICPE, qui en augmentent le coût (niches pour les agriculteurs) ou le réduisent (niches pour d'autres secteurs), ainsi que leur croissance spontanée se soldent par une réduction nette de 0,3 Md€ de leur coût total.

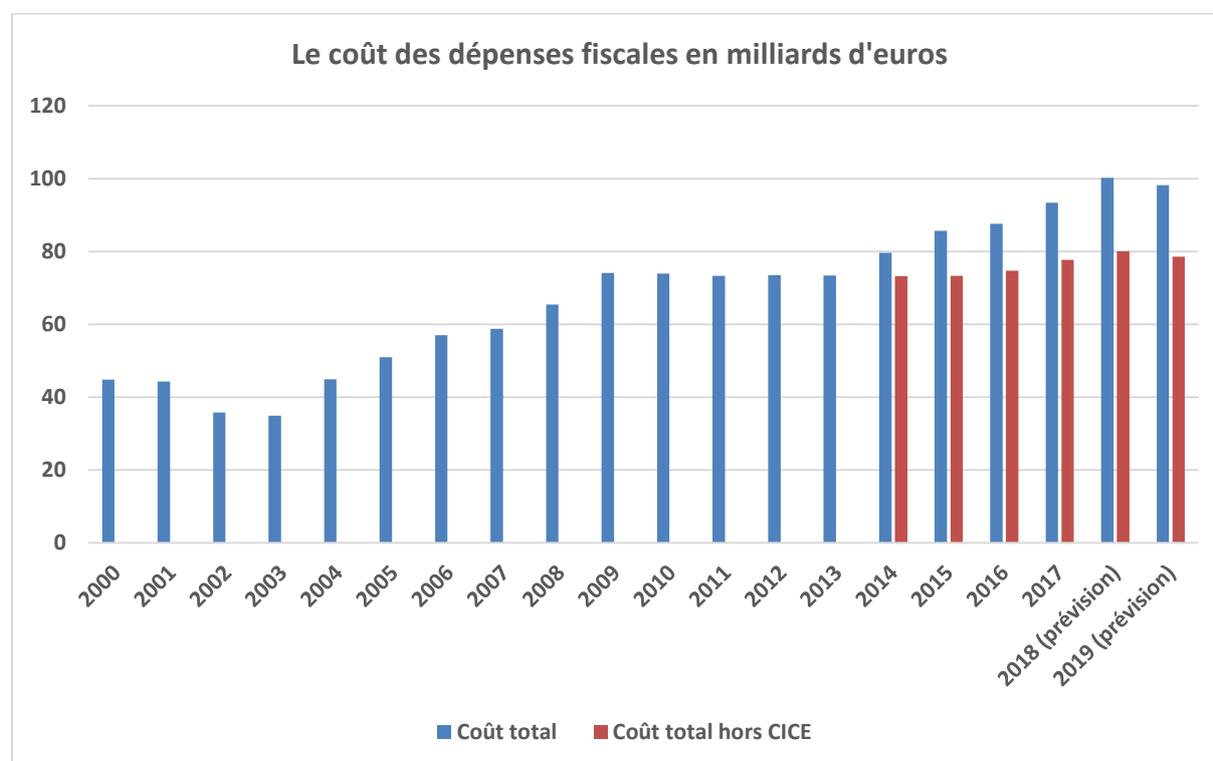
En 2019, les niches les plus coûteuses seraient le CICE (19,6 Md€), le crédit d'impôt en faveur de la recherche (6,2 Md€), celui en faveur de l'emploi d'un salarié à domicile (4,8 Md€), l'abattement de 10 % sur les pensions dans le calcul de l'impôt sur le revenu (4,2 Md€) et le taux de TVA de 10 % appliqué à certains travaux dans les logements (3,2 Md€).

2) Une nouvelle règle non contraignante

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

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

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



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