

FIPECO le 22.01.2020
Les commentaires d'actualité

Les niches fiscales dans les années 2018-2020

François ECALLE

Ce billet revient sur la définition des dépenses, ou niches, fiscales avant d'examiner leur coût dans les années 2018 à 2020.

Les dépenses fiscales sont des dispositions législatives dérogatoires par rapport à une « norme fiscale » et qui entraînent des pertes de recettes budgétaires pour l'Etat. Pour déterminer si une disposition législative constitue ou non une niche, il faut connaître la norme fiscale applicable à laquelle elle pourrait déroger. Or la définition de la norme de référence est difficile car elle renvoie à des conceptions de la fiscalité qui ne sont pas toujours consensuelles.

En pratique, sont considérées comme des niches les dispositifs figurant sur une liste, inévitablement discutable, annexé chaque année au projet de loi de finances (PLF). Il y en a 468 sur la liste du PLF pour 2020. De temps à autres, le ministère des finances revoit la norme, retire des mesures de la liste, alors qu'elles existent toujours, et en ajoute d'autres, alors qu'elles existaient déjà auparavant. Il a procédé à une telle révision de la liste en 2019, ce qui a conduit à réduire le coût des dépenses fiscales en 2018 de 3,5 Md€. Le rapport annexé au PLF donne la liste des dispositifs ajoutés sur la liste mais pas celle des dispositifs qui en ont été retirés, ce qui est anormal.

Le coût des dépenses fiscales en 2018 était estimé à 100,2 Md€ dans le PLF 2019 et a été révisé à 99,0 Md€ dans le PLF 2020. Sans cette révision de la liste officielle, il aurait été de 102,5 Md€ en 2018.

En retenant le même périmètre que le PLF 2020, le coût des dépenses fiscales hors CICE est passé de 74,3 Md€ en 2017 à 79,6 Md€ en 2018. Il a donc augmenté de 5,3 Md€, en partie (pour 1,0 Md€) du fait d'un changement de méthode de chiffrage, ce qui ne s'était pas vu depuis la fin des années 2000. Le coût des niches fiscales associées à la taxe intérieure de consommation des produits énergétiques a particulièrement augmenté.

Le coût total des niches fiscales diminuera fortement en 2019 et 2020 du fait de la suppression du CICE (qui donnera néanmoins lieu à des paiements jusqu'à 2022), mais le PLF 2020 prévoit que leur coût hors CICE augmentera de 0,6 Md€ en 2019 et de 0,8 Md€ en 2020. Cette hausse est modeste mais il ne s'agit que de prévisions et l'expérience montre que le coût constaté est souvent supérieur aux prévisions, sauf quand il est réduit par une opération de nettoyage de la liste. La règle budgétaire relative à l'évolution des dépenses fiscales qui est inscrite dans la loi de programmation des finances publiques de 2018 n'est pas contraignante.

A) La définition des niches fiscales

1) La norme fiscale de référence et la liste des niches

Pour déterminer si une disposition législative ou réglementaire constitue ou non une niche fiscale, il faut connaître la norme fiscale applicable à laquelle elle pourrait déroger. Il faut donc d'abord définir cette norme fiscale, ce qui est très difficile car cette définition renvoie à des conceptions parfois divergentes de la fiscalité. La question de savoir, par exemple, si le « *quotient familial* », utilisé pour moduler l'impôt sur le revenu en fonction de la taille du ménage, est ou non une niche peut être longuement débattue sans qu'aucune conclusion en soit tirée (le quotient familial n'est pas sur la liste actuelle des dépenses fiscales, mais il y figurait dans le passé).

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

La Cour avait toutefois relevé que cette définition et l'utilisation qui en était faite pour établir la liste des niches fiscales figurant dans le tome II des voies et moyens restait discutable. Les procédures suivies pour dresser cette liste, entièrement internes au ministère des finances, devraient être améliorées pour que sa pertinence soit garantie.

Il était 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 constituait 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 constituaient pas.

Ces observations de la Cour n'ont pas été suivies d'effets jusqu'au projet de loi de finances pour 2020 dans lequel certains taux réduits de TVA ont été ajoutés à la liste des dépenses fiscales, notamment les taux réduits sur les œuvres d'art et sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma. Ce reclassement reste toutefois partiel : les taux réduits appliqués aux livres ou aux transports collectifs de voyageurs ne figurent toujours pas sur la liste.

En outre, il apparaît dans le tome II des voies et moyens annexé au PLF 2020 que 6 dépenses fiscales relatives à la TVA ont été retirées de la liste, ce qui a réduit le coût total des niches de 3,5 Md€ en 2018 (en tenant compte des dispositifs ajoutés à la liste). Ce rapport ne précise pas quelles niches ont été retirées de la liste, ce qui est anormal.

Sont en effet considérées en pratique comme des niches fiscales les dispositifs figurant sur la liste du [tome II du rapport sur les voies et moyens](#) annexé au projet de loi de finances. Le rapport annexé au projet de loi de finances pour 2020 recense 468 niches. Leur nombre était d'environ 400 au début des années deux-mille puis a dépassé 500 à la fin de la décennie pour revenir ensuite vers 450 et remonter récemment (le PLF pour 2018 listait 457 niches).

2) Les diverses formes de dépenses fiscales

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

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

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

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

Si le quotient familial n'est plus une niche fiscale, certaines « *demi-parts supplémentaires* » constituent des dépenses fiscales.

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

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

Toutes ces différentes appellations recouvrent des dépenses fiscales.

B) Le coût budgétaire des niches fiscales

Le tome II du rapport sur les voies et moyens présente le coût budgétaire individuel de 412 niches fiscales (sur 468) et la somme de ces coûts. Ce total est fortement dépendant de la pertinence de la liste et du partage entre les dépenses fiscales qui peuvent être estimées et celles qui ne le peuvent pas. La fragilité des méthodes de chiffrage s'ajoute à ces éléments d'incertitude.

1) Les méthodes de chiffrage

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

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

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

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

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

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

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

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

2) L'évolution du coût budgétaire de 2000 à 2017

De 2000 à 2010, et de nouveau en 2019, de nombreuses mesures ont été retirées de la liste des dépenses fiscales, alors qu'elles existent toujours, et d'autres y ont été ajoutées, alors qu'elles existaient déjà auparavant. En outre, les méthodes de chiffrage ont parfois changé. Si l'évolution des coûts figurant dans les rapports annexés aux lois de finances successives n'a donc guère de signification, le rapport précité de la Cour des comptes de 2010 présente l'évolution du coût des dépenses fiscales à format (périmètre et méthodes) constant. Cette série a été complétée ici par les coûts figurant dans les derniers projets de lois de finances, corrigés pour obtenir une série au périmètre du projet de loi de finances pour 2020.

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

Sous ces réserves, il en ressort un doublement du coût des niches fiscales entre 2003 et 2009, qui tient surtout aux crédits d'impôt, et qui correspond à la mise en place de [normes](#)

contraignantes sur les dépenses budgétaires. Ensuite, les dépenses fiscales ont été encadrées par des règles (cf. plus loin) et on observe une quasi-stabilisation jusqu'à 2013. Une nouvelle hausse est constatée à partir de 2014. Elle est surtout due à la mise en œuvre du CICE mais pas seulement car le coût des dépenses fiscales hors CICE s'accroît aussi à partir de 2016.

3) Le coût budgétaire en 2018

Le coût des dépenses fiscales en 2018 était estimé à 100,2 Md€ dans le rapport annexé au projet de loi de finances (PLF) pour 2019. Il est révisé à 99,0 Md€ dans le rapport annexé au PLF 2020 (79,6 Md€ hors CICE) en raison d'un changement de méthode de chiffrage (impact de + 1,0 Md€), de l'écart entre réalisation et prévision (impact de + 1,3 Md€) et, surtout, de l'ajout de 6 niches à la liste et du retrait de 6 autres niches de la liste (impact net de – 3,5 Md€) sans que le rapport précise quelles sont les 6 niches retirées. Sans cette révision de la liste officielle, il aurait été de 102,5 Md€ (83,1 Md€ hors CICE) en 2018.

Les principaux impôts concernés par les dépenses fiscales en 2018 sont l'impôt sur le revenu pour 36,1 Md€, les impôts portant à la fois sur le revenu des ménages et sur les bénéficiaires des sociétés (bénéficiaires industriels et commerciaux) pour 29,5 Md€ (le CICE et le crédit d'impôt recherche y figurent), l'impôt sur les sociétés pour 3,8 Md€, la TVA pour 17,5 Md€, la taxe intérieure de consommation des produits énergétiques pour 8,0 Md€ et les impôts locaux pour 2,3 Md€¹.

Les dépenses fiscales les plus coûteuses en 2018 sont : le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (19,4 Md€), le crédit d'impôt en faveur de la recherche (6,2 Md€), le crédit d'impôt en faveur de l'emploi de salariés à domicile (4,7 Md€), l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites (4,4 Md€), le taux réduit de TVA (10 %) appliqué aux travaux d'entretien du logement (3,3 Md€), le taux réduit (10 %) appliqué à la restauration sur place (2,9 Md€), les taux réduits appliqués dans les DOM (2,1 Md€), l'exonération d'IR des prestations familiales et de l'allocation aux adultes handicapés (1,9 Md€), le crédit d'impôt pour la transition énergétique (1,9 Md€).

En retenant le même périmètre que le PLF 2020, le coût des dépenses fiscales hors CICE est passé de 74,3 Md€ en 2017 à 79,6 Md€ en 2018. Il a donc augmenté de 5,4 Md€, ce qui ne s'était plus vu depuis la fin des années 2000. Cette hausse tient certes pour 1,0 Md€ à un changement de méthode de chiffrage mais il reste une augmentation très forte, de 4,4 Md€, à périmètre et méthode de chiffrage constants.

Parmi les niches dont le coût a augmenté en 2018, peuvent être cités : le crédit d'impôt pour l'emploi de salariés à domicile (+ 1,2 Md€)², le taux réduit de taxe intérieure de consommation des produits énergétiques (TICPE) sur le gazole non routier (+ 0,6 Md€) et sur le gazole utilisés par les camions de plus de 7,5 tonnes (+ 0,5 Md€), l'exclusion de la TICPE dans les DOM (+ 0,5 Md€), le taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien du logement (+ 0,3 Md€), l'abattement de 10 % sur les pensions (+ 0,3 Md€). La hausse du coût des dépenses fiscales associées à la TICPE résulte probablement pour partie de l'augmentation de la taxe carbone en 2018, qui a majoré les pertes de recettes fiscales dues à ces dispositifs dérogatoires. Elle pourrait également tenir pour partie à un changement de méthode de chiffrage.

¹ S'agissant des impôts locaux, la liste ne comprend que les dispositifs dont le coût est supporté par l'État.

² Surtout en raison de sa transformation de réduction en crédit d'impôt pour certains contribuables.

4) Les prévisions de coût pour 2019 et 2020

Les prévisions du coût des dépenses fiscales sont fragiles et elles ont souvent sous-estimé leur dynamisme. Sous cette réserve, selon le rapport sur les voies et moyens annexé au PLF 2020, ce coût augmenterait très légèrement en 2019 pour atteindre 99,4 Md€ (80,2 Md€ hors CICE, soit + 0,6 Md€). Le coût du CICE serait à peu près stable.

Le coût des niches fiscales diminuerait en 2020 pour revenir à 90,0 Md€, sous l'effet du début de la suppression du CICE (qui donnera lieu encore à des paiements jusqu'à 2022). Les dépenses fiscales hors CICE augmenteraient de 0,8 Md€ jusqu'à 81,0 Md€.

5) Les règles budgétaires relatives aux dépenses fiscales

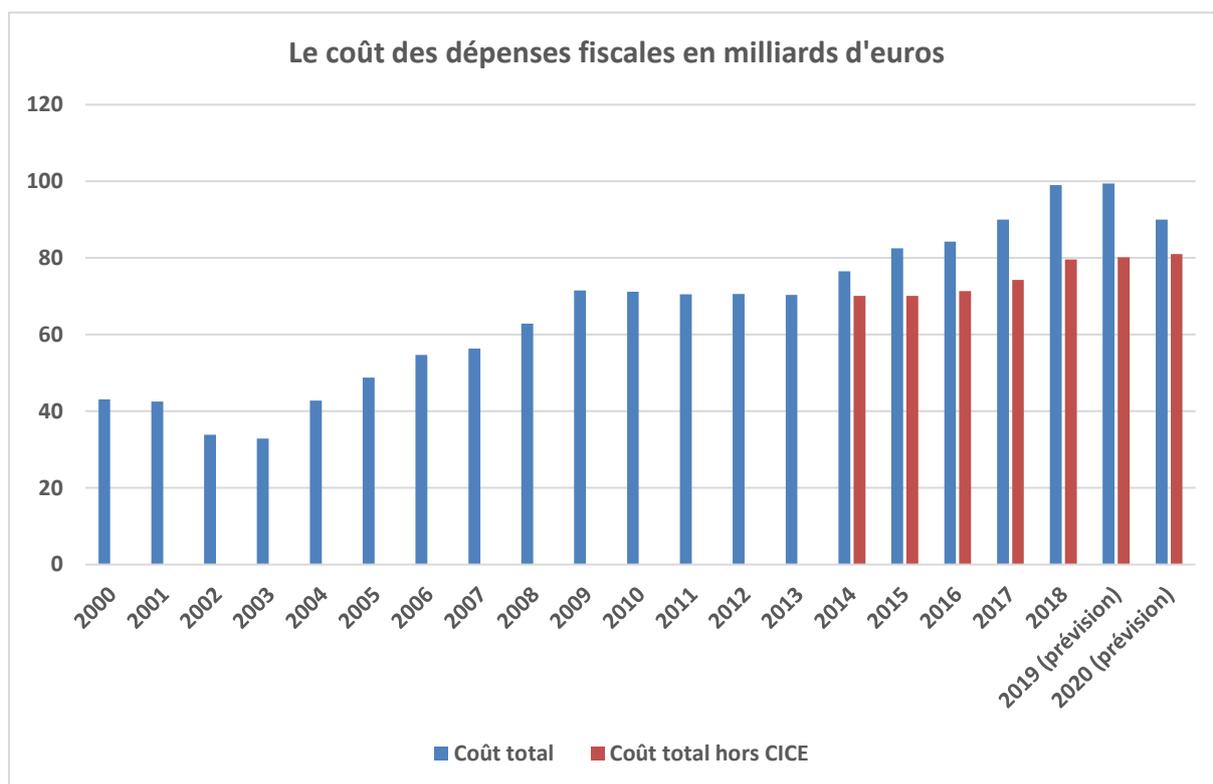
La loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 avait instauré une « règle de gage » selon laquelle le coût des créations et extensions de niches fiscales devait être compensé par le gain tiré de la réduction ou de la suppression d'autres niches. La loi de programmation pour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

Les dispositions législatives nouvelles peuvent être ajustées pour respecter ces plafonds en loi de finance initiale (LFI), mais il n'existe aucun moyen d'empêcher que les dépenses fiscales dépassent la norme budgétaire en exécution si leur croissance spontanée ou le coût des mesures nouvelles est supérieur aux prévisions de la LFI. En dépit de cette faiblesse des règles encadrant l'évolution des dépenses fiscales, elles ont eu une certaine efficacité dans la période 2009-2013, la forte croissance des années 2000 ayant fait place à une quasi-stabilisation en valeur.

La loi de programmation pour la période 2014-2019, avait ensuite fixé un plafond en euros au montant des dépenses fiscales pour chaque année, qui augmentait pour tenir compte de la montée en charge du CICE. Il a été dépassé de 4,0 Md€ en 2017.

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).

Ces plafonds annuels sont fixés à un niveau élevé et facile à respecter. En 2018, le pourcentage observé est de 25,1 % et les prévisions pour 2019 et 2020 conduisent à des ratios de 26,3 et 23,6 %. La règle inscrite dans l'actuelle loi de programmation n'est pas vraiment contraignante.



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 2020 ; dépenses fiscales au format du PLF pour 2020 ; FIPECO.