

FIPECO le 10.10.2023
Les commentaires de l'actualité

Les dépenses fiscales de 2017 à 2023

François ECALLE

Les « dépenses fiscales », parfois appelées « niches fiscales » (les deux expressions sont utilisées ici avec la même signification), sont des dispositions législatives ou réglementaires dérogatoires par rapport à une « norme fiscale » de référence et qui entraînent des pertes de recettes budgétaires. Leur liste officielle est discutable car la norme à laquelle elles sont supposées déroger est elle-même parfois contestable, mais c'est la seule disponible. Une [fiche de FIPECO](#) présente les principales caractéristiques des dépenses fiscales. Ce billet examine l'évolution de leur nombre et de leur coût pour la période 2017-2023.

La liste annexée en septembre 2016 au PLF pour 2017 recensait 451 dépenses fiscales et celle qui est annexée au PLF pour 2024 en recense 467.

L'estimation du coût de ces dispositifs est souvent très difficile et le PLF pour 2024 le chiffre pour seulement 403 dépenses fiscales. Il s'agit en outre d'un ordre de grandeur pour 129 d'entre elles.

Le coût des dépenses fiscales relatives à la TVA a été ramené d'environ 20 Md€ dans les PLF précédents à environ 10 Md€ dans celui pour 2024 au motif que l'Etat reverse la moitié du produit de la TVA à des administrations sociales et locales et que le coût des dépenses fiscales correspond seulement à celui qui est supporté par l'Etat.

Ce changement de méthode est très contestable. En effet, le coût de ces dispositifs supporté actuellement par l'Etat est bien de 20 Md€. En tout état de cause, le coût pour l'ensemble des administrations publiques est certainement de 20 Md€ et c'est ce montant qui est le plus pertinent. De plus, cette nouvelle méthode n'est pas appliquée aux autres impôts partiellement rétrocédés à des collectivités locales, ce qui n'est pas cohérent. Enfin, le ministère des finances ne publiant pas de série des dépenses fiscales pour les années passées estimées avec cette nouvelle méthode, les coûts des dépenses fiscales apparaissant dans le PLF pour 2024 et dans les PLF précédents ne sont pas comparables.

En retenant le coût total pour les finances publiques des mesures relatives à la TVA, on peut estimer le montant des dépenses fiscales hors CICE (celui-ci ayant été remplacé par des allègements de cotisations sociales patronales) à 74,9 Md€ en 2017 et à 90,0 Md€ en 2022. En 2023, il pourrait être de 91,5 Md€, mais ce n'est qu'une prévision. Il serait ainsi passé de 3,3 % du PIB en 2017 à 3,4 % en 2022.

Il n'y a donc pas eu de baisse du nombre et du coût des dépenses fiscales depuis 2017. Certaines d'entre elles sont certes justifiées, mais la diminution de leur nombre et de leur coût est un objectif pertinent (cf. [note sur ce site](#)).

A) Le nombre de dépenses fiscales

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.

La définition de cette norme de référence est parfois difficile car elle renvoie à des conceptions de la fiscalité qui font débat et peuvent évoluer. La question de savoir si, par exemple, 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 consensuelle ne soit tirée. En pratique, sont considérées comme des niches fiscales les dispositifs figurant sur la liste du [tome II du rapport](#) sur les voies et moyens annexé chaque année au projet de loi de finances (PLF).

Cette liste est donc discutable mais il n'y en a pas d'autre. Il arrive d'ailleurs que le ministère des finances en retire des dispositifs, alors qu'ils existent toujours, et y ajoute des mesures qui existaient déjà auparavant. Le quotient familial était ainsi autrefois sur la liste et il en a été retiré (il y a longtemps).

Les dépenses fiscales prennent des formes diverses. Les principales sont les exonérations, les abattements, les déductions, les taux réduits, les demi-parts supplémentaires de quotient familial (mais pas les demi-parts « normales »), les réductions et les crédits d'impôts¹.

Il y avait 451 dépenses fiscales recensées en septembre 2016 dans le rapport annexé au PLF pour 2017 et 467 en septembre 2023 dans celui qui est annexé au PLF pour 2024. Le nombre de niches a donc augmenté depuis 2017.

Le nombre de dépenses fiscales

PLF 2017	PLF 2018	PLF 2019	PLF 2020	PLF 2021	PLF 2022	PLF 2023	PLF 2024
451	457	474	468	475	471	465	467

Source : rapports annexés aux projets de loi de finances

Les informations figurant dans les rapports sur les voies et moyens ne permettent pas de compter facilement les créations et suppressions de niches ainsi que les ajouts sur la liste de mesures qui existaient déjà et les retraits de mesures qui existent toujours. En outre, une niche peut être supprimée par une loi de finances et figurer toujours sur la liste plusieurs années après parce qu'elle continue à avoir un coût budgétaire.

Parmi les principales niches supprimées, outre le CICE qui se trouve encore sur la liste en raison d'un coût résiduel, on peut noter la réduction d'ISF pour investissement dans une PME, certaines dépenses fiscales relatives à la taxe d'habitation et le crédit d'impôt pour la transition énergétique (transformé en subvention). Parmi les dépenses fiscales créées, on trouve notamment l'exonération des heures supplémentaires au titre de l'impôt sur le revenu (qui existait déjà dans les années 2008-2012 et avait été supprimée).

¹ Une réduction d'impôt ne peut pas dépasser le montant de l'impôt dû avant cette réduction. Un crédit d'impôt peut le dépasser et, le cas échéant, la différence entre le crédit d'impôt et l'impôt dû est remboursée par l'Etat au contribuable.

B) Le coût des dépenses fiscales

1) Les difficultés méthodologiques

Le tome II du rapport sur les voies et moyens annexé au PLF 2024 présente le coût budgétaire de 403 niches fiscales (sur 467) et la somme de ces coûts. La fiabilité du coût total des niches dépend donc de la pertinence de la liste et du partage entre les dépenses fiscales qui peuvent être chiffrées et celles qui ne le peuvent pas (les plus importantes sont toutefois toujours chiffrées). La fragilité des méthodes de chiffrage s'ajoute à ces éléments d'incertitude (voir [fiche sur les dépenses fiscales](#) pour plus de précisions).

Comme il est souvent très difficile d'estimer l'impact de mesures fiscales sur le comportement des contribuables, leur coût budgétaire est toujours chiffré en supposant que celui-ci ne change pas du fait de ces mesures.

Dans ces conditions, 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 son montant est plafonné par celui de l'impôt dû avant réduction. Il est néanmoins possible en procédant à des simulations sur un échantillon représentatif ou sur la base complète des déclarations fiscales, comme pour le coût d'un abattement, d'une déduction ou d'une demi-part supplémentaire.

Les revenus, activités ou actifs exonérés sont rarement renseignés dans les déclarations fiscales et le chiffrage de leur coût 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, ce qui n'est pas toujours simple.

Le chiffrage du coût d'un taux réduit de TVA appliqué à une activité particulière n'est pas facile car les déclarations des entreprises ne permettent généralement pas de le calculer. Il n'est donc pas estimé sur la base des déclarations fiscales mais sur la base des statistiques de consommation. Celles-ci ne permettent cependant pas de mesurer avec une précision suffisante le montant de certains achats très particuliers qui bénéficient d'un taux réduit.

Sur les 403 niches fiscales faisant l'objet d'un chiffrage dans le PLF pour 2024, il s'agit seulement d'un ordre de grandeur pour 129 d'entre elles.

2) Le changement de méthode du projet de loi de finances pour 2024

Le projet de loi de finances pour 2024 mentionne que « le montant des dépenses fiscales s'est élevé à 85,6 Md€ en 2022 (montant définitif, +1,3 Md€ par rapport aux prévisions) et s'élèverait à 81,3 Md€ en 2023 (+3,7 Md€ par rapport aux prévisions) et 78,7 Md€ en 2024. Ces montants tiennent compte, pour les dépenses fiscales en matière de TVA, de la seule incidence de ces dispositifs sur la part des recettes nettes de TVA restant à l'État, c'est-à-dire diminuées des recettes de TVA transférées aux collectivités territoriales et organismes de sécurité sociale. Ainsi, la dernière prévision 2022 estimée à 94,2 Md€ dans le Voies et moyens tome II annexé au PLF 2023 a été réévaluée selon cette nouvelle présentation à 84,3 Md€ (seules les dépenses fiscales en matière de TVA ayant été réévaluées). De même, la prévision 2023 de 89,1 Md€ a été réévaluée à 77,7 Md€ ».

Dans le projet de loi de finances (PLF) pour 2023, le coût des dépenses fiscales relatives à la TVA (taux réduits sur les travaux d'entretien du logement, la restauration etc.) était estimé à 19,0 Md€ pour 2021 et prévu à 20,5 Md€ pour 2022 et 21,4 pour 2023. Dans le projet de loi de finances pour 2024, le coût pour 2021 n'apparaît plus conformément à l'usage du ministère des finances selon lequel le rapport sur les voies et moyens indique seulement le coût pour l'année précédant son dépôt, le coût pour l'année en cours et le coût pour l'année suivante. Le coût pour 2022 est « réévalué » à 10,3 Md€ et le coût pour 2023 à 9,7 Md€.

Le coût des dépenses fiscales relatives à la TVA (en Md€)

	2021	2022	2023	2024
PLF 2023	19,0	20,5	21,4	ND
PLF 2024	ND	10,3	9,7	10,3

Source : projets de loi de finances ; FIPECO.

Une fraction significative des recettes de TVA était déjà affectée en 2017 depuis plusieurs années à des administrations de sécurité sociale. Depuis 2017, une part de plus en plus importante a été affectée aux collectivités locales en compensation de la suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales puis de la réduction progressive de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). En 2022, l'Etat n'a ainsi conservé pour lui que 50 % des recettes nettes de TVA. En application de la nouvelle méthode mise en œuvre dans le PLF 2024, le coût des dépenses fiscales relatives à la TVA qui apparaissait dans le PLF pour 2023 a donc été divisé par deux.

Si elle était justifiée, cette nouvelle méthode aurait pu être appliquée depuis plusieurs années à la TVA et elle pourrait aujourd'hui être appliquée aux dépenses fiscales relatives aux accises sur les carburants, dont une part substantielle est affectée aux régions, ce qui n'est pas le cas. Il y a donc au moins un problème de cohérence des méthodes.

Le transfert de la moitié des recettes nettes de TVA à d'autres administrations que l'Etat ne change rien au coût pour l'ensemble des administrations publiques des dépenses fiscales résultant des exonérations et taux réduits de TVA. Il est donc nettement préférable que les projets de loi de finances continuent à en faire apparaître le coût total. Beaucoup de documents budgétaires donnent en effet, à juste titre, des informations sur l'ensemble des administrations publiques, à commencer par l'article liminaire de toutes les lois de finances (déficit public, dépenses publiques...). La loi organique du 28 décembre 2021 va dans ce sens et cette réforme du mode de comptabilisation des dépenses fiscales va à son encontre.

Le tome II du rapport sur les voies et moyens annexé au PLF indique depuis longtemps que les dépenses fiscales sont « *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, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* ». Il est ajouté plus loin que « *certains allègements applicables en matière d'impôts directs locaux peuvent être considérés comme dérogatoires par rapport à la norme fiscale. Ces mesures sont détaillées dans le présent fascicule, à la condition qu'elles aient un impact direct sur les ressources et les charges de l'État (versement au bénéficiaire d'une allocation compensatrice ou dégrèvement au profit du contribuable)* ».

Le ministère des finances pourrait donc arguer que les dépenses fiscales relatives à la TVA ne pèsent que pour moitié sur les comptes de l'Etat puisqu'il en rétrocède la moitié aux administrations sociales et locales. Cet argument ne serait pas recevable car la fraction de TVA affectée à ces administrations est ajustée pour correspondre exactement au coût de la suppression ou de l'allègement de certaines cotisations sociales (sur les bas salaires notamment) ou de certains impôts locaux (taxe d'habitation, CVAE notamment). Si les dépenses fiscales relatives à la TVA avaient été plus élevées en 2022 (avec par exemple des taux réduits plus faibles), la fraction de TVA affectée aux administrations sociales et fiscales aurait été ajustée à la hausse et l'Etat aurait supporté seul le coût de dépenses fiscales plus importantes.

S'agissant des administrations sociales, ce sera toujours le cas à l'avenir dans la mesure où l'Etat doit compenser à l'ACOSS à l'euro près le coût des allègements de cotisations patronales pour certains organismes. S'agissant des administrations locales, la fraction de TVA qui leur est affectée devrait être maintenue constante et, dans ces conditions, le coût de nouvelles dépenses fiscales sera de fait partagé entre l'Etat et les collectivités locales, mais seulement dans l'avenir.

Il n'en reste pas moins que le rapport sur les voies et moyens devrait présenter une information sur le coût des dépenses fiscales pour l'ensemble des administrations publiques et que cette information est désormais incomplète. Enfin, comme le ministère des finances ne publie pas de série des dépenses fiscales pour les années passées estimées avec cette nouvelle méthode, les coûts des dépenses fiscales apparaissant dans le PLF pour 2024 et dans les PLF précédents ne sont pas comparables.

3) L'évolution du coût des niches de 2017 à 2023

Il arrive que des mesures soient retirées de la liste des dépenses fiscales, alors qu'elles existaient toujours, et que d'autres y soient ajoutées, alors qu'elles existaient déjà auparavant. En outre, comme on l'a vu, les méthodes de chiffrage changent parfois. L'évolution des coûts figurant dans les rapports annexés aux lois de finances successives doit donc être corrigée pour présenter une évolution du coût des dépenses fiscales à format (périmètre et méthodes) constant, ce qui a été fait ici pour obtenir une série cohérente avec la liste et les méthodes du projet de loi de finances pour 2024 (format PLF 2024), sauf pour ce qui concerne les dépenses fiscales relatives à la TVA. Leur coût total pour les administrations publiques est en effet ici retenu.

En 2017, le coût total des niches fiscales (au format du PLF 2024) s'élevait dans ces conditions à 90,6 Md€ et leur coût hors CICE à 74,9 Md€.

En 2022, il s'élève à 95,5 Md€ (contre 85,6 Md€ dans le PLF avec la nouvelle méthode de calcul des dépenses fiscales relatives à la TVA). Hors CICE, il est de 90,0 Md€.

Les principaux impôts concernés sont l'impôt sur le revenu pour 36,6 Md€, les impôts portant à la fois sur le revenu des ménages et sur les bénéficiaires des sociétés (bénéficiaires industriels et commerciaux, agricoles et non commerciaux) pour 13,1 Md€, l'impôt sur les sociétés pour 7,4 Md€, la TVA pour 20,2 Md€ et les accises sur les produits énergétiques pour 7,5 Md€.

Les dépenses fiscales les plus coûteuses en 2022 sont : le crédit d'impôt en faveur de la recherche (7,2 Md€), le crédit d'impôt en faveur de l'emploi de salariés à domicile (5,7 Md€),

le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (5,5 Md€)², l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites (4,4 Md€), le taux réduit de TVA appliqué aux travaux d'entretien du logement hors rénovation énergétique (4,4 Md€), le remplacement de l'impôt sur les sociétés par un prélèvement forfaitaire en fonction du tonnage des navires dont bénéficient 57 entreprises de transport maritime (3,8 Md€), le taux réduit de TVA appliqué à la restauration sur place (3,1 Md€) et les taux réduits appliqués dans les DOM (3,4 Md€), l'exonération des aides attribuées aux entreprises par le fonds de solidarité pendant la crise (3,0 Md€) et des sommes versées au titre de l'intéressement, de la participation ou de l'épargne salariale (2,6 Md€).

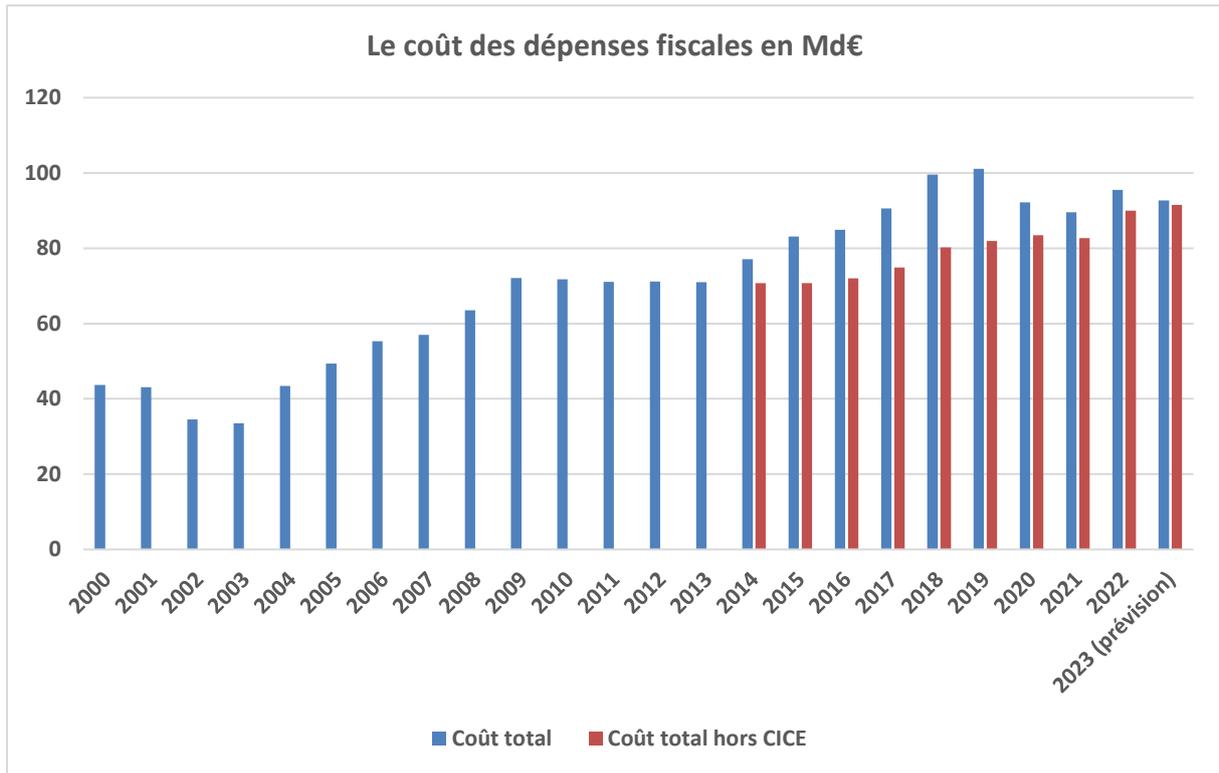
Les prévisions du coût des dépenses fiscales sont fragiles et celles du ministère des finances ont souvent sous-estimé leur dynamisme. Sous cette réserve, ce coût diminuerait de 2,8 Md€ en 2023 pour revenir à 92,7 Md€ (81,3 Md€ dans le PLF avec la nouvelle méthode concernant la TVA). Hors CICE, il augmenterait toutefois de 1,5 Md€ pour atteindre 91,5 Md€.

Le coût de l'exonération des aides attribuées par le fonds de solidarité devrait fortement diminuer (- 3,0 Md€), de même que celui du CICE (- 4,3 Md€), tandis que celui du régime spécial des entreprises de transport maritime devrait fortement augmenter (+ 1,8 Md€).

Le coût des dépenses fiscales, avec ou sans le CICE, a donc augmenté en euros depuis 2017, mais ce coût en euros peut augmenter même si la législation fiscale ne change pas. Comme le coût d'un taux réduit de TVA sur un produit, par exemple, est le produit de la consommation de ce produit par l'écart entre le taux normal et le taux réduit, il s'accroît en euros quand la consommation de ce produit augmente. Il faut donc aussi examiner l'évolution du coût des niches fiscales en le rapportant à un indicateur de l'activité économique comme le PIB.

En pourcentage du PIB, leur coût passerait de 3,9 % du PIB en 2017 à 3,6 % du PIB en 2023. Il y a donc une diminution de ce coût mais elle tient seulement à la transformation du CICE en un allègement de cotisations sociales patronales. Hors CICE, ce coût passerait en effet de 3,3 % du PIB en 2017 à 3,4 % en 2022.

² Le CICE a été supprimé en 2019 mais continue à être remboursé aux sociétés sur les salaires d'avant 2019.



Sources : rapports annexés aux projets de loi de finances (le coût figurant dans le PLF 2024 pour 2022 et 2023 a été corrigé pour intégrer le coût total des dépenses fiscales relatives à la TVA) ; FIPECO.