

## Généralités

## 457 Théorie générale des dépenses socio-fiscales et propositions de refonte du système français des « niches » fiscales

**Éric PICHET,***professeur à Kedge Business School,  
chercheur associé au Centre d'études sur la  
fiscalité des entreprises de Paris II (CEFEP)*

Cette étude a une double ambition : présenter notre théorie générale des dépenses socio-fiscales et l'appliquer au système fiscal français.

Après avoir pointé les lacunes des évaluations et de la gestion des niches fiscales en France comme dans les autres grands pays développés, la première partie expose la théorie. L'inutilité pratique avérée de la notion de « système fiscal de référence » du fait de l'extrême hétérogénéité des normes fiscales oblige à diviser le système fiscal des pays développés en six grands segments qualifiés de « segments spécifiques de référence ». Chaque segment comprend un ensemble de normes fiscales homogènes autorisant une identification méthodique de leurs dépenses socio-fiscales en les distinguant clairement des simples « modalités de détermination des prélèvements obligatoires », éléments consubstantiels à chaque système socio-fiscal. Ces fondations conceptuelles permettent alors de mettre en place une doctrine rigoureuse de tri de chaque dispositif dérogatoire individuel via une série de six filtres successifs jugeant de leur légitimité, leur utilité, leur pertinence, leur efficacité, leur efficience et enfin de leur acceptabilité sociale. Une doctrine de suivi global par segment spécifique de référence complète l'analyse prescriptive.

La seconde partie de l'étude décline la théorie au cas français : après recensement des dépenses socio-fiscales françaises les plus coûteuses en 2016, nous invitons le législateur à conserver, en les aménageant si besoin, celles qui sont efficaces et à éliminer celles qui sont illégitimes ou inefficaces. Enfin, nous proposons une méthodologie de gestion rationnelle de l'ensemble des dépenses socio-fiscales hexagonales.

« Je veux chercher si, dans l'ordre civil, il peut y avoir quelque règle d'administration légitime et sûre, en prenant les hommes tels qu'ils sont, et les lois telles qu'elles peuvent être. Je tâcherai d'allier toujours, dans cette recherche, ce que le droit permet avec ce que l'intérêt prescrit, afin que la justice et l'utilité ne se trouvent point divisées. J'entre en matière sans prouver l'importance de mon sujet. On me demandera si je suis prince ou législateur pour écrire sur la politique. Je réponds que non, et que c'est pour cela que j'écris sur la politique. Si j'étais prince ou législateur, je ne perdrais pas mon temps à dire ce qu'il faut faire ; je le ferais, ou je me tairais. »

Jean-Jacques Rousseau, *Du contrat social ou principe du droit politique*, 1762, Livre I, Introduction

## Introduction

1 - Notre théorie générale des dépenses socio-fiscales<sup>1</sup> prend acte de la profonde mutation qu'a connue la fiscalité au cours des dernières décennies, dépassant les préceptes simples des pères fondateurs de l'étude économique de la fiscalité<sup>2</sup>. Cette dernière ne se réduit en effet plus aujourd'hui à lever les ressources dont l'État a besoin conformément au principe d'économie<sup>3</sup> mais prétend tout à la fois à l'équité de l'ensemble des prélèvements obligatoires<sup>4</sup> et à une redistribution des richesses. Enfin, la fiscalité a pour plus récente ambition d'orienter le comportement des contribuables dans les domaines économiques<sup>5</sup>, social<sup>6</sup> et environnemental<sup>7</sup> tout en luttant contre les externalités négatives. Dans les pays développés, objet de cette étude<sup>8</sup>, la fiscalité est toujours une construction politique, un organisme vivant en mouvement perpétuel du fait des modifications incessantes imposées par le législateur, lui-même toujours sensible aux humeurs de l'opinion publique et à l'évolution idéologique de la société. Sur cet échafaudage sans architecte, sans rationalité ni cohérence profonde, les dépenses fiscales<sup>9</sup> et les dérogations de cotisations sociales<sup>10</sup>, qualifiées ici de **dépenses socio-fiscales** forment une

superstructure<sup>11</sup> encore plus complexe puisque dérivant du système fiscal par le biais des nombreuses dérogations par rapport aux diverses normes de référence.

L'ampleur du phénomène est spectaculaire depuis une quarantaine d'années<sup>12</sup>. Si sa conséquence la plus manifeste est budgétaire puisque le coût des avantages fiscaux peut représenter environ 7 % du PIB dans les grands pays développés<sup>13</sup>, les dépenses socio-fiscales présentent de nombreux effets pervers qu'ils soient économiques (en biaisant la concurrence), sociaux (en minant le principe d'égalité devant l'impôt), politiques (en contribuant à créer un état de clientélisme voire de corruption nuisible à l'État de droit) ou environnementaux<sup>14</sup>. Souvent créées dans l'émotion du moment<sup>15</sup>, les niches ne font pas toujours l'objet d'études d'impact, accroissent la

1. Cet article reprend les principaux thèmes exposés de manière exhaustive in *É. Pichet, Théorie générale des dépenses socio-fiscales : Les Éditions du Siècle, avr. 2016*.
2. En tout premier lieu Adam Smith et David Ricardo. On pourra se reporter aux chapitres de « La richesse des nations » et des « Principes de l'économie et de l'impôt » qui traitent spécifiquement de fiscalité ou, plus simplement à nos biographies des deux pères fondateurs de l'économie politique et de la réflexion sur les liens entre système fiscal et prospérité économique. V. *É. Pichet, Adam Smith, le père de l'Économie : Les Éditions du Siècle, 2003* ; *David Ricardo, Le premier théoricien de l'Économie : Les Éditions du Siècle, 2004*. En France c'est Gaston Jéze qui a analysé avec le plus d'acuité les fondements de la fiscalité classique : pour plus de détails sur sa pensée, V. *G. Jéze, Gaston, Aspect politique des problèmes financiers : Rev. sci. légis. fin., 1928*.
3. Qui veut que le coût de recouvrement de l'impôt soit le plus bas possible et que les distortions fiscales à l'économie et à sa croissance soient les plus limitées possibles.
4. C'est pourquoi nous traiterons ici des niches de l'ensemble des prélèvements obligatoires : impôts d'État, des collectivités locales et cotisations sociales.
5. Dans le but avoué de soutenir un secteur comme l'application du taux réduit de TVA dans la restauration ou dans l'édition.
6. Comme la réduction d'impôt pour dons aux associations d'aide aux personnes en difficulté, codifiée à l'article 200 du CGI.
7. Comme l'encouragement des acteurs privés à sauvegarder les espaces naturels dont ils sont propriétaires dans la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 puis dans les « Grenelle de l'environnement I et II ».
8. Le périmètre de la théorie est volontairement restreint aux pays riches et plus particulièrement aux pays de l'OCDE, le manque de données fiscales disponibles et fiables des pays émergents ne permettant pas une analyse pertinente de leurs dépenses socio-fiscales.
9. L'expression « dépenses fiscales » est apparue en France en 1979 dans le rapport annuel du Conseil des impôts et le fascicule annexé à la loi de finances de 1981 qui en donnaient une première définition comme « toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'État 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 » in *Rapp. Cour des comptes sur l'application de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2001, sept. 2001, p. 253*.
10. Nous traiterons ici non seulement des « niches fiscales » mais également des « niches sociales » ou « exonérations et exemptions d'assiette applicables aux cotisations ou « contributions sociales » qui constituent « dans le domaine du financement de la Sécurité sociale l'équivalent des dépenses fiscales. Si leur nature juridique est différente de l'impôt, elles n'en constituent pas moins des prélèvements obligatoires qui ont un impact identique sur les comptes publics et des conséquences économiques, sociales et politiques semblables. D'où l'expression générique de « dépenses socio-fiscales » utilisée tout au long de l'article.

11. Comme le précise Stanley S. Surrey pour l'impôt sur le revenu : « le système fiscal fédéral consiste fondamentalement en deux parties : une partie qui comprend les mécanismes structurels nécessaires à la mise en œuvre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des sociétés et une partie qui comprend un système de dépenses fiscales par lequel les programmes financiers d'assistance gouvernementaux sont menés sous la forme de dispositifs fiscaux spécifiques plutôt que de dépenses budgétaires. Ce second système est en quelque sorte superposé à la structure de l'imposition, il n'a pas de relations de base avec cette structure et n'est pas indispensable à son fonctionnement. Au contraire, le mécanisme des dépenses fiscales fournit un vaste appareil de subventions qui utilise le mécanisme de base de l'imposition comme moyen de mise en place de subventions, S. S. Surrey, *Pathways to Tax Reform : Harvard University Press Cambridge, Massachusetts, 1973, p. 6*. Il en est de même des dépenses socio-fiscales : elles se superposent à un système socio-fiscal qui existe déjà pour en infléchir les effets sur certaines catégories de contribuables.
12. S'il est en effet communément admis que le terme de « niche fiscale » est apparu aux États-Unis sous le vocable de « *Tax Expenditure* » sous la plume de Stanley S. Surrey, secrétaire adjoint au Trésor en 1967 dans un rapport sur « les subventions budgétaires et les avantages fiscaux (S. S. Surrey, *The US Income tax System – The Need for a Full Accounting : Speech before the Money Marketers, 15 nov. 1967*), le concept est en réalité d'origine allemande. Selon Daniel N. Shaviro (*D. N. Shaviro, Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language : Social Science Research Network Electronic Paper Collection, sept. 2003, p. 23*), il fut mentionné une première fois en Allemagne dès 1954 comme « l'équivalence entre des déductions fiscales particulières, des crédits d'impôt et autres déductions et les dépenses budgétaires, V. H. Shannon, *The Tax Expenditures Concept in the United States and Germany : A Comparison : 33 Tax Notes, 201, 1986*.
13. Aux États-Unis, l'estimation est de 7 % du PIB selon le Joint Committee on Taxation, *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2014-2018, 5 août 2014*. En France, le coût total des 449 dépenses fiscales recensées par le Gouvernement en 2016 est estimé à 84 mds € dans l'annexe au projet de loi de finances pour 2016 (*Évaluation des voies et moyens, t. II, Dépenses fiscales, p. 13*) auquel il faut ajouter le coût des niches sociales qui varie entre 45 mds € par an pour le Gouvernement et 67 milliards pour la Cour des comptes, voire 80 milliards selon la Commission des finances, V. C. *comptes, La Sécurité sociale : Rapp. sur l'application des lois de financement de la Sécurité sociale, sept. 2013, chap. V*. L'évaluation globale du coût des dépenses socio-fiscales est donc comprise entre 130 et 180 mds € soit près de 7 % du PIB. Si la France n'est pas le seul pays à avoir usé et abusé des niches fiscales, le rapport Carrez (V. D. Migaud et G. Carrez et al., *AN, Rapp. d'information sur les niches fiscales n° 946, 5 juin 2008, p. 13*) lui décernait, en 2008, la palme parmi les pays du G7, avec à l'époque déjà près de 400 dépenses fiscales contre moins de 150 au Royaume-Uni par exemple.
14. Comme le montre de manière caricaturale la fiscalité noire, V. sur ce point, *É. Pichet, Projet de loi de finances pour 2014, situation budgétaire et prémices d'une fiscalité environnementale cohérente : Dr. fisc. 2013, n° 43-44, 490*.
15. L'amendement Charb en constitue un exemple hautement symbolique. Le 5 février 2015, soit moins d'un mois après les attentats contre Charlie Hebdo, les sénateurs l'adoptaient, lors de l'examen de la loi sur la modernisation de la presse (donc hors loi de finances). Cet amendement – il est vrai sans véritable impact budgétaire – fut porté par la ministre de la Culture (et non par Bercy). Il permet aux particuliers investissant dans des entreprises de presse de moins de 50 salariés de bénéficier d'une réduction d'impôt de 30 % de leurs investissements et même de 50 % au profit des entreprises solidaires de presse d'information, dans la limite de versements de 1 000 € pour un célibataire (2 000 € pour un couple), du 19 avril 2015 (lendemain de la publication de la loi au JO) jusqu'au 31 décembre 2018 (selon l'article 199 terdecies 0 C, I, 1 et II).

complexité du système fiscal, l'illisibilité de l'impôt<sup>16</sup> et *in fine* l'inégalité devant celui-ci en permettant aux redevables les mieux conseillés de réduire leur imposition<sup>17</sup>. Elles ajoutent enfin à l'instabilité, le législateur modifiant régulièrement certaines dispositions soit pour les rendre plus attractives lorsqu'elles ne donnent pas les résultats escomptés<sup>18</sup>, soit à l'inverse pour en réduire le coût quand elles rencontrent un trop grand succès<sup>19</sup>.

Malgré une abondante littérature<sup>20</sup> depuis les premières analyses du concept de dépense fiscale sous la plume de Stanley S. Surrey il y a près de cinquante ans<sup>21</sup>, il n'existait toujours pas de théorie générale des dépenses socio-fiscales dépassant le simple exposé de la doctrine juridique et fiscale et donnant une explication claire de ce phénomène social global<sup>22</sup>. Il n'existait pas non plus de méthodologie solide et pratique permettant de distinguer les véritables dépenses socio-fiscales des simples modalités de prélèvements obligatoires<sup>23</sup>, puis d'opérer un tri rationnel entre les dépenses socio-fiscales légitimes et illégitimes, ni a fortiori d'évaluer l'ensemble des mécanismes dérogatoires. Enfin et surtout, aucune doctrine d'emploi globale sous forme d'un ensemble de recommandations n'était à la disposition du législateur pour proposer une gestion systématique et rigoureuse de l'univers des dépenses socio-fiscales, applicable sur une période réaliste (en France idéalement une législature, soit un quinquennat). Élaborer une telle théorie générale et offrir une telle doctrine d'emploi des dépenses socio-fiscales, telles furent nos ambitions tout au long de notre démarche ayant conduit à la soutenance d'une thèse. Il n'est pas possible, dans le cadre limité de cette étude, de détailler les causes du phénomène social global que constituent les dépenses socio-fiscales et qui nécessite l'élaboration d'une « théorie de la classe politique » éclairant à la fois les causes et surtout la persistance du phénomène bien après que le législateur eut pris conscience de ces effets pervers, d'une « théorie de l'État de droit » montrant comment

les citoyens contribuables peuvent limiter le pouvoir de nuisance de la classe politique et enfin d'une « théorie de la fiscalité optimale » offrant un cadre prescriptif pour une fiscalité optimale répondant aux grandes exigences de solidarité et d'efficacité budgétaire et économique<sup>24</sup>. Nous ne traiterons donc, dans cette synthèse, que des aspects prescriptifs de notre théorie.

## 1. Les limites actuelles de leur évaluation et de leur gestion nécessitent une théorie générale des dépenses socio-fiscales

2 - Si les évaluations du phénomène social que représentent les niches sont toujours lacunaires – et souvent erronées – c'est tout à la fois à cause de leur nature éminemment complexe et de la faiblesse de la recherche académique sur les modes d'évaluation.

### A. - Les limites des évaluations et de la gestion des dépenses socio-fiscales

3 - En France comme dans les autres grands pays, les évaluateurs sont de trois types : la Cour des comptes, le ministère des Finances<sup>25</sup> et le Parlement. L'Allemagne a, la première, publié un chiffrage officiel des dépenses fiscales en 1967, suivie des États-Unis en 1968 et de la France en 1980.

#### 1° Le casse-tête de l'évaluation des dépenses socio-fiscales

4 - Il n'existe pas de méthode directe d'évaluation du coût des dépenses, mais uniquement des méthodes indirectes, incomplètes et insatisfaisantes.

Comme nous l'avions indiqué dans ces colonnes en 2012<sup>26</sup>, les évaluateurs publics utilisent en général la méthode de l'**évaluation de la perte initiale de recettes** qui mesure *ex post* l'écart à la norme en supposant inchangé le comportement des bénéficiaires. Dans ce paradigme, on considère en outre que les recettes provenant des autres prélèvements obligatoires restent identiques. Les limites de cette approche sont évidentes et en totale contradiction avec le but incitatif officiellement proclamé à la création de ces dérogations, car l'hypothèse retenue de la stabilité du comportement du contribuable contredit le fondement même de la création de la dépense fiscale, qui est précisément l'incitation à un comportement « vertueux ». Ce mode d'évaluation peut paradoxalement sous-estimer fortement la perte de recettes fiscales liées à la suppression de la niche par les effets d'entraînement indirects que générerait la niche sur l'emploi (effet multiplicateur)<sup>27</sup>. L'évaluation des évaluateurs nous amène à la

16. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le Conseil constitutionnel avait censuré, au terme d'un long raisonnement, un dispositif destiné à limiter le coût des dépenses fiscales, *Cons. const., déc., 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, Loi de finances pour 2006, consid. 69 et 88 : Rec. Cons. const. 2005, p. 168 ; JCP A 2006, act. 1 ; RJF 2006, n° 290.*

17. Lorsque le président John F. Kennedy eut consulté le dossier des 100 contribuables les plus riches, il constata qu'aucun d'entre n'était concerné par le taux d'imposition marginal – en théorie confiscatoire – fixé à 91 % depuis 1942. L'utilisation des niches fiscales et de brillants avocats fiscalistes leur avait permis de réduire significativement leur tribut fédéral.

18. Le dernier exemple emblématique étant la loi Duflot (*L. n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 80 : Dr. fisc. 2013, n° 1, comm. 13*) qui a causé un brutal ralentissement de la construction de logements neufs et qui fut prestement remplacée par la loi Pinel (*L. n° 2014-1654, 29 déc. 2014, art. 5 : Dr. fisc. 2015, n° 1-2, comm. 5, note P.-Y. Di Malta*), dont les caractéristiques plus généreuses (toujours codifiées à l'article 199 novovicies du CGI) ont immédiatement relancé l'investissement des ménages dans la pierre locative.

19. Il en est ainsi des innombrables modifications de l'article relatif aux dépenses d'économie d'énergie dans les logements qui, après maints avatars sous le nom de crédit d'impôt développement durable (CIDD) a été renommé par la loi de finances pour 2015 (*L. n° 2014-1654, 29 déc. 2014, art. 3 : Dr. fisc. 2015, n° 1-2, comm. 6*) en crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), codifié à l'article 200 quater du CGI et modifié vingt-trois fois depuis 2000...

20. Pour une revue de la littérature existante, assez fournie en particulier sur les niches fiscales relatives à l'impôt sur le revenu, V. É. Pichet, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales, préc.*, p. 117 à 138.

21. S. S. Surrey, *The US Income Tax System – The Need for a Full Accounting : Speech before the Money Marketers*, 15 nov. 1967.

22. Pour une analyse de la nature d'un phénomène social global et de la qualification des dépenses socio-fiscales comme tel, V. É. Pichet, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales, préc.*, p. 38 et 39.

23. D'où un périmètre d'évaluation par Percy fluctuant lors de la publication des projets de loi de finances : ainsi en 2012, 491 dépenses fiscales ont été recensées (dont 449 ayant un impact budgétaire) et 449 en 2016 (pour 430 ayant un impact budgétaire).

24. Pour une analyse beaucoup plus approfondie, V. É. Pichet, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales, préc., notamment part. II, titre II, Deux théories explicatives des dépenses socio-fiscales, p. 159 à 256 et part. II, titre I, sect. II, p. 297 à 311.*

25. Via l'Inspection générale des finances en France.

26. V. É. Pichet, *Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des « niches fiscales » : Dr. fisc. 2012, n° 14, 242.*

27. Ainsi les réductions d'impôt sur le revenu offertes aux particuliers qui achètent un logement neuf pour le louer sont simples à calculer précisément dans un système déclaratif comme le nôtre qui les identifie clairement. Si l'évaluation des recettes générées par le surcroît d'activité de ces mesures est fiable sur la TVA supplémentaire (effets de premier rang) elle l'est beaucoup moins sur les effets indirects de second rang (comme le supplément d'IR perçu ou de TVA lié aux effets d'entraînement sur l'activité), etc. Encore est-il ici possible de modéliser les impacts fiscaux indirects ce qui est loin d'être le cas pour toutes les niches.

conclusion qu'ils suivent pourtant à peu près tous cette méthode d'évaluation, qui est la plus simple<sup>28</sup>.

Avec la seconde méthode ou **évaluation de la perte finale de recettes**, on évalue le surcroît de recettes qu'entraîne la suppression de la dépense fiscale, en tenant compte du changement de comportement du contribuable – soit qu'il cesse l'activité vers laquelle la niche souhaitait l'orienter, soit qu'il s'oriente vers une autre niche existante ou vers une modalité de prélèvement obligatoire optionnelle plus intéressante que le droit commun. C'est pourquoi on pourrait également la qualifier de « méthode comportementale ». La difficulté est bien sûr ici de modéliser les comportements du contribuable, ce que la littérature scientifique ne sait pas actuellement réaliser.

Enfin, la **méthode de l'équivalent en dépenses (outlay equivalence)** mesure la dépense directe qu'il faudrait effectuer pour obtenir le même effet que celui du dispositif dérogatoire. Cette méthode consiste donc à estimer le coût d'une dépense budgétaire dont les effets seraient équivalents, c'est-à-dire offrirait aux contribuables les mêmes avantages que la dépense socio-fiscale analysée. Une difficulté irréductible se pose alors avec la taxation de l'avantage accordé, de telle sorte qu'il faudrait calculer un surcroît de dépense budgétaire pour que la dépense soit strictement équivalente après impôt. À ce jour, aucune de ces trois méthodes ne donne de résultats satisfaisants et l'on ne peut, dans le meilleur des cas, que disposer d'ordres d'idées très sommaires d'évaluations.

## 2° Une gestion globale des niches à revoir

**5** - La gestion actuelle des dépenses socio-fiscales française est régulièrement et à juste titre dénoncée par la Cour des comptes. Toutefois, ses principales recommandations pour améliorer le dispositif présentent de sérieuses limites.

### a) Les défauts de la gestion actuelle des niches

**6** - Les principales lacunes de la gestion courante des dépenses socio-fiscales sont soulignées par la Cour des comptes, qu'il s'agisse de la règle de gage ou du plafonnement global.

#### 1) La règle de gage

**7** - La règle de gage, introduite par la loi de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012, consistait à n'autoriser, à compter de l'été 2008, les créations et extensions de dépenses fiscales qu'à la condition expresse qu'elles soient compensées, au titre de chacune des années de cette période, par des suppressions ou des diminutions d'un montant global équivalent. Mais comme l'a très vite regretté la Cour des comptes, cette règle n'a pas été respectée<sup>29</sup>, ce qui est d'ailleurs une très bonne chose puisque cette méthode, faisant l'économie d'une véritable analyse de l'intérêt de chaque mécanisme dérogatoire, est à l'opposé de ce que doit être une gestion analytique et scientifique des niches. Le vote d'une nouvelle loi de programmation pour la période 2014-2019 a pris acte de l'impossibilité pratique de la maintenir et a rendu caduques les dispositions de la précédente loi de programmation concernant la règle de gage en proposant, en lieu et place, un mécanisme de plafonnement des dépenses fiscales.

#### 2) Le plafonnement global

**8** - Après l'échec de la mise en œuvre de la règle de gage, le législateur a suggéré, dans l'article 19 de la loi de programmation 2014-

2019, un double plafonnement global des dépenses fiscales : un plafonnement total des dépenses fiscales<sup>30</sup> et un plafond spécifique pour les crédits d'impôt (ce dernier, en réponse à une recommandation de la Cour des comptes formulée dans son *Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques* de juin 2014). Le second plafonnement concernait les dépenses fiscales inscrites sur la liste annexée aux projets de lois de finances et prévoyait la stabilisation de leur coût en valeur à périmètre constant à compter de 2010<sup>31</sup>. Comme le souligne la Cour des comptes<sup>32</sup>, ce plafond a été régulièrement dépassé sans qu'aucune mesure correctrice ne fut décidée du fait « du manque d'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques et de l'insuffisance des évaluations »<sup>33</sup>. En outre, la création du CICE a contribué à faire exploser le plafond... Nous partageons donc l'opinion de la Cour selon laquelle « ces constats témoignent d'une absence de volonté de maîtriser les dépenses fiscales », tout en soulignant la difficulté de la médication : comment décider, sans arbitraire, du ou des dispositifs à réduire ou éliminer en cas de dépassement ? C'est en réalité une illusion tout à la fois économique, juridique et politique que de croire à la possibilité de décider par la loi d'un plafonnement global de l'ensemble des niches sans s'attaquer individuellement au moins aux plus importantes d'entre elles et ce d'autant plus que l'absence de normes fiscales applicables à l'ensemble du système fiscal ne permet, dans le meilleur des cas, que d'envisager théoriquement un plafonnement par grande catégorie de prélèvements obligatoires (les six que nous avons identifiées, V. n° 15). Et encore peut-on douter de la possibilité pratique de les mettre en œuvre (la question du plafonnement spécifique de certains avantages fiscaux relatif à l'impôt sur le revenu est d'un autre ordre et sera traitée *infra*).

### b) Les recommandations critiquables de la Cour des comptes

**9** - Si l'analyse critique de la Cour est souvent judicieuse, certaines de ses recommandations ne nous semblent pas du tout pertinentes. Il s'agit par exemple de la suppression systématique des petites niches ou de sa défense du rabout homothétique.

#### 1) La suppression systématique des petites niches

**10** - La suppression d'office des niches à faible portée, préconisée par la Cour des comptes pour aboutir à une réduction du nombre de niches, serait un acte standardisé et irrationnel de gestion des niches. En opposition avec la Cour des comptes et au défunt Conseil des impôts<sup>34</sup>, nous pensons qu'il faut au contraire les passer au crible d'une évaluation rationnelle et holistique et les supprimer si et seulement si elles sont véritablement inefficaces en prenant soigneusement en compte l'ensemble des conséquences à moyen et long terme du dispositif. D'autant qu'une niche de coût faible n'est jamais un poids pour les finances publiques, alors que sa suppression peut avoir des conséquences irréversibles sur un écosystème social, économique ou environnemental rare voire unique.

30. Plafond incluant d'ailleurs, à la différence du projet de loi, le CICE. « Cette option n'était pas retenue dans le projet de loi qui fixait un plafond hors CICE de 70,6 milliards d'euros, soit 0,2 milliard d'euros de moins que dans la précédente loi. Le débat parlementaire a conduit à intégrer le CICE dans le périmètre du plafonnement, avec un ajustement du montant du plafond qui désormais tient compte de la montée en charge prévue du CICE : le plafond prévu par la loi est de 80,6 milliards d'euros en 2015, 81,8 milliards d'euros en 2016 et 86,0 milliards d'euros en 2017. L'intégration du CICE dans le périmètre du plafonnement n'impose donc pas la réduction des autres dépenses fiscales. », V. C. comptes, *Les dépenses fiscales, note d'analyse de l'exécution budgétaire 2014*, p. 28.

31. C. comptes, *Rapp. public annuel 2012*, préc.

32. *Les dépenses fiscales*, préc., p. 35.

33. *Ibidem*.

34. Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales*, 1979, p. 183.

28. V. notamment en France, *Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales ; Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs : C. comptes, Rapp. annuel 2011*, p. 60 ; *Mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur les niches fiscales ; Annexe au PLF 2010, Voies et moyens, t. II, Dépenses fiscales* et, au niveau international, OECD, *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices*, report by the Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1984.

29. *Cour des comptes, Rapp. public annuel 2012, févr. 2012, t. II*, p. 106.

## 2) Le rabot

**11** - Le coup de rabot<sup>35</sup> est une technique de réduction du coût de certaines niches (fiscales en l'occurrence) particulièrement fruste, consistant à réduire l'avantage d'une catégorie de niches (en général des réductions d'impôt sur le revenu) de manière homothétique, sans considération de la singularité de chacune. L'exemple le plus emblématique en est la diminution de 10% du plafond de certaines réductions d'impôt sur le revenu appliquée à compter de l'imposition des revenus de 2011<sup>36</sup>. L'économie générée par ce premier coup de rabot a été estimée à 420 M €. La loi de finances pour 2012 a renforcé cette limitation des avantages fiscaux par une nouvelle diminution proportionnelle, à hauteur de 15 % cette fois, sur un champ d'application identique à celui du premier « rabot » pour un gain supplémentaire de 460 M €. Aucune nouvelle réduction homothétique n'a été mise en œuvre depuis<sup>37</sup>. Dans son rapport annuel 2012, la Cour des comptes a critiqué le périmètre à son sens trop restreint des mesures concernées par les coups de rabot et a préconisé, sans le moindre succès d'ailleurs, de l'étendre à l'ensemble des quarante-huit dispositifs recensés dans le rapport annexé au projet de loi de finances pour 2011<sup>38</sup>. Nous partageons l'opinion de la Cour, selon laquelle le coup de rabot n'est réellement praticable que dans le cadre des réductions ou des crédits d'impôt relatifs aux revenus des particuliers soumis au barème. En revanche, contrairement à elle pour qui « le coup de rabot a l'avantage d'éviter des choix difficiles »<sup>39</sup>, nous estimons que ce procédé n'est jamais un choix légitime et toujours une solution de facilité, totalement contraire à l'idée même d'une gestion rationnelle et efficace des niches : le fait d'égaliser le maquis ne le rend pas moins opaque. Il est donc toujours préférable d'analyser soigneusement l'efficacité de chaque niche individuellement et de décider au cas par cas de leur suppression, de la réduction de leur champ d'action voire... de leur expansion.

## B. - Les fondations de la théorie générale des dépenses socio-fiscales

« Les concepts nous mènent à des investigations. Ils sont l'expression de notre intérêt, et le dirigent. »

Ludwig Wittgenstein, *Tractatus logico-philosophicus*, « Investigations philosophiques » suivi de *Investigations philosophiques*, Gallimard, coll. Tel, 1961, p. 282.

**12** - Les concepts traditionnellement forgés pour analyser la réalité des dépenses socio-fiscales sont au mieux flous et inutiles et au pire dangereux. Il est urgent de les revisiter à commencer par ceux, fondamentaux, de « dépense socio-fiscale » et de « système fiscal de référence ». Les deux notions sont intimement liées : on partira donc de la déconstruction du second pour aboutir à une nouvelle définition plus complète du premier.

### 1° Les concepts clés et le filtre d'identité

**13** - Distinguer, dans chaque segment spécifique de référence, les dépenses socio-fiscales des simples modalités de prélèvements obligatoires est une opération qui peut être qualifiée de filtre d'identité.

35. Cette technique est également surnommée, non sans une certaine ironie, scalpel quand elle est purement symbolique...

36. L. n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 105 : Dr. fisc. 2011, n° 1, comm. 8.

37. Conseil des prélèvements obligatoires, *Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ?*, févr. 2015, p. 181.

38. Cour des comptes, *Rapp. public annuel 2012*, préc., p. 108.

39. Même si elle s'empresse de reconnaître que « la deuxième méthode, consistant à réduire ou supprimer les dépenses fiscales dont une évaluation aura montré que leur utilité est insuffisante au regard de leur coût, est donc préférable », Cour des comptes, *Rapp. public annuel 2012*, préc., p. 108.

### a) Les modalités de prélèvements obligatoires et le filtre d'identité

**14** - En fiscalité, les simples modalités d'imposition sont *in fine* de deux types : soit il s'agit de mesures de simplification du calcul de l'impôt, celui-ci restant alors dû dans son principe, soit il s'agit de mesures d'indemnisation édictées pour des raisons sociales ou économiques. Comme le signalent à juste titre Stanley S. Surrey et Paul R. McDaniel, les déductions forfaitaires qui ont un but de simplification peuvent être considérées comme partie intégrante du système fiscal<sup>40</sup> et ne sont donc pas des dépenses fiscales. Souvent destinées à simplifier le travail de contrôle des entités qui recouvrent et contrôlent les prélèvements obligatoires, elles ont le double avantage de réduire les coûts de gestion (pour les organismes collecteurs) et de « compliance » (pour le contribuable). Entrent notamment dans cette catégorie, pour les particuliers le célèbre abattement forfaitaire de 10 % pour frais professionnels des traitements et salaires et pour les entreprises les régimes de micro-entreprise, que ce soit pour le calcul de la TVA ou pour l'IR, sur la base d'un forfait ou du réel simplifié et non du réel, qui est bien alors la norme en vigueur<sup>41</sup>.

Une autre forme de modalité d'imposition est la prise en compte de la situation personnelle et objective du contribuable. Les mesures à finalité d'indemnisation d'un handicap ou de difficultés objectives ne peuvent en principe pas être considérées comme des dépenses socio-fiscales car elles compensent les surcoûts du contribuable dans un souci d'équité et conformément au principe édicté par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>42</sup>. C'est le cas en France des divers abattements et réductions d'impôt destinés à compenser les divers handicaps que peuvent subir les contribuables.

Si la distinction est en théorie limpide, la frontière est parfois concrètement très mince entre modalités de prélèvements obligatoires et dépenses socio-fiscales et une différence de degré peut entraîner une différence de nature. Le forfait de 10 % des frais professionnels des salariés ou l'avantage en nature conféré par la mise à disposition d'un logement de fonction sur une base forfaitaire en fonction du nombre de pièces sont théoriquement des mesures de simplification, et donc des modalités d'imposition<sup>43</sup>. Elles peuvent cependant devenir partiellement des niches fiscales si leur mode de calcul (que ce soit le taux ou le plafond) s'avère trop généreux. Ainsi plusieurs auteurs notent, à juste titre nous semble-t-il, que le taux de 10 % et le plafond des frais professionnels des salariés de 12 157 euros sont, en 2016, trop élevés<sup>44</sup>.

40. S. S. Surrey & P. R. McDaniel, *Tax Expenditures : Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, and London, England, 1985*.

41. Si ces régimes optionnels de micro-entreprise constituent une mesure de simplification de la gestion de l'impôt, la frontière n'est jamais très facile à tracer entre modalités de détermination de l'impôt et dépenses fiscales, comme le montre l'exemple du régime de l'auto-entrepreneur, qui constitue pour partie seulement une mesure de simplification de l'impôt et pour partie une niche fiscale, à notre avis légitime, destinée à stimuler l'activité économique via la création d'entreprise.

42. « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

43. Le 1 de l'article 13 du CGI traduit parfaitement le principe fondamental selon lequel le revenu imposable est un revenu net des frais payés pour le générer en prévoyant que « le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des produits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ».

44. V. C. Landais, T. Piketty et E. Saez, *Pour une révolution fiscale : Le Seuil, 2011*, qui estiment que le montant des frais professionnels restant vraiment à la charge du salarié n'excède pas 2 à 3 % du revenu.

## b) De l'impossibilité d'un système fiscal de référence à une nouvelle définition des dépenses socio-fiscales

« Des concepts fondamentaux clairs et des définitions précises en leurs contenus ne sont possibles dans les sciences de l'esprit qu'autant que celles-ci veulent faire rentrer un ordre de faits dans le cadre d'un système intellectuel créé de toutes pièces. »

Sigmund Freud, *Ma vie et la psychanalyse*, Gallimard, coll. Idées, 1925, p. 41

**15** - Le problème principal du concept de système fiscal de référence est le jugement de valeur qu'il implique nécessairement pour identifier les mesures qui sont anormales<sup>45</sup>. Surrey soulève le problème en ces termes : « la tâche essentielle est de réaliser l'analyse théorique exigée pour déterminer la base normative et ensuite, de séparer les dispositions qui sont destinées à faciliter des activités particulières ou des individus. C'est une approche cohérente pour tous les impôts, car les techniciens doivent avoir un modèle normatif (...) les dépenses fiscales apparaissent lorsque les concepteurs demandent à un impôt de faire autre chose que la simple collecte du revenu, selon la base normative »<sup>46</sup>. Stanley S. Surrey et Paul R. McDaniel intègrent d'ailleurs dans leur définition le concept de « structure fiscale normale »<sup>47</sup>.

Pour réussir à définir le système fiscal de référence idéal, il faut, comme le conseille très pertinemment Luc Godbout, travailler à élaborer une « abstraction basée sur l'idée qu'on se fait d'un régime fiscal en l'absence de toute mesure fiscale préférentielle »<sup>48</sup>. Le système fiscal de référence est alors celui qui correspond à une assiette aussi large que possible et à un taux de droit commun. On devine immédiatement la difficulté, voire l'impossibilité d'ériger un système de référence général à l'ensemble de la fiscalité car dans certains cas (impôts sur le revenu distributif), c'est le barème progressif est la norme et dans d'autres cas (cotisations sociales ou TVA), c'est le taux fixe. Il est donc impossible de fonder ne serait-ce que ces deux types de barème dans un même moule.

Puisque la norme fiscale globale n'existe pas, qu'elle n'est qu'une illusion normative dans un édifice socio-fiscal sans architecte, il faut distinguer les grands types de prélèvements obligatoires plutôt que d'analyser le système de manière globale<sup>49</sup> et étudier les dépenses socio-fiscales non pas dans le cadre d'un système fiscal de référence idéal et utopique mais dans le cadre de grands segments particuliers de référence du système fiscal. Mais lesquels ? Dans la plupart des systèmes de prélèvements publics, il existe trois grands types d'entités publiques qui prélèvent des impositions de toute nature : la sphère étatique, la sphère sociale et la sphère locale qui ont chacune des logiques de prélèvements différents. Pour la sphère étatique, on peut aisément distinguer deux grands segments allocatifs destinés à assurer les fonctions régaliennes. Le premier segment (S1) sur la consommation au sens large (TVA, droits d'accises et droits de douane) est fondé sur des taux fixes et une assiette d'imposition englobant l'ensemble de la valeur des biens et services<sup>50</sup>. Le second segment étatique

allocatif (S2) est assis sur les sociétés et fondé entre autres sur un impôt sur les bénéficiaires à taux fixe. Toujours dans la sphère étatique, deux autres segments fiscaux sont à finalité distributive et également destinés à réduire les inégalités sociales. Ainsi le troisième (S3) est assis sur les revenus récurrents, la détention du patrimoine et les droits de successions, et caractérisé par un barème progressif. Le quatrième segment (S4) frappe les plus-values via une logique de taux fixe<sup>51</sup>. Dans la sphère sociale, le cinquième segment (S5) est fondé sur un principe assurantiel et des cotisations à taux fixes. Enfin, dans la sphère locale, le sixième segment (S6) organise le financement des dépenses locales par les habitants de la collectivité territoriale sur la base d'un taux fixe avec des abattements et des exemptions lorsque les capacités contributives des personnes physiques ou morales sont trop faibles.

L'analyse de la nature des dépenses socio-fiscales nous amène à proposer la définition suivante de la dépense socio-fiscale : « Toute disposition, législative, réglementaire ou administrative, dont la mise en œuvre entraîne pour les administrations publiques une perte de recettes, qui peut être remplacée par une dépense budgétaire et qui accorde, directement ou indirectement, à une catégorie de contribuables, un allègement de ses prélèvements obligatoires par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme issue des principes généraux du droit et **appliqué au segment spécifique de référence considéré** »<sup>52</sup>.

Cette définition permet également de distinguer les dépenses socio-fiscales telles qu'on les observe dans le droit positif et les dépenses socio-fiscales incitatives. Ces dernières sont définies comme : « Toute disposition, législative, réglementaire ou administrative, à **finalité incitative** autre que fiscale, dont la mise en œuvre entraîne pour les administrations publiques une perte de recettes, qui peut être remplacée par une dépense budgétaire et qui accorde, directement ou indirectement, à une catégorie de contribuables, un allègement de ses prélèvements obligatoires par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme issue des principes généraux du droit et appliqué au segment spécifique de référence considéré. »

## 2° La doctrine d'emploi des dépenses socio-fiscales

**16** - La doctrine d'emploi découle directement de notre théorie et permet d'une part de passer au crible chaque niche individuellement (qu'elles soient existantes ou en projet) et d'autre part de proposer une doctrine globale de plafonnement du coût des niches par segment spécifique de référence.

### a) L'analyse des niches individuelles existantes et à venir

**17** - Après avoir passé l'épreuve du filtre d'identité qui élimine les simples modalités de prélèvements obligatoires, les niches socio-fiscales existantes ou à venir (usant logiquement de la même méthode dans les deux cas) doivent être passées au crible de six filtres successifs : trois qualitatifs, deux quantitatifs et un dernier plus politique. Au terme de cette démarche, seul restera dans le tamis le bon

45. N. Le Pan, *Tax Expenditures Analysis : Some Conceptual Problems* : Canadian Taxation, vol. 1, n° 2, 1979.

46. *Ibidem*, p. 6.

47. S. S. Surrey & P. R. McDaniel, *Tax Expenditures*, préc., p. 186.

48. L. Godbout, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales* : *Economica*, 2006, p. 60.

49. C'est d'ailleurs ce que suggère S. S. Surrey, *Tax Expenditures Analysis : the Concept and its Uses*, préc., p. 6.

50. Nous rattachons à ce segment toutes les taxes qui frappent la consommation, même celles qui ne sont pas perçues par l'État mais qui sont affectées à des tiers autres que la Sécurité sociale ou les collectivités locales car elles obéissent, tout comme leurs niches, aux mêmes principes d'imposition. Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, in *La fiscalité affectée – constats, enjeux et réformes*, juillet 2013, p. 9 « ce champ représente près de 28 milliards d'euros de prélèvements ».

51. C'est le principe sur lequel est fondée l'imposition des plus-values dans les grands pays avec un taux évoluant de 15 à 30 % en général. Depuis 2012 la France y fait exception, du moins officiellement, car les plus-values de valeurs mobilières y sont imposées selon un barème progressif. En réalité, ce barème intègre de forts abattements et ressemble donc fortement à régime de taux fixe (du moins l'imposition correspond grosso modo à une imposition à taux fixe comme dans les autres grands pays), ce qui prouve ab absurdo qu'il n'est ni aisé ni logique d'imposer les plus-values à un taux progressif.

52. En France, depuis la définition des niches fiscales de 1980, la référence utilisée est issue des principes généraux du droit fiscal français.

grain des dépenses fiscales qui a réussi le test de l'ensemble des filtres<sup>53</sup>.

### 1) Les trois filtres qualitatifs

**18** - Le premier filtre traite de la **légitimité** d'une niche. Il s'agit fondamentalement un concept juridique et même éthique puisqu'il s'agit de la « qualité, l'état de ce qui est légitime, conforme au droit, à la loi ».

On notera d'ailleurs dans ce débat que certaines dépenses socio-fiscales peuvent ne répondre à aucun critère d'utilité économique, sociale ou environnementale (et même être nuisible à l'environnement, comme la détaxation du fuel pour l'aviation civile transnationale) sans cesser d'être conformes au principe de légitimité au nom du respect de la hiérarchie des normes, puisqu'elles sont imposées par un traité international régulièrement ratifié et dans ces cas, la question de leur efficacité ne se pose même plus. La seule question en suspens est alors celle de leur coût mais il ne sera pas possible d'en recommander la suppression, ni même la modification, dès lors que les spécifications du traité qui les a créées sont claires<sup>54</sup>.

La situation est tout à fait différente pour les niches nationales. Sans finalité incitative, elles constituent soit un avantage fiscal indu (un effet d'aubaine) qui doit être éliminé du système fiscal, soit une modalité d'imposition destinée à réparer un préjudice social, économique ou environnemental né d'une situation objective, et qui doit sortir du périmètre après application du filtre d'identité. De ce point de vue, l'ancienneté d'une mesure, fréquemment mise en avant, n'est **jamais**, *per se*, un critère pertinent de légitimité d'une dépense fiscale<sup>55</sup>. En revanche, l'effet d'aubaine est **toujours** un critère pertinent d'illégitimité d'une dépense puisque le caractère incitatif est, dans ce cas, nul<sup>56</sup>. Il n'est donc même pas besoin d'évaluer le coût d'une niche illégitime pour proposer sa suppression.

Le second filtre aborde la question de l'**utilité** de la niche. Ce concept, emprunté aux sciences économiques, traduit la qualité d'un bien ou d'un service qui le rend apte à assurer une certaine fonction et, de ce fait, le rend désirable pour ses acquéreurs potentiels<sup>57</sup>. Gaston Jèze mentionnait déjà dans son *Cours de science des finances et de*

*législation financière française* de 1922, repris dans le Cours de 1930<sup>58</sup>, la division en dépenses utiles et dépenses inutiles comme un élément fondamental. Il suffit ici d'élargir cette distinction – qui ne visait alors que les dépenses budgétaires – aux dépenses socio-fiscales. L'utilité doit concerner au moins l'un des domaines suivants : le social, l'économique et l'environnement.

Le troisième filtre interroge la **pertinence** de la mesure qui est, au sens usuel, la qualité de ce qui est adapté à l'objet dont il s'agit. On répond à ce critère avec les questions suivantes : la mesure est-elle compatible avec les objectifs d'autres niches ou d'autres politiques publiques ? Le dispositif bénéficie-t-il à tous les contribuables concernés, est-il capté par les intermédiaires ? Est-il lisible et donc réellement utilisable pour les contribuables ?

### 2) Les trois autres filtres et la question de l'évaluation des niches

**19** - Il faut pouvoir mesurer ou à tout le moins estimer au mieux les effets budgétaires de la niche.

Le quatrième filtre est celui de l'**efficacité**. Pour s'assurer de la supériorité de ses avantages sur ses coûts<sup>59</sup>, il est impératif de bien prendre la totalité des coûts de la mesure, c'est-à-dire outre les coûts administratifs et de gestion, les coûts de distorsions et en théorie (et bien que cela soit impossible en pratique) tous les coûts indirects. En l'état actuel de la recherche, on doit toutefois admettre que les méthodes d'évaluation ne permettent pas de prendre une position claire sur l'efficacité de la plupart des niches.

Une fois la mesure jugée efficace, il faudra s'assurer qu'elle n'est pas substituable par une dépense budgétaire encore plus efficace, c'est-à-dire réalisant l'objectif final non fiscal à un moindre coût global<sup>60</sup>. Il s'agit alors du filtre de **substituabilité**. En réalité, le maintien d'une dépense socio-fiscale par rapport à une subvention se justifie dans trois grands types de situations. C'est d'abord le cas lorsqu'il n'existe pas d'administration publique en état de prendre en charge la gestion de la mesure que l'on veut instituer : il est alors plus simple et moins coûteux de laisser agir les agents privés, ce qui n'interdit nullement un contrôle plus ou moins strict du fisc *ex ante* (rescrit) ou *ex post* (contrôle fiscal). C'est également le cas quand les conditions d'attribution de l'aide sont objectives et simples et peuvent être facilement contrôlées par l'administration fiscale ou sociale sur la base des informations déclaratives fournies par les contribuables et que les risques de fraude sont limités et peuvent être gérés dans le cadre du contrôle fiscal/social de droit commun. C'est enfin le cas lorsque le recours aux subventions pour cibler une population précise peut se révéler trop coûteux soit dans la phase d'identification des bénéficiaires, d'instruction des dossiers, d'attribution ou de contrôle des fonds<sup>61</sup>. Inversement, ce n'est que lorsque le succès d'une niche est tel que le nombre de bénéficiaires et que le montant de l'avantage offert à chaque contribuable dépassent très largement les prévisions initiales

53. S'il fallait une preuve supplémentaire de la nécessité d'une démarche pluridisciplinaire pour l'analyse du champ des dépenses socio-fiscales, on la trouvera sans conteste dans la différence entre légitimité, utilité et pertinence : la première est une notion juridique, voire éthique, la deuxième est un terme économique, et la dernière... de bon sens.

54. Ce qui n'interdit pas de recommander, dans une optique à long terme, la révision des traités. Il est clair que l'exonération de taxes pour le kérosène permettant les vols internationaux devient de plus en plus anachronique, avec la prise de conscience planétaire du changement climatique lié à l'activité humaine. Il est toutefois à craindre que l'avion sans kérosène ne voie le jour avant la suppression de cette niche internationale...

55. Comme l'expose clairement le Conseil des prélèvements obligatoires, *Conseil des prélèvements obligatoires, Entreprises et « niches fiscales et sociales »*. Des dispositifs dérogatoires nombreux : Doc. fr., 2010, p. 34 : « les exonérations de TVA non considérées comme des dépenses fiscales au nom du critère d'ancienneté devraient faire l'objet d'un réexamen et pourraient être réintégrées à la liste des dépenses fiscales si seule l'ancienneté justifie leur non-recensement sur cette liste ». *A fortiori*, nous partageons les termes euphémistiques du rapport Migaud « il n'est pas illogique de penser que plus une mesure de dépense fiscale est ancienne, plus l'examen de sa pertinence est nécessaire ». – *Conseil des impôts, La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales, 21<sup>e</sup> rapport au président de la République*, sept. 2003. – D. Migaud et G. Carrez et al., *Rapp. AN d'information sur les niches fiscales n° 946, préc.*, p. 25.

56. Ce qui condamne *ipso facto* une des niches les plus importantes du système fiscal français : l'abattement de 10 % pour « frais professionnels » des retraités.

57. « L'utilité économique, loin d'être une propriété physique d'un bien, est le reflet de l'importance qu'un sujet attache à ce bien, dont il estime que son bien-être subjectif dépend. L'utilité économique implique donc une appréciation. », V. J. Romeuf, *Les salaires et les revenus du travail en France : Publications économiques et sociales, 1958*, t. 2.

58. G. Jèze, *Cours de finances publiques, 1929-1930*, p. 77.

59. *Position de l'OCDE, Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation : OECD, Tax Policy Studies, n° 19, 2010*, p. 3.

60. Car de nombreuses niches sont fondées sur l'idée qu'il est préférable de subventionner la dépense ou l'investissement privé plutôt que de réaliser un investissement public direct car le moindre coût théorique de la première solution est plus souple et moins dirigiste. Voir notamment J. Buchanan, déjà cité, qui affirme la supériorité des décisions d'investissement privé par rapport aux options publiques, V. notamment *The Power to Tax : Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Liberty Fund, 1980*.

61. Inversement, certaines niches ont un coût de gestion prohibitif. Ainsi, Katia Weidenfeld dans *K. Weidenfeld, À l'ombre des niches fiscales : Economica, 2011*, p. 53, cite l'exonération d'impôt sur les bénéfices pour les entreprises qui se créent sur certains territoires. Celle-ci pose de gros problèmes d'interprétation et a généré, en 2009, 5 000 demandes et donc, selon les calculs de l'auteur, au moins 10 agents sollicités pour instruire ces saisines. Cependant, selon nos estimations, sur la base d'une rémunération totale annuelle d'environ 60 000 € par agent, le coût serait très modique, de l'ordre de 600 000 € comparé au coût de la dépense fiscale, de 125 millions.

qu'une subvention budgétaire pourra la remplacer car son montant est toujours connu à l'avance<sup>62</sup>. C'est donc seulement si aucune dépense budgétaire n'est meilleure que la mesure sera qualifiée d'efficace. Finalement, les dépenses socio-fiscales efficaces seront celles qui sont à la fois légitimes, utiles, pertinentes, efficaces, rentables et non substituables par une dépense budgétaire.

Une fois tous ces tests validés, il reste à la niche à passer le filtre d'**acceptabilité**, le plus subjectif. Ici, c'est au législateur d'évaluer l'impact politique et social que peut avoir la suppression brutale ou progressive de la niche. L'analyse quitte alors le domaine économique pour prendre un aspect plus social et politique.

## b) Une doctrine de gestion globale à long terme

« *Ceux qui ont un génie assez étendu pour donner des lois à leur nation doivent faire de certaines attentions sur la manière de les former. (...) Les lois ne doivent point être subtiles. (...) Elles ne sont point un art de logique mais la raison simple d'un père de famille.* »

Montesquieu, *De l'esprit des lois*, Livre XXIX, Chapitre XVI

**20** - Après avoir écarté les deux solutions les plus radicales (et, comme souvent, les plus illusives) consistant soit à faire preuve d'un total positivisme de type panglossien (« tout est pour le mieux dans le meilleur des mondes possibles ») soit d'une volonté révolutionnaire de *tabula rasa* par le vide en tranchant systématiquement tout ce qui ressemble à une niche, nous prônons ici la mise en place progressive d'une politique de gestion des dépenses socio-fiscales raisonnable et raisonnée, à l'échelon individuel comme à l'échelle globale.

### 1) Les principes

**21** - Une saine gestion des dépenses socio-fiscales doit partir de l'hypothèse de bons sens selon laquelle les contribuables ont un penchant naturel à chercher à réduire leurs impôts, en général en restant dans le cadre légal<sup>63</sup> et donc que la fiscalité induit et modifie les comportements économiques et fiscaux.

Une politique de gestion globale efficace des dépenses socio-fiscales doit viser deux objectifs principaux : d'une part en réduire le coût global et d'autre part, éviter de générer des effets pervers douloureux pour les secteurs ou les bénéficiaires directs ou indirects. Il s'agit donc d'élaborer une véritable doctrine de gestion à long terme des niches, aujourd'hui manquante, en prenant l'exact contre-pied de la politique menée depuis une quarantaine d'années dans la création et le suivi des niches existantes. Les gouvernements successifs se sont en effet toujours comportés en pompiers et non en architectes, créant des niches fiscales pour répondre à l'émotion suscitée par un événement ou pour réduire les tensions sociales liées à l'exaspération ou à la puissance d'une certaine catégorie de contribuables. Pour ce faire, une politique rationnelle de gestion globale doit également prendre en compte deux exigences : la simplicité et la stabilité. Une simplification du système des dépenses socio-fiscales est la condition d'une meilleure visibilité. La stabilité est impérative tout particulièrement pour les entreprises, comme le montre *ab absurdo* l'arrêt du 9 mai 2012 relatif à la suppression brutale d'un avantage fiscal<sup>64</sup>. Au nom de

l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales<sup>65</sup>, le Conseil d'État a estimé que la société requérante disposait vis-à-vis du fisc, non pas d'une créance certaine mais bel et bien d'une espérance légitime d'obtenir une somme d'argent qui devait être regardée comme un bien au sens de ces stipulations<sup>66</sup>.

Une fois le périmètre défini par le filtre d'identité, il faut améliorer le mode d'évaluation des niches en répondant aux trois questions pertinentes soulevées par le rapport Guillaume : « Qui sera en charge des évaluations futures ? Selon quelles méthodes ? Avec quelle fréquence ? »<sup>67</sup>. Solliciter un organisme indépendant comme la Cour des comptes pour faire une revue systématique des niches fiscales et combiner ses estimations avec celles d'un service très compétent comme l'Inspection générale des finances semble être une solution pertinente.

### 2) La nécessaire approche par segment spécifique de référence

**22** - Si l'idée même d'un plafonnement global de l'ensemble des niches fiscales est irréaliste et impraticable, une approche par segment spécifique de référence doit servir de cadre à une politique de réduction du coût des dépenses socio-fiscales.

La TVA étant le premier impôt français, la limitation des avantages fiscaux du segment S1 aurait un impact important, d'autant que son coefficient d'efficacité est proche de 50 %, ce qui signifie que les recettes de TVA pourraient théoriquement doubler si les taux réduits étaient tous alignés sur le taux normal de 20 % (et justifierait donc une baisse du taux normal de la TVA).

Pour réduire les niches du segment S2, essentiellement sur l'IS, on pourrait instaurer un plafonnement par société des réductions d'IS, comme cela se passe pour l'IR des particuliers, par exemple en fixant à 50 % de l'IS théoriquement dû le montant maximal de l'avantage fiscal en contrepartie d'une baisse du taux nominal de l'IS.

Pour le segment S3, la question se pose de manière différente pour l'impôt sur le revenu, qui est l'exemple même de l'imposition progressive, et pour les droits de succession et l'ISF qui, eux, peuvent ne comporter qu'une ou deux tranches.

comm. 355, note S. Vailhen ; JCP E 2013, 1510, note F. Douet ; RJF 7/2012, n° 786, concl. J. Boucher, p. 595 ; AJDA 2012, p. 1392, chron. X. Domino et A. Bretonneau, p. 1392 et s. ; FR Lefebvre 28/2012, inf. 5, p. 6, obs. S. Austry ; BGFE 2012, n° 4, p. 11, obs. Ph. Durand. – V. L. Ayrault, *Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2012* ; Dr. fisc. 2013, n° 9, 177, n° 53 et s.

65. « *Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour (...) assurer le paiement des impôts (...).* »

66. Alors même que « les stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole ne font en principe pas obstacle à ce que le législateur adopte de nouvelles dispositions remettant en cause, fût-ce de manière rétroactive, des droits patrimoniaux découlant de lois en vigueur, ayant le caractère d'un bien au sens de ces stipulations, c'est à la condition de ménager un juste équilibre entre l'atteinte portée à ces droits et les motifs d'intérêt général susceptibles de la justifier (CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, min. c/ Sté EPI, préc., pt 6). En l'espèce, « l'intérêt général, en réalité une simple perte de recettes d'un montant de l'ordre de 150 millions d'euros à comparer avec des dépenses publiques en faveur de la création d'emploi de l'ordre de 50 milliards d'euros par an, n'était pas constitué et donc la suppression du crédit d'impôt, en tant qu'elle avait été décidée à titre rétroactif pour les créations d'emploi réalisées au cours de l'année 1999, était disproportionnée. Dès lors, l'application rétroactive de cette suppression à la société EPI méconnaissait les stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

67. *Rapp. Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales*, présidé par Henri Guillaume, inspecteur général des finances honoraire, juin 2011, p. 108.

62. Dans le même ordre d'idée, une subvention sera privilégiée lorsque la date d'effet de la dépense fiscale nécessite des délais potentiellement longs entre le fait générateur de la mesure, la déclaration fiscale et la liquidation de l'impôt.

63. L'attitude la plus radicale (et la plus sanctionnée) consistant naturellement à réduire de manière illégale, sa base imposable ou, pire, à se dispenser de payer l'impôt.

64. Pour favoriser les créations d'emplois, le législateur avait accordé un crédit d'impôt sur l'impôt sur les sociétés, à raison des variations d'effectifs constatées au cours des années 1998 à 2000. Cette niche avait été mise en place par la loi de finances du 30 décembre 1997 pour 1998 et codifiée à l'article 220 octies du CGI puis brutalement supprimée sans préavis à quelques jours de la fin de l'année 1999, CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, min. c/ Sté EPI ; *JurisData* n° 2012-011300 ; Dr. fisc. 2012, n° 26,



Concernant les dépenses fiscales liées à l'IR, il existe deux grands moyens de plafonner le coût des niches. On peut soit adopter la méthode nord-américaine de l'*Alternative Minimum Tax* (qui fixe un plancher minimal d'impôt à payer à tout le contribuable) soit le plafonnement des niches fiscales tel qu'il existe actuellement en France, mais à condition de ne pas créer, comme c'est le cas dans notre système fiscal, de véritables niches dans la niche<sup>68</sup>. Il est même envisageable, avec les progrès de la gestion des données, de mettre en place non pas un plancher et un plafond, mais un tunnel fiscal, qui combinerait les avantages restrictifs des deux mécanismes à savoir un plancher de type *Alternative Minimum Tax* et un plafonnement global<sup>69</sup>. En tout état de cause, l'idée d'appliquer un rabot uniforme sur tous types de niches est totalement contraire à une approche rationnelle de traitement des dépenses socio-fiscales. Pour les droits de succession en revanche, il ne semble pas judicieux de fixer un plafonnement des niches car lorsqu'elles existent, c'est au motif de la sauvegarde de l'emploi lié à l'actif professionnel.

Le segment S4 sur les plus-values devrait comporter un taux inférieur au taux moyen d'imposition à l'IR et peu de dérogations si ce n'est pour les plus-values professionnelles, toujours au nom de l'emploi.

Le segment S5 devrait revenir au principe simple qui fonde les cotisations sociales *lato sensu* (y compris la CSG en France) à savoir un taux fixe et uniforme sur l'ensemble des revenus sans possibilité d'abattement pour les cotisants<sup>70</sup>.

Le segment S6 doit également être fondé sur le principe ciselé par Adam Smith : seuls les habitants d'une collectivité locale doivent financer les dépenses de leur territoire.

### C. - Conclusion de la première partie

**23** - La doctrine d'emploi qui découle de notre théorie permet une sélection de chaque niche selon six filtres successifs et une gestion globale de l'ensemble des dépenses non pas en considérant le système fiscal des pays développés comme homogène (ce qu'il n'est pas), mais au niveau des six grands segments spécifiques de référence identifiés. Il reste alors à appliquer cette doctrine au maquis des dépenses socio-fiscales françaises et à inviter le législateur à en tirer les conclusions pratiques qui s'imposent.

## 2. Application de la théorie générale des dépenses socio-fiscales au cas français

« Une simple constatation des faits connus à partir de l'expérience commune est dépourvue d'importance scientifique à moins qu'ils ne

68. Le plafonnement des réductions d'impôt incitatives est actuellement de 10 000 €, à l'exception des niches liés à l'outre-mer, aux SOFICA (plafonnées à 18 000 €) et de la niche Malraux.

69. En France comme ailleurs, la mise en place d'un tel dispositif nécessiterait donc un double calcul de l'impôt, option que le rapport présentant les modalités de mise en place d'une imposition minimale sur le revenu des personnes physiques remis au Parlement en application de l'article 15 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 (*Rapp. oct. 2007*, p. 24) écarte en jugeant que ce double calcul « ne présente pas nécessairement les caractères de lisibilité et de simplicité requis par la jurisprudence du Conseil constitutionnel ».

70. La question des abattements de charges sociales pour les entreprises est totalement différente puisque les entreprises ne sont pas les bénéficiaires des organismes de sécurité sociales.

deviennent le point de départ d'une analyse qui sache en extraire les résultats les plus intéressants. »

Joseph Schumpeter, *Histoire de l'analyse économique*, t. I, « L'âge des fondateurs », Gallimard, coll. Tel, 2004, p. 111

**24** - À partir d'une analyse critique de la cartographie officielle du Gouvernement issue des annexes à la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016<sup>71</sup> et à la loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la Sécurité sociale pour 2016<sup>72</sup>, nous avons procédé à notre propre classement des dépenses socio-fiscales, en écartant du champ les niches dont le coût est (selon les estimations de Bercy) inférieur à 1 md € par an. À partir de cette liste, nous avons écarté via le filtre d'identité exposé au n° 13, les simples modalités d'imposition et conservé uniquement les véritables dépenses fiscales. Dans cet univers, nous avons ensuite appliqué la méthode de sélection des niches via les six filtres exposés au n° 17.

### A. - Évaluation des dépenses socio-fiscales existantes

**25** - L'exposé des motifs de l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi de finances 2016 précise que « le coût des dépenses fiscales est évalué à 78,3 mds € en 2014, 84,4 mds € en 2015 et 83,4 mds € en 2016. 449 dépenses fiscales sont recensées pour 2016 (pour un total de 453 en projet de loi de finances pour 2015) »<sup>73</sup>.

#### 1° La cartographie gouvernementale

**26** - Le projet de loi de finances pour 2016<sup>74</sup> recense 449 dépenses fiscales ayant un impact budgétaire en 2016 pour un total de 83,4 mds €<sup>75</sup>, et le projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2016<sup>76</sup> évalue le coût global des niches sociales recensées (en comptabilité générale et non plus en comptabilité de caisse ce qui est un indéniable progrès) à 40,6 mds € en 2015<sup>77</sup>. Dans ces deux documents officiels, on recense vingt niches fiscales et quinze niches sociales d'un coût estimé supérieur à un milliard, soit un univers de trente-cinq dispositifs dérogatoires.

#### a) Les vingt principales niches fiscales de plus de 1 md €

**27** - Il s'agit des niches suivantes.

Évaluation de l'efficacité pour le rapport Guillaume : NE, non évaluée ; 0, inefficace ; 1, faiblement efficace ; 2, moyennement efficace ; 3, fortement efficace.

Notre évaluation : MI requalifiée en modalités d'imposition, S supprimer, R réduire, C conserver, E élargir.

71. *Annexe au projet de loi de finances pour 2016. Évaluation des voies et moyens, t. II, Dépenses fiscales.*

72. *Annexe 5 – Présentation des mesures d'exonérations de cotisations et contributions et de leur compensation – Projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2016.*

73. « À méthode constante depuis le projet de loi de finances 2013, année de référence de fixation du précédent plafond de la loi de programmation des finances publiques, le montant des dépenses fiscales est estimé à 77,1 mds € en 2014, 83,2 mds € en 2015 et 82,1 mds € en 2016. [...] Hors CICE, l'objectif pour les crédits d'impôt est tenu chaque année Article 1<sup>er</sup> du projet de loi de finance pour 2016. »

74. *Annexe au projet de loi de finances pour 2016. Évaluation des voies et moyens, t. II, Dépenses fiscales, préc.*

75. *Ibidem*, p. 13.

76. *Annexe 5 – Présentation des mesures d'exonérations de cotisations et contributions et de leur compensation – Projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2016.*

77. *Ibidem*, p. 8.

Ordre	Mesure	Chiffrage pour 2016 (en €)	Évaluation
1	Crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE) (CGI, art. 244 quater C, art. 199 ter C, art. 220 C et art. 223 O, 1, c) :	13 010 <sup>78</sup>	NE/C
2	Crédit d'impôt en faveur de la recherche (CGI, art. 244 quater B, art. 199 ter B, art. 220 B et art. 223 O, 1, b)	5 510 <sup>79</sup>	3/C
3	Abattement de 10 % sur le montant des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites (CGI, art. 158, 5, a)	4 180 <sup>80</sup>	0/S
4	Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 ter du CGI, portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans (CGI, art. 279-0 bis)	3 280 <sup>81</sup>	1/C
5	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins (CGI, art. 281 octies, al. 1 <sup>er</sup> et 2)	2 460 <sup>82</sup>	3/MI
6	Taux de 10 % applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques (CGI, art. 279, m)	2 350 <sup>83</sup>	NE/C
7	Exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelin, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et, depuis le 1 <sup>er</sup> janvier 2004, de la prestation d'accueil du jeune enfant (CGI, art. 81, 2°, art. 81, 14° et art. 81, 14° bis)	2 020 <sup>84</sup>	0/MI
8	Crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile pour les contribuables exerçant une activité professionnelle ou demandeurs d'emploi depuis au moins trois mois	1 990 <sup>85</sup>	2/E
9	Taux réduit de taxe intérieure de consommation sur le gazole sous condition d'emploi, repris à l'indice 20 du tableau B de l'article 265 du Code des douanes	1 820 <sup>86</sup>	1/S
10	Exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance vie (CGI, art. 125-0 A)	1 727 <sup>87</sup>	1/ R
11	Taux de TVA de 5,5 % pour certaines opérations (livraison à soi-même d'opérations de construction, livraison à soi-même de travaux de rénovation, ventes, apports, etc.) et taux de 10 % pour les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit de 5,5 %, portant sur les logements sociaux et locaux assimilés suivants : logements sociaux à usage locatif ; logements destinés à la location-accession ; 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 (CGI, art. 278 sexies-I-2,3,4,5,8,9,10,12, -II et 278 sexies A)	1 630 <sup>88</sup>	3/C

78. Annexe au projet de loi de finances pour 2016, préc., p. 110.

79. *Ibidem*, p. 106.

80. *Ibid.*, p. 83.

81. *Ibid.*, p. 153.

82. *Ibid.*, p. 156.

83. *Ibid.*, p. 154.

84. *Ibid.*, p. 81.

85. *Ibid.*, p. 70.

86. *Ibid.*, p. 160.

87. *Ibid.*, p. 90.

88. *Ibid.*, p. 152.

Ordre	Mesure	Chiffrage pour 2016 (en €)	Évaluation
12	Réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile pour les contribuables n'exerçant pas une activité professionnelle ou demandeurs d'emploi depuis moins de trois mois ( <i>CGI, art. 199 sexdecies, 1, a, 3 et 5</i> )	1 510 <sup>89</sup>	2/E
13	Crédit d'impôt pour la transition énergétique ( <i>CGI, art. 200 ; CGI, ann. IV, quater, art. 18 bis</i> )	1 400 <sup>90</sup>	1/C
14	Régime de TVA 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 ( <i>CGI, art. 296</i> )	1 370 <sup>91</sup>	0/S
15	Réduction d'impôt au titre des dons ( <i>CGI, art. 200</i> )	1 260 <sup>92</sup>	1/E
16	Exonération des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement et de l'abondement aux plans d'épargne salariale ( <i>CGI, art. 81, 17° bis à 81, art. 18° bis, art. 81 ter, art. 157, 16° bis, art. 157, 17°, art. 163 bis AA et 163 bis B</i> )	1 260 <sup>93</sup>	1/S
17	Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans ( <i>CGI, art. 200 quater B</i> )	1 200 <sup>94</sup>	2/E
18	Exonération de taxe d'habitation en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste ( <i>CGI, art. 1414, I et 1414 B</i> )	1 157 <sup>95</sup>	NE/MI
19	Taux de TVA de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés ( <i>CGI, art. 278-0 bis A</i> )	1 120 <sup>96</sup>	NE/C
20	Exonération d'IS des organismes d'HLM et des offices publics d'aménagement et de construction (OPAC) ( <i>CGI, art. 207, 1, 4° et art. 221 bis</i> )	1 000 <sup>97</sup>	3/C
<i>Source : Voies et moyens II, p. 20, Dépenses fiscales les plus coûteuses, projet de loi de finances pour 2016</i>			

89. *Ibid.*, p. 66.90. *Ibid.*, p. 67.91. *Ibid.*, p. 148.92. *Ibid.*, p. 64.93. *Ibid.*, p. 75.94. *Ibid.*, p. 65.95. *Ibid.*, p. 175.96. *Ibid.*, p. 155.97. *Ibid.*, p. 117.

## b) Les quinze principales niches sociales de plus de 1 md €

28 - Il s'agit des niches suivantes, étant précisé que le rapport Guillaume évaluait uniquement les niches fiscales pas sociales. Seule notre évaluation figure donc dans le tableau ci-dessous.

Ordre	Mesure	Chiffrage pour 2016	Évaluation
01	Réduction générale des cotisations et contributions sociales à la charge des employeurs	20 880 <sup>98</sup>	C
02	Taux de CSG réduit sur les pensions de retraite	7 700 <sup>99</sup>	S
03	Réduction du taux de cotisations d'allocations familiales pour les salariés dont les rémunérations n'excèdent pas 1,6 SMIC annuel	3 000 <sup>100</sup>	C
04	Garanties collectives et obligatoires de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire	2 800 <sup>101</sup>	S
05	Déduction forfaitaire spécifique	2 000 <sup>102</sup>	S
06	Indemnités versées dans certains cas de rupture du contrat de travail	1 050 <sup>103</sup>	R
07	Exonération des contributions et prélèvements sociaux sur les plus-values immobilières concernant les résidences principales	1 020 <sup>104</sup>	C
08	Contrats uniques d'insertion sous forme de contrats d'accompagnement dans l'emploi	1 018 <sup>105</sup>	C
09	Réduction du taux de cotisations d'allocations familiales pour les travailleurs indépendants	1 000 <sup>106</sup>	C
10	Réduction de cotisations pour les entreprises implantées en outre-mer	975 <sup>107</sup>	S

Source : *Projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2016, annexe 5, Présentation des mesures d'exonérations de cotisations et contributions et de leur compensation.*

## 2° Les dépenses socio-fiscales les plus importantes au crible de notre méthodologie

29 - Avant d'appliquer les six filtres relatifs aux dépenses socio-fiscales, passons d'abord les trente-cinq niches identifiées par le gouvernement au tamis du **filtre d'identité** afin de déclasser les dépenses socio-fiscales qui ne sont que des modalités d'imposition ou de prélèvements obligatoires. Cet exercice liminaire amène à déclasser en simple modalité d'imposition le taux de TVA de 2,10 % sur certains médicaments, contrepartie d'une situation subie comme un handicap ou une maladie générant des frais supplémentaires pour les contribuables concernés et réduisent donc leurs capacités contributives. De ce fait, cette disposition n'entre tout simplement pas dans le champ des dépenses fiscales et constitue une modalité de détermination de l'impôt visant à prendre en compte un handicap objectif du contribuable. Selon la même approche, on peut estimer que tout ou partie de la mesure intitulée « Exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelin, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de

l'allocation de garde d'enfant à domicile et, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, de la prestation d'accueil du jeune enfant » (n° 7 des niches fiscales), constitue l'indemnisation d'un handicap ou d'une contrainte (en l'occurrence familiale) et doit donc être également déclassée<sup>108</sup>. Il reste alors trente-trois dispositifs à analyser. On présentera dans un premier temps les dispositifs à supprimer ou à réduire et dans un second temps les niches à conserver voire à élargir.

## a) Les principales niches à supprimer ou à réduire

30 - Selon notre méthode, il suffit qu'un des cinq filtres soit invalidé et qu'il n'y ait pas de difficultés sociales insurmontables pour recommander la suppression d'un dispositif : six sont dans ce cas et deux peuvent faire l'objet d'une réduction significative de leur champ.

## 1) Les niches à supprimer

31 - Les **taux de CSG différenciés sur les pensions de retraite et revenus de remplacement** représentaient une perte globale de recettes de 7 700 M €. Cette niche sociale n'est pas incitative donc illégitime, sauf à être considérée comme une modalité de prélèvement social ce qu'elle n'est pas car contraire au principe fondateur de la CSG (l'universalité de l'assiette et un taux fixe). Il serait donc souhaitable d'aligner les taux sur le droit commun quitte à mettre en place des mesures d'allocation ciblées pour ne pas pénaliser le pouvoir d'achat des personnes à revenu modeste actuellement bénéficiaires.

98. *Ibid.*, p. 43.

99. *Ibid.*, p. 266.

100. *Ibid.*, p. 45.

101. *Ibid.*, p. 227.

102. *Ibid.*, p. 166.

103. *Ibid.*, p. 237.

104. *Ibid.*, p. 282.

105. *Ibid.*, p. 113.

106. *Ibid.*, p. 47.

107. *Ibid.*, p. 100.

108. Si cela ne fait pas de doute pour l'allocation adultes handicapés, cette analyse est beaucoup moins évidente pour les prestations familiales : l'on mesure ici la difficulté – et la part de subjectivité – dans le tracé de la frontière entre dépenses socio-fiscales et modalités de prélèvements obligatoires.

L'**abattement de 10 % sur le montant des pensions** (y compris les pensions alimentaires) et des retraites est l'archétype de la niche illégitime puisque les retraités n'ont par définition aucun frais de nature professionnelle. La mesure ne pouvant donc en aucun cas être considérée, à la différence de l'abattement de 10 % pour frais professionnel des actifs, comme une modalité d'imposition, elle doit être supprimée. La mise en œuvre de cette suppression pourrait être réalisée linéairement sur cinq ans en s'inspirant de la réforme de 1998 relative à la suppression des abattements complémentaires accordées à certaines professions et qui s'était alors déroulée sans heurts. L'économie budgétaire directe de cette suppression serait de 4 180 mds €, mais induirait aussi des coûts indirects sur d'autres dispositifs fiscaux (de l'ordre de 1,5 md €).

L'ensemble des dispositifs dérogatoires en **outre-mer** est à supprimer, qu'il s'agisse des avantages fiscaux des particuliers, sous forme de niches liées à l'investissement (1,3 md €), de la réduction de la cotisation résultant du barème (de 380 M €) ou du régime de la TVA (1 370 M €). On ne voit pas bien la légitimité de niches destinées à favoriser un territoire proche des Amériques pour les Antilles ou de l'île Maurice (qui connaît une belle croissance sans aides extérieures) pour la Réunion. Dénoncées par la Cour des comptes dans son rapport de février 2012, il s'agit de dépenses non maîtrisées, d'un coût élevé et dont les effets pervers sont nombreux comme l'éviction du logement social ou la construction de logements ne répondant pas aux besoins des habitants. Les trois lois Pons du 11 juin 1986, Paul de 2001 et Girardin du 21 juillet 2003<sup>109</sup> constituent sans doute l'exemple le plus caricatural des dérives des niches fiscales purement électoralistes<sup>110</sup>.

L'ensemble des mécanismes relatifs à l'**épargne salariale** dépasse la seule exonération des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement et de l'abondement aux plans d'épargne salariale (qui atteint 1 260 M €) pour une dépense fiscale très lourde de 4,85 mds € selon le rapport Guillaume. Cette mesure, ainsi que l'exonération des indemnités de licenciement et celles de mise en retraite<sup>111</sup>, constituent un avantage fiscal régressif qui profite d'abord aux personnes les plus imposées. C'est un exemple instructif de dispositifs destinés à rapprocher les employés de leur entreprise et qui a été détourné de son but pour en faire un instrument d'optimisation salariale et sociale dans les entreprises. Il serait préférable d'affecter l'économie réalisée par la suppression de ces mécanismes à une baisse du taux d'imposition de tous les dividendes.

Au nom de la fiscalité environnementale, il faut supprimer les **taux réduits de taxe intérieure de consommation** sur le gazole sous condition d'emploi, repris à l'indice 20 du tableau B de l'article 265 du Code des douanes, qui coûtent 1 820 M €, et le remboursement d'une fraction de taxe intérieure de consommation sur le gazole utilisé par certains véhicules routiers (450 M €) et qui n'ont aucune justification environnementale.

Les **déductions forfaitaires spécifiques pour le calcul des cotisations sociales** représentent un coût global élevé de 2 000 M €. Cette suppression accompagnerait celle des avantages forfaitaires, fiscaux comme sociaux, accordés à certaines professions, dont la plus emblé-

matique est indéniablement celle des journalistes. Pour ces derniers, l'économie serait minimale sur les recettes fiscales (environ 70 M €) mais plus significative sur les recettes sociales – environ 172 M €.

À ces dispositifs dont le coût est estimé à plus d'un milliard, nous ajoutons, à titre plus symbolique car son coût est plus faible, la **niche à la fois fiscale et sociale permettant aux parlementaires de ne pas justifier de l'utilisation de leur indemnité** représentative de frais de mandat. Il s'agit d'un privilège symbolique (budgétairement insignifiant) digne de l'Ancien régime, qui doit être supprimé dans un État de droit moderne, là encore au nom de son illégitimité liée à l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen selon lequel : « *La Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration (...)* ».

Comme indiqué *supra*, certaines niches ne répondent à aucun des cinq premiers filtres mais ne peuvent pas sérieusement être supprimées, du moins à court ou moyen terme, du fait de la résistance du corps social et des contribuables. C'est par exemple le cas de l'exonération de l'article 15 du CGI relative aux loyers implicites que se versent les propriétaires de leur résidence principale, dont le rendement pourrait atteindre théoriquement près de 8 mds € selon les données de la comptabilité nationale, mais dont la suppression ne serait clairement pas acceptée par les contribuables et l'électorat dans le contexte actuel<sup>112</sup>. De manière connexe, la suppression de l'exonération des prestations familiales au sens large, d'un coût de 2 020 M €, ne serait probablement acceptable socialement que dans le cadre d'une révision du plafond du quotient familial ou de leur déplafonnement, mais certainement pas sans compensation, les tentatives du gouvernement Juppé en 1995 n'ayant pas abouti<sup>113</sup>.

## 2) Les niches à réduire

**32** - La déduction du revenu des cotisations versées au titre de l'épargne individuelle et facultative sur des produits de placement comme le PERP et des produits assimilés (PREFON, COREM et CGOS), d'un coût de 635 M € devrait faire l'objet de mesures de réduction de leur champ. Il en est de même des indemnités de fin de contrat de travail.

On a également vu *supra* que la frontière entre modalités d'imposition et dépenses fiscales n'était pas toujours absolue et que certaines modalités d'imposition pouvaient, par un plafonnement mal calibré, se transformer en véritables niches. C'est sans doute encore le cas pour le plafond de la **déduction pour frais professionnels de 10 % des salariés**, fixé à 12 170 € pour les revenus 2015 ou du calcul de l'avantage en nature conféré par la mise à disposition d'un logement à Paris. Pour cette dernière, il suffirait de modifier le mode de calcul de ce dernier avantage fiscal en remplaçant l'estimation actuellement tirée du revenu plafonné du contribuable par un barème des loyers réels.

## b) Les principales niches à conserver voire à élargir

**33** - Nous reprenons ici certaines dépenses socio-fiscales injustement décriées et qui doivent être conservées et les rares niches à élargir.

### 1) Les niches à conserver

**34** - Le syndrome de la « grosse niche » stigmatise naturellement les dispositifs dérogatoires les plus coûteux. Les critiques se focalisent donc sur la réduction générale des cotisations et contributions sociales à la charge des employeurs qui est de loin la niche sociale la plus coûteuse, avec 20 880 M €, et sa sœur cadette fiscale, le **crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi**, qui coûte déjà 13

109. En fait la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer (LOPOM), V en ce sens, *Réduction d'impôt pour investissements outre-mer. Aménagement de la réduction prévue en faveur des personnes physiques. Loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003, art. 20 : Dr. fisc. 2003, n° 36, comm. 596.*

110. Pour plus de détails sur ces niches ultra-marines, V. É. Pichet, *Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des « niches » fiscales : Dr. fisc. 2012, n° 14, 242.*

111. On pourrait mentionner également ici l'exonération des indemnités de stage en entreprise, l'exonération d'IR des chèques restaurant et des chèques vacances ainsi que les nombreuses petites mesures visant les salariés, mais, d'un point de vue budgétaire, leur coût est faible et elles contribuent à renforcer le ciment social dans les entreprises.

112. Il en est de même pour l'exonération des plus-values de cession des résidences principales, qui représente un manque à gagner de 1 140 M €.

113. V. *Le Monde*, 19 févr. 2013.

mds € en 2015 et qui devrait avoir un coût à peu près équivalent à l'allègement de charges dans les années à venir. Dans un pays qui fait subir les plus lourdes charges de cotisations sociales et d'impôt aux entreprises, ces deux dispositifs sont pourtant absolument indispensables au maintien de la compétitivité des entreprises françaises et donc à la sauvegarde de l'emploi peu qualifié.

Le **crédit d'impôt recherche**, d'un montant de 5 510 M €, très critiqué par certains universitaires<sup>114</sup>, est loin d'avoir produit tous ses effets et doit absolument être maintenu pour soutenir un environnement favorable à la recherche appliquée en entreprise, l'une des clés de l'avantage comparatif du pays dans les prochaines décennies. Le crédit d'impôt recherche fait en effet consensus parmi les évaluateurs comme une réelle incitation à la recherche et son utilité à long terme pour la croissance et l'emploi est largement reconnue. Si les modalités et le périmètre de la mesure font débat, son existence même n'est pas en cause et l'augmentation de son coût, très sensible depuis 2008, est une preuve de son succès. Nous partageons l'analyse de l'Inspection générale des finances : « L'ensemble des études économétriques menées sur données françaises (anciennes) ou étrangères (récentes) concluent qu'un euro de crédit d'impôt recherche se traduit par un supplément de dépense privée d'au moins un euro (...) certaines études, notamment françaises, mettent en évidence un effet de moyen terme supérieur, de l'ordre de 2 à 3 »<sup>115</sup>, et concluons, comme l'IGF, que « le crédit d'impôt recherche est une réponse adaptée à certains des facteurs du retard français en matière de R&D »<sup>116</sup>.

La **TVA à 10 % pour les travaux d'entretien de logements depuis deux ans et sur la restauration**. Ces taux réduits de TVA, conformes au droit de l'Union européenne, visent à maintenir et à créer des emplois et les responsables politiques actuels n'envisagent pas de les supprimer. Ils ont un second objectif, la lutte contre le travail illégal. La TVA réduite sur la restauration vise aussi la revalorisation des salaires et l'investissement en vue de la modernisation des établissements. D'autres analystes, comme Natixis<sup>117</sup>, entendent réserver ce type de dépenses fiscales aux seuls secteurs exposés à la concurrence internationale et donc augmenter les taux à 20 %. Compte tenu de la violence de la crise de 2008, on peut penser que la baisse de la TVA sur la restauration, si elle n'a pas créé les emplois prévus, a largement contribué à maintenir des dizaines de milliers d'emplois. C'est sur ce raisonnement que nous suggérons de conserver, au nom de l'emploi, ces deux dispositifs.

## 2) Les niches à élargir ou à proroger

**35 -** Au nom de la création d'emploi et de la lutte contre le travail au noir, le **crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans** (qui coûte 1 200 M €), la **réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile** pour les contribuables n'exerçant pas une activité professionnelle ou deman-

deurs d'emploi depuis moins de trois mois (qui coûte 1 510 M €) et le crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile pour les contribuables exerçant une activité professionnelle ou demandeurs d'emploi depuis au moins trois mois (qui coûte 1 990 M €) devraient être étendus à tous les contribuables. Ces deux dispositifs similaires, l'un réservé aux employeurs en activité, l'autre aux autres employeurs, ont créé une dynamique de création d'emplois en solvabilisant la demande des particuliers, en sortant du travail informel un grand nombre de personnes peu qualifiées, leur permettant ainsi de bénéficier des avantages sociaux liés au salariat (dont les droits à retraite). Ces mesures devraient être destinées à traiter le particulier-employeur comme tout autre employeur en l'autorisant à déduire de ces revenus la masse salariale des personnes qu'il emploie. Estimée à 50 % de la masse salariale, la réduction d'impôt s'apparente alors à une mesure de simplification pour le fisc et pour l'employeur pour libérer les particuliers du pensum de la tenue d'une comptabilité. Nous partageons donc l'analyse du rapport Guillaume qui estime que cette niche est relativement efficiente et que « les aides ont un impact positif sur l'emploi déclaré dans le secteur »<sup>118</sup> d'autant que les emplois créés bénéficient à des populations peu qualifiées et modestes et que la suppression des abattements de charges sociales sur les emplois à domicile décidée dans le passé a abouti à une baisse officielle des emplois dans ce secteur (il est vraisemblable que l'activité ait continué mais au noir).

Le **crédit d'impôt pour la transition énergétique**, dont le coût est de 1 400 M €, doit être pérennisé, voire étendu, au nom de la politique environnementale. Cette mesure, même instable (dix-huit modifications de l'article 200 quater depuis 2000), a une utilité environnementale évidente puisque les bâtiments représentent environ 40 % de l'énergie consommée en France. En outre, les installations sont réalisées par des artisans, donc par un secteur très intensif en main d'œuvre. Sous réserve que le législateur cesse de considérer l'article 200 quater comme un mecano qu'il faut impérativement et compulsivement modifier tous les ans, cette dépense fiscale répond au double besoin du maintien de l'emploi, de la baisse de la consommation d'énergie et de la sauvegarde de l'environnement.

Enfin, toujours dans un souci d'équité, il serait juste de transformer la **réduction d'impôt au titre des dons** (qui pèse 1 260 M € par an) et celle relative aux dons aux associations qui viennent en aide aux personnes en difficulté en un véritable crédit d'impôt, qui permettrait ainsi à tous les donateurs, même les plus modestes, de bénéficier d'un avantage fiscal actuellement réservé, de manière inique, aux seuls contribuables dont les revenus dépassent le seuil effectif d'imposition<sup>119</sup>.

## B. - Une gestion globale optimale des dépenses socio-fiscales

**36 -** Une gestion globale rationnelle des dépenses socio-fiscales françaises nécessite une meilleure connaissance de ces dispositifs, une amélioration des méthodes d'évaluation, encore très rudimentaires, afin de les rendre systématiques pour chaque niche.

114. Les critiques de plusieurs chercheurs et universitaires autour du thème de l'absence d'efficacité de cette niche semblent être exclusivement dictées par des préoccupations corporatistes, visant à récupérer sous forme de subvention budgétaire les marges de manœuvre que dégagerait l'abandon de cette dépense fiscale de gros enjeu financier. Pour un exemple de cette littérature, V. F. Métivier, P. Lemaire et E. Riot, *Efficacité du dispositif depuis la réforme de 2008 : Association Sciences en marche, CIR et R&D*, 6 avr. 2015. En réalité il faut reconnaître qu'aucun modèle économétrique n'est en mesure d'estimer l'impact du CIR, d'autant que les effets de la réforme de 2008 ne se feront pleinement ressentir que dans quelques années. Comme le souligne, avec sa retenue usuelle, la Cour des comptes dans sa communication à la Commission des finances de l'Assemblée nationale, « le chiffrage du CIR demeure perfectible », V. C. *comptes, L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt recherche*, 31 juill. 2013.

115. IGF, *Mission d'évaluation sur le crédit d'impôt recherche : Rapp. sept. 2010*, p. 1.

116. *Ibidem*, p. 5.

117. *Flash Économie n° 612, France : quelles niches raboter ? 22 août 2011*.

118. *Rapp. Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches, préc.*, p. 66.

119. Plus généralement, il serait d'ailleurs souhaitable, d'une manière générale, de poursuivre la tendance initiée depuis deux décennies et qui consiste à privilégier les réductions d'impôt sur le revenu des personnes physiques aux mesures d'assiette puisque, comme le soulignait le rapport de l'Assemblée nationale de 2008 sur les niches : « Le propre des mesures d'assiette est de conduire à un avantage en impôt dépendant du taux marginal d'imposition à un avantage en impôt croissant, toutes choses étant égales par ailleurs, avec le revenu du contribuable, à rebours du principe à valeur constitutionnelle posé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, V. D. Migaud et G. Carrez et a., *Rapp. AN d'information sur les niches fiscales n° 946, préc.*, p. 99 et 100.

## 1° Un meilleur recensement et une meilleure évaluation des dispositifs dérogatoires

**37** - L'évaluation passe par la transparence et avant de recommander une doctrine générale de gestion globale des niches, il faut disposer de toute l'information nécessaire aux bonnes décisions. La littérature académique sur le thème est encore balbutiante en France et centrée principalement sur les niches fiscales relatives à l'impôt sur le revenu (c'est indéniablement dans ce domaine que la demande des contribuables est la plus forte...) et la dernière thèse complète sur le thème avant le présent travail date de... 2004<sup>120</sup>. Toutefois, l'intérêt récent des chercheurs pour ce champ devrait faciliter, non pas une évaluation exhaustive du coût potentiel des nouvelles niches, probablement impossible à réaliser du fait même de la nature des dépenses socio-fiscales<sup>121</sup>, mais bien une estimation plus fine de l'ensemble des effets directs et indirects d'une nouvelle mesure.

### a) Les mesures destinées à améliorer la connaissance des dispositifs dérogatoires

**38** - Le principe d'une évaluation de qualité ne suffit pas sans évaluateur de qualité. Le ministère de l'économie dispose indéniablement de bonnes compétences en la matière avec l'Inspection générale des finances, comme nous l'a montré le rapport Guillaume exceptionnellement rendu public sur demande du Premier ministre Fillon. La Cour des comptes n'est pas en reste, au vu des nombreux et pertinents rapports sur le thème, car outre ces évaluations régulières dans son rapport annuel au Président de la République elle publie réaliser des rapports complémentaires sur telle ou telle catégorie de niches, suite à une disposition légale ou *proprio motu*, par exemple sur la défiscalisation des investissements outre-mer ou sur le CIR.

Ces deux évaluateurs répondent donc aux deux qualités indispensables à cette mission : la compétence et l'honnêteté intellectuelle<sup>122</sup>, la Cour des comptes ayant de plus l'avantage de bénéficier d'une grande indépendance en tant que juridiction. En revanche, il n'existe pas en France de comité parlementaire permanent sur le modèle du *Joint Committee* américain, entre Assemblée nationale et Sénat alors même que les enjeux sont extrêmement élevés (au bas mot, selon la Cour des comptes, 150 mds € par an pour les niches fiscales et 50 mds € pour les niches sociales) et que le Parlement consacre une part significative de son temps à traiter des questions fiscales et budgétaires.

#### 1) Assurer une large diffusion des rapports officiels

**39** - Aujourd'hui encore, l'information publique sur ces mécanismes dérogatoires n'est pas satisfaisante. Pour générer un plus riche substrat de recherche et attirer l'intérêt des universitaires, il est indispensable de rendre publics tous les rapports officiels, ce qui n'est pas encore le cas. Si les chercheurs disposent des rapports des magistrats de la Cour des comptes et de son satellite qu'est le Conseil des prélèvements obligatoires, de certains rapports parlementaires souvent plus généralistes et de moindre intérêt, la procédure parlementaire ne permet pas de diffuser largement des rapports non approuvés par la commission d'enquête, comme l'a montré la mésaventure du rapport de Brigitte Gonthier-Maurin sur le CIR<sup>123</sup>. De la même manière, il faudrait rendre systématiquement publics tous les rapports commandés par les différents ministres à l'Inspection générale des fi-

nances sur la question des dépenses socio-fiscales, démarche qui serait d'ailleurs parfaitement conforme à l'esprit de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789<sup>124</sup> car pour constater les modalités des « contributions publiques » il faut en maîtriser les enjeux, particulièrement complexes dans le cas des dépenses socio-fiscales.

#### 2) Effectuer un recensement plus rigoureux des niches via le filtre d'identité

**40** - Si l'univers des niches fiscales est chaque année mieux appréhendé par le Gouvernement dans le cadre de l'annexe *Dépenses fiscales*, t. II des projets de lois de finances, nous avons constaté des lacunes parfois importantes dans la dernière liste jointe au projet de loi de finances 2016. Concernant les niches sociales, la recommandation faite en 2010 par le Conseil des prélèvements obligatoires de recenser de manière exhaustive les niches sociales, à la fois pour l'ensemble de celles relatives aux régimes obligatoires de base de la Sécurité sociale hors régime général et pour celles relevant des prélèvements sociaux hors Sécurité sociale<sup>125</sup>, a perdu de sa pertinence devant l'amélioration du champ couvert par l'annexe V du projet de loi de financement pour la Sécurité sociale 2016, mais il reste, là aussi, encore des zones d'ombre. Quant à la fiscalité dérogatoire locale elle est très mal étudiée, notamment du fait du manque d'intérêt de Bercy à suivre les niches locales non compensées par l'État. C'est pourquoi la proposition du Conseil des prélèvements obligatoires de 2010 de « recenser les dépenses fiscales relatives à la fiscalité locale et restant à la charge des collectivités territoriales<sup>126</sup> » reste entièrement d'actualité. Si la fiscalité dérogatoire locale est le pot au noir des dépenses socio-fiscales, les dérogations relatives aux impôts et taxes affectés à d'autres organismes publics en sont le triangle des Bermudes, et personne n'a songé à en entamer ne serait-ce qu'une cartographie : le constat désabusé de la Cour des comptes sur ce sujet en février 2012 reste également d'actualité<sup>127</sup>.

#### b) Des mesures destinées à faciliter la tâche du législateur

**41** - Il s'agit essentiellement de réserver la création des dépenses socio-fiscales aux trois types de lois de finances et de mettre en place une évaluation systématique *ex ante* et *ex post*.

##### 1) Réserver la création des niches aux lois de finances

**42** - La création des dépenses socio-fiscales s'effectue encore régulièrement, en 2016 dans des lois ordinaires, parfois par amendement parlementaire et donc sans étude d'impact systématique. Il faut corriger ces défauts et appliquer une procédure de création beaucoup plus stricte en réservant chaque dépense nouvelle aux deux grands types de lois de financement (loi de finances et loi de financement de la Sécurité sociale)<sup>128</sup>.

La question qui se pose immédiatement au juriste est alors de savoir s'il faut encadrer cette procédure par une nouvelle loi organique, voire modifier la Constitution plutôt que de simplifier la pratique institutionnelle par une modification de la pratique législative.

120. V. L. Godbout, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales, préc.*

121. Ce qui justifie amplement une limite dans le temps pour la grande majorité des mécanismes dérogatoires à créer.

122. On le constate clairement sur les critiques convergentes des niches ultramarines.

123. V. B. Gonthier-Maurin, *Rapp. Commission d'enquête sénatoriale sur le « détournement » du crédit d'impôt recherche*, § 268.

124. « Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »

125. *Conseil des prélèvements obligatoires, Entreprises et « niches » fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux, préc.*, p. 53.

126. *Ibidem*, p. 53.

127. *C. comptes, Rapport public annuel 2012, févr. 2012*, p. 100.

128. Ce qui mettrait un terme à l'habituelle tentation du législateur, aiguillonné par le Gouvernement, toujours prompt à prendre en compte les émotions de l'opinion publique et de réagir épidermiquement sous le coup de l'urgence médiatique.

Selon un rapport parlementaire de 2008<sup>129</sup>, une modification de la Constitution est nécessaire car réserver pratiquement dans l'état actuel de la procédure d'élaboration des lois l'exclusivité de la création des niches aux lois de finances publiques « ne serait en effet pas compatible avec l'article 34 de la Constitution qui met explicitement dans le domaine de la loi, sans restriction, la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. En outre, elle porterait atteinte au droit d'initiative des parlementaires en interdisant toute disposition fiscale dans une proposition de loi et tout amendement fiscal à un projet ou à une proposition de loi ordinaire »<sup>130</sup>. La mission parlementaire proposait alors une solution alternative et « moins radicale consistant à conditionner le maintien en vigueur des dépenses fiscales instaurées en lois ordinaires à leur ratification dans la plus prochaine loi de finances. Cette règle qui passerait par une modification de la LOLF permettrait aux lois sectorielles de garder une cohérence d'ensemble »<sup>131</sup>. Mais cette dernière proposition nous semble devoir être rejetée au nom de l'exigence d'un minimum de stabilité dans la règle fiscale<sup>132</sup>.

## 2) Mettre en place une évaluation systématique non seulement *ex ante* dans les lois de finances mais également *ex post*

**43** - Une fois lancée, l'exclusivité qu'il faut réserver aux lois de finances pour la création de toutes les catégories de dépenses socio-fiscales permettra une meilleure anticipation dans la naissance des niches, et laissera le temps aux évaluateurs de réaliser des études d'impact plus détaillées. Il faudra prendre en compte dans ces études l'interaction entre les différentes dépenses socio-fiscales, ce qui n'est pas fait à ce jour, et s'inspirer de la proposition du Conseil des prélèvements obligatoires en 2010 « d'indiquer l'impact chiffré des niches sociales sur les recettes fiscales et réciproquement l'impact des dépenses fiscales sur les finances sociales »<sup>133</sup>.

Les études d'impact pourraient être assurées, sur le modèle américain, concomitamment par les deux organismes officiels les plus compétents, la Cour des comptes et l'Inspection générale des finances. Enfin, il serait souhaitable que l'on puisse disposer en France, comme cela existe dans les pays anglo-saxons, de véritables *think tanks* non partisans, spécialisés sur les questions fiscales dont l'*Institute for Fiscal Studies* londonien est le meilleur exemple.

## 3) Une véritable évaluation *ex post* régulière

**44** - La fiscalité étant dynamique, une évaluation régulière des dépenses socio-fiscales existantes est indispensable<sup>134</sup>. Il s'agirait ensuite, dans un cadre pluriannuel (au minimum tous les cinq ans soit la durée d'un quinquennat, serait probablement une bonne échéance) d'assurer une évaluation *ex post* de chaque dépense, là encore préala-

blement analysée par l'Inspection générale des finances et la Cour des comptes qui rendraient chacune un avis détaillé, de l'opportunité de supprimer ou de conserver, en en modifiant si nécessaire les contours, chaque niche sur la base de la méthodologie exposée *supra*<sup>135</sup>. Il appartiendrait alors au législateur de supprimer ou de conserver, en les modifiant si nécessaire<sup>136</sup>, chaque niche après prise en compte des effets, directs et indirects, utiles et pervers de chaque dépense, en fonction de l'évolution économique et sociale du pays. Les dépenses socio-fiscales importantes (par exemple au-delà d'un coût estimé à 1 md € par an), seraient étudiées annuellement par un comité de suivi *ad hoc*, sur le modèle du comité de suivi du CICE.

## 4) Adapter la durée de vie des niches à leur spécificité

**45** - Evaluer régulièrement les dépenses socio-fiscales éviterait en outre l'application de la proposition du Conseil des impôts de 2003, reprise maintes fois par la Cour des comptes, de n'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée<sup>137</sup> et qui, susceptible de remettre en cause le principe de stabilité de la norme fiscale, n'est pas adapté à certains dispositifs incitatifs de long terme.

S'il est souhaitable de limiter dans le temps l'application de la majorité des nouvelles niches<sup>138</sup>, imposer une date-couperet généralisée comporte des risques. Il faut en effet distinguer les niches destinées à inciter les particuliers des dépenses socio-fiscales visant les entreprises qui peuvent demander un délai de réaction et d'utilisation beaucoup plus long. Il eût été absurde de limiter à trois ou cinq ans des dispositifs aussi structurants que le CIR ou le CICE quand on sait que les effets de la recherche, même appliquée, ne se mesurent que sur plusieurs années et même vraisemblablement sur plusieurs décennies, et que le CICE répond à un déficit structurel de compétitivité lié au coût du travail en France. À titre de règle pratique, et pour les seules dépenses fiscales relatives aux particuliers, fixer une première durée de vie entre trois et cinq ans, soit la période de référence des lois de programmation des lois de finances<sup>139</sup>, constituerait une bonne pratique.

D'un point de vue pratique, il serait souhaitable de diviser les niches en trois catégories. La première catégorie concernerait celles dont le coût est très élevé (par exemple au-delà d'un milliard d'euros, voire 2 ou 3 milliards), qui devraient faire l'objet d'un suivi annuel *via* la constitution d'un comité de suivi permanent comme celui qui a été créé pour le CICE (une entité comme France Stratégie, en charge du suivi du CICE, pourrait voir sa mission élargie à cette fin<sup>140</sup>). La deuxième catégorie serait constituée des niches dont le coût est par

129. D. Migaud et G. Carrez et al., *Rapp. AN d'information sur les niches fiscales* n° 946, *préc.*

130. *Ibidem*, p. 32.

131. *Ibid.*, p. 32.

132. Une autre critique de la mission d'information n'est pas justifiée : celle selon laquelle « une règle stricte consistant à réserver les dispositions fiscales aux lois de finances empêcherait d'utiliser la fiscalité à des fins contracycliques : il faudrait attendre la promulgation de la prochaine loi de finances pour qu'entrent en vigueur les mesures fiscales destinées à répondre à la conjoncture. Soumettre les dispositions fiscales votées en loi ordinaire à une validation en loi de finances donnerait à la norme fiscale une instabilité et serait source d'insécurité juridique ».

133. *Conseil des prélèvements obligatoires, Entreprises et « niches » fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux, préc.*, p. 53.

134. Comme le rappelle la Cour des comptes dans un rapport centré sur les niches sociales, mais parfaitement extrapolable à tout l'univers des dépenses socio-fiscales : « Une stratégie de révision systématique des niches sociales constitue ainsi un enjeu essentiel tant pour des considérations d'équité et d'acceptabilité des prélèvements que de meilleure efficacité, V. C. *comptes, La Sécurité sociale : Rapp. sur l'application des lois de financement de la Sécurité sociale, sept. 2013, préc.*, p. 168.

135. Il serait également souhaitable d'élargir cette procédure d'évaluation non seulement aux créations mais également aux extensions de niches, comme l'exposait la loi de programmation 2014-2019 (sans visée normative). Dans son article 21, cette dernière précisait que les créations ou extensions de dépenses fiscales devaient être revues au plus tard avant l'expiration d'une période de trois années suivant la date de leur entrée en vigueur, délai qui nous semble trop court pour être systématiquement retenu.

136. Mais en satisfaisant aux grands principes de sécurité juridique et de confiance légitime, qui doivent caractériser les systèmes fiscaux modernes et sécuriser les contribuables.

137. *Conseil des impôts, La fiscalité dérogatoire, sept. 2003, p. 169.*

138. C'est ce que préconisait le Conseil des prélèvements obligatoires dans sa proposition n° 14 : « Prévoir la non-reconduction systématique d'un dispositif non évalué au cours des trois années suivant son entrée en vigueur », V. *Conseil des prélèvements obligatoires, Entreprises et « niches » fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux, préc.*, p. 111.

139. La période couverte par une LPFP est au minimum de trois ans, mais le législateur peut la voter pour une période plus longue. Il lui est aussi loisible de remettre l'ouvrage sur le métier avant la fin de la dernière année de la période couverte.

140. Le Comité de suivi du CICE, qui dépend de France Stratégie, publie tous les ans un rapport de suivi. Le dernier en date date de septembre 2015.



exemple supérieur à 50 millions<sup>141</sup> et qui feraient l'objet d'une évaluation tous les trois ans. La troisième catégorie inclurait toutes les autres niches recensées, qui feraient alors l'objet d'une évaluation tous les cinq ans, comme le prévoyait d'ailleurs la loi de programmation des finances publiques 2012-2017. Ces recommandations rejoindraient donc en partie celle lancée à plusieurs reprises par la Cour des comptes : « Recommandation n° 1 : procéder à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales au cours des cinq années de la loi de programmation 2015-2019 (recommandation reconduite<sup>142</sup> ».

## Conclusion

« C'est une erreur de toujours traiter les questions économiques sous un angle politique, car une telle approche transforme tout problème pratique en guerre de religion, et donc divise au lieu d'unir »

L. Erhard et L. Westrick, *Die Tarifautonomie*, 1953

**46** - Les effets néfastes, directs et indirects, de la prolifération des niches ont été largement démontrés<sup>143</sup>. La prolifération des niches réduit en outre les possibilités de baisse des taux de prélèvement en maintenant des taux d'imposition nominaux élevés pour compenser les pertes de recettes publiques ce qui pèse sur l'attractivité du pays<sup>144</sup>. Si l'amélioration du recensement, de l'évaluation et des procédures de création et de suivi des dépenses socio-fiscales devraient pouvoir faire l'objet d'un vaste consensus politique, il n'en va sans doute pas de même de la sélection individuelle des niches à suppri-

mer. La refonte de l'ensemble de l'édifice sans architecte que forment aujourd'hui les dépenses socio-fiscales ne peut se réaliser que parallèlement à une baisse globale des prélèvements obligatoires.

Face aux limites théoriques et pratiques de la notion de **système fiscal de référence**, nous avons proposé le concept de **segment spécifique de référence** qui, sur la base d'une **théorie de la fiscalité optimale** permet d'identifier six grandes catégories de prélèvements obligatoires qui ont chacune leur propre logique interne et au sein desquelles il est possible de distinguer via un filtre d'identité les dépenses socio-fiscales des simples modalités de prélèvements obligatoires. La doctrine d'emploi proposée découle directement de la théorie et permet, via un ensemble de six filtres successifs appliqué à chaque niche de ne conserver que les dépenses sociales légitimes, utiles, pertinentes, efficaces, efficientes et socialement acceptables. Elle indique enfin une gestion globale rationnelle et à long terme des dépenses socio-fiscales, mais uniquement au niveau de chacun des six segments spécifiques de référence identifiés dans un système fiscal.

Dans cette recherche, l'obstacle le plus sérieux qui en limite la portée est lié à la difficulté et peut-être même à l'impossibilité d'évaluer correctement les dépenses socio-fiscales. Dans les prochaines années les progrès de la fiscalité comportementale et des travaux académiques pluridisciplinaires avec l'économie devraient contribuer à améliorer les méthodes d'évaluation, mais du fait de la nature même des comportements humains et de leur interaction, il n'est pas du tout certain que nous puissions disposer d'évaluation raisonnable des niches.

La seconde limite à l'application pratique de la théorie est plus complexe puisqu'elle est liée à la capacité de la société d'accepter la remise en cause d'avantages qui ne sont parfois même pas perçus comme dérogatoires. Comme l'avouait récemment Jean Tirole, en sciences sociales, les chercheurs peuvent suggérer ce qui est le plus équitable et le plus efficace, mais ils ne maîtrisent pas ce que la société est prête à accepter : il s'agit là de la mission du législateur.

**MOTS-CLÉS** : *Dépenses fiscales - Étude générale - Définition des dépenses fiscales - Doctrine d'emploi - Analyse des principales dépenses fiscales*

141. Par référence au seuil (en dollars) qui déclenche l'intérêt des deux grands évaluateurs américains.

142. C. comptes, *Les dépenses fiscales, note d'analyse de l'exécution budgétaire 2014, préc.*, p. 5.

143. V. É. Pichet, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales, préc.*, spéc. p. 94 à 158.

144. Selon l'OCDE, une trop grande prépondérance des niches aboutit à une baisse des recettes fiscales, *ceteris paribus*, baisse qui doit bien être compensée par des taux de prélèvements plus élevés, des effets pervers dans les mécanismes de redistribution de revenus, et des coûts administratifs et de « compliance » plus élevés, V. OCDE, *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation* : OECD, *Tax Policy Studies*, n° 19, 2010, p. 9.