

Les vrais comptes des niches fiscales

Thierry Pech, *Alternatives Economiques* n° 305 - septembre 2011

Les allègements et autres exonérations d'impôts accordés par l'Etat coûtent deux fois plus cher qu'on ne le dit et accroissent les injustices.

En ces temps de rigueur budgétaire, les niches fiscales seront au coeur des débats parlementaires de l'automne, lors de l'examen de la prochaine loi de finances. Sur la sellette : quelque 500 mesures dérogatoires qui permettent aux contribuables (souvent les plus aisés) et aux entreprises (souvent les plus grandes) de réduire leurs impôts. Et ce n'est pas rien : le manque à gagner pour les comptes publics s'élève à 65 milliards d'euros, selon le projet de loi de finances 2011 (PLF), soit un quart des recettes fiscales nettes de l'Etat. Mais cette addition est loin d'être complète, comme le souligne la juriste Katia Weidenfeld dans un livre très éclairant¹.

Pour s'en rendre compte, il faut fouiller dans les documents budgétaires, et plus précisément dans [L'évaluation des voies et moyens](#) (tome II) annexée au projet de loi de finances. Les dernières pages de ce document dressent en effet la liste des dizaines de dépenses fiscales - le nom technique des niches - qui ont été " déclassées ". Derrière cette appellation se cachent de nombreux dispositifs dont on ne tient tout simplement plus compte dans le recensement officiel. Ces mesures volontairement mises de côté restent cependant en vigueur. Au total, depuis 2006, cette technique a permis de soustraire à l'inventaire au moins 80 milliards d'euros de manque à gagner pour l'Etat, soit environ 35 % de ses recettes fiscales nettes. Si on y ajoute les 65 milliards liés aux niches dûment répertoriées, le coût global pour l'Etat avoisinerait donc 145 milliards d'euros, soit plus de 95 % de son déficit annuel !

Cette pratique du déclassement (voir encadré) n'est pas nouvelle, mais elle a été particulièrement soutenue ces cinq dernières années. En 2006, elle avait notamment permis de mettre de côté d'un coup pour plus de 60 milliards de dépenses fiscales. Parmi ces avantages fiscaux qu'un simple jeu d'écritures a glissés sous le tapis, on trouve toutes sortes de mesures. Certaines sont très anciennes, comme " l'exonération de taxe intérieure de consommation sur les combustibles utilisés par les aéronefs ", créée en 1928. D'autres, au contraire, sont récentes : c'est le cas d'une bonne partie des exonérations et réductions de droits sur les successions et les donations. D'autres, enfin, n'ont jamais pu être déclassées car elles n'ont jamais été classées : c'est le cas du fameux bouclier fiscal récemment aboli.

Le déclassement, une procédure arbitraire

Quelles sont les justifications des opérations de déclassement ? Elles peuvent résulter de l'application du droit conventionnel (international ou européen) ou du souci d'éviter des " frottements fiscaux " (par exemple, des formes de double imposition économique). Mais, le plus souvent, elles reposent sur l'idée que la dépense fiscale concernée est désormais " assimilable au barème de l'impôt ", c'est-à-dire qu'elle a rejoint la " norme fiscale ".

Cet argument ne fait en réalité que repousser la question, car en matière fiscale, souligne la juriste Katia Weidenfeld, " la norme est souvent difficile à définir, l'impôt obéissant à un principe de particularisation ". Le déclassement d'une dépense fiscale en simple " modalité du calcul de l'impôt " est donc en partie arbitraire. Ainsi " la demi-part supplémentaire attribuée aux anciens combattants, aux invalides ou aux parents d'enfants invalides dans le calcul de l'impôt sur le revenu est considérée comme une dépense fiscale, alors que la part supplémentaire pour le troisième enfant a été déclassée ", relève Katia Weidenfeld.

Ces changements de périmètre rendent particulièrement difficiles les comparaisons dans le temps. Il est quasiment impossible de mesurer l'évolution des dépenses fiscales de l'Etat sur les dix dernières années en se fondant sur la liste des mesures classées, alors que c'est a priori une de ses raisons d'être. D'autant que les opérations de chiffrage prévisionnel des différentes niches restent sujettes à caution : d'après le PLF 2011 lui-même, le chiffrage est " bon " ou " très bon " pour 259 mesures, mais il ne fournit qu'un ordre de grandeur pour 207 autres et s'avère irréalisable pour 38. Il arrive même qu'une mesure soit déclarée non chiffrable en 2010 ou 2011, alors que son coût était évalué avec une fiabilité " bonne " les années précédentes (c'est par exemple le cas du " régime des sociétés mères et filiales ")...

Au profit des plus riches

Contrairement à ce que l'on pourrait imaginer, les dépenses fiscales déclassées ne concernent pas seulement de " petites " niches : si l'on intègre les dispositifs déclassés au palmarès des dépenses fiscales les plus coûteuses en 2011, on retrouve sept niches déclassées parmi les douze premières. Cet exercice révèle en outre que les entreprises bénéficient tout autant des dépenses fiscales que les ménages. Les artifices du déclassement ont en effet accrédité l'idée - fautive - selon laquelle les niches fiscales auraient d'abord une vocation sociale et qu'il serait donc difficilement envisageable de les réduire dans des proportions importantes. Certaines d'entre elles ont effectivement une fonction

¹ *A l'ombre des niches fiscales*, par Katia Weidenfeld, coll. Pratique du droit, Economica, 2011.

d'aide aux plus modestes : c'est le cas par exemple de la prime pour l'emploi, un crédit d'impôt dont profitent plus de 8 millions de ménages pour un coût estimé à près de 3 milliards d'euros. Mais beaucoup de ces niches profitent d'abord aux grandes entreprises, aux hauts revenus et aux gros patrimoines.

Si les grandes entreprises ont un taux effectif d'imposition largement inférieur à celui des petites, c'est en effet en bonne partie parce qu'elles jouent des niches fiscales pour optimiser leurs impôts, un sport auquel les PME ont moins aisément accès. Comme l'a récemment montré le rapporteur général du Budget à l'Assemblée nationale, Gilles Carrez, dans son [rapport sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances](#), l'écart de taux moyen implicite² d'impôt sur les sociétés entre grandes et petites entreprises est de 21 points. Des mesures comme l'exonération des plus-values réalisées sur des titres de participation (dite " niche Copé "), dont le coût est estimé à 2,2 milliards d'euros pour 2010 mais déclaré non chiffrable pour 2011, permettent en effet à quelques grands groupes de faire tourner les titres entre leurs filiales pour dégager de confortables profits comptables non taxés. D'autres niches, comme le crédit impôt recherche, leur permettent même de gagner de l'argent. " *Une entreprise qui investit 100 000 euros dans un programme de recherche en 2011 réalisé avec le CNRS fait ainsi une économie de 113 000 euros, du fait du remboursement à 80 % des sommes investies et de leur déduction du résultat imposable* ", note ainsi Katia Weidenfeld.

Mais ce n'est rien à côté de deux mesures déclassées dont l'impact budgétaire est particulièrement lourd : le régime des sociétés mères et filiales (coût estimé à 23,3 milliards d'euros en 2010 et déclaré non chiffrable pour 2011) et le régime d'intégration de droit commun (coût de 18,4 milliards d'euros en 2009 et déclaré non chiffrable les années suivantes). La première exonère d'impôt sur les sociétés les dividendes versés par une filiale à sa société mère ; la seconde permet de faire remonter tous les résultats des filiales sans imposition vers la société tête de groupe de manière à n'imposer que celle-ci. Ces mesures peuvent se défendre : il est économiquement assez pertinent que les dividendes versés par une filiale à sa société mère ne soient pas imposés une première fois au titre de la filiale et une seconde fois au titre de la société mère. Mais ces dispositifs ouvrent des marges de manoeuvre supplémentaires à l'optimisation fiscale pour les grands groupes. Les multinationales du CAC 40 qui disposent d'un agrément pour consolider leurs résultats au niveau mondial (régime dit du " bénéfice mondial consolidé "), par exemple, peuvent ainsi réduire considérablement leur impôt.

Les déclassés dissimulent aussi des dépenses fiscales favorables aux plus aisés, notamment aux gros patrimoines. Les niches déclassées relatives aux droits de mutation à titre gratuit (en français courant, les droits de succession) coûtent 717 millions d'euros à l'Etat, alors que les dépenses fiscales classées relatives aux mêmes impôts s'élèvent à 649 millions. Au total, c'est donc 1,36 milliard d'euros de manque à gagner, soit 20 % du produit de ces impôts. Concernant l'impôt de solidarité sur la fortune, les dépenses fiscales classées représentent en 2011 un coût estimé à 1,2 milliard d'euros, contre 915 millions pour les déclassées, soit un total de 2,15 milliards.

Une démocratie censitaire

Au final, que l'on s'intéresse aux ménages ou aux entreprises, la règle est à peu près la même : plus on est riche et plus on a les moyens de réduire ses impôts. Pour Katia Weidenfeld, cet argument n'est cependant pas suffisant pour critiquer les niches fiscales, car ceux qui en bénéficient peuvent légitimement faire valoir qu'ils n'ont fait que répondre à une incitation publique et participé à une politique gouvernementale. C'est par exemple le cas de ceux qui, en contrepartie d'un solide avantage fiscal, investissent leur argent outre-mer, ce qu'ils n'auraient probablement pas fait dans un autre contexte. Mais la possibilité qui leur est donnée de participer ainsi à une politique publique n'est pas ouverte aux contribuables les plus modestes.

C'est la raison pour laquelle Katia Weidenfeld parle de " démocratie censitaire " pour qualifier cette situation : les niches fiscales sélectionnent en effet les contribuables qui peuvent, par leur investissement privé, choisir de promouvoir une politique publique plutôt qu'une autre. Il permet aux grandes entreprises et aux plus aisés de se présenter avantageusement aux yeux du public (et des institutions qui bénéficient directement de leurs largesses) comme des bienfaiteurs désintéressés alors qu'ils ne font jamais que payer leurs impôts sous cette forme.

Surtout, cette multiplication de niches, classées ou non, rend le système fiscal illisible. Les taux d'imposition réels, devenus souvent très bas pour les plus aisés, n'ont rien à voir avec les taux affichés, maintenus à un niveau relativement élevé uniquement pour l'affichage politique.

² Taux moyen implicite : ratio entre l'impôt sur les sociétés et l'excédent net d'exploitation (ENE) de l'entreprise.

Changer de stratégie

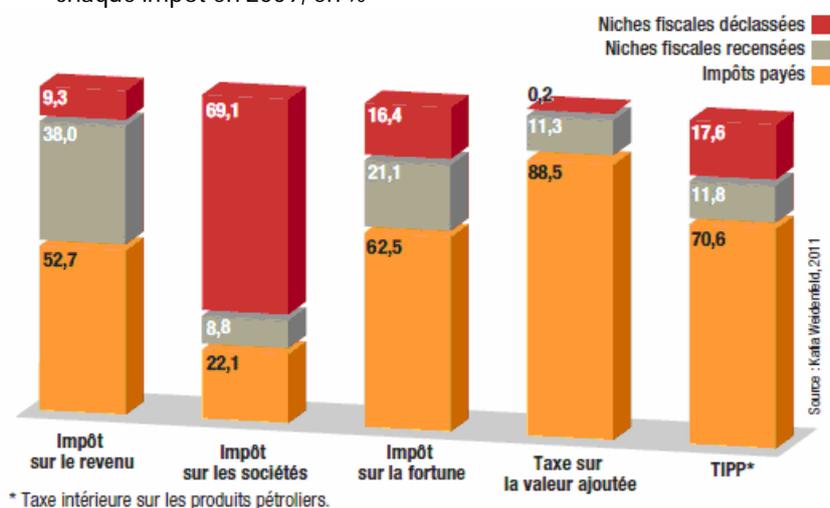
Que faire pour sortir de cette situation ? Pour commencer, revenir sur la majorité des déclassements afin de disposer d'un outil de mesure plus fiable des dépenses fiscales. Pour l'heure, la liste officielle ne le permet pas. Ensuite, si l'on veut atteindre à la fois plus de justice sociale et plus d'efficacité budgétaire, il est nécessaire de réduire ces dépenses bien au-delà de la dizaine de milliards d'économies déjà annoncées dans ce domaine pour 2012.

Pour cela, faut-il plafonner les avantages tirés des dépenses fiscales par les particuliers ? En réalité, ils le sont déjà depuis 2009 : en 2011, ce plafond est de 18 000 euros, auxquels s'ajoutent 6 % du revenu imposable. Mais il ne touche pas tous les contribuables et n'atteint qu'en partie certains dispositifs comme les investissements locatifs outre-mer, " niche VIP " par excellence.

Faut-il suivre la proposition du député UMP Jérôme Chartier de plafonner à 50 % de l'impôt dû l'avantage fiscal issu des niches " choisies " (celles correspondant à un investissement et non à une situation personnelle) ? Ou bien tout simplement faut-il créer des impositions minimales ? Cette dernière stratégie aurait l'avantage de la simplicité. Mais il est peu probable qu'on en prenne le chemin. Il y a pourtant là une réserve considérable de recettes pour l'Etat.

LES NICHES FISCALES PROFITENT AUSSI AUX ENTREPRISES

Part des impôts effectivement payés et des niches fiscales recensées et déclassées dans les recettes potentielles totales de chaque impôt en 2009, en %



LE PALMARES DES NICHES FISCALES RECENSEES ET DECLASSEES LES PLUS ONEREUSES

Dépenses fiscales (en jaune, les mesures déclassées)	Impôt concerné	Coût (en Mds d'euros)	Bénéficiaires
1 Régime des sociétés mères et filiales	Impôt sur les sociétés	23,300	42 000 entreprises ⁽¹⁾
2 Régime d'intégration fiscale de droit commun des résultats des groupes de sociétés françaises	Impôt sur les sociétés	18,400	80 000 entreprises ⁽²⁾
3 Taux de 5,5 % pour les travaux dans des logements achevés depuis plus de deux ans	TVA	5,050	300 000 entreprises
4 Exonération de taxe intérieure de consommation pour les carburants des avions (hors avions de tourisme privé)	TIPP	3,500	200 entreprises
5 Taux de 5,5 % applicable aux ventes à consommer sur place (hors boissons alcooliques)	TVA	3,130	Entreprises (nombre indéterminé)
6 Prime pour l'emploi en faveur des contribuables modestes déclarant des revenus d'activité	Impôt sur le revenu	2,980	8,4 millions de ménages
7 Abattement de 10 % sur le montant des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites	Impôt sur le revenu	2,700	13,1 millions de ménages
8 Taxation à taux réduit du bénéfice fiscal réalisé par les petites entreprises dans la limite d'un plafond	Impôt sur les sociétés	2,500	580 000 entreprises
9 Taxation à taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation	Impôt sur les sociétés	2,200	6 200 entreprises ⁽³⁾
10 Crédit d'impôt en faveur de la recherche	Impôt sur les sociétés	2,100	12 800 entreprises
11 Système de décote (impôt sur le revenu)	Impôt sur le revenu	1,975	13 millions de ménages
12 Demi-part supplémentaire par enfant célibataire majeur ayant demandé son rattachement au foyer fiscal	Impôt sur le revenu	1,960	1,6 million de ménages

Source : Assemblée nationale

1. Chiffre de 2010, déclaré non chiffrable pour 2011 - 2. Chiffre de 2009, déclaré non chiffrable en 2010 et 2011 - 3. Chiffre de 2010.

D'ABORD L'IMPOT SUR LES SOCIETES
Coût des dépenses fiscales répertoriées et déclassées
en 2011, répartition par impôt, en milliards d'euros

