

Chapitre II

Les dépenses fiscales

Les « dépenses fiscales »⁵⁰ sont des pertes de recettes directes résultant des dérogations fiscales. Par extension, l'expression désigne, plus largement, les dérogations fiscales à l'origine de ces pertes de recettes. Il s'agit de dispositions législatives dérogatoires par rapport aux normes fiscales de référence.

En pratique, la frontière, pour un impôt ou une taxe donné, entre ce qui doit être considéré comme une dérogation et ce qui peut être tenu pour une simple modalité d'application de la règle donne souvent lieu à discussion. Les dérogations peuvent prendre des formes diverses : taux réduits d'imposition, exonérations, abattements sur le revenu imposable, déductions de charges, réductions et crédits d'impôts.

Les dépenses fiscales visent d'abord à répondre à un besoin économique ou social, par leurs effets incitatifs ou redistributifs. Mais ces effets, même directs, font rarement l'objet d'évaluations approfondies.

Or le montant des pertes de recettes pour les seules dépenses fiscales figurant sur la liste officielle est considérable. La problématique des « niches sociales⁵¹ » est tout-à-fait similaire.

⁵⁰ Le terme « niches fiscales » est aussi utilisé pour désigner les dépenses fiscales.

⁵¹ Les « niches sociales » sont l'équivalent des dépenses fiscales pour ce qui concerne les recettes de la sécurité sociale.

Les montants en jeu justifient que ce chapitre II s'ouvre par une analyse d'ensemble consacrée à *l'enjeu budgétaire majeur des dépenses fiscales*, complétée par une approche spécifique qui examine *les dépenses fiscales du programme 134 de la loi de finances relatif au développement des entreprises et de l'emploi*. Certaines des conclusions présentées ici ont également nourri le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur « Entreprises et niches fiscales et sociales » paru en octobre 2010.

Après avoir examiné, dans le rapport public annuel pour 2010, certaines niches fiscales consacrées à l'outre-mer⁵², à travers les constats faits en Nouvelle-Calédonie et à Wallis et Futuna, la Cour formule, dans ce chapitre, des observations sur la troisième dépense fiscale la plus coûteuse, *la prime pour l'emploi, une dépense fiscale aux objectifs de plus en plus confus*.

D'autres dispositifs fiscaux, dont bénéficient les *réservistes militaires* et les *arbitres et juges sportifs*, sont évoqués dans les chapitres II et IV de la troisième partie du présent tome 1 du rapport.

⁵² Rapport public annuel 2010, tome 1, p. 495 et suivantes.

Les dépenses fiscales : un enjeu budgétaire majeur

PRESENTATION

Le coût total des quelque 500 dépenses fiscales présentées en annexe du projet de loi de finances pour 2011 est estimé à 72,9 Md€ en 2009. En plus de ces dépenses, les dispositifs retirés de cette liste depuis 2005 représentent un montant supérieur (75Md€) et concernent pour l'essentiel l'impôt sur les sociétés à hauteur de 59Md€. L'enjeu budgétaire global pour les finances publiques représente donc un montant proche de 150Md€.

Dans son rapport de juin 2010 sur la situation et les perspectives des finances publiques, la Cour a souligné le caractère flou de la définition des dépenses fiscales et le manque de cohérence de la liste présentée en annexe des projets de loi de finances, ainsi que la fragilité du chiffrage de leur coût, dont, pour autant, la très forte augmentation depuis 2004 ne fait pas de doute.

Au regard de la situation particulièrement tendue des finances publique, la Cour a recommandé de diminuer ce coût de 10 Md€ et d'autant celui des niches sociales.

Depuis lors, la réduction du coût des dépenses fiscales et sociales a été placée au cœur du plan de redressement des finances publiques inscrit dans la nouvelle loi de programmation des finances publiques, comme on l'a vu dans le chapitre précédent.

La présentation d'ensemble ci-après, assortie d'un premier bilan établi essentiellement sur la base des informations données en annexe du projet de loi de finances pour 2011, récapitule les questionnements d'ordre budgétaire soulevés par les dépenses fiscales et examine l'évolution de leurs coûts, ainsi que les mesures annoncées pour les réduire, le tout à la lumière des observations et recommandations présentées dans les précédents rapports de la Cour, actualisées par ses travaux les plus récents.

Les dépenses fiscales sont souvent substituables à des dépenses budgétaires, d'où leur appellation, cette substituabilité étant plus ou moins forte selon leur forme. Un crédit d'impôt est ainsi largement équivalent à une subvention budgétaire, car l'avantage procuré au bénéficiaire est indépendant du montant de l'impôt qu'il devrait payer si ce dispositif n'existait pas (si le crédit d'impôt dépasse ce montant, l'Etat verse le complément au contribuable)⁵³.

La forte croissance des dépenses fiscales à partir de 2004 coïncide avec la mise en œuvre d'une norme de croissance « zéro volume » des dépenses budgétaires, et ce sont les dépenses fiscales les plus substituables à des dépenses budgétaires qui ont le plus augmenté (cf. ci-après). Il est donc probable que la création et l'extension de certaines dépenses fiscales aient permis de contourner cette norme budgétaire.

Le chapitre de ce rapport sur l'agence nationale de la recherche montre, par exemple, que la répartition entre dépenses budgétaires et fiscales qui était inscrite dans la loi de programme pour la recherche de 2006 a été profondément modifiée, la part des dépenses fiscales en 2010 s'étant avérée beaucoup plus importante que prévu.

Le développement des dépenses fiscales a permis d'accroître les interventions de l'Etat sans mobiliser des crédits budgétaires supplémentaires mais avec les mêmes effets sur les déficits.

I - Un coût élevé et fortement croissant

Les dépenses fiscales sont recensées, avec leur coût, sur une liste annexée aux projets de loi de finances. Chaque année, des mesures sont retirées de cette liste, ou y sont ajoutées, alors même qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne les a modifiées.

Le coût des dépenses fiscales en 2009 est examiné ici principalement sur la base de la liste annexée au projet de loi de finances pour 2011. Sa croissance de 2004 à 2009 est corrigée pour tenir compte des changements de périmètre qui ont modifié la liste des dépenses fiscales depuis le projet de loi de finances pour 2006.

La pertinence de cette liste et la qualité des estimations du coût des dépenses fiscales sont analysées dans la partie suivante.

⁵³ Une réduction d'impôt se différencie d'un crédit d'impôt par le fait que la part dépassant le montant de l'impôt dû n'est pas versée au contribuable. Les ménages non imposables n'en bénéficient donc pas.

A - Une forte progression de 2004 à 2009

Le nombre de dépenses fiscales est passé, à périmètre constant, d'environ 400 dans le projet de loi de finances pour 2006 à 500 dans celui pour 2011.

Leur coût en 2010 et 2011 étant encore prévisionnel, l'année 2009 a été retenue pour mesurer leur enjeu budgétaire.

Il en ressort que la croissance du coût total des dépenses fiscales a été, en moyenne et à périmètre constant, de 9,1 % par an de 2004 à 2009⁵⁴ soit de 55 % sur l'ensemble de la période. Hors mesures de relance, elle a été de 7,4 %, soit de 43 % sur cette période.

Le coût des crédits et réductions d'impôt sur le revenu, qui sont les dépenses fiscales les plus substituables à des dépenses budgétaires, a, dans le même temps, augmenté de 142 %. Cette évolution confirme que les dépenses fiscales ont, en fait, été utilisées pour contourner la norme de croissance des dépenses budgétaires.

Le tableau suivant montre l'évolution des 17 dépenses fiscales dont le coût était supérieur à 1 Md€ en 2009. Les 9 dispositifs retirés de la liste depuis 2004, et dont le coût est aussi supérieur à 1 Md€, ont été ajoutés.

Ces évolutions doivent sans doute être considérées avec beaucoup de précautions, car elles peuvent résulter de la croissance spontanée du coût de ces dispositifs et de modifications législatives, mais aussi de changements de méthodes de chiffrage. La progression du coût de chaque dispositif pris isolément a donc une signification limitée⁵⁵.

Toutefois, il n'en est pas moins instructif d'observer que, sous cette réserve, le coût d'un grand nombre de dépenses fiscales s'est accru de plus de 50 % (10 mesures, sur les 19 pour lesquelles la hausse du coût peut être estimée, dont 5 sont hors de la liste annexée à la loi de finances), parfois même de plus de 100 % (6 mesures dont 3 sont hors de la liste) entre 2004 et 2009, ce qui explique l'augmentation globale de 43 %.

Seules trois mesures ont vu leur coût baisser.

⁵⁴ En tenant compte d'un changement de méthode de calcul relatif aux avantages fiscaux de l'assurance vie ; sinon, la croissance est de 8 %.

⁵⁵ Les changements de méthode ne sont mentionnés que depuis le projet de loi de finances pour 2008.

Variation du coût des principales dépenses fiscales

Dispositif	Impôt	2004 (M€)	2009 (M€)	Variation en M€	Variation en %
Dispositifs figurant sur la liste					
Prime pour l'emploi	IR	2 450	3 940	1 490	61
Réduction et crédit impôt emploi à domicile	IR	1 700	2 930	1 230	72
Crédit impôt développement durable	IR	350	2 760	2 410	689
Abattement 10 % pensions	IR	2 050	2 490	440	21
Demi-part veufs ayant élevé des enfants	IR	1 470	1 700	230	16
Exonération prestations familiales	IR	1 650	1 500	- 150	- 9
Exonération épargne salariale	IR	370	1 400	1 030	278
Exonération heures supplémentaires	IR	NS	1 290	NS	NS
Crédit impôt intérêts emprunt	IR	In.	1 090	NS	NS
Crédit impôt recherche	IR / IS	480	2 400	1 920	400
Exonération assurance maladie complémentaire	TCA	NC	2 100	NS	NS
Taux réduit entretien logement	TVA	4 100	5 150	1 050	26
Taux réduit restauration	TVA	In.	1 500	NS	NS
Taux réduit médicament	TVA	980	1 130	150	15
Taux réduit DOM	TVA	850	1 090	240	28
Taux réduit fioul domestique utilisé comme carburant	TIPP	1 400	1 100	- 300	- 21
Exonération personnes âgées ou de condition modeste	TH	NC	1 233	NS	NS
Dispositifs retirés de la liste					
Demi-part enfant majeur rattaché au foyer fiscal	IR	1 600	1 925	325	20
Taux forfaitaire imposition plus values valeurs mobilières	IR	2 250	1 725	- 525	- 23
Abattement 40 % dividendes	IR	In.	1 500	NS	NS
Régime sociétés mères et filiales	IS	12 000	34 000	22 000	183
Intégration fiscale	IS	2 500	18 400	15 900	636
Taux réduit plus-values long terme cession participations	IS	1 780	3 400	1 620	91
Taux réduit PME	IS	1 440	2 400	960	67
Exonération impôt forfaitaire annuel	IFA	In.	1 175	NS	NS
Exonération carburant avions	TIPP	1 215	3 500	2 285	188

Source : Cour des comptes à partir des projets de loi de finances de 2006 et 2010 ;

NB. In. : mesure inexistante en 2004 ; NC : mesure non chiffrée ; NS : non significatif, car la mesure était inexistante ou non chiffrée en 2004.

B - Un coût élevé en 2009

Le coût des dépenses fiscales en 2009 est estimé à 72,9 Md€ dans le projet de loi de finances pour 2011.

Hors mesures de relance, il était encore de 68,1 Md€ et représentait 30 % des recettes fiscales nettes de l'Etat en 2009, contre 18 % en 2004⁵⁶. Si cette dernière proportion avait été maintenue constante, les recettes fiscales et le solde budgétaire de l'Etat auraient été améliorés d'environ 27 Md€ en 2009⁵⁷.

1 - La répartition par impôt

Le tableau suivant indique la répartition de ce coût total en 2009 entre les différents impôts concernés.

Répartition des dépenses fiscales en 2009 par impôt (en Md€)

Impôt sur le revenu	Impôts sur le revenu et les sociétés (1)	Impôt sur les sociétés	Impôts sur le patrimoine (2)
36,1	8,4	3,4	3,9
TVA et TIPP	Impôts locaux (3)	Autres	Total
17,4	3,0	0,6	72,9

Source : projet de loi de finances pour 2011

1. dispositions communes à l'IS et à l'IR (bénéfices industriels et commerciaux, agricoles, non commerciaux).
2. Impôt de solidarité sur la fortune et droits d'enregistrement
3. Allègements d'impôts pris en charge par l'Etat.

Cette décomposition doit être considérée avec précaution car les dispositifs retirés de la liste des dépenses fiscales depuis 2005 concernent principalement l'impôt sur les sociétés. Leur coût en 2009 est estimé à 59 Md€, dont 34 Md€ pour le régime des sociétés mères et filles et 18 Md€ pour le régime d'intégration fiscale. Les mesures déclassées autres que ces deux dernières représentent environ 7 Md€ pour un coût « officiel » des dépenses fiscales relatives aux sociétés de 3,4 Md€.

En outre, le report en avant, sans limite, des déficits n'a jamais figuré sur la liste des dépenses fiscales, alors qu'il représentait un coût potentiel de 50 Md€ fin 2009 (étalé sur plusieurs années).

⁵⁶ A périmètre constant ; cf. ci-dessous le problème de la liste des dépenses fiscales.

⁵⁷ Si on prend comme référence l'année 2008, les dépenses fiscales représentaient 27 % des recettes fiscales nettes, soit une perte de 23 Md€ par rapport à 2004.

Une ventilation plus fine des dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu, selon la nature des revenus concernés, est possible : les dépenses fiscales concernent, approximativement, les salaires pour 8 Md€⁵⁸, les prestations sociales pour 6 Md€ (dont 3,5 Md€ au titre des retraites), les revenus fonciers pour 2 Md€, les revenus de capitaux mobiliers pour 3 Md€, les plus-values pour 1 Md€, les bénéfices industriels et commerciaux, agricoles et non commerciaux⁵⁹ pour moins de 1 Md€. Le solde, environ 15 Md€, correspond à des dispositifs couvrant l'ensemble des revenus, ou attachés, non pas à des revenus, mais à des dépenses particulières.

2 - La répartition par mission budgétaire

Les cinq missions budgétaires pour lesquelles le coût des dépenses fiscales rattachées - entre 6 et 12 Md€ pour chacune - est le plus élevé sont indiquées dans le tableau suivant.

Missions avec les dépenses fiscales les plus élevées en 2009

Mission budgétaire	Coût (Md€)
Solidarité, insertion, égalité des chances	11,9
Ville et logement	11,8
Travail et emploi	10,2
Economie	6,3
Engagements financiers de l'Etat	6,2

Source : annexe au projet de loi de finances pour 2009

Pour les sept missions indiquées dans le tableau ci-dessous, le coût des dépenses fiscales rattachées est supérieur au montant des dépenses budgétaires (exprimées en crédits de paiement), jusqu'à cinq fois.

Dépenses fiscales en % des crédits de paiement en 2009

Mission budgétaire	Dépenses fiscales (%)
Santé	427
Economie	324
Outre-mer	177
Politique des territoires	170
Sport, jeunesse et vie associative	159
Ville et logement	154
Solidarité, insertion et égalité des chances	106

Source : projet de loi de finances pour 2009

⁵⁸ Dont la moitié pour la prime pour l'emploi dont 94 % des bénéficiaires sont salariés.

⁵⁹ Hors dispositions communes à ceux-ci et à l'IS.

II - Une notion floue, des coûts mal connus

Le coût réel des dépenses fiscales est très mal connu parce que leur liste est loin d'être exhaustive et parce que le chiffrage du coût de beaucoup d'entre elles est très fragile.

A - Une définition imprécise et une liste peu cohérente

En soulignant le manque de cohérence et les fluctuations de la définition des dépenses fiscales donnée en annexe des projets de loi de finances, la Cour a, dans son rapport de juin 2010 sur la situation et les perspectives des finances publiques, montré pourquoi les raisons invoquées pour justifier l'inscription ou non de certaines mesures sur la liste des dépenses fiscales ne sont pas satisfaisantes.

Par exemple, l'application d'un taux réduit de TVA est une dépense fiscale dans certains cas (hôtels, presse, entretien du logement, notamment) et pas dans d'autres (livre, transport de voyageurs, spectacles, etc.), sans motifs convaincants.

L'enjeu est pourtant essentiel : le coût en 2009 des dispositifs retirés de la liste des dépenses fiscales depuis 2004, (75 Md€ au total), alors qu'ils existent toujours, est plus élevé que le coût de ceux qui y figurent (73 Md€). S'ils étaient ajoutés à la liste, les dépenses fiscales auraient représenté 60 % des recettes fiscales nettes en 2009. Ces dispositifs sont qualifiés désormais de « modalités particulières de calcul de l'impôt »⁶⁰.

Dans le rapport du Gouvernement annexé au projet de loi de finances pour 2011, les dépenses fiscales restent définies comme des dispositions législatives ou réglementaires dérogatoires par rapport à une « norme fiscale » qui elle-même n'est pas définie. Aucun progrès n'est observé sur ce point.

Les mesures de réduction ou de suppression des dépenses fiscales annoncées par le Gouvernement lors de la présentation du projet de loi de finances pour 2011 illustrent le caractère incomplet et le manque de cohérence de la liste des dépenses fiscales annexée à ce projet de loi : la moitié d'entre elles n'y figurent pas.

⁶⁰ Certaines mesures peuvent aussi être retirées de la liste parce que leur coût n'est plus à la charge de l'Etat (impôts affectés à d'autres organismes publics).

C'est ainsi le cas des modalités d'imposition en cas de mariage, PACS ou divorce (coût de 500 M€ en 2010) ou encore du taux réduit de TVA sur les offres dites « triple play » (1 100 M€).

Le régime des sociétés mères et filiales, dont le coût sera réduit de 200 M€, a été retiré de la liste des dépenses fiscales en 2005. La modification qui lui est apportée en 2011⁶¹ montre que, même si on considère que les grands principes de ce régime⁶² relèvent de la norme de référence, certaines de ses dispositions particulières constituent certainement en elles-mêmes des dépenses fiscales.

Les dispositions du régime de l'intégration fiscale, retiré aussi de la liste en 2005, qui vont au-delà de la stricte compensation des pertes et profits au sein d'un groupe pourraient aussi être ajoutées à la liste des dépenses fiscales⁶³.

D'autres dispositifs ont été retirés encore plus récemment de la liste, en 2008 pour ce qui concerne l'exonération des plus-values réalisées sur les cessions de valeurs mobilières lorsqu'elles ne dépassent pas un certain seuil (180 M€). L'imposition des contrats d'assurance maladie solidaires et responsables à la taxe sur les conventions d'assurance à taux réduit est retirée de la liste à compter de 2011 dans le projet de loi de finances pour 2011. Ils resteront pourtant imposés à un taux réduit de moitié et le coût de cet avantage sera encore de 1 100 M€.

Cette dernière mesure a été retirée de la liste des dépenses fiscales au motif que cette liste comprend seulement les dispositifs concernant les recettes fiscales de l'Etat et les allègements d'impôts locaux à la charge de l'Etat. Or, le produit de la taxe sur les conventions d'assurance est transféré aux collectivités territoriales en 2011, sauf la part correspondant à l'imposition, à taux réduit de moitié, des contrats d'assurance maladie solidaires et responsables qui est affectée à la Caisse nationale d'allocations familiales. Cet exemple montre l'utilité que pourrait avoir un élargissement de la liste des dépenses fiscales aux impôts affectés à d'autres organismes publics.

Quatre autres mesures, qui ne sont pas modifiées, et dont le coût total est de 1 200 M€ en 2010, viennent aussi d'être retirées de la liste, notamment la déduction des cotisations au titre de l'épargne retraite individuelle et facultative (PERP, notamment, pour 400 M€) et la

⁶¹ Suppression du plafonnement de la quote-part de frais et charges restant imposable.

⁶² Élimination de la double imposition des bénéficiaires qui serait opérée sans ce régime, d'abord au niveau de la filiale et ensuite au niveau des dividendes perçus par la société mère

⁶³ Cf. le chapitre de ce rapport sur les dépenses fiscales du programme 134 « développement des entreprises et emplois ».

déduction des cotisations de retraite complémentaire versées à titre facultatif par les non salariés (700 M€). Ces déclassements semblent avoir pour motif que l'imposition de ces produits d'épargne retraite à la sortie justifie cette déduction à l'entrée. Toutefois, les produits de l'épargne sont de manière générale imposés à la sortie sans pour autant faire l'objet d'une déduction à l'entrée⁶⁴. Il s'agit donc bien de mesures dérogatoires par rapport à cette référence.

En sens inverse, trois dispositions anciennes relatives aux investissements immobiliers ont été ajoutés à la liste, mais leur coût total est limité à 7 M€ en 2010.

Il est, certes, difficile de définir une norme fiscale de référence, mais certains pays sont parvenus à établir une définition plus précise et une liste de dépenses fiscales plus cohérente.

La Suède a ainsi défini en 1990 une norme de référence pour chaque impôt en considérant qu'ils devaient, pour la plupart d'entre eux, reposer sur un taux unique appliquée à l'assiette la plus large. Toutes les exonérations et tous les cas de taxation à taux réduit au titre de la TVA, y compris sur les produits alimentaires, sont considérés comme des dépenses fiscales.

La Cour souhaite que les ministères financiers clarifient le champ des dépenses fiscales, en s'appuyant sur des analyses économiques, les bonnes pratiques des pays étrangers et les travaux de la Cour et du conseil les prélèvements obligatoires.

La liste des dépenses fiscales devrait ensuite être revue en conséquence, en suivant une procédure qui puisse apporter les garanties nécessaires pour qu'elle soit suffisamment pertinente.

Dans son rapport de septembre 2010 sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, la Cour a fait des observations analogues sur la définition des niches sociales, bien que celle-ci soit un peu plus précise.

B - Des coûts incertains

Le coût des dépenses fiscales doit être interprété avec précaution, d'abord parce qu'il ne correspond généralement pas aux recettes qui seraient obtenues si elles étaient supprimées. En effet, le chiffrage de ce coût ne tient pas compte des changements de comportement des

⁶⁴ Acheter des actions ne donne pas droit à déduire le coût de cet achat du revenu imposable (absence de déduction à l'entrée) alors que les revenus de ces actions sont imposés lorsqu'ils sont perçus (taxation à la sortie).

contribuables qui pourraient résulter de cette suppression. Imposer des revenus jusque-là exonérés peut ainsi modifier les comportements et entraîner une baisse de ces revenus. Les recettes fiscales supplémentaires sont alors inférieures au coût de la dépense fiscale tel qu'il figure dans les documents budgétaires. Cette convention de chiffrage à comportement constant est appliquée dans tous les pays de l'OCDE, faute de pouvoir évaluer systématiquement et avec précision les changements de comportement.

L'estimation pour l'année passée et la prévision, pour l'année en cours et l'année suivante, du coût des dépenses fiscales présentent beaucoup d'autres fragilités que la Cour a notées dans son rapport de juin 2010 sur la situation et les perspectives des finances publiques et que de nouveaux exemples peuvent illustrer.

1 - L'estimation du coût pour les années passées

Le chiffrage du coût des dépenses fiscales a été amélioré au cours de ces dernières années mais reste souvent fragile.

Le coût total des dépenses fiscales en 2009 a été réduit de 1,8 Md€ dans le projet de loi de finances pour 2011, par rapport aux estimations précédentes, du fait d'un changement de méthode de chiffrage de l'exonération, ou de l'imposition à taux réduit, des produits attachés aux bons de capitalisation et contrats d'assurance-vie. Le coût de cette mesure en 2009 a été ramené de 2,8 à 1,0 Md€.

Il était estimé jusque là en prenant, en pratique, pour norme de référence une imposition au fil de l'eau des revenus de ces produits financiers parce que les informations disponibles ne permettaient pas d'en prendre une autre. Des informations nouvelles permettent désormais de l'estimer en prenant pour référence la taxation des revenus obtenus au moment du dénouement du contrat, ce qui a paru plus pertinent à l'administration.

Cet exemple met en évidence l'importance de la norme de référence utilisée pour mesurer le coût des dépenses fiscales. Si les contrats d'assurance-vie sont, en effet, taxés à leur dénouement, l'imposition des revenus au fil de l'eau pourrait être considérée comme une norme plus générale et plus satisfaisante pour le chiffrage des

dépenses fiscales⁶⁵. Si cette référence avait été maintenue, le coût de cette mesure n'aurait pas été diminué.

Les dépenses fiscales dont le coût est incertain sont encore nombreuses, pour des raisons qui ne tiennent pas seulement à l'imprécision de la norme de référence. En particulier, les systèmes d'information et le contrôle interne à l'administration sont souvent insuffisants pour permettre de le reconstituer⁶⁶.

L'analyse, présentée en troisième partie du présent rapport (chapitre IV), des exonérations fiscales et sociales des rémunérations versées aux arbitres et juges sportifs montre que l'incertitude est de 5 à 10 M€ pour un coût estimé à 15 M€ dans le projet de loi de finances⁶⁷. Celle sur la prime pour l'emploi met en évidence la fragilité du chiffrage de son coût, celui-ci se situant dans une fourchette allant de 3,9 à 4,8 Md€ en 2009, avec des conséquences induites sur le coût d'autres dépenses fiscales⁶⁸.

Compte tenu de leur importance, l'estimation du coût des dépenses fiscales doit et peut devenir plus fiable, sans avoir à y consacrer des moyens excessifs⁶⁹. Il serait, en outre, souhaitable de ne pas décider de dépense fiscale nouvelle sans être sûr que son coût pourra être estimé avec une fiabilité suffisante.

2 - Les prévisions pour l'année en cours et la suivante

La prévision du coût des dépenses fiscales pour l'année suivante, et souvent même pour l'année en cours, est naturellement encore plus fragile.

Les difficultés techniques rencontrées par les services peuvent conduire à retenir dans les projets de loi de finances des montants injustifiés. Le coût en 2010 du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement, créé en 2008, a ainsi été gonflé dans le projet de loi de

⁶⁵ Il s'agit de définir une référence pour apprécier le caractère dérogatoire ou non d'une mesure, toute dérogation à cette référence pouvant par ailleurs être justifiée, ou non, par des objectifs de politique économique ou sociale.

⁶⁶ La certification, par la Cour, des comptes de l'Etat pour 2009 comporte une réserve sur la qualité insuffisante des systèmes d'information (ce qui fragilise les informations comptables sur un champ qui ne se limite pas aux dépenses fiscales).

⁶⁷ Le coût de l'exonération sociale est estimé entre 32 et 114 M€ selon les hypothèses de chiffrage retenues.

⁶⁸ Cf. L'analyse consacrée à la prime pour l'emploi, à la fin du présent chapitre.

⁶⁹ La Cour a rappelé dans son dernier rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale que le chiffrage du coût des niches sociales pose des problèmes analogues.

finances pour 2010. Les premières informations disponibles sur son utilisation réelle ont conduit à retenir un montant dix fois plus faible dans le projet de loi de finances pour 2011 (50 M€ au lieu de 500 M€).

Si la prévision est trop difficile pour qu'un chiffrage suffisamment fiable soit possible, et si aucune modification législative ou réglementaire n'a été apportée, l'administration fiscale reconduit conventionnellement le dernier coût connu. L'usage de cette convention s'est accru dans le projet de loi de finances pour 2011 : le coût de 135 dépenses fiscales a été maintenu à l'identique entre 2010 et 2011, parmi les 213 pour lesquelles il est supérieur à 10 M€ (contre 115 mesures sur 222 dans le projet de loi de finances pour 2010).

Cette convention conduit à sous-estimer la croissance du coût des dépenses fiscales, sa très forte augmentation depuis 2004 résultant pour partie de leur croissance spontanée.

Elle est particulièrement inappropriée à certains dispositifs, comme l'exonération des heures supplémentaires au titre de l'impôt sur le revenu. Le nombre moyen d'heures supplémentaires⁷⁰ a augmenté de 5,7 % entre les derniers trimestres de 2008 et 2009, malgré la crise, puis de 14,1 % entre les deuxièmes trimestres de 2009 et 2010. Or, dans le projet de loi de finances pour 2010, le coût de leur exonération fiscale était estimé à 1 200 M€ en 2009 et au même niveau pour 2010. Dans le projet de loi de finances pour 2011, cette estimation a été relevée à 1 290 M€ pour 2009, à 1 360 M€ pour 2010 et maintenue à ce niveau pour 2011 malgré le fort rythme de croissance des heures supplémentaires.

La Cour souhaite qu'une convention plus adaptée à la dynamique globale des dépenses fiscales soit adoptée lorsqu'une prévision fiable semble impossible. Une croissance du coût d'une dépense fiscale identique à celle du produit de l'impôt auquel elle se rattache, hors mesures nouvelles, serait une convention préférable⁷¹. En considérant que l'élasticité globale des recettes fiscales au PIB est voisine de l'unité à moyen terme, l'hypothèse d'une progression identique à celle du PIB en valeur pourrait aussi être retenue⁷².

⁷⁰ Par salarié à temps complet des entreprises de 10 salariés et plus ; source DARES.

⁷¹ La dynamique de beaucoup de dépenses fiscales est certes différente de celle de l'impôt auquel elles se rattachent, mais c'est la convention la plus simple qui permette de tenir compte de la croissance spontanée des dépenses fiscales et elle est certainement préférable à la convention selon laquelle elles ne croissent pas.

⁷² Appliquer un taux de croissance de 4 %, par exemple, à une dépense fiscale de 100 M€ conduit à afficher un coût de 104 M€, ce qui peut donner l'illusion de la précision. Pour l'éviter, il serait possible de dissocier le montant affiché pour chaque

Si cette dernière convention avait été retenue pour l'ensemble des mesures dont le coût a été reconduit, la prévision de coût des dépenses fiscales pour 2011 aurait été supérieure de 1,3 Md€.

III - Des règles encore peu contraignantes

La maîtrise du coût des dépenses fiscales s'appuyait, dans la loi de programmation 2009-2012, sur une règle de gage. Celle-ci a été abandonnée dans la loi de programmation 2011-2014 et remplacée par une règle générale relative à l'ensemble des prélèvements obligatoires, d'une part, et un gel du coût total des dépenses fiscales, d'autre part.

A - La règle de gage de la loi de programmation 2009-2012

En application de la loi de programmation pour les années 2009 à 2012, les créations et extensions de dépenses fiscales devaient être compensées, au titre de chacune des années de cette période, par des suppressions ou diminutions d'un montant global équivalent.

Les documents annexés au projet de loi de finances pour 2010 ne permettaient pas de vérifier l'application de cette règle de gage en 2009. Les informations obtenues par la Cour avaient néanmoins montré que le coût en 2009, hors mesures de relance, des créations et extensions de dépenses fiscales adoptées depuis le dépôt de la loi de programmation ou prévues par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2010 était supérieur de 1,2 Md€ au gain des suppressions et réductions. La règle de gage n'a donc pas été respectée en 2009, surtout du fait de la baisse de la TVA sur la restauration⁷³.

Les informations jointes au projet de loi de finances pour 2011 permettent de mieux suivre l'application de cette règle en 2010. Elles montrent que les mesures résultant d'amendements parlementaires au projet de loi de finances pour 2010 et de lois adoptées en 2010 ont contribué à accroître de 0,3 Md€ le coût des dépenses fiscales en 2010⁷⁴.

mesure qui serait arrondi (à 100 M€ dans cet exemple) et le montant pris en compte dans la totalisation du coût des dépenses fiscales (104 M€ dans cet exemple).

⁷³ Rapport public annuel de janvier 2010.

⁷⁴ Le coût des dépenses fiscales serait, à l'inverse, réduit de 0,3 Md€ du fait de ces mesures si on y ajoutait la suppression des dépenses fiscales associées à la taxe carbone résultant de l'annulation par le Conseil constitutionnel des dispositions créant cette taxe.

En particulier, la loi de modernisation agricole du 28 juillet 2010 a prolongé le remboursement partiel de la taxe sur la consommation des produits énergétiques pour un coût de 150 M€ en 2010.

Pour apprécier le respect de la règle de gage, il faut aussi examiner le coût total en 2010 des mesures adoptées depuis le dépôt de la loi de programmation pour 2009-2012. Il ne figure pas dans les documents annexés au projet de loi de finances pour 2011, mais il peut être estimé à 1,9 Md€.

La règle de gage n'a donc pas non plus été respectée en 2010. Elle était pourtant peu ambitieuse dans la mesure où elle n'était pas de nature à empêcher une croissance du coût des dépenses fiscales, sous l'effet de leur évolution spontanée. Or, c'est une réduction de ce coût qu'il faut viser, comme pour les niches sociales.

B - Les règles de la loi de programmation 2011-2014

1 - La règle applicable à l'ensemble des prélèvements obligatoires

La première des deux nouvelles règles concerne l'ensemble des mesures nouvelles afférentes aux prélèvements obligatoires et votés par le Parlement ou prises par le Gouvernement par voie réglementaire⁷⁵.

Elle prévoit que les mesures nouvelles adoptées depuis juillet 2010 accroissent ces prélèvements d'au moins 11 Md€ en 2011, puis de 3 Md€ supplémentaires chacune des années 2012 à 2014. La nature de ces mesures, hausse des taux ou réduction des niches fiscales et sociales, n'est pas précisée. L'application de cette règle est donc indépendante de la définition et de la liste des dépenses fiscales et niches sociales.

Elle garantit un impact minimal des mesures nouvelles sur le solde des administrations publiques, donc un effort minimal de redressement des comptes publics par les prélèvements obligatoires, ce qui est l'objectif le plus important⁷⁶.

2 - La nécessité d'un encadrement spécifique des dépenses fiscales

Cette règle générale est une novation positive, mais elle ne permet pas de maîtriser la croissance du coût des dépenses fiscales ou des niches sociales. Il est, en effet, possible d'augmenter à la fois le taux de certains

⁷⁵ Ce qui écarte de son champ, par exemple, les hausses des taux des impôts locaux.

⁷⁶ Cf. chapitre introductif sur les finances publiques.

impôts et le coût des niches, si l'impact net global est au moins égal au montant fixé par la loi de programmation.

Or, il est économiquement préférable d'élargir l'assiette des prélèvements plutôt que d'augmenter leur taux. De plus, les dépenses fiscales se substituent souvent à des dépenses budgétaires alors qu'elles ont plus d'inconvénients en termes de soutenabilité des finances publiques : elles ne sont pas systématiquement réexaminées par le Parlement, même si celui-ci y attache un intérêt accru depuis quelques années ; leur coût est plus difficile à mesurer et à prévoir ; le montant prévu en loi de finances n'est jamais limitatif et peut être largement dépassé si le dispositif rencontre un succès plus important qu'escompté.

Elles sont rattachées à des programmes budgétaires, mais les responsables de ces programmes, qui n'ont effectivement guère de prise sur ces mesures hors de leurs attributions et relevant, de surcroît, d'une autre administration, se sentent peu concernés et s'en désintéressent souvent. En réalité, les dépenses fiscales ne sont donc pas pilotées, ce qu'illustre éloquemment le cas de la prime pour l'emploi évoqué dans ce chapitre.

Les contrôles exercés sur les avantages fiscaux avant qu'ils ne soient accordés sont très limités⁷⁷, et, comme l'a montré une enquête de la Cour sur les méthodes et les résultats du contrôle fiscal, cette faiblesse n'est pas compensée par les contrôles a posteriori, qu'ils soient effectués sur pièces ou sur place. Les droits rappelés et les pénalités appliquées au titre des dépenses fiscales sont ainsi relativement limités⁷⁸.

La faiblesse des redressements tient pour partie à la complexité de la législation fiscale qui est elle-même aggravée par la prolifération des dépenses fiscales.

Beaucoup de dépenses fiscales peuvent, certes, être justifiées par des considérations d'efficacité économique ou d'équité mais, compte tenu de leurs inconvénients pour l'équilibre des finances publiques, il faut arrêter leur croissance et réduire leur coût.

3 - La règle spécifique aux dépenses fiscales

Pour éviter toute hausse du coût des dépenses fiscales et niches sociales, qu'elle provienne de mesures nouvelles ou de leur évolution

⁷⁷ Cf. le chapitre II de ce rapport sur la prime pour l'emploi.

⁷⁸ Rapport public annuel de janvier 2010 ; chapitre sur les méthodes et résultats du contrôle fiscal.

spontanée, la loi de programmation prévoit leur stabilisation en valeur, à périmètre constant.

Cette seconde nouvelle règle suppose de prendre à l'avance des mesures suffisantes pour compenser la croissance spontanée du coût des niches fiscales et sociales. Or, même si les méthodes actuelles de prévision peuvent être améliorées, cette croissance est très difficilement prévisible.

A défaut de mesures préventives suffisantes, il faudrait pouvoir modifier en cours d'année les dispositions législatives régissant les dépenses fiscales pour les rendre plus restrictives. Cependant, leur coût est connu trop tard, et souvent avec trop d'incertitudes, pour que des dispositions puissent être prises à temps. Le coût d'une réduction ou d'un crédit d'impôt sur le revenu n'est connu que lorsque les déclarations des contribuables ont été déposées et exploitées ; il est alors trop tard pour en modifier les règles d'attribution, ou même pour réduire le coût d'autres dépenses fiscales (relatives par exemple à la TVA).

A supposer que ces difficultés soient levées, cette règle n'impose qu'une stabilisation du coût des dépenses fiscales et niches sociales, alors qu'il faudrait le diminuer.

Dans la perspective de la prochaine loi de programmation, une autre règle pourrait donc être étudiée : compléter l'objectif global de rendement minimal des mesures de relèvement des prélèvements obligatoires par un sous-objectif spécifique aux dépenses fiscales et niches sociales ; il fixerait le rendement minimal, en termes de hausse des recettes, des mesures nouvelles relatives à ces deux catégories ; si ce rendement est suffisant, le coût des niches diminuera même si leur croissance spontanée est plus forte que prévu.

Par ailleurs, la nouvelle règle actuelle, comme toute règle visant à contenir ou réduire le poids des dépenses fiscales et niches sociales, s'applique à périmètre constant. Or, le périmètre actuel des dépenses fiscales est contestable, car il est peu cohérent et trop restrictif.

IV - Une réduction insuffisante du coût

Selon les prévisions figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2011, le coût total des dépenses fiscales devrait passer de 72,9 Md€ en 2009 à 71,7 Md€ en 2010, sur le périmètre retenu en annexe de la loi

de finances pour 2011. La baisse de régime du plan de relance⁷⁹ contribuerait toutefois à cette diminution pour 3,1 Md€. Hors mesures de relance, ce coût passerait de 68,1 Md€ en 2009 à 70 Md€ en 2010, soit une croissance de 2,8 %.

La progression du coût des dépenses fiscales connaîtrait donc une inflexion en 2010, mais non une inversion, qui serait accentuée avec les mesures adoptées dans le cadre de la loi de finances pour 2011. Ce coût restera néanmoins trop élevé et des réformes supplémentaires sont nécessaires.

A - Le programme de réduction du coût des dépenses fiscales

1 - L'impact en 2011

La loi de programmation des finances publiques pour la période 2011-2014 prévoit un rendement minimal de 11 Md€ en 2011 des mesures de hausse des prélèvements obligatoires. Le rapport annexé précise que ce gain proviendra essentiellement de la remise en cause des dépenses fiscales et niches sociales.

Le rendement total des mesures inscrites dans les projets de loi de finances et de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 et présentées comme des réductions et suppressions de dépenses fiscales et niches sociales serait en effet de 9,4 Md€ en 2011, dont 4,3 Md€ pour les dépenses fiscales. Cet impact sur les comptes de l'Etat contribuera significativement au redressement des finances publiques.

Toutefois, la moitié de ces mesures concerne des dispositifs qui n'ont jamais figuré, ou ne figurent plus, sur la liste des dépenses fiscales annexée aux projets de loi de finances. Le rendement des mesures concernant des dispositifs inscrits sur cette liste est limité à 0,5 Md€⁸⁰.

Si les mesures législatives nouvelles ont un impact de seulement 0,5 Md€ sur les dépenses fiscales « officielles » en 2011, le montant de ces dernières diminuerait néanmoins sensiblement puisqu'il passerait de 71,7 Md€ en 2010 à 65,3 Md€ en 2011. Cette diminution résulterait notamment des facteurs suivants :

⁷⁹ Évolution du crédit d'impôt recherche et suppression du crédit d'impôt sur le revenu accordée en 2009 aux ménages de condition modeste.

⁸⁰ Leur rendement est en effet assez largement décalé en 2012 (cf. plus loin).

- le transfert de la taxe sur les conventions d'assurance aux collectivités locales, ce qui conduit à retirer les dépenses fiscales associées de la liste (pour - 2,2 Md€) ;
- la fin naturelle des mesures prises dans le cadre du plan de relance (-2,7 Md€) ;
- l'impact de mesures législatives prises entre les projets de loi de finances pour 2010 et 2011 (- 0,5 Md€).

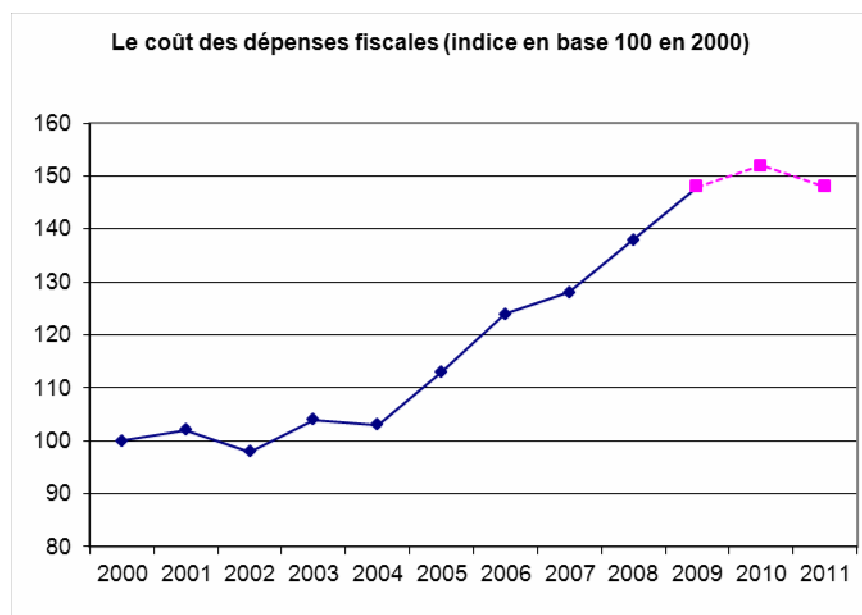
Le solde (- 0,5 Md€) proviendrait, selon l'exposé des motifs de l'article 1^{er} du projet de loi de finances pour 2011, de « *la variation tendancielle du coût des autres dépenses fiscales* ».

Il correspond en réalité à l'impact, décalé, de mesures prises avant le projet de loi de finances pour 2010, comme la baisse progressive du plafond de la demi-part supplémentaire attribuée aux personnes vivant seules et ayant eu au moins un enfant à charge.

L'augmentation à législation et périmètre constants du coût des dépenses fiscales serait quasiment nulle en 2011, ce qui peut surprendre dans une phase de reprise de la croissance économique où les activités génératrices de dépenses fiscales tendent plutôt à croître. Cette prévision résulte en grande partie de la convention selon laquelle le dernier coût constaté est reconduit (cf. ci-dessus).

En outre, le coût des dépenses fiscales serait encore supérieur de 7,1 % en 2011 à celui de 2008⁸¹.

⁸¹ Hors effet du plan de relance et en ajoutant en 2011 le coût des mesures dérogatoires relatives à la taxe sur les conventions d'assurance pour raisonner à périmètre constant.



Source : Cour des comptes sur la base des prévisions du Gouvernement pour 2010 et 2011 et des données fournies par la direction de la législation fiscale pour les années antérieures, corrigées pour tenir compte du plan de relance, des variations de périmètre des dépenses fiscales et du changement de la méthode de calcul relative à l'assurance vie.

2 - L'impact en 2012 et au-delà

Certaines suppressions ou réductions de dépenses fiscales et niches sociales figurant dans les projets de loi de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2011 n'auront d'effet qu'en 2012. C'est notamment le cas du « coup de rabot » sur une série de réductions et crédits d'impôts ou encore de la révision des modalités de déclaration des revenus l'année d'un mariage, d'un PACS ou d'un divorce. D'autres mesures connaîtront une montée en charge progressive (réforme du crédit d'impôt pour les dépenses d'équipement de l'habitation).

Le gain escompté de ces suppressions et réductions atteindrait ainsi 11,5 Md€ en 2012, dont 6,2 Md€ pour les dépenses fiscales⁸².

Le produit des mesures concernant les dispositifs inscrits sur la liste des dépenses fiscales annexée au projet de loi de finances serait de 2,4 Md€ en 2012, puis de 3,2 Md€ en 2013.

⁸² Cumul des effets en 2011 et 2012.

Il continuerait à augmenter au-delà de 2012 en raison notamment de la montée en charge de la réforme de l'accèsion à la propriété, qui compterait pour 1,1 Md€ en 2013. Les ménages qui ont contracté un emprunt avant fin 2010 continueront en effet à bénéficier du crédit d'impôt au titre des intérêts de cet emprunt pendant cinq ans avant qu'il ne soit totalement remplacé par le nouveau prêt à taux zéro, moins coûteux. Le gain net de cette réforme devrait être de 1,1 Md€ en 2013 et de 1,6 Md€ en régime de croisière.

3 - Un effort à accentuer

Dans son rapport de juin 2010 sur la situation et les perspectives des finances publiques, la Cour a recommandé de réduire de 10 Md€ le coût total des dépenses fiscales, et d'autant celui des niches sociales, en prenant éventuellement en compte les dispositifs dérogatoires non inscrits sur la liste annexée aux projets de loi de finances. Cet objectif de 10 Md€ était cohérent avec un ensemble de mesures visant à ramener le déficit structurel, estimé à 5 % du PIB en 2009, à zéro avant 2016.

Même en tenant compte des dispositifs qui ne figurent pas sur la liste des dépenses fiscales, les mesures adoptées à l'automne dernier ne permettent d'atteindre qu'un peu plus de la moitié de cet objectif (6,2 Md€).

L'effort de réduction des dépenses fiscales qui a été engagé marque une inflexion par rapport à leur croissance exceptionnellement forte de ces dernières années, mais il doit être poursuivi et amplifié.

4 - Les méthodes

Le « coup de rabot » de 10 % sur les taux et plafonds des réductions et crédits d'impôt sur le revenu rapportera 430 M€ par an à partir de 2012. Ce gain est relativement limité au regard du coût total des réductions et crédits d'impôt sur le revenu (15,9 Md€ en 2010), ce qui tient au champ des dispositifs effectivement modifiés.

Le Gouvernement est parti de la liste des dispositifs dont le bénéfice était déjà globalement plafonné à 20 000 € et 8 % du revenu imposable du ménage concerné. Cette liste est restreinte car les dépenses fiscales considérées comme la contrepartie d'une situation subie ou d'une dépense d'intérêt général n'y figurent pas. Le « coup de rabot » a été appliqué à une liste de dépenses fiscales encore plus limitée car en ont été retirées les mesures pouvant avoir un impact sur l'emploi ainsi que l'avantage accordé à l'investissement dans le logement social outre-mer.

Finalement, seules 22 dépenses fiscales ont été retenues, d'un coût total de 4,3 Md€, sur les 48 réductions et crédits d'impôt sur le revenu recensés en annexe au projet de loi de finances pour 2011.

Or, l'intérêt du « coup de rabot » est d'obtenir un rendement important sans avoir à classer les dépenses fiscales en fonction de leur efficacité, ce qui suppose de l'appliquer sur le champ le plus large possible, au moins l'ensemble des crédits et réductions d'impôts.

Les autres mesures de réduction du coût des dépenses fiscales ont été décidées sur la base d'une analyse de leurs avantages et inconvénients présentée, pour chacune d'elles, dans le rapport d'évaluation préalable du projet de loi de finances.

La remise en cause de certaines de ces dépenses fiscales pouvait sans doute s'appuyer sur les « évaluations » assez succinctes de ce rapport. Cependant, la poursuite de l'effort de réduction du coût des dépenses fiscales impose des remises en cause plus difficiles qui devront s'appuyer sur des analyses plus approfondies.

La loi de programmation des finances publiques pour 2009-2012 a prévu une évaluation systématique de toutes les dépenses fiscales avant le 30 juin 2011. Cette révision générale devra être menée à bien pour éclairer les mesures supplémentaires qui devront être inscrites dans le projet de loi de finances pour 2012.

Ces réformes pourront aussi s'appuyer sur les travaux de la Cour et du conseil des prélèvements obligatoires. Ceux-ci ont notamment mis en évidence de nombreuses pistes permettant de réduire et rationaliser les dépenses fiscales et niches sociales applicables aux entreprises. Certains de ces dispositifs sont en effet inefficaces ou entrent en contradiction avec des objectifs de politique économique. D'autres peuvent concourir à une politique publique, mais ils s'avèrent mal ciblés ou avoir un coût disproportionné au regard des avantages attendus⁸³.

Dans les observations consacrées aux dépenses fiscales rattachées au programme « développement des entreprises et de l'emploi », la Cour recommande d'étudier la suppression du régime mondial consolidé des groupes, qui semble ne plus répondre à une exigence économique, ainsi que la remise en cause de certaines dispositions particulières du régime d'intégration fiscale des sociétés

Les dépenses fiscales bénéficiant aux ménages pourraient aussi, pour certaines d'entre elles, être revues.

⁸³ Cf. le rapport du conseil des prélèvements obligatoires d'octobre 2010 « Entreprises et niches fiscales et sociales ».

La prime pour l'emploi, traitée dans ce chapitre, dont le coût est de l'ordre de 4 Md€, vise des objectifs très proches de ceux du revenu de solidarité active : une meilleure articulation des deux dispositifs devrait à tout le moins être recherchée, pour autant qu'il ne soit pas jugé préférable de supprimer l'un des deux en aménageant l'autre.

Evoquées également dans le rapport public annuel, les exonérations fiscales et sociales des rémunérations versées aux juges et arbitres sportifs ou encore l'exonération de l'impôt sur le revenu de la rémunération des réservistes militaires paraissent pouvoir être remises en cause.

————— *CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS* —————

Les mesures de suppression ou de réduction des dépenses fiscales votées dans le cadre de la loi de finances pour 2011 confirment le manque de cohérence de la liste présentée en annexe des lois de finances, beaucoup des dispositifs concernés n'y ayant jamais figuré ou en ayant été retirés récemment.

Le coût d'une dépense fiscale, qui est généralement supérieur aux recettes qui résulteraient de sa suppression, est souvent difficile à chiffrer et des exemples récents témoignent à nouveau de la fragilité des estimations figurant en annexe des lois de finances. Le coût total des dépenses fiscales est donc incertain. La prévision, encore plus difficile, de son évolution est fragilisée par l'usage de conventions discutables comme la reconduction du coût constaté dans le passé pour certaines mesures.

La règle instaurée par la nouvelle loi de programmation, qui fixe le rendement minimal des mesures nouvelles concernant l'ensemble des prélèvements obligatoires, contribuera sans doute plus au rééquilibrage des comptes publics que l'ancienne règle de gage, qui n'a pas été respectée en 2010, comme déjà en 2009.

Cette règle relative à l'ensemble des prélèvements obligatoires ne permet cependant pas de maîtriser la croissance des seules dépenses fiscales. Or, si certaines d'entre elles sont probablement justifiées par leur efficacité économique et sociale, l'impact budgétaire de cette croissance est particulièrement négatif. Le coût des dépenses fiscales a augmenté de 43 % de 2004 à 2009, hors mesures de relance. S'il avait crû au même rythme que les recettes fiscales, le déficit de l'Etat serait inférieur de 27 Md€.

Pour arrêter ce mouvement, la loi de programmation 2011-2014 retient une stabilisation en valeur de leur coût total, mais cette règle

pourrait être difficile à mettre en œuvre en pratique. En outre, il conviendrait de réduire ce coût, et pas seulement de le stabiliser.

La portée de toute règle encadrant les dépenses fiscales restera cependant limitée tant que leur définition n'aura pas été clarifiée, que leur liste ne présentera pas toutes les garanties de pertinence et que le chiffrage de leur coût n'aura pas été amélioré.

Sous ces réserves, le coût des dépenses fiscales est estimé à 73 Md€ en 2009 dans le périmètre actuellement retenu dans les documents budgétaires. Les mesures adoptées en loi de finances pour 2011 le réduiront de 0,5 Md€ en 2011 et 2,4 Md€ en 2012.

Cette inflexion de la politique budgétaire mérite d'être soulignée mais elle est encore insuffisante. Le coût des dépenses fiscales en 2011 sera encore supérieur de 7 % à celui de 2008. En ajoutant les mesures relatives aux niches exclues de la liste officielle, le gain budgétaire sera de 4,3 Md€ en 2011 et 6,2 Md€ en 2012, loin des 10 Md€ recommandés par la Cour. L'effort de réduction du coût des dépenses fiscales doit donc être poursuivi.

La Cour formule en ce sens les recommandations suivantes :

- préciser la définition des dépenses fiscales donnée en annexe des projets de loi de finances et en revoir la liste en conséquence ; en étendre le champ aux impôts affectés à d'autres organismes publics ;

- améliorer le chiffrage de leur coût et, quand aucune méthode de prévision n'est fiable, ne plus le reconduire d'une année à l'autre, mais le faire évoluer comme le produit de l'impôt concerné ou comme le PIB ;

- remplacer, dans la prochaine loi de programmation, le gel du coût total des dépenses fiscales par une disposition imposant de prendre des mesures de suppression ou de réduction de dépenses fiscales dont le rendement total soit supérieur à un montant minimum ;

- étendre le « coup de rabot » au moins à l'ensemble des réductions et crédits d'impôt sur le revenu ;

- mener à bien l'évaluation systématique des dépenses fiscales prévue par la précédente loi de programmation et en tirer les conséquences dans le projet de loi de finances pour 2012;

- appuyer cette révision des dépenses fiscales sur les travaux de la Cour, qui en ont souvent montré l'incohérence et le coût disproportionné au regard des résultats obtenus.

**REPONSE CONJOINTE DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES
FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ET DU MINISTRE DU BUDGET,
DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA
REFORME DE L'ETAT, PORTE-PAROLE DU GOUVERNEMENT**

A titre liminaire, nous voudrions tout d'abord souligner que le poids très significatif des dépenses fiscales, tout comme le caractère insuffisant de leur évaluation, est en effet un sujet de préoccupation de toute première importance pour l'équilibre de nos finances publiques. Nous ne pouvons donc que souscrire à la proposition de la Cour d'accentuer les efforts entrepris en matière d'évaluation et, lorsque cela est pertinent, de réduction de ces dispositifs.

A cet égard, nous notons avec très grand intérêt que votre projet d'insertion souligne l'ampleur des mesures d'économies adoptées dans ce domaine à l'occasion des projets de loi de finances et de financement de la Sécurité sociale pour 2011, qui représentent près de 11 Md€ de recettes publiques supplémentaires.

Si nous convenons que des progrès doivent encore être réalisés, il n'en demeure pas moins que les efforts entrepris au cours de l'année 2010 constituent une étape cruciale dans la mise en place d'une stratégie durable de maîtrise de ces dispositifs. Les dispositions prises à l'occasion de la nouvelle loi de programmation des finances publiques traduisent sans ambiguïté la volonté du Gouvernement de poursuivre les efforts dans ce domaine. A cette occasion, nous avons en effet renforcé les règles de gouvernance encadrant l'évolution des dépenses fiscales et réaffirmé le principe d'évaluation de l'ensemble de ces dispositifs.

La lecture attentive de ce projet d'insertion appelle de notre part plusieurs remarques et précisions complémentaires.

La Cour conteste l'approche retenue pour définir le périmètre des dépenses fiscales, sans pour autant livrer une méthode plus précise et plus satisfaisante que celle qui préside actuellement à leur classement au sein des annexes budgétaires.

Les dépenses fiscales s'apprécient par dérogation à une norme fiscale. De ce point de vue, en l'absence de définition explicite et intangible de cette norme, la distinction opérée par le Conseil des impôts dans son rapport de 2003 sur la fiscalité dérogatoire entre les « allègements structurels » à vocation avant tout fiscale et les « instruments de politiques publiques » a présidé aux classements opérés dans le tome II des voies et moyens annexées aux projets de loi de finances depuis lors. Le Conseil des impôts précisait également « qu'on ne peut éviter qu'un classement dépende pour partie des conventions qu'on se donne ». Il

convient par conséquent de s'interroger sur la nature de la mesure et la volonté du législateur pour déterminer si une mesure relève de l'une ou l'autre catégorie, sachant que la norme résulte des votes du Parlement et qu'elle est par définition amenée à évoluer.

En tout état de cause, le Gouvernement s'efforce d'améliorer constamment les informations apportées au Parlement sur les mesures à caractère fiscal, qu'elles soient considérées comme des dépenses fiscales ou des modalités de calcul de l'impôt.

Des enrichissements substantiels ont en effet été apportés dès le projet de loi de finances pour 2006, qu'il s'agisse de l'indication du nombre de bénéficiaires des dépenses fiscales, de la fiabilité du chiffrage ou de la méthode d'estimation retenue. Dans le cadre du PLF pour 2007, les années de création et de dernières modifications substantielles des dépenses ont été introduites, le concept de « dépense fiscale » étant par surcroît étendu aux allègements applicables en matière d'impôts directs locaux qui font l'objet d'une compensation de la part de l'État. A compter du PLF pour 2008, une mention a été portée sur les dépenses dont la méthode de chiffrage avait évolué depuis le précédent projet de loi.

Enfin, le chiffrage des anciennes dépenses fiscales désormais regardées comme des mesures particulières de calcul de l'impôt continue d'être publié.

L'approche préconisée par la Cour pour définir le périmètre des dépenses fiscales n'est ni précise, ni conforme à la volonté du législateur.

La Cour semble considérer que toute règle dérogeant au principe « un taux, une assiette » constitue une dépense fiscale, s'interrogeant par exemple sur le classement en modalité de calcul de l'impôt de mesures telles que la double déclaration en cas de mariage, de PACS ou de divorce, le régime d'intégration des groupes, celui des sociétés mère-fille ou encore le report en avant en matière de résultat des sociétés.

Cette approche aboutit à traiter sur le même plan les crédits d'impôts ciblés et institués de façon clairement incitative, qui peuvent effectivement s'analyser comme des substituts de la dépense budgétaire, et des mesures dont la finalité est totalement étrangère à cette préoccupation. Ainsi, les dispositifs précités ont une vocation purement fiscale, voire comptable, et sont pleinement considérés comme des modalités de calcul de l'impôt, à en premier lieu par le Parlement et l'évidence par leurs bénéficiaires. Par exemple, dans le cas du régime d'intégration, l'intention du législateur est de traiter fiscalement la transparence des groupes, ce qui implique une neutralisation des flux internes de façon à éviter les doubles impositions.

Par ailleurs, il est inexact d'illustrer le caractère incomplet ou incohérent de la liste des dépenses fiscales en indiquant que la moitié des

mesures de réduction ou de suppression des dépenses fiscales annoncées lors de la présentation du projet de loi de finances pour 2011 n'y figure pas. En effet, de nombreuses mesures proposées supprimaient ou réduisaient significativement le montant des dépenses fiscales existantes, qu'il s'agisse de la suppression du crédit d'impôt sur les dividendes, de la suppression du crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt liés à la résidence principale, de l'aménagement de la réduction d'impôt en ISF sur les investissements dans les PME, de la limitation de la réduction d'impôt en IR ou de la déduction en IS liées aux investissements dans les DOM et de la réduction homothétique de l'avantage en impôt procuré par certains avantages fiscaux à l'IR.

Faute de définition ou de méthode alternative, la Cour recommande de s'appuyer sur des exemples étrangers, notamment la Suède, pour procéder ex nihilo et de façon intangible à l'élaboration d'une norme. Or, il ressort des travaux de l'OCDE, cités dans un précédent rapport de la Cour, qu'il existe au contraire autant de normes fiscales de référence qu'il y a de pays, mais aussi que la définition de celle-ci suppose d'opérer des choix. C'est précisément l'approche que conduit le Gouvernement, qui s'efforce avec le Parlement d'améliorer et de faire évoluer les annexes budgétaires dans le sens souhaité par ce dernier.

En matière de chiffrage, certaines affirmations de la Cour méritent d'être corrigées ou nuancées, même si les méthodes actuelles peuvent toujours être améliorées.

Le chiffrage des dépenses fiscales a globalement gagné en précision et en transparence

La Cour indique que les « coûts sont mal connus », parce que le chiffrage de beaucoup de dépenses fiscales serait « fragile ». Or, au cas particulier par exemple du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement, l'écart constaté par la Cour entre l'estimation fournie dans le projet de loi de finances pour 2010 et les premières données constatées résulte de l'ampleur des effets de la crise économique qui n'avait pas pu être anticipée.

Par ailleurs, s'il est exact que le nombre de dépenses fiscales dont le coût a été maintenu à l'identique entre 2010 et 2011 s'est accru par rapport au PLF 2010 sur la période 2009-2010, il convient de nuancer le constat. Le nombre de dépenses fiscales dont la fiabilité du chiffrage est considérée 'très bonne' ou 'bonne' représente depuis le dernier PLF et, pour la première fois, plus de la moitié des dépenses fiscales. En outre, 92% des dépenses fiscales sont désormais chiffrées alors que seules 70% d'entre elles l'étaient dans le cadre du PLF 2006. La fiabilité du chiffrage s'améliore donc globalement depuis quelques années. Enfin par souci de transparence, pour chacune d'entre elles sont désormais précisées la

fiabilité de la méthode ainsi qu'une indication des changements de méthode opérés.

Le changement de convention proposé par la Cour ne conduirait pas nécessairement à des résultats plus satisfaisants et s'inscrit en contradiction avec les pratiques constatées au sein de l'OCDE

Pour estimer en N+1 des dépenses fiscales en l'absence de prévision fiable, la Cour suggère de substituer à la convention actuelle – reconduire le montant connu – l'application du taux de croissance du PIB nominal, en faisant l'hypothèse d'une élasticité unitaire des dépenses fiscales au PIB. Or, cette élasticité n'est pas vérifiée pour certaines catégories d'impôts- par exemple l'ISF, l'IS - et de façon générale pour les revenus issus du foncier, du patrimoine ou des placements. Par conséquent, cette nouvelle convention, moins simple que l'actuelle, ne produirait pas nécessairement un résultat plus satisfaisant. Par ailleurs, elle contribuerait à faire évoluer les estimations dans une fourchette inférieure à la marge d'erreur souvent constatée. La Cour note d'ailleurs que l'OCDE recommande dans ce cas d'utiliser la convention actuelle.

Les nouvelles dispositions en matière de gouvernance des dépenses fiscales ainsi que les mesures d'économies mises en œuvre à l'occasion des lois de finance et de financement de la Sécurité sociale permettront de répondre aux préoccupations de la Cour.

Bien qu'ayant été soumise à des divergences d'interprétation, la «règle de gage» des dépenses fiscales introduite à l'occasion de la première loi de programmation des finances publiques pour la période 2009-2012 a constitué un net progrès. Son caractère novateur a sans conteste contribué à freiner la progression continue du coût des dépenses fiscales, phénomène clairement identifié dans le rapport de la Cour.

C'est pourquoi, à l'occasion de la nouvelle loi de programmation des finances publiques pour la période 2011-2014, cette règle a été profondément enrichie, traduisant ainsi une ambition renouvelée et renforcée dans ce domaine.

Nous notons avec intérêt que la Cour considère la nouvelle règle, fondée sur un objectif global de rendement minimal des mesures relatives aux prélèvements obligatoires, comme une avancée notable. Vous suggérez toutefois que cette règle pourrait ne pas contribuer à l'objectif de réduction des dépenses fiscales, car celle-ci pourrait être respectée par une augmentation généralisée des taux d'imposition, plutôt que par une réduction effective des dispositifs fiscaux et sociaux dérogatoires.

Sur ce point précis, nous partageons bien évidemment la volonté de la Cour de concentrer les efforts de redressement avant tout sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt, plutôt que sur la hausse des taux. Il apparaît utile de rappeler à la Cour la volonté clairement affirmée du

Gouvernement de ne pas procéder à une augmentation généralisée des prélèvements obligatoires. Au contraire, notre stratégie est d'agir dans ce domaine sur des mesures ciblées dont l'efficacité et l'équité sont contestables. Cette approche a été clairement illustrée à l'occasion des lois de finances et de financement de la Sécurité sociale : ainsi, sur un total de près de 11 Md€ d'économies générées dès 2011, près de 9,5 Md€ sont constituées par des suppressions ou des réductions de dispositifs fiscaux et sociaux dérogatoires, soit plus de 85% du total.

Les amendements parlementaires ont par ailleurs contribué à enrichir la nouvelle règle de gouvernance en l'associant à une obligation de stabilisation en valeur, à périmètre constant, du coût des dépenses fiscales et des niches sociales. Cette disposition imposera donc non seulement de gager toute mesure nouvelle, mais aussi de compenser la progression spontanée du coût de ces dispositifs, par des réductions ou suppressions de dépenses fiscales et de niches sociales.

Il convient cependant de rappeler que les dépenses fiscales sont en principe justifiées par un objectif d'intérêt général défini par le législateur, et le coût correspondant pour les finances publiques constitue l'un des paramètres de la décision politique. Il appartient donc au législateur de réexaminer régulièrement le bilan coût-avantages des mesures fiscales qu'il adopte, mais le principe d'une baisse automatique n'aurait pas grand sens, à supposer qu'il puisse, en pratique, être mis en œuvre.

Parallèlement, l'objectif d'évaluation globale de l'ensemble des dispositifs de dépenses fiscales a été réaffirmé à l'occasion de la nouvelle loi de programmation des finances publiques. Dans cette optique, un rapport d'évaluation de l'ensemble des dispositifs de dépenses fiscales et de niches sociales doit être transmis au Parlement avant le 30 juin 2011. Afin de mener à bien cet objectif ambitieux, une refonte de la méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales a été réalisée par l'inspection générale des finances et un comité d'évaluation a été installé le 23 juin 2010. Le rapport du comité sera ainsi l'occasion d'évaluer l'impact économique des dépenses fiscales et d'apprécier l'opportunité de leur maintien lors des débats sur le projet de la loi de finances pour 2012. Ces évaluations tiendront bien entendu compte des remarques et recommandations de la Cour.

Quelques dépenses fiscales consacrées au développement des entreprises et de l'emploi⁸⁴

PRESENTATION

La qualification des dépenses fiscales propres aux entreprises est difficile. Certaines dépenses fiscales correspondant aux objectifs du programme 134 « développement des entreprises et de l'emploi » de la loi de finances en offrent l'exemple.

D'une part, la norme qui permet la définition des dépenses fiscales est l'objet de fréquents changements. D'autre part, ces dépenses sont souvent, et parfois rapidement, reclassées en modalités de calcul de l'impôt, ce qui ne permet pas de suivre l'évolution de leur périmètre.

Leur évaluation est également difficile en raison de la réactivité des entreprises, qui mettent en œuvre rapidement les mesures nouvelles, à des fins d'optimisation fiscale. Il en résulte des écarts sensibles entre les évaluations d'origine et les coûts constatés.

Enfin certaines mesures fiscales, qualifiées de modalités de calcul de l'impôt, à forts enjeux budgétaires, comportent des dispositions qui peuvent être qualifiées de véritables dépenses fiscales. Ces dernières ne sont ni suivies ni évaluées, alors qu'il serait souhaitable qu'elles le soient.

I - Un coût des dépenses fiscales souvent plus élevé que son évaluation initiale

De manière générale, les premières évaluations du coût des dépenses fiscales et des mesures considérées comme des modalités de calcul de l'impôt propres aux entreprises se révèlent inférieures à leur coût effectif.

⁸⁴ Certaines conclusions de ces travaux ont également nourri le récent rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur « Entreprises et niches fiscales et sociales », paru en octobre 2010.

Les évaluations des principales dépenses fiscales mises en place dans la période récente illustrent la difficulté de fournir au Parlement une information fiable sur laquelle il sera possible de s'appuyer pour décider de leur instauration, tellement les différences constatées peuvent être grandes.

Plusieurs exemples illustrent cette constatation :

- le coût de l'exonération des plus-values de cession de titres de participation réalisées par les sociétés soumises à l'impôt, applicable depuis 2007, a été évalué à l'origine à 1Md€ pour une période de trois ans, puis à 2 Md€ par an, avant d'être, lors de son reclassement en modalité de calcul de l'impôt, encore réévalué à 4 Md€, puis respectivement à 12,5 Md€ et 8 Md€ pour les années 2008 et 2009 ;
- le coût de la mesure d'exonération des plus-values de cession des entreprises individuelles, réalisées lors du départ à la retraite des exploitants qui ont exercé leur activité professionnelle dans l'entreprise au moins pendant cinq ans, a été initialement évalué à 20 M€, puis réévalué pour atteindre 170 M€ ;
- le coût de l'application de l'abattement du tiers par année de détention des titres cédés au-delà de la cinquième année aux plus values réalisées lors de la cession de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés par les dirigeants de PME qui font valoir leurs droits à la retraite a été évalué lors de son instauration à 10 M€, puis réévalué à 300 M€.

Ces différences peuvent s'expliquer par :

- l'application de règles d'évaluation conventionnelles. Par exemple, le coût de l'exonération des plus-values sur cession de titres de participation a été calculé en appliquant le taux normal d'imposition des bénéficiaires, alors qu'il convenait de retenir le taux réduit applicable aux plus-values à long terme. En retenant ce dernier taux, la dépense fiscale s'élève à 6 Md€ ;
- une sous-estimation du nombre des bénéficiaires de la mesure et du montant des assiettes exonérées, notamment en l'absence de plafonnement. Tel a été le cas pour l'évaluation des exonérations des plus-values réalisées par les dirigeants de PME qui font valoir leurs droits à la retraite. Les résultats montrent que les plus-values ont été exonérées pour un montant global de 1,7 Md€ correspondant à une économie d'impôt moyenne par retraité de 150 000€ ;

- la forte réactivité des entreprises. Ainsi les sociétés ont profité de l'exonération des plus-values sur cession de participations pour réaliser des cessions de titres entre sociétés du même groupe économique, afin de dégager de substantielles plus-values comptables en franchise d'impôt. Les conséquences de ces pratiques d'optimisation, qui pèsent pour une large part dans le coût de 6 Md€ de la mesure, ont été largement sous-estimées. De même, les mesures d'exonération des plus-values en cas de départ à la retraite ont été utilisées dans une perspective d'optimisation, avec d'éventuels effets d'aubaine, grâce notamment à l'allongement à deux ans, au lieu de six mois prévu à l'origine, du délai maximum pouvant séparer la date de réalisation de la cession de l'entreprise et la date à laquelle le cédant doit faire valoir ses droits à la retraite.

Ces pratiques d'optimisation fiscale, conformes à la loi, font que la dépense budgétaire réelle se révèle plus élevée que la prévision. La dépense fiscale est, en outre, supérieure au gain budgétaire que sa suppression engendrerait.

Ce constat doit conduire à anticiper, dès l'élaboration de la loi fiscale, les conséquences des décisions d'optimisation qu'entraînera la disposition nouvelle, afin d'en limiter le champ aux seules situations correspondant aux objectifs économiques poursuivis.

II - Des enjeux budgétaires de dépenses fiscales propres aux grands groupes insuffisamment pris en compte

A - Le régime fiscal des groupes

1 - Un régime attractif

Le régime de l'intégration fiscale permet aux groupes, sous réserve que la société mère possède directement ou indirectement, par l'intermédiaire d'une société membre du groupe, au moins 95% du capital des filiales, de créer sur option un groupe fiscal qui offre la possibilité de compenser les résultats bénéficiaires et déficitaires des sociétés du groupe.

Le régime a été considéré comme une dépense fiscale avant d'être qualifié de modalité de calcul de l'impôt, avec un coût budgétaire évalué, à 15 Md€ et 19,5 Md€ pour 2007 et 2008.

Le régime fiscal des groupes est particulièrement attractif, comme le montre l'accroissement du nombre de sociétés qui l'ont choisi : on comptait en 2001, 11 000 groupes intégrés comprenant au total 37 700 sociétés membres, contre 21 000 groupes et près de 80 000 sociétés intégrées en 2008.

La forte attractivité du régime s'explique par les diminutions de l'impôt sur les sociétés qu'il permet, grâce à la possibilité de compenser les résultats déficitaires et bénéficiaires des sociétés membres ou de déduire les frais financiers sans réelle limitation.

Cette attractivité est accrue en raison des conditions très favorables de son application. Le régime est optionnel. Les groupes ont la liberté de choix du périmètre. Il existe de nombreuses neutralisations d'opérations internes au groupe, qui, à elles seules, représentent un coût budgétaire de plus de 2,3 Md€ par an et constituent de véritables dépenses fiscales.

Le régime a été, depuis son instauration, constamment modifié. Presque toutes les lois de finances ou lois de finances rectificatives annuelles des quinze dernières années ont comporté des mesures ponctuelles visant à renforcer son attractivité pour les entreprises. *A contrario*, ces évolutions ont eu des conséquences budgétaires qui n'ont été ni suivies ni évaluées.

Dans ces conditions le coût budgétaire de ce régime ne pouvait que s'accroître pour atteindre un montant de près de 20 Md€.

2 - Des avantages allant au-delà de la simple compensation des résultats bénéficiaires et déficitaires

Le régime des groupes permet de neutraliser certaines opérations réalisées entre sociétés membres. Les neutralisations conduisent le plus souvent à des diminutions importantes du bénéfice imposable du groupe.

L'analyse des résultats fiscaux des groupes intégrés montre que les neutralisations des opérations réalisées entre sociétés membres conduisent, année après année, à des diminutions des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, par rapport à ceux qui résulteraient de la simple compensation des résultats déficitaires et bénéficiaires. Les déductions, qui excèdent toujours les réintégrations, conduisent à des déductions nettes, liées aux mesures de neutralisation de certaines opérations intragroupes, qui se situent, au cours de la période, entre 7 et 11 Md€.

Si certaines des neutralisations peuvent apparaître comme des mesures techniques permettant d'éviter des doubles déductions ou des doubles impositions, d'autres constituent de réels avantages qui peuvent s'analyser comme de véritables dépenses fiscales. Il en est ainsi des

neutralisations qui concernent les abandons de créances et de celles qui concernent la quote-part de frais et charges liées à la perception des dividendes.

a) La neutralisation des abandons de créances et des subventions

La neutralisation des abandons de créances, subventions et libéralités consenties entre sociétés du même groupe a notamment pour effet de supprimer, du moins provisoirement, au titre de l'exercice de réalisation de l'abandon ou de la libéralité, et souvent définitivement au terme d'un délai de cinq exercices, les conséquences fiscales et financières des opérations.

Ces neutralisations ont un impact important sur le résultat d'ensemble des groupes, puisque, sur la période, les déductions excèdent toujours les réintégrations de 0,9 Md€ pour 2006, 0,7 Md€ pour 2007 et 1,1 Md€ pour 2008, comme le fait apparaître le tableau ci-dessous.

**Neutralisation des abandons de créances et subventions intra-
groupes (M€)**

Neutralisations	2005	2006	2007	2008
Déductions	3 056	2 671	2 140	2 425
Réintégrations	1 152	1 750	1 393	1 284
Soldes : déduction nette	1 904	921	747	1 141

Source : DGFIP, Cour des comptes

Les montants des réintégrations et des déductions devraient en principe être identiques, si tous les abandons de créances étaient en droit commun déductibles des résultats de la société qui les consent, et imposables dans les résultats de la société qui en bénéficie. Or, il existe un déficit de réintégrations.

La suppression de la possibilité de neutraliser les abandons de créances et les subventions consenties entre sociétés du groupe pourrait procurer des ressources budgétaires évaluées à plus de 200 M€ par an, sans remettre en cause l'attractivité du régime.

b) La neutralisation de la quote-part de frais et charges sur les dividendes distribués au sein du groupe

En dehors de l'intégration fiscale, lorsqu'une société qualifiée fiscalement de société mère (société détenant en pleine propriété au

moins 5 % du capital de la société filiale) perçoit un dividende d'une société filiale, ce dividende n'est pas imposable. La société doit néanmoins réintégrer dans son résultat imposable une somme égale à 5 % du dividende perçu, pour compenser les charges de perception des dits dividendes. Les dividendes perçus par la société mère sont soumis à l'impôt sur les sociétés et supportent alors un taux réel d'imposition de 1,66 %. Dans le régime de groupe, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans les résultats d'une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe, ce qui conduit à la suppression de toute imposition sur ces produits.

Cette neutralisation présente le coût budgétaire le plus élevé des neutralisations autorisées par le régime de groupe. Il est évalué à 1,6 Md€ en moyenne par an, les neutralisations s'étant élevées au cours des deux dernières années à près de 5 Md€.

La neutralisation de la quote-part de frais et charges conduit à octroyer un avantage fiscal, égal à 1,66 % du montant total des dividendes perçus, qui peut justifier à lui seul, dans certains groupes, l'option pour ce régime.

Le tableau ci-dessous montre l'importance de l'avantage fiscal.

Neutralisations de la quote-part de frais et charges sur les dividendes (M€)

Neutralisations	2005	2006	2007	2008
Quote-part de frais et charges sur dividendes perçus de sociétés filiales	3 122	224	4 803	4 900
.Incidence en impôt	1 040	408	1 601	1 633

Source : DGFIP - Cour des comptes

3 - Un coût budgétaire qui s'accroît

Le régime de groupe est très utile aux sociétés françaises. Il existe pratiquement dans tous les pays de l'OCDE. Il serait, cependant, utile de revoir le fondement et la pérennité de certaines des dispositions particulières qui constituent, au sein du régime lui-même, de véritables dépenses fiscales.

Le régime n'a pas fait l'objet d'évaluation ni de suivi suffisants. Son coût rendu public lors de son chiffrage en tant que « mesures considérées comme des modalités de calcul de l'impôt », de près de 20 Md€ pour 2008, était auparavant méconnu.

Cette évaluation et les travaux d'analyse des déclarations fiscales ont révélé le poids du régime de groupe dans celui des recettes globales provenant de l'impôt sur les sociétés, qui, compte tenu des avantages qu'il procure, ne peut encore que s'alourdir à l'avenir.

L'évaluation globale du dispositif est insuffisante tant la technique de mise en œuvre du régime comporte de réelles dépenses fiscales qui sont de fait occultées au cours de la procédure législative. Il conviendrait, pour le moins, de valoriser le coût de toute nouvelle mesure dite technique et de compléter l'évaluation globale par les évaluations des incidences des mécanismes de neutralisation.

Face à l'évolution attendue du régime des groupes, certaines voies pourraient être explorées dans la perspective d'en limiter le coût, sans remettre en cause le principe fondamental de compensation des résultats bénéficiaires et déficitaires de sociétés d'un même groupe. Il en est ainsi de la mise en place d'une option irrévocable et générale pour le régime fiscal des groupes, qui impliquerait que toutes les sociétés, répondant aux conditions de détention de capital permettant l'exercice de l'option, soient obligatoirement, en cas de levée de celle-ci, membres du groupe. Il pourrait s'agir aussi de supprimer les neutralisations, à l'exception de celles qui correspondraient à de véritables « doubles emplois »

B - Un régime du bénéfice consolidé au plan mondial ne répondant plus à une exigence économique

Le régime du bénéfice consolidé au plan mondial permet à un groupe international de déterminer son résultat imposable en France, en compensant les résultats bénéficiaires et déficitaires des sociétés filiales détenues à au moins 50 % et des établissements implantés à l'étranger. Il est applicable sur agrément et oblige le groupe à consolider obligatoirement toutes les sociétés qui répondent aux critères prévus par la loi.

La consolidation mondiale est favorable aux groupes si leurs résultats extraterritoriaux sont déficitaires. Elle ne l'est pas lorsque ces résultats sont bénéficiaires ou imposés dans les pays étrangers à un taux d'impôt sur les sociétés moins élevé que le taux français. Elle ne l'est pas sur une longue période, ce qui incite certains des groupes qui en ont bénéficié à en sortir, dès que leurs résultats extraterritoriaux deviennent globalement bénéficiaires.

Le régime du bénéfice consolidé, créé en 1965, a eu, sans aucun doute, son utilité pour aider les plus grands groupes industriels français à se développer à l'international. Cela n'est plus le cas aujourd'hui, dans un environnement où les entreprises réalisent une part significative de leurs bénéfices à l'étranger, souvent imposés à un taux moindre qu'en France.

Ce régime ne concerne aujourd'hui que cinq groupes multinationaux dont la position éminente sur le marché autorise à penser qu'il n'est plus indispensable, la dépense fiscale, évaluée à 302 M€, constituant pour eux principalement un effet d'aubaine.

La suppression de ce régime, peu sollicité, pourrait être examinée.

III - L'utilisation du PEA pour soustraire d'importantes plus-values à l'impôt

Le régime fiscal du plan d'épargne en actions (PEA) a été institué pour inciter directement les contribuables à investir, de manière durable, leur épargne dans des titres de sociétés. Il permet aux personnes physiques d'acquérir des actions dans la limite de 132 000 € (ou 264 000 € pour un couple) pour bénéficier, d'une part, de l'exonération d'impôt sur le revenu des dividendes perçus pendant la durée où les titres figurent sur le PEA et d'autre part, de l'exonération d'impôt sur les plus-values réalisées. Les exonérations ne sont obtenues qu'à la condition de n'effectuer aucun retrait sur le PEA pendant au moins cinq ans.

Le régime du PEA a été principalement conçu pour inciter les contribuables à investir en titres de sociétés cotées sur les marchés. Néanmoins, la loi prévoit que les titres de sociétés non cotées peuvent aussi être inscrits en PEA sous réserve que le contribuable ne détienne pas plus de 25 % du capital de la société dont il inscrit les titres sur le plan.

L'élargissement des PEA aux titres de sociétés non cotées a conduit à des pratiques d'optimisation importantes et même à des abus rendus possible par le fait que le titulaire du PEA peut être, en même temps, dirigeant ou salarié de la société non cotée. Dans ce cas, le contribuable peut tout à la fois, évaluer lui-même le prix d'inscription des titres en PEA et arbitrer entre la perception d'une rémunération imposable ou l'attribution de dividendes, ou même attendre la réalisation de plus-values. Ces choix permettent d'élargir le champ des exonérations.

Le procédé consiste à inscrire en PEA des titres de sociétés non cotées pour des valeurs unitaires inférieures à leur véritable valeur, afin de porter sur le plan, pour la même somme plafonnée, le plus grand nombre possible de titres, pour bénéficier d'une exonération de plus-values, dont les montants sont sans commune mesure avec ceux qu'il est possible de constater lorsque ces plus-values sont réalisées dans le cadre d'une épargne investie dans des sociétés cotées.

La loi a instauré une mesure anti-abus, concernant l'exonération des dividendes. Elle limite à 10 % de la valeur d'inscription des titres de sociétés non cotées en PEA, le montant des dividendes susceptibles d'être exonérés.

Il n'existe aucune mesure de cet ordre, en dehors de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal⁸⁵, pour limiter le montant des exonérations de plus-values alors que les enjeux sont plus importants.

Un dispositif anti-abus pourrait être mis en place pour limiter l'exonération des plus-values.

————— *CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS* —————

Les dépenses fiscales profitant aux entreprises et à l'emploi ont un impact économique difficile à mesurer, d'autant qu'elles s'inscrivent dans un mouvement de profondes réformes de la fiscalité des entreprises, qui ont contribué à améliorer l'environnement dans lequel ces dernières évoluent. Les effets de ces réformes pourraient être pris en compte pour justifier d'éventuelles remises en cause des dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales doivent être d'autant plus suivies que les entreprises savent les utiliser rapidement et de manière optimale, en respectant le cadre législatif. Leur coût en est accru et les effets d'aubaine sont importants. Une attention toute particulière devrait être portée au suivi de l'évolution des coûts de certains dispositifs, ce qui pourrait conduire à la remise en cause, totale ou partielle de certains d'entre eux, sans que cela nuise à l'équilibre de l'imposition des entreprises en France.

Aussi la Cour recommande de :

- de ne pas requalifier trop rapidement une dépense fiscale en modalités de calcul de l'impôt, au risque de s'interdire à l'avenir de s'interroger sur la pertinence de la mesure et la nécessité de son maintien ;

⁸⁵ Cette procédure permet de restituer leur véritable caractère à certaines opérations aboutissant à faire échec à la loi fiscale.

- d'anticiper, lors de l'élaboration des lois de finances, la forte réactivité des entreprises aux nouvelles mesures, afin de mieux évaluer leurs coûts et de limiter leurs possibilités d'application aux seules situations répondant aux objectifs définis par la loi ;

- d'évaluer les dépenses fiscales qui correspondent aux neutralisations d'opérations intra-groupes, prévues par le régime fiscal de groupe ;

- d'étudier les conséquences de la suppression du régime du bénéfice consolidé au plan mondial, qui semble ne plus répondre à une exigence économique ;

- d'instaurer un mécanisme anti-abus, pour limiter le montant des exonérations de plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés non cotées, inscrits en PEA comme cela est le cas pour limiter l'exonération des dividendes.

**REPONSE CONJOINTE DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES
FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ET DU MINISTRE DU BUDGET,
DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA
REFORME DE L'ETAT, PORTE-PAROLE DU GOUVERNEMENT**

En premier lieu, les critiques de la Cour sur le périmètre des dépenses fiscales affectées à ce programme relèvent d'une interprétation de la norme fiscale qui n'est pas conforme aux intentions du législateur.

La Cour fait ainsi état de « classements fréquents et rapides » de mesures fiscales bénéficiant aux entreprises en modalités particulières de calcul de l'impôt, estimant qu'elles devraient être considérées comme des dépenses fiscales. Cette critique d'ordre général vise en particulier le régime d'intégration fiscale des groupes.

Une dépense fiscale s'apprécie en principe par dérogation à une norme. Toutefois, le fait qu'une règle d'imposition soit différente d'un régime qui apparaîtrait de droit commun ne fait pas systématiquement de cette règle une dépense fiscale. De ce point de vue, la distinction opérée par le Conseil des impôts dans son rapport de 2003 sur la fiscalité dérogatoire entre les « allègements structurels » à vocation avant tout fiscale et les « instruments de politiques publiques » a présidé aux classements opérés dans le tom II des voies et moyens annexées aux projets de loi de finances depuis lors. Il convient ainsi de s'interroger sur la nature de la mesure et la volonté du législateur pour déterminer si celle-ci relève de l'une ou l'autre catégorie.

C'est pour cette raison que l'exercice des options offertes à certaines entreprises sur le choix de leur régime fiscal, qui vise à traiter en transparence les relations intra-groupes, ne peut être considéré comme une dépense fiscale mais comme une modalité de calcul de l'impôt sur les sociétés. La circonstance qu'il représente un coût pour les finances publiques n'est pas un critère pertinent pour envisager différemment l'intégration fiscale, pas plus que celle de ses modifications successives.

Par ailleurs, le classement d'un régime fiscal en modalité particulière de calcul de l'impôt ne prive aucunement le Parlement de l'information à laquelle il a droit et, contrairement à ce que laisse penser votre première recommandation, il n'est nullement besoin qu'un dispositif soit qualifié de dépense fiscale pour que l'on s'interroge sur sa pertinence et la nécessité de son maintien. En effet, les mesures concernées font l'objet d'une présentation chiffrée, par année de classement, dans les annexes budgétaires au même titre que les dépenses fiscales.

En outre, chaque disposition nouvelle présentée en loi de finances, quelle que soit sa nature, est désormais accompagnée d'une étude d'impact détaillée. Enfin, l'intensité des échanges entre le Gouvernement et le Parlement, notamment grâce au travail des commissions des finances, de même que les

informations fournies au Conseil des prélèvements obligatoires, nourrissent pleinement le débat sur les orientations de la politique fiscale, qui ne saurait se limiter aux seules dépenses fiscales.

Si le chiffrage des mesures fiscales rattachées à ce programme peut toujours être amélioré, la méthode d'anticipation des comportements à moyen terme préconisée par la Cour est complexe et aléatoire.

Concernant l'estimation budgétaire des dispositions fiscales impactant les entreprises, vous soulignez leur caractère perfectible. Je partage cette opinion et c'est pourquoi les méthodes de chiffrage font l'objet d'améliorations régulières, les annexes budgétaires précisant par ailleurs les conventions adoptées. Ainsi, votre préconisation sur l'application du taux réduit applicable aux plus-values à long terme, à la place du taux normal, pour estimer le coût de l'exonération des plus-values de cession de titres de participation a-t-elle été satisfaite cette année, lors de la présentation du projet de loi de finances pour 2011.

Néanmoins, établir ces estimations en privilégiant l'anticipation des comportements des acteurs économiques soulèverait plusieurs difficultés sans nécessairement produire de résultat plus satisfaisant. Ces comportements sont en effet fortement aléatoires ; ils dépendent de nombreux facteurs et sont par ailleurs soumis à une conjoncture parfois difficilement prévisible, comme ce fut le cas en 2008 et 2009. C'est notamment le cas de la mesure particulière relative au taux réduit des plus-values à long terme provenant de cession de titres de participation. Estimé initialement à 8 Mds€ en 2009 en PLF 2010, son coût a été ramené à 6 Mds€ (à convention de calcul inchangée) dans le cadre du PLF 2011 en raison de la baisse de 42% en 2008 du montant des plus-values exonérées déclaré par les entreprises qui avaient réalisé en 2007 les cent plus importantes plus-values à long terme exonérées.

S'agissant du coût de l'exonération des plus-values réalisées par les dirigeants de PME partant à la retraite, son évolution s'explique, d'une part par le succès rencontré par la mesure, et d'autre part par l'amélioration de la méthode de chiffrage qui s'appuie désormais sur la connaissance de données déclarées sur la déclaration de revenus des particuliers. D'aucun aurait pu considérer que la mesure aurait été artificiellement gonflée si la situation avait été inversée et qu'un chiffrage initial de 170 M€ s'était traduit par un coût de 20 M€. Ces deux exemples cités par la Cour illustrent assez bien la difficulté de prévoir les changements de comportement ainsi que les renversements de conjoncture.

Les conventions actuellement adoptées sont certes plus conservatrices, puisqu'elles privilégient les données fiscales constatées et une évolution des comportements à paramètres constants, mais elles sont conformes aux méthodes généralement pratiquées au sein de l'OCDE.

S'agissant de l'intégration fiscale des groupes, l'analyse de la Cour sur le caractère supposé optimisant des dispositifs de neutralisation méconnaît à la fois les finalités et la nature de ce régime.

Le régime d'intégration, qui existe dans l'ensemble des pays de l'OCDE, est d'abord conçu pour garantir à un groupe une neutralité de la fiscalité dans ses choix organisationnels et permet que les sociétés de ce groupe, situées en France, ne fassent qu'une au regard du droit fiscal. Dès lors que l'on admet le bien-fondé de ce régime et de l'objectif qui le sous-tend, ce que fait la Cour lorsqu'elle en souligne l'utilité, il convient d'apprécier différemment ses modalités d'application.

Vous proposez de remettre en cause la liberté et le choix du périmètre dont disposent actuellement les sociétés par l'instauration d'une option irrévocable et générale. Or, cette mesure pourrait s'avérer à la fois dissuasive et contre-productive. En effet, pour que le régime puisse s'appliquer, la loi impose un seuil minimal de détention des filiales par la société-mère beaucoup plus élevé que chez la plupart de nos voisins, puisqu'il est fixé à 95%. Dès lors, il apparaît justifié d'accorder en contrepartie une plus grande souplesse sur le périmètre d'intégration et son évolution dans le temps. La mise en place d'une option plus contraignante serait en outre contournable par un abaissement du niveau de participation dans les filiales en dessous du seuil de 95% et rien n'empêcherait qu'elles puissent être détenues par une holding située à l'étranger plutôt que par une société-mère domiciliée fiscalement en France. Ceci affaiblirait par conséquent considérablement la portée du régime d'intégration.

La Cour estime ensuite à tort que la neutralisation intra-groupe des abandons de créances, subventions et libéralités consenties constitue une dépense fiscale au motif que les déductions peuvent excéder les réintégrations. La libéralité consentie, au sein d'un groupe, par une société à une autre constitue un flux interne et doit être neutralisée en tant que telle. En effet, l'appauvrissement de la société consentant la libéralité ne correspond pas à un appauvrissement net du groupe qui inclut aussi la société qui la reçoit. Toutefois, que l'on soit en régime de groupe ou non, certaines libéralités ne sont pas déductibles du résultat individuel de la société qui les consent.

Par conséquent, elles ne sont pas réintégrées dans le résultat du groupe, puisqu'elles l'ont déjà été dans celui de cette société. Ceci explique qu'au niveau d'un groupe, les réintégrations peuvent être inférieures aux déductions sans que cela constitue un avantage quelconque lié à ce régime ou encore moins une dépense fiscale.

Plus généralement, il serait erroné de voir dans les règles de neutralisation des abandons de créance et des subventions intragroupe un effacement complet et définitif de toutes les conséquences fiscales des abandons et subventions au sein des groupes. En effet, il convient de rappeler que les abandons de créance et subventions intragroupes doivent faire

l'objet d'une déclaration ad hoc, sanctionnée par une amende pouvant atteindre 5 % des sommes omises lorsque celles-ci ne sont pas considérées comme déductibles (article 1763 du CGI). Au surplus, ces abandons font l'objet d'une « déneutralisation », en cas de sortie de la société qui a consenti l'abandon ou de celle qui en a bénéficié au cours des cinq années qui suivent, ainsi que, pour les subventions indirectes provenant d'une cession d'un élément de l'actif immobilisé, en cas de sortie de la société qui l'a accordée ou de celle qui l'a reçue sans limitation dans le temps (article 223 R du CGI).

De la même façon, la neutralisation de la quote-part pour frais et charges sur les dividendes distribués au sein du groupe ne peut s'analyser comme une dépense fiscale, dans la mesure où elle est destinée à éviter les doubles impositions. En effet, ces dividendes correspondent à un résultat déjà pris en compte dans celui du groupe ; leur versement ne crée aucun enrichissement net pour ce dernier mais constitue un flux dont il apparaît logique qu'il soit neutralisé.

Le régime du bénéfice mondial consolidé est certes utilisé par un petit nombre d'entreprises, mais il conserve son utilité.

Le régime du bénéfice mondial consolidé est d'une nature différente de celle de l'intégration fiscale et ses objectifs ne sont pas substituables. Il permet en effet à un groupe de bénéficier du régime français d'amortissement, pour les investissements réalisés par des filiales à l'étranger, et prévoit en retour l'imposition en France des bénéfices des filiales sous déduction des impôts qu'elles ont payés dans leur Etat d'implantation. Il profite certes à un nombre très réduit de groupes, mais il s'agit en général d'entreprises importantes et stratégiques dans leur secteur.

Supprimer ce régime, comme le suggère la Cour, serait peu opportun car cela priverait les entreprises françaises d'un outil qui demeure particulièrement utile lorsqu'elles souhaitent s'engager dans une stratégie de développement international.

Concernant l'utilisation du plan d'épargne en actions (PEA), si les dispositions « anti-abus » existantes permettent de lutter contre les pratiques abusives, une réflexion sur l'instauration de mesures limitant l'exonération des plus-values réalisées sur le plan pourrait être engagée.

Le plan d'épargne en actions est avant tout un outil de financement de l'économie, qu'il est nécessaire d'encourager. Il est par conséquent logique que ce produit financier, plus risqué que d'autres placements, bénéficie en retour d'une fiscalité avantageuse sur les plus-values réalisées.

En l'espèce, l'abus que souligne la Cour ne réside pas dans la réalisation de la plus-value elle-même, ni dans son exonération, mais dans la minoration éventuelle du titre non coté lors de son inscription dans le plan. La procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du Livre des

procédures fiscales, que les services fiscaux peuvent mettre en œuvre, permet de lutter contre ce montage.

Pour autant, une réflexion sur l'instauration de mesures limitant l'exonération des plus-values réalisées sur le plan pourrait être engagée, notamment si le montant des gains ainsi réalisés sur le plan est exorbitant au regard de la valeur d'inscription des titres sur le plan ou si ces gains ont été réalisés sans réelle prise de risque par le souscripteur.

Tels sont les éléments, que nous souhaitons communiquer à la Cour.

La prime pour l'emploi : une dépense fiscale aux objectifs de plus en plus confus

PRESENTATION

La prime pour l'emploi (PPE) instaurée par la loi du 30 mai 2001 vise, selon les termes du code général des impôts, à inciter à la reprise ou à la poursuite d'une activité professionnelle.

La prime est calculée sur les seuls revenus du travail et est attribuée par foyer fiscal pour chaque personne exerçant une activité professionnelle. Son montant est croissant jusqu'à un SMIC à temps plein, puis décroissant jusqu'à 1,4 SMIC (2,1 SMIC pour un couple) et tient compte des charges de famille.

Sa diffusion dans la population est très large : près d'un foyer fiscal sur quatre en bénéficie (soit 8,2 millions de bénéficiaires en 2009), pour un montant moyen annuel d'environ 500 €. Son coût, tel qu'il ressort des documents budgétaires, a presque doublé entre 2001 et 2009 passant de 2,5 à plus de 4 milliards d'euros.

Dans son rapport public annuel de 2006, la Cour des comptes constatait que, trop complexe et mal connue des bénéficiaires potentiels, la prime semblait n'avoir qu'un impact limité sur l'offre de travail. Sa gestion privilégiait la perception effective par les bénéficiaires au détriment de la sécurité de son versement.

Elle avait recommandé de donner davantage de lisibilité aux aides au retour à l'emploi, de mieux cibler la population bénéficiaire et enfin, de sécuriser la gestion de la PPE par les services fiscaux.

Depuis, des aménagements législatifs successifs et nombreux ont fait évoluer la PPE : celle-ci n'est plus la même que celle qu'avait expertisée la Cour en 2005. C'est dans ce nouveau contexte que la Cour a analysé cinq ans plus tard quels constats appelaient les changements introduits depuis cette date.

Au-delà des administrations centrales, l'enquête de la Cour a porté sur un ensemble diversifié de départements.

I - Le dispositif de la PPE

A - Une mesure complexe

La PPE prend la forme d'un crédit d'impôt accordé aux foyers fiscaux domiciliés en France qui perçoivent des revenus provenant de l'exercice d'une activité professionnelle salariée ou non salariée. La prime est imputée sur l'impôt sur le revenu. Il y a versement lorsque le montant de l'impôt est inférieur à celui de la prime.

Pour la percevoir, les contribuables doivent remplir une double condition tenant à la fois au revenu fiscal du foyer et au revenu d'activité de chacun de ses membres.

Pour la prime à recevoir en 2010, le montant du revenu du foyer de l'année 2009 ne doit pas dépasser 16 251 € pour une personne seule et 32 498 € pour un couple marié ou lié par un PACS. Ces limites sont majorées de 4 490 € par personne à charge.

Le bénéfice de la PPE est réservé aux personnes dont le revenu d'activité individuel est compris entre un plancher de 3 743 €, équivalant à environ 0,3 SMIC, et un plafond de 17 451 € porté à 26 572 € pour les familles monoparentales et les couples mono actifs.

Le montant de la prime varie ensuite en fonction du revenu d'activité de chacun des bénéficiaires, du temps de travail pour ceux exerçant une activité à temps partiel ainsi que de la situation et de la composition du foyer. Au total, cinq formules et huit forfaits différents sont nécessaires au calcul de la PPE.

La prime allouée au foyer fiscal est constituée de la somme des droits individuels ainsi établis.

B - Les constats de la Cour en 2006

1 - Une mesure faiblement incitative

La Cour soulignait qu'il n'avait pas été choisi entre deux objectifs : inciter à la reprise d'un emploi et redistribuer du pouvoir d'achat à des travailleurs à bas revenu.

La prime était alors attribuée à 8,8 millions de foyers fiscaux (soit un foyer sur quatre) et bénéficiait à des ménages qui n'étaient pas considérés comme en situation de pauvreté. En outre, un minimum de

revenu individuel étant exigé, les plus démunis ne faisaient pas partie du public cible de la PPE.

Certaines caractéristiques de la prime affaiblissaient son caractère incitatif : la prime était perçue avec un important décalage dans le temps et son mode de calcul était compliqué. La Cour soulignait également la nécessité d'une meilleure coordination entre les administrations fiscales et sociales.

Elle constatait par ailleurs que, malgré les réformes en cours, le passage du RMI à l'emploi restait peu rémunérateur. Les simulations montraient que la PPE ne semblait avoir à cette date qu'un faible impact sur l'offre de travail.

La Cour concluait que la mise en place d'études ex post était nécessaire pour progresser dans l'évaluation de son impact.

2 - Un mécanisme fiscal peu contrôlé

La gestion de la PPE privilégiait la perception de la prime par les contribuables éligibles, au détriment de son contrôle. De nombreuses anomalies étaient constatées : multi déclarations dans plusieurs centres des impôts, déclarations de revenus fictifs ou issus de l'économie souterraine, sous déclaration. La Cour recommandait que les services fiscaux procèdent à des contrôles renforcés et généralisent le paiement par virement.

C - Une évolution en continu

Depuis sa création, la PPE avait connu des modifications presque chaque année, ce qui n'avait contribué à faciliter ni sa compréhension par les bénéficiaires, ni son évaluation par les administrations concernées.

1 - L'augmentation progressive des montants

Le taux permettant le calcul de la PPE est passé, par paliers successifs, de 2,2 % en 2001 à 7,7 % en 2007 pour les revenus de la première tranche et de 5,5 % à 19,3 % pour la suivante. Un premier doublement des taux est intervenu dès 2001, une seconde étape marquante intervenant ensuite en 2006 et 2007. La PPE s'affiche alors ouvertement comme une mesure de redistribution.

Les modalités de calcul de la PPE en cas d'activité à temps partiel conduisaient initialement à attribuer une prime strictement proportionnelle au temps de travail, au-dessus du seuil de 0,3 SMIC.

Une modification introduite en 2003, puis renforcée en 2006 et 2007 a eu pour effet d'attribuer une majoration de prime croissant avec le temps travaillé entre 30 et 50 %, puis décroissant au-delà du mi-temps pour devenir nulle pour un temps plein. Le montant de la prime, tout en augmentant avec le temps de travail, n'est donc plus strictement proportionnel à celui-ci. Ainsi, la PPE pour un emploi à mi-temps représente 92,5 % de la prime pour un temps plein.

Au fil des réformes, la PPE n'a ainsi cessé de prendre de l'ampleur ; son montant global a presque doublé depuis 2002 alors même que le nombre de bénéficiaires demeurait stable et donc sans que le ciblage soit accru comme l'avait préconisé la Cour.

2 - La réforme des modalités de versement

Afin d'améliorer le caractère incitatif et la visibilité du dispositif, un système d'acomptes a été mis en place sous forme forfaitaire à partir de 2004 pour les contribuables bénéficiant pour la première fois de la PPE et sous forme mensuelle, en 2006, pour ceux ayant déjà reçu une prime l'année précédente.

Trop lourds à gérer pour les services, les acomptes et la mensualisation ne répondaient pas à l'attente des bénéficiaires, d'autant qu'ils posaient, en cas d'attribution erronée, des problèmes insolubles de recouvrement. Ils ont été supprimés à l'occasion de la mise en place du revenu de solidarité active (RSA).

3 - L'articulation avec le revenu de solidarité active

Mis en place le 1^{er} juin 2009, le RSA assure un revenu minimum pour les personnes sans ressources (RSA « socle »), tout en constituant un complément de revenu durable pour les personnes à faibles revenus d'activité (RSA « activité »).

La composante « activité » est un complément pour les revenus professionnels les plus modestes et vient s'ajouter, avec des objectifs proches, à la prime pour l'emploi qui a pourtant été maintenue.

Pour garantir une articulation entre les deux dispositifs, le principe retenu a été celui du non cumul entre PPE et RSA « activité » : le RSA perçu représente une avance sur la PPE versée l'année suivante et vient en déduction de celle-ci. Une prime résiduelle est versée à tous les foyers dont les droits à PPE sont supérieurs au RSA versé. Les foyers non éligibles au RSA « activité » continuent à percevoir l'intégralité de la PPE à laquelle ils peuvent prétendre.

Il faut cependant observer que, même si tous les ayants droit en faisaient la demande, ce qui est loin d'être le cas (696 000 bénéficiaires en septembre 2010 au lieu des 1,8 million prévus), le nombre des bénéficiaires du RSA « activité » représenterait moins du quart de ceux de la PPE.

La multiplication des dispositifs d'incitation à l'emploi nuit à leur efficacité

Les premières dispositions visant à augmenter les gains financiers à la reprise d'emploi en permettant le cumul, pendant un temps limité, des minima sociaux et de revenus d'activité ont été prises en 1988, avec la création du RMI et étendues en 1998. La PPE comme la RSA donnent un caractère permanent à cet intéressement. Pourtant la PPE est d'abord venue s'ajouter au mécanisme d'intéressement existant. Celui-ci a ensuite été renforcé à plusieurs occasions à partir de 2005, parallèlement à la montée en puissance de la PPE.

La multiplication de dispositifs non coordonnés, se cumulant avec la PPE et affichant le même objectif, a contribué à brouiller la politique d'aide au retour à l'activité.

Ont ainsi été successivement mis en place :

- en 2005, une aide ciblée au retour à l'emploi dans des secteurs d'activité connaissant des difficultés de recrutement ;

- en 2005 une prime, pérennisée en 2006, de retour à l'emploi d'un montant de 1 000 €, complétée toujours en 2006, par une prime forfaitaire mensuelle pour reprise d'activité d'un montant de 150 € ou 225 €, selon les situations ;

- en 2001 et 2009, deux primes spécifiques aux départements d'outre mer : l'allocation mensuelle de retour d'activité (ARA) et le revenu supplémentaire temporaire d'activité (RSTA)⁸⁶.

Mal connus, ces mécanismes qui supposaient une démarche volontaire des demandeurs n'ont touché qu'un public peu nombreux. Ils ont été pour partie abrogés par la loi du 1er décembre 2008 relative à la généralisation du RSA qui se substitue à eux.

II - L'efficacité de la prime pour l'emploi

A - Une mesure ambiguë poursuivant plusieurs objectifs

1 - Une mesure incitative à la reprise d'activité

Le chômage peut s'analyser comme la somme de deux composantes : le chômage conjoncturel résultant de l'insuffisance de

⁸⁶ Ces dispositifs ont été supprimés à compter du 1^{er} janvier 2011.

l'offre d'emploi par rapport à la demande, le chômage structurel résultant de l'inadéquation entre les emplois et les demandeurs. Mais, on observe qu'une partie du chômage structurel et de l'inactivité résulte de l'absence de gains financiers lors de la reprise d'activité des bénéficiaires de prestations sociales.

Jusqu'à la fin des années 90, les politiques ont joué sur le soutien de la demande (par exemple à travers des allègements de charges patronales), sur la formation professionnelle et le placement, ou sur la réduction de l'offre de travail (soutien à des mécanismes de départ anticipé).

La création de la PPE s'inscrit dans le cadre d'une politique nouvelle du développement de l'offre de travail qui visait à répondre au constat d'une « désincitation » à l'activité, en particulier pour les familles bénéficiant de minima sociaux et pour des activités parfois précaires ou à temps partiel. Dans de telles circonstances, les chômeurs ou les RMIstes gagnaient moins d'argent en travaillant qu'en conservant sans travailler le bénéfice de leur allocation.

S'inspirant d'exemples anglo-saxons existant depuis plusieurs années, la PPE devait prendre à l'origine la forme d'une exonération de CSG sous condition de ressources : il s'agissait d'une mesure individuelle sans composante familialisée.

Cette mesure a été déclarée inconstitutionnelle, le Conseil constitutionnel ayant tranché sur le caractère fiscal de la CSG et sur la nécessité d'une familialisation pour répondre à l'exigence d'égalité devant l'impôt. La PPE a été à nouveau présentée au Parlement sous forme d'un crédit d'impôt sur le revenu avec une familialisation partielle fondée sur la notion de foyer fiscal. Cependant, cette nouvelle mesure présentait par rapport au premier projet deux différences importantes.

Elle éliminait du bénéfice de la mesure les personnes percevant un revenu d'activité inférieur à 0,3 SMIC afin de ne pas primer la précarité ou le travail à temps très partiel.

En revanche, sa définition, incluant des revenus significativement supérieurs au SMIC, encore élargie par le jeu de la familialisation, en faisait au moins autant un complément de revenu pour les foyers fiscaux modestes.

2 - Un complément de revenu

Les modifications ultérieures de la PPE ont renforcé cette volonté de compléter les revenus des travailleurs faiblement rémunérés, qui s'est notamment exprimée dans l'exposé des motifs du projet de loi de finances

pour 2006, visant à «transformer la PPE en véritable complément de rémunération pour les bas revenus des personnes qui travaillent». Pour autant, l'article de la loi fixant les objectifs de la PPE n'a jamais été modifié en conséquence.

3 - D'autres objectifs moins explicites

Le rôle de la PPE dans le système social et fiscal est de fait plus complexe. La PPE a été utilisée dès le départ à des fins de rééquilibrage fiscal. Entre 1996 et 2006, le poids de l'impôt sur le revenu dans les revenus les plus élevés a baissé de 3,8 points. Grâce à la PPE, il a pu également baisser de 2 points pour les revenus les plus faibles alors que sans elle, cette baisse n'aurait été pour eux que de 0,4 point.

A partir de 2006, la PPE est également considérée comme un moyen d'accompagner la modération du coût du travail (SMIC). Elle a permis de dissocier pour les rémunérations proches du salaire minimum l'évolution du revenu disponible des salariés de celle du coût du travail pour l'employeur, donc de distribuer du pouvoir d'achat tout en modérant l'évolution du SMIC et le montant des allègements de charges sociales sur les bas salaires.

L'utilisation qui a ainsi été faite de la PPE a été exposée par le Gouvernement dans le rapport économique, social et financier, accompagnant le projet de loi de finances pour 2009 et a été soutenue par les auteurs du rapport du groupe d'experts sur le SMIC de décembre 2009.

B - L'impact de la PPE sur l'activité

1 - La PPE n'est pas suffisamment incitative

L'impact de la PPE sur l'activité n'est pas simple à appréhender. Les quelques études scientifiques disponibles en France, anciennes, concluent à un impact très faible, mais la PPE a été fortement majorée depuis. Les analyses des mouvements d'entrées et de sorties du dispositif, conduites plus récemment mais de façon ni systématique ni coordonnée, mettent en évidence que les entrées au bénéfice de la PPE résultent le plus souvent d'un changement de revenu et/ou de situation familiale. Elles ne sont que peu liées à une reprise d'activité. Ce constat, même s'il ne concerne pas un éventuel effet de «maintien dans l'emploi» et n'est pas complètement probant, ne suggère guère une forte efficacité de la mesure.

De premières analyses montrent que le risque de retrait d'activité est bien réel et que le montant actuel de la PPE est insuffisant pour avoir

un effet véritablement incitatif. Elles aboutissent au constat que la PPE n'a pas d'effet utile pour une part importante des bénéficiaires actuels, alors que les salariés les plus modestes et donc les plus concernés en sont exclus.

En effet, l'exploitation des données fiscales et l'utilisation de modèles de simulation (par exemple, la maquette « Paris » utilisée par la Direction générale du Trésor) permettent d'avoir une bonne connaissance de l'effet de la PPE sur les revenus et de mesurer les gains monétaires lors de la reprise d'un emploi.

Ces études montrent des situations de gains assez faibles à l'occasion d'un retour à l'emploi, en particulier pour une reprise d'activité à mi-temps. Le revenu supplémentaire procuré par la PPE est trop modeste pour être vraiment incitatif, alors même que les frais occasionnés par une reprise d'emploi (frais de transport et de garde d'enfants) ne sont pas pris en compte. Ainsi, sans la PPE, pour une reprise d'activité à mi temps au SMIC, le gain mensuel est de 67 € en 2008 pour un célibataire ; il est nul pour le conjoint actif d'une famille mono active qui reprend un emploi à mi temps. Avec la PPE, le gain est porté respectivement à 134 et 81 €. On ne dispose pas de données explicites pour des durées de travail inférieures au mi-temps, mais l'arithmétique du modèle assure que le gain est encore plus faible pour de très faibles revenus compris entre 0,3 et 0,5 SMIC et bien sûr, plus encore en deçà de 0,3 SMIC. Il peut être souligné que les mesures sociales en faveur des chômeurs et des allocataires du RMI, mises en place par ailleurs par l'Etat et les collectivités locales ont contribué à limiter les effets incitatifs de la PPE.

L'introduction du RSA, quand il sera pleinement déployé, viendra réduire ce manque d'incitation sans modifier de façon décisive la situation.

La Cour souligne que, d'une façon générale, les statistiques disponibles ne permettent pas la comparaison d'une année sur l'autre des données et ne peuvent autoriser une étude des trajectoires individuelles.

L'évaluation de la PPE reste donc à réaliser. Son principe en a été arrêté dans la loi du 1^{er} décembre 2008, au même titre que l'évaluation du RSA lui-même. Mais le risque serait que la priorité soit donnée au RSA « activité » par rapport à l'évaluation de la PPE dont le coût actuel est pourtant huit fois supérieur.

L'utilisation des données opérées par la Direction générale des finances publiques (DGFIP), permettant de construire des cohortes de déclarants à l'IR, bénéficiaires ou non de la PPE et du RSA, pourrait faciliter cette évaluation.

2 - La PPE ne touche pas les actifs les plus précaires

Ainsi la PPE ne bénéficie pas à une partie significative de ceux qui devraient être incités à accepter une activité précaire ou à temps partiel. En effet, lors de la création de la PPE le choix a été clairement fait, après la forte augmentation de la précarité et du temps partiel au cours de la décennie précédente, d'exclure du bénéfice de la prime, les temps de travail les plus réduits.

Par ailleurs, la réforme de la PPE introduite en 2003 garantit un traitement particulièrement favorable à certains travailleurs à temps partiel au-delà du tiers temps et augmente par voie de conséquence l'effet de seuil à l'entrée dans le dispositif.

En revanche, pour une part importante des bénéficiaires, leur niveau de rémunération est suffisant pour que cette activité soit d'un rapport significativement plus élevé que les allocations qu'ils pourraient percevoir.

C - Un effet faiblement redistributif

Le doublement de la prime n'a pas permis d'en faire pour autant une mesure significativement redistributive : mal ciblée, la PPE ne représente encore en moyenne que 4 % du revenu d'activité des foyers bénéficiaires.

1 - La PPE est insuffisamment familialisée pour être un outil efficace de redistribution

Un système redistributif doit être « familialisé » pour prendre en compte le niveau de vie du ménage. Or, la PPE, qui a d'abord un caractère individuel, est faiblement et imparfaitement familialisée. Elle ne comprend que deux éléments se rattachant au foyer ; son calcul se réfère au foyer fiscal en ignorant toute notion de ménage en dehors des couples mariés ou pacsés.

Ce mode de calcul aboutit à créer des situations d'une équité discutable au regard de la logique de redistribution. Ainsi, un couple de salariés au SMIC perçoit-il actuellement une PPE beaucoup plus élevée que celle reçue par un couple mono actif au sein duquel un seul actif est rémunéré au SMIC, alors que ce dernier ménage est plus pauvre. De la même façon, une personne rémunérée au SMIC à temps plein, touche la même PPE que son conjoint soit inactif ou perçoive un revenu pouvant aller jusqu'à deux fois le SMIC, voire bien davantage en cas de

concubinage, puisque dans ce cas le ménage est constitué de deux foyers fiscaux distincts.

Les notions de foyers et de ménages

- **Ménage** : ensemble des personnes vivant sous le même toit ;

- **Foyer fiscal** : ensemble des personnes (couples mariés ou pacsés et les personnes à charge) figurant sur une même déclaration. Dans les couples ni mariés, ni pacsés, chaque conjoint forme son propre foyer fiscal.

Il peut donc y avoir plusieurs foyers fiscaux dans un ménage. Il y avait en 2008, 8,9 millions de foyers fiscaux bénéficiaires de la PPE contre 7,9 millions de ménages bénéficiaires.

2 - La mesure demeure mal ciblée

La PPE ne se concentre pas sur les plus pauvres puisqu'elle s'attache aux personnes dont les revenus d'activité sont supérieurs à 0,3 SMIC. En dépit des nombreuses réformes qui ont touché le dispositif, ce seuil n'a jamais été modifié.

On estime que sont ainsi exclus de la PPE 2,8 millions de personnes occupant des emplois précaires ou à petit temps partiel.

A l'inverse, la PPE peut être versée à des ménages situés dans la moitié supérieure de la distribution des revenus : près de 4,5 % des foyers fiscaux appartenant aux 8^e et 9^e déciles de revenus (foyers déclarant en 2007 plus de 20 758 € par unité de consommation soit 43 592 € pour une famille avec 2 enfants) bénéficient de la PPE.

3 - Son rôle redistributif reste limité

En dépit de sa revalorisation et bien que la PPE soit loin d'être négligeable pour certains foyers (elle peut représenter jusqu'à 9 % des revenus d'activité pour les personnes percevant entre 0,3 et 0,7 SMIC), les montants en jeu demeurent globalement faibles au regard des mécanismes de redistribution. La PPE n'a ainsi contribué qu'à hauteur de 3,3 % à la réduction des inégalités de niveau de vie en 2008.

Sa contribution à la réduction de la pauvreté est médiocre : en 2007, la moitié des travailleurs pauvres ne la percevait pas et seulement 6 % de ceux qui en bénéficiaient sortaient de la pauvreté grâce à elle.

Enfin, si les bénéficiaires perçoivent 500 € en moyenne, le montant de la prime est très fréquemment de faible valeur. Un bénéficiaire sur dix reçoit moins de 100 €, un sur quatre moins de 220 € et seuls 4 % perçoivent une PPE au montant maximum de 961 €.

D - La nécessité de clarifier les rôles respectifs de la PPE et du RSA

La mise en place du RSA « activité » est venue brouiller davantage le mécanisme d'incitation. PPE et RSA poursuivent des objectifs a priori similaires, tant en matière de complément de rémunération que d'incitation à la reprise d'activité. Pourtant, tous deux ont été maintenus sans que leurs objectifs et leurs publics aient été redéfinis en conséquence.

Certes, l'introduction du RSA « activité » est trop récente pour permettre l'analyse, mais les simulations utilisées pour sa mise en place, montrent qu'il ne vient pas modifier significativement la situation :

- le nombre de bénéficiaires de l'une et l'autre mesure s'accroîtra peu par rapport à ceux de la seule PPE ;
- le nombre de ceux pour lesquels le RSA « activité » représente un gain substantiel restera limité.

Il est essentiel que leurs rôles respectifs soient clairement identifiés et distingués.

Si l'objectif de retour à l'activité était réaffirmé comme celui que poursuit la PPE, il serait recommandé d'en majorer très significativement le montant de façon à lui rendre le caractère vraiment incitatif qui lui manque aujourd'hui et qui distingue les dispositifs comparables existant à l'étranger. Il conviendrait parallèlement de le cibler d'avantage vers ceux qui en ont besoin :

- en le rendant accessible aux travailleurs précaires et aux temps partiels pauvres par la suppression du seuil équivalant à 0,3 SMIC ;
- en excluant ceux dont le revenu potentiel d'activité est suffisant pour les inciter naturellement à reprendre une activité.

Ce résultat pourrait notamment être obtenu en abaissant les plafonds du dispositif pour les nouveaux bénéficiaires et en prolongeant le gel des plafonds actuels pour accélérer la sortie des revenus les plus élevés. Les éléments de familialisation pourraient également être simplifiés.

La réduction très significative du nombre de bénéficiaires qui résulterait de ces deux dispositions permettrait d'accroître le montant de la prime, sans qu'il en résulte une augmentation de la dépense globale.

Une telle évolution aurait bien évidemment pour effet de poser de façon particulièrement forte la question de la cohabitation de la PPE et du RSA « activité » : la notoriété et l'automatisme de la PPE pourraient paraître plus adaptées à une mesure incitative que le dispositif relativement complexe d'attribution du RSA « activité ».

Si l'absorption du RSA « activité » par la PPE n'était pas retenue, deux autres voies pourraient être envisagées :

- la suppression de la PPE reviendrait à faire du RSA « activité » la mesure unique assurant un revenu aux travailleurs modestes pour les inciter à reprendre une activité. Envisagée au moment de la création du RSA, cette solution qui faisait un grand nombre de « perdants » avait été écartée ;
- le choix de maintenir les deux mesures imposerait que leurs objectifs soient clairement différenciés. Le RSA « activité » serait la mesure d'incitation à la reprise d'activité tandis que la PPE deviendrait un revenu complémentaire pour les actifs dont les ressources sont modestes. Dans ce cas, la PPE devrait être aménagée de façon à tenir compte davantage de la situation familiale des bénéficiaires : la prise en compte du revenu d'activité pourrait être simplifiée et la référence au temps de travail supprimée, tandis que l'accent serait mis sur la partie forfaitaire attachée à la famille.

III - La gestion de la prime pour l'emploi

A - Les défaillances du pilotage stratégique et budgétaire

Si, sous une forme ou sous une autre, la PPE est conservée, des améliorations sont indispensables dans sa gestion.

1 - Une absence de pilotage stratégique

Plusieurs services relevant de ministères différents sont concernés par la PPE. Initialement conçue par la direction générale du Trésor (DGT) pour promouvoir le retour à l'emploi, elle n'a jamais été suivie ni évaluée par les services en charge de la politique de l'emploi. Son caractère fiscal

l'a emporté sur toute autre considération, faisant de la direction générale des finances publiques (DGFIP) le seul gestionnaire de la mesure, sans que son pilotage stratégique soit véritablement assuré. Cette absence de pilotage explique et amplifie la confusion des objectifs.

Le seul indicateur de performance du dispositif de la PPE est présenté dans un programme budgétaire relevant de la délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (DGEFP), qui n'a pas été à l'origine de la mesure, n'en assure pas le pilotage et émet des doutes quant à la mesure de son efficacité au regard du retour à l'emploi.

Cet indicateur qui présente la « part des bénéficiaires de la prime pour l'emploi (PPE) précédemment au chômage ou inactifs » n'a été au demeurant renseigné qu'à partir de 2010 et les données qui servent à l'établir remontent à plus de deux ans. Il était pourtant annoncé pour le projet de loi de finances pour 2006.

Il ne s'accompagne d'aucune analyse permettant, par exemple, d'approcher la composition des bénéficiaires par âge ou catégorie socioprofessionnelle. Le responsable du programme en a demandé la suppression.

Par ailleurs, l'indicateur sur la gestion de la PPE par les services, pourtant annoncé dans la réponse du Gouvernement au précédent rapport de la Cour, n'a pas été mis en place.

En 2005, la gestion de la prime mobilisait l'équivalent de 50 agents temps plein selon l'estimation de la DGFIP et son coût annuel était évalué à 6 M€. Aucune actualisation n'a été établie depuis par la DGFIP, qui indique que les tâches relatives à la PPE sont parties intégrantes du calcul de l'impôt qui mobilise au total 40 000 agents.

Un suivi des coûts apparaît d'autant plus indispensable que les directions concernées au plan national et local assurent que la gestion de cette prime engendre une pression forte sur les services. Les contentieux PPE représentent 30 % des contentieux relatifs à l'assiette de l'impôt sur le revenu et rassemblent 45 % des montants restitués.

2 - Une présentation budgétaire dispersée et une information incomplète

La PPE fait l'objet de deux présentations : dans le programme budgétaire 102 « accès et retour à l'emploi » de la mission « travail et emploi » dont le responsable est le DGEFP et dans le programme 200 « remboursements et dégrèvements d'impôts d'État », dont le responsable est le DGFIP.

Aucun des deux programmes ne présente l'autre, ni même n'y fait référence. Les montants de dépenses qu'ils indiquent ne sont pas homogènes. Ces informations incohérentes rendent difficiles la compréhension du dispositif et l'évaluation de son coût.

Une mesure qui représente au total une dépense d'un montant de plus de 4 Md€ ne peut se satisfaire d'une information aussi dispersée.

La notion de dépense fiscale

Les dépenses fiscales sont des dispositions législatives dérogatoires à la norme fiscale qui se traduisent par une perte de recettes pour l'État.

Une dépense fiscale relative à l'impôt sur le revenu, lorsqu'elle comporte un crédit d'impôt restituable, peut se matérialiser pour le budget de l'État par :

- une **minoration des recettes** de l'impôt sur le revenu ;
- une **dépense budgétaire nette** correspondant aux versements au profit des contribuables dont le montant d'impôt est inférieur à celui de la prime et des non imposables.

Ces deux éléments constituent le coût total de la dépense fiscale.

3 - Un coût imprécis

a) Une estimation budgétaire incertaine

Sur la base des données des documents budgétaires, et avec l'appui des services, la reconstitution du coût total de la PPE a été effectuée⁸⁷ ; elle est présentée dans le tableau ci-après.

⁸⁷ La baisse du montant total de prime constatée en 2009 résulte de plusieurs facteurs : la révision du barème, la montée du chômage et, dans une certaine mesure, la création du RSA ont joué un rôle.

Le coût de la PPE (en milliards d'euros)

Année d'exécution	Dépense fiscale (A)	dont déduction d'impôt (B)	dont remboursements (C)	Remboursements y/c titres antérieurs (D)	Dépense fiscale y/c titres antérieurs (E=B+D)	Ecart constaté (F = E-A)
2007	4,5	1,2	3,3	4,0	5,2	0,7
2008	4,5	1,4	3,1	4,1	5,5	1,0
2009	3,9	0,8	3,1	4,02	4,82	0,92

Les informations présentées dans les colonnes A et D sont tirées des documents budgétaires. Les données des colonnes B et C sont fournies par la direction du budget. Les données des colonnes E et F sont issues des analyses de la Cour. Elles font apparaître, au minimum, une incertitude concernant le montant exact des remboursements.

Depuis plusieurs années un écart significatif est constaté entre la prévision de dépenses fiscales totales (3,9 Md € pour 2009) et l'exécution (4,8 Md €) sans qu'une explication satisfaisante ne soit donnée à une situation conduisant le législateur à corriger à plusieurs reprises le budget par la loi de finances rectificative.

Cet écart a été attribué d'une manière peu convaincante aux remboursements de prime effectués aux titres des années antérieures.

b) Une défaillance comptable importante

En fait, l'expertise confiée, pendant l'enquête de la Cour, par le DGFIP à la mission nationale d'audit sur les modes de comptabilisation des versements de primes au titre de la PPE a établi qu'une part importante de l'écart constaté en 2009 résulte d'une imputation comptable erronée : 646 M€ ont été à tort imputés à la PPE. Il s'agit d'autres restitutions fiscales assises également sur l'impôt sur le revenu qui, de ce fait, ont été minorées.

Il est vraisemblable que la même erreur s'est produite les années précédentes. Elle met en lumière une absence de sûreté dans la comptabilisation des dépenses fiscales et une lacune des mécanismes de contrôle interne.

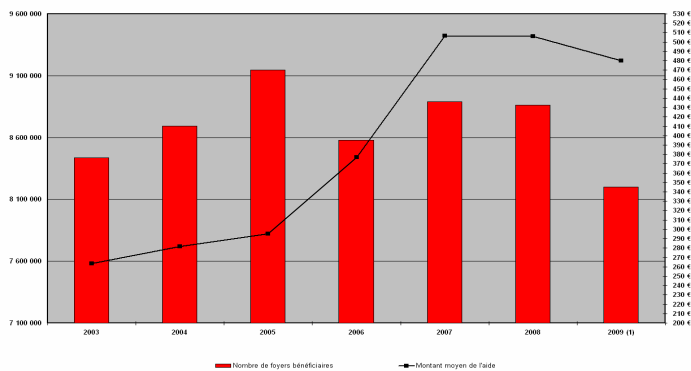
Le coût de la PPE reste donc à chiffrer avec précision.

B - L'adaptation progressive des services fiscaux

1 - Les particularités de la gestion d'une prime par l'administration fiscale

Le dispositif de la PPE a concerné dès l'origine un public large. Le nombre des foyers bénéficiaires, plus de 8 millions par an, imposait un traitement de masse qui a été pris en compte par les mécanismes fiscaux.

Evolution du nombre de bénéficiaires et du montant moyen de la PPE



Source : Projet annuel de performances pour 2010 de la mission « Remboursements et dégrèvements »

L'administration fiscale a consenti des efforts pour s'adapter à une mission à laquelle elle n'était pas préparée : le versement d'une prime à un grand nombre de contribuables mais également l'accueil d'un nouveau public.

Le crédit d'impôt qu'est la PPE se traduit, en effet, dans 80 % des cas par le versement d'une prime.

Lors de chaque campagne, les services déconcentrés organisent l'information des bénéficiaires, leur accueil physique et téléphonique, tiennent des permanences à l'extérieur. Ces actions sont généralement positives. Toutefois la nature fiscale de la prime conduit à limiter les échanges avec les autres administrations, en particulier sociales et les préfets n'ont qu'une information très limitée sur la PPE, alors même qu'ils sont en charge des dispositifs d'aide au retour à l'emploi.

Les mises en paiement s'effectuent en plusieurs vagues et suivent l'émission des principaux rôles de l'impôt sur le revenu à partir du 7 août. Ce calendrier est bien identifié par les contribuables.

2 - Pour les bénéficiaires, l'avantage de la simplicité

La PPE est une prestation simple à obtenir. Dans leur ensemble, les contribuables ont compris qu'il fallait déposer une déclaration pour en bénéficier ; aucune démarche spécifique n'est nécessaire. Certains optimisent leurs déclarations à partir des calculateurs disponibles sur internet.

Le versement de la prime intervient en une fois. Les services soulignent l'importance du partage d'information par le bouche à oreille. Deux exemples en témoignent : dès que le dispositif des acomptes est devenu facultatif, le nombre des contribuables qui ont opté pour la mensualisation a chuté de plus de 90 % ; dès que les premiers avis d'imposition sont reçus, les réclamations sont nombreuses.

Les administrations concernées confirment que la PPE est maintenant connue des contribuables, dans son principe et ses grandes lignes, même si le montant précis qui sera perçu demeure difficile à prévoir pour des ménages dont la situation est complexe.

3 - Le nouveau rôle de la déclaration de revenu

Depuis la création de la PPE, la déclaration de revenu a, en quelque sorte, changé de nature. Les déclarations et l'établissement des rôles, enserrés dans un calendrier exigeant entre la fin juin et la fin août, ne servent plus exclusivement à assseoir l'impôt mais également à arrêter

le montant des primes. La déclaration de revenu permet aussi d'obtenir le certificat de non imposition demandé pour l'attribution des aides sociales. Le nombre des déclarations est très significatif : 36,3 millions de déclarations saisies pour l'IR 2010.

De nombreuses innovations (déclarations pré-remplies, relance, certification des contribuables) facilitent la gestion des déclarations. Mais toutes les conséquences n'ont pas été tirées, en termes d'organisation et de contrôle, du fait que les déclarations qui donnent lieu à attribution de PPE, émanent à plus de 70 % de foyers non imposables.

C - Les améliorations apportées à la gestion et leurs limites

1 - Les acquis et les limites de la déclaration pré remplie

Généralisée à partir de 2006, la déclaration pré remplie a simplifié les démarches des contribuables et a favorisé la qualité des déclarations. Elle comprend les principaux revenus (salaires, indemnités journalières, pensions et retraites...) et depuis 2008, les revenus des capitaux mobiliers.

Toutefois, la durée effective du travail, essentielle pour calculer la PPE, n'est pas pré renseignée lorsque la personne n'est pas à temps plein. Les déclarations annuelles de données sociales (DADS-U) que remplissent les employeurs sont jugées encore trop imparfaites par les services sur ce point, et les contribuables doivent toujours indiquer eux-mêmes les horaires travaillés sur leur déclaration de revenus. Ceci constitue la source de nombreuses erreurs ou omissions.

La Cour estime au contraire qu'une simplification supplémentaire peut être apportée en faisant figurer sur toutes les déclarations, les horaires extraits des DADS fournis par les employeurs. Il apparaît d'ores et déjà que, dans près de 80 % des cas, les horaires travaillés disponibles dans les DADS sont exacts et pourraient être ainsi utilisés.

2 - La procédure des relances : un rattrapage partiel

La DGFIP adresse une lettre de relance aux contribuables dont la déclaration ne comporte pas les éléments relatifs aux horaires travaillés mais dont les revenus laissent penser qu'ils peuvent bénéficier de la prime. Utile dans son principe, ce mécanisme permet de limiter le nombre des réclamations.

Le volume des lettres de relance varie en fonction de la capacité de l'administration à traiter en temps utile les déclarations. En règle générale moins de 50 % des contribuables concernés font l'objet d'une relance. En 2009, un million de lettres de relance ont été adressées et ont donné lieu à versement de PPE, pour un montant total évalué par la Cour à 215 M€. Si tous les dossiers concernés avaient donné lieu à relance, un montant complémentaire de 232 M€ aurait été payé au bénéfice d'environ 500 000 foyers fiscaux.

Force est de constater qu'un nombre important de lettres continue d'être nécessaire plusieurs années après la création de ce mécanisme de relance. Cette procédure pourrait être plus efficace si les lettres, personnalisées, mentionnaient les informations que l'administration détient sur les heures travaillées. Cette indication inciterait fortement à répondre tout en évitant les erreurs ou les tentatives de fraude, en particulier celles des contribuables qui reconduisent la durée de travail des années précédentes sans tenir compte des périodes de chômage.

3 - Les apports de l'identifiant fiscal unique

Disposer dans les bases fiscales d'un identifiant certifié par l'Insee sécurise les rapprochements entre les revenus, les personnes et les différentes étapes de l'impôt. Depuis 2009, la connexion des applications de fiscalité personnelle a été réalisée. Pour 2010, le taux de certification des états civils atteint 94,13 %. L'application Copernic, annoncée dans la réponse gouvernementale au rapport précédent de la Cour, ne permet de détecter les déclarations faites en double que depuis 2009 (les déclarations en double identifiées au cours de cette année se sont élevées à 14 000). Encore faut-il souligner que ces progrès ne font pas obstacle aux fraudes délibérées qui impliquent le dépôt de plusieurs déclarations à des noms différents, des orthographes légèrement modifiées ou avec des adresses dissemblables.

D - Un renforcement du contrôle demeure indispensable

1 - Des fraudes persistantes

Les fraudes les plus fréquentes sont toujours liées au montant des revenus, au nombre d'heures travaillées ou aux déclarations multiples même si celles-ci sont plus difficiles. Un nombre anormalement élevé de déclarations à une même adresse peut appeler l'attention des agents ; les banques peuvent détecter des usurpations d'identité lorsqu'elles sont en présence de chèques d'un montant important. Mais les contrôles appliqués à la PPE sont rares.

Le niveau de fraude, en diminution par rapport aux évaluations faites précédemment, ne peut cependant pas être négligé.

Selon l'enquête, les déclarations comportant une forte présomption de fraude pourraient représenter de l'ordre de 4 % du nombre des déclarations comportant une prime et de l'ordre de 7 % du montant des primes attribuées. Certes, la faiblesse relative de l'échantillon constitué, 314 dossiers, requiert la prudence dans les généralisations mais ces estimations permettent de recommander de nouvelles modalités du contrôle fiscal.

2 - Un contrôle fiscal insuffisant

a) Des principes généraux peu adaptés à la PPE

Le nombre élevé des bénéficiaires, la faiblesse des montants, le temps consacré aux rectifications des erreurs des contribuables et la perspective incertaine de son recouvrement font que la PPE se prête mal aux actions de contrôle fiscal.

Il faudrait pouvoir développer un contrôle sur pièces sélectif ou ciblé. Or les services ont une priorité : saisir le maximum de déclarations afin de permettre la taxation (c'est-à-dire le calcul de l'impôt ou de la prime) au cours de deux premières émissions et l'envoi des premiers avis d'imposition dès le mois d'août.

Dans une circulaire du 7 novembre 2005, la direction générale des impôts (DGI) a clairement indiqué que le contrôle sur pièces a posteriori devait être focalisé sur les dossiers « à enjeu ». Les dispositions qui permettent d'effectuer des contrôles ciblés sur des zones de risques identifiées sont peu ou pas utilisées. La note sur les domiciliations incertaines est parfois mobilisée et souvent présentée comme le seul fondement d'un contrôle a priori⁸⁸. L'utilisation des dispositifs qui permettent d'identifier une difficulté dans une déclaration pour donner lieu plus tard à un contrôle approfondi est en baisse.

Le contrôle est, en définitive, quasiment absent.

Dossier par dossier, la PPE peut apparaître sans enjeu alors même qu'en raison du nombre des bénéficiaires, les montants qui peuvent être en cause sont loin d'être négligeables au total. Le montant moyen de

⁸⁸ La note du 24 avril 2006 « traitement des déclarations de revenus déposées par les personnes dont la domiciliation est incertaine » permet, lorsque les domiciliations sont incertaines, de demander des explications ou de refuser de prendre en compte dans le système d'information ces déclarations.

redressement (355 €) est très inférieur à celui du redressement au titre de l'impôt sur le revenu (environ 1 500 €). Les redressements concernant la PPE ont représenté 15 M€ en 2008.

b) De nouvelles méthodes de contrôle

Des contrôles sur pièces, ciblés et a priori, sont pourtant possibles sans bouleversement des méthodes et des enjeux prioritaires de l'administration fiscale.

Il s'agirait de mieux tenir compte de la différence entre les déclarations de revenu « ordinaires » et celles qui sont renseignées par des contribuables non imposables pour obtenir une PPE. Pour une part de ces dernières, un calendrier de saisie légèrement différent ne retarderait pas l'émission des rôles de l'IRPP.

Un décalage dans le temps d'une part minime des déclarations et des lettres chèques correspondantes (de l'ordre de 1 à 2 % représentant 80 000 à 160 000 bénéficiaires) serait compris par la majorité des contribuables qui, d'ores et déjà, ne reçoivent pas tous la prime en même temps. Ce décalage réduit ne concernerait que des dossiers ciblés et présentant des anomalies. Il permettrait deux progrès dans la méthode de contrôle.

- Un contrôle sélectif des déclarations

Plusieurs méthodes peuvent déclencher un examen des dossiers conduisant à demander des éclaircissements sur les déclarations souscrites (article L. 10 du livre des procédures fiscales), corriger des erreurs matérielles dans le délai du contrôle a priori, enclencher le cas échéant une procédure de rectification contradictoire (article L. 55) avant une taxation de la déclaration.

L'une d'elles consisterait à sélectionner, par un traitement informatique, des dossiers présentant des risques avérés. Les critères de sélection pourraient être ceux qui conduisent le plus souvent à la détection d'une anomalie (déclarations de revenu en chiffres ronds, décalages entre les salaires et les heures travaillées, déclarations de travail à temps plein assorties de revenus autres que les salaires, décalages avec les déclarations pré remplies, etc.). Ces critères pourraient être revus lors de chaque exercice.

Tout ou partie des dossiers de la liste sélectionnée feraient l'objet de demandes d'explication ou d'un processus de contrôle a priori.

La charge de travail résultant de ces contrôles supplémentaires serait modérée (1 % des dossiers représente 140 dossiers dans l'Hérault, 2 000 en Seine Saint Denis, par exemple) et interviendrait à partir de la mi-juin, période où l'effort en matière de saisie s'amenuise.

Il apparaît ainsi adapté de renverser pour la PPE la logique habituelle de vérification au profit d'un contrôle a priori ciblé. Il est d'ailleurs observé que les demandes d'information fondées sur la constatation d'invéraisemblances ou d'anomalies en matière de salaires ont débouché sur des contrôles plus importants (travail dissimulé par exemple) ou ont conduit les contribuables à fournir rapidement les pièces justificatives ou bien à reconnaître l'inexactitude de leur déclaration.

Cette forme de traitement « en amont » des déclarations exercerait un vrai effet de dissuasion puisqu'elle serait rapidement connue. Elle modifierait le comportement des agents qui constatent parfois l'invéraisemblance de certaines déclarations. Un terme serait ainsi mis à l'analyse répandue et démobilisatrice selon laquelle la PPE étant attachée aux revenus, il n'est pas possible de demander aux contribuables des justificatifs sauf dans le cas d'un contrôle a posteriori.

- Une animation du contrôle sur pièces

Sans cette animation, les secteurs d'assiette sur lesquels repose le contrôle des déclarations se focalisent sur leur première tâche : l'émission des rôles de l'IR.

Il importe au surplus que l'administration centrale, porte attention à certains risques comme elle l'a fait, à la suite de l'enquête, en vérifiant les raisons pour lesquelles certains contribuables assujettis à l'ISF bénéficié de la prime ou pour évaluer les situations de domiciliations incertaines dans les départements qui y sont le plus exposés.

L'administration estime que l'identité fiscale de 5 % des bénéficiaires de 2009 n'avait pas été certifiée. Une coopération active avec les communes fiabiliserait les rapprochements entre impôt sur le revenu et taxe d'habitation, complémentaires de la certification.

3 - Des modes de paiement présentant trop de fragilités

Le paiement fait appel, pour près de 80 % des montants, au système des lettres chèques envoyées au domicile des contribuables et susceptibles d'être payées en espèces dans les trésoreries. Ce mode de paiement comporte des vulnérabilités, en particulier des risques de vol ou de falsification. Il représente une forte charge de travail.

Or, les contribuables sont très peu nombreux à demander un paiement en espèces et, pour plus de 90 % d'entre eux, déposent auprès des banques les lettres chèques reçues. Le moment semble ainsi venu de généraliser le recours au virement bancaire, le paiement en espèces étant réservé aux cas exceptionnels.

————— *CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS* —————

La PPE est une mesure ambiguë poursuivant une pluralité d'objectifs que les aménagements introduits successivement n'ont fait que brouiller davantage. Faute de clarification de ses finalités, le dispositif n'est toujours pas ciblé.

La PPE peut être versée à des ménages dont les revenus se situent nettement au dessus de la moyenne. A l'inverse, elle exclut les plus pauvres et les personnes en situation précaire au regard de l'emploi. Elle n'est donc pas bien adaptée du point de vue de la redistribution des revenus.

Cette absence de ciblage ne lui permet pas non plus d'avoir un véritable effet incitatif au retour à l'emploi, son montant restant insuffisant malgré une forte augmentation. En outre une partie des salariés précaires et à temps partiels qui devraient être particulièrement incités au retour à l'emploi ne bénéficient pas de la mesure.

Le dimensionnement du RSA « activité », tant par son montant que par le nombre de ses bénéficiaires, ne permet pas de remettre en cause ce constat.

Le pilotage stratégique et budgétaire de la PPE se révèle défaillant. La PPE n'est pilotée ni par les directions du ministère des finances, ni par la DGEFP. Sa présentation est éclatée entre deux programmes et plusieurs documents budgétaires non cohérents et qui ne se recoupent pas. Une importante incertitude représentant depuis trois années un quart du montant annoncé, affecte l'estimation du coût de ce dispositif.

Pourtant, des améliorations ont été apportées à la gestion de la PPE. Elle est maintenant connue des contribuables dans son principe, malgré la complexité persistante de son mode de calcul. C'est une prestation simple à obtenir. La procédure fiscale permet de toucher la plupart des ayant-droits qui n'ont à accomplir aucune démarche spécifique pour percevoir la prime.

Avant toute recommandation, un choix politique doit être fait quant à l'objectif de la mesure.

Si l'objectif réaffirmé pour la PPE est celui du retour à l'emploi, il est nécessaire de majorer très significativement son montant de façon à lui rendre le caractère incitatif qui lui manque aujourd'hui et d'en déplacer la cible vers ceux qui en ont besoin. Rendre accessible aux précaires et aux temps partiels pauvres, en supprimant le seuil équivalent à 0,3 SMIC et privilégier ceux dont le revenu d'activité est insuffisant pour les inciter naturellement à reprendre un emploi, permettrait d'atteindre cet objectif.

La réduction très significative du nombre de bénéficiaires qui en résulterait permettrait d'accroître le montant de la prime, sans susciter d'augmentation de la dépense globale.

Il conviendrait alors d'absorber le RSA «activité» dans la PPE, dont la simplicité de versement lui donne un caractère plus nettement incitatif que le RSA dont l'administration est complexe.

Si la transformation de la PPE aux dépens du RSA «activité» n'est pas retenue, deux autres voies peuvent être envisagées :

- la suppression de la PPE : le RSA «activité» resterait alors la mesure unique assurant un revenu aux travailleurs modestes pour les inciter à reprendre une activité ;

- le maintien des deux mesures : il conviendrait alors que leurs objectifs soient clairement différenciés. Le RSA «activité» serait la mesure d'incitation à la reprise d'activité, la PPE devenant un revenu complémentaire pour les actifs aux ressources modestes. Dans ce cas, la PPE devrait être aménagée de façon à tenir compte davantage de la situation familiale des bénéficiaires.

Dans l'hypothèse d'un maintien de la PPE, la Cour formule les recommandations suivantes :

- désigner un véritable chef de file assurant le pilotage stratégique, choisi en fonction de l'objectif retenu, revenu ou incitation à l'activité ;

- sécuriser le mode d'enregistrement de l'ensemble des dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu, étape indispensable à la mise en place d'une mesure de la performance ;

- présenter de manière cohérente le coût total de la dépense fiscale, le montant des déductions d'impôt et celui des restitutions sous la forme de prime ;

- *mettre en place une politique de contrôle : la Cour recommande de procéder à un contrôle a priori et sélectif de certaines déclarations choisies pour les anomalies qu'elles présentent ;*

- *faire figurer sur les déclarations pré-remplies les horaires travaillés, dans l'hypothèse où la mesure reste une incitation à l'activité ; dans l'hypothèse contraire, il n'y a plus lieu de saisir les horaires ;*

- *améliorer les procédures de relance des contribuables potentiellement éligibles à la PPE ;*

- *mettre un terme aux paiements par lettres chèques et aux versements en numéraire et ainsi aller vers la généralisation du paiement par virement bancaire.*

**REPONSE CONJOINTE DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES
FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ET DU MINISTRE DU BUDGET,
DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA
REFORME DE L'ETAT, PORTE-PAROLE DU GOUVERNEMENT**

Nous avons pris connaissance avec grand intérêt du projet d'insertion au rapport public de la Cour des comptes concernant la prime pour l'emploi.

Le travail de la Cour sur l'évaluation des dépenses fiscales et des politiques de l'emploi, dans lequel s'inscrit ce projet, ne peut qu'être salué. Nous partageons plusieurs constats et analyses développés dans ce rapport, notamment le rôle joué par la PPE sur la modération du coût du travail.

Toutefois, ce projet d'insertion appelle plusieurs remarques, dont vous trouverez l'exposé ci-après. De façon générale, l'analyse de la PPE proposée par la Cour dans ce document prend insuffisamment en compte l'introduction récente du RSA et le recentrage de la PPE qui a en découlé. Les deux instruments doivent être analysés de façon conjointe, pour tenir compte de leur complémentarité.

Vous trouverez également notre analyse des trois scénarios d'évolution proposés par la Cour, qui appellent un certain nombre de remarques ; la suppression pure et simple de cet outil de soutien à l'activité nous paraît, notamment, devoir être aujourd'hui écartée.

Enfin, les autres points soulevés par la Cour des comptes, notamment la question du chiffrage de cette dépense fiscale, estimée à 4,2 Md€ en 2009, ainsi que les modalités de gestion et de contrôle de la PPE, font également l'objet de précisions.

Dans son projet d'insertion «La Prime pour l'emploi: une dépense fiscale aux objectifs de plus en plus confus», la Cour estime que la prime pour l'emploi (PPE) est une mesure poursuivant plusieurs objectifs (incitation à la reprise du travail, complément de revenu), insuffisamment articulée avec les politiques de l'emploi et dont le pilotage stratégique et budgétaire serait défaillant.

1. Malgré les améliorations apportées au dispositif de la prime pour l'emploi (PPE) depuis sa création, la Cour des Comptes continue de pointer certaines insuffisances du dispositif. Elle émet notamment des réserves sur la capacité de la PPE à remplir ses deux principaux objectifs: celui d'incitation à l'activité et celui de redistribution.

Sur ces deux points, son diagnostic appelle plusieurs commentaires.

De façon plus radicale que dans son examen de 2006, la Cour s'interroge sur la définition même des objectifs de la PPE. Elle qualifie en effet la PPE de «mesure ambiguë poursuivant plusieurs objectifs » ou de

« dépense fiscale aux objectifs de plus en plus confus ». La Cour insiste fortement sur ce point en y consacrant le titre de son insertion.

Si la PPE poursuit deux objectifs, d'incitation à l'activité et de redistribution, ceux-ci ne sont pas contradictoires mais interdépendants. Opposer ces deux objectifs est donc en partie artificiel. Ainsi, accroître les gains au retour à l'emploi sera un moyen de renforcer les incitations, et aura, dans le même temps, des effets favorables en termes de redistribution, si la mesure est ciblée sur des ménages modestes. La Cour indique que la revalorisation de la PPE a renforcé son caractère redistributif, alors qu'elle évoque, comme piste pour améliorer l'adéquation de la PPE avec son objectif de retour à l'activité, le fait de « majorer très significativement le montant ». La multiplicité des objectifs ne peut donc pas être interprétée comme une faiblesse du dispositif en tant que telle.

D'après l'analyse de la Cour, cette supposée confusion aurait crû : la première étape aurait été la forte revalorisation des montants de la PPE au début des années 2000, « la PPE [s'affichant] alors ouvertement comme une mesure de redistribution » ; la seconde étape aurait été la création du RSA, qui partage certains des objectifs de la PPE.

Or, la création du RSA a rendu nécessaire l'articulation des deux dispositifs, la solution retenue ayant été de supprimer le cumul entre les deux dispositifs, pour ne conserver que le plus généreux selon les cas. RSA et PPE coexistent et se complètent. Leurs bénéficiaires ne se recoupent d'ailleurs que partiellement.

L'analyse de la Cour sur les effets incitatifs de la PPE sur l'activité pourrait aussi être améliorée. En particulier, elle ne prend pas suffisamment en compte l'introduction du RSA accompagnée d'une rationalisation des dispositifs d'aide à l'emploi. En particulier, tous les constats faisant référence explicitement ou implicitement au RMI ont été adaptés.

La Cour rappelle avec raison que l'efficacité en termes d'incitation des dispositifs dépend de leur lisibilité. A ce titre, la multiplication des dispositifs peut alors nuire à leur connaissance et leur compréhension par les bénéficiaires potentiels et donc à leur efficacité. Cependant, le tableau dressé par la Cour nous paraît trop pessimiste.

Nous tenons à souligner que la mise en place du RSA a largement simplifié le système des minimas sociaux : l'ARA et le RSTA sont supprimés à compter du 1^{er} janvier 2011, la prime de retour à l'emploi a été supprimée et le dispositif temporaire d'intéressement ne continue à exister que pour les bénéficiaires de l'ASS.

L'analyse de la Cour ne prend pas suffisamment en compte les évolutions récentes des gains au retour à l'emploi, résultant notamment de l'introduction du RSA.

La Cour insiste sur la faiblesse des gains au retour à l'emploi jugés comme « trop modestes » pour faire face aux « frais occasionnés par la reprise d'emploi » et évoque la situation de « chômeurs ou de RMIstes qui gagnent moins d'argent en travaillant qu'en conservant sans travailler le bénéfice de leur allocation ». Ce constat semble obsolète. Les réformes de la dernière décennie, dont l'introduction de la PPE, mais aussi la révision de certains dispositifs, ont supprimé les situations de pertes à la reprise d'une activité. Le RSA activité assure désormais que ces gains sont strictement positifs⁸⁹

La coexistence du RSA et de la PPE permet de remplir conjointement différents objectifs d'emploi. Le RSA a permis d'accroître significativement les gains à l'exercice d'une activité à mi-temps, là où ils étaient jugés « faibles » et de rétablir des gains pour des activités à très faibles quotité horaire, puisque son versement n'est conditionné par aucun plancher de salaire ou de volume horaire. La création du RSA a donc pallié certaines insuffisances de la PPE. A l'inverse, le maintien de la PPE a permis de préserver de fortes incitations pour l'exercice d'une activité à temps plein pour les personnes seules et la biactivité.

La Cour regrette l'absence de réelle évaluation ex post des effets de la PPE sur l'activité, ainsi que de statistiques longitudinales permettant de suivre des trajectoires individuelles. On ne peut que partager cette position. Il convient toutefois de rappeler la difficulté de l'exercice : (i) les effets potentiels de la PPE sur l'emploi sont nombreux et nécessitent d'être étudiés dans leur ensemble (accès à l'emploi, maintien dans l'emploi); (ii) l'exercice d'évaluation est rendu difficile par le fait que le dispositif étant généralisé, il est difficile de définir un contrefactuel sur lequel appuyer l'évaluation, le seul critère du nombre d'entrants reprenant une activité étant inopérant. Enfin, depuis la mise en place du RSA et son étroite articulation avec la PPE, il semble difficile de mener une évaluation séparée des dispositifs.

La promotion de l'emploi passe aussi par le soutien à la demande de travail. A ce titre, la Cour note avec justesse que la PPE participe, en même temps que le SMIC et les allègements de charge à une politique de l'emploi efficace en limitant le coût du travail.

Concernant l'objectif de soutien du pouvoir d'achat des travailleurs aux revenus modestes, la Cour conclut que la PPE a un « rôle redistributif limité » et une contribution à la baisse de la pauvreté « médiocre ». Ce constat apparaît sévère. Il convient en particulier de rappeler deux points.

Il importe, comme le fait la Cour, de faire une distinction entre effets sur la pauvreté et effets redistributifs. La PPE n'a pas vocation à lutter contre la pauvreté (d'où son impact limité sur le taux de pauvreté). En effet, du fait de son barème et de son montant, la PPE a toujours été

⁸⁹ Voir sur ce point le tableau 4 du Trésor-éco « Le revenu de solidarité active : principe de construction et effets attendus » (juillet 2009, n° 61)

d'avantage destinée aux ménages modestes et moyens. Elle n'en a pas moins un impact redistributif certain : la Cour relève ainsi qu'elle participe pour 3,3% à la réduction des inégalités en 2008.

Par ailleurs, la PPE doit désormais être appréciée au regard de l'introduction du RSA qui vient pallier certaines limites de la PPE, notamment sur ces aspects : le RSA est fortement familialisé, effectif dès le 1^{er} euro de revenu d'activité et ciblé sur les faibles revenus. Ciblé sur les plus pauvres, il a en revanche moins d'impact sur les classes moyennes.

II. Devant les manquements supposés de la PPE vis-à-vis de ses divers objectifs - principalement incitation à l'activité et redistribution - la Cour préconise trois scénarios d'évolution possibles : i) la suppression de la PPE; ii) l'absorption du RSA activité par la PPE dont l'objectif réaffirmé serait celui du retour à l'emploi; iii) le maintien des deux mesures en assignant un objectif « incitation » au RSA et un objectif « complément de revenu » à la PPE.

Ces trois scénarios soulèvent des questions.

S'il est possible de partager l'avis de la Cour selon lequel la PPE ne remplit que partiellement les objectifs qui lui sont attribués, la suppression sèche de la PPE semble devoir être écartée. Une telle mesure se heurte aujourd'hui aux mêmes arguments qui ont conduit à l'exclure lors de la mise en place du RSA.

Sans compensation, elle se traduirait par une hausse de la pauvreté et surtout par une baisse du pouvoir d'achat de nombreux ménages aux revenus modestes ou moyens ; même accompagnée d'une revalorisation significative du barème du RSA, un nombre important de ménages verraient leur revenu disponible diminuer suite à la suppression de la PPE car les deux dispositifs ne concernent pas exactement les mêmes ménages.

Elle priverait le Gouvernement d'un instrument permettant de soutenir le pouvoir d'achat des ménages rémunérés au salaire minimum sans peser sur le coût du travail et donc sur l'emploi.

Elle réduirait les incitations à l'activité (pénalisation du passage du temps partiel au temps plein et de la biactivité par rapport à la situation actuelle).

La seconde option, celle d'une réaffirmation de l'objectif de retour à l'emploi de la PPE, qui se traduirait par une forte majoration de son montant, un ciblage accru vers les plus modestes et qui, d'après la Cour, devrait conduire alors à l'absorption du RSA «activité» par la PPE ne va pas de soi.

Un ciblage plus précis de la PPE peut être problématique car il pourrait induire un risque d'effet de seuil important.

L'argument avancé selon lequel la « simplicité de versement » de la PPE lui donne un caractère « plus nettement incitatif que le RSA » est trop

rapide : d'autres dimensions jouent sur le caractère incitatif, notamment la faible distance temporelle entre le comportement (la reprise d'emploi) et sa traduction monétaire (le versement de la prime). Or la PPE est versée avec un an de décalage. Par ailleurs, si le versement de la PPE peut être plus simple, ce n'est pas toujours le cas (le versement du RSA activité est aisé pour des personnes antérieurement au RSA socle, qui sont une population particulièrement ciblée par ce genre de mesures) et son calcul est, comme rappelé par la Cour, relativement « complexe ».

La simple fusion des deux dispositifs apparaît enfin impossible dans la mesure où leurs règles de calcul sont fondamentalement différentes.

Le troisième scénario, celui du maintien des deux dispositifs consiste à recentrer chaque mesure sur ses « avantages comparatifs ». Dans cette hypothèse, la Com prône que le RSA assure le rôle d'incitation et la PPE, davantage familialisée, devienne « le revenu complémentaire pour les actifs aux revenus modestes ». La Cour préconise ainsi une familialisation de la PPE qui se rapprocherait alors fortement du RSA. Dans ce cas, les deux outils seraient très proches. Ainsi, l'avantage de la PPE par rapport au RSA activité pour inciter à la reprise d'activité ne semble pas devoir être cherché dans sa simplicité, mais plus dans la forme même de son barème.

Des remarques plus précises, au fil du texte, sur le rapport de la Cour sont formulées en annexe.

III. Concernant enfin le chiffrage de cette dépense fiscale et son évolution, nous rappelons que le pilotage d'une dépense fiscale ne peut être identique à celui d'une dépense budgétaire compte tenu de l'importance du comportement des contribuables et de la situation économique sur l'effectivité et le coût de la mesure mais aussi en raison du décalage entre fait générateur et versement de la prime.

En ce qui concerne le pilotage budgétaire de la PPE, nous partageons totalement la recommandation de la Cour d'un renseignement régulier de l'indicateur de performance relative à la PPE afin qu'une comparaison de ses résultats puisse avoir lieu et renseigner la représentation nationale sur l'efficacité de cette politique. Nous attacherons toute notre attention à ce qu'il en soit ainsi avec celui de la PPE, comme avec les autres dépenses fiscales. Ceci permettra en outre d'analyser ses résultats dans les projets annuels de performance, ce qui est aujourd'hui difficile en l'absence de profondeur historique du renseignement de l'indicateur de performance, seules les données au titre de l'année 2008 étant disponibles.

Il est par ailleurs exact que la prime pour l'emploi est mentionnée à plusieurs reprises dans les documents budgétaires annexés au projet de loi de finances : dans le projet annuel de performance du programme Accès et retour à l'emploi, programme auquel la dépense fiscale est rattachée, dans le programme Remboursements et dégrèvements pour la part

« remboursement » de la PPE et enfin dans le tome 2 de l'annexe budgétaire « voies et moyens » relatif aux dépenses fiscales.

Une telle présentation existe pour l'ensemble des dépenses fiscales prenant la forme d'un crédit d'impôt et qui sont donc la somme d'une partie imputée sur l'impôt du bénéficiaire et d'une partie restituée sous la forme d'un versement au bénéficiaire. La différence entre ces deux concepts est clairement présentée dans les documents annexés au projet de loi de finances qui prennent, à ce titre, pour exemple la prime pour l'emploi. La connaissance respective de ces deux composantes d'un crédit d'impôt constitue, en soi, une information pour le Parlement.

Toutefois, pour répondre à l'observation de la Cour, les données relatives à la dépense fiscale dans son ensemble pourraient figurer à titre d'information dans le projet annuel de performance du programme Remboursements et dégrèvements.

S'agissant enfin de l'estimation du coût de la PPE, des améliorations peuvent effectivement être apportées notamment en fiabilisant les procédures de saisie des montants ; de restitution qui ont conduit à des erreurs d'imputation entre les différents dispositifs de crédit d'impôt.

Les imputations erronées de restitutions d'impôts mises en évidence par la mission d'audit de la direction générale des finances publiques montrent ainsi qu'il s'agit du principal facteur de l'écart constaté par la Cour entre le coût total de la dépense fiscale et la somme des composantes (part imputée, part restituée).

Retraité de ces imputations erronées, l'écart entre le coût total de la dépense fiscale et la somme des composantes est réduit à 0,32 Md€ pour 2009 comme le montre le tableau suivant :

Année d'exécution	Dépense fiscale (hors titres antérieurs) (A)	Dont déduction d'impôt (hors titres antérieurs) (B)	Dont remboursements (hors titres antérieurs) (C)	Remboursements y/c titres antérieurs (D)	Dépense fiscale y/c titres antérieurs (E=B+D)	Ecart constaté (F=E-A)
2009	3,9	0,8	3,1	4,02	4,82	0,92
2009 corrigée	3,9	0,8	3,1	3,42	4,22	0,32

Cet écart résiduel correspond intégralement aux titres antérieurs, qui ne sont pas comptabilisés jusqu'à présent dans la dépense fiscale, mais le sont dans les remboursements et dégrèvements d'impôts.

Le chiffrage de la dépense fiscale de la PPE s'établit jusqu'à présent sur l'année en cours : il intègre la réduction d'impôt liée à ce dispositif (partie imputée) ainsi que les remboursements de PPE (partie

restituée) au titre de cette même année. Il n'intègre pas les remboursements dont le fait générateur est antérieur.

Compte tenu du volume relativement important des titres antérieurs de PPE, la question de leur intégration dans le chiffrage de la dépense fiscale pourrait être envisagée de deux façons :

- soit par la prise en compte dans la dépense fiscale des règlements ultérieurs rattachables à l'année de référence. La dépense fiscale serait ainsi évaluée en «droits constatés». Cette approche théoriquement la plus satisfaisante, nécessiterait une actualisation régulière du montant d'exécution de la dépense fiscale en droit constatés (jusqu'à l'épuisement du stock de titres antérieurs à rattacher à cette année) ;

- soit par l'intégration des titres antérieurs dans la comptabilisation de la dépense fiscale sur cette même année (approche de « caisse »). Cette orientation, qui est celle de la Cour dans ses calculs, me semble préférable dans la mesure où elle repose sur des données comptables.

Toutefois, il convient de noter qu'en cas de changement de réglementation impliquant une évolution du coût de la PPE, la prise en compte du stock de titres antérieurs dans l'évaluation du coût de la dépense fiscale risque de diminuer la lisibilité de l'évolution de ce coût, ne favorisant pas le pilotage du dispositif.

IV. S'agissant enfin des modalités de gestion et de contrôle de la PPE, les constats de la Cour démontrent de nets progrès par rapport à la situation observée lors du contrôle précédent. Ils peuvent pourtant faire l'objet des observations et précisions suivantes.

Tout d'abord, la proposition d'utiliser les horaires rémunérés, tels qu'ils ont été déclarés par les employeurs, pour préremplir les cases correspondantes de la déclaration préremplie, à l'instar ce qui est fait, d'ores et déjà, dans les cas de temps plein, ne peut être prise sur la base de l'évaluation faite par les rapporteurs, et qui fait apparaître que les informations ainsi déclarées seraient exactes dans près de 80 % des cas. En effet, la politique constante l'administration fiscale est de privilégier l'exactitude de la déclaration préremplie sur sa complétude, et les acquis dans ce domaine n'ont été possibles que sur la base de constants d'exactitude nettement supérieurs (95 à 98 %). Cela étant, une étude sera lancée dès cette année 2011 pour évaluer les conditions dans lesquelles cette extension du champ de la déclaration préremplie pourrait être réalisée.

De la même manière, une évolution de la procédure de relance, actuellement conduite par l'administration fiscale dans le courant du mois de juin pour prévenir autant que possible les contentieux d'automne, ne pourrait, en l'état du dossier, se fonder sur les horaires déclarés par les employeurs, dont le caractère approximatif est malheureusement souligné.

Enfin, en matière de contrôle, et à l'aune des principes qui gouvernent notre stratégie de contrôle fiscal, la prime pour l'emploi ne doit nécessairement pas être un axe de contrôle particulier.

Le pilotage du contrôle des dossiers des particuliers a pris une place plus importante ces dernières années en raison d'un contexte en pleine mutation qui a changé l'organisation et la nature du contrôle réalisé dans les services des impôts des particuliers (SIP) : déclaration pré-remplie, relance amiable, traitement des réponses aux demandes de renseignements dans les 60 jours, augmentation du nombre de télé déclarants limitant le contrôle formel, etc... Il s'agit de réussir le passage d'un contrôle encore majoritairement de régularisation – qui vise à améliorer l'assiette et la gestion des éléments déclarés (contrôle des obligations déclaratives, contrôle formel des déclarations, recoupements des données déclarées par les particuliers avec les données transmises par les tiers déclarants) – à un contrôle d'initiative – qui vise à réparer les omissions ou insuffisances de déclaration sur la base d'un traitement sélectif mis en œuvre après la définition d'axes de programmation (sur la base d'une analyse du tissu, utilisation de l'analyse-risque et sur la valorisation de l'événementiel).

Lorsqu'un dossier, sélectionné selon les différentes méthodes de programmation à disposition des services, comporte l'attribution de la PPE, les conditions d'éligibilité à cette dernière font partie intégrante du contrôle du dossier. En revanche, la PPE, comme tout autre crédit (crédit d'impôt environnement notamment) n'est pas un axe privilégié et généralisé de programmation. Des actions ciblées, à finalité dissuasive ou répressive, peuvent néanmoins se justifier lorsque le service aura détecté ponctuellement des risques particuliers.

La proposition faite par la Cour d'un contrôle a priori de certaines déclarations présentant des risques avérés va cependant être étudiée, en vue d'une expérimentation dès qu'il sera possible.

Egalement destinataire du projet d'observations de la Cour, le ministre du travail, de l'emploi et de la santé, ne lui a pas adressé de réponse.