

INTRODUCTION GÉNÉRALE

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

J.-J. ROUSSEAU, *Du contrat social ou principe du droit politique*, 1762, Livre I, Introduction.

1. Les dépenses socio-fiscales, objet de ce travail, sont souvent qualifiées soit de « dépenses fiscales » (ou plus familièrement de « niches fiscales », traduction quelque peu péjorative de l'américain *tax shelters*) pour les dérogations liées à l'impôt soit, à défaut du terme de « dépenses sociales » qui serait par trop ambigu, de « niches sociales » pour les dérogations liées aux cotisations sociales *lato sensu*. Si la définition du *Journal officiel* : « Lacune ou vide législatif permettant d'échapper à l'impôt sans être en infraction¹⁰ » est trop générale, la définition positive en vigueur les qualifie plus précisément de « dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme,

10. « Liste des termes, expressions et définitions adoptés et publiés au Journal officiel de la République française – Vocabulaire de l'économie et des finances », publiée en application du décret n° 96-602 du 3 juillet 1996 relatif à l'enrichissement de la langue française, *Journal officiel*, 12 mai 2000.

c'est-à-dire des principes généraux du droit¹¹). Symétriquement, et par référence aux « niches fiscales », les « niches sociales » ou « exonérations et exemptions d'assiettes applicables aux cotisations ou contributions sociales » constituent « dans le domaine du financement de la Sécurité sociale l'équivalent des dépenses fiscales pour l'État même si les deux types de concepts ne sont pas transposables sur tous les aspects¹² ».

2. L'ambition de cet ouvrage est d'élaborer une *Théorie générale des mécanismes dérogatoires aux prélèvements obligatoires* qui puisse expliquer les causes de l'essor récent (soit depuis une cinquantaine d'années) du phénomène et ses conséquences ainsi que de servir d'outil de sélection des niches fiscales et sociales françaises en éclairant les citoyens et les contribuables. Cette Théorie aboutit à des recommandations pratiques de réforme du maquis des dépenses socio-fiscales dans le sens d'un rendement budgétaire supérieur, d'une meilleure équité sociale et d'une plus grande efficacité économique.

3. Dans la première partie, j'effectue selon les méthodes formalisées en droit par G. JÈZE et avec le même souci de rigueur méthodologique (son fameux « positivisme sociologique¹³ »), une analyse descriptive et explicative de l'apparition et du développement des dispositifs fiscaux et sociaux dérogatoires. Après une prise de conscience tardive des effets pervers de la prolifération des niches, le législateur a tenté depuis au moins une dizaine d'années en France et sans le moindre succès à ce jour,

11. *Annexe au projet de loi de finances pour 2016. Évaluation des voies et moyens*, tome II, *Dépenses fiscales*, p. 7. La notion de « dépenses fiscales » a été officiellement introduite dans les travaux budgétaires en France en application de l'article 32 de la loi de finances pour 1980 qui stipule : « Chaque année dans le fascicule "Voies et moyens", annexé au projet de la loi de finances, le gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître, de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées, de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs. »

12. *Annexe V du Projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2015*, p. 7. C'est la loi organique relative aux lois de financement de la Sécurité sociale (LOLFSS) du 2 août 2005 qui a imposé une information sur les dispositifs dérogatoires en matière de recettes de Sécurité sociale du même type que les dépenses fiscales. Elle prévoyait une annexe « énumérant l'ensemble des mesures de réduction ou d'exonération de cotisations ou de contributions de Sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement et de réduction d'assiette ou d'abattement sur l'assiette de ces cotisations et contributions, présentant les mesures nouvelles... » in Conseil des prélèvements obligatoires, *Entreprises et « niches » fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux*, octobre 2010, p. 17. « Cette annexe fut présentée pour la première fois en 2006 dans le cadre du PLFSS pour 2007. » (*ibid.*) « Depuis 2009, cette annexe comprend une définition du champ des dispositifs dérogatoires inspirée de celle du tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* du PLF » (*ibid.*).

13. Pour plus de détails, voir G. JÈZE, *Les principes généraux du droit administratif*, t. I, *La technique juridique du droit public français*, 1925, rééd. Dalloz, 2005.

d'en contrôler l'essor, tout en poursuivant paradoxalement leur création au gré des évènements politiques. Pour comprendre le phénomène et formuler des recommandations pour le juguler, ma démarche mobilise trois théories distinctes. Les deux premières ont des vertus explicatives, il s'agit d'une *Théorie de la classe politique* permettant de comprendre les motivations du législateur, incarnation de la classe politique et d'une *Théorie de la gouvernance publique* (subsumée ici en *Théorie de l'État de droit*) permettant de comprendre la manière dont l'ordre constitutionnel et conventionnel s'impose au législateur (*via* la contrainte du Conseil constitutionnel, mais aussi des deux hautes cours françaises qui intègrent le droit conventionnel international) et limite sa capacité d'action dans ce domaine. La troisième, une *Théorie des prélèvements socio-fiscaux* dans un État de droit permet de sélectionner, parmi les dépenses socio-fiscales, les plus efficaces et les plus rentables et trouve logiquement sa place dans la seconde partie du livre, qui expose la *Théorie générale des dépenses socio-fiscales*, aujourd'hui inexistante malgré une littérature scientifique assez fournie sur le thème. Ma réflexion a d'abord tourné autour du concept de « système fiscal de référence », véritable clé de voûte de nombreuses analyses de la littérature, car les dépenses socio-fiscales n'existent que par dérogation aux normes imposées par un système fiscal. Il m'est apparu assez rapidement que ce concept de « système fiscal de référence » n'avait pas d'utilité pratique, car l'ensemble des normes d'un système fiscal ne pouvait se réduire à quelques grands principes universels valables pour tout type de prélèvement. J'ai donc cherché à identifier, au sein du système fiscal d'un pays développé, des sous-systèmes dont les normes étaient, elles, plus homogènes et que j'ai qualifiés de « segments spécifiques de référence ».

4. Pour cela, il a semblé judicieux de diviser le système de prélèvements obligatoires en trois sphères. La première est la sphère étatique, elle-même subdivisée en un ensemble d'impositions distributives comportant les deux premiers segments, l'un relatif aux impôts des particuliers soumis à un barème progressif (impôt sur le revenu et impôt sur la détention du patrimoine comme les droits de succession et l'impôt sur la fortune en France), l'autre relatif aux plus-values soumises à un régime

particulier, en général sous forme d'un taux unique¹⁴. Toujours dans la sphère étatique, on identifie aisément un autre ensemble d'impositions allocatives comportant également deux segments, le troisième relatif aux droits sur la consommation au sens large (TVA, droits d'accises et taxes diverses) et le quatrième relatif à l'imposition des sociétés (essentiellement l'impôt sur les sociétés). La seconde sphère est relative aux contributions sociales et comporte un cinquième segment fondé sur une logique assurantielle. La troisième sphère est celle des impositions territoriales frappant les résidents du territoire concernés : la fiscalité locale comporte donc un sixième segment.

5. Une fois ces six segments spécifiques de référence circonscrits, on peut tracer, au sein de chaque segment une frontière conceptuelle entre les véritables « dépenses socio-fiscales » et les simples « modalités d'imposition » ce qui permet l'émergence d'une nouvelle définition des dépenses socio-fiscales. En fiscalité, une théorie n'a de sens que si elle a un intérêt pratique pour les différents acteurs : c'est pourquoi cette *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* propose une méthodologie de tri individuel des dépenses socio-fiscales, sous forme de filtres successifs. Un premier filtre, dit de légitimité, distingue les dépenses socio-fiscales illégitimes et légitimes puis, à l'intérieur des dépenses légitimes, un second filtre, dit d'utilité, sépare celles qui ont un intérêt social, économique ou environnemental des autres; un troisième filtre, dit de pertinence, examine dans quelle mesure la niche est appropriée à l'objectif. Un quatrième filtre, dit d'efficacité, évalue le coût de chaque mesure dérogatoire et un cinquième filtre, dit de substituabilité estime si, pour chaque niche identifiée, il est possible d'envisager une meilleure manière d'atteindre les objectifs qui ont motivé la création de la niche (sous forme de subvention budgétaire le plus souvent). Enfin, un sixième et dernier filtre, dit d'acceptabilité sociale, examine si la mesure dérogatoire est politiquement et socialement acceptable.

6. À cette approche individuelle s'ajoute une approche globale des dépenses socio-fiscales : si la création de nouvelles niches reprend la méthodologie explicitée pour l'analyse individuelle des niches existantes,

14. Si la France fait théoriquement figure d'exception parmi les pays développés depuis la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 ou loi de finances pour 2013 imposant les plus-values de valeurs mobilières au barème progressif, les abattements accordés pour répondre à l'exaspération des « Pigeons » aboutissent dans bien des cas à une taxation inférieure au taux d'imposition forfaitaire précédent...

je propose l'application d'une procédure stricte de leur mise en place, exclusivement réservée aux projets de lois de finances et seulement après une évaluation indépendante. La doctrine de contrôle global des dépenses socio-fiscales se présente alors sous forme de mesures destinées à réduire les pertes de recettes de l'ensemble des dépenses socio-fiscales comme un plafonnement de tout ou partie des dépenses socio-fiscales au niveau des segments spécifiques de référence (ou à un niveau inférieur) ou un plancher sur le modèle de l'*Alternative Minimum Tax* américaine et canadienne (mais toujours au niveau des segments car un plafonnement global est totalement illusoire).

7. Cette méthodologie s'applique ensuite aisément au cas français en 2016, d'abord en évaluant individuellement les dépenses socio-fiscales significatives ou les plus emblématiques¹⁵. Pour chaque dépense socio-fiscale analysée il est alors proposé soit sa suppression (en suggérant si nécessaire un calendrier de réduction progressif pour les niches les plus sensibles) ou la réduction de son champ, soit son maintien, voire son élargissement. Une doctrine d'emploi et de gestion des niches est également élaborée sous forme d'un ensemble de recommandations pratiques destinées à la création de nouvelles niches (selon la même méthodologie que celle appliquée aux niches existantes mais selon une stricte procédure) et d'une revue systématique et approfondie de toutes les dépenses socio-fiscales, anciennes ou nouvelles, sur une base quinquennale. La doctrine d'emploi intègre également un système de réduction du coût global pour les six grands types de prélèvements obligatoires identifiés *supra*. C'est pourquoi la présentation de l'ouvrage se déploie en deux volets : un premier descriptif et explicatif, un second théorique et prescriptif. Cette *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* aura rempli sa mission si elle permet d'éclairer les contribuables et de proposer au législateur un programme de réforme des dépenses socio-fiscales qui allie recherche de l'équité sociale, redressement des comptes publics et efficacité économique et environnementale.

15. Il ne s'agit pas de passer en revue toutes les dépenses socio-fiscales françaises, mais plutôt de montrer l'intérêt pratique de la théorie sur les niches qui font débat.

SECTION I : LE CHAMP DE LA RECHERCHE

« *La chose au monde la plus difficile à comprendre, c'est l'impôt sur le revenu.* »

A. EINSTEIN

8. Si EINSTEIN, décédé en 1955, avait pu vivre aujourd'hui dans les principaux pays développés et observer la prolifération de nouveaux impôts de tout type et *a fortiori* l'essor des dépenses socio-fiscales, qui constituent probablement la quintessence de la complexité socio-fiscale, que n'aurait-il dit... Le champ de recherche de ce travail est de fait à la fois particulièrement vaste et riche en faits juridiques. L'ambition de ce livre est de traiter l'ensemble des problématiques liées aux dépenses socio-fiscales au sens large, c'est-à-dire de comprendre les causes de l'essor récent du phénomène des niches fiscales et sociales (car si elles ont souvent une qualification juridique différente, elles renvoient à la même philosophie).

§ 1 – L'OBJET DE LA RECHERCHE

9. L'objet de la présente recherche ne sera donc pas limité aux seules dépenses fiscales mais traitera également des niches sociales pour prendre en compte le phénomène des dépenses socio-fiscales dans sa globalité.

A. L'IMPORTANCE DU PHÉNOMÈNE DES NICHES

10. Si le phénomène des niches fiscales est fort ancien¹⁶, le fait marquant est sans conteste son essor brutal depuis le début des années 1970 dans la plupart des grands pays développés.

16. On retiendra par exemple l'exonération fiscale accordée aux étudiants de... la Sorbonne par CHARLES V, qui aboutit logiquement à multiplier le nombre d'étudiants et leur longévité... Comme le signale d'ailleurs à juste titre BERCY : « À des fins d'incitation économique ou d'équité sociale, les règles d'imposition ont toujours connu des dérogations afin d'alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations. Ces régimes fiscaux dérogatoires représentent des charges pour le budget de l'État, au même titre que les dépenses budgétaires. » *Annexe au projet de loi de finances pour 2016. Évaluation des voies et moyens*, tome II, *Dépenses fiscales*, p. 7.

1° Un essor récent et de grande ampleur

11. L'essor et la montée en puissance, dans tous les systèmes fiscaux des pays développés, des dépenses socio-fiscales est sans conteste l'un des phénomènes fiscaux (et sociaux) les plus marquants des cinquante dernières années¹⁷, c'est-à-dire approximativement depuis la fin des Trente Glorieuses et les bouleversements du début des années 1970. S'il est en effet communément admis que le terme de « niche fiscale » est apparu aux États-Unis sous le vocable de *tax expenditure* sous la plume de S.S. SURREY¹⁸, secrétaire adjoint au Trésor en 1967 dans un rapport sur « les subventions budgétaires et les avantages fiscaux¹⁹ », le concept est en réalité d'origine allemande. Selon D. N. SHAVIRO²⁰, il est mentionné une première fois en Allemagne dès 1954 comme « l'équivalence entre des déductions fiscales particulières, des crédits d'impôt et autres déductions et les dépenses budgétaires²¹ », la littérature allemande sur le sujet affirmant déjà à l'époque que le système fiscal peut fournir un instrument utile pour mettre en place une politique économique et sociale. Et dès 1959, le gouvernement allemand commence à rendre compte épisodiquement des dépenses budgétaires dans le but de les contrôler, puis de manière régulière dès 1967²². Depuis 1967, les États-Unis définissent officiellement les niches fiscales comme « les pertes de revenus attribuées à des dispositions des lois fiscales fédérales qui accordent un crédit d'impôt particulier, un taux d'imposition préférentiel ou un délai de paie-

17. Si le concept de dépenses fiscales n'apparaît qu'en 1967 sous la plume du Secrétaire adjoint au Trésor S. S. SURREY, demandant à son département une liste des « dépenses gouvernementales destinées à favoriser des activités ou des groupes, via le système fiscal plutôt que des subventions directes ou autres formes d'assistance gouvernementale » (in S.S. SURREY & P.R. MC DANIEL, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, 1985), la réalité du phénomène est probablement concomitante à la création de l'impôt, et l'essor des dépenses fiscales bien plus ancien.

18. S.S. SURREY, "The US Income tax System – The Need for a Full Accounting : Speech before the Money Marketers", Nov. 15, 1967.

19. E. SUNLEY, "Tax Expenditures in the United States : Experience and Practice", in H.P. BRIxi, C.M.A. VALENDUC & Z.L. SWIFT (eds), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through The Tax System Lessons from developed and transitions Economies*, World Bank, 2004, p. 155-172.

20. D. N. SHAVIRO, "Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language", Social Science Research Network Electronic Paper Collection, September 2003, p. 23.

21. H. SHANNON, "The Tax Expenditures Concept in the United States and Germany : A Comparison", 33 *Tax Notes*, 201, 1986.

22. Le terme n'apparaît en droit français qu'à l'occasion de la loi de finances pour 1980, dans un contexte de « rationalisation des choix budgétaires ».

ment d'une obligation fiscale²³». La tradition allemande donne, elle, une définition plus concise «des exceptions spéciales à la norme générale de taxation, qui entraîne des pertes de recettes pour le secteur public²⁴».

12. C'est dans un contexte de fortes tensions budgétaires et avec un indéniable sens marketing pour l'oxymore, que E. SURREY a forgé l'expression de *tax expenditure*, pour appeler l'attention des pouvoirs publics sur l'insuffisance du contrôle exercé sur les allègements ciblés d'impôt. Il s'inscrivait alors clairement dans une démarche normative et a d'ailleurs lancé une réforme des dépenses fiscales dès l'année suivante²⁵, car il estimait que les dépenses fiscales violaient les principes fondamentaux de l'équité fiscale, de l'efficacité économique et de la simplicité du système fiscal. C'est pourquoi il espérait qu'une requalification de la réalité des «incitations fiscales» en «dépenses fiscales» créerait une prise de conscience du législateur²⁶. Il était en effet persuadé que la simple transparence et une évaluation rigoureuse du coût budgétaire des niches fiscales susciteraient un mouvement de réforme et de restrictions strictes des niches et qu'une analyse sérieuse des dépenses fiscales aboutirait à un meilleur contrôle par le Congrès²⁷ et permettrait la mise en œuvre d'une véritable réforme des niches²⁸. Mais son espoir fut largement déçu, d'une part pour des raisons liées à la procédure légis-

23. "Those revenue losses attributable to provisions of the federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability" in D. N. SHAVIRO, "Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language", Social Science Research Network Electronic Paper Collection, September 2003, p. 27.

24. *Ibid.*, p. 28.

25. Aux États-Unis, les termes les plus usités sont *tax breaks*, *tax shelters* ou *loopholes*. En France le langage commun emploie «niches fiscales», traduction la plus proche de *tax shelters*. L'inévitable figure de style, reprise *ad nauseam* par les responsables politiques et les commentateurs de tous bords rappelle que «dans chaque niche il y a un chien plus ou moins féroce – qui aboie» tient une grande partie de son succès de la puissance de l'anagramme et s'est transformé en mantra justifiant le *statu quo* ou l'impossibilité de réformer. Les Japonais emploient l'euphémisme «mesures fiscales spéciales». Il est intéressant de noter que le monde anglo-saxon dispose de deux expressions, les *tax expenditures*, terme de technique fiscale qui correspond exactement aux «dépenses fiscales» et *loophole*, littéralement «le trou dans le mur», qui est un excellent équivalent de nos «niches fiscales» hexagonales, mais avec une connotation quelque peu différente : les niches fiscales évoquent une oasis confortable et statique à l'abri de la pression fiscale, le «trou dans le mur de la fiscalité» ouvre une opportunité au contribuable astucieux et l'amène à échafauder, avec l'aide toujours intéressée du *lawyer* qui le guide dans le maquis de la fiscalité, des stratégies d'optimisation pour tirer profit des imperfections du système fiscal. En fiscalité aussi, chaque langue voit le monde à sa façon...

26. S.S. SURREY & P.R. MC DANIEL, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, 1985, p. 69-98.

27. S.S. SURREY, "The Federal Tax System – Current Activities and Future Possibilities", discours devant le Boston Economic Club, 15 mai 1968. Des extraits sont reproduits dans : *Treasury Department, Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finance for Fiscal Year Ended June 30, 1968*, US Government Printing Office, Washington, 1969.

28. S.S. SURREY & P.R. MC DANIEL, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, 1985, p. 32-37.

lative américaine (les lois fiscales et budgétaires suivent des procédures distinctes au Congrès en étant notamment étudiées par des commissions différentes, ce qui aboutit à ce qu'un type de législation ne peut pas aisément se substituer à un autre²⁹) et d'autre part du fait de la difficulté de dupliquer exactement les effets redistributifs des dépenses fiscales par des dépenses budgétaires. Enfin, les contraintes politiques qui pèsent sur le processus de création des dotations budgétaires expliquent très largement l'expansion des niches fiscales comme substituts aux dépenses budgétaires et non l'inverse³⁰. Maigre consolation, au cours des quarante années qui ont suivi la création du terme, le législateur américain a créé de puissants outils d'analyse des niches pour évaluer les conséquences de la création de nouvelles dépenses et de l'ensemble du système et depuis 1974, la loi fédérale oblige le *Congressional Budget Office* (en liaison avec le *Joint Committee on Taxation*, comité regroupant les Chambres des représentants et le Sénat) et le Trésor américain à publier tous les ans des listes de dépenses fiscales.

2° Causes, nature et conséquences du développement des niches

13. Les causes et la nature des niches sont intimement liées, s'agissant de dispositifs fiscaux et sociaux ciblant toujours par définition une catégorie spécifique de contribuables ou d'assujettis. Les conséquences du phénomène sont directes et souhaitées par le législateur, mais aussi souvent indirectes, avec de nombreux effets pervers.

14. Les causes du phénomène sont étudiées en détail dans la première partie de ce document, ce qui mène à une analyse de la nature et des motivations du législateur, incarnation de la classe politique dans tous les pays développés³¹. Sur leur nature, on peut d'ores et déjà noter les deux ques-

29. Voir E. SUNLEY, "Tax Expenditures in the United States : Experience and Practice", in H.P. BRIXI, C.M.A. VALENDUC & Z.L. SWIFT (eds), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through The Tax System Lessons from developed and transitions Economies*, World Bank, 2004, p. 155-172. ("I can recall only one time when Congress traded off a tax expenditure [tax deduction for adoption expenses] for a direct spending program, and that trade-off was possible only because the tax-writing committees also have jurisdiction over welfare and income support.")

30. Comme aux États-Unis, l'essor des niches en France paraît jusqu'à présent avoir eu raison de toutes les oppositions : l'hostilité de la doctrine fiscale classique, secondée depuis les années 1980 par le regain de faveur des théories adeptes de la neutralité fiscale, ou encore les critiques émises par moult rapports administratifs.

31. Puisque la fiscalité est toujours l'apanage du législateur dans les démocraties évoluées, selon l'expression anglo-saxonne « no taxation without representation », qui fonde le principe de légalité de l'impôt depuis la *Magna Carta* accordée par Jean SANS TERRE à Runnymede le 15 juin 1215.

tions de principe autour desquelles va tourner la réflexion sur les dépenses socio-fiscales : la question de leur utilité ou plus précisément de leur efficacité, qui est au cœur de leur évaluation d'une part et la question relative à l'égalité des contribuables et plus précisément à l'équité, d'autre part. Le nœud gordien des niches est bien le conflit d'objectifs consubstantiel entre l'efficacité des dispositifs dérogatoires ciblés et l'équité.

15. On s'interrogera d'abord sur leurs conséquences directes, voulues et prévisibles mais également sur leurs effets indirects, imprévisibles, souvent très importants et parfois contraires à l'objectif du législateur³².

16. La conséquence la plus directe et la plus visible de l'essor des niches fiscales dans la fiscalité des grands pays est son poids budgétaire, qui n'est plus du tout marginal : ainsi aux États-Unis, l'ensemble des exemptions, déductions et autres réductions d'impôt représente un coût estimé de l'ordre de 1 100 milliards de dollars de pertes fiscales par an, et même 1 300 milliards de dollars en incluant les cotisations sociales salariales ou les crédits d'impôts, soit environ 7 % du PIB en 2012 contre 4,6 % en 1990³³. En outre, ces dépenses fiscales accroissent les inégalités puisque les 20 % les plus aisés captent 60 % de ces avantages. La bulle des niches fiscales et l'envolée de leur coût depuis une vingtaine d'années en ont également fait l'un des phénomènes centraux du système fiscal français et ont rendu la question des dépenses fiscales incontournable. Ainsi, dans le projet de loi de finances pour 2016³⁴, le document disponible le plus récent et le plus complet, le coût total des 449 dépenses fiscales recensées (dont 430 ayant un impact budgétaire en 2016) est estimé à 84 milliards d'euros³⁵. Si la France n'est pas le seul pays à avoir usé et

32. Ainsi, aux Pays-Bas, la possibilité accordée aux contribuables de déduire intégralement les intérêts d'emprunts des crédits immobiliers de la résidence principale du revenu a généré une bulle immobilière et un endettement immobilier des ménages de 128 % du PIB en 2011, très supérieur au niveau d'endettement immobilier des ménages français. En France, le coût fiscal des aides publiques, dont les SOFICA au cinéma, passé de 18,6 millions d'euros en 2002 à 145 millions en 2012, entraîne une inflation du cachet des acteurs. Cour des comptes, *Les soutiens à la production cinématographique et audiovisuelle : des changements nécessaires*, rapport public thématique, avril 2014.

33. Joint Committee on Taxation, *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2014-2018*, 5 août 2014.

34. Le détail des dépenses fiscales et de leur coût est traité *in extenso* dans l'*Annexe au projet de loi de finances pour 2016. Évaluation des voies et moyens*, t. II, *Dépenses fiscales*.

35. *Ibid.*, p. 13.

abusé des niches fiscales³⁶, le rapport CARREZ lui décernait, en 2008, la palme en la matière parmi les pays du G7, avec près de 400 dépenses fiscales contre moins de 150 au Royaume-Uni par exemple³⁷. Quant aux niches sociales, leur évaluation varie de 45 milliards d'euros par an pour le gouvernement à 67 milliards pour la Cour des comptes et à 80 milliards selon la Commission des finances³⁸. Aujourd'hui, c'est la volonté réaffirmée de restaurer l'équilibre des comptes publics, paradoxalement concomitante avec un développement accéléré des dépenses fiscales, qui vaut à ces dernières un regain d'intérêt.

17. Souvent créées dans l'émotion du moment³⁹, les niches sont également responsables de nombreux autres effets pervers, comme le montre de manière caricaturale la *fiscalité noire*, à savoir l'ensemble des dispositifs fiscaux qui encouragent directement ou indirectement la consommation d'énergies fossiles, en contradiction avec les politiques de lutte contre le réchauffement climatique⁴⁰. On notera en outre que ces niches

36. Le poids des avantages et dépenses fiscales est également très élevé aux États-Unis (de l'ordre de 7 % du PIB), avec des conséquences fâcheuses comme d'inciter les contribuables à s'endetter plus que de raison pour acheter leur résidence principale car les intérêts sont déductibles : c'est l'une des nombreuses causes de la bulle des *subprimes*.

37. « La France est le pays du G7 qui compte le plus grand nombre de niches fiscales, avec, en 2003, environ 200 dispositifs de plus que le Canada, l'Allemagne ou le Royaume-Uni, en revanche la part des dépenses fiscales dans le PIB est relativement modeste en France (4 %) contre 15 % au Canada et 6 % en Espagne », Voir D. MIGAUD (Président), G. CARREZ (Rapporteur général) et al., *Rapport d'information sur les niches fiscales*, Assemblée nationale n° 946 du 5 juin 2008, p. 13. Selon le Conseil des impôts, si la France se caractérise par un nombre record de dépenses fiscales, leur coût total est relativement faible en pourcentage du PIB : ainsi leur part était de 15 % du PIB au Royaume-Uni, de 7 % aux États-Unis et de 4 % en France en 2002 ; La part dans les recettes fiscales totales s'établissant respectivement à 55 % outre-Manche, 60 % aux États-Unis et 20 % en France (*in* Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire*, septembre 2003, p. 19-21). Les chiffres varient toutefois significativement selon les évaluateurs. Ainsi, l'OCDE dans *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* (2010) estime que les dépenses fiscales représentent 4,6 % du PIB en France contre 6 % aux États-Unis et 12 % au Royaume-Uni et seulement 0,74 % en Allemagne et 2 % aux Pays-Bas.

38. Cour des comptes, *La Sécurité sociale – Rapport sur l'application des lois de financement de la Sécurité sociale*, septembre 2013, chap. V.

39. L'amendement CHARB en constitue un exemple hautement symbolique : le 5 février 2015, soit moins d'un mois après les attentats de *Charlie Hebdo*, les sénateurs adoptaient, lors de l'examen de la loi sur la modernisation de la presse (donc hors loi de finances), l'amendement CHARB, porté par la ministre de la Culture (et non par BERCY), qui permet aux particuliers investissant dans des entreprises de presse de moins de 50 salariés de bénéficier d'une réduction d'impôt de 30 % de leurs investissements et même de 50 % au profit des entreprises solidaires de presse d'information, dans la limite de versements de 1 000 euros pour un célibataire (2 000 euros pour un couple), du 19 avril 2015 (lendemain de la publication de la loi au JO) jusqu'au 31 décembre 2018 (selon l'article 199 *terdecies* 0 C nouveau, I, 1 et II).

40. En 2011, l'Inspection des finances avait recensé une vingtaine d'exonérations pour 5,8 milliards d'euros. Cf. Inspection générale des finances, *Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales*, juin 2011, p. 76. OCDE, *La fiscalité écologique*, juillet 2013.

accroissent significativement la complexité de leur système fiscal et les risques de contentieux car en droit fiscal, les exceptions sont d'interprétation stricte⁴¹, et l'Administration fiscale peu empathique à l'égard des contribuables qui usent de ces techniques pour réduire leur imposition⁴². Elles participent largement à l'illisibilité de l'impôt⁴³ et à l'inégalité devant celui-ci en permettant aux redevables bien conseillés de réduire leur imposition⁴⁴. Elles ajoutent enfin à l'instabilité, le législateur modifiant régulièrement certaines dispositions soit pour les rendre plus attractives lorsqu'elles ne donnent pas les résultats économiques escomptés⁴⁵, soit à l'inverse pour en réduire le coût quand elles rencontrent un trop grand succès⁴⁶. Face à ces effets pervers, le législateur a fini par réagir en soulignant le coût budgétaire, la faible efficacité de certains dispositifs et la complexité croissante de la fiscalité.

41. On trouve dans la jurisprudence « le principe selon lequel les dispositions réservant un avantage fiscal à une catégorie de contribuables doivent être interprétées strictement [...], compte tenu de leur caractère dérogatoire (CE, 27 juillet 2009 n° 312.165, Mme DUBOSQUE, *Revue de droit fiscal*, 2009, n° 47, commentaire 547 », mentionné par la Cour de cassation dans son arrêt du 15 février 1943 *Cie française des câbles télégraphiques*) et par l'Administration qui estime que les lois fiscales « doivent être interprétées strictement, sans pouvoir être étendues par similitude de motifs à des situations qu'elles n'ont pas expressément visées » (BOI-CTX-DG-20-10-10 n° 270). In M. COLLET, *Droit fiscal*, 5^e édition, PUF, 2014, coll. « Thémis ».

42. La notable complexité du système fiscal français n'a rien à envier au système fiscal américain : leur code des impôts comporte 4 millions de mots, a été changé 4 000 fois entre 2001 et 2013, et les Américains passent 6 milliards d'heures à remplir leurs obligations fiscales soit l'équivalent de 3 millions de personnes à temps plein sans création de valeurs, le coût de ces heures étant estimé à 15 % de l'impôt collecté.

43. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le Conseil constitutionnel avait censuré, au terme d'un long raisonnement, un dispositif destiné à limiter le coût des dépenses fiscales, dans sa décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 (§ 69-88).

44. Lorsque le président KENNEDY a consulté le dossier des 100 contribuables les plus riches, il a constaté qu'aucun d'entre n'était concerné par le taux d'imposition marginale – confisatoire – fixé à 91 % depuis 1942. L'utilisation des niches fiscales et de brillants avocats fiscalistes leur permettait de réduire significativement leur tribut.

45. Le dernier exemple étant la loi DUFLOT (art. 80 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 qui n'a pas su relancer la construction de logements neufs en attirant les investisseurs et qui fut prestement remplacée par la loi PINEL (art. 5 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015), dont les caractéristiques plus généreuses (tousjours codifiées à l'article 199 novovicies du CGI ont immédiatement relancé l'investissement des ménages dans la pierre locative.

46. Il en est ainsi des innombrables modifications de l'article relatif aux dépenses d'économie d'énergie dans les logements qui, après maints avatars sous le nom de crédit d'impôt développement durable (CIDD) a été renommé par la loi de finances pour 2015 (loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014, art. 3) en crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), codifié à l'article 200 *quater* du CGI et modifié 23 fois depuis 2000.