

N° 2169

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 17 juillet 2019

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE
ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

sur l'application des mesures fiscales

ET PRÉSENTÉ

PAR M. JOËL GIRAUD
Rapporteur Général

Député

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	19
PREMIÈRE PARTIE : LE BILAN DE L'APPLICATION DES MESURES FISCALES	21
I. LA MISE EN APPLICATION DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019	21
A. LES DÉCRETS D'APPLICATION	21
B. LES COMMENTAIRES BOFIP	30
II. LA MISE EN APPLICATION DES DISPOSITIONS FISCALES ADOPTÉES DANS D'AUTRES TEXTES QUE LA LOI DE FINANCES	45
A. RAPPEL DES CONSTATS DES ANNÉES PRÉCÉDENTES	45
B. AMÉLIORATION POUR 2018	46
III. LA MISE EN APPLICATION DES DISPOSITIONS ADOPTÉES DANS DES LOIS DE FINANCES ANTÉRIEURES À 2018	46
DEUXIÈME PARTIE : LES DÉPENSES FISCALES : MIEUX LES CONNAÎTRE, POUR MIEUX LES MAÎTRISER	47
I. L'INEFFICIENCE DES INSTRUMENTS DE PILOTAGE ISSUS DES LOIS DE PROGRAMMATION	49
II. LA DÉPENSE FISCALE : UNE NOTION AUX CONTOURS FLOUS ET VARIABLES	51
A. LE PÉRIMÈTRE ARBITRAIRE DE LA NORME ET DES DÉPENSES FISCALES	52
1. La définition fluctuante de la norme : une notion peu intelligible.....	52
2. La définition discrétionnaire de la norme : l'association nécessaire du Parlement.....	54

B. LES ÉVOLUTIONS DE PÉRIMÈTRE ENVISAGEABLES : « QUASI-NICHES » ET « FAUSSES NICHES »	54
1. Illustrations d'évolutions de périmètre envisageables en matière d'IR.....	55
a. « Fausse niches » de l'IR susceptibles d'être déclassées.....	56
b. « Quasi-niches » de l'IR susceptibles d'être reclassées comme dépenses fiscales	57
2. Illustrations d'évolutions de périmètre envisageables en matière d'imposition des bénéficiaires	58
a. « Quasi-niches » de la fiscalité des bénéficiaires susceptibles d'être reclassées comme dépenses fiscales.....	59
b. « Fausse niches » de la fiscalité des bénéficiaires susceptibles d'être déclassées	59
3. Illustrations d'évolutions de périmètre envisageables en matière de TVA	60
a. « Quasi-niches » de la TVA susceptibles d'être classées comme dépenses fiscales.....	60
b. « Fausse niches » de la TVA susceptibles d'être déclassées	61
III. LES DÉPENSES FISCALES : DES DISPOSITIFS NOMBREUX MAIS PEU ÉVALUÉS	61
A. L'ABSENCE D'ÉVALUATION GÉNÉRALE DEPUIS 2011	62
1. Les travaux du Comité Guillaume	62
2. Une évaluation désormais ancienne et partiellement obsolète	63
3. Le caractère thématique et ciblé des récents travaux d'évaluation.....	63
B. L'IMPULSION PAR LE RAPPORTEUR GÉNÉRAL D'UNE NOUVELLE DYNAMIQUE DANS L'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES	64
1. Les suppressions régulières de dépenses fiscales inefficaces : une démarche opportune mais insuffisante	64
2. L'implication croissante de l'Assemblée nationale dans une meilleure évaluation des dépenses fiscales	66
a. La démarche entreprise par le Rapporteur général à l'automne 2018	66
b. Le lancement par le Gouvernement d'une ambitieuse évaluation des dépenses fiscales.....	67
c. La réaffirmation de la volonté de l'Assemblée nationale de mieux évaluer les dépenses fiscales.....	68
IV. L'ANNEXE BUDGÉTAIRE SUR LES DÉPENSES FISCALES : UN DOCUMENT INDISPENSABLE MAIS IMPARFAIT ET INCOMPLET	68
A. LES DONNÉES FIGURANT DANS LE TOME II	69
B. LES DIFFICULTÉS D'EXPLOITATION DU TOME II	71
1. Un panorama imparfait en raison d'un document de référence lacunaire	71
2. Précisions méthodologiques.....	72
C. PANORAMA DES DÉPENSES FISCALES	74
1. La répartition par impôt du nombre et du coût des dépenses	74
2. La forte concentration du coût des dépenses fiscales	77

3. La répartition des dépenses fiscales par catégorie de bénéficiaires.....	81
a. La répartition globale par catégorie de bénéficiaires.....	81
b. La répartition par catégorie de bénéficiaires du nombre de dépenses.....	84
c. La répartition par catégorie de bénéficiaires du coût des dépenses.....	86
d. Analyse de la répartition des dépenses fiscales par catégorie de bénéficiaires.....	88
e. Un rattachement catégoriel parfois contestable et une présentation incomplète...	89
4. Les dépenses fiscales éteintes : « niches froides » et « niches mortes ».....	91
a. Présentation des dépenses fiscales éteintes.....	91
b. La nécessité d'une meilleure identification des dépenses éteintes dans le tome II	94
5. Les importantes lacunes des données relatives aux dépenses fiscales : coût et nombre de bénéficiaires.....	95
a. L'insuffisant chiffrage des dépenses fiscales.....	95
b. L'insuffisante précision du nombre de bénéficiaires des dépenses.....	99
6. Un bornage temporel des dépenses fiscales marginal et perfectible.....	102
7. Les insuffisances d'information sur certaines dépenses : le cas des « trous noirs » fiscaux.....	105
D. LES PERSPECTIVES D'ENRICHISSEMENT DU TOME II.....	110
1. L'intérêt d'une présentation des dépenses en fonction de leur objectif.....	110
2. L'opportunité de compléments en matière de TVA et de fiscalité locale.....	111
a. L'insuffisance des données sur les taux réduits de TVA exclus du champ des dépenses fiscales.....	111
b. L'absence regrettable de données sur certaines mesures de fiscalité locale.....	111
V. LES RECOMMANDATIONS DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL.....	113
TROISIÈME PARTIE : AUTRES THÉMATIQUES D'ÉVALUATION.....	115
I. LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES.....	115
A. UNE RÉFORME D'AMPLEUR DES RÈGLES D'ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.....	115
1. La réforme du régime de l'intégration fiscale.....	116
a. Les modifications apportées à l'intégration fiscale.....	116
b. L'impact actualisé de la réforme.....	117
c. Les mesures d'application de la réforme.....	119
2. La transposition de la directive « ATAD » sur l'encadrement de la déductibilité des charges financières.....	120
a. Le droit antérieur à la réforme.....	120
b. Les nouvelles modalités d'encadrement.....	121
c. Les mesures d'application.....	122

3. La réforme du régime d'imposition des produits de cession ou concession de certains actifs incorporels.....	122
a. La mise en conformité du régime français avec les standards de l'OCDE	123
b. Les aménagements du régime d'imposition : respecter l'approche « nexus » sans pénaliser les entreprises.....	124
c. Une mise à jour de la doctrine fiscale en juillet, assortie d'une consultation publique.....	126
B. LES AUTRES MESURES RELATIVES À LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES	126
1. La modification du « cinquième acompte ».....	126
a. Les spécificités du dernier acompte d'IS pour les grandes entreprises.....	126
b. Le relèvement des fractions d'impôt à prendre en compte et son impact.....	127
2. L'ouverture d'un droit de renonciation à l'option pour l'impôt sur les sociétés ..	128
a. Une souplesse opportune pour les entreprises.....	128
b. Des mesures d'application nombreuses	129
3. Les dispositifs de « suramortissement » en faveur de certains investissements ...	130
C. LES AVANTAGES SPÉCIFIQUES DESTINÉS À CERTAINS TERRITOIRES.....	131
1. La refonte des dispositifs d'exonérations en outre-mer : les ZFANG	131
a. Les modifications induites par les ZFANG.....	131
b. Une actualisation conséquente du BOFiP	133
2. Les mesures spécifiques à la Corse.....	134
a. Les nouvelles zones de développement prioritaire (ZDP)	134
b. La majoration des taux du CIR et du CII pour la Corse	136
c. L'encadrement de l'éligibilité des locations de meublés au crédit d'impôt pour l'investissement en Corse.....	137
3. Le maintien à Mayotte du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).....	139
4. L'évolution des bassins urbains à dynamiser (BUD)	140
5. La prorogation des contrats de ville et de certains avantages fiscaux applicables dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville.....	141
II. FOCUS SUR LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET LE MÉCÉNAT DES ENTREPRISES	143
A. LES MESURES RELATIVES AU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET LES PISTES D'ÉVOLUTION ENVISAGEABLES	143
1. Panorama du CIR, première dépense fiscale active.....	143
a. Un coût budgétaire annuel désormais supérieur à 6 milliards d'euros	143
b. Les grandes entreprises à l'IS, principales bénéficiaires du CIR	145
2. Les effets positifs du CIR	152

3. Le renforcement de l'information sur le CIR : une doctrine fiscale en contradiction frontale avec la loi de finances.....	153
a. L'obligation prévue par la loi de finances pour 2019.....	153
b. L'adoption d'une instruction fiscale neutralisant la loi de finances	154
4. Faire évoluer le CIR dans un souci de rationalisation	156
a. Réduire le forfait relatif aux dépenses de fonctionnement.....	156
b. Améliorer le contrôle de certaines dépenses de personnel incluses dans l'assiette du CIR	158
c. Évaluer l'impact d'une appréciation du plafond de dépenses au niveau du groupe	158
d. Engager une réflexion sur les modalités fiscales de soutien à l'innovation.....	161
B. LE MÉCÉNAT DES ENTREPRISES	165
1. Panorama du mécénat des entreprises.....	165
a. L'évolution du montant des créances de mécénat et du coût budgétaire du dispositif.....	165
b. Les bénéficiaires du dispositif fiscal du mécénat des entreprises	168
2. L'amélioration du dispositif de mécénat des entreprises par la loi de finances pour 2019	170
a. L'introduction d'un plafond forfaitaire alternatif.....	171
b. Le renforcement des informations sur les contreparties octroyées aux entreprises mécènes	171
3. Les évolutions envisageables du dispositif en faveur du mécénat.....	173
a. Un meilleur encadrement des contreparties perçues par les mécènes	173
b. La mise en place d'un plafond de dépenses au-delà duquel l'intensité de l'avantage diminue.....	174
c. Une rationalisation qui ne devrait pas tarir les dons des mécènes.....	176
III. UNE AMBITIEUSE RÉFORME DE LA FISCALITÉ AGRICOLE	178
A. LA DÉDUCTION POUR ÉPARGNE DE PRÉCAUTION (DEP), UN OUTIL LARGE ET SOUPLE D'EMPLOI	179
1. La nouvelle DEP	179
2. L'importante mise à jour du BOFiP.....	180
B. LE RECALIBRAGE DE L'ABATTEMENT EN FAVEUR DES JA	181
1. La mise en place d'un barème dégressif	181
2. L'impact actualisé de la réforme.....	182
3. La mise à jour du BOFiP	182
C. LES AUTRES AMÉLIORATIONS SIGNIFICATIVES POUR LES EXPLOITANTS AGRICOLES.....	184

IV. LES TAXES À FAIBLE RENDEMENT	186
A. LA SUPPRESSION DES TAXES À FAIBLE RENDEMENT : DU VŒU PIEU À LA LAME DE FOND	186
1. La profusion des taxes à faible rendement : une histoire française	186
2. Les petites taxes supprimées par la loi de finances pour 2019	187
B. LES MESURES D'APPLICATION	188
C. UNE RATIONALISATION DU PAYSAGE DES PETITES TAXES À SALUER MAIS À POURSUIVRE	188
1. Un inventaire à opérer.....	188
2. Une rationalisation à poursuivre	189
V. DISPOSITIONS RELATIVES À L'OUTRE-MER	190
A. LA RÉDUCTION D'IMPÔT EN FAVEUR DES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS OUTRE-MER	190
1. Un avantage fiscal au titre du développement économique dont le bénéfice est concentré sur les foyers les plus aisés	190
2. Les modifications intervenues en loi de finances initiale pour 2019.....	192
B. LES DISPOSITIFS FISCAUX DE SOUTIEN À L'INVESTISSEMENT OUTRE-MER	193
1. Une rationalisation des dépenses fiscales en faveur de l'investissement dans le logement social outre-mer.....	195
a. Recentrer l'aide fiscale sur les territoires en privilégiant les crédits d'impôt	195
b. Aménager les dispositifs fiscaux pour mieux tenir compte des réalités des territoires	200
c. Textes d'application.....	201
2. Plusieurs aménagements de la réduction d'impôt au titre des investissements productifs outre-mer.....	202
C. LA TVA NON PERÇUE RÉCUPÉRABLE (TVA NPR)	208
1. La suppression de la TVA non perçue récupérable (TVA NPR) en loi de finances pour 2019	208
a. Le mécanisme de la TVA NPR aboutissait à subventionner les acquisitions de biens d'investissement	208
b. Cette subvention n'était plus déterminée par un objectif de politique publique clair	208
D. DEUX MESURES DE COMPENSATION DU PROJET DE LOI DE FINANCES INITIAL VISANT À AUGMENTER LES CRÉDITS DE LA MISSION OUTRE-MER	209
1. La suppression de la TVA NPR et la baisse du plafond de l'avantage issu de la réduction d'impôt sur le revenu ont abouti à une reconfiguration de l'aide au développement économique des territoires ultramarins.....	209
2. Une consommation des crédits budgétaires à surveiller en 2019	213

VI. L'EXONÉRATION DES PRIMES VERSÉES AUX MÉDAILLÉS OLYMPIQUES ET PARALYMPIQUES : UNE « TRADITION » D'APPLICATION VARIABLE.....	214
1. Une pratique régulièrement renouvelée jusqu'en 2010	214
2. De nouvelles modalités pour marquer la reconnaissance de la nation à l'endroit de la performance sportive accomplie.....	216
VII. LE CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA TRANSITION ÉNERGÉTIQUE	218
A. LES MODIFICATIONS APPORTÉES EN LOI DE FINANCES POUR 2019	219
1. une nouvelle extension du CITE.....	219
2. les précisions apportées dans les textes d'application	220
B. LES INSUFFISANCES DU CITE PLAIDENT POUR SA TRANSFORMATION EN UN SYSTÈME PLUS EFFICACE ET PLUS JUSTE	221
1. Un dispositif mal évalué, coûteux et peu efficace	221
2. Un dispositif fiscal ne prenant pas en compte les capacités contributives de ses bénéficiaires	226
a. Un avantage fiscal principalement concentré sur les foyers appartenant aux déciles supérieurs.....	226
b. Une répartition géographique des bénéficiaires relativement disparate	228
3. Les incertitudes sur le calendrier et les modalités du nouveau système de primes.....	231
VIII. LA RÉDUCTION D'IMPÔT DITE « CENSI-BOUVARD »	233
A. UN DISPOSITIF D'ORIGINE PARLEMENTAIRE INTRODUIT DANS UN CONTEXTE DE RÉFORME DU RÉGIME DE LA LOCATION MEUBLÉE..	233
1. une réduction d'impôt au bénéfice des « exclus » de la réforme portée en 2009 .	233
a. Contexte	233
b. Une nouvelle réduction d'impôt au profit de la location meublée non professionnelle.....	234
i. Le champ d'application de la réduction d'impôt	234
ii. Les modalités d'application de la réduction d'impôt.....	236
c. Plusieurs aménagements successifs	238
i. Un dispositif régulièrement prorogé	238
ii. Un dispositif recentré sur les finalités « sociales ».....	239
2. Une dépense fiscale globalement dynamique	239
a. Un dispositif dans lequel le taux de la réduction d'impôt semble être le principal élément incitatif	239
b. Une contribution notable quoique différenciée à la construction de logements en résidence	245
c. Une efficacité incertaine	249

B. LES MODIFICATIONS APPORTÉES EN LOI DE FINANCES POUR 2019 : UNE PROROGATION À CHAMP CONSTANT	250
IX. LA TAXE D'HABITATION	252
A. LA TAXE D'HABITATION, UN IMPÔT BIENTÔT INTÉGRALEMENT SUPPRIMÉ POUR L'ENSEMBLE DES FRANÇAIS	252
1. La taxe d'habitation, un impôt assorti de plusieurs exonérations et mécanismes de dégrèvement	252
2. Le dégrèvement sous conditions de ressources pour 80 % des ménages les plus modestes	254
B. LES DISPOSITIONS EXCEPTIONNELLES D'EXONÉRATION AU BÉNÉFICE DE CERTAINS MÉNAGES	255
1. Le maintien de l'exonération de taxe d'habitation et de contribution audiovisuelle publique pour certains ménages au titre de l'année 2017 (LFI 2018)	256
2. Le maintien de l'exonération de taxe d'habitation et de contribution audiovisuelle publique pour certains ménages au titre de l'année 2018 (LFI 2019)	257
C. LES COMPENSATIONS AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES DES EXONÉRATIONS ET DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION	259
1. Les exonérations de taxe d'habitation font l'objet d'une allocation compensatrice aux collectivités territoriales	259
2. Les dégrèvements de taxe d'habitation sont intégralement compensés aux collectivités territoriales	261
3. La suppression définitive de la taxe d'habitation sera compensée à l'euro près pour toutes les collectivités territoriales.....	263
X. LE DISPOSITIF « PINEL »	267
A. LA RÉDUCTION D'IMPÔT AU TITRE DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF INTERMÉDIAIRE DITE « PINEL », UN DISPOSITIF SOUVENT AMENDÉ	267
1. Principales caractéristiques	267
2. Les modifications apportées en loi de finances pour 2019	271
a. Des précisions ou clarifications de la volonté initiale du législateur.....	272
b. Trois dispositions, d'importance et de portée inégale, visant à étendre le dispositif Pinel	277
i. Prolongation des dispositions temporaires de la loi de finances pour 2018.....	277
ii. Extension du dispositif Pinel au bénéfice des non-résidents.....	278
iii. Extension du dispositif Pinel aux investissements visant la rénovation ou la réhabilitation des centres-villes.....	279

B. UN DISPOSITIF COÛTEUX, MAL CONTRÔLÉ DONT L'EFFICACITÉ RESTE À DÉMONTRER.....	287
1. Des critiques et défauts régulièrement soulignés.....	287
a. S'agissant des dépenses fiscales en faveur du logement.....	287
b. S'agissant de la réduction d'impôt dite « Pinel »	288
2. Des évaluations encore attendues	293
XI. LE PRÊT À TAUX ZÉRO	296
A. UN DISPOSITIF PROROGÉ MAIS RECENTRÉ SUR LES LOGEMENTS NEUFS EN ZONES TENDUES ET SUR LES LOGEMENTS ANCIENS EN ZONES DÉTENDUES	296
B. L'UNIQUE MESURE D'APPLICATION ATTENDUE VIENT D'ÊTRE PRISE..	297
C. ÉVALUATION DE LA RÉFORME	298
1. Le ménage-type qui bénéficie du dispositif est constitué d'un employé célibataire, de moins de 35 ans	299
2. Malgré la suppression du PTZ dans l'ancien en zones tendues, la distribution du dispositif par type d'acquisition s'est stabilisée en 2018	300
3. La distribution géographique des PTZ, désormais plus étroitement liée au type d'acquisition, est toujours majoritaire en zones détendues, mais l'écart entre zones se réduit.....	301
4. Le PTZ HLM : un dispositif méconnu ?.....	303
5. Le PTZ, une dépense fiscale au coût élevé mais au bornage temporel défini	304
XII. L'ÉCO-PRÊT À TAUX ZÉRO	306
A. UN DISPOSITIF PROROGÉ ET SIMPLIFIÉ	306
1. Une dépense fiscale favorable à la transition énergétique dont le mécanisme est similaire à celui du prêt à taux zéro (PTZ).....	306
2. Le dispositif actuel a été prorogé et assoupli par la loi de finances pour 2019	306
a. Un dispositif prorogé	306
b. Un dispositif assoupli	307
B. LE DÉCRET D'APPLICATION DE LA MESURE A ÉTÉ PRIS.....	308
C. UNE ÉVALUATION PRÉMATURÉE	309
1. Des objectifs clairement définis.....	309
2. Une évaluation prématurée	310
XIII. LES TAXES INTÉRIEURES DE CONSOMMATION	311
A. LES TAXES INTÉRIEURES DE CONSOMMATION ONT UNE JUSTIFICATION ORIGINELLEMENT FISCALE, MAIS ONT PROGRESSIVEMENT RÉPONDU À UN ENJEU ÉCOLOGIQUE	311
1. Le mécanisme des taxes intérieures de consommation.....	311
a. Les taxes intérieures de consommation sont des droits d'accise sur la consommation des produits énergétiques.....	311
b. La tarification des taxes intérieures de consommation comprend une composante carbone, la « contribution climat énergie ».....	313

2. Le rendement et l'affectation de la TICPE	314
3. La trajectoire carbone contenue dans les taxes intérieures de consommation a été supprimée	315
a. Une trajectoire carbone maintenue aux tarifs de 2018.....	315
b. Un maintien subséquent du gazole non routier dont la suppression était prévue par le projet de loi de finances initial.....	316
i. Le gazole non routier utilisé sous condition d'emploi	316
ii. Les exploitants agricoles bénéficient d'un système de remboursement partiel	317
iii. La réforme prévue par le projet de loi de finances pour 2019.....	318
B. LE GEL DE LA TRAJECTOIRE CARBONE ET LES DÉPENSES FISCALES DÉFAVORABLES À L'ENVIRONNEMENT QUI AFFECTENT LES TAXES INTÉRIEURES DE CONSOMMATION FONT DOUTER DU MODÈLE DE FISCALITÉ ÉCOLOGIQUE FRANÇAIS	319
1. Une trajectoire carbone demeure économiquement justifiée et écologiquement nécessaire	319
2. Subsidiairement, le gel de la trajectoire carbone possède un coût budgétaire significatif	320
3. La crédibilité de notre modèle de fiscalité environnementale est pour le moins interrogée par les nombreuses dépenses fiscales dont il est affecté.....	321
4. Parmi ces dépenses fiscales, l'exonération du kérosène et le taux réduit du gazole non routier, les deux plus importantes en masse, interrogent tout particulièrement.....	324
a. L'exonération du transport aérien est une incongruité écologique dont la suppression serait toutefois entourée de contraintes fortes	324
b. Le tarif réduit de TICPE sur le GNR est une dépense fiscale coûteuse et néfaste pour l'environnement.....	326
XIV. LE BONUS-MALUS AUTOMOBILE ET LA PRIME À LA CONVERSION ..	328
A. DES DISPOSITIFS BIEN IDENTIFIÉS POUR L'ACHAT DE CERTAINS VÉHICULES.....	328
1. Le malus automobile.....	328
a. Un dispositif introduit en 2008.....	328
b. Un élargissement à certains pickups au 1 ^{er} juillet 2019.....	329
2. Le bonus automobile.....	331
3. L'aide à la conversion.....	332
B. DES MESURES D'APPLICATION À JOUR	332
C. UN MALUS STABLE MAIS EN TRANSITION, UN BONUS QUI A PERDU EN ATTRACTIVITÉ, UNE PRIME À LA CONVERSION AU SUCCÈS EXPONENTIEL.....	333
1. Les montants actuels du malus automobile ne dissuadent pas les achats de véhicules polluants	333
2. Le bonus automobile est un dispositif qui perd en attractivité du fait de conditions d'éligibilité de plus en plus restrictives	336

3. La prime à la conversion connaît une évolution exponentielle qui pose la question du durcissement de ses règles d'octroi	337
XV. LES MESURES DE COMPENSATION DE LA TRANSFORMATION DE L'ISF EN IFI.....	339
A. LA TAXE ADDITIONNELLE À LA TAXE SUR LES CERTIFICATS D'IMMATRICULATION DES VÉHICULES.....	339
1. La création d'une taxe spécifique frappant les véhicules puissants.....	339
2. Une évaluation finalement possible qui fait apparaître un produit en deçà des estimations initiales	339
B. LA « SURTAXE YACHT » DU DROIT ANNUEL DE FRANCISATION ET DE NAVIGATION	340
1. un accroissement du DAFN portant sur les grands navires de plaisance ou de sport.....	340
2. les grands navires de plaisance ou de sport : une dépense somptuaire dont les modalités de taxation intriguent	341
a. Un rendement très décevant	341
b. Les actes réglementaires d'application n'ont pas tous été pris	341
XVI. LES VALEURS LOCATIVES	343
A. LA VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX AFFECTÉS À L'HABITATION.....	344
1. Les modalités de calcul de la valeur locative des locaux affectés à l'habitation..	344
2. La nécessité d'amorcer au plus vite la révision des valeurs locatives des locaux affectés à l'habitation	346
B. LA VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX PROFESSIONNELS.....	347
1. Les modalités de calcul de la valeur locative des locaux professionnels	347
2. L'impact de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels sur la répartition territoriale de la CVAE.....	350
C. LA VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX INDUSTRIELS.....	351
1. La loi de finances pour 2018 exclut l'utilisation de la méthode comptable pour les entreprises artisanales	352
2. La loi de finances pour 2019 sécurise les règles d'évaluation de la valeur locative des locaux industriels	353
XVII. L'IMPOSITION FORFAITAIRE SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAUX	356
A. LES CARACTÉRISTIQUES FISCALES DES DIFFÉRENTES COMPOSANTES DE L'IFER	357
1. L'IFER sur les éoliennes terrestres et les hydroliennes	358
2. L'IFER sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme.....	358
3. L'IFER sur les centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique.....	359
4. L'IFER sur les transformateurs électriques	360
5. L'IFER sur les stations radioélectriques	360

6. L'IFER sur les installations gazières et les canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques.....	364
7. L'IFER sur les matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs	366
8. L'IFER sur les matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France	368
9. L'IFER sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique.....	369
B. LES RÈGLES D'AFFECTATION DE L'IFER AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES.....	374
1. L'affectation des composantes de l'IFER entre les différents niveaux de collectivités territoriales en l'absence d'EPCI.....	374
2. La répartition des composantes de l'IFER en présence d'un EPCI à fiscalité propre	376
3. Les modalités de territorialisation des composantes de l'IFER.....	380
XVIII. LES TAXES DE SÉJOUR.....	382
A. LES TAXES DE SÉJOUR CONSTITUENT UNE RECETTE DYNAMIQUE PERMETTANT AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES DE FINANCER LES DÉPENSES LIÉES À L'ACTIVITÉ TOURISTIQUE	382
1. Les collectivités territoriales éligibles à la taxe de séjour.....	384
2. La période de perception des taxes de séjour.....	385
3. L'assiette des taxes de séjour.....	386
4. Les tarifs et taux applicables aux taxes de séjour depuis le 1 ^{er} janvier 2019.....	388
5. Les exonérations applicables aux taxes de séjour.....	393
B. LES DISPOSITIONS INTRODUITES PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2019 ONT PARACHEVÉ LA RÉFORME INITIÉE DEPUIS 2015 EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT ET DE TARIFICATION DES TAXES DE SÉJOUR.....	395
1. Les lois de finances pour 2015 et 2016 ont transposé les propositions issues de la mission d'évaluation et de contrôle de 2015	395
2. La seconde loi de finances rectificative pour 2017 généralise la collecte par les plateformes et modifie le barème pour les hébergements non classés.....	396
3. La loi de finances pour 2019 parachève et sécurise le cadre juridique de la réforme avant son entrée en vigueur au 1 ^{er} janvier 2019	398
a. Un versement systématique au 31 décembre de la taxe de séjour pour les plateformes de location en ligne.....	398
b. Un renforcement des obligations déclaratives et la suppression du régime déclaratif simplifié	399
c. Un durcissement des sanctions applicables en cas de manquement aux obligations de déclaration, de collecte et de reversement.....	400
d. Un dispositif dérogatoire pour les communes ou les EPCI n'ayant pas mis en place le taux proportionnel pour les hébergements non classés	401

C. UNE RÉFORME DIFFICILE À METTRE EN PLACE TANT POUR LES HÉBERGEMENTS NON CLASSÉS QUE POUR LES PLATEFORMES DE LOCATION EN LIGNE.....	402
1. Les difficultés d'application du taux proportionnel pour les hébergements non classés	402
a. Les difficultés d'application du taux proportionnel pour certains hébergements collectifs non classés.....	403
i. Les hébergements à destination de la jeunesse.....	404
ii. Les hébergements d'altitude non marchands	404
iii. Les gîtes d'étape.....	405
iv. Les hébergements insolites.....	406
b. La fin des arrêtés d'équivalence pour les établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes	406
c. Les difficultés d'application du taux proportionnel dans le régime de la taxe de séjour au forfait.....	407
2. Les difficultés d'application de la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de location en ligne	408
a. Les difficultés d'application des tarifs et des exonérations par les plateformes de location en ligne.....	409
b. La complexité des modalités de contestation en cas de trop-perçu ou de moindre perception	410
c. La disponibilité et la fiabilité des données communales utilisées par les plateformes de location en ligne.....	411
d. La possibilité pour les collectivités territoriales lésées d'utiliser la procédure de taxation d'office et de sanctionner les comportements fautifs	413
XIX. LES CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT « CULTURE »	416
A. RAPPEL DES TRAVAUX DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL	416
B. LES ÉVOLUTIONS EN LOI DE FINANCES POUR 2019 ET LES MESURES D'APPLICATION	417
XX. L'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE (IFI).....	420
A. QUELQUES AMÉNAGEMENTS EN LFI 2019	420
1. Clarification des règles de déductibilité.....	420
2. Clarification du régime contentieux.....	420
3. Mise à jour de la liste des bénéficiaires de l' « IFI-dons »	420
4. Extension de l'obligation déclarative des administrateurs de trusts	420
B. MESURES D'APPLICATION	421
C. PREMIERS CHIFFRES RELATIFS AU RENDEMENT DE L'IFI	421

XXI. LE PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE UNIQUE (PFU)	424
A. UNE RÉFORME CLÉ DE LA LFI 2018 EN VUE DE RELANCER LES INVESTISSEMENTS PRODUCTIFS.....	424
B. QUELQUES AMÉNAGEMENTS DANS LA LFI 2019.....	425
C. LE SUCCÈS DU PFU	425
XXII. LE RENFORCEMENT DE LA JUSTICE FISCALE À TRAVERS L'AMÉLIORATION DES OUTILS ANTI-ABUS	428
A. LA CRÉATION DE DEUX OUTILS CIBLANT LES MONTAGES ABUSIFS À FINALITÉ FISCALE PRINCIPALE.....	428
1. L'abus de droit et les clauses anti-abus spécifiques.....	428
2. La transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS	430
a. La nouvelle clause anti-abus générale	430
b. Les mesures d'application prises.....	430
3. La création d'un abus de droit à deux étages : le « mini-abus de droit ».....	431
a. Le nouveau dispositif du « mini-abus de droit »	431
b. Des inquiétudes nées du nouvel outil auxquelles des réponses ont été apportées.	431
c. Des incertitudes juridiques qui n'apparaissent pas fondées	433
B. L'EXTENSION AUX MONTAGES ABUSIFS D'ARBITRAGE DE DIVIDENDES DE LA RETENUE À LA SOURCE SUR LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS	434
1. Les montages reposant sur l'arbitrage de dividendes	434
2. Le dispositif adopté : la version initiale du Sénat et les modifications apportées par l'Assemblée.....	434
3. Les critiques sévères et non établies dirigées contre les modifications apportées par l'Assemblée.....	435
XXIII. L'EXIT TAX	437
A. HISTORIQUE DE L'EXIT TAX.....	437
1. Délai d'exigibilité	438
2. Seuil d'assujettissement pour les plus-values latentes.....	438
3. Taux d'imposition.....	438
4. Sursis de paiement	439
B. LA RÉFORME OPÉRÉE PAR LA LFI 2019	439
XXIV. LES TAXES AFFECTÉES	442
A. LES TAXES AFFECTÉES : DES AMÉNAGEMENTS ENCADRÉS À DES PRINCIPES BUDGÉTAIRES PROTECTEURS DES DROITS DU PARLEMENT	442
1. L'unité et l'universalité budgétaires : des principes protecteurs du Parlement	442
2. La fiscalité affectée : une dérogation aux principes d'unité et d'universalité	443

B. LE NIVEAU ÉLEVÉ DE LA FISCALITÉ AFFECTÉE	444
1. La croissance des recettes affectées à des tiers	444
2. Le niveau élevé des recettes de la fiscalité affectée et du nombre de taxes affectées.....	445
C. UN ENCADREMENT PROGRESSIF DE LA FISCALITÉ AFFECTÉE À POURSUIVRE	447
1. Le plafonnement de la fiscalité affectée	447
2. L'encadrement de la fiscalité affectée par les lois de programmation des finances publiques.....	450
D. LES DISPOSITIONS DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019 RELATIVES AUX TAXES AFFECTÉES	451
1. Le plafonnement de plusieurs taxes affectées.....	451
2. Les suppressions d'affectation et les suppressions de plafonds.....	452
3. La modification du niveau des plafonds de certaines taxes affectées.....	454
a. Les augmentations de plafond	454
b. Les diminutions de plafond.....	456
4. Les taxes affectées aux centres techniques industriels et aux comités professionnels.....	459
a. Des organismes exerçant des missions d'intérêt général financés par des taxes affectées plafonnées	459
b. Un mécanisme permettant de minimiser l'écrêtement des taxes affectées aux CTI/CPDE par une baisse des taux.....	462
5. Les dispositions relatives à la répartition des ressources affectées aux agences de l'eau et aux chambres de commerce et d'industrie	464
a. Les dispositions relatives aux agences de l'eau.....	464
b. Les dispositions relatives aux chambres de commerce et d'industrie	465
XXV. LE PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE : UNE MISE EN ŒUVRE RÉUSSIE (CONTRIBUTION ÉCRITE DE MME CENDRA MOTIN).....	470
1. Le prélèvement à la source : un exemple de méthode	470
2. Un premier bilan très positif	471
3. Points de vigilance et marges de progression	472
EXAMEN EN COMMISSION	475
ANNEXES	493

INTRODUCTION

Il est de tradition, depuis le début des années 1990, que le rapporteur général de la commission des finances examine dans un rapport l'application des dispositions fiscales. Le présent **rapport d'application de la loi fiscale** (« **RALF** ») s'inscrit dans cette continuité.

Il recense, dans une première partie, les **mesures prises pour l'application des dispositions fiscales** adoptées au cours de l'année précédente, ainsi que les mesures relatives aux dispositions fiscales de précédentes lois de finances. Il peut s'agir soit de mesures réglementaires, soit de la publication d'un commentaire des mesures adoptées dans des instructions fiscales qui ont été, à compter de 2012, rassemblées au sein du *Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP)*. Cette première partie permet ainsi de vérifier que le Gouvernement met en œuvre, dans un délai raisonnable, les dispositions adoptées par le Parlement.

Mais ce simple examen formel, indispensable, n'épuise en rien le travail de contrôle et d'évaluation du Parlement. C'est la raison pour laquelle, le Rapporteur général a souhaité l'année dernière rénover la pratique du RALF. La préparation et l'examen en commission de ce rapport doit être un **temps de réflexion et d'évaluation** pour permettre de préparer au mieux le prochain projet de loi de finances. À terme, le Rapporteur général souhaiterait que l'examen des prochains RALF s'apparente sur le plan fiscal au « **printemps de l'évaluation** » pour les crédits budgétaires. Cela est cohérent avec le souci du Parlement de mieux évaluer l'action du Gouvernement.

En conséquence, le présent RALF contient, comme l'année dernière, plusieurs thématiques d'évaluation dont une centrale, en deuxième partie, consacrée aux **dépenses fiscales**. Elle se conclut par des **recommandations fortes** en vue de mieux connaître pour mieux maîtriser les différents dispositifs fiscaux dérogatoires. Elle se concrétisera à l'automne par une série d'amendements directement inspirés des recommandations formulées.

La troisième partie aborde une vingtaine d'autres thématiques. Elle permet de faire le point sur les principaux sujets fiscaux dont le Parlement débat chaque année et fournit à ce titre des informations actualisées recueillies auprès du Gouvernement dans le cadre la préparation de ce RALF.

Le Rapporteur général regrette à ce propos, comme l'année dernière, le caractère tardif des réponses reçues. Le questionnaire préparatoire au présent rapport avait pourtant été adressé au Gouvernement dès le 20 mars, soit un mois plus tôt que l'an dernier.

Malgré cela, au 30 juin, soit à la date limite qui avait été fixée à leur réception, aucune réponse n'avait été adressée au Rapporteur général. Un premier envoi, contenant moins d'un tiers des réponses, lui a été adressé le 3 juillet, soit

seulement quinze jours avant la présentation en commission. Le dernier envoi a eu lieu quelques minutes après ladite présentation...

Tout en ayant conscience de l'importance de la tâche à réaliser pour réunir les informations demandées – tâche dont la difficulté est accrue par le contexte de limitation du nombre des membres des cabinets ministériels – le Rapporteur général appelle le Gouvernement à une meilleure collaboration pour les exercices suivants.

PREMIÈRE PARTIE : LE BILAN DE L'APPLICATION DES MESURES FISCALES

Le RALF a pour objet premier d'informer les parlementaires sur les mesures d'application des dispositions fiscales figurant dans les lois de finances, les lois dites « ordinaires » ou les ordonnances.

Une attention toute particulière est portée aux dispositions de l'année précédente d'une part, et aux dispositions des années antérieures qui n'avaient pas encore fait l'objet d'une mesure d'application lors du précédent RALF.

Le présent RALF ne se limite donc pas à recenser les mesures d'application de la loi de finances pour 2019.

D'un point de vue méthodologique, il convient de rappeler que chaque disposition fiscale correspond à une unité cohérente et ne recouvre pas nécessairement la notion d'article de loi de finances ni celle d'article codifié. Une même disposition peut inclure plusieurs articles de loi de finances, de même que, plus souvent, un même article de loi de finances comprend plusieurs dispositions fiscales exigeant chacune un texte d'application spécifique. Le décompte des dispositions est réalisé sur la base de la classification retenue par l'administration fiscale dans les tableaux retraçant l'état d'application de chacune des lois de finances adoptées depuis la loi de finances pour 2015.

I. LA MISE EN APPLICATION DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019

A. LES DÉCRETS D'APPLICATION

La loi de finances pour 2019 comporte 278 articles.

Selon l'échéancier publié par le Gouvernement, 95 dispositions nécessitaient une mesure réglementaire.

Au 30 juin 2019, 62 de ces 95 dispositions ont fait l'objet d'un décret d'application, soit 65 %.

33 dispositions restent donc dans l'attente d'un texte d'application dont 3 nécessitent une décision préalable favorable de la commission européenne pour permettre leur entrée en vigueur.

Le Gouvernement a prévu une mise en œuvre à partir du second semestre de l'année 2019 pour 7 dispositions et n'a pas indiqué de calendrier pour 2 autres dispositions. Il est, en revanche, en retard par rapport à l'échéancier qu'il a fixé pour 21 des 95 dispositions, soit 22 %.

ÉCHÉANCIER DES MESURES D'APPLICATION DE LA LFI 2019

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 3, III, 1°	Article L. 3261-3-1, code du travail	Modalités de l'indemnité forfaitaire covoiturage prise en charge par l'employeur.	Publication envisagée le 1/04/2019
Article 3, III, 2°	Article L. 3261-3-1, code du travail	Conditions dans lesquelles ces indemnités peuvent être cumulées avec la prise en charge prévue à l'article L. 3261-2.	Publication envisagée le 1/04/2019
Article 24, I, 1°, b)	Article 266 <i>sexies</i> , II, 1 <i>octies</i> , code des douanes	Éléments caractérisant l'impossibilité technique de valoriser des déchets non dangereux.	Publication envisagée en avril/mai 2019
Article 24, I, 1°, b)	Article 266 <i>sexies</i> , II, 1 <i>terdecies</i> , code des douanes	Conditions dans lesquelles sont précisées, pour une durée ne pouvant excéder trois mois, l'impossibilité d'identifier les producteurs et l'incapacité technique de prise en charge des déchets en provenance d'un dépôt non autorisé de déchets abandonnés constatées par arrêté préfectoral.	Publication envisagée en avril/mai 2019
Article 26, I	Article 130, loi n° 2017-1837 du 30/12/2017	Suppression des taxes à faible rendement.	Décret n° 2019-674 du 28/06/2019
Article 26, VIII, 7°, a)	Article L. 4521-1, code des transports	Domicile de secours prévu à l'article L. 122-1 du code de l'action sociale et des familles pour l'attribution des prestations d'aide sociale départementale pour les patrons et compagnons bateliers.	Publication envisagée en mai 2019
Article 27	Article L. 523-3, code de l'énergie	Fixation du taux de la redevance proportionnelle aux recettes ou aux bénéficiaires de la concession due par les concessionnaires hydrauliques, tenant compte des caractéristiques de la concession hydroélectrique.	Décret n° 2019-664 du 28/06/2019
Article 30, I	Livre I ^{er} du CGI	Suppression de dépenses fiscales inefficaces.	Décret n° 2019-583 du 13/06/2019
Article 32, I	Article 216 CGI	Aménager le régime de groupe fiscal.	Décret n° 2019-594 du 14/06/2019
Article 34, I, 5°	Article 212 <i>bis</i> , code général des impôts	Réformer le régime de déductibilité des charges financières conformément à la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 dite « ATAD » (groupe et non-groupe).	Décret n° 2019-594 du 14/06/2019
Article 34, I, 7°	Article 223 B <i>bis</i> , code général des impôts	Obligations déclaratives des charges financières nettes de la société mère du groupe mentionné au I du présent article.	Décret n° 2019-594 du 14/06/2019
Article 37, III, 2	Article 238, code général des impôts	Date d'entrée en vigueur du 5° du I et du deuxième alinéa du V de l'article 238 du code général des impôts [concession de licence d'exploitation d'actifs incorporels immobilisés], dans leur rédaction résultant de la présente loi, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer ces dispositions lui ayant été notifiées comme conformes au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.	Publication envisagée en avril 2019
Article 40	Article 787 B, code général des impôts	Moderniser le dispositif fiscal en faveur de la transmission à titre gratuit des entreprises, dit « Dutreil transmission ».	Décret n° 2019-653 du 27/06/2019

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 41, I, 2°	Article 150 VH bis, code général des impôts	Obligations déclaratives relatives aux plus-values de cessions d'actifs numériques incombant aux redevables et aux personnes interposées mentionnés au I du présent article.	Décret n° 2019-656 du 27/06/2019
Article 41, I, 4°	Article 1649 bis C, code général des impôts	Modalités d'application de l'article 1649 bis C relatif à la déclaration des comptes d'actifs numériques.	Décret n° 2019-656 du 27/06/2019
Article 48	Article 1649 AB, code général des impôts	Modalités d'application de l'obligation déclarative des trusts.	Décret n° 2019-584 du 13/06/2019
Article 50, 1°	Article 239 du CGI	Créer une exception au principe d'irrévocabilité de l'option pour l'impôt sur les sociétés dans le cas où le dirigeant de l'entreprise estime avoir effectué un choix de régime fiscal qui s'avère pénalisant pour l'entreprise.	Décret n° 2019-654 du 27/06/2019
Article 56, II	Article 39 <i>decies</i> C du CGI	Date d'entrée en vigueur du I de l'article 56 de la présente loi, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.	Publication envisagée en juin 2019
Article 79, III, D		Modalités d'applications du III de l'article 79 de la présente loi relatif au fonds de compensation des pertes de produits d'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux applicable aux installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme mentionnées à l'article 1519 E du code général des impôts.	Décret n° 2019-609 du 18/06/2019
Article 81, I	Article L 522-19, 6°, b), code de l'action sociale et des familles	Modalités selon lesquelles Pôle emploi peut concourir à l'instruction administrative de la demande de revenu de solidarité active (art. L. 262-15, CASF).	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, I	Article L. 522-19, 10°, code de l'action sociale et des familles	Conditions dans lesquelles les frais de gestion supplémentaires exposés par la caisse d'allocations familiales de Guyane, au titre des nouvelles compétences qui lui sont déléguées en vertu du présent chapitre à compter du 1 ^{er} janvier 2019 sont pris en charge par l'État (art. L262-24 CASF).	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, I	Article L. 522-19, 11°, code de l'action sociale et des familles	Règles applicables à la convention conclue entre l'État et la caisse d'allocations familiales de Guyane (art. L. 262-25 CASF). L'échange de données doit donner lieu à un décret distinct soumis à la consultation de la CNIL.	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, I	Article L. 522-19, 29°, a), code de l'action sociale et des familles	Modalités d'examen du recours administratif devant la commission de recours amiable concernant toute réclamation dirigée contre une décision relative au revenu de solidarité active (art. L. 262-47 CASF).	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, II, 4°, a)	Article L. 542-6, IX, code de l'action sociale et des familles	Conditions de dépôt de la demande de revenu de solidarité active auprès de la caisse gestionnaire du régime des prestations familiales à Mayotte ou d'un organisme sans but lucratif agréé.	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, II, 8°	Article L. 542-6, XII, code de l'action sociale et des familles	Conditions dans lesquelles les frais de gestion supplémentaires exposés par la caisse gestionnaire du régime des prestations familiales à Mayotte au titre des nouvelles compétences qui lui sont déléguées en vertu du présent chapitre à compter du 1 ^{er} janvier 2019 sont financés par l'État (art. L. 262-24 CASF).	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 81, II, 9°	Article L. 542-6, XIII, code de l'action sociale et des familles	Règles applicables à la convention conclue entre l'État et la caisse gestionnaire du régime des prestations familiales à Mayotte (art. L. 262-25 CASF). L'échange de données doit donner lieu à un décret distinct soumis à la consultation de la CNIL.	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, II, 15°	Article L. 542-6, XXIII, code de l'action sociale et des familles	Modalités d'examen du recours administratif devant la commission de recours amiable concernant toute réclamation dirigée contre une décision relative au revenu de solidarité active (art. L. 262-47 CASF).	Décret n° 2018-1321 du 28/12/2018
Article 81, XII, 12°, a)	Article L. 3334-16-2, code général des collectivités territoriales	Modalités de répartition entre les départements de Guadeloupe et de La Réunion, la collectivité territoriale de Martinique et les collectivités de Saint-Barthélemy, de Saint-Martin et de Saint-Pierre-et-Miquelon de l'enveloppe attribuée au titre des contrats de travail aidés mentionnés aux articles L. 5132-5, L. 5132-11-1, L. 5132-15-1, L. 5134-20, L. 5134-65, L. 5134-112 du code du travail, cofinancés par les départements.	Décret n° 2019-675 du 28/06/2019
Article 81, XII, 12°, b)	Article L. 3334-16-2, code général des collectivités territoriales	Modalités de répartition entre les départements de métropole de l'enveloppe attribuée au titre des contrats de travail aidés mentionnés aux articles L. 5132-5, L. 5132-11-1, L. 5132-15-1, L. 5134-20, L. 5134-65, L. 5134-112 du code du travail, cofinancés par les départements.	Décret n° 2019-675 du 28/06/2019
Article 83, IX, 2°, b)	Article L. 3513-12, code de la santé publique	Montant des droits, dans la limite de 7 600 €, perçus par l'Agence nationale de sécurité sanitaire de l'alimentation de l'environnement et du travail pour la réception, le stockage, le traitement et l'analyse des informations des dossiers de notification de mise sur le marché de produits du vapotage contenant de la nicotine.	Mesure déjà appliquée par l'article D. 3513-10 du code de la santé publique
Article 83, XV		Date d'entrée en vigueur du 17° du A du I et le X de l'article 83 de la présente loi, et au plus tard le 1er septembre 2019.	Décret n° 2019-347 du 20/04/2019
Article 98, II, 2°		Conditions dans lesquelles le ministre chargé des finances est autorisé à procéder, en 2019, à des emprunts à long, moyen et court termes libellés en euros ou en autres devises pour couvrir l'ensemble des charges de trésorerie ou pour renforcer les réserves de change ; à l'attribution directe de titres de dette publique négociable à la Caisse de la dette publique ; à des conversions facultatives et à des opérations de pension sur titres d'État ; des opérations de dépôts de liquidités auprès de la Caisse de la dette publique, auprès de la Société de prise de participation de l'État, auprès du Fonds européen de stabilité financière, auprès du Mécanisme européen de stabilité, auprès des institutions et agences financières de l'Union européenne, sur le marché interbancaire de la zone euro et auprès des États de la même zone ; des souscriptions de titres de créances négociables émis par des établissements publics administratifs, à des rachats, à des échanges d'emprunts, à des échanges de devises ou de taux d'intérêt, à l'achat ou à la vente d'options, de contrats à terme sur titres d'État ou d'autres instruments financiers à terme.	Décret n° 2018-1326 du 28/12/2018
Article 110, II	Article 220 <i>nonies</i> , code général des impôts	Date d'entrée en vigueur du I de l'article 110 de la présente loi, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.	Publication envisagée en juin 2019

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 112	Article 167 <i>bis</i> , code général des impôts	Impositions des plus-values sur les valeurs mobilières et droits sociaux en cas de transfert du domicile fiscal (<i>exit tax</i>).	Publication envisagée en mai 2019
Article 115	Article 150-0 B <i>ter</i> , code général des impôts	Élargir, sous conditions, les cas de remploi du produit de cession à la souscription de parts de certaines structures de capital risque ayant vocation à investir majoritairement dans des petites ou moyennes entreprises (PME). Corrélativement, porter le montant minimum devant être remployé pour le bénéfice du maintien du report d'imposition de la plus-value d'apport de 50 % à 60 % du produit total de cession, par la holding, des titres apportés.	Publication envisagée le 1/06/2019
Article 118, II	Article 199 <i>terdecies</i> -0 A, code général des impôts	Date à compter de laquelle le I de l'article 118 s'applique, qui ne peut être postérieure de plus de deux mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer la disposition lui ayant été notifiée comme étant conforme au droit de l'Union européenne.	Publication envisagée en mars 2019
Article 130, I	Article L. 251 B, livre des procédures fiscales	Conditions dans lesquelles les différends entre l'administration française et les administrations d'autres États membres de l'Union européenne découlant de l'interprétation et de l'application de conventions fiscales conclues entre la France et un ou plusieurs États membres de l'Union européenne peuvent faire l'objet d'une procédure de règlement des différends fiscaux dans l'UE.	Décret n° 2019-616 du 21/06/2019
Article 130, I	Article L. 251 T, livre des procédures fiscales	Modalités selon lesquelles l'administration fiscale française notifie au contribuable les règles de fonctionnement de la commission consultative, déterminées conjointement par l'administration fiscale française et celles des autres États membres concernés.	Décret n° 2019-616 du 21/06/2019
Article 131	Article 242 <i>septies</i> , code général des impôts	Modalités de renouvellement de l'inscription sur le registre des monteurs.	Publication envisagée en mai 2019
Article 131	Article 1740-00 AB, code général des impôts	Barème de l'amende sanctionnant les manquements des monteurs à leurs obligations.	Publication envisagée en avril 2019
Article 138, II, B	Article 199 <i>undecies</i> B, code général des impôts	Date d'application du I de l'article 138 de la présente loi, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer la disposition lui ayant été notifiée comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.	
Article 139	Article 199 <i>undecies</i> C, code général des impôts	Ouvrir la réduction d'impôt prévue à l'article 199 <i>undecies</i> C du CGI aux opérations de simple réhabilitation et rénovation de logements sociaux de plus de vingt ans situés dans certaines communes prioritaires des collectivités d'outre-mer (COM) et de Nouvelle-Calédonie.	Décret n° 2019-583 du 13/06/2019
Article 143, I, 2°	Article 220 <i>octies</i> , code général des impôts	Seuil de ventes et d'écoutes d'albums ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques.	Publication envisagée en septembre 2019
Article 146, III	Article 220 <i>quaterdecies</i> , code général des impôts	Date d'entrée en vigueur du I de l'article 146 de la présente loi, qui ne peut être postérieure de plus de un mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.	

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 147, I, 2°, a)	Article 220 <i>quindecies</i> , code général des impôts	Nombre de personnes maximal pouvant être accueilli dans le lieu de présentation du spectacle musical qui entend ouvrir droit au crédit d'impôt.	Décret n° 2019-607 du 18/06/2019
Article 149, I, 1°, b)	Article 238 <i>bis</i> , code général des impôts	Modalités de transmission à l'administration fiscale sur un support électronique des informations relatives aux dons et versements effectués par une entreprise pour un montant de plus de 10 000 € au cours d'un exercice.	Décret n° 2019-531 du 27/05/2019
Article 150, III		Date d'entrée en vigueur du I de l'article 150 de la présente loi, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.	
Article 153	Article 220 Z <i>quinquies</i> , code général des impôts	Ouvrir aux bailleurs privés la possibilité de bénéficier du crédit d'impôt prévu à l'article 244 <i>quater</i> X du CGI au titre des acquisitions et constructions de logements financés à l'aide de prêts locatifs sociaux (PLS) et relever les quotas de logements éligibles.	Décret n° 2019-583 du 13/06/2019
Article 181	Article 30, loi n° 2014-173 du 21/02/2014	Proroger les contrats de ville jusqu'au 31 décembre 2022 ainsi que les mesures fiscales associées.	Publication envisagée en 2022
Article 182, I, 3°	Article 200 <i>quater</i> , code général des impôts	Plafond des revenus du foyer fiscal afin que les dépenses de pose mentionnées au c du 1 et les dépenses de dépose mentionnées au m du même 1 ouvrent droit au crédit d'impôt (équipement de chauffage à énergie renouvelable et cuve à fioul).	Décret n° 2019-88 du 11/02/2019
Article 183, I, D		Modalités de remboursement à l'Agence de services et de paiement par les gestionnaires de réseau de distribution de gaz naturel des dépenses et des frais de gestion supportés pour l'émission et l'attribution des chèques conversion associés à des sites de consommation raccordés à leur réseau.	Publication envisagée en mai 2019
Article 183, IV		Modalités d'application des I à III de l'article 183 de la présente loi relatif au chèque pour la conversion d'un appareil de chauffage au gaz.	Publication envisagée en février 2019
Article 184	Article 244 <i>quater</i> U, code général des impôts	Prorogation pour trois ans et ajustements du crédit d'impôt éco PTZ.	Décret n° 2019-281 du 5/04/2019
Article 191, II, B	Article L. 2333-97, code général des collectivités territoriales	Conditions d'application et de recouvrement de la taxe de balayage.	Décret n° 2019-517 du 24/05/2019
Article 192, I	Article 266 <i>quindecies</i> , code des douanes	Modalités selon lesquelles, pour les huiles de cuisson usagées, seule est prise en compte l'énergie contenue dans les produits dont la traçabilité a été assurée depuis leur production pour l'application de certains seuils pour l'établissement de la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants.	Décret n° 2019-570 du 7/06/2019
Article 192, I	Article 266 <i>quindecies</i> , code des douanes	Modalités selon lesquelles seule est comptée double l'énergie contenue dans les produits dont la traçabilité a été assurée depuis leur production pour l'établissement de la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants.	Décret n° 2019-570 du 7/06/2019
Article 192, I	Article 266 <i>quindecies</i> , code des douanes	Seuil défini au 1, liste des matières premières définies au 2 et conditions particulières mentionnées au premier alinéa du 1 ainsi que les modalités selon lesquelles elles sont constatées.	Décret n° 2019-570 du 7/06/2019

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 192, I	Article 266 <i>quindecies</i> , code des douanes	Documents et justificatifs devant être fournis par le redevable aux fins de la prise en compte des produits dans la détermination de la part d'énergie renouvelable pour l'établissement de la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants.	Décret n° 2018-1354 du 28/12/2018
Article 193, I, 2°, f)	Article 266 <i>undecies</i> , code des douanes	Conditions dans lesquelles la taxe générale sur les activités polluantes est acquittée au moyen d'acomptes dont le nombre ne peut excéder trois ainsi que, le cas échéant, d'une régularisation intervenant au plus tard lors de la déclaration prévue au I.	Publication envisagée au 2e semestre 2019
Article 193, II, 9°, a)	Article 1695, code général des impôts	Liste des transports entre la France et les territoires situés en dehors du territoire communautaire, au sens de l'article 256-0 (opération donnant lieu à TVA).	Publication envisagée au 2e semestre 2019
Article 197, I	Article 302 <i>bis</i> F, code général des impôts	Liste des livraisons de substances utilisées dans des applications ou catégories spécifiques de produits ou d'équipements exonérées de la taxe sur les hydrofluorocarbones.	
Article 201, I, B		Opérations, ne relevant pas du paiement de l'impôt, que l'État peut confier à un ou plusieurs prestataires extérieurs pour assurer les opérations d'encaissement et de décaissement en numéraire au titre des recettes et dépenses de l'État, des établissements publics de santé ainsi que des collectivités territoriales et de leurs établissements publics.	Publication envisagée en mars 2019
Article 201, V		Modalités d'application des I et II de l'article 201 de la présente loi, notamment les modalités de reddition des comptes auprès de l'État et d'évaluation des conditions d'exercice et de la qualité du service rendu ainsi que les règles d'imputation des opérations du prestataire dans les écritures du comptable public.	Publication envisagée en mars 2019
Article 201, VI		Date d'entrée en vigueur des I à V de l'article 201 de la présente loi, et au plus tard le 1 ^{er} juillet 2020.	Publication envisagée en mars 2019
Article 204	Article L. 262, livre des procédures fiscales	Montant, compris entre 500 € et 3 000 € de la saisie administrative à tiers détenteur en-dessous duquel les sommes laissées au compte ne sont indisponibles qu'à concurrence du montant de la saisie.	Décret n° 2018-1353 du 28/12/2018
Article 209, I	Article 19-2, loi n° 96-603 du 5/07/1996	Barème du droit que les personnes physiques et morales immatriculées au répertoire des métiers et de l'artisanat acquittent à la chambre de métiers et de l'artisanat compétente.	Publication envisagée le 1/07/2019
Article 226, 1°, a)	Article 199 <i>novovicies</i> , code général des impôts	Définition des travaux de rénovation du logement ouvrant droit à réduction d'impôt sur le revenu.	Décret n° 2019-232 du 26/03/2019
Article 239, I, 1°, a)	Article L. 546-1, code monétaire et financier	Modalités selon lesquelles l'organisme mentionné à l'article L. 512-1 du code des assurances reverse à l'Autorité des marchés financiers les frais d'inscription annuels sur le registre unique et, pour les conseillers en investissements financiers et les conseillers en investissements participatifs, de la contribution mentionnée aux k et l du 4o du II de l'article L. 621-5-3.	Décret n° 2019-605 du 17/06/2019

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 239, I, 2°, a)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant du droit dû, supérieur à 2 000 euros et inférieur ou égal à 10 000 euros, à l'occasion de la soumission par un émetteur d'un document d'information sur un programme d'émission, une émission, une cession ou une admission d'instruments financiers mentionnés au 2 du II ou au III de l'article L. 211-1 donnant lieu au visa préalable de l'Autorité des marchés financiers en application de l'article L. 621-8.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, a)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant du droit dû, supérieur à 6 000 euros et inférieur ou égal à 15 000 euros, à l'occasion du dépôt auprès de l'Autorité des marchés financiers des projets de documents d'information et de contrat type mentionnés à l'article L. 550-3 conformes aux articles L. 550-1 à L. 550-5.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Conditions dans lesquelles une contribution est due à l'occasion de toute offre publique mentionnée aux articles L. 433-1 à L. 433-5.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Taux de la contribution, ne pouvant excéder 0,25 pour mille et ne peut être inférieur à 1 000 euros.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Taux de la contribution sur la capitalisation boursière, qui ne peut excéder 0,25 pour mille.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 30 000 euros et inférieur ou égal à 60 000 euros, dans le cadre du contrôle des entreprises d'investissement et des établissements de crédit agréés en France au 1 ^{er} janvier pour fournir au moins un service d'investissement.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 30 000 euros et inférieur ou égal à 60 000 euros, dans le cadre du contrôle des succursales d'entreprises d'investissement et d'établissements de crédit de pays tiers agréés en France au 1 ^{er} janvier pour fournir au moins un service d'investissement.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 20 000 euros et inférieur ou égal à 40 000 euros, dans le cadre du contrôle des entreprises d'investissement et des établissements de crédit habilités à fournir en libre établissement en France, au 1 ^{er} janvier, au moins un service d'investissement.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Taux multiplicateur, qui ne peut excéder 0,015 pour mille, du montant de la contribution égal à l'encours des actifs gérés sous mandat, quel que soit le pays où les actifs sont conservés ou inscrits en compte, pour les entreprises d'investissement et les établissements de crédit agréés en France pour fournir le service d'investissement mentionné au 4 de l'article L. 321-1.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Taux multiplicateurs, qui ne peuvent excéder 0,015 pour mille, du montant de la contribution égal à l'encours des parts, des actions ou des titres de créance émis par les placements collectifs de droit français et de droit étranger et les fonds d'investissement de droit étranger, et des actifs gérés sous mandat, quel que soit le pays où les actifs sont conservés ou inscrits en compte, pour les sociétés de gestion de placements collectifs mentionnées à l'article L. 543-1 et les placements collectifs n'ayant pas délégué globalement la gestion de leur portefeuille.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 1 000 euros et inférieur ou égal à 2 000 euros, pour les personnes morales qui gèrent des fonds d'investissement alternatifs mentionnés au 3o du III du même article L. 214-24.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Taux multiplicateur, qui ne peut excéder 0,015 pour mille, du montant de la contribution égal à l'encours global des parts ou des actions des organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou fonds d'investissement alternatifs de droit français qu'elles gèrent, pour les sociétés de gestion mentionnées aux articles L. 532-20-1 et L. 532-21-3.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 20 000 euros et inférieur ou égal à 40 000 euros, dans le cadre du contrôle des sociétés de gestion qui gèrent des organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou des fonds d'investissement alternatifs et qui sont habilités à fournir en libre établissement en France, au 1 ^{er} janvier, au moins un service d'investissement.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Taux multiplicateur, qui ne peut dépasser 0,9 %, du montant de la contribution égal à leur produit d'exploitation réalisé au cours de l'exercice précédent, pour les dépositaires centraux, entreprises de marché et chambres de compensation d'instruments financiers.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 400 euros et inférieur ou égal à 1 500 euros, pour les administrateurs d'indices de référence mentionnés au 6 du 1 de l'article 3 du règlement (UE) 2016/1011 du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016, lorsqu'ils ne sont pas soumis au paiement d'une contribution au titre d'une autre disposition du présent article.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 400 euros et inférieur ou égal à 1 500 euros, pour les prestataires de services de communication de données mentionnés à l'article L. 549-1 du présent code, lorsqu'ils ne sont pas soumis au paiement d'une contribution au titre d'une autre disposition du présent article.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 400 euros et inférieur ou égal à 1 000 euros, pour les conseillers en investissements financiers.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 239, I, 2°, b)	Article L. 621-5-3, code monétaire et financier	Montant de la contribution, supérieur à 400 euros et inférieur ou égal à 1 000 euros, pour les conseillers en investissements participatifs.	Décret n° 2018-1327 du 28/12/2018
Article 243, V		Modalités d'application de l'article 243 de la présente loi, relatif au dispositif permettant à l'État, pour une durée de trois ans reconductible, de déléguer par convention la réalisation des opérations relevant de la compétence exclusive du comptable public aux établissements publics de santé, aux collectivités territoriales et à leurs groupements ainsi qu'aux établissements publics locaux qui s'y rattachent.	Publication envisagée en avril 2019
Article 244		Conditions d'application de l'article 244 de la présente loi relatif à l'application de l'article L. 5424-1 du code du travail (droit à l'allocation chômage) aux personnels mentionnés aux 1°, 2° et 5° du même article L. 5424-1, à l'exception de ceux relevant de l'article L. 4123-7 du code de la défense, lorsque ces personnels sont involontairement privés de leur emploi.	Publication envisagée en octobre 2019

Articles	Base légale	Objet	Objectif initial de publication / Décrets publiés / Observations
Article 245		Montant de la contribution spéciale due par l'employeur pour chaque travailleur étranger non autorisé à travailler.	Publication envisagée en mai 2019
Article 256, III		Modalités d'application de l'article 256 de la présente loi, relatif à l'institution, à compter de 2019, d'une dotation budgétaire destinée aux communes dont une part importante du territoire est classée en site Natura 2000.	Décret n° 2019-701 du 3/07/2019
Article 258, II	Article L. 1615-1, code général des collectivités territoriales	Modalités de mise en œuvre du traitement automatisé des données budgétaires et comptables du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée.	
Article 259, I, 6°	Article L. 3334-10, code général des collectivités territoriales	Modalités d'application de l'article L. 3334-10 relatif à la dotation de soutien à l'investissement des départements, répartie au profit des départements de métropole et d'outre-mer, de la métropole de Lyon, de la collectivité de Corse et des collectivités territoriales de Guyane, de Martinique, de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Saint-Martin et de Saint-Barthélemy.	Décret n° 2019-701 du 3/07/2019
Article 261, I, C, 2		Modalités d'application du I de l'article 261 de la présente loi, relatif au fonds de soutien interdépartemental à destination des départements.	Décret n° 2019-701 du 3/07/2019
Article 268, II		Modalités d'application de l'expérimentation du service du revenu de solidarité active par la remise d'un titre de paiement délivré par la caisse d'allocations familiales en Guyane, à Mayotte et à Saint-Martin.	Publication envisagée en mai 2019
Article 274	Article L. 3211-7, II, code général de la propriété des personnes publiques	Conditions d'application du calcul du taux de la décote du prix de cession de terrains du domaine privé de l'État destiné à la réalisation d'un programme de logement social, dans la limite d'un plafond établi en considération du coût moyen constaté pour la construction de logements sociaux à l'échelle de la commune ou de l'agglomération, lorsqu'une collectivité territoriale, un établissement public, une société ou un opérateur mentionnés au 1° du présent II dispose de réserves foncières propres et de biens susceptibles de permettre la réalisation d'un programme qui comporte la construction de logements sociaux.	Publication envisagée en mai 2019

Source : Gouvernement, dossier législatif de la loi de finances pour 2019 sur www.legifrance.gouv.fr (lien).

B. LES COMMENTAIRES BOFIP

Selon les renseignements recueillis par le Rapporteur général auprès du Gouvernement, 184 dispositions de la loi de finances pour 2019 nécessitaient une mise à jour du BOFIP. Seulement 55 d'entre-elles, soit à peine 30 %, ont fait l'objet d'un commentaire dans le BOFIP au 30 juin 2019. Le tableau qui suit recense les publications par article, étant précisé qu'un même article peut contenir plusieurs dispositions.

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
2	Indexation du barème de l'impôt sur le revenu, des seuils et limites associées et des grilles de taux par défaut du prélèvement à la source comme l'inflation	31/12/2018 18/02/2019	31/12/2018 : - BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 - BOI-IR-PAS-20-20-30-10 - BOI-BAREME-000037 18/02/2019 : - BOI-IR-BASE-40 - BOI-IR-LIQ-20-10 - BOI-IR-LIQ-20-20-20 - BOI-IR-LIQ-20-20-30
3	Exonération d'impôt sur le revenu, dans certaines limites, des aides à la mobilité attribuées par les collectivités territoriales et Pole Emploi (mobilité, carburants, covoiturage) et de la prise en charge des frais de covoiturage par les employeurs		
3	Exonération d'impôt sur le revenu, dans certaines limites, des aides à la mobilité attribuées par les collectivités territoriales et Pôle Emploi (mobilité, carburants, covoiturage) et de la prise en charge des frais de covoiturage par les employeurs		
5	Application de l'allocation forfaitaire pour frais d'emplois des journalistes sous condition de revenus		
6	Généralisation de l'option pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation à compter du 1 ^{er} janvier 2019 pour les personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue à compter du 16 novembre 2018		
7	Exonération des indemnités versées dans le cadre des mesures accompagnant les ruptures conventionnelles collectives		
8	Étendre le régime fiscal et social de la rupture conventionnelle aux indemnités versées dans le cadre d'une CCART.		
9	Exonérer les primes olympiques et paralympiques et, le cas échéant, celles de leur guide, versées par l'État en 2018.		
10	Mettre en place un barème kilométrique spécifiquement dédié aux véhicules électriques.		
11	Ouvrir l'éligibilité du dispositif « Pinel » aux logements situés dans des communes dont le territoire a été couvert par un contrat de redynamisation de site de défense dans un délai de huit ans précédant l'investissement.	10/05/2019	BOI-IR-RICI-230-20-20 BOI-IR-RICI-230-30-40 BOI-IR-RICI-360 BOI-IR-RICI-360-10 BOI-IR-RICI-360-10-30 BOI-IR-RICI-360-20-30 BOI-IR-RICI-360-30-10 BOI-IR-RICI-360-30-20 BOI-IR-RICI-360-40 BOI-IR-RICI-360-60
12	Aménagements de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu / Renforcement et extension de l'avance sur les réductions et crédits d'impôt		
12	Communication des modalités de calcul du taux de PAS + Particuliers employeurs		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
13	Modification des modalités d'imposition à l'IR des revenus de source française des non-résidents (hors modification retenue à la source 182 A applicable à compter de 2020)		
14	Communiquer aux contribuables les modalités de calcul de l'acompte qui leur sera appliqué.		
15	Maintenir, pour certains contribuables bénéficiant d'un dispositif spécifique de lissage, l'exonération de TH et du dégrèvement de CAP qui s'y rattache au titre des impositions établies pour 2018.		
16	Abaisser les plafonds de la réduction d'impôt sur le revenu applicable aux contribuables domiciliés dans les collectivités visées à l'article 73 de la Constitution (départements et régions d'outre-mer).	26/02/2019	BOI-IR-LIQ-20-30-10
17	Supprimer le dispositif de subventionnement des entreprises <i>via</i> le mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) non perçue récupérable, qui s'applique en Guadeloupe, à la Martinique et à la Réunion.	19/06/2019	BOI-TVA-GEO-20 BOI-TVA-GEO-20-10 BOI-TVA-GEO-20-20 BOI-TVA-GEO-20-30 BOI-TVA-GEO-20-40 BOI-TVA-GEO-20-50
18	Comptabiliser l'énergie solaire dans le seuil de 50 % de production d'énergie renouvelable permettant de bénéficier du taux réduit de la TVA sur la fourniture de chaleur.		
19	Réformer les dispositifs fiscaux zonés des départements et régions d'outre-mer (DROM) dans le sens d'une simplification et d'une amélioration de la compétitivité des entreprises ultra-marines.	26/06/2019	BIC-CHAMP-80-10-30BIC-CHAMP-80-10-70-10BIC-CHAMP-80-10-80BIC-CHAMP-80-10-85CVAE-CHAMP-20-10IF-CFE-10-30-30IF-CFE-10-30-30-70IF-CFE-10-30-40-40IF-CFE-10-30-60IF-CFE-10-30-60-70IF-CFE-20-20-40-10IF-TFB-20-30IF-TFB-20-30-40IF-TFB-20-30-45IF-TFNB-10-40-40IF-TFNB-10-50IF-TFNB-10-50-10IF-TFNB-10-50-10-30IR-PAS-20-10-20-20IS-DECLA-20-30IS-GPE-30-10ANNX-000229
19	Pour le volet pérennisation de l'exonération de 80 % des terres agricoles dans les DOM		
20	TVA sur les locations de navires de grande plaisance de courte durée	05/06/2019 19/06/2019	BOI-TVA-GEO-20 BOI-TVA-GEO-20-10 BOI-TVA-GEO-20-20 BOI-TVA-GEO-20-30 BOI-TVA-GEO-20-40 BOI-TVA-GEO-20-50
21	Étendre le périmètre géographique des « BUD » en y adjoignant les communes limitrophes qui remplissent les critères de densité de population, de revenu médian et de taux de chômage mentionnés au II de l'article 44 <i>sexdecies</i> du CGI.	22/05/2019	BOI-BIC-CHAMP-80-10-90 BOI-BIC-CHAMP-80-10-90-10 BOI-BIC-CHAMP-80-10-90-20 BOI-IF-TFB-10-160-70 BOI-IF-CFE-10-30-45

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
22	Exclure du dispositif du CI pour investissements les meublés de tourisme pour limiter l'effet d'aubaine sur les acquisitions de résidences secondaires et ses conséquences en termes de spéculation immobilière.	03/07/19	BOI-BIC-RICI-10-60-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-20 BOI-BIC-RICI-10-60-10-30 BOI-BIC-RICI-10-60-20-10
23	Favoriser l'institution par les collectivités locales de la part incitative de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) et sécuriser son recouvrement		
24	Renforcer et rationaliser la composante déchets de la taxe générale sur les activités polluantes		
25	Instaurer un suramortissement pour les investissements dans des alternatives aux fluides HFC		
26	Suppression des taxes à faible rendement.	03/04/2019 22/05/2019 05/06/2019	BOI-TFP BOI-TFP-AIFER BOI-TFP-IFER-50 BOI-TFP-TEG BOI-REC-GAR-10-10-20-10
26 (III-7° à 18°)	Gratuité de l'enregistrement pour les actes concernant la vie des sociétés		
27	Redevance supplémentaire sur les concessions hydroélectriques		
28	Minorer la taxe pour les titres de séjour pour les jeunes au pair.		
30	Suppression de dépenses fiscales inefficaces.	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380 BOI-IR-RICI-380-10-10 BOI-IR-RICI-380-10-20 BOI-IR-RICI-380-20 BOI-IR-RICI-380-30 BOI-IS-RICI-10-70 BOI-IS-RICI-10-70-10 BOI-IS-RICI-10-70-20 BOI-IS-RICI-10-70-30 BOI-SJ-AGR-40 BOI-BAREME-000019 BOI-LETTRE-000227
31	Allonger de 6 à 12 mois le délai de mise en location des immeubles acquis ou construits dans le cadre des dispositifs d'aide fiscale à l'investissement outre-mer.	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380BOI-IR-RICI-380-10-10BOI-IR-RICI-380-10-20BOI-IR-RICI-380-20BOI-IR-RICI-380-30BOI-IS-RICI-10-70BOI-IS-RICI-10-70-10BOI-IS-RICI-10-70-20BOI-IS-RICI-10-70-30BOI-SJ-AGR-40BOI-BAREME-000019BOI-LETTRE-000227
32	Aménager le régime de groupe fiscal		
33	Impact fiscal des opérations de regroupements des compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC).		
34	Réformer le régime de déductibilité des charges financières conformément à la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 dite « ATAD »		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
34	Réformer le régime de déductibilité des charges financières conformément à la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 dite « ATAD »		
36	Retenue à la source (RAS) pour tous les flux financiers qui correspondent directement ou indirectement à la rémunération (commission) de la rétrocession d'un dividende		
37	Réformer le régime fiscal applicable aux brevets et autres droits incorporels pour le rendre compatible avec les standards internationaux et européens, à l'instar des autres États membres de l'UE disposant d'un régime similaire qui ont intégré dans leur droit interne l'approche « nexus ».	03/07/2019	BOI-BIC-RICI-10-60-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-20 BOI-BIC-RICI-10-60-10-30 BOI-BIC-RICI-10-60-20-10
38	Refuser la déduction d'une fraction des redevances de concession de licence d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle, versées à une entreprise liée située dans un État qui ne les soumet pas à un taux d'imposition de 25 %		
39	Accroître exceptionnellement l'effort contributif des plus grandes entreprises au titre du dernier acompte d'impôt sur les sociétés		
40	Moderniser le dispositif fiscal en faveur de la transmission à titre gratuit des entreprises, dit « Dutreil transmission ».		
41	Fiscalité des cryptomonnaies		
43	Permettre aux contribuables qui mettent en vente leur résidence principale en raison de leur départ hors de France de bénéficier d'une exonération sur la plus-value réalisée lors de sa vente, à condition que cette dernière intervienne dans un délai normal, au plus tard à la fin de l'année qui suit le départ à l'étranger, et que l'immeuble soit resté effectivement inoccupé pendant ce délai.	19/04/2019	BOI-RFPI-PVINR-10-10 BOI-RFPI-PVINR-10-20 BOI-RFPI-PVINR-20-20 BOI-RFPI-PVINR-30-20 BOI-RFPI-PVINR-30-30
44	Préciser le champ des gains imposables à l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 12,8 % ou, sur option du contribuable, par application du barème progressif.		
45	Augmenter le taux de distribution des plus-values de cession des sociétés mentionnées à l'art 208 C du CGI, de 60 % à 70 %.	27/03/2019	BOI-IS-CHAMP-30-20 BOI-IS-CHAMP-30-20-30 BOI-IS-CHAMP-30-20-40
46	Augmenter de 101 897 € à 300 000 € le seuil au-delà duquel le taux de l'exonération est réduit de 75 % à 50 %.	01/03/2019	BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20
47	Étendre l'exonération de DMTG prévue à l'article 795 du CGI aux dons et legs au profit d'établissements publics ou d'utilité publique répondant aux caractéristiques du b ou du f bis de l'article 200 du CGI.	29/03/2019	BOI-ENR-DMTG-10-20-20

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
48	Clarifier certaines dispositions relatives à l'IFI (article 973, II de l'article 974, 7° du I de l'article 978, article 981, article 1649 AB du CGI et articles L. 14 A et L. 247 du livre des procédures fiscales).	02/05/2019	BOI-PAT-IFI-20-30BOI-PAT-IFI-20-30-30BOI-PAT-IFI-20-40-20BOI-PAT-IFI-30-10-10-10BOI-PAT-IFI-60BOI-PAT-IFI-60-30BOI-ENR-DG-70-10BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100BOI-ENR-DMTG-10-20-30-110BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40BOI-ENR-DMTG-10-70-10BOI-ENR-DMTG-20-10-10BOI-ENR-DMTG-20-20-20BOI-DJC-TRUST
49	Étendre aux engagements « Dutreil ISF » encore en cours la règle prévue en matière de « Dutreil transmission » en cas d'apport des titres à une holding		
50	Créer une exception au principe d'irrévocabilité de l'option pour l'impôt sur les sociétés dans le cas où le dirigeant de l'entreprise estime avoir effectué un choix de régime fiscal qui s'avère pénalisant pour l'entreprise.		
51	Remplacer par un dispositif unique de déduction pour épargne de précaution les actuelles déductions pour investissement des agriculteurs.	19/06/2019	BOI-BA-CHAMP-10-40 BOI-BA-BASE-30 BOI-BA-BASE-30-20 BOI-BA-BASE-30-20-10 BOI-BA-BASE-30-20-20 BOI-BA-BASE-30-20-30 BOI-BA-BASE-30-20-30-10 BOI-BA-BASE-30-20-30-20 BOI-BA-BASE-30-30 BOI-BA-BASE-30-30-10 BOI-BA-BASE-30-30-20 BOI-BA-BASE-30-40 BOI-BA-BASE-30-45 BOI-BA-BASE-30-45-10 BOI-BA-BASE-30-45-20 BOI-BA-BASE-30-45-30 BOI-BA-LIQ-10 BOI-BA-LIQ-20 BOI-BA-CESS-10 BOI-BA-CESS-20 BOI-FORM-000029 BOI-ANNX-000099
55	Créer un suramortissement pour les investissements réalisés par les PME dans la robotique et la transformation numérique et affectés à une activité industrielle.	15/05/2019	BOI-BIC-BASE-100 BOI-BIC-BASE-100-30
56	Créer un suramortissement de 30 % pour les bateaux faisant régulièrement escale dans les ports français ou naviguant régulièrement dans les eaux françaises utilisant des énergies propres et de 20 % pour les biens destinés à l'alimentation électrique des navires durant les escales, acquis du 1 ^{er} janvier 2019 au 31 décembre 2023.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
57	Préciser la manière dont doivent être appréciées les recettes commerciales accessoires à une activité agricole dans un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC).		
58	Rétablir un dispositif optionnel de blocage de la valeur des stocks à rotation lente.	03/07/2019	BOI-BA-BASE-20-20-20 BOI-BA-BASE-20-20-20-30 BOI-BA-BASE-20-20-20-40
59	Mettre en place un étalement sur cinq ans de l'imposition due au titre des sommes qui sont rapportées au résultat imposable de l'exercice de cessation de l'activité à l'IR en cas de passage à l'impôt sur les sociétés.	19/06/2019	BOI-BA-CESS BOI-BA-CESS-30 BOI-BA-LIQ
60	Supprimer la limite de déductibilité fixée à 17 500 € pour le salaire du conjoint de l'exploitant non adhérent à un centre ou une association agréés.	26/06/2019	BOI-IF-40-10
61	Faire en sorte que les festivals de séries - et, partant, les associations qui les organisent - soient éligibles aux mêmes dispositifs fiscaux et de financement que d'autres types de festivals		
61	Éligibilité au régime du mécénat des entreprises et des particuliers des associations qui organisent des festivals de séries		
63	Préciser les règles applicables en matière de territorialité de l'impôt sur les sociétés applicables aux entreprises exploitant des satellites de communication.		
64	Suppression de la hausse de la composante carbone		
65	Modification des conditions de taxation de la cogénération		
66	Introduire le B10 dans les dispositifs de remboursement partiel routiers et dans les modulations au profit des régions et du STIF (Ile-de-France mobilités).		
67	Tarif de la taxe intérieure applicable au produit consommé pour déshydrater les légumes et plantes aromatiques, autres que les pommes de terre, les champignons et les truffes		
68	Abroger l'article 266 <i>quinquies</i> A du code des douanes relatif aux exonérations de taxes intérieures.		
69	Mettre en place un tarif réduit de TICFE pour les centres de stockage de données numériques électro-intensifs et les plateformes aéroportuaires		
70	Proroger la déduction exceptionnelle (ou « sur-amortissement ») des camions jusqu'au 31 décembre 2021, l'étendre aux véhicules équipés d'une motorisation électrique ou à pile à hydrogène et porter le taux de sur-amortissement à 60 % pour les petits véhicules lourds (12 tonnes et moins)	06/03/2019	BOI-BIC-BASE BOI-BIC-BASE-100 BOI-BIC-BASE-100-10 BOI-BIC-BASE-100-20 BOI-BA-BASE-20-10-10 BOI-BA-BASE-20-30-10-30
71	Réviser le périmètre de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée dont bénéficient les associations pour les services à la personne conformément aux dispositions de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA	15/05/2019	BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20 BOI-TVA-LIQ-30-20-80 BOI-ANNX-000223

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
72	Transposer les dispositions de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 applicables au 1er janvier 2019. Ces dispositions visent à modifier le lieu d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée et les règles en matière de facturation des prestations de télécommunications, des services de radiodiffusion et de télévision ainsi que des services fournis par voie électronique au profit de personnes non assujetties.		
73	Transposer en droit interne la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons.		
75	Soumettre les autotests de détection du VIH au taux réduit de 5,5 % de la TVA.	23/01/2019	BOI-TVA-LIQ-30-10-60
76	Conditions de paiement d'un complément d'impôt par un organisme de foncier solidaire lorsque les conditions initiales d'obtention du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre d'une opération de bail réel solidaire (BRS) cessent d'être remplies dans un délai inférieur à quinze ans.	24/04/2019	BOI-TVA-IMM-20-20 BOI-TVA-IMM-20-20-20 BOI-TVA-IMM-20-20-50
92	Étendre les surtaxes à l'immatriculation aux pick-up		
92	Étendre la TVS aux pick-up	29/05/2019	BOI-TFP-TVS-10-20 BOI-TFP-TVS-10-30
95	Non indexation contribution audiovisuel public (CAP)		
108	Insertion d'une clause anti abus générale en matière d'IS	03/07/2019	BOI-IS-BASE BOI-IS-BASE-10-10-10-10 BOI-IS-BASE-10-10-20 BOI-IS-BASE-70 BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10
109	Créer un dispositif général d'abus de droit en cas d'actes ayant pour motif principal d'éluider l'impôt, applicable à tous les impôts sans sanction automatique		
110	Assouplissement des conditions d'éligibilité au CI pour le rachat des entreprises par leurs salariés.		
111	Élargissement du dispositif du crédit-vendeur.		
112	Impositions des plus-values sur les valeurs mobilières et droits sociaux en cas de transfert du domicile fiscal (exit tax).		
113	Élargir le périmètre du document de politique transversale sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.		
114	Préciser le régime fiscal applicable aux sociétés de financement spécialisé afin de leur permettre de déterminer leur résultat imposable.		
115	Élargir, sous conditions, les cas de emploi du produit de cession à la souscription de parts de certaines structures de capital risque ayant vocation à investir majoritairement dans des petites ou moyennes entreprises (PME). Corrélativement, porter le montant minimum devant être réemployé pour le bénéfice du maintien du report d'imposition de la plus-value d'apport de 50 % à 60 % du produit total de cession, par la holding, des titres apportés.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
116	Rapport - évaluation des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR).		
117	Suppression de l'exonération des intérêts des prêts intrafamiliaux		
118	Proroger le rehaussement du taux de la réduction d'impôt « Madelin » de 18 % à 25 % pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2019.		
119	Abrogation de la taxation à taux réduit de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance		
120	DMTO des monuments historiques - pour la souscription de la convention, remplacer la signature du ministre chargé du budget par un avis simple qui pourra, par délégation du ministre, être délivré par les directions départementales des finances publiques.		
121	Légaliser la mise en place de l'accès des notaires au fichier immobilier (ANF) qui permettra un traitement automatisé et immédiat des demandes de renseignements déposées par les offices notariaux sur une plate-forme dédiée gérée par la Direction générale des finances publiques (DGFIP).		
122	DMTO - Supprimer l'article 1133 <i>bis</i> du CGI (droits d'enregistrement actes déjudiciarisés)		
123	Suppression de l'exonération de la taxe sur les conventions d'assurances (TSCA) sur les contrats assurance-emprunteur	19/06/2019	BOI-TCAS-ASSUR-10-40-30-10 BOI-TCAS-ASSUR-10-40-30-60 BOI-TCAS-ASSUR-30-10
124	Relever le plafond légal de la contribution dite des « assureurs » qui finance, avec d'autres contributions, la mission d'indemnisation des dommages nés d'un accident de la circulation lorsque leur responsable n'est pas assuré ou identifié, confiée depuis 1951 au fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages (FGAO).		
125	Pérenniser les taux de TSCA réduits de moitié à Mayotte.	19/06/2019	BOI-TCAS-ASSUR-10-40-30-10 BOI-TCAS-ASSUR-10-40-30-60 BOI-TCAS-ASSUR-30-10
126	Plafonnement de l'abattement sur les bénéficiaires en faveur des jeunes agriculteurs.	15/05/2019	BOI-BA-BASE-30-10 BOI-BA-BASE-30-10-10 BOI-BA-BASE-30-10-20 BOI-BA-BASE-30-10-30 BOI-BA-BASE-30-10-40
127	Proroger le dispositif de trois ans, crédit d'impôt pour remplacement lors de congés, soit jusqu'en 2022.	13/02/2019	BOI-BA-RICI-20-50 BOI-IR-RICI-330
129	Maintenir l'exonération de TFPB en faveur des bâtiments agricoles lorsque la part de l'activité accessoire exercée dans le bâtiment ne dépasse pas, en moyenne, 10 % des recettes totales des activités réalisées dans le bâtiment au cours des trois dernières années.		
130	Transposition de la directive visant à éliminer les doubles impositions.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
131	Prorogation des aides fiscales à l'économie ultra marine, assortie de mesures anti abus.	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380 BOI-IR-RICI-380-10-10 BOI-IR-RICI-380-10-20 BOI-IR-RICI-380-20 BOI-IR-RICI-380-30 BOI-IS-RICI-10-70 BOI-IS-RICI-10-70-10 BOI-IS-RICI-10-70-20 BOI-IS-RICI-10-70-30 BOI-SJ-AGR-40 BOI-BAREME-000019 BOI-LETTRE-000227
132	Éviter les cas de double imposition pouvant résulter en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de la démonstration par l'administration fiscale de la présence en France d'un établissement stable d'une société étrangère.		
133	Supprimer le paiement du droit de timbre par l'apposition de timbres mobiles en proposant aux usagers de bénéficier d'un mode de paiement unique, simplifié et rapide.		
134	Supprimer la règle spécifique d'imputation sur le revenu global des déficits résultant des frais de prise et de maintenance de brevet exposés par les inventeurs.		
135	Régime zoné - Instaurer un dispositif de zonage régional pour le soutien fiscal aux entreprises en vue de renforcer l'attractivité des territoires ruraux et montagneux afin de renforcer leur vitalité socio-économique.	03/07/2019	BOI-BIC-RICI-10-60-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-20 BOI-BIC-RICI-10-60-10-30 BOI-BIC-RICI-10-60-20-10
136	Taxe d'apprentissage - Amendement de coordination à la suite de la réforme sur la liberté de choisir son avenir professionnel		
137	Supprimer l'exonération des primes et indemnités attribuées par l'État aux agents publics et aux salariés à l'occasion du transfert hors de la région d'Île-de-France du service, de l'établissement ou de l'entreprise où ils exercent leur activité.		
138	Extension du bénéfice des aides fiscales à l'investissement aux navires de croisière		
139	Ouvrir la réduction d'impôt prévue à l'article 199 <i>undecies</i> C du CGI aux opérations de simple réhabilitation et rénovation de logements sociaux de plus de vingt ans situés dans certaines communes prioritaires des collectivités d'outre-mer (COM) et de Nouvelle-Calédonie.	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380 BOI-IR-RICI-380-10-10 BOI-IR-RICI-380-10-20 BOI-IR-RICI-380-20 BOI-IR-RICI-380-30 BOI-IS-RICI-10-70 BOI-IS-RICI-10-70-10 BOI-IS-RICI-10-70-20 BOI-IS-RICI-10-70-30 BOI-SJ-AGR-40 BOI-BAREME-000019 BOI-LETTRE-000227
140	Aides fiscales à l'investissement OM - Coordinations sur les textes relatifs aux aides fiscales à l'investissement OM		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
141	Exonérations IS/CFE - Supprimer les exonérations d'impôt sur les sociétés et de cotisation foncière des entreprises dont bénéficient les syndicats pour leurs activités de défense et de représentation de leurs membres.		
142	Amortissement exceptionnel SEF - Supprimer cet amortissement exceptionnel dont bénéficient les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) qui souscrivent au capital de sociétés d'épargne forestière.		
143	Apporter au crédit d'impôt en faveur de la production phonographique (CIPP) plusieurs ajustements, afin de l'adapter aux évolutions qu'a connues le secteur de la musique enregistrée depuis la création de ce dispositif, tout en resserrant le montant global de la dépense fiscale.	10/04/2019	BOI-IS-RICI-10-10-10 BOI-IS-RICI-10-10-20 BOI-IS-RICI-10-10-30
144	CI culturels - Fixer un terme au 31 décembre 2022 pour l'ensemble des crédits d'impôts culturels.		
145	Étendre le bénéfice de la réduction d'impôt aux dépenses de location d'une flotte de vélos à la condition que le contrat soit conclu pour une durée de 3 ans minimum.	13/02/2019	BOI-IS-RICI-20-30
146	Augmenter le taux du crédit d'impôt cinéma international de 30 % à 40 % pour les œuvres de fiction intensive avec effets visuels.		
147	Modification des critères d'éligibilité au CISV.	03/07/2019	BOI-IS-RICI-10-45
148	Instaurer un plafond de 10 000 euros, alternatif au plafond de 5 % du chiffre d'affaires, pour les versements ouvrant droit à la réduction d'impôt mécénat.		
149	Obligations déclaratives RI mécénat		
150	Porter les taux du crédit d'impôt recherche (CIR) et du crédit d'impôt innovation (CII) à respectivement 50 % et 40 % pour les dépenses éligibles exposées dans des exploitations situées sur le territoire de la collectivité de Corse.		
151	Obligations déclaratives CIR	13/02/2019	BOI-BIC-RICI-10-10-60
152	Aligner la définition des petites et moyennes entreprises (PME) éligibles au CI pour investissements en Corse sur la définition retenue par la Commission européenne à l'annexe I du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC).	03/07/2019	BOI-BIC-RICI-10-60-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-10 BOI-BIC-RICI-10-60-10-20 BOI-BIC-RICI-10-60-10-30 BOI-BIC-RICI-10-60-20-10
153	Ouvrir aux bailleurs privés la possibilité de bénéficier du crédit d'impôt prévu à l'article 244 <i>quater</i> X du CGI au titre des acquisitions et constructions de logements financés à l'aide de prêts locatifs sociaux (PLS) et relever les quotas de logements éligibles.	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380BOI-IR-RICI-380-10-10BOI-IR-RICI-380-10-20BOI-IR-RICI-380-20BOI-IR-RICI-380-30BOI-IS-RICI-10-70BOI-IS-RICI-10-70-10BOI-IS-RICI-10-70-20BOI-IS-RICI-10-70-30BOI-SJ-AGR-40BOI-BAREME-000019BOI-LETTRE-000227

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
154	Modifier les modalités d'étalement des crédits d'impôt en cas de construction d'immeubles en accordant 70 % au titre de l'année de dépôt de la déclaration d'ouverture de chantier, 20 % au titre de l'année d'achèvement des fondations et le solde au titre de l'année de livraison de l'immeuble.	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380 BOI-IR-RICI-380-10-10 BOI-IR-RICI-380-10-20 BOI-IR-RICI-380-20 BOI-IR-RICI-380-30 BOI-IS-RICI-10-70 BOI-IS-RICI-10-70-10 BOI-IS-RICI-10-70-20 BOI-IS-RICI-10-70-30 BOI-SJ-AGR-40 BOI-BAREME-000019 BOI-LETTRE-000227
155	Maintenir le CICE pour les exploitations situées à Mayotte étant donné qu'il n'est pas possible de mettre en œuvre les exonérations de cotisations sociales compte tenu du régime spécifique applicable dans ce département d'outre-mer.	05/06/2019	BOI-BIC-RICI-10-150 BOI-BIC-RICI-10-150-10 BOI-BIC-RICI-10-150-20 BOI-BIC-RICI-10-150-30 BOI-BIC-RICI-10-150-30-10 BOI-BIC-RICI-10-150-30-20 BOI-BIC-RICI-10-150-40
156	Aménagement des règles d'évaluation de la valeur locative des locaux industriels.		
157	Réduction d'impôt Presse		
158	Exonération de longue durée de taxe foncière des logements anciens réhabilités qui font l'objet de contrat location accession, sous certaines conditions		
159	Harmonisation des agréments		
160	Octroi de mer		
161	Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel. ==> Audit		
162	Taxe de séjour plateformes de location - Ajustements réforme taxe de séjour.		
163	Créer une taxe additionnelle de 15 % à la taxe de séjour ou à la taxe de séjour forfaitaire perçue en région Île-de-France par les communes et les établissements publics de coopération intercommunale dont le produit est reversé à l'établissement public Société du Grand Paris (SGP).		
164	Taxe GEMAPI - Assouplir la date de limite de délibération		
165	Aménager la TSB en augmentant de 10 % les tarifs des locaux de bureaux et surfaces de stationnement de la 1 ^{ère} circonscription pour augmenter les recettes de la Société du Grand Paris.	20/02/2019	IF - AUT ; ANNX
166	Plafonner à 66 M€ le versement de la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement à la région Île-de-France et affecter le solde à la Société du Grand Paris.		
167	Mettre en œuvre deux propositions extraites du rapport remis au Premier ministre en septembre 2018, afin d'améliorer le suivi des coûts du projet de Grand Paris Express porté par la Société du Grand Paris.		
168	Affectation du produit des paris hippiques pour moitié aux EPCI et pour moitié aux communes sur le territoire desquels sont ouverts au public un ou plusieurs hippodromes.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
169	Exonérer de TFPB, sous certaines conditions, les structures de coopération sanitaire dotées de la personnalité morale publique.		
170	Étendre les exonérations de TFPB et de TFPNB aux biens appartenant aux grands ports maritimes ainsi que l'exonération de cotisation foncière des entreprises à l'ensemble des sociétés majoritairement détenues par les personnes publiques.	27/03/2019 22/05/2019	BOI-IF-CFE-10-30-10 BOI-IF-CFE-10-30-10-10 BOI-IF-TFNB-10-40-10 BOI-IF-TFNB-10-40-10-100 BOI-IF-TFB-10-10-20 BOI-IF-TFB-10-50 BOI-IF-TFB-10-50-15 BOI-IF-TFB-10-50-15-10 BOI-IF-TFB-10-50-15-20 BOI-IF-TFB-20-30 BOI-IF-TFB-20-30-55
171	Maintien de l'exonération de TFPB des bâtiments publics en cas d'installation de panneaux photovoltaïques.	22/05/2019	BOI-IF-TFNB-10-40-10 BOI-IF-TFNB-10-40-10-100 BOI-IF-TFB-10-10-20 BOI-IF-TFB-10-50 BOI-IF-TFB-10-50-15 BOI-IF-TFB-10-50-15-10 BOI-IF-TFB-10-50-15-20 BOI-IF-TFB-20-30 BOI-IF-TFB-20-30-55
172	Permettre aux collectivités d'exonérer de TFPB les parties d'une installation hydroélectrique destinées à la préservation de la biodiversité et de la continuité écologique.		
173	Exonération de CFE des médecins et auxiliaires de santé ouvrant un cabinet secondaire dans une ZRR ou au sein d'une zone caractérisée par une offre de soin insuffisante.		
174	Permettre aux collectivités territoriales d'exonérer de CFE les librairies appartenant à des PME ou des entreprises de taille intermédiaire (ETI) et qui ne disposent pas du label de librairie indépendante de référence.	03/07/2019	BOI-CVAE-DECLA-20 BOI-IF-CFE-10-30-30 BOI-IF-CFE-10-30-30-40 BOI-IF-CFE-10-30-30-45 BOI-IF-CFE-10-30-40-10 BOI-IF-CFE-10-30-50-10 BOI-IF-CFE-10-30-50-30 BOI-IF-CFE-10-30-50-40 BOI-IF-CFE-40-30-30 BOI-ANNX-000258
176	Exonération d'IFER sur les stations radioélectriques.	03/04/2019	BOI-TFP BOI-TFP-AIFER BOI-TFP-IFER-50
177	Modifier le tarif d'assujettissement à l'IFER de 11,61 € par ligne en service à compter de 2019 et augmenter le tarif qui s'appliquera en 2019 (12,66 euros par ligne) pour maintenir le même niveau de prélèvement global opéré sur le secteur. LFR 2017	17/04/2019	BOI-IF-TFB-10-50
178	Modification des règles d'affectation aux collectivités territoriales du produit de l'IFER éolien.		
179	Fixation du tarif de la taxe d'aéroport.		
180	Fixation du tarif de la taxe d'aéroport.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
181	Proroger les contrats de ville jusqu'au 31 décembre 2022 ainsi que les mesures fiscales associées.		
182	Prorogation d'un an du crédit d'impôt en faveur de la transition énergétique (CITE). Son champ d'application est étendu à certaines nouvelles dépenses et le bénéfice du crédit d'impôt est placé, pour certaines dépenses, sous condition de ressources ou sous un plafond spécifique de dépenses	21/06/2019	BOI-IR-RICI-280 BOI-IR-RICI-280-10-10 BOI-IR-RICI-280-10-30 BOI-IR-RICI-280-20 BOI-IR-RICI-280-20-30 BOI-IR-RICI-280-30 BOI-IR-RICI-280-30-10 BOI-IR-RICI-280-30-20 BOI-IR-RICI-280-30-30 BOI-IR-RICI-280-40
184	Prorogation pour trois ans et ajustements du crédit d'impôt éco PTZ.		
185	Pour le PTZ neuf, supprimer la condition de localisation du logement pour les opérations de location accession à la propriété immobilière telles que régies par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984. Cela permettrait de maintenir l'éligibilité au PTZ neuf pour les logements situés en zones B2 et C lorsqu'ils ont déjà donné lieu à un contrat de location-accession.	24/04/2019	BOI-IF-TFB-20-30
186	Proroger la RI Censi-Bouvard	07/03/2019	BOI-IR-RICI-220 BOI-IR-RICI-220-10 BOI-IR-RICI-220-10-10 BOI-IR-RICI-220-10-20 BOI-IR-RICI-220-20 BOI-IR-RICI-220-30 BOI-IR-RICI-220-60
187	Maintenir l'éligibilité des logements situés en zones B2 et C dont la demande de permis de construire a été déposée au plus tard le 31 décembre 2017.	10/05/2019	BOI-IF-TFB-20-30-55
188	Permettre à un contribuable, ayant réalisé un investissement locatif éligible au dispositif « Pinel » alors qu'il était fiscalement domicilié en France, de conserver le bénéfice de l'avantage fiscal pour les années restant à courir après son départ hors de France.	10/05/2019	BOI-IR-RICI-230-20-20 BOI-IR-RICI-230-30-40 BOI-IR-RICI-360 BOI-IR-RICI-360-10 BOI-IR-RICI-360-10-30 BOI-IR-RICI-360-20-30 BOI-IR-RICI-360-30-10 BOI-IR-RICI-360-30-20 BOI-IR-RICI-360-40 BOI-IR-RICI-360-60
189	Préciser les modalités d'application du plafonnement des frais et commissions perçus par les intermédiaires dans le cadre du dispositif Pinel	10/05/2019	BOI-IR-RICI-230-20-20 BOI-IR-RICI-230-30-40 BOI-IR-RICI-360 BOI-IR-RICI-360-10 BOI-IR-RICI-360-10-30 BOI-IR-RICI-360-20-30 BOI-IR-RICI-360-30-10 BOI-IR-RICI-360-30-20 BOI-IR-RICI-360-40 BOI-IR-RICI-360-60
190	Réduction à 5,5 % du taux de TVA sur certaines prestations de gestion des déchets.		
191	Gérer, à compter de 2019, la taxe de balayage comme un produit local.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
192	Fixation des paramètres de l'exclusion progressive des biocarburants à fort effet ILUC de la TIIBio (taxe incitative à l'incorporation des biocarburants)		
192	Refonte du supplément de TGAP biocarburants en une TIIBio (taxe incitative à l'incorporation des biocarburants)		
193	Réorganiser les modalités de recouvrement et de contrôle de la taxe générale sur les activités polluantes et de la TVA afférente aux livraisons de produits pétroliers. Modification des conditions d'éligibilité au guichet unique d'autoliquidation de la TVA à l'importation.		
194	Exonération rétroactive de TGAP-déchet pour les personnes stockant leurs propres déchets		
197	Mettre en place, à compter du 1 ^{er} janvier 2021, une taxation des HFC en France. Les modalités de recouvrement et de contrôle prévues sont alignées sur celles des taxes sur le chiffre d'affaires.		
198	Obligation de télédéclaration de la taxe sur les salaires.		
199	Réécriture et transfert des taxes sur les boissons non alcooliques		
200	Stabiliser le taux de la taxe sur le prix des entrées aux séances organisées par les exploitants d'établissements cinématographiques (Taxe spéciale additionnelle - TSA) applicable dans les DOM à 5 % à compter de 2019.		
201	Encaissement des recettes fiscales par un organisme autre que le comptable public.		
202	Tirer les conséquences de la décision du Conseil constitutionnel n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018 déclarant non conformes les dispositions du premier alinéa de l'article 1740 A du CGI		
203	Modifier la dévolution de la charge de la preuve pour appliquer le droit commun en la matière : la preuve du bien-fondé des rehaussements notifiés dans le cadre de la répression de l'abus de droit serait toujours à la charge de l'administration, quel que soit l'avis rendu par le comité consultatif de l'abus de droit.		
204	Appliquer à la SATD un dispositif de cantonnement permettant de rendre indisponibles les sommes laissées sur le compte du débiteur uniquement à hauteur du montant de la saisie, dès lors que le montant de la saisie est inférieur à un seuil fixé par décret.		
205	Réintroduire pour l'ACPR une obligation de remettre un rapport, de façon annuelle, au Parlement et au Gouvernement sur l'exercice de ses missions et l'emploi de ses moyens.		
206	Le Gouvernement présente au Parlement un rapport « Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat »,		
207	Rationalisation et simplification de la fiscalité du tabac.		

Article	Objet	Date de publication	Référence de publication
208	Prévoir le versement à l'assemblée permanente des chambres des métiers et de l'artisanat (APCMA) d'une fraction de la taxe pour frais de chambres prélevée sur les micro-entrepreneurs.		
209	Supprimer les frais d'immatriculation au répertoire des métiers et aligner les frais d'immatriculation sur le tarif du registre du commerce et des sociétés.		
226	Création d'une mesure d'incitation fiscale aux travaux de rénovation de logements situés dans les centres-villes	31/05/2019	BOI-IR-RICI-365 BOI-IR-RICI-365-10 BOI-IR-RICI-365-20 BOI-IR-RICI-365-30

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire du Rapporteur général.

II. LA MISE EN APPLICATION DES DISPOSITIONS FISCALES ADOPTÉES DANS D'AUTRES TEXTES QUE LA LOI DE FINANCES

A. RAPPEL DES CONSTATS DES ANNÉES PRÉCÉDENTES

Pour la première fois dans le cadre du RALF de l'année 2016, il a été réalisé un bilan de l'ensemble des mesures fiscales adoptées non seulement dans les lois de finances mais également dans le cadre de lois « ordinaires » ou par voie d'ordonnance, sur la dernière année complète connue (soit l'année 2015).

D'après ce rapport, 23 dispositions de nature fiscale avaient été adoptées au cours de l'année 2015 dans différents projets de loi n'étant pas des lois de finances. L'année 2015 était certainement exceptionnelle du fait de l'adoption de la loi du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, qui comportait à elle seule 10 mesures fiscales soit près de 43 % des mesures fiscales prises hors loi de finances. Plusieurs de ces mesures (relatives, par exemple, à la fiscalité des actions gratuites ou des bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprises, aux ajustements des dispositifs « Madelin » ou « ISF-PME ») avaient d'ailleurs fait l'objet d'un travail particulier de notre commission qui avait suivi de près l'élaboration et l'examen de ce projet de loi. Outre ces mesures législatives, 10 ordonnances promulguées en 2015 incluaient des dispositions fiscales.

L'année 2017 s'était caractérisée par une inflation préoccupante des mesures fiscales prises en dehors des lois de finances :

- 45 mesures fiscales avaient été adoptées dans des lois dites « ordinaires » ;

- 6 mesures fiscales avaient été adoptées par voie d'ordonnances.

Au total, c'était donc l'équivalent d'une loi de finances rectificative – du moins en nombre de mesures – qui avait été adopté en dehors de la supervision de la commission des finances, ce dont le Rapporteur général ne saurait se réjouir

pour une année dont le nombre de mois de session parlementaire était réduit par rapport à une année sans scrutins nationaux.

B. AMÉLIORATION POUR 2018

L'année 2018 se caractérise par un ralentissement du nombre de mesures fiscales adoptées hors loi de finances, ce dont le Rapporteur général ne peut que se réjouir. Il s'agit essentiellement des dispositions figurant dans la loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales. Selon le Gouvernement, elles ne nécessitaient pas de mesures d'application, sous réserve des mises à jour du BOFIP.

Le Gouvernement a informé le Rapporteur général qu'une seule ordonnance comportant des dispositions fiscales a été prise en 2018. Il s'agit de l'ordonnance n° 2018-75 du 8 février 2018 complétant et précisant les règles budgétaires, financières, fiscales et comptables applicables à la Ville de Paris. Selon les renseignements recueillis par le Rapporteur général auprès du Gouvernement, aucune de ces dispositions ne nécessitait de mesures d'application.

III. LA MISE EN APPLICATION DES DISPOSITIONS ADOPTÉES DANS DES LOIS DE FINANCES ANTÉRIEURES À 2018

Sont présentées en annexe les mesures d'applications relatives aux textes financiers adoptés depuis 2015.

La lecture de ces tableaux révèle que certaines dispositions restent « *en attente d'un texte d'application* ». Ce sont celles pour lesquelles le texte réglementaire n'a pas été publié, ainsi que celles pour lesquelles l'administration a indiqué que leur application nécessitait une instruction administrative, lorsque celle-ci n'a pas été publiée.

Le Rapporteur général s'étonne que, s'agissant par exemple de la loi de finances rectificative pour 2016, le Gouvernement lui fournisse un tableau mentionnant 28 dispositions en attente d'un texte d'application. Ce chiffre élevé de mesures non commentées ou, en principe, non appliquées résulte probablement soit d'une absence de mise à jour du tableau, soit d'un problème d'élaboration dudit tableau de suivi.

En tout état de cause, le Rapporteur général estime que les informations fournies par le Gouvernement ne lui permettent pas d'effectuer convenablement le contrôle et le suivi de l'application des précédentes lois de finances. Il n'est dès lors pas opportun de présenter un bilan chiffré de la part respective des mesures appliquées et non appliquées.

DEUXIÈME PARTIE : LES DÉPENSES FISCALES : MIEUX LES CONNAÎTRE, POUR MIEUX LES MAÎTRISER

L'enjeu budgétaire des dépenses fiscales a été mis en lumière par un rapport du Conseil des impôts dès 1979. Ainsi, depuis 1980, le projet de loi de finances comprend chaque année un rapport sur les dépenses fiscales et depuis 2005 chaque projet annuel de performances présente les dépenses fiscales qui lui sont liées, de manière à rendre compte de l'ensemble des moyens contribuant à l'atteinte de ses objectifs.

Dérogeant à la norme fiscale auxquelles elles se rapportent et conduisant à une réduction de la charge fiscale de leurs bénéficiaires, les dépenses fiscales, ou « niches », diminuent les recettes fiscales de l'ordre de 100 milliards d'euros, circonstance qui conduit à ce qu'elles soient parfois présentées comme une manne potentielle pour les finances publiques.

Elles peuvent également être perçues comme accentuant les inégalités entre citoyens et favorisant les plus aisés des contribuables, ou comme fournissant un soutien trop appuyé à certains secteurs. Dans cette perspective, leur disparition peut alors sembler séduisante pour tenter de dégager des marges de manœuvres budgétaires propices au financement d'ambitieux politiques publiques, ou le cas échéant au désendettement. L'acuité de ces considérations s'accroît quand la pression fiscale a tendance à baisser : les dépenses fiscales semblent alors moins justifiées par le souci d'alléger celle-ci en visant un objectif d'intérêt général.

Cependant, toute modification relative aux dépenses fiscales suppose de faire preuve de prudence et de mesure. Les motivations de leur création sont variées, pouvant reposer sur le soutien à un secteur économique, tendre à une incitation comportementale ou encore aider des populations en difficulté. Supprimer ces dispositifs peut donc fragiliser un secteur d'activité, pénaliser certaines personnes ou compromettre l'atteinte d'un objectif social. D'une manière générale et toutes choses égales par ailleurs, la suppression d'une dépense fiscale ou sa réduction se traduit inévitablement par un alourdissement de la charge fiscale et donc une hausse des prélèvements obligatoires.

Est-ce à dire qu'il ne faut pas modifier les dépenses fiscales afin de ne pas prendre le risque de léser ou pénaliser certains contribuables et de compromettre l'atteinte des buts poursuivis par ces dispositifs ? Le Rapporteur général ne le croit pas.

Il serait en effet absurde de maintenir dans notre droit des outils qui ne se justifient pas ou dont l'utilité a disparu, de la même manière qu'il est cohérent d'ajuster certains dispositifs en tant que de besoin, à travers un meilleur

encadrement ou un ciblage plus fin. Ces préoccupations légitimes du législateur font d'ailleurs écho aux doléances formulées avant, pendant et depuis le Grand débat national : nos concitoyens ne sont pas favorables à l'inertie et au *statu quo* en matière de dépenses fiscales, souvent jugées coûteuses et peu efficaces.

Là est le cœur du sujet : les dépenses fiscales doivent être efficaces, et pour cela, remplir cumulativement les trois critères suivants :

- la dépense poursuit un objectif légitime et justifié ;
- ses modalités permettent d'atteindre efficacement cet objectif ;
- l'atteinte de l'objectif correspond à un coût proportionné.

Pour modifier opportunément les dépenses fiscales en vigueur, il faut nécessairement disposer de données quantitatives et qualitatives et donc d'une évaluation exhaustive. Cette dernière fait cependant défaut aujourd'hui : si des travaux thématiques portant sur des dépenses ciblées sont conduits, aucune évaluation globale n'a été réalisée depuis 2011. Or, depuis, l'environnement économique, social et fiscal a considérablement évolué.

Le seul document disponible actualisé embrassant l'ensemble des dépenses fiscales est le tome II des *Évaluations des voies et moyens*, document annexé à chaque projet de loi de finances de l'année. Utile, ce document est hélas trop lacunaire. Il gagnerait à être enrichi ou modifié sur de nombreux aspects, et plusieurs propositions en ce sens sont faites par le Rapporteur général dans le présent rapport.

Néanmoins, si l'évaluation des dépenses fiscales n'a pas atteint un niveau satisfaisant, la définition même de la notion et son périmètre ne sont pas exempts de critiques. Aussi, avant d'aborder les questions liées à l'évaluation et aux données disponibles sur les dépenses fiscales, il est nécessaire de préciser ce que ces dernières recouvrent et quelles évolutions de principe pourraient être retenues pour aboutir à une notion plus cohérente et transparente.

I. L'INEFFICIENCE DES INSTRUMENTS DE PILOTAGE ISSUS DES LOIS DE PROGRAMMATION

Les lois de programmation des finances publiques (LPFP) ont été instituées par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008. Elles ont pour objet de fixer les « *orientations pluriannuelles des finances publiques* » (article 34 de la Constitution).

Depuis 2008, cinq LPFP ont été adoptées respectivement :

- en 2009 pour la période 2009-2012 ⁽¹⁾ ;
- en 2010 pour la période 2011-2014 ⁽²⁾ ;
- en 2012 pour la période 2012-2017 ⁽³⁾ ;
- en 2014 pour la période 2014-2019 ⁽⁴⁾ ;
- et en 2018 pour la période 2018-2022 ⁽⁵⁾.

Chaque LPFP a prévu des instruments de pilotage des dépenses fiscales. Ceux-ci se sont révélés inefficients, les dépenses fiscales n'ayant fait que progresser au cours de la dernière décennie.

COÛT DES DÉPENSES FISCALES DEPUIS 2009

(en milliards d'euros)

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
72,9	72,7	72,0	72,2	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	100,2

Source : annexes aux PLF.

Le constat est le même hors CICE. Elles sont sur ce périmètre en hausse de plus de 7 milliards d'euros en dix ans.

COÛT DES DÉPENSES FISCALES HORS CICE DEPUIS 2009

(en milliards d'euros)

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
72,9	72,7	72,0	72,2	72,1	71,9	72,7	74,7	77,1	80,1

Source : d'après les annexes aux PLF.

(1) Loi n° 2009-135 du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012.

(2) Loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014.

(3) Loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017.

(4) Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019.

(5) Loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

Pourtant, la LPFP 2009-2012 avait posé le double principe :

- de l’encadrement de leur coût, avec la fixation d’un objectif annuel indicatif ;
- et de la systématisation de l’évaluation de leur efficacité.

Il s’en est suivi une amélioration de l’information du Parlement par une refonte du tome II des *Évaluations des voies et moyens*. Celui-ci présente désormais distinctement les dépenses correspondant à des mesures nouvelles, votées en cours d’année, ainsi que les dépenses supprimées. Le Gouvernement s’était par ailleurs engagé à passer au crible de l’évaluation l’intégralité des niches fiscales et sociales.

La LPFP 2011-2014 est allée plus loin en posant le principe de la stabilisation du coût des dépenses fiscales en valeur à périmètre constant.

La LPFP 2012-2017 a ensuite fixé le plafond des dépenses fiscales à 70,8 milliards d’euros, hors CICE. Cet objectif n’a pas été atteint, et ce dès 2013.

Puis, la LPFP 2014-2019 a prévu que le montant annuel des dépenses fiscales ne pouvait excéder 80,6 milliards d’euros en 2015, 81,8 milliards d’euros en 2016 et 86 milliards d’euros en 2017. Le montant annuel des crédits d’impôt ne pouvait quant à lui excéder 24,7 milliards d’euros en 2015, 25,9 milliards d’euros en 2016 et 30,1 milliards d’euros en 2017.

PLAFONNEMENT DES DÉPENSES FISCALES PRÉVU PAR LA LPFP 2014-2019

(en milliards d’euros)

Année	2015	2016	2017
Plafond de dépenses fiscales	80,6	81,8	86,0
Plafond de crédits d’impôt	24,7	25,9	30,1

Source : article 19 de la loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019.

La LPFP 2014-2019 a aussi posé le principe de limitation dans le temps des dépenses fiscales. Il était ainsi prévu que les dépenses fiscales « *doivent être revues au plus tard avant l’expiration d’une période de trois années suivant la date de leur entrée en vigueur* ».

Enfin, la LPFP 2018-2022 a également fixé un objectif pluriannuel d’évolution des dépenses fiscales. À la différence des précédentes LPFP, le plafond est fixé en pourcentage d’un agrégat et non plus en valeur. L’agrégat est composé des recettes fiscales nettes du budget général et des dépenses fiscales. L’avantage est que le plafond peut ainsi évoluer proportionnellement à l’évolution des recettes ce qui permet de tenir compte de l’inflation et de la croissance économique.

La LPFP prévoit une trajectoire de baisse du plafond des dépenses fiscales sur la durée de la programmation : 28 % pour les années 2018 et 2019, 27 % pour l'année 2020, 26 % pour l'année 2021 et 25 % pour l'année 2022.

Méthode de calcul du ratio de dépenses fiscales

Le ratio de dépenses fiscales se calcule de la manière suivante.

Au numérateur figure le coût des dépenses fiscales présenté en détail dans le tome II de l'annexe *Évaluations des voies et moyens* du projet de loi de finances.

Au dénominateur figurent les recettes fiscales nettes du budget général telles qu'elles figurent à l'article d'équilibre du projet de loi de finances ainsi que les dépenses fiscales.

Selon la Cour des comptes, cet instrument est tout aussi inefficace que les précédentes. En effet, « *ce nouveau plafond a été fixé à un niveau qui dépasse largement le coût estimé des dépenses fiscales en 2018 (de 14,7 Md€) et en 2017 (de 21,5 Md€). Il est donc actuellement inopérant.* »⁽¹⁾

Le Rapporteur général recommande donc de revoir, lors du prochain examen d'un projet de LPFP, la trajectoire ou l'agrégat de l'actuel instrument de pilotage des dépenses fiscales.

Au-delà, le Rapporteur général considère que les causes de l'échec des pouvoirs publics à contenir les dépenses fiscales résident également dans un problème de méthode et de connaissance de ces dispositifs fiscaux dérogatoires. Tel est l'objet des développements qui suivent.

II. LA DÉPENSE FISCALE : UNE NOTION AUX CONTOURS FLOUS ET VARIABLES

Les dépenses fiscales sont définies comme « *des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français.* »⁽²⁾

La norme est donc cardinale, dans la mesure où c'est à partir d'elle que sera déterminée la qualification d'un dispositif en dépense fiscale. Cette norme, qui varie selon chaque impôt, est présentée au début du tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexées au projet de loi de finances de l'année.

(1) Cour des comptes, Le budget de l'État en 2018, mai 2019 p. 101

(2) Définition figurant dans le tome II Dépenses fiscales des *Évaluations des voies et moyens annexées aux projets de loi de finances* (page 7 du tome II pour le projet de loi de finances pour 2019) (nous soulignons).

A. LE PÉRIMÈTRE ARBITRAIRE DE LA NORME ET DES DÉPENSES FISCALES

En apparence, la frontière entre ce qui relève de la norme et ce qui correspond à une dépense fiscale est claire. En réalité, la ligne de démarcation peut se révéler relativement floue et évolue avec le temps : ce qui était une dépense à une époque peut finalement, par sa longévité et son application continue, intégrer la norme fiscale.

Le fruit de ces évolutions figure d'ailleurs à la fin du tome II, où sont référencés les dispositifs qui constituaient des dépenses fiscales et sont désormais considérés comme des « modalités de calcul de l'impôt » – le projet de loi de finances correspondant à leur déclassement étant précisé.

1. La définition fluctuante de la norme : une notion peu intelligible

- Une analyse, même succincte, de l'ensemble des mesures figurant dans le tome II suffit à rendre sibylline la définition de la norme et celle des dépenses fiscales.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les taux réduits qui ne résultent pas d'une obligation européenne ne constituent pas tous des dépenses fiscales : l'élément déterminant réside dans le caractère incitatif de la mesure ⁽¹⁾.

Ainsi, une mesure destinée à préserver l'accès de tous à certains produits ou services n'est pas une dépense fiscale. En revanche, un taux réduit destiné à soutenir économiquement un secteur est considéré comme une dépense fiscale. À titre d'illustration, le taux réduit dans le secteur de la restauration est une dépense fiscale, tandis que celui sur les livres n'en est pas une, de même que les taux réduits sur certains spectacles, sur les parcs à décors animés ou sur les foires, jeux et manèges forains – ce qui ne laisse pas d'interroger dans la mesure où ces mesures peuvent être vues comme soutenant un secteur économique particulier.

En ce qui concerne les impôts locaux, les allègements de charges sont considérés comme des dépenses fiscales seulement s'ils sont compensés par l'État et ont ainsi un impact sur le budget de ce dernier. En conséquence, une exonération ou un abattement prévu par la loi mais applicable sur délibération en ce sens de l'organe délibérant ne constitue pas une dépense fiscale – à la différence des exonérations obligatoires ou applicables en l'absence de délibération contraire.

Pour les autres impôts également, la norme peut se révéler délicate à circonscrire. Ainsi, pour l'impôt sur le revenu (IR), l'exonération de la plus-value tirée de la cession d'une résidence principale n'est pas une dépense fiscale, tout

(1) Évaluations des voies et moyens *annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II : Dépenses fiscales, page 10.*

comme la quasi-exonération de certaines plus-values tirées de la cession de titres de participation s'agissant de l'impôt sur les sociétés (IS).

Il ressort de ces quelques éléments d'illustration que ce qui relève ou non de la norme est tout sauf évident et fait intervenir des critères distincts : dans le cas de la TVA, la frontière dépend de l'objet et du but de la mesure (critère matériel) tandis que, pour les impôts locaux, elle dépend de l'impact sur le budget de l'État (critère organique). Par ailleurs, ainsi qu'il sera vu dans les développements suivants fournissant des illustrations concrètes de l'imperfection actuelle de la norme, certains dispositifs très proches peuvent, pour les uns, relever de la norme, pour les autres, être qualifiés de dépenses fiscales.

- La définition de la norme revêt pourtant un enjeu qui n'est pas seulement méthodologique ou intellectuel.

D'une part, ainsi qu'il a été vu, le montant global des dépenses fiscales fait, au titre de la LPFP 2018-2022, l'objet d'un plafonnement reposant sur un pourcentage de la somme entre les recettes fiscales du budget de l'État nettes des remboursements et dégrèvements et les dépenses fiscales. Le tableau ci-dessous illustre le plafond applicable pour chaque exercice budgétaire entre 2018 et 2022.

PLAFOND DES DÉPENSES FISCALES

(Rapport entre les dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales de l'État et des dépenses fiscales)

Année	2018	2019	2020	2021	2022
Plafond applicable	28 %	28 %	27 %	26 %	25 %

Source : LPFP 2018-2022, I de l'article 20.

La fixation du périmètre des dépenses peut ainsi conduire à majorer ou minorer le montant des dépenses fiscales, éventuellement de façon artificielle, risquant de compromettre l'utilité du plafonnement prévu par la loi de programmation.

D'autre part, et plus généralement, les mesures qualifiées de dépenses fiscales sont celles pour lesquelles l'analyse et l'évaluation sont les plus poussées (bien que celles-ci restent insuffisantes). Modifier la norme pour déclasser une dépense peut ainsi rendre celle-ci moins visible et plus délicate à suivre et à contrôler.

- L'insatisfaction légitimement nourrie par la difficile lisibilité du périmètre des dépenses fiscales et de son évolution n'est, au demeurant, pas récente. Dans son rapport de 2003 consacré à la fiscalité dérogatoire, le Conseil des impôts soulignait que les suppressions de dépenses fiscales « *correspondent rarement à l'extinction ou à la suppression effective des dispositifs eux-mêmes : il s'agit dans la plupart des cas de [...] retraits du périmètre [...]. De telles pratiques, qui sont restées jusqu'à présent non justifiées, fragilisent non seulement*

les comparaisons d'une année à l'autre, mais font aussi porter l'interrogation sur le contenu de la notion. »⁽¹⁾

2. La définition discrétionnaire de la norme : l'association nécessaire du Parlement

Floue et variable, la norme est par ailleurs définie par l'administration fiscale dans le cadre d'un travail d'interprétation de la loi fiscale. Le Parlement n'est pas directement associé à la définition de la norme, entendue ici comme élément permettant la classification d'une mesure en dépense fiscale.

Ce constat n'est évidemment pas satisfaisant :

– l'association du Parlement aux questions liées à la fixation du périmètre des dépenses fiscales relève d'une exigence démocratique et de transparence ;

– cette association procède également du fait qu'en principe, la norme est celle qui résulte de la loi fiscale votée par le Parlement.

Aujourd'hui, le Parlement n'intervient qu'en aval du processus, une fois la norme fixée et les dépenses fiscales identifiées : il peut alors en ajouter, en supprimer ou en modifier. Il apparaît nécessaire qu'il puisse également intervenir en amont, au stade de l'identification des dépenses fiscales.

B. LES ÉVOLUTIONS DE PÉRIMÈTRE ENVISAGEABLES : « QUASI-NICHES » ET « FAUSSES NICHES »

La définition de la norme – et donc des dépenses fiscales – évolue. Si cette évolution pose la question des modalités de définition de la norme, elle n'est par elle-même pas nécessairement contestable : au contraire, l'évolution de la norme et du périmètre des dépenses fiscales traduit le caractère vivant du droit et son adaptation aux changements sociaux, économiques et comportementaux. L'enjeu réside donc plus dans la cohérence de la norme et de son évolution, pour avoir un périmètre qui reflète fidèlement l'état du droit fiscal, que dans l'immobilisme de la norme et la critique des changements de périmètre.

● Deux notions apparaissent ici :

– les « **quasi-niches** », qui correspondent aux mesures déclassées qui pourraient redevenir des dépenses fiscales en ce qu'elles ne relèvent pas réellement de la norme mais plutôt de dispositifs dérogatoires à celle-ci ;

– les « **fausses niches** », qui, à l'inverse désignent les dispositifs actuellement classés comme des dépenses fiscales et qui pourraient intégrer la norme (et donc ne plus être des dépenses fiscales).

(1) *Conseil des impôts, La fiscalité dérogatoire – Pour un réexamen des dépenses fiscales, XXI^e rapport au Président de la République, septembre 2003, pages 14-15.*

Les « fausses niches » peuvent recouvrir une pluralité de situations :

- des dispositifs d’assiette qui s’apparentent à la norme existante ;
- des mesures qui, bien que remplissant formellement les éléments de définition d’une dépense fiscale, s’assimilent à des subventions ou à des outils non fiscaux ;
- ou encore des dépenses anciennes intégrées à l’architecture fiscale et l’économie de l’impôt auquel elles se rapportent ; ce point de vue est d’ailleurs partagé par le Premier président de la Cour des comptes, qui a déclaré devant la commission des finances de l’Assemblée nationale le 22 mai dernier que certains dispositifs anciens et non révisés depuis longtemps « *sont devenus avec le temps la norme de calcul de l’impôt – ce qui justifierait leur déclassement* »⁽¹⁾.

Les « quasi-niches », quant à elles, correspondent à des dispositifs qui sont intégrés à la norme actuelle alors qu’ils auraient vocation à figurer parmi les dépenses fiscales, dans la mesure où ils dérogent à l’économie générale de l’impôt.

• Les développements qui suivent fournissent des exemples de dépenses susceptibles de relever de la catégorie des « fausses niches » et donc d’être déclassées pour rejoindre la norme, et des illustrations de mesures qui, à l’inverse, pourraient être reclassées comme dépenses fiscales. Seuls l’IR, l’imposition des bénéficiaires (IS et IR) et la TVA sont concernés par cette étude, mais d’autres impôts pourraient naturellement faire l’objet d’un travail similaire. Par ailleurs, au titre de chaque impôt, les propositions faites ne sont pas exhaustives : l’objectif est d’illustrer l’imperfection du périmètre actuel de la norme et donc de celui des dépenses fiscales.

Une précision importante doit ici être apportée : les notions de « fausses niches » et de « quasi-niches », l’exercice de redéfinition du périmètre de la norme – et donc des dépenses fiscales – et les exemples illustrant cet exercice ne doivent pas être interprétés comme une remise en cause de l’opportunité des dispositifs présentés. L’analyse ici faite porte sur la notion de dépense fiscale, non sur le bien-fondé de celle-ci en général ni sur la justification de mesures en particulier.

1. Illustrations d’évolutions de périmètre envisageables en matière d’IR

De nombreux mécanismes de l’IR ne constituent pas actuellement des dépenses fiscales dans la mesure où ils sont considérés comme faisant partie intégrante de la norme, constituent une simplification pour le redevable, permettent la mise en œuvre de la logique de redistribution horizontale induite par

(1) Commission des finances, de l’économie générale et du contrôle budgétaire, [compte rendu n° 75](#), mercredi 22 mai 2019, Assemblée nationale, XV^e législature.

la familialisation et tiennent compte des capacités contributives des foyers. Peuvent ainsi être cités :

- le mécanisme de décote ;
- les quotients familial et conjugal ;
- l’abattement de 10 % pour frais professionnels ;
- certains reports ou sursis d’imposition ;
- des modalités de lissage des revenus.

Ne relèvent pas non plus des dépenses fiscales les modalités particulières d’imposition que sont les régimes micro-fiscaux, qui reposent sur l’application aux recettes d’un abattement forfaitaire dont le taux varie selon la catégorie du revenu et l’activité qui en est la source.

a. « Fausses niches » de l’IR susceptibles d’être déclassées

● À l’aune de ces éléments, plusieurs mesures qui constituent actuellement des dépenses fiscales pour l’IR seraient éligibles à un déclassement en vue d’une intégration de la norme, tels que :

– le dispositif optionnel d’étalement des revenus exceptionnels des exploitants agricoles (dépense n° 170306), qui peut être rapproché d’autres mesures ayant été déclassées, telles que :

- le dispositif optionnel de lissage des bénéfices agricoles selon une moyenne triennale, prévu à l’article 75-0 B du CGI, déclassé en 2006 (ancienne dépense n° 170302) ;
- ou d’autres mesures d’étalement de l’imposition à l’IR ou à l’IS de certains revenus (par exemple, les anciennes dépenses n°s 1902020, déclassée en 2006, et 200301 et 210304, déclassées en 2009) ;

– l’imposition selon une moyenne triennale ou quinquennale des salaires ou des bénéfices des écrivains, artistes et sportifs (dépense n° 110307), dont la classification en dépense fiscale ne laisse pas d’interroger compte tenu du déclassement précédemment cité de l’imposition selon une moyenne triennale des bénéfices agricoles (ancienne dépense n° 170302) ;

– la déduction des revenus fonciers des dépenses de réparations et d’amélioration (dépense n° 130201) : le principe d’une telle déduction devrait relever de la norme de l’IR applicable aux revenus fonciers, tout comme l’est pour les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) la déduction des charges.

● Par ailleurs, pour reprendre l'appréciation du Premier président de la Cour des comptes précédemment évoquée, certaines dépenses fiscales très anciennes peuvent désormais être regardées comme ayant intégré la norme de l'IR, surtout si elles relèvent d'une logique redistributive et s'appuient sur les capacités contributives de leurs bénéficiaires. Seraient ainsi susceptibles d'être concernées :

– la déduction des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant (dépense n° 100101), qui remonte à 1941 et qui peut être rapprochée d'autres mécanismes de déduction voisins, tel celui sur les versements effectués à titre de cotisations sociales, qui ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales ;

– l'abattement en faveur des personnes âgées ou invalides de condition modeste (dépense n° 100201), introduit en 1972 ;

– l'abattement en faveur des contribuables ayant des enfants mariés ou chargés de famille rattachés à leur foyer fiscal (dépense n° 100202), créé en 1974 et qui peut être mis en regard de la demi-part supplémentaire pour orphelin majeur recueilli ou enfant célibataire majeur, ayant demandé son rattachement au foyer fiscal (ancienne dépense n° 110106, déclassée en 2006) ;

– les dispositifs octroyant une demi-part supplémentaire créés en 1945 (dépenses n° 110102, 110103 et 110104) ;

– le maintien du quotient conjugal pour les contribuables veufs ayant des enfants à charge (dépense n° 110107), qui remonte à 1929 ;

– l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et des retraites (dépense n° 120401), créé en 1977 et qui peut être rapproché de l'abattement de 10 % pour frais professionnels, intégré à la norme de l'IR.

b. « Quasi-niches » de l'IR susceptibles d'être reclassées comme dépenses fiscales

Si les dépenses qui viennent d'être énumérées auraient vocation à être déclassées pour intégrer la norme, en sens contraire plusieurs mesures qui ne constituent actuellement pas (ou plus) des dépenses fiscales pourraient faire l'objet d'un reclassement :

– la déduction des cotisations versées au titre de l'épargne individuelle et facultative (ancienne dépense n° 100112, déclassée en 2011), à mettre en relation avec la qualification de dépense fiscale de l'exonération des sommes versées au titre de la participation et de l'intéressement (dépense n° 120108) ;

– l'exonération des plus-values de cession de résidence principale (ancienne dépense n° 150113, déclassée en 2006), dont l'exclusion de la catégorie des dépenses fiscales et l'inclusion dans la norme serait justifiée par le caractère

exceptionnel des revenus ainsi dégagés : cela peut sembler étonnant dans la mesure où de nombreuses exonérations de plus-values immobilières, y compris relatives à la résidence principale, sont considérées comme des dépenses fiscales (notamment les dépenses n^{os} 150114 ou 150121) ;

– l'exonération encadrée des plus-values de certaines entreprises (ancienne dépense n° 190204, déclassée en 2009) ;

– l'imposition à taux réduit des plus-values professionnelles à long terme et de certains produits de la propriété intellectuelle (ancienne dépense n° 190207, déclassée en 2009) : il est étonnant qu'il ne s'agisse pas d'une dépense fiscale, *a minima* pour son volet relatif aux produits de la propriété intellectuelle, alors que son pendant pour les entreprises à l'IS, le « taux réduit brevets », en est une (dépense n° 320139) et que le taux des deux dispositifs a été aligné par la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾.

2. Illustrations d'évolutions de périmètre envisageables en matière d'imposition des bénéfices

C'est pour l'IS que les dispositifs déclassés qui ont intégré la norme sont les plus conséquents en termes budgétaires : le régime des sociétés mères et filiales (régime mère-fille) et l'intégration fiscale représentent à eux seuls plus de 30 milliards d'euros en 2018.

L'appartenance de ces dispositifs à la norme de l'IS est cependant cohérente et justifiée : plus que des dérogations, il s'agit de mesures qui tendent à éviter une double imposition :

– le régime mère-fille, consacré et encadré au niveau européen, permet ainsi une quasi-exonération sur les dividendes reçus des filiales, qui ont déjà été imposés dans le chef de celles-ci ;

– dans l'intégration fiscale, la rigueur de la condition de détention du capital des sociétés membres (à hauteur d'au moins 95 %) assimile le groupe intégré à une seule entité économique, conduisant à la compensation des résultats déficitaires et bénéficiaires au niveau du groupe. Les dispositifs particuliers de neutralisation de certaines opérations s'expliquent pour les mêmes raisons, certains ayant au demeurant été réduits ou supprimés par la loi de finances pour 2019 ⁽²⁾.

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 37.

(2) Loi de finances pour 2019 précitée, article 32.

a. « Quasi-niches » de la fiscalité des bénéfiques susceptibles d'être reclassées comme dépenses fiscales

D'autres mesures actuellement intégrées à la norme de l'IS (et plus généralement à celle de l'imposition des bénéfiques, à l'IS ou à l'IR) paraissent en revanche pouvoir être reclassées en dépenses fiscales, parmi lesquelles :

– l'exonération des plus-values professionnelles réalisées lors de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (ancienne dépense n° 210319, déclassée en 2009) ;

– la quasi-exonération des plus-values à long terme tirées de la cession de certains titres de participation, plus connue sous l'appellation de « niche Copé » (mesure faisant partie de l'ancienne dépense n° 320103, déclassée en 2009) ;

– l'imposition à un taux réduit de 15 % des premiers 38 120 euros de bénéfice de certaines petites et moyennes entreprises (PME) (ancienne dépense n° 320117, déclassée en 2006). Cette mesure s'inscrit difficilement dans la norme de l'IS qui, à la différence de l'IR, n'a pas vocation à être un impôt progressif tenant compte des capacités contributives de ses redevables. L'assiette de l'IS résulte de la différence entre produits et charges, là où celle de l'IR est le revenu global et n'intègre pas toutes les charges supportées, justifiant à ce titre une différence de taux en fonction du montant du revenu ⁽¹⁾.

b. « Fausses niches » de la fiscalité des bénéfiques susceptibles d'être déclassées

À l'inverse, certaines des niches fiscales relatives à l'imposition des bénéfiques seraient éligibles à une intégration de la norme à travers un déclassement.

Tel est notamment le cas :

– de l'exonération conditionnée d'IS des coopératives et de leurs unions (dépense n° 300101, introduite en 1948) ;

– de la franchise d'IS pour les activités lucratives accessoires des associations à but non lucratif si les recettes correspondantes n'excèdent pas 60 000 euros (dépense n° 320116, remontant elle aussi à 1948).

Dans chacun de ces deux exemples, la mesure est très ancienne et peut être considérée comme faisant désormais partie de la norme. En outre, sont concernées des entités qui n'ont en principe pas d'objet lucratif ; il est donc cohérent de ne pas les assujettir à l'IS, y compris si une activité lucrative est conduite, dès lors qu'elle reste marginale.

(1) Voir notamment Conseil des prélèvements obligatoires, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016, page 118.

Enfin, certains dispositifs qui constituent en apparence des dépenses fiscales évidentes sont parfois écartés de cette qualification eu égard à leur objet et leur finalité. Tel est le cas du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), principale dépense fiscale mais que le Conseil des prélèvements obligatoires met à part « *en raison de sa parenté avec les allègements généraux de charges sociales.* »⁽¹⁾

3. Illustrations d'évolutions de périmètre envisageables en matière de TVA

S'agissant de la TVA, et ainsi qu'il a été vu, il peut sembler difficilement justifiable de considérer certains taux réduits comme relevant de la norme : ces taux constituent plus des mesures de soutien économique à un secteur particulier que des dispositifs permettant à tous d'accéder à des biens ou services. Ils sont ainsi plus proches de la logique du taux réduit sur la restauration, qui est une dépense fiscale, que des taux réduits de 10 % sur certains médicaments ou de 5,5 % sur l'eau, qui n'en sont pas.

a. « Quasi-niches » de la TVA susceptibles d'être classées comme dépenses fiscales

Peuvent ainsi être mentionnés comme susceptibles d'être classés parmi les dépenses fiscales (et non « reclassés », dans la mesure où il semble que ces taux n'aient jamais été considérés comme une dépense fiscale et donc déclassés) :

- le taux réduit de 5,5 % sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma ;
- le taux réduit de 5,5 % sur certains spectacles (théâtres, cirques et spectacles de variétés) ;
- le taux réduit de 10 % sur les droits perçus pour la visite de parcs à décors animés ;
- le taux réduit de 10 % sur les œuvres d'art, objets de collection ou antiquités ;
- le taux réduit de 10 % sur les foires, salons, jeux et manèges forains ;
- ou encore le taux réduit de 10 % sur les droits d'entrée pour la visite de parcs zoologiques.

Se retrouve d'ailleurs pour la TVA la même forme d'incohérence constatée en matière d'IR et d'IS, s'agissant de la ligne de partage entre niches et norme. Comment justifier en effet que les taux réduits sur les droits d'entrée dans les cinémas ou sur certains spectacles fassent partie de la norme, tout en qualifiant de dépenses fiscales le taux réduit sur les 140 premières représentations de

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, rapport précité, pages 17-18.

certaines spectacles (dépendance fiscale n° 730301) ou celui sur les droits d'entrée aux réunions sportives (dépendance fiscale n° 730224) ?

b. « Fausses niches » de la TVA susceptibles d'être déclassées

Par opposition, des mesures actuellement classées comme dépenses fiscales pourraient être déclassées au motif qu'elles constituent plutôt des dispositifs permettant l'accès de tous à certains produits ou services et, à ce titre, devraient intégrer la norme. Peuvent ainsi être mentionnées :

– le taux réduit sur certaines opérations de logement social (dépendance fiscale n° 730204) ;

– le taux réduit de 2,1 % applicable aux publications de presse (dépendance fiscale n° 730305) – rappelons que le taux réduit de 5,5 % sur les livres n'est, lui, pas considéré comme une dépendance fiscale.

*

* *

L'exercice qui vient d'être réalisé ne revêt pas un caractère exhaustif, et certaines des propositions de (re)classement ou de déclasséement peuvent être contestées.

Ce constat ne remet cependant nullement en cause la pertinence du travail ainsi fait, dont l'objectif est de démontrer, exemples concrets à l'appui, que la définition du périmètre des dépenses fiscales revêt une forme d'arbitraire et peut se révéler difficilement intelligible, voire baroque, et que le montant des dépenses fiscales indiqué dans les annexes budgétaires s'expose à la même appréciation :

– il ne correspond pas nécessairement au coût de ce qui devrait en toute rigueur constituer des dépenses fiscales ;

– il ne correspond en tout état de cause pas au coût de l'ensemble des dispositifs d'allégements de la charge fiscale qui existent, n'en représentant qu'une partie.

III. LES DÉPENSES FISCALES : DES DISPOSITIFS NOMBREUX MAIS PEU ÉVALUÉS

Pour apprécier l'efficacité de chaque niche, disposer des données idoines est indispensable. Le Parlement, dans sa fonction de contrôle et d'évaluation comme dans son rôle de législateur, ne peut conduire ses missions de façon satisfaisante que s'il a en sa possession toutes les informations requises, ce qui suppose la réalisation de travaux d'évaluation exhaustifs et régulièrement mis à jour.

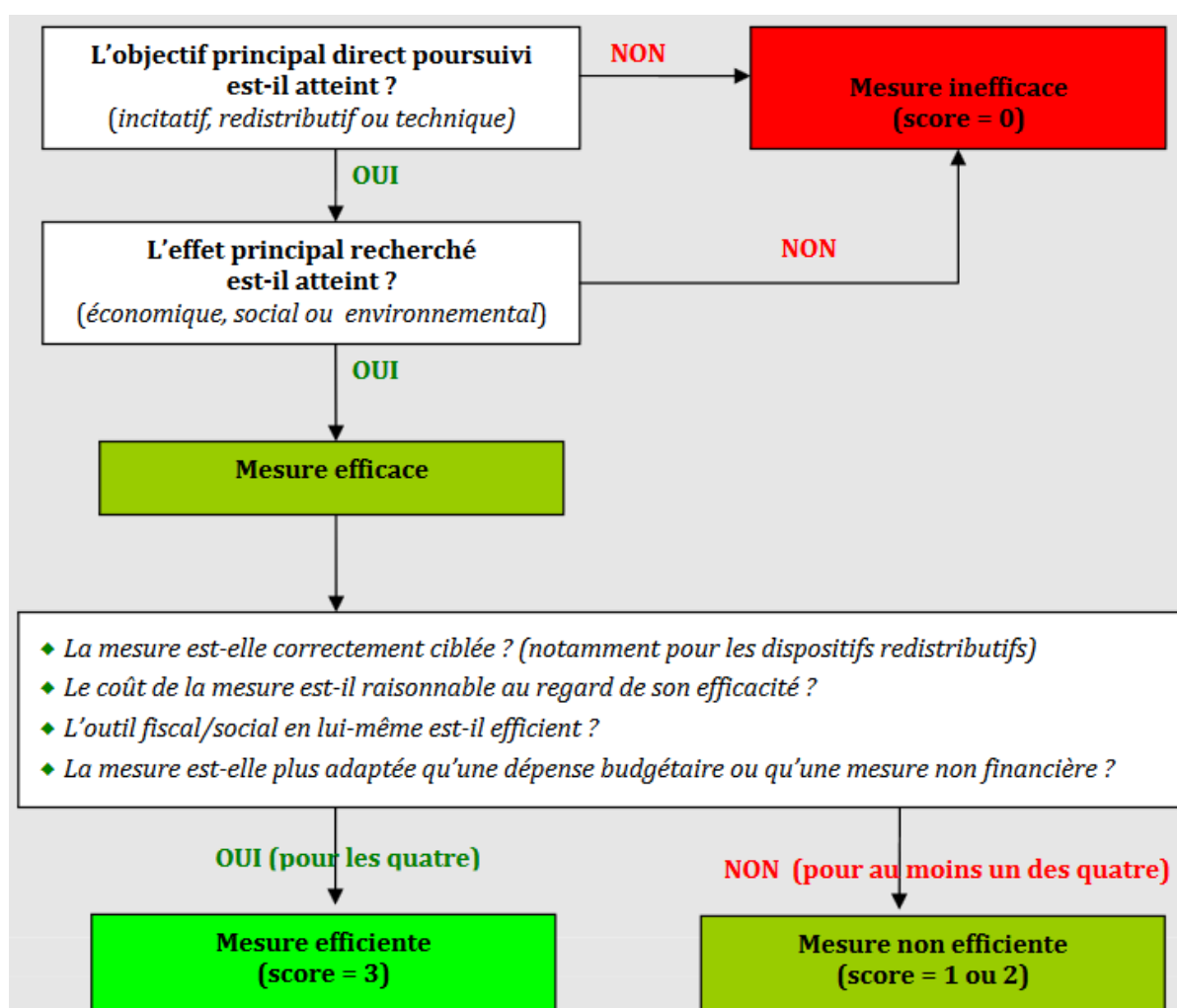
A. L'ABSENCE D'ÉVALUATION GÉNÉRALE DEPUIS 2011

1. Les travaux du Comité Guillaume

Entre 2010 et 2011, un travail général d'analyse et d'évaluation des dépenses fiscales a été réalisé sous l'égide du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (dit « Comité Guillaume », du nom de son président, M. Henri Guillaume).

Procédant à une analyse coût / efficacité de 538 niches fiscales et sociales, le Comité a dressé un panorama complet des dispositifs alors en vigueur en présentant, pour chacun, les objectifs poursuivis, l'évolution du coût et des bénéficiaires et l'éventuelle existence d'outils parallèles susceptibles d'atteindre les mêmes objectifs, avant d'attribuer une note globale comprise entre 0 et 3, déterminée selon la grille d'analyse présentée dans le schéma suivant.

SCHÉMA GLOBAL DE RAISONNEMENT RETENU PAR LE COMITÉ D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES ET DES NICHES SOCIALES



Source : Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, Rapport, 2011, page 17.

Les évaluations réalisées par le Comité Guillaume sont particulièrement précieuses pour identifier les niches susceptibles d’être encadrées ou supprimées, celles qui devraient au contraire être étendues ou assouplies et, plus généralement, pour apprécier l’opportunité de certaines initiatives. Elles demeurent la référence sur laquelle le Parlement s’appuie régulièrement.

2. Une évaluation désormais ancienne et partiellement obsolète

Toutefois, le fait que ces évaluations constituent la référence en matière d’évaluation globale et exhaustive des niches fiscales, au-delà de la qualité de ces travaux, résulte essentiellement de l’absence d’initiatives similaires depuis 2011. Le Parlement et, plus largement, tout citoyen intéressé, ne dispose donc que d’un document qui aura bientôt dix ans, ce qui pose plusieurs problèmes :

– un problème de principe, dans la mesure où les niches fiscales doivent faire l’objet d’évaluations régulières eu égard aux montants en jeu ;

– un problème d’information, puisque l’évolution du droit et les changements économiques et sociaux sont de nature à modifier les circonstances et l’appréciation portée en 2010 et 2011 sur un dispositif donné.

L’ancienneté des évaluations disponibles peut ainsi conduire à rendre une partie de celles-ci obsolètes, tandis que, par définition, elle ne permet pas d’avoir une bonne information sur les dépenses créées ou substantiellement modifiées depuis leur réalisation. Ainsi, **sur les 474 dépenses fiscales recensées dans l’annexe budgétaire qui leur est dédiée, 118 se trouvent en dehors du champ des travaux du Comité Guillaume de 2011.**

3. Le caractère thématique et ciblé des récents travaux d’évaluation

Depuis cette date, naturellement, plusieurs évaluations ont été conduites, mais plutôt que de revêtir un caractère transversal, elles étaient ciblées sur une dépense fiscale ou un thème en particulier. Peuvent ainsi être mentionnés :

– l’évaluation du crédit d’impôt recherche (CIR) réalisée par la Cour des comptes en 2013 en application de l’article 58-2 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) ⁽¹⁾ ;

– les rapports annuels du Comité de suivi du crédit d’impôt pour la compétitivité et l’emploi (CICE) prévus au IV de l’article 66 de la dernière loi de finances rectificative pour 2012 ⁽²⁾ ;

– l’évaluation du mécénat des entreprises par la Cour des comptes, à la fin de l’année 2018, sur le fondement de l’article 58-2 de la LOLF ;

(1) Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

(2) Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

– les travaux de la Cour des comptes sur les dépenses fiscales dans le domaine du logement effectués en mars 2019, là aussi au titre de l'article 58-2 de la LOLF ;

– l'évaluation de l'impact du CIR conduite sous l'égide de France Stratégie en mars dernier.

Peuvent s'y ajouter certaines revues de dépenses réalisées par l'administration en application de l'article 22 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2014-2019⁽¹⁾, telles que celle relative à la politique d'accueil du jeune enfant de juin 2017.

Ces travaux, dont plusieurs résultent d'une initiative du Parlement traduisant le souhait de mener sa mission constitutionnelle d'évaluation des politiques publiques de la façon la plus éclairée possible, ne doivent pas pour autant dissimuler le manque d'éléments tangibles et transversaux sur l'ensemble des dépenses fiscales.

Pour disposer d'une vision globale sur ce sujet et d'informations sur les dépenses fiscales en vigueur, il existe bien un document, le tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances de l'année. Malheureusement, ne figurent dans ce document, lorsqu'elles sont communiquées, que des données quantitatives, et non qualitatives ou comparatives. Par ailleurs, le tome II demeure incomplet, voire lacunaire – certains des développements ultérieurs seront l'occasion de préciser et d'illustrer ces insuffisances.

B. L'IMPULSION PAR LE RAPPORTEUR GÉNÉRAL D'UNE NOUVELLE DYNAMIQUE DANS L'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES

Parallèlement à un mouvement de rationalisation des dépenses fiscales entrepris par le Gouvernement, une nouvelle dynamique d'évaluation a été lancée lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019 sous l'impulsion du Rapporteur général, et s'est traduite par des travaux dédiés de la commission des finances dans le cadre de l'édition 2019 du « Printemps de l'évaluation ».

1. Les suppressions régulières de dépenses fiscales inefficaces : une démarche opportune mais insuffisante

Plusieurs dépenses fiscales jugées inefficaces ont été supprimées ces dernières années à l'initiative du Gouvernement, ainsi que l'illustre le tableau ci-dessous. Seuls les projets de loi de finances pour 2017, 2018 et 2019 ont été retenus.

(1) Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019.

DÉPENSES FISCALES RÉCEMMENT SUPPRIMÉES À L'INITIATIVE DU GOUVERNEMENT

Numéro	Impôt	Objet	Texte	Origine
100114	IR	Déduction des travaux de grosses réparations supportés par les nus-proprétaires dans le cas de démembrements de propriété consécutifs à une succession ou une donation	LFI 2017, article 32	Projet de loi initial
110234	IR	Crédit d'impôt prime d'assurance contre les impayés de loyers	LFI 2017, article 32	Projet de loi initial
210102	IR-IS	Amortissement exceptionnel des logiciels acquis par les entreprises	LFI 2017, article 32	Projet de loi initial
520301	DET	Réduction de droits en raison du nombre d'enfants du donataire ou de l'héritier	LFI 2017, article 32	Projet de loi initial
210312	IR-IS	Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	LFI 2018, article 94	Amendement
160206	IR	Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires perçus par les professions libérales à l'occasion d'activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger	LFI 2018, article 94	Amendement
230202	IR-IS	Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé ⁽¹⁾	LFI 2018, article 94	Amendement
120137	IR	Exonération d'IR de l'avantage correspondant à la remise gratuite par l'employeur aux salariés de matériels informatiques	LFI 2019, article 30	Projet de loi initial
230408	IR-IS	Provision pour aide à l'installation consentie par les entreprises à leurs salariés sous forme de prêts ou de souscription au capital de l'entreprise créée	LFI 2019, article 30	Projet de loi initial
230504	IR-IS	Exonération des plus-values de cession d'actions ou de parts de sociétés agréées pour la recherche scientifique ou technique et de titres de sociétés financières d'innovation conventionnées	LFI 2019, article 30	Projet de loi initial
170103	IR	Déduction spécifique à l'investissement ⁽²⁾	LFI 2019, article 51	Projet de loi initial
170105	IR	Déduction pour aléas ⁽²⁾	LFI 2019, article 51	Projet de loi initial
710104	TVA	Déductibilité de la TVA afférente à certains produits exonérés	LFI 2019, article 17	Projet de loi initial

(1) Dépense fiscale n° 230202 supprimée pour les entreprises adhérant à compter de 2018.

(2) Dépenses fiscales n°s 170103 (déduction pour investissement) et 170105 (déduction pour aléas) supprimées en raison de la création de la dépense n° 170106 (déduction pour épargne de précaution), qui s'y substitue.

Source : *commission des finances*.

La démarche présidant à la suppression de ces dépenses jugées inefficaces est utile et bienvenue. Elle n'est cependant pas de nature à remettre en cause le constat tiré de l'insuffisance croissante de l'évaluation des dépenses fiscales, lacune qui peut même, dans certaines circonstances, faire obstacle ou rendre plus difficile la suppression d'une mesure qui pourtant, de façon objective, ne se justifie plus.

À titre d'exemple, l'abrogation du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale par la loi de finances pour 2018 résulte de l'adoption d'un amendement en ce sens déposé par le Gouvernement. Une tentative similaire avait été faite par le précédent Gouvernement dans le cadre du projet de loi de finances pour 2017, qui prévoyait dans son texte initial cette suppression. Cette dernière ne fut finalement pas adoptée, les parlementaires s'y opposant. Pourtant, la dépense, bien qu'en apparence utile, n'était plus pertinente en raison de l'existence de nombreux dispositifs poursuivant le même objectif de façon plus efficace.

La résistance initiale à la suppression de ce crédit d'impôt illustre l'adage selon lequel « dans chaque niche, il y a un chien qui mord », traduction imagée mais éloquente des difficultés rencontrées pour revenir sur des mesures qui bénéficient à certains mais dont l'existence ne se justifie plus.

À n'en pas douter, une évaluation régulière, approfondie et exhaustive des dépenses fiscales permettrait de mettre plus facilement en lumière les inadéquations ou l'obsolescence de certains dispositifs, et donc de rendre plus aisée la nécessaire rationalisation des dépenses fiscales.

2. L'implication croissante de l'Assemblée nationale dans une meilleure évaluation des dépenses fiscales

a. La démarche entreprise par le Rapporteur général à l'automne 2018

Conscient que l'information est au cœur de tout travail de fond sérieux sur les dépenses fiscales, le Rapporteur général, dès le mois d'octobre 2018, a sollicité des ministres de l'économie et de l'action et des comptes publics une meilleure évaluation, non seulement sur les montants en jeu mais aussi sur la pertinence et l'efficacité de chaque dépense fiscale.

Cette demande fut renouvelée lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019 à travers un amendement cosigné par le Rapporteur général et Amélie de Montchalin, proposant la suppression d'une quinzaine de niches en l'absence d'éléments d'évaluation.

L'amendement d'appel était par ailleurs accompagné d'autres amendements qui, ciblant des niches considérées comme inefficaces ou n'apparaissant plus justifiées, proposaient leur suppression à compter de 2020. Ces amendements ont été adoptés, tandis que celui visant à obtenir l'engagement du Gouvernement de procéder à l'indispensable évaluation sollicitée a été retiré une fois cet engagement pris. La liste des dispositifs dont la suppression est ainsi prévue en 2020 figure dans le tableau suivant.

**DÉPENSES FISCALES ABROGÉES À COMPTE DE 2020
À L'INITIATIVE DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL**

Numéro	Impôt	Objet	Article de la LFI 2019
120121	IR	Exonération des primes et indemnités versées par l'État aux agents publics et aux salariés dans le cadre de la délocalisation	Art. 137
160103	IR	Imputation sur le revenu global du déficit provenant des frais de prise de brevet et de maintenance	Art. 134
300109	IS	Exonération des syndicats professionnels et de leurs unions pour leurs activités lucratives portant sur l'étude et la défense des droits et intérêts de leurs membres	Art. 141
310204	IS	Amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière	Art. 142
320108	IS	Taxation à un taux réduit de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance	Art. 119
550103	DET	Exonération des droits d'enregistrement pour les actes portant changement de régime matrimonial	Art. 122

Source : commission des finances.

b. Le lancement par le Gouvernement d'une ambitieuse évaluation des dépenses fiscales

Le 11 avril 2019, l'Inspection générale des finances (IGF) a été formellement saisie par les deux ministres d'une mission consistant à dresser un état des lieux des travaux d'évaluation et d'encadrement des niches fiscales et sociales pour aboutir à l'élaboration d'un programme d'évaluation pluriannuel.

Le Rapporteur général, qui a été associé aux travaux de l'IGF, ne peut que se réjouir de la volonté manifestée par le Gouvernement d'améliorer et d'actualiser les évaluations des dépenses fiscales. Seuls des travaux de cette nature permettront au Parlement de pleinement apprécier l'opportunité de chacune des centaines de dépenses répertoriées pour identifier celles qui ont vocation à évoluer ou à disparaître. La méthode retenue pourrait consister à l'établissement d'un programme pluriannuel reposant sur des dépenses fiscales dont l'évaluation est jugées prioritaires, du fait de leur coût – et/ou de la dynamique de ce dernier – ainsi que d'autres facteurs éventuels, telle l'appréciation portée sur la mesure en 2011.

L'acuité d'une telle démarche est d'autant plus grande dans le contexte de financement de la réduction de l'impôt sur le revenu des ménages à hauteur de 5 milliards d'euros annoncée par le Président de la République lors de son allocution du 25 avril dernier.

c. La réaffirmation de la volonté de l'Assemblée nationale de mieux évaluer les dépenses fiscales

S'inscrivant dans le mouvement engagé dès le dernier automne budgétaire, l'Assemblée nationale, le 19 juin 2019, a réaffirmé sa volonté de disposer d'une meilleure information sur les dépenses fiscales pour être en mesure de correctement évaluer celles-ci.

Cette réaffirmation s'est faite à travers l'adoption unanime de la proposition de résolution de M. François Jolivet⁽¹⁾, qui préconisait également un renforcement de l'association des ministères sectoriels dans le suivi des dépenses fiscales et l'élaboration des annexes budgétaires dédiées.

Il y a ainsi un « *momentum* » sur la question des dépenses fiscales, qu'il appartient au Parlement de saisir pour avancer de façon décisive sur le sujet.

IV. L'ANNEXE BUDGÉTAIRE SUR LES DÉPENSES FISCALES : UN DOCUMENT INDISPENSABLE MAIS IMPARFAIT ET INCOMPLET

Parallèlement aux documents thématiques portant sur certains dispositifs ciblés, la principale source de données à la disposition du législateur – et du citoyen – pour évaluer les dépenses fiscales est une annexe budgétaire : le tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexées à chaque projet de loi de finances initiale.

La création du tome II remonte à la loi de finances pour 1980, dont le IV de l'article 32 prévoyait que « *Chaque année, dans le fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de 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 catégorie de bénéficiaire et par objectifs.* »⁽²⁾

Nécessaire et permettant de disposer de nombreuses données sur les dépenses fiscales, notamment quantitatives, le tome II reste imparfait et parfois lacunaire, y compris s'agissant de certains des éléments prévus par la loi de finances pour 1980, qui font défaut.

(1) Résolution pour le renforcement du pilotage et de l'évaluation des dépenses fiscales par les administrations publiques, Assemblée nationale, XV^e législature, T.A. n° 292, 19 juin 2019.

(2) Loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980, IV de l'article 32.

A. LES DONNÉES FIGURANT DANS LE TOME II

• Le tome II des *Évaluations des voies et moyens* compile toute une série de données sur les dépenses fiscales :

- la norme retenue pour chaque impôt ;
- le coût des dépenses fiscales par impôt et l'identification des dix mesures les plus coûteuses ;
- le nombre et le coût des dépenses fiscales par mission budgétaire ;
- le bilan des modifications apportées aux dépenses fiscales : créations, suppressions et aménagements prévus par le projet de loi de finances, créations, suppressions et aménagements adoptés dans les lois de finances – initiales et rectificatives – précédentes ;
- la liste (avec mention du coût) de chaque dépense, classée par mission budgétaire et par catégorie de bénéficiaires (entreprises ; ménages ; entreprises et ménages) ;
- l'analyse détaillée de chaque dépense fiscale, faisant état :
 - du numéro de la dépense ;
 - de son objet (libellé) ;
 - du coût triennal soit, pour un projet de loi de finances pour l'année N, l'exécution N – 2, la prévision révisée N – 1 et la prévision N ;
 - de la mention de la catégorie des bénéficiaires et du nombre de ces derniers en N – 2 ;
 - de la date de création et de la dernière modification apportée ;
 - le cas échéant, de la fin du fait générateur (pour les dépenses bornées dans le temps) et de l'incidence budgétaire ;
 - de la mission et du programme de rattachement ;
 - du fondement juridique ;
- l'analyse détaillée des mesures déclassées relevant désormais de la norme fiscale (« modalités de calcul de l'impôt), précisant le coût triennal, le nombre de bénéficiaires, l'éventuel bornage temporel de la mesure et de ses effets, le fondement juridique et le projet de loi de finances de déclasserment.

● Chaque dépense fiscale (et mesure déclassée relevant désormais des modalités de calcul de l'impôt) est assortie d'un numéro dont les deux premiers chiffres correspondent à un plan de classement permettant d'identifier l'impôt auquel la mesure se rattache et la nature de cette dernière. À titre d'exemples :

– une dépense dont le numéro commence par 1 concerne l'IR ; le deuxième numéro permet d'affiner, par exemple 12 pour les traitements et salaires, 13 pour les revenus fonciers ou encore 17 pour les bénéfices agricoles ;

– si le numéro commence par 2, la dépense concerne l'imposition des entreprises à l'IR ou à l'IS. Se trouvent notamment dans cette partie de nombreux crédits et réductions d'impôts pour les entreprises, comme le CIR, le CICE ou la réduction d'impôt en faveur du mécénat, ainsi que les dispositifs d'exonérations zonées ou ciblées ;

– les dépenses dont le numéro débute par 3 concernent exclusivement l'IS ;

– celles dont le numéro débute par 7 portent sur la TVA.

Le tableau suivant précise, pour chaque impôt, le code numérique attribué dans le tome II et l'abréviation qui sera utilisée dans le reste du présent rapport. Il est renvoyé au tome II pour disposer du plan de classement complet et détaillé des dépenses fiscales ⁽¹⁾.

(1) Dans l'édition annexée au projet de loi de finances pour 2019, le plan de classement se trouve pages 39-40.

**ABRÉVIATION ET CODE NUMÉRIQUE
DE CHAQUE IMPÔT FAISANT L'OBJET DE DÉPENSES FISCALES**

Impôt	Abréviation	Code numérique
Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	CVAE	04
Taxe foncière sur les propriétés bâties	TFPB	05
Taxe foncière sur les propriétés non bâties	TFPNB	06
Taxe d'habitation	TH	07
Cotisation foncière des entreprises	CFE	09
Impôt sur le revenu	IR	1
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	IR-IS	2
Impôt sur les sociétés	IS	3
Impôt de solidarité sur la fortune	ISF	40
Retenue à la source	RAS	43
Impôt sur la fortune immobilière	IFI	44
Droits d'enregistrement et de timbre	DET	5
Taxe sur la valeur ajoutée	TVA	7
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	TICPE	80
Taxe intérieure de consommation sur la fourniture d'électricité	TICFE	82
Taxes sur le chiffre d'affaires des opérateurs du secteur audiovisuel et de communications électroniques	TCA Audiov.	92
Contribution à l'audiovisuel public	CAP	95
Taxe annuelle sur la détention des voitures particulières les plus polluantes	TVPP	97
Taxe générale sur les activités polluantes	TGAP	99

B. LES DIFFICULTÉS D'EXPLOITATION DU TOME II

Le tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexées au projet de loi de finances pour 2019 fait état de 474 dépenses fiscales représentant un coût global de 98,193 milliards d'euros.

1. Un panorama imparfait en raison d'un document de référence lacunaire

Ces données, qui sont déclinées par impôt et qui peuvent faire l'objet d'analyses plus fines en exploitant l'ensemble du document, restent imparfaites. Elles donnent en effet une vision, certes globalement fidèle, mais néanmoins biaisée des dépenses fiscales, indépendamment des questions substantielles de périmètre de la norme et de la dépense fiscale précédemment évoquées.

● Ces imperfections propres au tome II plutôt qu’aux évaluations sous-jacentes sont liées à quatre facteurs principaux :

– des données lacunaires – notamment dans les annexes du tome II sur les dépenses classées par catégorie de bénéficiaires – ou présentées de façon non optimale, telles que celles relatives aux dépenses fiscales dont le fait générateur est éteint (les « niches froides », *cf. infra*, 4) ;

– une intégration dans les données générales des modifications prévues par le projet de loi de finances auquel le tome II est annexé, conduisant, une fois la loi adoptée, à une obsolescence quasi-systématique du total des dépenses fiscales et de leur montant global figurant dans le document ;

– le défaut de présentation des dépenses fiscales en fonction de leurs objectifs, alors qu’une telle information était prévue dès la loi de finances pour 1980 précitée ;

– l’absence d’éléments sur les allègements d’impôts locaux, lorsqu’ils n’ont pas d’impact sur le budget de l’État.

2. Précisions méthodologiques

Deux précisions méthodologiques doivent être apportées avant d’aborder dans le détail le panorama des dépenses fiscales (*cf. infra*, C) et les perspectives d’enrichissement du tome II (*cf. infra*, D).

● Le périmètre des dépenses fiscales retenu dans le présent rapport s’appuie sur celui figurant dans le tome II annexé au projet de loi de finances pour 2019, mais tient compte des modifications adoptées lors de l’examen parlementaire.

Le tome II anticipait la création et la suppression de certaines dépenses fiscales, et c’est sur cette base qu’ont été identifiées 474 dépenses fiscales dont le coût global au titre de 2019 était estimé dans le document budgétaire à 98 193 millions d’euros.

Or, la suppression de l’article 19 du projet de loi de finances pour 2019 a conduit à ce que trois suppressions et deux créations ne se réalisent pas. Étaient concernées des mesures portant sur la TICPE, présentées dans le tableau ci-dessous.

**IMPACT BUDGÉTAIRE DES SUPPRESSIONS ET CRÉATIONS DE DÉPENSES FISCALES
PRÉVUES ET NON RÉALISÉES PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2019**

Numéro	Objet	Impact budgétaire (en millions d'euros)
Suppressions non réalisées		
800201	Taux réduit de TICPE sur le gazole sous condition d'emploi	+ 2 023
800203	Taux réduit de TICPE pour le gaz de pétrole liquéfié utilisé comme carburant non routier	+ 104
800405	Taux réduit de TICPE (remboursement) pour le gazole non-routier, le fioul lourd, le gaz naturel et le gaz de pétrole liquéfié utilisés par les exploitants agricoles	nc ⁽¹⁾
<i>Total de l'impact des suppressions non réalisées</i>		+ 2 127
Créations non réalisées		
800218	Taux réduit de TICPE en faveur des agriculteurs sur le gazole acquis utilisé comme carburant pour les moteurs ou véhicules utilisés pour les travaux agricoles ou forestiers	- 950
800406	Taux réduit de TICPE (remboursement) pour le gazole non routier pour le ferroviaire	- 70
<i>Total de l'impact des créations non réalisées</i>		- 1 020
Total de l'impact		+ 1 107

(1) Le coût de la dépense fiscale n° 800405 n'est pas chiffré au titre de 2019 dans la partie consacrée à l'évolution des dépenses fiscales. Il est chiffré au titre de 2018 à 240 millions d'euros ; ce montant est celui retenu dans les calculs sur le coût des dépenses par impôt et le coût global qui figurent dans le tome II et le présent rapport.

Source : *commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.*

Les trois dépenses dont la suppression était prévue étaient bien intégrées dans le nombre des dépenses fiscales (474), en revanche leur coût ne l'était plus. Les deux dépenses dont la création était programmée étaient elles aussi incluses dans le total du nombre et du coût des dépenses.

La circonstance que ces modifications n'aient pas abouti commande, pour présenter un panorama fidèle des dépenses fiscales, d'exclure du nombre des dépenses fiscales les deux créations envisagées mais finalement abandonnées, conduisant à ce que le total des dépenses fiscales soit de 472.

En matière de coût, le montant associé aux deux créations doit être déduit du coût global et celui associé aux trois suppressions doit être réintégré, aboutissant à une majoration de 1 107 millions d'euros du coût global présenté dans le tome II, qui passe ainsi de 98 193 millions d'euros à 99 300 millions d'euros.

En revanche, les dépenses fiscales créées par la loi de finances pour 2019 par voie d'amendements n'ont pas été retenues :

– elles font, en principe, l'objet d'une analyse en amont moins fine que les mesures créées par le texte initial, assorti d'évaluations préalables ;

– les développements qui suivent s'appuient sur le tome II qui, par définition, n'intègre pas les dépenses dont le principe de la création est inconnu lors de son élaboration.

● Le coût de chaque dépense correspond au « chiffrage ajusté » pour l'année 2019 : est retenu le montant indiqué au titre de l'année 2019 ou, si ce montant n'est pas chiffré, celui indiqué au titre de l'année 2018 ou, le cas échéant, 2017. Ainsi, les dépenses qui apparaissent comme « non chiffrées » sont celles pour lesquelles aucun coût n'est disponible sur la période 2017-2019.

Le chiffrage ajusté conduit certes ainsi à une vision imparfaite du coût de certaines dépenses, mais il permet de refléter plus fidèlement le coût global des dépenses fiscales en évitant que les difficultés de chiffrage prospectif ne diminuent artificiellement les montants associés aux dispositifs. Il est d'ailleurs retenu par l'administration fiscale et budgétaire.

Cet ajustement et son intérêt sont bien illustrés par les dépenses fiscales relatives à l'IS :

– le cumul des coûts estimés au titre de 2019 indiqué dans la présentation détaillée des dépenses est de 1 475 millions d'euros ;

– le coût ajusté, tenant compte des chiffrements pour 2018, voire 2017, pour les dépenses non chiffrées en 2019, atteint 3 406 millions d'euros.

C. PANORAMA DES DÉPENSES FISCALES

Les développements qui suivent dressent le panorama le plus exhaustif possible des dépenses fiscales, à travers lequel seront également mises en évidence les lacunes et imperfections touchant le tome II.

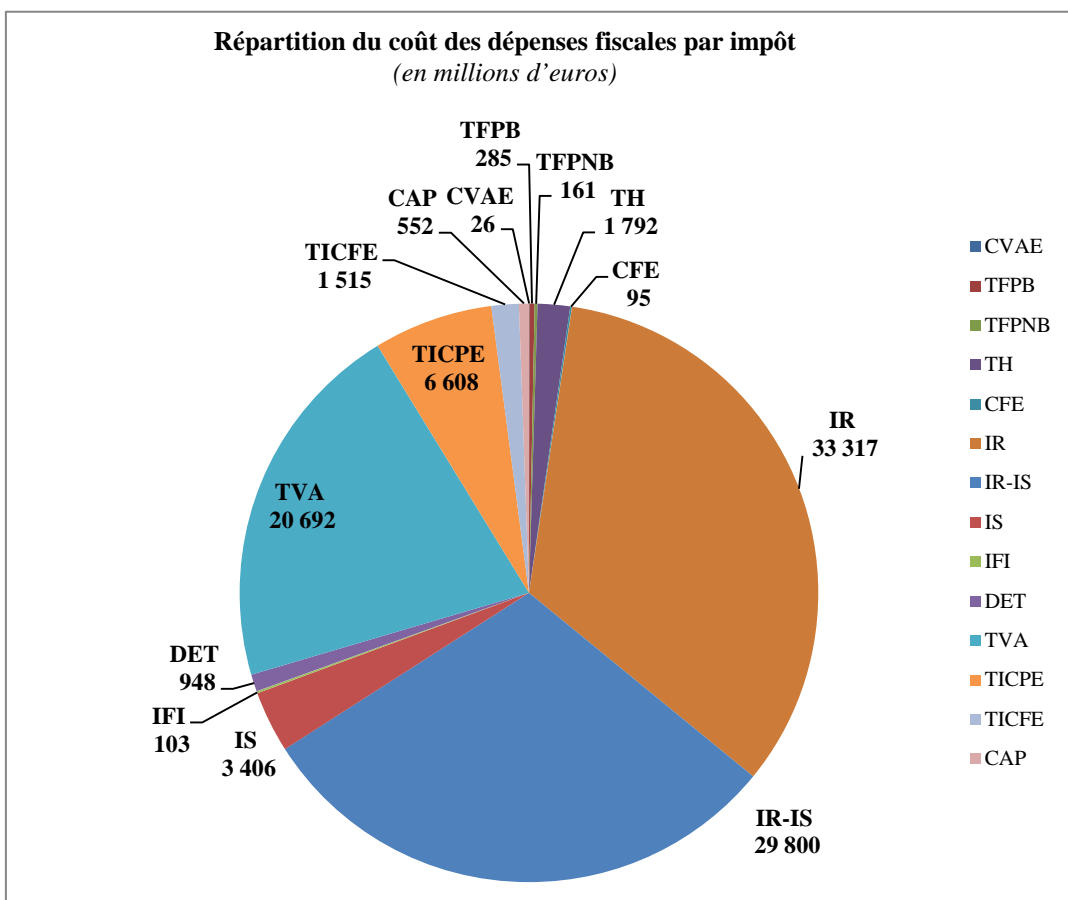
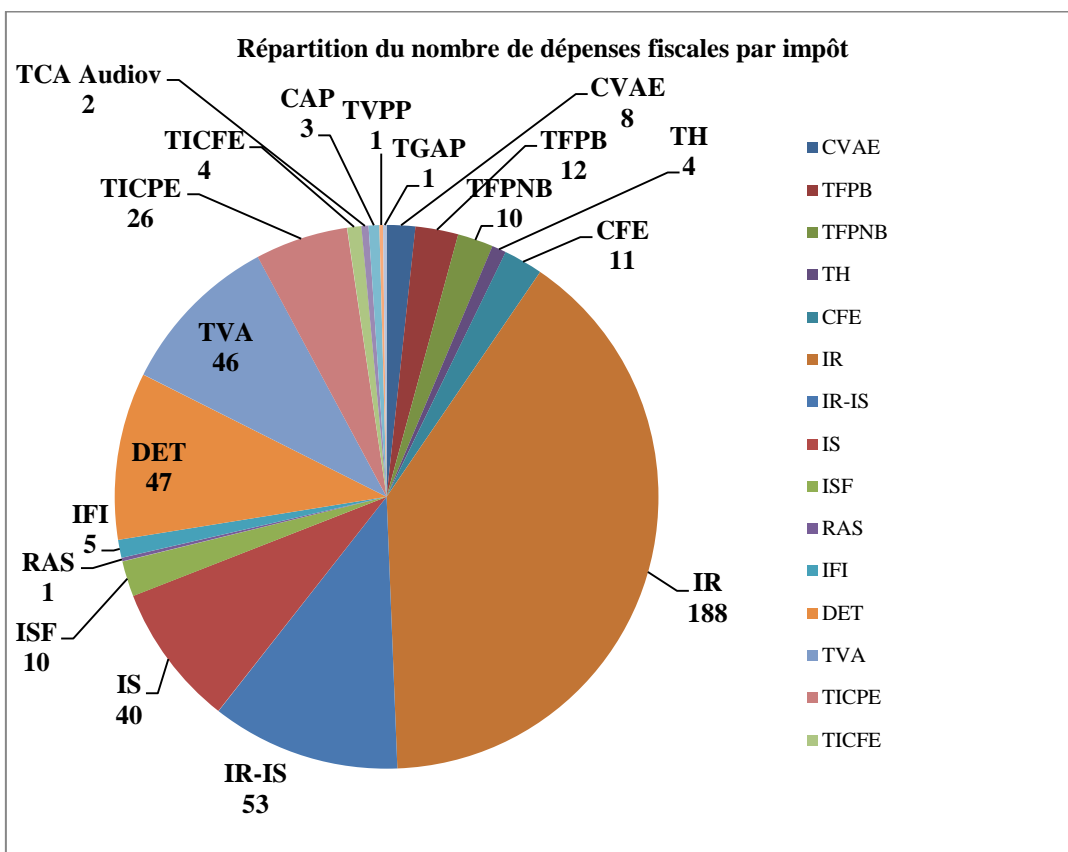
1. La répartition par impôt du nombre et du coût des dépenses

La répartition des dépenses fiscales par impôt à partir des données figurant dans le tome II annexé au projet de loi de finances pour 2019 fait l'objet des développements qui suivent.

RÉPARTITION DES DÉPENSES FISCALES PAR IMPÔT

Impôt	Nombre de dépenses		Coût	
	Nombre	% du total	Coût (en millions d'euros)	% du total
CVAE	8	1,7 %	26	0,0 %
TFPB	12	2,5 %	285	0,3 %
TFPNB	10	2,1 %	161	0,2 %
TH	4	0,8 %	1 792	1,8 %
CFE	11	2,3 %	95	0,1 %
IR	188	39,8 %	33 317	33,6 %
IR-IS	53	11,2 %	29 800	30,0 %
IS	40	8,5 %	3 406	3,4 %
ISF	10	2,1 %	—	—
RAS	1	0,2 %	—	—
IFI	5	1,1 %	103	0,1 %
DET	47	10,0 %	948	1,0 %
TVA	46	9,7 %	20 692	20,8 %
TICPE	26	5,5 %	6 608	6,7 %
TICFE	4	0,8 %	1 515	1,5 %
TCA Audiov	2	0,4 %	—	—
CAP	3	0,6 %	552	0,6 %
TVPP	1	0,2 %	—	—
TGAP	1	0,2 %	—	—
Total	472	100 %	99 300	100,0 %

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.



Les dépenses fiscales concernant l'IR seul représentent 40 % de l'ensemble des dépenses fiscales et le tiers du coût global (33,6 %). Doit y être ajoutée une partie du coût des dépenses rattachées à l'IR et à l'IS (11,2 % des dépenses et 30 % du coût global) qui concernent les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel, indépendamment de l'impôt auquel elles sont soumises.

Ces dépenses communes à l'IR et à l'IS expliquent également la part relativement modeste occupée par celles rattachées exclusivement à l'IS (8,5 % des dépenses et 3,4 % du coût global). En effet, la plupart des dispositifs relevant de la fiscalité des entreprises sont communs à l'IR et à l'IS : tel est le cas, par exemple, du CICE, du CIR, du mécénat des entreprises ou encore des mécanismes de suramortissement, qui représentent à eux seuls plus de 27 milliards d'euros.

Les dépenses fiscales portant sur la TVA arrivent en troisième position derrière l'IR et l'IS. Si le nombre des dispositifs rattachés à cet impôt représentent environ 10 % du total, soit autant que les dépenses touchant les DET, leur coût est, quant à lui, significativement plus élevé : 20,8 % du coût global contre 1 % pour les DET.

Enfin, le dernier grand bloc concerne les taxes intérieures énergétiques (TICPE et TICFE), qui réunissent 6,4 % des 472 dépenses fiscales recensées dans le tome II et représentent plus de 8,2 % du coût global.

2. La forte concentration du coût des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales sont, sous l'angle du coût budgétaire, particulièrement concentrées : les dix dépenses les plus coûteuses représentent plus de la moitié du coût global, ainsi qu'en atteste le tableau ci-dessous.

DÉPENSES FISCALES LES PLUS COÛTEUSES

Numéro	Impôt	Objet	Coût (en millions d'euros)		
			2017	2018	2019 (p.)
210324	IR-IS	Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)	15 718	20 099	19 621
200302	IR-IS	Crédit d'impôt recherche (CIR)	6 100	6 000	6 200
110246	IR	Crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile	2 060	4 665	4 760
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions	4 115	4 387	4 200
730213	TVA	Taux de 10 % pour certains travaux sur des logements achevés depuis plus de deux ans	3 000	3 090	3 200
730221	TVA	Taux de 10 % pour la restauration	2 704	2 809	2 899
730210	TVA	Taux de 5,5 % ou de 10 % pour certaines opérations portant sur des logements sociaux, d'urgence, EHPAD, etc.	2 450	2 450	2 450
730303	TVA	Taux de 2,1 % pour certains médicaments	2 335	2 323	2 340
710103	TVA	Taux spéciaux de TVA pour la Guadeloupe, la Martinique et La Réunion	1 800	1 850	1 900
120202	IR	Exonérations de certaines prestations sociales (prestations familiales, AAH, etc.)	1 892	1 897	1 897
Total			42 174	49 570	49 467

Source : Évaluations des voies et moyens *annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II*, Dépenses fiscales.

Une ventilation plus précise, par tranche de coût, renforce le constat de la concentration du coût des dépenses fiscales. L'analyse qui suit repose sur un nombre de dépenses excluant les 64 dépenses non chiffrées sur la période 2017-2019 ainsi que les 27 « niches mortes », expliquant le total de 381 dépenses sur les 472 recensées.

RÉPARTITION DES DÉPENSES FISCALES EN FONCTION DE LEUR COÛT

Tranches de coût (C) (en millions d'euros)	Nombre de dépenses			Coût global des dépenses		
	Nombre	Part du total	Cumul	Coût (en millions d'euros)	Part du total	Cumul
$C \leq 1$ ⁽¹⁾	103	27,0 %	27,0 %	22	0,02 %	0,02 %
$1 < C \leq 5$	34	8,9 %	36,0 %	118	0,12 %	0,14 %
$5 < C \leq 10$	33	8,7 %	44,6 %	274	0,28 %	0,42 %
$10 < C \leq 50$	68	17,8 %	62,5 %	1 963	1,98 %	2,39 %
$50 < C \leq 100$	40	10,5 %	73,0 %	2 757	2,78 %	5,17 %
$100 < C \leq 200$	39	10,2 %	83,2 %	5 745	5,79 %	10,96 %
$200 < C \leq 500$	25	6,6 %	89,8 %	8 659	8,72 %	19,68 %
$500 < C \leq 1 000$	15	3,9 %	93,7 %	10 592	10,67 %	30,35 %
$1 000 < C \leq 2 000$	15	4,9 %	97,6 %	21 452	21,61 %	51,96 %
$2 000 < C \leq 5 000$	7	1,8 %	99,5 %	21 872	22,03 %	73,99 %
$5 000 < C$	2	0,5 %	100,0 %	25 821	26,01 %	100,00 %
Total	381	100,0 %	–	99 275	100,00 %	–

(1) La première tranche inclut les dépenses chiffrées « epsilon ».

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.

Le coût total affiché est de 99 275 millions d'euros, contre 99 300 millions d'euros dans le reste du rapport. Cela s'explique par l'exclusion de l'ensemble des « niches mortes » et par le fait que deux de ces dernières ont un chiffre pour 2019 qui a été pris en compte dans le tome II et qui atteint 25 millions d'euros ⁽¹⁾.

Il ressort de ces données, que les deux graphiques ci-après illustrent, une très forte concentration du coût des dépenses fiscales et un grand nombre de dispositifs dont le coût est relativement modeste :

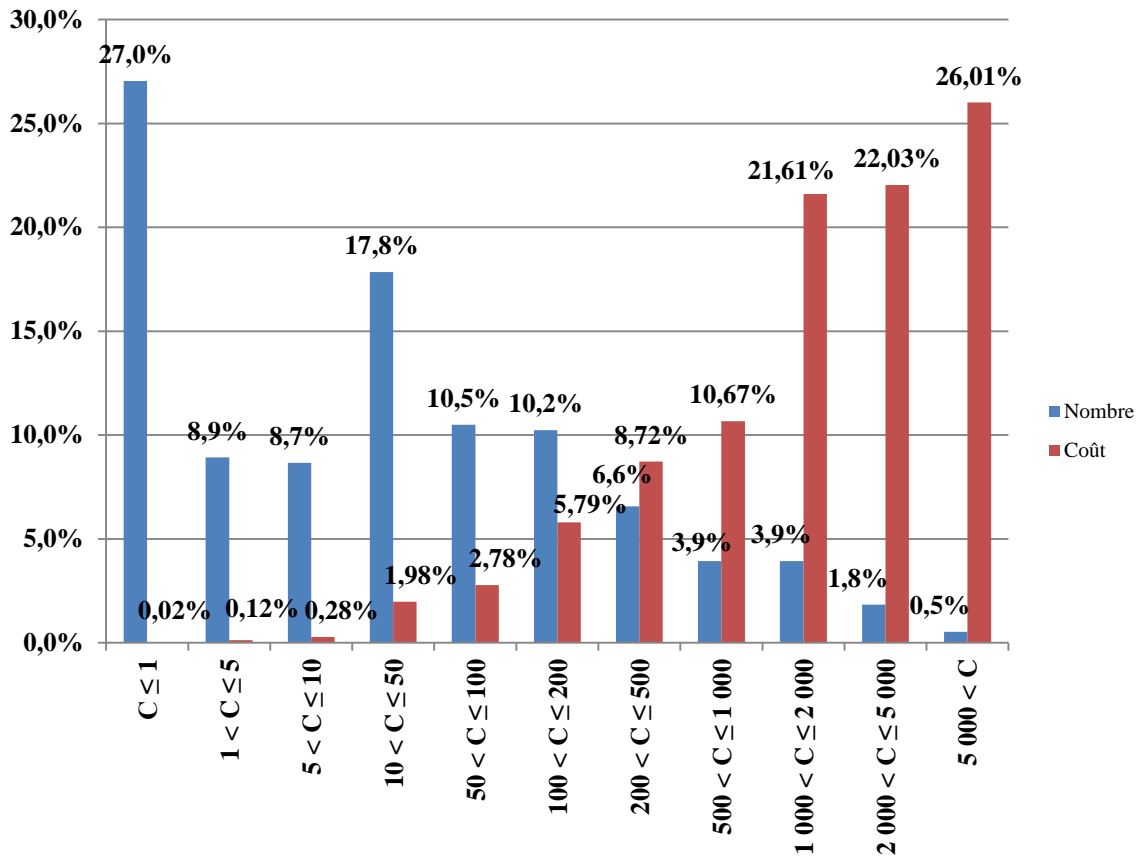
– 73 % des mesures chiffrées ayant une incidence budgétaire en 2019 ne correspondent qu'à 5,17 % du coût global ;

– à l'inverse, deux dépenses à elles seules, le CICE et le CIR, qui ne constituent que 0,5 % du total des mesures, représentent plus d'un quart du coût global (26,01 %) ;

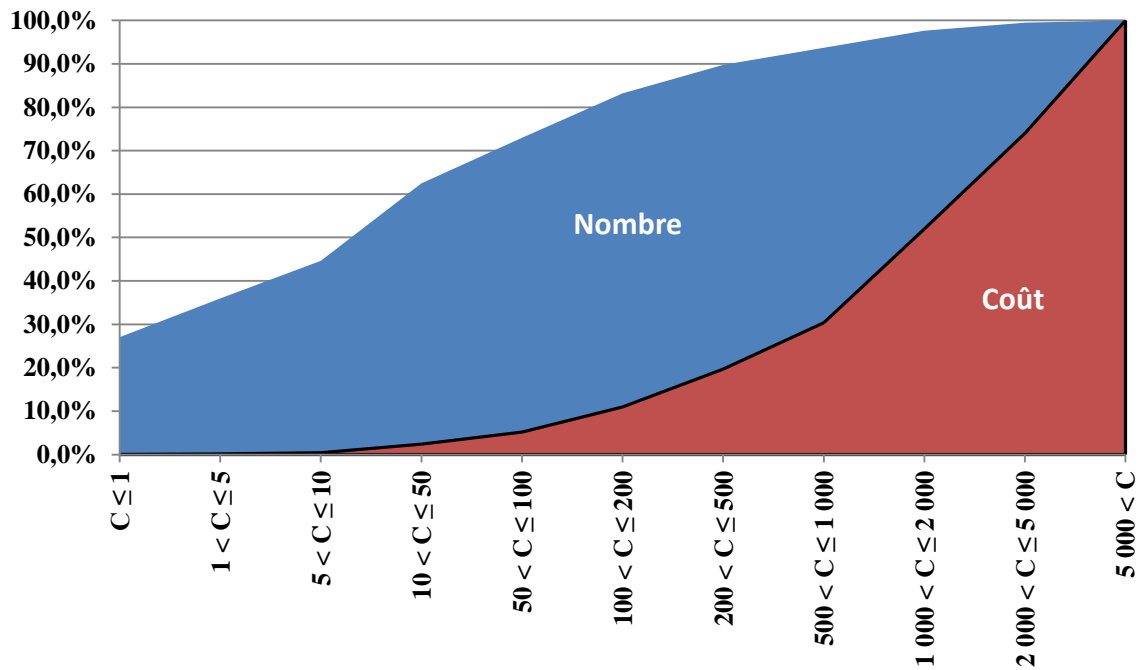
– d'une manière générale, 97,6 % des dépenses fiscales considérées représentent environ la moitié du coût global (51,96 %), l'autre moitié étant due à seulement neuf dispositifs sur les 381 retenus.

(1) Cf. infra, b du 4.

**Répartition du nombre et du coût global des dépenses fiscales
par tranche de coût**
(tranches de coût en millions d'euros)



Cumul du nombre et du coût des dépenses fiscales par tranche de coût
(tranches de coût en millions d'euros)



3. La répartition des dépenses fiscales par catégorie de bénéficiaires

Au regard de leurs bénéficiaires, les dépenses fiscales sont classées en trois groupes :

- celles bénéficiant aux ménages ;
- celles bénéficiant aux entreprises ;
- celles pouvant bénéficier aux deux précédentes populations.

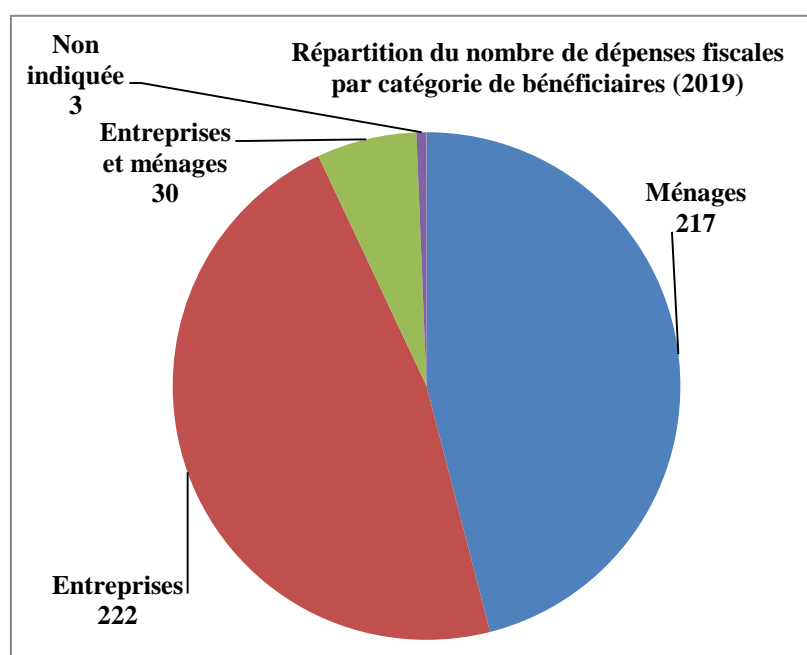
Le tableau et graphiques suivants illustrent la répartition des dépenses en fonction de la catégorie de bénéficiaires.

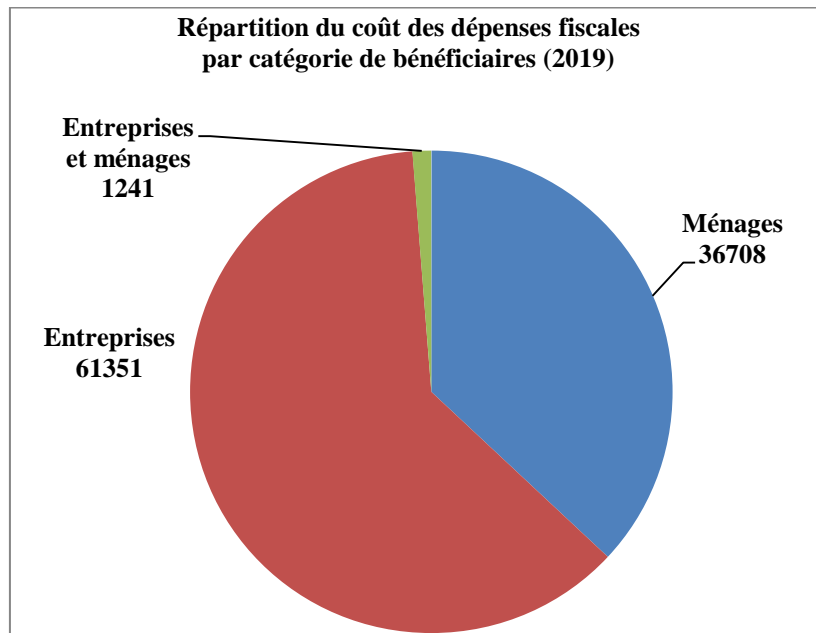
a. La répartition globale par catégorie de bénéficiaires

RÉPARTITION DES DÉPENSES FISCALES PAR CATÉGORIE DE BÉNÉFICIAIRES (2019)

Catégorie de bénéficiaires	Nombre de dépenses	% du nombre	Coût (en millions d'euros)	% du coût
Ménages	217	46,0 %	36 708	37,0 %
Entreprises	222	47,0 %	61 351	61,8 %
Entreprises et ménages	30	6,4 %	1 241	1,2 %
Non indiquée	3	0,6 %	0	0,0 %
Total	472	100,0 %	99 300	100,0 %

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.





Le nombre de dépenses fiscales bénéficiant aux entreprises est sensiblement le même que celui des dépenses profitant aux ménages. En termes de coût, en revanche, les premières représentent près des deux tiers du coût global.

Le détail par impôt de la répartition des dépenses par catégorie de bénéficiaires est présenté dans le tableau ci-dessous.

**RÉPARTITION DES DÉPENSES FISCALES
PAR CATÉGORIE DE BÉNÉFICIAIRES ET PAR IMPÔT (2019)**

Impôt	Nombre				Coût (en millions d'euros)			
	M	E	E, M	NI	M	E	E, M	NI
CVAE	0	8	0	0	0	26	0	0
TFPB	3	6	3	0	90	192	3	0
TFPNB	0	4	6	0	0	52	109	0
TH	3	1	0	0	1 720	72	0	0
CFE	0	11	0	0	0	95	0	0
IR	160	18	8	2	32 657	419	241	nc
IR-IS	2	50	0	1	1 139	28 661	0	nc
IS	0	39	1	0	0	3 366	40	0
ISF	10	0	0	0	0	0	0	0
RAS	0	1	0	0	0	0	0	0
IFI	5	0	0	0	103	0	0	0
DET	29	12	6	0	397	20	531	0
TVA	1	44	1	0	50	20 642	nc	0
TICPE	0	21	5	0	0	6 291	317	0
TICFE	0	4	0	0	0	1 515	0	0
TCA Audiov	0	2	0	0	0	nc	0	0
CAP	3	0	0	0	552	0	0	0
TVPP	1	0	0	0	E	0	0	0
TGAP	0	1	0	0	0	nc	0	0
Total	217	222	30	3	36 708	61 351	1 241	0

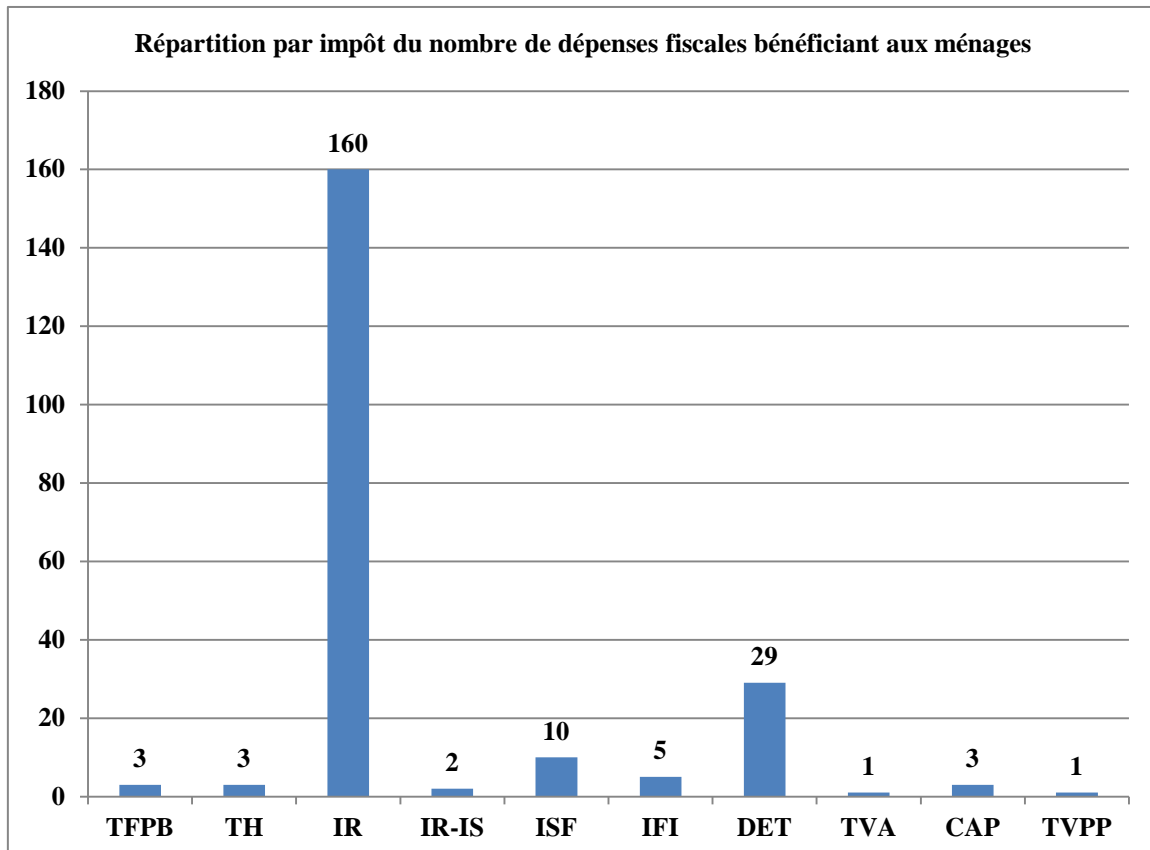
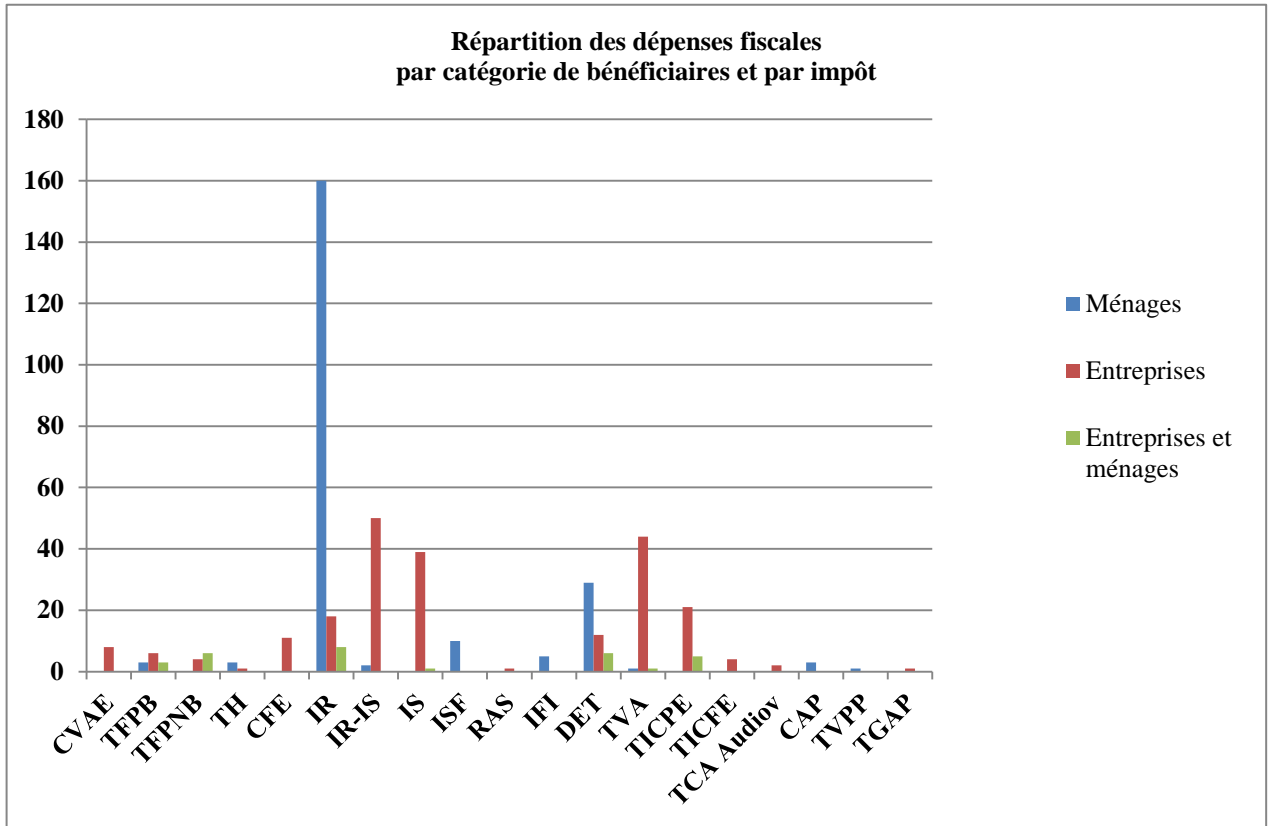
Légende : M : dépense fiscale bénéficiant aux ménages ; E : dépense fiscale bénéficiant aux entreprises ; E, M : dépense fiscale bénéficiant aux entreprises et aux ménages ; NI : dépense fiscale dont les bénéficiaires ne sont pas indiqués ; nc : non chiffré ; e : dépense fiscale dont le coût est chiffré à « epsilon », soit inférieur à 500 000 euros.

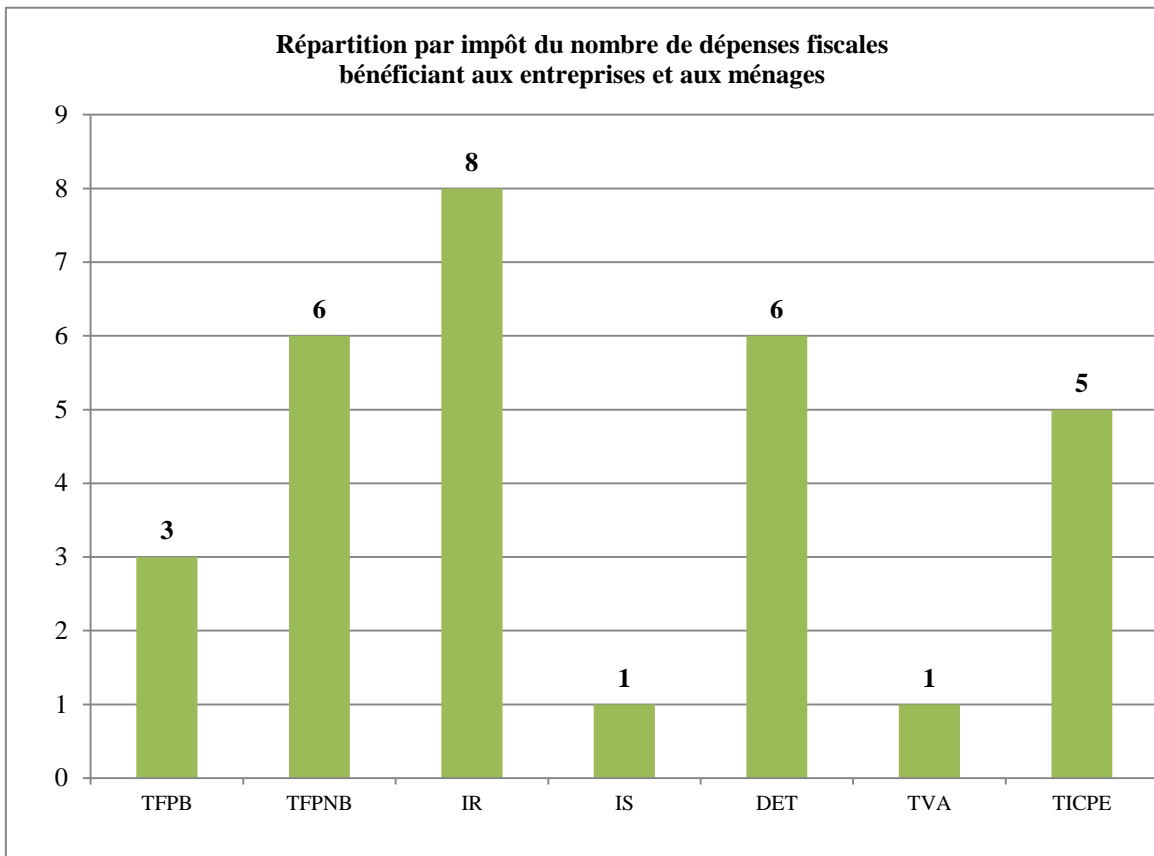
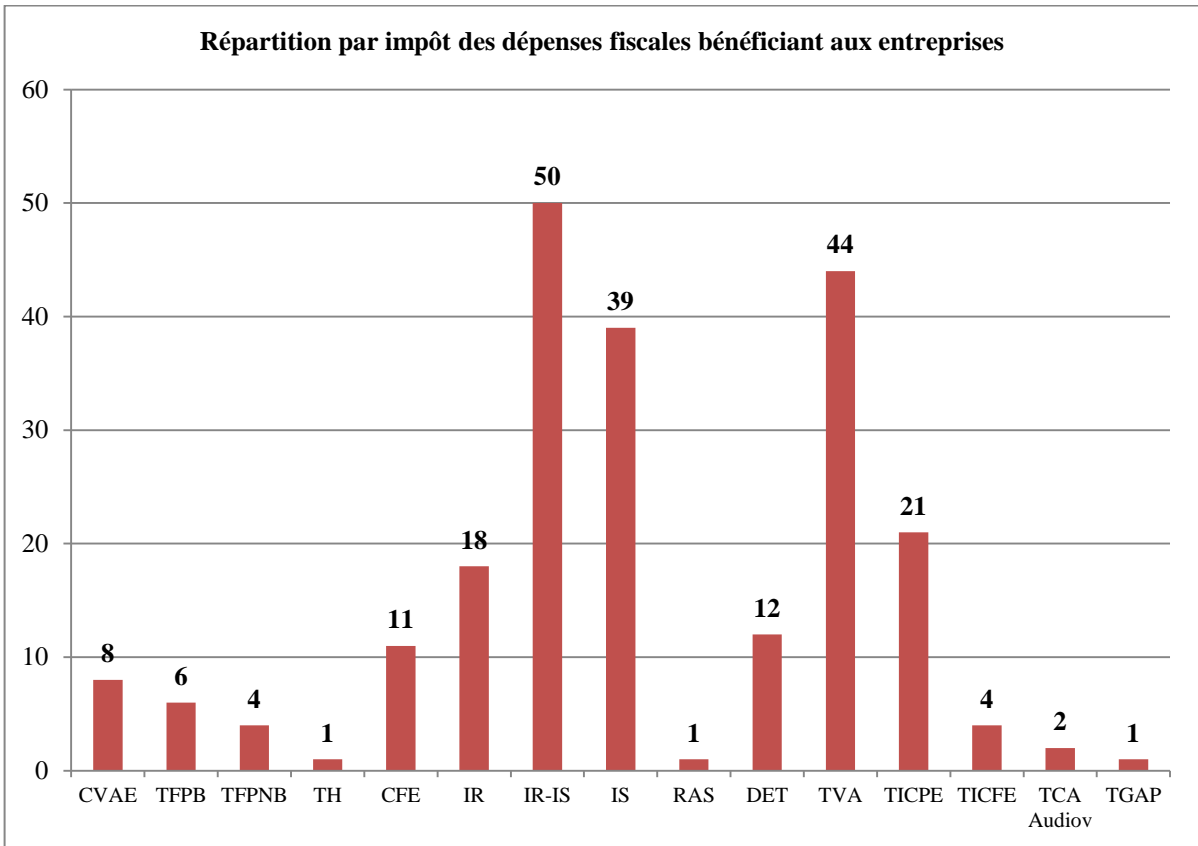
Source : *commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.*

Les données figurant dans ce tableau s'agissant de la répartition du nombre des dépenses sont détaillées par thème dans les développements qui suivent.

b. La répartition par catégorie de bénéficiaires du nombre de dépenses

Les quatre graphiques ci-après font état, par impôt, du nombre de dépenses pour chaque catégorie de bénéficiaires.

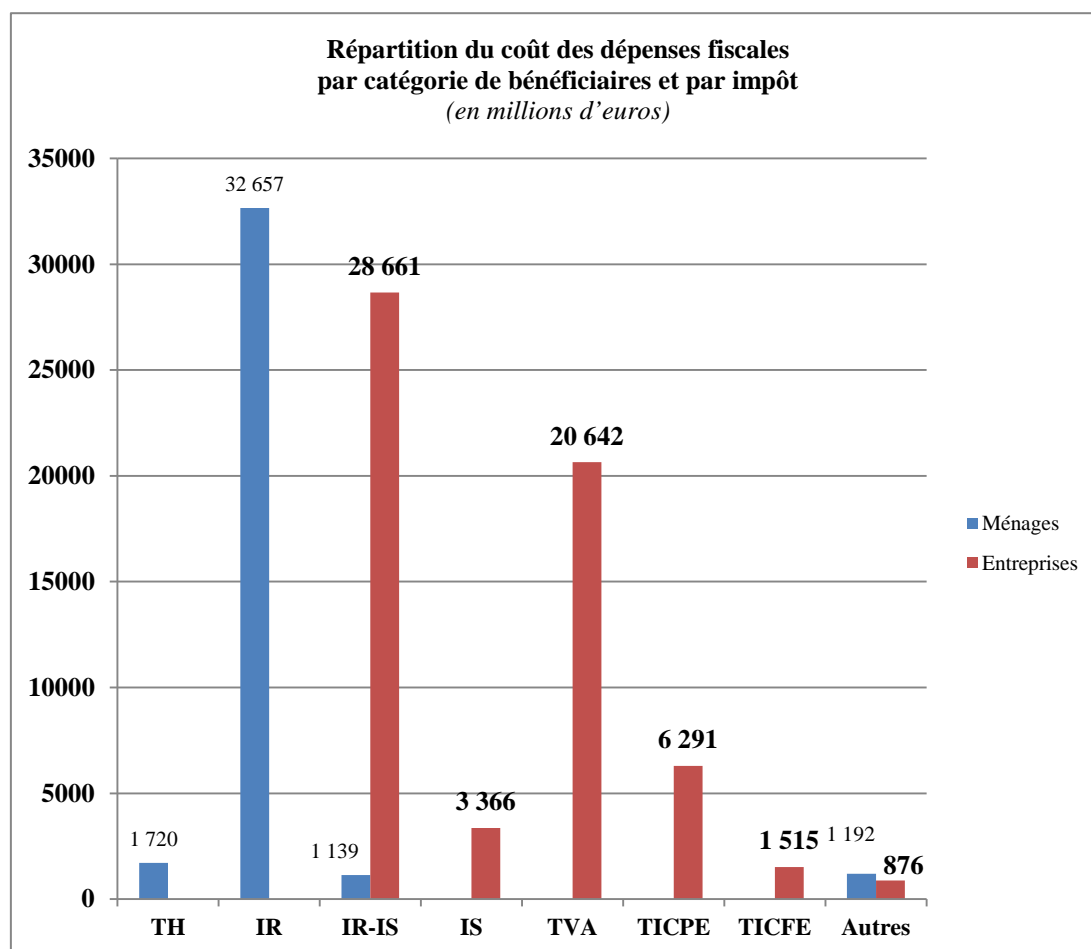


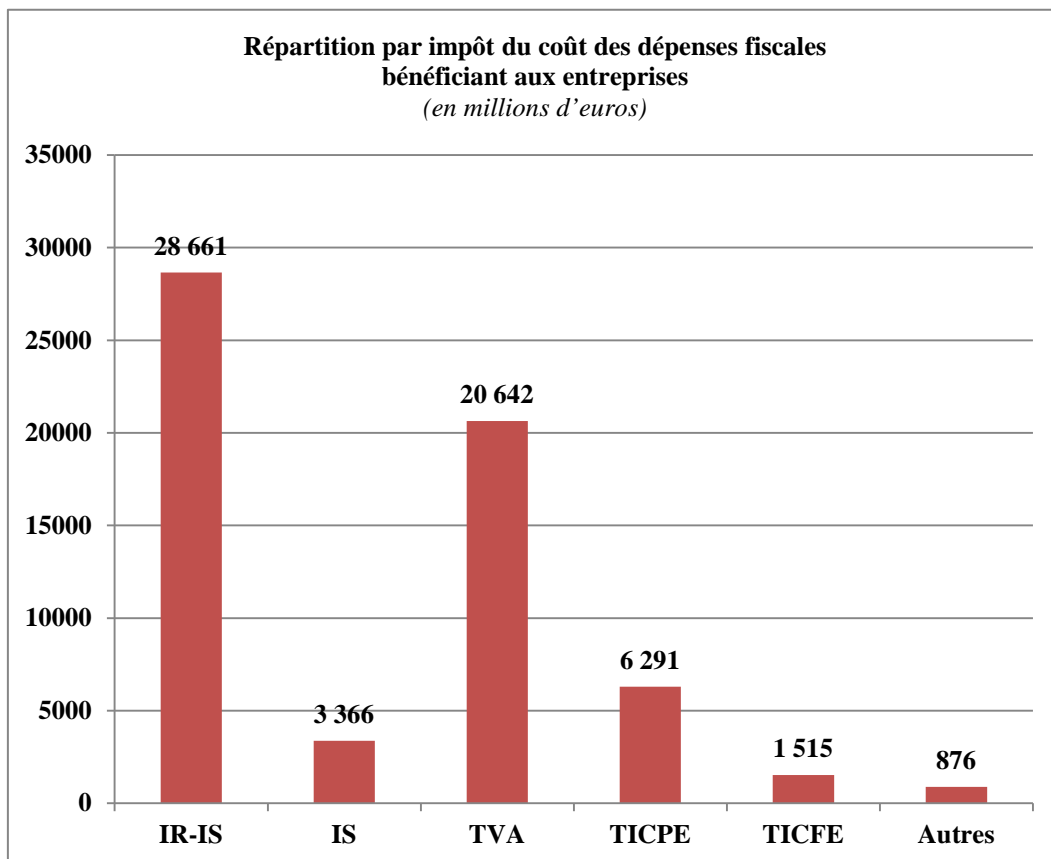
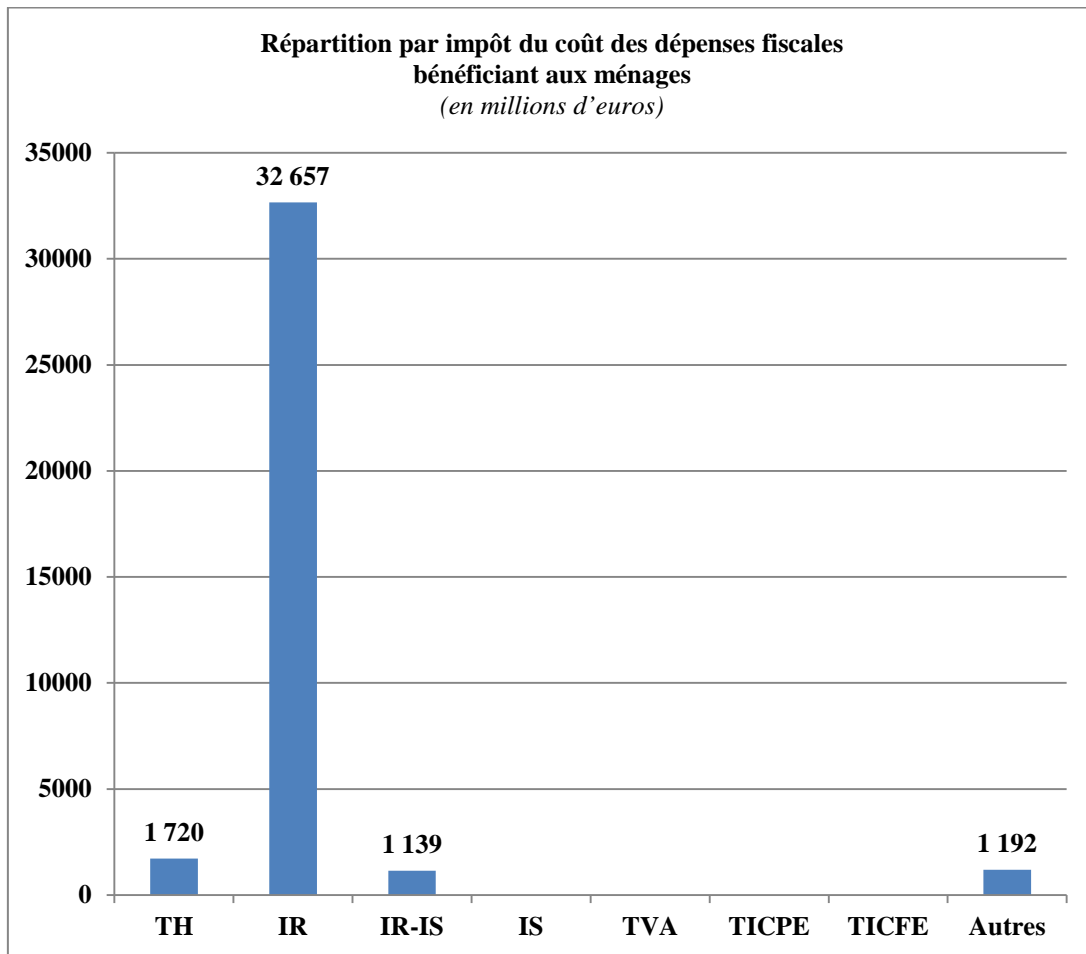


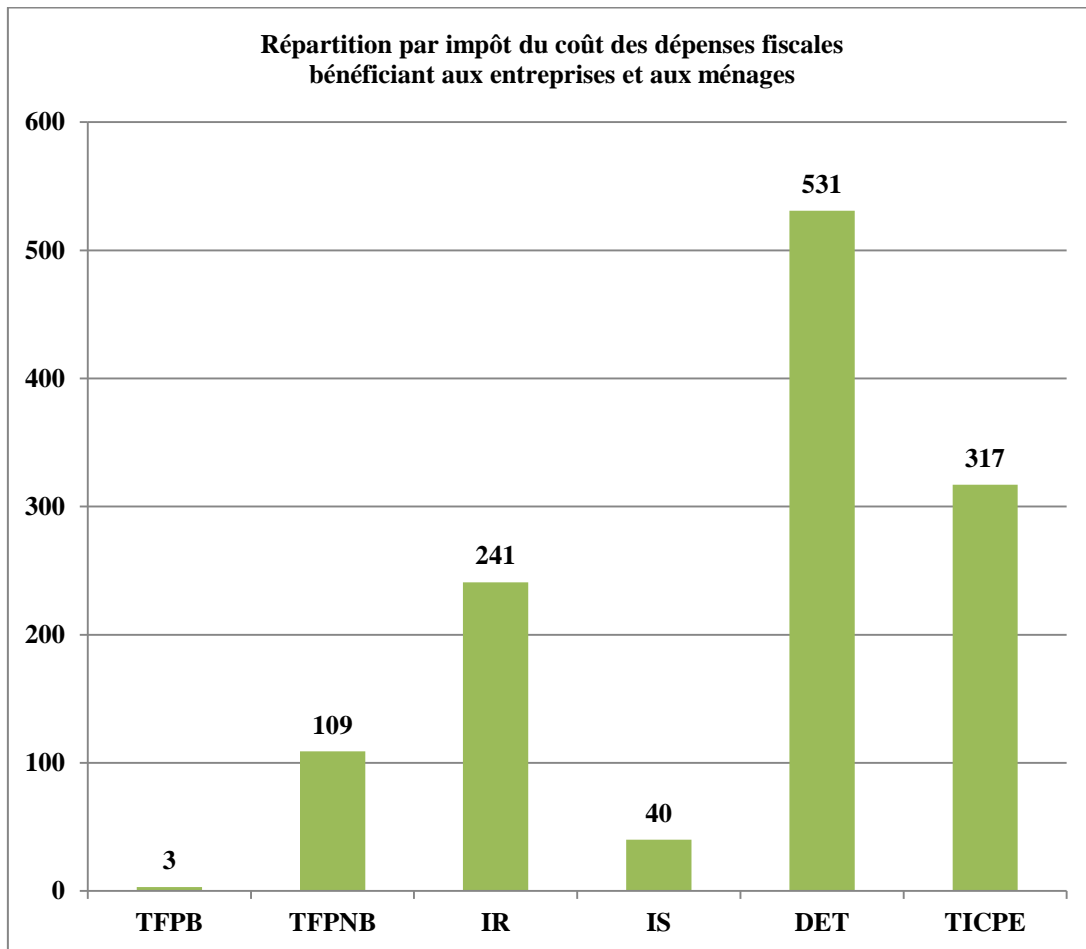
c. La répartition par catégorie de bénéficiaires du coût des dépenses

Les trois graphiques suivants poursuivent la logique de la série qui précède en faisant état, cette fois, de la répartition du coût des dépenses fiscales.

Là encore, les données sont présentées par catégorie de bénéficiaires dans trois graphiques, précédés par une synthèse. Cette dernière ne présente cependant pas les données relatives aux dépenses bénéficiant à la fois aux entreprises et aux ménages, compte tenu de la marginalité de leur coût une fois celui-ci réparti par impôt, par rapport au coût par impôt des dépenses fiscales spécifiques à chacune des deux populations de bénéficiaires.







d. Analyse de la répartition des dépenses fiscales par catégorie de bénéficiaires

- En matière de dépenses fiscales bénéficiant aux ménages, l'IR concentre l'essentiel des mesures (74 % de leur nombre) et du coût associé avec 32 657 millions d'euros, soit 89 % du total catégoriel.

Les dépenses relatives à la taxe d'habitation occupent une lointaine deuxième position en termes de coût (1 720 millions d'euros).

Les mesures concernant les droits d'enregistrement et de timbres sont plus nombreuses que celles relatives à la taxe d'habitation (29 contre 3) mais représentent un coût nettement moins élevé (397 millions d'euros à l'aune des chiffres disponibles). Il faut néanmoins y ajouter 531 millions d'euros de dépenses touchant ces droits et bénéficiant aux entreprises et aux ménages.

- Pour les entreprises, trois blocs se dégagent.

Premier bloc, les impôts sur les bénéfices (IR et IS), dont les dépenses fiscales représentent presque la moitié du coût des mesures en faveur des entreprises et près d'un tiers du coût global (30 027 millions d'euros en additionnant les mesures IR-IS et celles exclusives à l'IS).

Cette importance repose essentiellement sur l'ampleur du coût du CICE, chiffré à 19 621 millions d'euros pour 2019 et qui représente ainsi à lui seul plus de 61 % du coût des dépenses en faveur des entreprises rattachées à l'IR ou l'IS et 31,5 % du coût de l'ensemble des dépenses fiscales en faveur des entreprises.

Les dépenses qui ne concernent que l'IS présentent un coût relativement modeste (3 366 millions d'euros) dans la mesure où la plupart des dispositifs bénéficiant aux entreprises sont communs à l'IR et à l'IS. En pratique, néanmoins, c'est bien l'IS qui supporte l'essentiel du coût des dépenses fiscales communes à l'IR et à l'IS : à titre d'exemple, s'agissant du CICE, 95,6 % du total des créances déclarées en juillet 2018 au titre des millésimes 2013 à 2017 concerne des redevables à l'IS ⁽¹⁾.

Le deuxième bloc concerne les dépenses fiscales portant sur la TVA, qui représentent 20 642 millions d'euros, soit un tiers du coût des dépenses bénéficiant aux entreprises et plus de 20 % du coût global des dépenses fiscales.

Enfin, le troisième bloc est constitué par les dépenses relatives aux taxes énergétiques que sont la TICPE et la TICFE, dont le coût cumulé s'élève pour 2019 à 7 806 millions d'euros (rappelons que 317 millions d'euros sont par ailleurs rattachés à des dépenses bénéficiant à la fois aux entreprises et aux ménages).

e. Un rattachement catégoriel parfois contestable et une présentation incomplète

La ventilation par impôt des dépenses fiscales appréciées par catégorie de bénéficiaires met en évidence certaines lacunes, voire incongruités.

● En premier lieu, trois dépenses ne sont rattachées à aucune catégorie de bénéficiaires :

– la dépense n° 150203 (IR), qui prévoit un abattement exceptionnel de 30 % sur certaines plus-values ; elle concerne vraisemblablement les ménages mais l'information est manquante ;

– la dépense n° 170308 (IR), qui exclut du revenu imposable certains bénéficiaires tirés d'exploitations agricoles en outre-mer ; cette dépense concerne vraisemblablement les entreprises ;

– la dépense n° 210323 (IR-IS), consistant en une exonération des plus-values de cession d'un droit de surélévation, qui peut concerner les ménages et les entreprises.

● En deuxième lieu, certains rattachements à une catégorie de bénéficiaires peuvent surprendre :

(1) Comité de suivi du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, [Rapport 2018](#), octobre 2018, page 36.

– les crédits d’impôts « prêt à taux zéro » (PTZ et éco-PTZ), dépenses n^{os} 210313 et 210321 (IR-IS), sont rattachés aux ménages. Économiquement, il y a un sens dans ce choix, puisque ce sont bien les ménages clients d’établissements de crédit qui profiteront d’un prêt à taux zéro. En revanche, fiscalement, c’est bien l’établissement de crédit lui-même, et donc une entreprise, qui bénéficie du crédit d’impôt. Classifier le PTZ en dépense fiscale à destination des ménages est donc contestable ;

– toutes les dépenses fiscales relatives à la TVA sont rattachées aux entreprises (ou sont mixtes), à l’exception de la n^o 730222, rattachée aux ménages et qui prévoit un taux réduit de TVA pour certaines livraisons de logements. Cette dépense fiscale paraît plutôt profiter aux entreprises ;

– la dépense n^o 320115 relative à l’IS, excluant de l’assujettissement à cet impôt certaines associations, est rattachée aux ménages, ce qui ne laisse pas de surprendre eu égard à son objet et au fait que l’impôt considéré porte, par définition, sur les sociétés.

● En troisième lieu, l’annexe du tome II présentant les dépenses fiscales par catégorie de bénéficiaires (entreprises ; entreprises, ménages ; ménages) avec mention de leur coût pour 2019 est incomplète.

Plusieurs dépenses sont en effet absentes des trois listes annexées et conduisent à une minoration du nombre (et du coût pour 2019) des dépenses par catégorie de bénéficiaires. Seule une analyse complète de la présentation détaillée des dépenses sur plus de 110 pages du tome II permet de connaître le nombre réel de dépenses par catégorie de bénéficiaires.

L’écart entre le nombre réel et celui indiqué en annexe figure dans le tableau ci-dessous. L’analyse portant ici sur les lacunes du tome II, le nombre de départ retenu est de 474, soit celui mentionné au début du tome II, et non 472 qui tient compte de l’abandon de la création de deux dépenses. Par ailleurs, les trois dépenses dont la catégorie de bénéficiaires n’est pas indiquée ne sont pas prises en compte, expliquant le total réel fixé à 471.

**DIFFÉRENCE ENTRE LE NOMBRE RÉEL DE DÉPENSES FISCALES PAR BÉNÉFICIAIRES
ET LE NOMBRE INDIQUÉ DANS L’ANNEXE DU TOME II**

	Entreprises	Entreprises, ménages	Ménages	Total
Nombre réel	224	30	217	471
Annexe du tome II	210	30	203	443
Différence	14	0	14	28

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.

Le fait que l'annexe censée fournir une vision globale et rapide des dépenses par catégorie de bénéficiaires ne fasse pas mention de 28 dépenses est problématique dans la mesure où cela empêche des analyses rapides et une connaissance exacte des montants concernant telle ou telle catégorie.

Le caractère problématique de ce défaut est d'autant plus prononcé si les dépenses ne figurant pas dans l'annexe sont identifiées. Si certaines absences peuvent s'expliquer par le fait que la mesure correspondante n'a plus d'effet budgétaire en 2019 – c'est notamment le cas des dépenses relatives à l'ISF ou de dépenses portant sur la TICPE dont la suppression était prévue dans le texte initial –, d'autres absences sont plus étonnantes. À titre d'exemple, le CICE n'est pas mentionné dans l'annexe consacrée aux dépenses bénéficiant aux entreprises, alors que son impact budgétaire pour 2019 est estimé à près de 20 milliards d'euros. Il est ainsi pour le moins regrettable que la liste des dépenses bénéficiant aux entreprises fasse l'impasse sur la plus importante d'entre elles.

4. Les dépenses fiscales éteintes : « niches froides » et « niches mortes »

Le tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexées au projet de loi de finances pour 2019 recense 474 dépenses fiscales pour un coût global de 98 193 millions d'euros.

Ces chiffres s'établissent à 472 dépenses fiscales pour un coût de 99 300 millions d'euros si les modifications prévues à l'article 19 du projet de loi de finances pour 2019, qui n'ont finalement pas été adoptées, ne sont pas retenues dans l'analyse.

Cependant, ces données sont relativement trompeuses et ne fournissent pas une vision juste des dispositifs dérogatoires en vigueur ou sur lesquels le législateur dispose d'une marge de manœuvre effective.

a. Présentation des dépenses fiscales éteintes

En effet, le fait générateur de nombreuses dépenses est échu, ce qui signifie que les dispositifs sont éteints, qu'ils produisent encore des effets budgétaires pour une ou plusieurs années (« niches froides ») ou que leur incidence budgétaire est elle aussi échue (« niches mortes »).

L'exemple le plus marquant de « niche froide » est le CICE, abrogé à compter de 2019 par la loi de finances pour 2018 mais qui continue à produire des effets budgétaires ⁽¹⁾. D'autres « niches froides » arrivent à échéance simplement du fait d'une absence de prorogation.

(1) Le CICE a été maintenu dans le Département de Mayotte par l'article 155 de la loi de finances pour 2019. Ce maintien n'est cependant pas de nature à remettre en cause la pertinence de la classification de la mesure en « dépense éteinte » dans la mesure où, d'une part, il résulte d'un amendement parlementaire – la dépense était donc bien censée être éteinte en 2019 à l'aune du tome II – et, d'autre part, le coût du

● Le tableau ci-dessous, illustré par le graphique qui le suit, recense pour chaque impôt le nombre de dépenses fiscales éteintes, en distinguant entre « niches froides » et « niches mortes » selon leur éventuelle incidence budgétaire et en précisant le coût associé – le cas échéant ajusté si aucun chiffrage pour 2019 n’est indiqué.

Sont incluses dans les dépenses éteintes huit mesures indiquées comme non bornées (et donc comme n’étant pas éteintes) alors qu’elles le sont :

– trois, abrogées par les lois de finances pour 2017 et 2018, relèvent des « niches mortes »⁽¹⁾ ;

– cinq, abrogées à compter de 2019 par la loi de finances pour 2019 et dont la suppression était prévue dans le texte initial, relèvent des « niches froides »⁽²⁾.

DÉPENSES FISCALES ÉTEINTES RECENSÉES DANS LES ANNEXES BUDGÉTAIRES

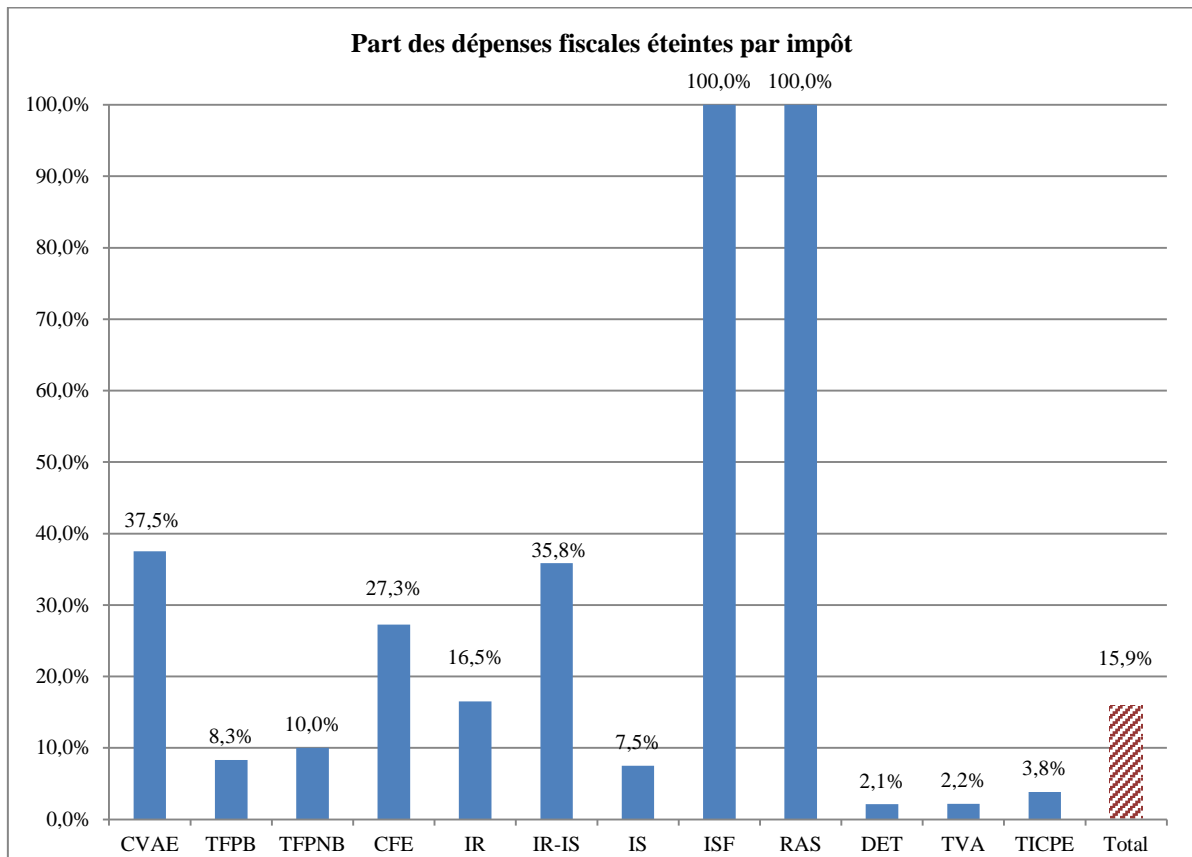
	Nombre de dépenses éteintes				Coût 2019 des dépenses éteintes	
	Nombre	% des dépenses de l’impôt	Dont « niches mortes »	Dont « niches froides »	Coût (en millions d’euros)	% du coût des dépenses de l’impôt
CVAE	3	37,5 %	0	3	1	3,8 %
TFPB	1	8,3 %	0	1	0	0,0 %
TFPNB	1	10,0 %	0	1	0	0,0 %
TH	0	–	–	–	–	–
CFE	3	27,3 %	0	3	nc	–
IR	31	16,5 %	11	20	1 558	4,7 %
IR-IS	19	35,8 %	5	14	20 344	68,3 %
IS	3	7,5 %	1	2	nc	–
ISF	10	100,0 %	10	0	0	0,0 %
RAS	1	100,0 %	0	1	nc	–
IFI	0	–	–	–	–	–
DET	1	2,1 %	0	1	nc	–
TVA	1	2,2 %	0	1	0	0,0 %
TICPE	1	3,8 %	0	1	0	0,0 %
TICFE	0	–	–	–	–	–
TCA Audiov.	0	–	–	–	–	–
CAP	0	–	–	–	–	–
TVPP	0	–	–	–	–	–
TGAP	0	–	–	–	–	–
Total	75	15,9 %	27	48	21 903	22,1 %

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.

maintien, estimé à 10 millions d’euros par an, est sans commune mesure avec le coût du CICE « normal », de près de 20 milliards d’euros en 2019.

(1) Dépenses n^{os} 120207, 160206 et 210312.

(2) Dépenses n^{os} 120137, 170103, 170105, 230408, 230504 et 710104.



● Loin de constituer un phénomène marginal, les dépenses fiscales éteintes occupent une place importante dans les dispositifs dérogatoires :

– 15,9 % du nombre total des dépenses fiscales, ce qui correspond à près d’une mesure sur six ;

– 22,1 % du coût global des dépenses fiscales, soit plus d’un cinquième de celui-ci.

La ventilation par impôt des dépenses fiscales éteintes est variable, mais plusieurs traits saillants émergent :

– deux types d’impôt voient l’intégralité des dépenses fiscales qui leur sont rattachées éteintes, l’ISF et les retenues à la source :

- l’exonération de retenues à la source, seule dépense rattachée à cette catégorie d’impôts, s’applique en effet aux compétitions pour lesquelles la décision d’attribution à la France est intervenue avant le 31 décembre 2017 ;
- l’ISF ayant été supprimé, il est normal que les dispositifs s’y rattachant soient éteints – il y a en outre lieu de noter que tous constituent des « niches mortes », leur incidence budgétaire étant également échue ;

– quatre autres catégories d’impôts connaissent une part de dépenses fiscales éteintes supérieure à la part globale (15,9 %) : la CVAE, la CFE, l’IR et les mesures IR-IS.

En matière de coût, le volume substantiel occupé par les dépenses fiscales éteintes est pour l’essentiel dû au CICE, qui représente près de 70 % du coût des dépenses IR-IS et près de 20 % du coût global des dépenses fiscales.

b. La nécessité d’une meilleure identification des dépenses éteintes dans le tome II

La réflexion sur les « niches mortes » et les « niches froides » démontre bien que le fait de présenter les dépenses fiscales comme 474 (ou 472) mesures représentant une manne de près de 100 milliards d’euros est non seulement réducteur, mais aussi trompeur, voire erroné. Le coût associé aux dépenses fiscales éteintes ne peut en effet en principe pas être récupéré : tel est notamment le cas s’agissant du CICE, dont toute récupération rétroactive présenterait d’importantes difficultés constitutionnelles sous l’angle du respect du droit de propriété touchant les créances.

Il serait donc plus juste de faire état de moins de 400 dépenses fiscales dont le coût global est inférieur à 80 milliards d’euros.

- Outre une vision faussée des dépenses fiscales, l’inclusion des mesures éteintes dans la liste détaillée des dépenses fiscales au sein du tome II et dans les éléments généraux (nombre et coût globaux) est de nature à conduire à une moindre lisibilité des dispositifs dérogatoires et à complexifier les travaux d’évaluation, en mélangeant des dépenses « actives », des « niches froides » et des « niches mortes » définitivement éteintes et sans effet.

Une présentation à part, dans une annexe dédiée, pourrait constituer une solution à même de concilier le besoin de disposer des données sur des mesures éteintes et le confort d’un document plus lisible et exploitable. À titre d’exemple, pourquoi les mesures relatives à l’ISF, qui relèvent non seulement des « niches mortes » mais qui, de surcroît, sont rattachées à un impôt qui n’est plus en vigueur, sont incluses dans le nombre total des dépenses fiscales et figurent dans la liste détaillée du tome II ?

- Une telle présentation *ad hoc* pourrait également éviter certaines incongruités qu’une lecture attentive du tome II fait apparaître, telles que les dépenses dont l’incidence budgétaire prend fin en 2018 mais pour lesquelles un coût est affiché au titre de 2019 :

- la dépense n° 130207 (« Malraux ancien »), dont l’incidence budgétaire a pris fin en 2018 mais qui affiche au titre de 2019 un coût de 5 millions d’euros ;

– les dépenses n^{os} 150201 (abattements conditionnés sur certaines plus-values de cession d'immeubles destinés à être démolis pour construire des logements) et 210323 (exonération des plus-values de cession d'un droit de surélévation), dont les effets sont également censés se terminer en 2018 mais qui apparaissent chacune « non chiffrée » pour 2019 ; il convient d'ailleurs de noter que le coût de la dépense n^o 150201 de 20 millions d'euros au titre de 2017 a été pris en compte pour calculer le coût global de 98 193 millions d'euros qui figure dans le tome II, alors que cette dépense n'avait plus d'incidence budgétaire en 2019.

- Enfin, une présentation dédiée aux dépenses éteintes, qu'elles relèvent des « niches froides » ou des « niches mortes », serait propice à réduire, sinon éliminer, les coquilles et erreurs que compte sur ce point le tome II, telles que celles précédemment évoquées sur les dispositifs abrogés et, parfois, n'ayant plus d'incidence budgétaire, mais portant la mention « non bornée ».

5. Les importantes lacunes des données relatives aux dépenses fiscales : coût et nombre de bénéficiaires

Si le tome II est utile, les précédents développements ont démontré son insuffisance pour tout vrai travail d'évaluation des dépenses fiscales. Ce constat est renforcé si l'analyse porte sur les données relatives au coût et au nombre de bénéficiaires des dépenses fiscales.

a. L'insuffisant chiffrage des dépenses fiscales

- Les insuffisances de chiffrage sont retracées dans le tableau suivant. Deux précisions méthodologiques doivent être apportées.

D'une part, les dépenses chiffrées à « epsilon » sont celles dont le coût est inférieur à 500 000 euros.

D'autre part, les données présentées n'incluent pas les 27 « niches mortes », dont l'incidence budgétaire est échue : leur prise en compte pour apprécier la qualité du chiffrage des dépenses fiscales pour 2019 n'aurait pas de sens. Cette exclusion explique au demeurant la différence de deux unités entre le nombre de dépenses non chiffrées au titre de 2019 tel qu'il ressort du tome II (136) et celui figurant dans le présent rapport (134) : ainsi qu'il a été vu, les dépenses n^{os} 150201 (IR) et 210323 (IR-IS), non chiffrées dans le tome II, ont vu leur incidence budgétaire arriver à son terme en 2018.

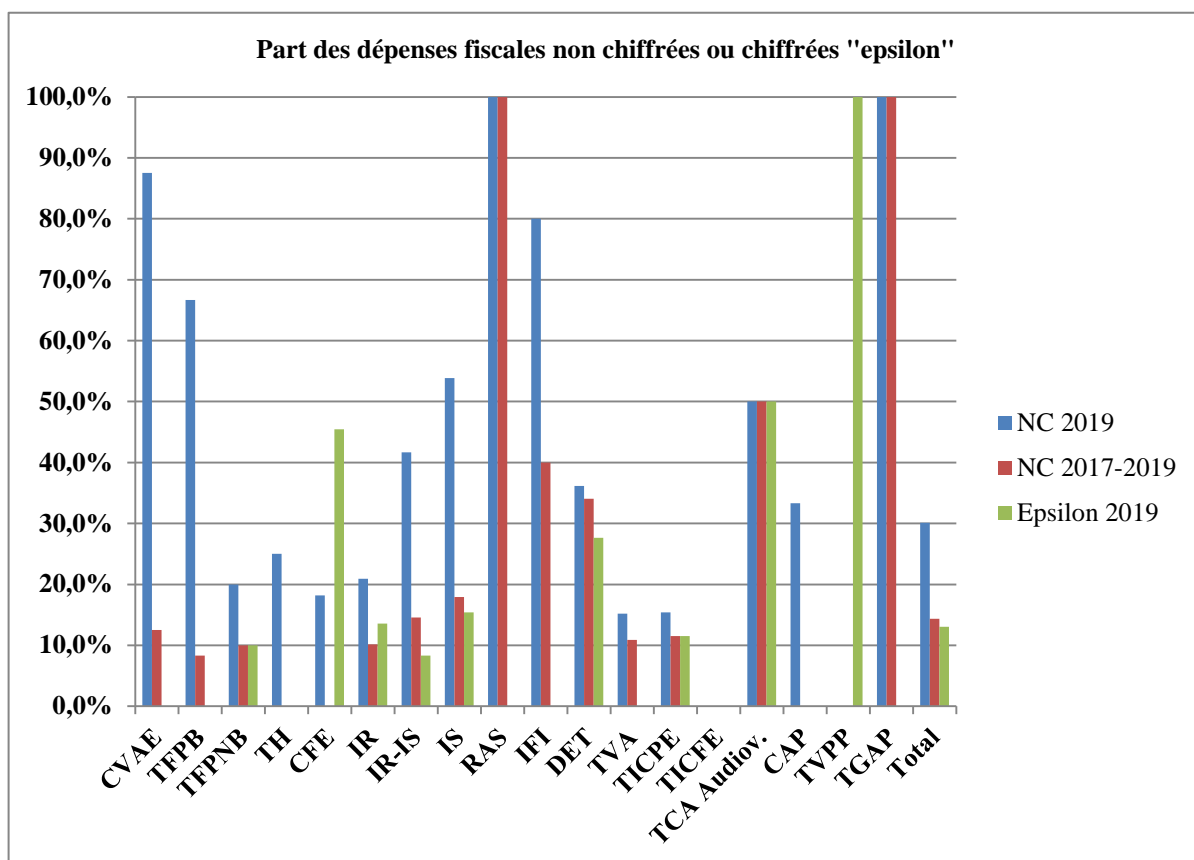
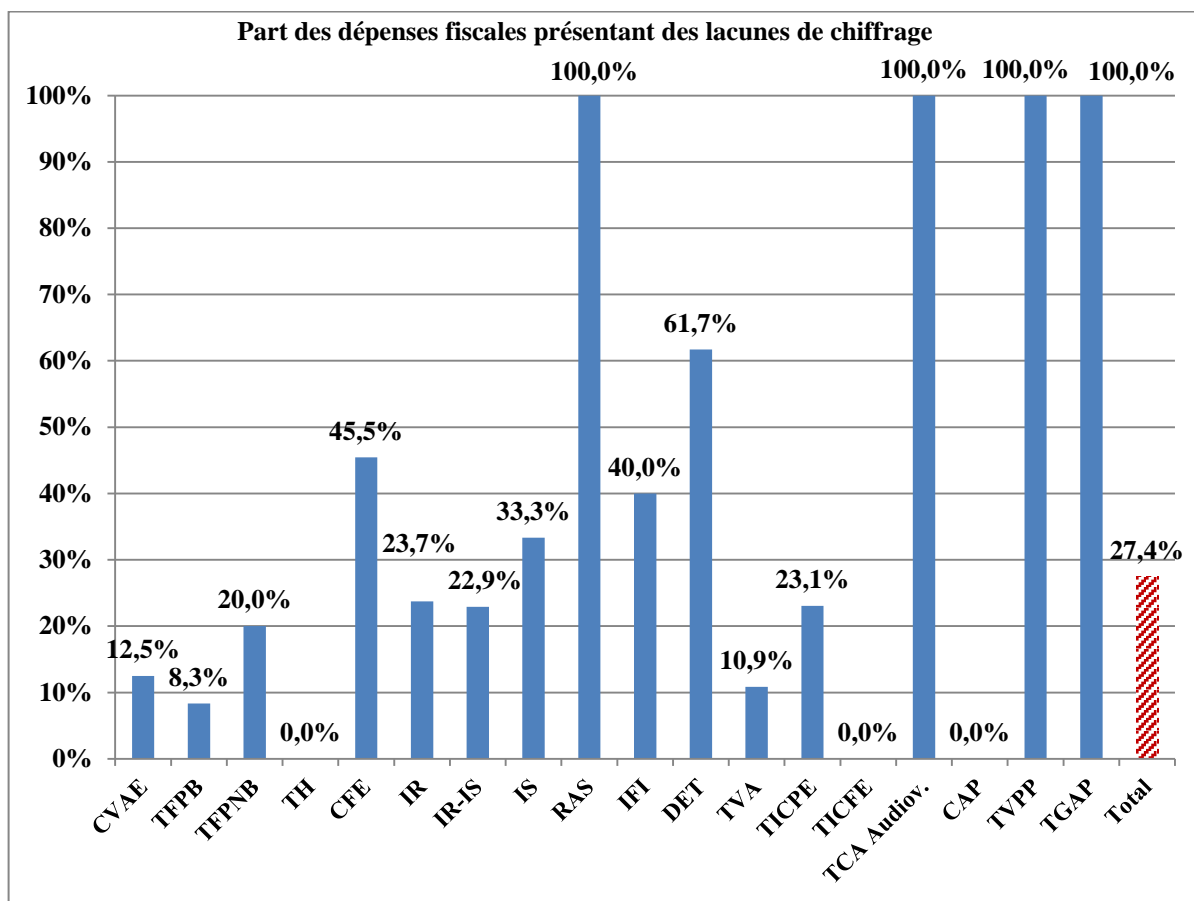
En conséquence, la proportion des dépenses non chiffrées, que ce soit au titre de la seule année 2019 ou de la période 2017-2019, et celle des dépenses chiffrées à « epsilon », repose sur un total de 445 dépenses fiscales et non de 472.

CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES

	Dépenses non chiffrées				Dépenses chiffrées « epsilon » pour 2019 (C)		Total des dépenses mal chiffrées (B + C)	
	Pour 2019 (A)		Sur la période 2017-2019 (B)		Nombre	% des dépenses de l'impôt	Nombre	%
Impôt	Nombre	% des dépenses de l'impôt	Nombre	% des dépenses de l'impôt				
CVAE	7	87,5 %	1	12,5 %	0	0,0 %	1	12,5 %
TFPB	8	66,7 %	1	8,3 %	0	0,0 %	1	8,3 %
TFPNB	2	20,0 %	1	10,0 %	1	10,0 %	2	20,0 %
TH	1	25,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
CFE	2	18,2 %	0	0,0 %	5	45,5 %	5	45,5 %
IR	37	20,9 %	18	10,2 %	24	13,6 %	42	23,7 %
IR-IS	20	41,7 %	7	14,6 %	4	8,3 %	11	22,9 %
IS	21	53,8 %	7	17,9 %	6	15,4 %	13	33,3 %
ISF	–	–	–	–	–	–	–	–
RAS	1	100 %	1	100,0 %	0	0,0 %	1	100,0 %
IFI	4	80,0 %	2	40,0 %	0	0,0 %	2	40,0 %
DET	17	36,2 %	16	34,0 %	13	27,7 %	29	61,7 %
TVA	7	15,2 %	5	10,9 %	0	0,0 %	5	10,9 %
TICPE	4	15,4 %	3	11,5 %	3	11,5 %	6	23,1 %
TICFE	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
TCA Audiov.	1	50,0 %	1	50,0 %	1	50,0 %	2	100,0 %
CAP	1	33,3 %	0	0,0 %	0	0,0 %	0	0,0 %
TVPP	0	0,0 %	0	0,0 %	1	100,0 %	1	100,0 %
TGAP	1	100,0 %	1	100,0 %	0	0,0 %	1	100,0 %
Total	134	30,1 %	64	14,4 %	58	13,0 %	122	27,4 %

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.

Les deux graphiques ci-dessous illustrent les données figurant dans le tableau précédent. Le premier précise, pour chaque impôt (hors ISF) les dépenses mal chiffrées, catégorie qui regroupe celles n'ayant aucun chiffrage entre 2017 et 2019 et celles chiffrées « epsilon ». Le second détaille ces données en indiquant la part des dépenses non chiffrées en 2019, de celles non chiffrées sur la période 2017-2019 et de celles chiffrées « epsilon ».



Près d'une dépense fiscale sur trois (30,2 %) ne fait l'objet d'aucun chiffrage pour 2019. Cette ampleur doit cependant être nuancée par la nécessaire prise en compte du chiffrage ajusté, qui permet de remonter à 2018 ou, le cas échéant, 2017, afin d'obtenir un coût certes ancien, mais qui fournit un ordre de grandeur utile et qui, en outre, repose sur des données plus fiables, voire définitives.

- Se borner aux seuls chiffres mentionnés au titre de 2019 ne serait par ailleurs pas toujours pertinent. Nombreuses sont en effet les situations susceptibles de justifier un défaut de chiffrage pour l'année à venir :

- les comportements sont très volatils, rendant toute prévision délicate (tel est le cas de la « niche Copé », bien qu'il ne s'agisse pas d'une dépense fiscale *stricto sensu* mais d'une modalité de calcul de l'impôt) ;

- la mesure est récente, à l'image des dispositifs d'exonérations dans les bassins urbains à dynamiser, créés à compter de 2018, ou des dépenses fiscales rattachées à l'IFI ;

- le dispositif fait, dans le projet de loi de finances, l'objet de modifications délicates à anticiper et appréhender : cela explique l'absence de chiffrage pour 2019 du taux réduit d'imposition sur les plus-values tirées des produits de cessions d'actifs incorporels (« taux réduit brevets »), dépense n° 320139, substantiellement réformée par le projet de loi de finances pour 2019 mais qui, au titre des années précédentes, était très bien chiffrée.

En tenant compte du chiffrage ajusté, la part des dépenses réellement non chiffrées est de 14,4 % : près de la moitié des dépenses non chiffrées pour 2019 présentent au titre de 2018 ou 2017 un coût connu. Moins insatisfaisant, ce constat reste néanmoins difficilement acceptable, surtout si sont ajoutées aux dépenses non chiffrées les mesures dont le coût est estimé à « epsilon », inférieur à 500 000 euros.

Sur les 445 dépenses fiscales ayant une incidence budgétaire en 2019, 58 font l'objet d'un tel « chiffrage », qui ne permet pas de savoir combien la mesure coûte réellement. Représentant 13 % des dépenses actives, ces dispositifs ont un coût global compris dans une fourchette allant de un euro à 29 millions d'euros.

- Enfin, il arrive qu'un chiffrage figurant dans le tome II soit incorrect. Tel est manifestement le cas s'agissant de la dépense fiscale n° 230409, consistant en une provision pour investissement des sommes excédant l'obligation légale de la participation et portées à la réserve spéciale de participation, prévue aux II à IV de l'article 237 *bis* A du CGI.

Depuis le projet de loi de finances pour 2015, les annexes budgétaires des projets de loi de finances d'une année N chiffreront cette dépense, au titre de l'année N – 2, à zéro (elle n'est pas chiffrée pour les années N – 1 et N).

Ce coût nul a conduit à l'adoption par l'Assemblée nationale, lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019, d'un amendement supprimant le dispositif, dans le souci de rationaliser les dépenses fiscales.

Les sociétés coopératives de production (Scop), bénéficiaires de la mesure, ont alors vivement réagi et ont pu établir la réalité de la dépense fiscale et son efficacité, ce qui a conduit le Sénat à revenir sur la suppression et l'Assemblée nationale à confirmer le maintien de la mesure pour ne pas pénaliser l'économie sociale et solidaire.

Cet exemple illustre les difficultés concrètes auxquelles le législateur peut être confronté lorsque les seuls documents actualisés disponibles se révèlent lacunaires, voire erronés : à l'évidence, la mention d'un coût nul n'était pas exacte et a failli conduire à faire disparaître un outil utile.

*

* *

Cette insuffisance patente du chiffrage des dépenses fiscales n'est naturellement pas acceptable et freine considérablement les travaux d'évaluation susceptibles d'être entrepris sur la base des annexes budgétaires, constat partagé par la Cour des comptes dans son rapport sur le budget de l'État en 2018 ⁽¹⁾.

b. L'insuffisante précision du nombre de bénéficiaires des dépenses

Le tome II est censé fournir la mention du nombre de bénéficiaires de chaque dépense fiscale pour l'année N – 2, au titre de laquelle les données sont définitives. Cependant, et comme le tableau et le graphique suivants en témoignent, cette information fait défaut pour un grand nombre de mesures.

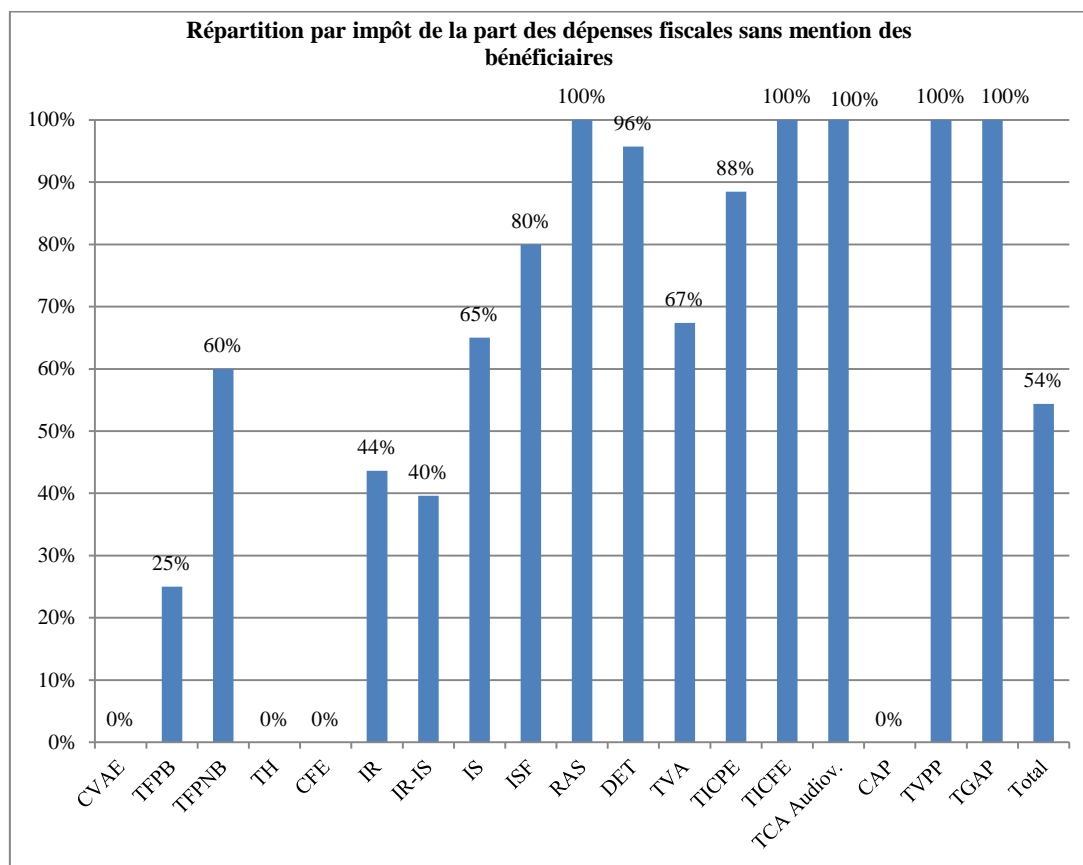
Les données relatives à la mention du nombre de bénéficiaires en 2017 ne concernent pas les dépenses fiscales relatives à l'IFI, cet impôt n'ayant été créé qu'à compter de 2018.

(1) Cour des comptes, Le budget de l'État en 2018, mai 2019, pages 100-101.

**RÉPARTITION PAR IMPÔT DES DÉPENSES SANS MENTION DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES
EN 2017**

Impôt	Nombre de dépenses	Nombre de dépenses sans mention du nombre de bénéficiaires	Part des dépenses sans mention du nombre de bénéficiaires
CVAE	8	0	0 %
TFPB	12	3	25 %
TFPNB	10	6	60 %
TH	4	0	0 %
CFE	11	0	0 %
IR	188	82	44 %
IR-IS	53	21	40 %
IS	40	26	65 %
ISF	10	8	80 %
RAS	1	1	100 %
IFI	5	–	–
DET	47	45	96 %
TVA	46	31	67 %
TICPE	26	23	88 %
TICFE	4	4	100 %
TCA Audiov.	2	2	100 %
CAP	3	0	0 %
TVPP	1	1	100 %
TGAP	1	1	100 %
Total	472	254	54 %

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.



Il ressort de ces données que plus de la moitié des 472 dépenses fiscales ne précisent pas leur nombre de bénéficiaires en 2017.

Ce taux atteint 100 % pour plusieurs impôts qui, il est vrai, ne réunissent chacun qu'un nombre relativement faible de dépenses fiscales.

En revanche, pour près de la moitié des 188 dépenses relatives à l'IR (44 %), 40 % des 53 dépenses IR-IS et 65 % de celles relevant de l'IS, il n'est pas fourni le nombre des bénéficiaires.

La TVA connaît aussi une forte proportion de ces dépenses mal évaluées (67 %), mais ce constat doit être nuancé par le fait que de nombreux taux réduits constitutifs de dépenses fiscales profitent à une très grande partie de la population, rendant l'identification précise du nombre des bénéficiaires peu utile, ce que souligne d'ailleurs la Cour des comptes ⁽¹⁾.

Tel peut également être le cas pour certaines dépenses relatives à la TICPE (88 % sans mention du nombre de bénéficiaires) et aux droits d'enregistrement et de timbre (96 %). Plusieurs de ces mesures paraissent cependant très ciblées dans leur objet, rendant moins justifiable le défaut d'information. D'une manière générale, pour les droits d'enregistrement et de timbre, nombreuses sont les dépenses qui, par les 96 % d'entre elles sans mention du nombre de leurs bénéficiaires, présentent un coût faible, voire constituent des « trous noirs » fiscaux, notion précisée ci-après (*cf. infra*, 7).

(1) Cour des comptes, rapport précité, page 103.

6. Un bornage temporel des dépenses fiscales marginal et perfectible

Les dépenses fiscales étant des dispositifs dérogatoires entraînant, à travers une diminution des recettes, un coût pour les finances publiques, elles se doivent d'être correctement évaluées de façon périodique pour apprécier l'efficacité des mesures et identifier les éventuelles modifications, voire suppressions, envisageables.

À cet égard, le principe du bornage temporel des dépenses fiscales, consacré dans les lois de programmation des finances publiques, est un dispositif utile et pertinent : il impose, à échéances régulières, d'évaluer les mesures avant d'en tirer les conséquences et de décider une éventuelle prorogation. Actuellement, et en application du II de l'article 20 de la LPFP 2018-2022, les créations ou extensions de dépenses devraient être limitées à des périodes de quatre ans – la LPFP 2014-2019 prévoyait une période maximale de trois ans ⁽¹⁾.

Cependant, ce bornage temporel n'est pas utilisé de façon optimale :

– la majorité des dépenses fiscales ne sont pas bornées, la part variant considérablement d'un impôt à l'autre ;

– l'analyse des dépenses figurant dans le tome II montre que l'obligation de borner dans le temps les nouvelles dépenses n'est pas systématiquement respectée.

Le tableau et le graphique suivants font état de la part des dépenses non bornées pour chaque impôt.

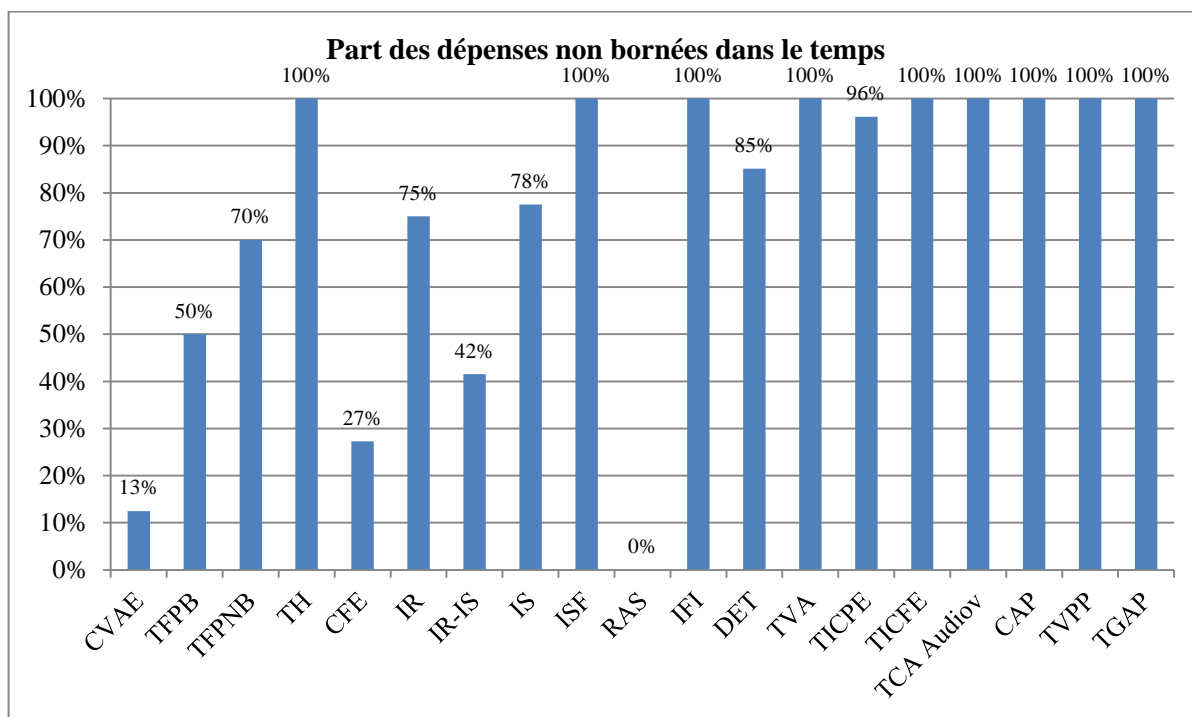
(1) Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019, article 21.

BORNAGE TEMPOREL DES DÉPENSES FISCALES

Impôt	Nombre de dépenses fiscales	Nombre de dépenses fiscales non bornées	Part des dépenses non bornées
CVAE	8	1	13 %
TFPB	12	6	50 %
TFPNB	10	7	70 %
TH	4	4	100 %
CFE	11	3	27 %
IR	188	141	75 %
IR-IS	53	22	42 %
IS	40	31	78 %
ISF ⁽¹⁾	10	10	100 %
RAS	1	0	0 %
IFI	5	5	100 %
DET	47	40	85 %
TVA	46	46	100 %
TICPE	26	25	96 %
TICFE	4	4	100 %
TCA Audiov.	2	2	100 %
CAP	3	3	100 %
TVPP	1	1	100 %
TGAP	1	1	100 %
Total	472	342	72 %

(1) Les dépenses relatives à l'ISF font état d'une échéance et d'une date de fin de leur incidence budgétaire, mais cela est dû à la suppression de cet impôt par la loi de finances pour 2018. Lorsque l'ISF était en vigueur, l'ensemble des dix dépenses lui étant rattachées n'étaient pas bornées.

Source : *commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.*



Près de trois dépenses fiscales sur quatre (72 %) ne sont pas bornées dans le temps.

Sur les dix-neuf impôts auxquels des dépenses fiscales sont rattachées :

– seuls quatre ont une majorité de dépenses bornées (retenue à la source – RAS –, CVAE, CFE et IR-IS) ;

– un voit la moitié des dépenses qui lui sont rattachées non bornées (TFPB) ;

– cinq ont une majorité de dépenses non bornées mais compte une ou plusieurs dépenses bornées (TFPNB, IR, IS, DET et TICPE) ;

– enfin, neuf impôts ne réunissent que des dépenses non bornées (TH, ISF, IFI, TVA, TICFE, taxes sur le secteur audiovisuel, CAP, TVPP et TGAP).

● Toutes les dépenses fiscales n'ont pas nécessairement à être bornées dans le temps :

– juridiquement, celles antérieures au bornage temporel introduit par les lois de programmation des finances publiques ne sont pas soumises à cette règle de principe ;

– économiquement et politiquement, la visibilité pour les bénéficiaires des dépenses peut justifier une absence de bornage de celles-ci.

● Cependant, l'ampleur de la part des dépenses non bornées reste étonnante, l'étonnement ne pouvant que croître si les dates de création de certaines

dépenses non bornées sont prises en compte, ainsi que l'illustrent les exemples suivants, non exhaustifs :

– sur les cinq dépenses rattachées à l'IFI, aucune n'est bornée alors qu'elles ont été créées en 2017, sous l'empire de la LPFP 2014-2019 qui prévoyait un bornage triennal, et pendant l'examen de celle portant sur la période 2018-2022, qui retenait également un bornage temporel ;

– une part importante des dépenses fiscales relatives à la TICPE et non bornées ont été créées après 2014, là aussi malgré le bornage prévu par les lois de programmation des finances publiques. Il est d'ailleurs intéressant de noter que les deux dépenses dont la création était prévue par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2019 et qui n'ont finalement pas été créées (n^{os} 800218 et 800406) n'étaient pas bornées ;

– la totalité des quatre dépenses touchant la TICFE ne sont pas bornées, alors qu'elles ont été créées en 2015, sous l'empire de la LPFP 2014-2019 et de son bornage triennal ;

– parmi les autres impôts, plusieurs autres cas peuvent être identifiés, tels que l'exonération de TFPNB en faveur des zones humides, créée en 2016 (dépense n^o 060105). Peuvent également être mentionnées les dépenses portant sur l'IR et la CAP et liées à des décès du fait d'actes de terrorisme ou d'opérations extérieures, créées en 2016 (dépenses n^{os} 110308 et 950103), mais l'absence de bornage temporel, bien qu'en contradiction avec la loi de programmation, n'apparaît ici pas choquante.

7. Les insuffisances d'information sur certaines dépenses : le cas des « trous noirs » fiscaux

Une refonte de l'évaluation des dispositifs dérogatoires est d'autant plus impérieuse que certaines mesures constituent de véritables « trous noirs » de la fiscalité. Il s'agit des dépenses qui cumulent trois lacunes :

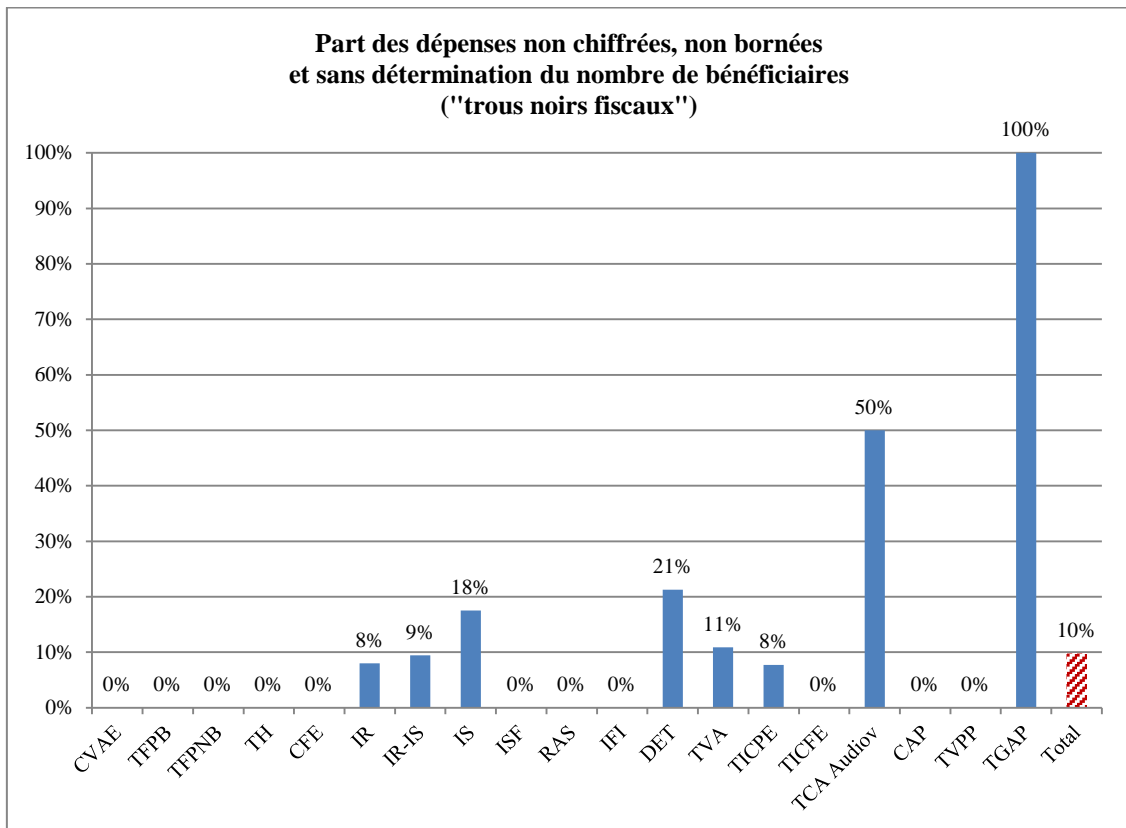
- une absence de chiffrage sur la période 2017-2019 ;
- une absence de mention du nombre de bénéficiaires ;
- une absence de bornage temporel.

Ces « trous noirs » réduisent les recettes fiscales selon une ampleur inconnue, bénéficient à un nombre non précisé de ménages ou d'entreprises et, malgré ces évidentes lacunes, ne sont pas soumis à une évaluation périodique faute de bornage temporel. Leur ventilation par impôt figure dans le tableau et le graphique suivants.

**RÉPARTITION PAR IMPÔT DES DÉPENSES NON CHIFFRÉES,
NON BORNÉES ET SANS DÉTERMINATION DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES
(« TROUS NOIRS »)**

Impôt	Nombre de dépenses fiscales	Nombre de « trous noirs » fiscaux	Part des « trous noirs » dans le nombre de dépenses
CVAE	8	0	0 %
TFPB	12	0	0 %
TFPNB	10	0	0 %
TH	4	0	0 %
CFE	11	0	0 %
IR	188	15	8 %
IR-IS	53	5	9 %
IS	40	7	18 %
ISF	10	0	0 %
RAS	1	0	0 %
IFI	5	0	0 %
DET	47	10	21 %
TVA	46	5	11 %
TICPE	26	2	8 %
TICFE	4	0	0 %
TCA Audiov.	2	1	50 %
CAP	3	0	0 %
TVPP	1	0	0 %
TGAP	1	1	100 %
Total	472	46	10 %

Source : commission des finances, à partir des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019, tome II, Dépenses fiscales.



- Une dépense fiscale sur dix est un « trou noir » fiscal.

Au niveau de chaque impôt, cet ordre de grandeur se retrouve pour les dispositifs relatifs à l'IR, ceux communs IR-IS et ceux relatifs à la TVA et à la TICPE.

En laissant de côté les impôts ne réunissant qu'un faible nombre de dépenses fiscales (TCA audiovisuelles et TGAP), près d'une dépense sur cinq est un « trou noir » s'agissant de l'IS et des DET.

Une telle situation est inacceptable à plusieurs titres :

– dans son principe même, dans la mesure où il est inadmissible que le Parlement, mais aussi le Gouvernement, soient aveugles sur autant de dépenses fiscales ;

– elle fait obstacle à une bonne évaluation et à des décisions efficaces ;

– en raison du coût potentiellement élevé des « trous noirs » : c'est leur principe même que d'être opaque et de ne rien laisser filtrer, et s'ils peuvent se révéler constituer une série de mesures à faible coût, il est également possible qu'il s'agisse de dispositifs grevant substantiellement les finances publiques.

- La suppression sèche des « trous noirs » fiscaux est tentante, mais des dispositifs pourraient se révéler justifiés et leur disparition susceptible de pénaliser leurs bénéficiaires.

Seule une bonne évaluation de ces mesures garantirait leur connaissance et, par là même, la possibilité pour le Parlement et le Gouvernement d'apprécier l'efficacité et l'opportunité de chacune d'entre elles.

Dans ces conditions, il semble indispensable de systématiser le bornage temporel de tous ces « trous noirs » à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2020, pour qu'au terme de la période ainsi mise en place, un examen de la pertinence du dispositif et de sa reconduction soit possible. À défaut d'éléments d'évaluation, la suppression devrait être décidée. Si la disparition du dispositif se révélait source de difficultés et de problèmes, il serait toujours temps de maintenir l'outil fiscal.

La liste des dépenses fiscales qualifiées de « trous noirs » se trouve dans le tableau ci-après. Sont mentionnés, pour chaque dispositif, son numéro, le ou les impôts auxquels il se rattache et la catégorie de ses bénéficiaires. Pour plus de détails sur ces mesures, il est renvoyé au tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexées au projet de loi de finances pour 2019 ([lien](#)).

LISTE DES DÉPENSES FISCALES QUALIFIÉES DE « TROUS NOIRS FISCAUX »

Numéro de la dépense	Impôt de rattachement	Catégorie de bénéficiaires	Numéro de la dépense	Impôt de rattachement	Catégorie de bénéficiaires
110307	IR	M	300204	IS	E
120128	IR	M	300205	IS	E
120203	IR	M	320108	IS	E
120507	IR	M	320116	IS	E
140107	IR	M	520104	DET	E
140121	IR	EM	520107	DET	EM
150121	IR	M	520108	DET	M
150704	IR	M	520123	DET	M
150705	IR	M	520127	DET	M
150707	IR	M	520401	DET	M
160201	IR	M	520402	DET	M
160303	IR	M	520403	DET	M
170307	IR	E	530102	DET	E
170308	IR	NA	570101	DET	E
180102	IR	M	710105	TVA	E
200307	IR-IS	E	710106	TVA	E
210307	IR-IS	E	710107	TVA	E
230101	IR-IS	E	730215	TVA	E
230504	IR-IS	E	730225	TVA	EM
230601	IR-IS	E	800118	TICPE	E
300104	IS	E	800215	TICPE	E
300106	IS	E	920101	TCA Audiov	E
300201	IS	E	990101	TGAP	E

Source : commission des finances, d'après le tome II des Évaluations des voies et moyens annexées au projet de loi de finances pour 2019.

*
* *

D'une manière générale, l'ensemble des analyses qui précèdent témoignent des trop importantes lacunes qui émaillent l'annexe budgétaire pourtant indispensable – et exploitée – pour évaluer les dépenses fiscales.

Ces analyses militent pour un renforcement des capacités d'évaluation de la part des administrations, qu'il s'agisse de la direction du budget, de la direction de la législation fiscale ou des services « métiers » en charge des politiques publiques auxquelles participent les dépenses fiscales.

D. LES PERSPECTIVES D'ENRICHISSEMENT DU TOME II

Au-delà des lacunes précédemment exposées émaillant le tome II, qu'il s'agisse des coquilles, des incongruités ou de présentations perfectibles, le document budgétaire gagnerait à s'enrichir sur plusieurs autres aspects.

À titre liminaire, et bien qu'il ne s'agisse pas réellement d'une modalité d'enrichissement du contenu du tome II, il serait opportun que ce dernier, en plus d'être disponible en ligne sous format PDF, soit accessible dans un format plus exploitable permettant des croisements, filtres et calculs rapides, à l'image de ce que permet un tableur.

1. L'intérêt d'une présentation des dépenses en fonction de leur objectif

Si les dépenses fiscales sont présentées dans le tome II par mission, par catégorie de bénéficiaires et par impôt – pour leur montant global et dans le cadre d'une ventilation détaillée –, la présentation en fonction des objectifs poursuivis fait défaut.

Or, un tel enrichissement serait opportun en ce qu'il permettrait non seulement de mieux apprécier l'adéquation de chaque dispositif avec son but, mais aussi d'identifier rapidement les mesures poursuivant la même finalité.

Le Conseil des impôts ne disait pas autre chose dans son rapport de 2003 sur la fiscalité dérogatoire⁽¹⁾, et une telle démarche reviendrait finalement à respecter la lettre de l'article 32 de la loi de finances pour 1980 qui, à l'occasion de la création de l'annexe budgétaire consacrée aux dépenses fiscales, prévoyait déjà une ventilation détaillée par objectifs.

(1) *Conseil des impôts rapport précité, pages 30-31.*

2. L'opportunité de compléments en matière de TVA et de fiscalité locale

Deux autres axes d'amélioration du tome II, dans un souci de transparence et de meilleure information, paraissent devoir mériter une attention particulière : ils concernent certains taux réduits de TVA, d'une part, et les dispositifs dérogatoires à la fiscalité locale non compensés, de l'autre.

a. L'insuffisance des données sur les taux réduits de TVA exclus du champ des dépenses fiscales

Ainsi qu'il a été vu au début des développements consacrés aux dépenses fiscales, les modalités de définition de la norme fiscale en matière de TVA conduisent à ce qu'un certain nombre de dispositifs reposant sur un taux réduit de TVA ne soient pas considérés comme des dépenses fiscales.

Or, à la différence des mesures rattachées aux autres impôts considérés comme des modalités de calcul de l'impôt, qui figurent en annexe du tome II, aucun des taux réduits de TVA mentionnés en début de document ne fait l'objet d'un chiffrage ou d'une présentation.

Il est regrettable que le Parlement ne dispose pas des informations élémentaires sur de tels dispositifs, comme le montant associé à chacun d'entre eux, le nombre de bénéficiaires (sous réserve de la pertinence d'une telle information, parfois relative en matière de TVA) et les dates clefs de leur création et des éventuelles modifications apportées.

Sans un tel enrichissement du tome II, tout un pan de taux réduits de TVA continuerait d'échapper au contrôle parlementaire, empêchant la bonne réalisation de la mission constitutionnelle des assemblées et d'éventuelles évolutions reposant sur l'opportunité des dispositifs concernés.

b. L'absence regrettable de données sur certaines mesures de fiscalité locale

Sans renouveler la discussion sur le champ de la norme et les questions relatives aux « quasi-niches » et aux « fausses niches », le périmètre des dépenses fiscales laisse de côté tout un pan des dispositifs tendant à réduire la charge fiscale qui résulterait de l'application de la norme : les mesures portant sur les impôts locaux non compensés.

Les dépenses fiscales revêtent en effet une dimension organique, ainsi qu'il a été vu : elles doivent peser sur le budget de l'État, à l'exclusion des autres administrations publiques. En soi, cela se comprend : la notion de dépense fiscale dans le budget de l'État peut légitimement se limiter à ce qui affecte ce dernier. S'agissant d'abattements ou d'exonérations d'impôts locaux, dès lors qu'ils sont facultatifs et laissés à la libre appréciation de chaque collectivité territoriale, l'État n'a pas à les compenser.

En revanche, cette exclusion des mesures affectant les recettes fiscales locales présente un inconvénient majeur du point de vue de l'information disponible, notamment pour le Parlement. En l'absence d'éléments sur le nombre de collectivités ayant recours à une de ces mesures, le nombre de bénéficiaires et leur coût, il est difficile d'apprécier l'opportunité d'un dispositif facultatif. Pourtant, la création de ce dernier est décidée, dans son principe, par le législateur, qui peut ainsi introduire des exonérations diverses sans réellement pouvoir en apprécier l'impact et, surtout, sans ensuite pouvoir les évaluer correctement.

Dès 2003, le Conseil des impôts s'était ému de cette lacune et invitait à ce que les documents relatifs aux dépenses fiscales soient enrichis d'une évaluation des mesures affectant la fiscalité locale ⁽¹⁾.

La multiplication des dispositifs zonés renforce l'opportunité d'un tel enrichissement. Il existe aujourd'hui une dizaine d'outils prévoyant, pour les entreprises qui s'implantent sur certains territoires des exonérations ou abattements divers portant sur l'IS, l'IR, les impôts locaux et parfois les cotisations sociales. Peuvent être cités à titre d'exemple les zones de revitalisation rurale (ZRR), les zones franches urbaines (ZFU), les zones d'aide à finalité régionale (ZAFR), les bassins d'emploi à redynamiser (BER), les bassins urbains à dynamiser (BUD) ou encore les zones de développement prioritaires (ZDP – créées par la loi de finances pour 2019).

Dans les BUD et les ZDP, pour se limiter aux deux dispositifs les plus récents, sont prévues, outre une exonération d'IS ou d'IR :

– des exonérations obligatoires de TFPB et de CFE, portant sur la moitié de la base imposable au titre de ces impôts ;

– des exonérations facultatives sur l'autre moitié, sur décision des assemblées délibérantes des collectivités.

Dans le tome II, ne figurent – ou ne figureront, s'agissant des nouvelles ZDP – que les informations portant sur l'exonération d'impôt sur les bénéfices et les exonérations obligatoires d'impôts locaux. Ainsi, tout un volet d'un dispositif zoné, celui consistant à permettre des exonérations facultatives, est absent des documents budgétaires. Comment, dès lors, évaluer correctement l'outil dans son ensemble ?

Face à une telle situation, le Rapporteur général ne peut que reprendre à son compte les recommandations déjà anciennes du Conseil des impôts et appeler à ce que les régimes dérogatoires affectant la fiscalité locale soient intégrés dans le tome II, dans une annexe dédiée.

(1) *Conseil des impôts, rapport précité, pages 31-35 et 43.*

V. LES RECOMMANDATIONS DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL

Le Rapporteur général constate que les dépenses fiscales ont fortement progressé ces dix dernières années (+ 7,2 milliards d'euros hors CICE) alors que chacune des LPFP prévoyait des mécanismes pour en limiter le coût.

On peut dès lors en déduire que ce n'est pas la volonté des pouvoirs publics qui fait défaut mais la méthode qui est défailante.

La méthode privilégiée jusque-là a consisté à tenter de supprimer ou de limiter quelques dépenses fiscales à chaque projet de loi de finances. Il s'en est généralement suivi une réaction du secteur concerné et la loi de finances définitivement promulguée est bien souvent moins ambitieuse que le projet qui a précédé. Dans le même temps, on observe que de nombreux dispositifs dérogatoires ne font pas l'objet de la même attention au motif qu'ils ne sont pas qualifiés de dépenses fiscales.

C'est la raison pour laquelle, le Rapporteur général appelle à un changement de méthode.

En premier lieu, il convient de procéder à une refonte générale du tome II des *Évaluations des voies et moyens*.

Celui-ci doit évaluer l'ensemble des dispositifs dérogatoires au sens large, et non uniquement ceux répondant à la définition de la dépense fiscale. Il doit également distinguer les dépenses actives et celles éteintes, et introduire une classification des dépenses par objectif.

En deuxième lieu, le Rapporteur général propose que soit acté dès le projet de loi de finances pour 2020 et pour toutes les dépenses fiscales non évaluées et non bornées, et en particulier pour les « *trous noirs* » dont le nombre de bénéficiaire n'est même pas connu :

- soit leur suppression pure et simple ;
- soit un bornage avec engagement du Gouvernement de procéder à une évaluation dans l'intervalle.

En troisième lieu, le Rapporteur général proposera à la commission des finances de donner systématiquement un avis défavorable à tous les projets de création ou d'extension de dépense fiscale qui ne seraient pas assortis d'un chiffrage, d'un indicateur permettant l'évaluation et d'un bornage avec clause de revoyure aux fins d'évaluation.

En quatrième lieu, le Rapporteur général propose la mise en place d'un **programme pluriannuel prioritaire d'évaluation** des dépenses fiscales. Il recommande également que celui-ci repose sur une approche sectorielle (logement, culture, *etc.*) plutôt qu'à travers le prisme habituel consistant en une

appréhension mesure par mesure des dépenses fiscales qui empêche une vision globale.

Enfin, le Rapporteur général recommande l'adoption d'un nouveau dispositif de pilotage des dépenses fiscales dans la loi de programmation des finances publiques. Celui-ci ne doit plus seulement reposer sur la fixation de plafonds pluriannuels qui n'ont pas vraiment de sens s'ils ne sont pas indexés sur la croissance ou l'inflation. La dernière LPFP constitue en ce sens un progrès puisqu'elle fixe un plafond en pourcentage d'un agrégat et non en valeur. Les plafonds ont cependant été fixés trop haut, rendant en pratique l'instrument inefficace. Il convient dès lors de les réexaminer.

Cet instrument pourrait utilement être complété par un objectif de réduction du coût des dispositifs fiscaux dérogatoires.

*

* *

TROISIÈME PARTIE : AUTRES THÉMATIQUES D'ÉVALUATION

I. LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES

La loi de finances pour 2019 contient de nombreuses mesures en matière de fiscalité des entreprises et, singulièrement, a procédé à une importante réforme des règles d'assiette de l'IS.

Il est précisé à titre liminaire que les dispositions fiscales intéressant les entreprises et qui figurent dans la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ⁽¹⁾ ne seront pas abordées dans les développements suivants : ce texte fait en effet l'objet de travaux sur sa mise en application, au titre du premier alinéa de l'article 145-7 du Règlement de l'Assemblée nationale. En conséquence, dans la mesure où l'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fera prochainement l'objet d'un rapport dédié, il aurait été prématuré et redondant que le présent rapport en fasse état.

A. UNE RÉFORME D'AMPLEUR DES RÈGLES D'ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Trois mesures importantes, qui figuraient dans le texte initial du projet de loi de finances pour 2019 et qui ont connu une évolution significative au cours de l'examen de celui-ci par le Parlement, ont modifié les règles d'assiette de l'IS :

- la réforme du régime de l'intégration fiscale ;
- la modification des règles d'encadrement de la déductibilité des charges financières à travers la transposition de la directive « ATAD » du 12 juillet 2016 ⁽²⁾ ;
- la refonte des modalités d'imposition des produits tirés de la cession ou de la concession d'actifs incorporels, la « *patent box* » française, également connue sous l'appellation de « taux réduit brevets ».

Les développements qui suivent ont pour finalité de mettre en évidence les mesures prises pour l'application de ces réformes, non pour présenter de façon exhaustive ces dernières – pour cela, il sera renvoyé aux commentaires des articles pertinents du projet de loi de finances.

(1) Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

(2) Directive [\(UE\) 2016/1164](#) du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

1. La réforme du régime de l'intégration fiscale

Régime particulier d'imposition à l'IS prévu aux articles 223 A à 223 U du CGI, l'intégration fiscale concerne, schématiquement, les groupes composés d'une société tête de groupe, qui s'érige seule redevable de l'IS dû par les membres, et des sociétés assujetties à l'IS qu'elle détient, directement ou indirectement, à hauteur d'au moins 95 %.

Ce régime permet de consolider les pertes et les profits des sociétés membres du groupe, qui est assimilé à une même entité économique. Dans un premier temps, chaque société détermine son résultat individuel. Dans un second temps, ces résultats sont consolidés au niveau du groupe et des rectifications sont réalisées ; elles sont destinées à éliminer les doubles impositions ou doubles déductions susceptibles d'être causées par les opérations intragroupes.

Le périmètre des groupes intégrés et certaines modalités d'imposition qui leur sont propres ont récemment évolué aux fins d'une mise en conformité avec le droit de l'Union européenne.

a. Les modifications apportées à l'intégration fiscale

L'article 32 de la loi de finances pour 2019 a procédé à une ambitieuse réforme de l'intégration fiscale. Sans changer les règles relatives à la composition des groupes intégrés, il a significativement modifié les rectifications qui sont apportées à la somme des résultats individuels des sociétés membres du groupe, dans un souci de conformité préventive avec le droit européen. Pour une présentation détaillée du régime et de son évolution résultant de l'article 32, il est renvoyé aux commentaires de l'article 12 du projet de loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾.

En premier lieu, le régime préférentiel d'imposition des dividendes résultant de participations intragroupes a été étendu aux produits qu'une société non membre du groupe tire de sa participation dans une société européenne, sous réserve que ces deux sociétés, si la seconde était établie en France, remplissent les conditions pour appartenir au même groupe intégré. En conséquence, l'imposition de ces dividendes se fera à hauteur d'une quote-part de frais et charges (QPFC) de 1 %, contre 5 % dans le cadre du régime mère-fille de droit commun.

En deuxième lieu, il a été mis fin à l'exonération intégrale des dividendes non-éligibles au régime mère-fille : l'imposition de ces dividendes a été alignée sur celle de ceux relevant de ce régime, à travers la création d'une QPFC de 1 %.

(1) Première lecture : Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, tome II, Assemblée nationale, XV^e législature, [n° 1302](#), 11 octobre 2018, pages 339-381 ; nouvelle lecture : Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, Assemblée nationale, XV^e législature, [n° 1504](#), 14 décembre 2018, pages 124-136.

En troisième lieu, la neutralisation temporaire des abandons de créance et des subventions intragroupes a été supprimée, ayant pour conséquence un rehaussement du résultat consolidé au niveau du groupe ;

En quatrième lieu, la neutralisation temporaire de la « niche Copé », dispositif présenté dans la deuxième partie du présent rapport consacrée aux dépenses fiscales ⁽¹⁾, a elle aussi été supprimée, conduisant à ce que les plus-values tirées de la cession intragroupe de titres de participation relevant de ce dispositif soit imposées à hauteur d'une QPFC de 12 % (quasi-exonération de 88 %). La QPFC est réintégrée au résultat d'ensemble de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 au cours duquel :

- les titres de participation sont cédés pour la première fois ;
- la société propriétaire des titres sort du groupe.

En dernier lieu, d'autres aménagements au régime de l'intégration fiscale ont été apportés pour éviter que certaines situations puissent avoir des conséquences dommageables :

- une fusion relevant du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI, et dans le cadre de laquelle la société tête de groupe est absorbée par une société qui s'érige tête de groupe, n'est pas assimilée à une cessation du groupe ;

- en cas de fusion relevant du régime spécial de sociétés membres du groupe intégré ou associées à ce groupe (intercalées dans la chaîne de détention), la QPFC imposable dans le cadre de la « niche Copé », ainsi que les abandons de créances et les subventions, ne sont pas « déneutralisés » et réintégrés : cette réintégration interviendra lors de la sortie du groupe de la société absorbante ;

- dans l'hypothèse où la société tête de groupe dénonce l'option qu'elle avait formulée pour s'ériger en tête afin de formuler une autre option conduisant à une telle érection, les dispositions prévues en cas de cessation du groupe ne sont pas applicables ;

- enfin, est prévu le maintien temporaire des groupes associant une société établie dans un État quittant l'Union européenne ou l'accord sur l'Espace économique européen (EEE). Cette mesure, prise dans le cadre du processus de sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne (« *Brexit* »), permet d'éviter que ce dernier n'ait sur le périmètre, voire l'existence, de certains groupes intégrés, des conséquences particulièrement lourdes fiscalement.

b. L'impact actualisé de la réforme

Le 17 juillet 2019, postérieurement à la présentation du RALF en commission des finances, l'administration fiscale a fourni au Rapporteur général les éléments demandés pour apprécier l'impact concret, sur la base de données actualisées, de la réforme du régime de l'intégration fiscale.

(1) Cf. supra, *Partie I, II, B, 2.*

● À titre liminaire, il n'est pas inutile de dresser un panorama de l'intégration fiscale, ce que font les tableaux suivants. Le premier fait état de la démographie des groupes intégrés au titre des exercices clos.

DÉMOGRAPHIE DE L'INTÉGRATION FISCALE
(exercices clos en 2017)

Catégorie	Nombre
Nombre de têtes de groupe (et donc de groupes)	33 200
Nombre de filiales membres	92 000
Total	125 200

Source : DGFIP.

En moyenne, chacun des 33 200 groupes fiscalement intégrés réunit entre trois et quatre entreprises (3,6), société tête de groupe incluse. Le nombre moyen de filiales par groupe est légèrement inférieur à trois (2,8).

Le tableau ci-dessous souligne les aspects macroéconomiques des groupes intégrés à partir de données sur les chiffres d'affaires et les bénéfices réalisés par ces groupes.

CHIFFRE D'AFFAIRES ET BÉNÉFICE DES GROUPES FISCALEMENT INTÉGRÉS (GFI)
(exercices clos en 2017)

(en millions d'euros)

	Total	Moyenne par GFI
Chiffre d'affaires	2 650 000	79,70
Bénéfice	75 100	2,26

Source : DGFIP.

● Les développements suivants précisent les différents impacts des modifications apportées aux modalités de détermination du résultat d'ensemble des groupes.

Le rendement de la nouvelle QPFC sur les distributions inéligibles au régime mère-fille est évalué à 1 million d'euros, chiffre qui figurait déjà dans l'évaluation préalable de l'article 12 du projet de loi de finances pour 2019.

Le gain tiré de la suppression de la neutralisation des abandons de créance et des subventions intragroupes, ainsi que cela était indiqué dans l'évaluation préalable l'automne dernier, est évalué à 200 millions d'euros.

En revanche, un important travail de mise à jour a été réalisé par l'administration fiscale s'agissant de l'impact du maintien à 12 % de la QPFC imposable dans le cadre de la « niche Copé ». Pour mémoire, le passage de 12 % à 5 % initialement prévu aurait entraîné pour les finances publiques un coût estimé à 330 millions d'euros.

Le tableau suivant illustre la chronique du gain tiré du maintien à 12 % de la QPFC et de la suppression de la neutralisation de cette dernière. Il intègre le mécanisme du « cinquième acompte » (*cf. infra*, B, 1) et la trajectoire de baisse du taux de l'IS.

**IMPACT DE LA DÉNEUTRALISATION DE LA QPFC DE LA « NICHE COPÉ »
MAINTENUE À 12 % PAR RAPPORT AU PROJET DE LOI DE FINANCES DÉPOSÉ**

(en millions d'euros)

Année	2019	2020	2021	À compter de 2022
Gain budgétaire estimé	200	445	295	280

Source : DGFIP.

c. Les mesures d'application de la réforme

- Plusieurs conséquences réglementaires des modifications apportées au régime de l'intégration fiscale ont été tirées par l'article 1^{er} du décret du 14 juin 2019 pris pour l'application des articles 32 et 34 de la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾, en plus de certaines coordinations :

- les notifications accompagnant la déclaration du résultat d'ensemble sont enrichies de l'accord de la société qui se substitue à l'entité mère non résidente établie dans une juridiction quittant l'Union européenne ou l'EEE, en vertu du nouveau 4 de l'article 46 *quater*-0 ZD de l'annexe III du CGI ;

- s'agissant de la détermination du résultat d'ensemble, les modalités de calcul de la QPFC imposable au titre de la « niche Copé », déneutralisée par la réforme, sont précisées au nouveau IV de l'article 46 *quater*-0 ZH de la même annexe III ;

- la définition des subventions indirectes prévue à l'article 46 *quater*-0 ZG de ladite annexe III est complétée d'une précision temporelle bornant la notion aux exercices ouverts avant 2019, c'est-à-dire avant la déneutralisation prévue par l'article 32 de la loi de finances pour 2019 ;

- la déclaration du résultat d'ensemble par la société tête de groupe, dont le contenu est fixé par l'article 46 *quater*-0 ZL de la même annexe III, est également modifiée :

- l'état des subventions et abandons de créance intragroupes prévu au 1 de cet article porte désormais sur les opérations réalisées au cours d'exercices ouverts avant 2019 ;
- en application du nouveau 1 *ter* du même article, la déclaration est enrichie d'un état relatif aux plus-values et moins-values de cession

(1) Décret n° 2019-594 du 14 juin 2019 pris pour l'application des articles 32 et 34 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

de titres de participation non retenues dans le résultat d'ensemble des exercices ouverts avant 2019 et au titre desquelles la QPFC n'a pas encore été appliquée.

● À la date de rédaction du présent rapport, le BOFiP n'avait pas été mis à jour – l'actualisation suppose cependant de modifier un volume très important de commentaires, pouvant expliquer le délai de celle-ci.

Un rescrit a été publié le 6 mars 2019 au *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFiP) sur le cas particulier des produits de participation provenant de sociétés soumises au Royaume-Uni à un impôt équivalent à l'IS ⁽¹⁾.

Aux termes de ce rescrit, si le retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne et de l'EEE conduisait à ne plus satisfaire les conditions prévues aux articles 216 et 223 B du CGI, « *il sera admis que les produits perçus à raison de participations dans de telles sociétés jusqu'à la clôture par la société bénéficiaire de la distribution de l'exercice en cours lors du retrait du Royaume-Uni seront réputés provenir de sociétés établies dans l'Union européenne.* »

2. La transposition de la directive « ATAD » sur l'encadrement de la déductibilité des charges financières

Le deuxième volet majeur de la réforme des règles d'assiette de l'IS concerne la déductibilité des charges financières, dont les modalités d'encadrement ont été ajustées afin de transposer les règles prévues à l'article 4 de la directive « ATAD » du 12 juillet 2016.

a. Le droit antérieur à la réforme

Le droit fiscal français en vigueur avant cette réforme comptait une demi-douzaine de dispositifs encadrant la déductibilité par les entreprises de leurs charges financières, parmi lesquels :

– un encadrement de la déductibilité des intérêts versés aux entreprises liées, incluant une clause de lutte contre les dispositifs hybrides afin d'éviter une déduction en France sans imposition du flux correspondant à l'étranger ou avec une imposition trop faible ;

– un dispositif contre la sous-capitalisation des sociétés, c'est-à-dire contre les situations dans lesquelles une filiale française a un capital insuffisant, la conduisant pour se financer à emprunter, et donc à accroître ses charges et réduire son bénéfice imposable ;

– un plafonnement général de la déductibilité des charges financières nettes, c'est-à-dire de la différence entre les charges financières et les produits financiers. Ce mécanisme, plus connu sous l'appellation de « rabot », consistait à

(1) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-RES-000035](#).

réintégrer au résultat imposable 25 % des charges financières nettes lorsque le montant de celles-ci était égal ou supérieur à 3 millions d'euros ;

– un outil contre le « rachat à soi-même », dit « amendement Charasse » et s'appliquant aux groupes fiscalement intégrés ; il conduit à réintégrer au résultat une fraction des charges afférentes à l'acquisition par une société des titres de participation d'une autre société qui est ou devient membre du même groupe ;

– ou encore le dispositif relatif aux charges afférentes à l'acquisition de titres de participation.

b. Les nouvelles modalités d'encadrement

L'article 34 de la loi de finances pour 2019 a substantiellement réformé ces modalités d'encadrement, en mettant en place un plafonnement général de déductibilité des charges financières nettes égal au plus élevé des deux montants suivants :

– 3 millions d'euros ;

– 30 % du résultat imposable au taux normal ou au taux réduit de 15 % pour certaines PME, avant imputation des charges financières nettes, des amortissements, des provisions déductibles et des plus-values et moins-values soumises à un taux réduit. Ce second plafond correspond à celui prévu par la directive, fixé à 30 % de l'EBITDA ⁽¹⁾, c'est-à-dire le bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissements.

Des dispositifs spécifiques sont prévus dans certaines hypothèses, tels qu'une clause de sauvegarde permettant une déduction supplémentaire ou encore un plafond de déductibilité minoré pour lutter contre la sous-capitalisation.

Par ailleurs, est autorisé le report en avant :

– des charges financières nettes qui n'ont pu être déduites au titre de l'exercice, lorsque le plafond est dépassé, sans limitation temporelle ;

– de la capacité de déduction inemployée, qui correspond à la situation inverse dans laquelle le plafond n'a pas été atteint. Dans cette hypothèse, le report est limité aux cinq exercices suivant celui au titre duquel la capacité n'a pas été totalement employée.

Enfin, et à l'initiative du Rapporteur général, les charges afférentes à certains projets d'infrastructures publiques font l'objet d'un traitement particulier :

– celles relatives à des contrats conclus avant le 29 décembre 2012 et qui étaient déjà exclues du « rachat » sont également placées hors du dispositif d'encadrement ;

(1) « Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization ».

– celles relatives à des contrats dont la procédure a été lancée à compter du 29 décembre 2012 et avant la promulgation de la loi de finances pour 2019 sont soumises à un encadrement assoupli permettant des déductions majorées.

Les charges afférentes aux contrats lancés après cette promulgation, en revanche, sont dans le champ du plafonnement de droit commun, leurs conditions de financement tenant compte des nouvelles règles d'encadrement.

c. Les mesures d'application

Les modalités d'application du dispositif de report en avant des charges non admises en déduction et de la capacité de déduction inemployée ont été précisées par l'article 1^{er} du décret du 14 juin 2019 précité, qui a actualisé les obligations déclaratives des entreprises sur ce point.

À cet effet, ont été réécrites les dispositions qui portaient jusque-là sur le suivi des charges en report au titre du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation prévu au II de l'article 212 et, pour l'intégration fiscale, aux quatorzième à dix-huitième alinéas de l'article 223 B dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2019. Sont ainsi réécrits :

– l'article 46 *quater*-0 BA de l'annexe III du CGI ainsi que le titre de la section III *bis* du chapitre I *bis* du titre premier de la première partie du livre premier de cette annexe ;

– et, pour les groupes fiscalement intégrés, le 9 de l'article 46 *quater*-0 ZL de la même annexe III.

Les nouvelles obligations déclaratives exigent de la part de l'entreprise la production d'un état joint à sa déclaration de résultat – du résultat d'ensemble, s'agissant d'un groupe intégré – qui fait apparaître :

– les charges non admises en déduction du résultat de l'exercice du fait des nouveaux plafonds ;

– le suivi des charges non admises en déduction au titre des précédents exercices, qui se trouvent donc en report et suspens d'imputation ;

– le suivi des capacités de déduction inemployées au titre des cinq exercices précédents.

3. La réforme du régime d'imposition des produits de cession ou concession de certains actifs incorporels

L'article 37 de la loi de finances pour 2019 précitée a substantiellement modifié le régime d'imposition des produits tirés de la cession ou de la concession de certains actifs incorporels, tels que les brevets, également connu sous le nom de « *patent box* » (« boîte à brevet »). En application de ce régime, dans sa version

antérieure à la loi de finances pour 2019, les revenus tirés de l'exploitation des actifs incorporels éligibles faisaient l'objet d'une imposition séparée au taux réduit de 15 % au titre de l'IS, et de 12,8 % au titre de l'IR.

a. La mise en conformité du régime français avec les standards de l'OCDE

Jugé dommageable par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans le cadre du projet « BEPS »⁽¹⁾, le régime français a été réformé pour s'aligner sur les standards internationaux en matière de pratiques fiscales. Le détail du dispositif figure dans les commentaires de l'article 14 du projet de loi de finances pour 2019⁽²⁾.

L'architecture générale des nouvelles règles figure à l'article 238 du CGI rétabli – et à l'article 223 H rétabli s'agissant des groupes fiscalement intégrés. Elle met en œuvre l'approche « nexus » de l'OCDE (le « lien »), consistant à lier le bénéficiaire de l'avantage fiscal – le taux réduit – à l'engagement effectif de dépenses de développement de l'actif ouvrant droit à l'avantage. La modification du régime préférentiel français a conduit l'OCDE à juger celui-ci non dommageable⁽³⁾.

Concrètement, le « nexus » repose sur une démarche en plusieurs temps :

– d'abord, déterminer le résultat net de l'opération en minorant les revenus perçus des dépenses engagées pendant la même période ;

– ensuite, appliquer à ce résultat net le « ratio nexus », qui correspond au rapport entre :

- au numérateur, les dépenses de recherche éligibles, c'est-à-dire celles engagées directement par l'entreprise ou externalisées auprès d'entreprises non liées ;
- au dénominateur, le total des dépenses liées à l'actif.

Ce nouveau régime est optionnel, l'option pouvant porter sur un seul actif, sur plusieurs actifs concourant à la production du même bien ou service, ou sur plusieurs actifs concourant à la production d'une même famille de biens ou services.

L'application de l'approche « nexus » devrait conduire à une diminution de l'assiette imposable au taux réduit, alourdissant ainsi, toutes choses égales par

(1) « Base erosion and profit shifting », soit « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices ».

(2) Joël Giraud, rapport précité de première lecture sur la première partie du projet de loi de finances pour 2019, pages 444-504.

(3) OCDE, [Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels](#), Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, page 20.

ailleurs, la charge fiscale globale de l'entreprise par rapport à celle qui résultait de l'application du régime antérieur.

b. Les aménagements du régime d'imposition : respecter l'approche « nexus » sans pénaliser les entreprises

● Pour compenser la réduction d'assiette imposable au taux réduit, et à l'initiative du Rapporteur général, le taux réduit, initialement fixé à 15 %, a été ramené à 10 % et a été étendu, s'agissant de l'IR, aux inventeurs personnes physiques.

Une clause de sauvegarde a également été introduite au cours des débats parlementaires pour éviter que le nouveau régime soit injustement pénalisant dans certaines situations, telles celles où l'entreprise est obligée d'engager directement des dépenses de R&D à l'étranger.

Par ailleurs, le champ des actifs éligibles a été étendu aux logiciels protégés par le droit d'auteur.

La version initiale du dispositif prévoyait en revanche l'exclusion des inventions brevetables non brevetées, de façon éminemment regrettable, comme avaient pu le souligner lors des débats le président et le Rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale. Le fait de ne pas breveter certaines inventions répond pourtant à des considérations parfaitement légitimes, telles que la protection du secret commercial, pour éviter le pillage technologique. L'examen du texte par le Parlement a permis de réintroduire dans le champ du régime préférentiel d'imposition ces inventions brevetables, sous réserve :

– que leur brevetabilité ait été certifiée par l'Institut national de la propriété industrielle (INPI) ;

– que l'entreprise bénéficiaire de l'avantage fiscal appartienne à un groupe dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 millions d'euros et dont la moyenne annuelle des revenus tirés des actifs incorporels éligibles n'excède pas 7,5 millions d'euros sur les cinq dernières années.

L'éligibilité des inventions brevetables non brevetées est naturellement positive, mais le cadre très serré dans lequel elle s'inscrit est pour le moins regrettable, même si ce cadre répond aux exigences posées par l'OCDE en la matière.

En effet, la nature brevetable d'une invention est précisément définie dans la législation française et abondamment commentée par le BOFiP, ne laissant pas de place au doute ou à d'éventuelles interprétations abusives. Par ailleurs, il est économiquement étrange de réserver l'avantage aux PME, alors que ce sont surtout les multinationales qui ont intérêt à garder secrètes leurs inventions pour se préserver de concurrents étrangers peu scrupuleux.

● Ces considérations font d'ailleurs écho à celles déjà mises en avant par le Rapporteur général dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019, qui soulignaient la relative incohérence de l'appréciation portée par l'OCDE sur la « *patent box* » française. Sans revenir dans le détail sur ces observations ⁽¹⁾, quelques éléments méritent d'être rappelés :

– si le régime français antérieur à la réforme pouvait être dommageable, il semble que, dans les faits, il n'avait pas eu pour effet d'attirer artificiellement en France des actifs développés à l'étranger ;

– certains régimes étrangers, pourtant jugés potentiellement dommageables, ont bénéficié de la part de l'OCDE d'un regard relativement bienveillant, conduisant à un certain hiatus avec l'appréciation portée sur le régime français ;

– en 2017, la France, avec sa « *patent box* », était le seul pays considéré comme abritant un régime fiscal dommageable. Cela ne laisse pas d'étonner, surtout lorsque des juridictions fiscales identifiées comme non coopératives par l'Union européenne et / ou connues pour leurs pratiques dommageables recevaient un blanc-seing de l'organisation internationale.

En tout état de cause, l'application du régime préférentiel aux inventions brevetables visées est subordonnée à l'adoption d'un décret, elle-même suspendue à la réponse que la Commission européenne aura faite à la notification du Gouvernement au titre des aides d'État, ainsi que le prévoit le 2 du III de l'article 37 de la loi de finances pour 2019.

D'après l'échéancier de mise en application de la loi publié sur le site *Légifrance*, la publication du décret relatif aux inventions brevetables était envisagée en avril 2019, mais aucun décret ne paraît avoir été pris à la date de rédaction du présent rapport.

● Des modalités de contrôle particulières ont été introduites à l'occasion de la réforme, à travers la création d'une obligation documentaire prévue au nouvel article L. 13 BA du livre des procédures fiscales (LPF). Les entreprises doivent tenir à la disposition de l'administration toutes les informations assurant la traçabilité et la transparence du régime : activités de recherche, actifs éligibles cédés ou concédés, présentation du « *ratio nexus* », *etc.*

Aux termes d'un nouvel article 1740-0 C du CGI, le défaut de production des éléments demandés par l'administration au titre de l'obligation documentaire, s'il persiste malgré une mise en demeure préalable, est sanctionné d'une amende proportionnelle aux revenus tirés des actifs éligibles au régime préférentiel et concernés par le non-respect de l'obligation documentaire. Rappelons que le

(1) Le lecteur intéressé pourra les consulter dans le commentaire de l'article 14 précité fait en première lecture, pages 468-476.

montant de l'amende, initialement décorrélé du manquement, a été proportionné à ce dernier à l'initiative du Rapporteur général.

c. Une mise à jour de la doctrine fiscale en juillet, assortie d'une consultation publique

Le BOFiP sur le régime d'imposition des revenus tirés d'actifs incorporels a été mis à jour le 17 juillet 2019, soit le jour de la présentation du RALF en commission des finances. Pas moins de seize parties du BOFiP ont ainsi été actualisées⁽¹⁾, le cœur des précisions se trouvant dans la partie relative à la base d'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux⁽²⁾, à laquelle renvoient les autres mises à jour.

La partie du BOFiP sur les sanctions en cas d'infractions fiscales n'a pas été actualisée sur le volet du nouvel article 1740 -0 C lors de la mise à jour intervenue le 15 mai dernier⁽³⁾. En revanche, la sanction du manquement à la nouvelle obligation documentaire prévue à l'article L. 13 BA du LPF figure directement dans la partie du BOFiP consacrée au régime d'imposition préférentiel des revenus tirés d'actifs incorporels⁽⁴⁾.

Compte tenu de l'importance de la matière, les nouveaux commentaires font l'objet d'une consultation publique jusqu'au 15 septembre 2019, pour que chacun puisse faire part de ses éventuelles remarques.

B. LES AUTRES MESURES RELATIVES À LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES

Si les modifications apportées à l'intégration fiscale, aux modalités de déductibilité des charges financières et au régime d'imposition des revenus tirés d'actifs incorporels sont les aspects les plus saillants en matière de fiscalité des entreprises dans la loi de finances pour 2019, cette dernière contenait beaucoup d'autres mesures importantes.

1. La modification du « cinquième acompte »

a. Les spécificités du dernier acompte d'IS pour les grandes entreprises

En application de l'article 1668 du CGI, l'IS dû au titre d'une année N est acquitté en N au moyen de quatre acomptes trimestriels versés en mars, juin, septembre et décembre et assis sur les derniers résultats connus, c'est-à-dire, pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile :

(1) La liste des parties mises à jour est consultable au lien suivant : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11876-PGP>.

(2) BOFiP, [BOI-BIC-BASE-110](#).

(3) BOFiP, [BOI-CF-INF-10-40-60-20190515](#).

(4) BOFiP, [BOI-BIC-BASE-110-20, § 260](#).

- le résultat N – 2 pour le premier acompte ;
- le résultat N – 1 pour les trois suivants.

Le solde de l'IS dû au titre de N est acquitté en N + 1, sur la base de la déclaration de résultat de l'exercice.

Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 250 millions d'euros, le paiement du quatrième et dernier acompte obéit à des modalités particulières ayant conduit à appeler cet acompte « cinquième acompte ». Cet acompte n'est pas assis sur le résultat de l'exercice précédent, mais sur une estimation du résultat de l'exercice en cours.

Il est égal à la différence entre, d'une part, une fraction du montant d'IS estimé dû au titre de l'exercice et, d'autre part, la somme des trois premiers acomptes. Le bénéfice doit donc croître selon une certaine proportion par rapport à l'exercice précédent pour que cette différence soit positive.

La fraction à retenir varie en fonction du chiffre d'affaires. Il y avait, avant la loi de finances pour 2019, trois tranches avec une fraction variant entre 80 % et 98 %.

b. Le relèvement des fractions d'impôt à prendre en compte et son impact

L'article 39 de la loi de finances pour 2019 a relevé les fractions applicables et supprimé l'une des tranches pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, selon les modalités synthétisées dans le tableau suivant.

MODIFICATION DU « CINQUIÈME ACOMPTÉ » PAR LA LFI 2019

Chiffre d'affaires (en euros)	Droit antérieur		Droit actuel (LFI 2019)	
	Fraction de l'IS estimé	Croissance minimale du bénéfice	Fraction de l'IS estimé	Croissance minimale du bénéfice
Entre 250 millions et un milliard	80 %	25,00 %	95 %	5,26 %
Entre un et 5 milliards	90 %	11,11 %	98 %	2,04 %
Supérieur à 5 milliards	98 %	2,04 %		

Source : commission des finances.

Le BOFiP n'a, au moment de la rédaction du présent rapport, pas encore été actualisé : sa dernière mise à jour sur ce sujet remonte au 1^{er} août 2018 ⁽¹⁾.

En revanche, l'administration fiscale a fourni des données détaillées ventilant, pour chaque tranche de chiffre d'affaires, le nombre d'entreprises

(1) BOFiP, [BOI-IS-DECLA-20-10-20180801](#), § 280.

concernées et l'impact budgétaire de la modification réalisée par l'article 39 de la loi de finances. Ces éléments figurent dans le tableau ci-dessous.

IMPACT DE LA MODIFICATION DU « CINQUIÈME ACOMPTE »

Entreprises	Nombre d'entreprises	Impact de la mesure (en millions d'euros)
Dont le CA est compris entre 250 millions et un milliard d'euros	704	1 089
Dont le CA est compris entre un et cinq milliards d'euros	246	411
Dont le CA est supérieur à cinq milliards d'euros	78	0
Total	1 028	1 500

Source : DGFIP.

Le gain budgétaire de 1,5 milliard d'euros en 2019 sera ensuite neutralisé : le gain perçu en 2019 via le « cinquième acompte » diminuera les recettes perçues en 2020 au titre du solde, et la succession de ce mécanisme rendra la mesure budgétairement neutre à compter de 2020.

2. L'ouverture d'un droit de renonciation à l'option pour l'impôt sur les sociétés

a. Une souplesse opportune pour les entreprises

L'article 50 de la loi de finances pour 2019 a mis fin à l'irrévocabilité de l'option pour le régime des sociétés de capitaux – et donc l'IS – que les sociétés de personnes peuvent exercer.

Modifiant à cet effet l'article 239 du CGI, cette mesure prévoit la possibilité de renoncer à l'option, de manière encadrée :

– la renonciation ne peut intervenir que dans les cinq exercices suivant l'exercice de l'option ⁽¹⁾ ;

– la renonciation est définitive, empêchant un nouvel exercice de l'option.

Par ailleurs, en application de l'article 1655 *sexies* modifié du CGI, une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL) ayant opté pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) pourra également renoncer à l'assujettissement à l'IS, sans que cette renonciation ne mette en cause son assimilation à une EURL.

(1) Le troisième alinéa du 1 de l'article 239 du CGI fixe comme terme la fin du mois précédant la date limite du versement du premier acompte d'IS du cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option pour l'IS a été exercée. À titre d'exemple, pour une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui a exercé l'option au titre d'un exercice N, la renonciation à cette option devra intervenir avant le 28 février N + 5.

b. Des mesures d'application nombreuses

La renonciation encadrée à l'option pour l'IS a fait l'objet d'un décret et d'un arrêté d'application, pris le 27 juin 2019.

- Le I de l'article 1^{er} du décret ⁽¹⁾ a rétabli dans le chapitre II du titre II de la troisième partie du livre premier de l'annexe III du CGI une section I comprenant un unique article 350 F relatif aux modalités pratiques d'option et de renonciation :

- le I de cet article 350 F précise le contenu de la notification de l'option pour l'IS ainsi que le lieu de dépôt de cette notification ;

- son II fournit les mêmes informations s'agissant de la renonciation à l'option.

Le II de l'article 1^{er} du décret, qui complète l'article 350 *bis* de l'annexe III d'un nouveau II, apporte les précisions sur la renonciation faite par les EIRL, en application de l'article 1655 *sexies* du CGI.

- L'arrêté du 27 juin ⁽²⁾ est une mesure de coordination de l'article 1^{er} du décret du même jour. Cet article, ainsi qu'il vient d'être vu, inscrit à l'article 350 F de l'annexe III du CGI les modalités pratiques d'exercice de l'option pour l'IS, qui figuraient avant aux articles 22 et 23 de l'annexe IV du CGI – qui regroupe les mesures relevant d'arrêtés. Ces deux articles sont donc abrogés en conséquence par l'arrêté.

- Enfin, le BOFiP a été actualisé par une instruction fiscale publiée le 10 juillet 2019, qui a modifié plusieurs parties du Bulletin consacrées aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et à l'IS ⁽³⁾.

Le délai de six mois pour prendre les mesures d'application requises par la création du droit de renonciation à l'option pour l'IS peut paraître excessivement long. Cet article, relativement simple surtout par rapport aux dispositifs relatifs à l'intégration fiscale, aux charges financières ou à la fiscalité des revenus tirés d'actifs incorporels, n'a pas été modifié par le Parlement : la version figurant dans la loi promulguée fin décembre est identique à celle qui se trouvait dans le texte déposé à l'automne.

Ce constat illustre bien le fait que si une meilleure anticipation des mesures d'application avait été réalisée, ces dernières auraient pu être rapidement prises.

(1) Décret n° 2019-654 du 27 juin 2019 pris pour l'application du droit de renonciation à l'option pour l'impôt sur les sociétés prévu aux articles 239 et 1655 *sexies* du code général des impôts.

(2) Arrêté du 27 juin 2019 abrogeant les articles 22 et 23 de l'annexe IV au code général des impôts.

(3) BOFiP, [instruction du 10 juillet 2019](#) et liens vers les subdivisions actualisées par elle.

3. Les dispositifs de « suramortissement » en faveur de certains investissements

- La loi de finances pour 2019 a créé ou modifié plusieurs dispositifs de « suramortissement », qui permettent aux entreprises éligibles de déduire de leur résultat une somme correspondant à une part de la valeur d'origine de certains biens, en plus de l'amortissement de droit commun. La déduction est répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation des biens, s'ajoutant ainsi au montant déduit au titre de l'amortissement desdits biens :

- l'article 25 de la loi, à travers un nouvel article 39 *decies* D, met en place un « suramortissement » lié à l'acquisition d'équipements frigorifiques utilisant des fluides autres qu'hydrofluorocarbures (HFC), c'est-à-dire des fluides à pouvoir de réchauffement planétaire faible ;

- l'article 55 a introduit un « suramortissement » de 40 % au titre des investissements de transformation numérique et de robotisation réalisés par les PME, consacré à un nouvel article 39 *decies* B du CGI ;

- l'article 56 a créé un « suramortissement » au titre de certains investissements concernant des navires ou bateaux répondant à des conditions environnementales, et dont le taux varie selon la nature de l'investissement ; ce dispositif est prévu au nouvel article 39 *decies* C du CGI ;

- l'article 70 a prorogé et élargi le « suramortissement » pour certains véhicules fonctionnant au gaz naturel, au biométhane ou avec du carburant ED95 prévu à l'article 39 *decies* A du CGI.

Ces « suramortissements » ont en commun d'inciter à la réalisation d'investissements s'inscrivant dans le cadre de la transformation des entreprises, afin d'accompagner ces dernières dans leur modernisation, qu'il s'agisse du développement technologique et de l'équipement en outils numériques des PME ou de la transition écologique.

- Le BOFiP a été actualisé pour deux des quatre dispositifs :

- la doctrine fiscale sur le suramortissement « robotique » de l'article 39 *decies* B du CGI a été mise à jour le 15 mai 2019 ⁽¹⁾, détaillant le dispositif applicable de façon bienvenue ;

- celle relative aux modifications apportées au dispositif applicable à certains véhicules utilisant des énergies propres prévu à l'article 39 *decies* A a été actualisée le 6 mars 2019 ⁽²⁾.

L'absence d'instruction nouvelle concernant le « suramortissement » pour les navires et bateaux prévu à l'article 39 *decies* C ne doit pas étonner. En effet,

(1) BOFiP, [BOI-BIC-BASE-100-30](#).

(2) BOFiP, [BOI-BIC-BASE-100-20](#), § 50 à 70.

aux termes du II de l'article 56 de la loi de finances pour 2019, l'entrée en vigueur du dispositif est subordonnée à la réponse de la Commission européenne sur la notification de ce dernier au titre de la législation en matière d'aides d'État. La date de cette entrée en vigueur doit être fixée par un décret, dont l'adoption ne peut être postérieure de plus de six mois à la réception de la réponse de la Commission.

C. LES AVANTAGES SPÉCIFIQUES DESTINÉS À CERTAINS TERRITOIRES

Plusieurs dispositifs fiscaux introduits par la loi de finances pour 2019 concernent des territoires spécifiques, notamment l'outre-mer et la Corse.

1. La refonte des dispositifs d'exonérations en outre-mer : les ZFANG

L'article 19 de la loi de finances pour 2019 a procédé à une importante refonte des dispositifs d'exonérations zonées applicables dans les collectivités d'outre-mer régies par l'article 73 de la Constitution, c'est-à-dire la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, Mayotte et La Réunion :

– les anciennes zones franches d'activité en outre-mer (ZFA-OM), ouvrant droit à des abattements dégressifs, le cas échéant majorés, sur les impôts commerciaux et locaux, sont remplacées par les ZFA nouvelle génération, les ZFANG ;

– les dispositifs propres aux zones franches urbaines-territoires entrepreneurs (ZFU-TE) et aux zones de revitalisation rurale (ZRR) en outre-mer sont abrogés (ces dispositifs ne concernaient pas l'ensemble des collectivités ni, pour celles dans leur champ, la totalité de leur territoire).

a. Les modifications induites par les ZFANG

● Par rapport aux anciennes ZFA-OM, les ZFANG présentent les caractéristiques suivantes :

– leur champ est recentré, certaines activités se trouvant désormais exclues, tandis que les taux majorés zonés sont ciblés sur la Guyane et Mayotte ;

– les conditions d'éligibilité sont assouplies ;

– les abattements, auparavant dégressifs, sont pérennisés, permettant aux entreprises éligibles d'en bénéficier tout au long de leur existence ;

– le taux des abattements normaux et majorés sont relevés, comme l'illustre le tableau ci-dessous.

**COMPARAISON DES TAUX D'ABATTEMENTS
ENTRE LES ANCIENNES ZFA-OM ET LES NOUVELLES ZFANG**

Taux	IR ou IS		TFPB		CFE	
	ZFA-OM	ZFANG	ZFA-OM	ZFANG	ZFA-OM	ZFANG
Taux normal	35 %	50 %	40 %	50 %	70 %	80 %
Taux majoré	60 %	80 %	70 %	80 %	90 %	100 %

Source : article 19 de la loi de finances pour 2019.

Les abattements concernent également la TFPNB, sur le fondement de l'article 1395 H du CGI, et la CVAE, en vertu du IV de l'article 1586 *nonies* du même code qui ouvre droit à un tel abattement pour les établissements bénéficiant d'un abattement de CFE.

Les anciens dispositifs (ZFU-TE et ZRR) connaîtront une extinction progressive : les abattements pluriannuels en cours continueront de s'appliquer jusqu'à leur terme, sans disparition brutale dès 2019.

- La pérennité des ZFANG constitue une dérogation notable au principe de bornage temporel des lois de finances, qui figure au II de l'article 20 de la LPFP 2018-2022.

Néanmoins, cette dérogation est justifiée par la volonté de soutenir durablement l'activité et l'investissement des entreprises en outre-mer.

En outre, il n'est pas inutile de rappeler que, à l'initiative du Rapporteur général, la loi a prévu une évaluation des ZFANG, dont les conclusions devront figurer dans un rapport devant être remis au Parlement au plus tard à l'automne 2020 (III de l'article 19 de la loi de finances pour 2019). Les données ainsi mises à la disposition du Parlement offriront à ce dernier la possibilité d'apprécier l'efficacité du nouveau dispositif et d'en tirer les conclusions, notamment en vue d'éventuels ajustements sur le champ et l'intensité des avantages fiscaux.

- Le coût pour les finances publiques des ZFANG avait été estimé dans l'évaluation préalable annexée au projet de loi de finances pour 2019 à 124 millions par an en rythme de croisière. Ce coût, toutefois, ne tenait pas compte de la disparition des ZFU-TE et des ZRR – un défaut regrettable.

Dans la perspective de l'élaboration du présent rapport, le Rapporteur général a interrogé l'administration fiscale sur une éventuelle actualisation du coût estimé lié à la substitution des ZFANG aux autres dispositifs d'exonérations zonées. Aucune donnée actualisée n'a pu être fournie, ce que le Rapporteur général ne peut que regretter.

b. Une actualisation conséquente du BOFiP

La création des ZFANG impose naturellement d'actualiser en conséquence le BOFiP, ce à quoi s'est employée une instruction fiscale publiée le 26 juin 2019.

Pour la partie relative à l'imposition des bénéfices (IR ou IS), les principales modifications sont :

– la mention de la création des ZFANG dans les parties dédiées aux ZFU-TE, ZRR et ZFA-OM ⁽¹⁾ ;

– les précisions requises sur le nouveau dispositif des ZFANG : entreprises éligibles, modalités d'application de l'abattement de droit commun sur les bénéfices et modalités d'application des abattements majorés sur les bénéfices en fonction du territoire ou de l'activité conduite ⁽²⁾.

En ce qui concerne le volet relatif aux abattements touchant les impôts locaux, plusieurs parties du BOFiP ont été modifiées :

– pour la TFPB, mention de la création des ZFANG dans la partie dédiée aux ZFA-OM ⁽³⁾ et précisions sur les nouveaux abattements dans le cadre des ZFANG ⁽⁴⁾ ;

– pour la CVAE, a été actualisée la partie commune aux dispositifs d'exonération ou d'abattement facultatif ⁽⁵⁾ ;

– pour la CFE, mention de la création des ZFANG dans les parties dédiées aux ZRR et aux ZFA-OM ⁽⁶⁾ et nouvelle partie détaillant les abattements applicables dans les ZFANG ⁽⁷⁾ ;

– pour la TFPNB, mention de la pérennisation de l'abattement applicable en outre-mer avec un taux permanent de 80 %, supposant de compléter les développements relatifs aux exonérations permanentes et de modifier ceux portant sur les exonérations temporaires, dont ne fait désormais plus partie la mesure applicable dans les ZFANG ⁽⁸⁾.

(1) BOFiP, [BOI-BIC-CHAMP-80-10-30](#) pour les ZFU-TE, [BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10](#) pour les ZRR et [BOI-BIC-CHAMP-80-10-80](#) pour les ZFA-OM.

(2) BOFiP, [BOI-BIC-CHAMP-80-10-85](#).

(3) BOFiP, [BOI-IF-TFB-20-30-40](#).

(4) BOFiP, [BOI-IF-TFB-20-30-45](#).

(5) BOFiP, [BOI-CVAE-CHAMP-20-10](#).

(6) BOFiP, [BOI-IF-CFE-10-30-40-40](#) pour les ZRR, [BOI-IF-CFE-10-30-60-70](#) pour les ZFA-OM.

(7) BOFiP, [BOI+IF-CFE-10-30-30-70](#).

(8) BOFiP, [BOI-IF-TFNB-10-40-40](#), § 60, pour les exonérations permanents, et [BOI-IF-TFNB-10-50-10](#), § 1 et [BOI-IF-TFNB-10-50-10-30](#), pour les exonérations temporaires.

D'autres ajustements de coordination ont également été réalisés par l'instruction fiscale du 26 juin 2019 :

- la mention du dispositif applicable dans les ZFANG, s'agissant :
 - de la prise en compte de certains abattements dans le cadre du calcul de l'assiette de l'acompte dû au titre du prélèvement à la source de l'IR ⁽¹⁾ ;
 - de la dispense d'acomptes d'IS pour les entreprises bénéficiant d'exonérations au titre de certains dispositifs ⁽²⁾ ;
- la prise en compte des abattements applicables dans les ZFANG dans le cadre de la détermination du résultat d'ensemble d'un groupe fiscalement intégré ⁽³⁾.

2. Les mesures spécifiques à la Corse

Plusieurs mesures fiscales ont été prises en faveur de la Collectivité de Corse dans le cadre de la loi de finances pour 2019 : la création des zones de développement prioritaire (ZDP), la majoration du taux du CIR et de celui du crédit d'impôt innovation (CII), ainsi qu'un encadrement du crédit d'impôt pour certains investissements en Corse (CIIC).

a. Les nouvelles zones de développement prioritaire (ZDP)

- *Le régime fiscal des ZDP*

Créées par l'article 135 de la loi de finances pour 2019, les ZDP constituent des zones au sein desquelles les PME qui s'y implantent entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2020 et qui y ont leur siège social et l'ensemble de leur activité et de leurs moyens d'exploitations bénéficient d'avantages fiscaux, dont l'économie générale reprend le dispositif applicable depuis 2018 dans les bassins urbains à dynamiser (BUD, *cf. infra*, 4) :

- abattement dégressif sur l'IS ou l'IR : intégral pour les deux premières années, puis de 75 %, 50 % et 25 % au titre des troisième, quatrième et cinquième années, en vertu d'un nouvel article 44 *septdecies* du CGI ;

- abattements obligatoires de 50 % pendant sept ans puis dégressifs pendant trois ans au titre de la TFPB en application du I du nouvel article 1383 J du CGI, et au titre de la CFE en application du nouvel article 1463 B du même code ;

(1) BOFiP, [BOI-IR-PAS-20-10-20-20](#), § 170.

(2) BOFiP, [BOI-IS-DECLA-20-30](#).

(3) BOFiP, [BOI-IS-GPE-30-10](#), § 40 à 230.

– abattements facultatifs sur la partie non concernée par les abattements obligatoires, en vertu du II de l'article 1383 J s'agissant de la TFPB, et en vertu de l'article 1466 B *bis* rétabli s'agissant de la CFE ;

– abattements de conséquence au titre de la CVAE, en vertu du II de l'article 1586 *ter* pour la partie obligatoire et de l'article 1586 *nonies* pour la partie facultative.

- *L'identification des ZDP : un outil ciblant la Corse*

La définition des ZDP est précisée au II de l'article 44 *septdecies* du CGI. Sont concernées les régions métropolitaines qui satisfont à des critères cumulatifs démographiques, sociaux et économiques reposant sur le taux de pauvreté, le niveau d'emploi ou de formation des jeunes et la densité de population.

- Eu égard aux critères prévus, une seule région est concernée par les ZDP : la Corse, dans son intégralité. La liste des communes classées en ZDP figure dans l'arrêté du 11 mars 2019 constatant le classement en ZDP, pris pour l'application du II de l'article 44 *septdecies* ⁽¹⁾.

Le dispositif des ZDP est exclusif des autres mesures zonées applicables. S'agissant de la Corse, l'ensemble de l'île est classée en zone d'aide à finalité régionale (ZAFR) et une grande partie du territoire est en ZRR. Cependant, les avantages fiscaux peuvent se révéler moins intéressants que ceux prévus au titre des ZDP. Les entreprises ont donc le choix du régime qu'elles estiment le mieux leur convenir, et le tissu économique et entrepreneurial de la Collectivité de Corse dispose d'un outil tenant compte de ses spécificités.

- *L'absence de données actualisées sur l'impact économique et budgétaire des ZDP*

- Le coût du dispositif et l'estimation de son impact en termes économiques n'est pas connu. Cette absence de données, particulièrement s'agissant du chiffre, avait déjà été regrettée par le Rapporteur général de la commission des finances du Sénat ⁽²⁾, et son homologue de l'Assemblée nationale ne peut que s'associer à ce constat.

Plusieurs questions ont été posées dans le cadre de la préparation du présent rapport, notamment pour avoir des éléments sur le coût de la mesure, par génération d'entreprises implantées et par exercice budgétaire, voire une ventilation par impôt. Il apparaît en effet naturel que de telles données soient disponibles dans la mesure où elles l'étaient lors de la création des BUD en 2017 et pour les ZFANG en 2018, les évaluations préalables de ces dispositifs fournissant l'ensemble des chiffres précédemment évoqués.

(1) Arrêté du 11 mars 2019 constatant le classement de communes en zone de développement prioritaire.

(2) Albéric de Montgolfier, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, tome III, Sénat, session ordinaire de 2018-2019, [n° 147](#), 22 novembre 2018, pages 199-200.

Aucune réponse n'a malheureusement été fournie par l'administration fiscale, ce que ne peut que déplorer le Rapporteur général, surtout si l'on tient compte de la multiplication des dispositifs zonés, les BUD à compter de 2018 et les ZDP et ZFANG à compter de 2019 n'étant que les dernières manifestations de ces mesures.

L'indigence des éléments d'évaluation et, en l'espèce s'agissant des ZDP, leur absence totale n'a pas conduit à ce que les deux assemblées s'opposent à la mesure proposée, celle-ci étant apparue opportune dans son principe et répondant aux attentes émanant de la Collectivité de Corse et des élus corses. Cependant, il aurait été souhaitable que le Parlement puisse disposer de chiffres, sinon lors de l'adoption du dispositif, *a minima* à l'occasion du présent RALF. Le Rapporteur général ne peut donc que formuler le souhait qu'à l'avenir, de telles mesures soient mieux évaluées *ex ante*, à défaut de quoi le blanc-seing fourni au titre des ZDP pourrait ne pas se renouveler.

- Les instructions fiscales relatives aux ZDP n'avaient pas encore été prises lors de la rédaction du présent rapport. En revanche, l'article 44 *septdecies* relatif aux exonérations d'IR ou d'IS a été intégré dans la mise à jour faite le 3 juillet 2019 s'agissant du crédit d'impôt pour investissements en Corse (*cf. infra, c*).

b. La majoration des taux du CIR et du CII pour la Corse

- Consacrant législativement une attente régulièrement formulée des élus corses, l'article 150 de la loi de finances pour 2019 prévoit une majoration des taux du CIR et du CII s'agissant des dépenses engagées dans des exploitations situées en Corse.

Concrètement, le taux pour la Corse est aligné sur celui applicable aux exploitations d'outre-mer :

- le taux du CIR passe de 30 % à 50 % ;
- le taux du CII passe de 20 % à 40 %.

Le taux applicable à la fraction de dépenses excédant 100 millions d'euros, fixé à 5 %, reste en revanche inchangé.

La mesure s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2019, pouvant ainsi bénéficier aux entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile dès l'exercice 2019.

- D'après les données fournies par l'administration fiscale en réponse aux questions posées par le Rapporteur général, l'impact de la majoration serait le suivant :

- sous l'angle budgétaire, le coût est estimé à 3 millions d'euros, CIR et CII confondus ;

– une trentaine d’entreprises établies en Corse devraient être concernées, le gain moyen étant de 100 000 euros, tandis que le gain médian devrait être de 50 000 euros.

- Aux termes du III de l’article 150 de la loi de finances pour 2019, la majoration des taux entrera en vigueur à une date fixée par décret, suivant la réponse que la Commission européenne aura fournie sur la notification du dispositif au titre de l’encadrement des aides d’État. Le Rapporteur général n’a pu obtenir d’information sur le calendrier de notification, de réponse de la Commission et de prise du décret.

Le BOFiP n’a pas encore été mis à jour, mais cela ne saurait témoigner d’un retard quelconque : l’actualisation ne devrait pas intervenir avant l’adoption du décret et l’entrée en vigueur de la majoration.

c. L’encadrement de l’éligibilité des locations de meublés au crédit d’impôt pour l’investissement en Corse

Aux termes de l’article 244 *quater* E du CGI, les PME dont le chiffre d’affaires n’excède pas 40 millions d’euros, imposées d’après leur bénéfice réel et qui réalisent certains investissements en Corse peuvent, à ce titre, prétendre à un crédit d’impôt, le crédit d’impôt pour investissements en Corse (CIIC).

Le CIIC correspond à 20 % du montant de l’investissement, ce taux étant majoré à 30 % pour les TPE (qui emploient moins de onze salariés et réalisent un chiffre d’affaires n’excédant pas 2 millions d’euros).

En 2017, 5 274 entreprises avaient bénéficié du dispositif, pour un coût de 52 millions d’euros ⁽¹⁾.

- *Les modifications apportées du CIIC*

La loi de finances pour 2019 a apporté plusieurs modifications au CIIC.

D’abord, son article 152 a étendu le bénéfice du CIIC aux PME dont le chiffre d’affaires est compris entre 40 et 50 millions d’euros, en alignant la définition des PME éligibles au dispositif sur celle figurant dans le règlement européen général d’exemption par catégorie (RGEC) du 17 juin 2014 ⁽²⁾.

Ensuite – et surtout –, l’article 22 de la loi de finances pour 2019 a exclu des investissements ouvrant droit au CIIC la gestion et la location de meublés de tourisme en Corse. Cette mesure, à l’initiative de laquelle se trouvaient plusieurs députés, dont des élus corses, a pour dessein la lutte contre certains abus constatés dans le secteur des meublés de tourisme, le CIIC étant devenu dans certains cas un

(1) Évaluations des voies et moyens du projet de loi de finances pour 2019, tome II : Dépenses fiscales.

(2) Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d’aide compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, annexe I, article 2.

outil d'optimisation fiscale à travers lequel la construction de résidences secondaires était partiellement financée par l'argent public.

Aux termes du II de l'article 22, l'exclusion s'applique aux investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2019, ce point ayant fait l'objet de précisions de la part de la doctrine fiscale.

- *D'utiles précisions apportées par la doctrine sur les modalités d'application de l'exclusion des meublés*

- En vertu des précisions fournies par la doctrine fiscale, les projets engagés avant 2019, dès lors qu'ils sont achevés au 31 décembre 2020, restent éligibles. Tel est notamment le cas :

- des investissements sur des meublés acquis dans le cadre d'un contrat de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) conclu avant 2019 ou, lorsque la conclusion du contrat n'a pu intervenir avant cette date, les investissements ayant fait l'objet d'un contrat préliminaire de réservation signé et déposé au rang des minutes d'un notaire ou enregistré au service des impôts des entreprises avant 2019 ;

- des investissements sur des meublés dont le contrat de construction conclus avant 2019 portent au moins sur le gros œuvre hors d'eau et hors d'air, et qui ont fait l'objet d'une déclaration de chantier avant 2019.

Ces précisions, apportées par deux réponses aux questions écrites posées par le député Jean-Félix Acquaviva sur le sujet⁽¹⁾, figurent dans le BOFiP actualisé le 3 juillet 2019⁽²⁾.

- Si elles paraissent aller au-delà de la lettre de la loi, ces précisions traduisent en réalité pleinement l'intention du législateur. Rappelons en effet qu'en première lecture, à l'Assemblée nationale, un sous-amendement du Rapporteur général avait limité l'exclusion des investissements dans des meublés de tourisme à ceux intervenant à compter de 2019, afin que les investissements antérieurs ne soient pas pénalisés. Les précisions du BOFiP ne constituent donc rien d'autre que la manifestation de la volonté des députés et sénateurs de ne pas englober dans l'exclusion des projets avancés : l'objectif poursuivi par le législateur sur ce point était clairement de ne pas fournir à l'exclusion une portée rétroactive susceptible de nuire à la confiance légitime que les contribuables sont en droit d'attendre de l'État.

(1) *Réponse* du ministère de l'économie et des finances à la question écrite n° 15262 de M. Jean-Félix Acquaviva, XV^e législature, Journal officiel de l'Assemblée nationale, 12 mars 2019, page 2400 ; *réponse* du ministère de l'économie et des finances à la question écrite n° 18137 de M. Jean-Félix Acquaviva, XV^e législature, Journal officiel de l'Assemblée nationale, 30 avril 2019, page 4080.

(2) BOFiP, [BOI-BIC-RICI-10-60-10-20](#), § 275.

Interrogée par le Rapporteur général sur le nombre d'entreprises concernées par l'alignement sur le droit européen de la définition des PME éligibles au CIIC et l'exclusion des meublées de tourisme, mais aussi sur l'impact budgétaire de chacune de ces deux mesures, l'administration fiscale a indiqué ne pas être en mesure d'apprécier l'impact des aménagements apportés. Le caractère récent de ces derniers explique sans doute le défaut de données disponibles.

3. Le maintien à Mayotte du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) a été abrogé pour les rémunérations versées à compter de 2019 par l'article 86 de la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾. Lui ont été substitués des allègements de cotisations sociales patronales prévus à l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 ⁽²⁾.

• Ces allègements, toutefois, ne peuvent être mis en œuvre dans le Département de Mayotte, qui fait l'objet de dispositifs spécifiques. En conséquence, l'article 155 de la loi de finances pour 2019 précitée a prévu de maintenir le CICE dans l'archipel, afin d'éviter de dégrader la situation économique locale. Pour mémoire, le taux du CICE à Mayotte (et, avant 2019, dans les autres collectivités ultramarines) est de 9 %.

Le bénéfice du CICE maintenu à Mayotte, aux termes du nouveau VII de l'article 244 *quater* C du CGI introduit par l'article 155 précité, est subordonné au respect du RGEC du 17 juin 2014.

• Lors de l'examen parlementaire du projet de loi de finances pour 2019, le coût du dispositif avait été estimé en rythme de croisière à 15 millions d'euros par an. L'administration fiscale, en réponse aux questions posées par le Rapporteur général au titre du présent rapport, a pu fournir des éléments d'actualisation et de précision de l'impact de la mesure :

- le coût serait de l'ordre de 10 millions d'euros ;
- environ 650 entreprises seraient concernées.

• L'actualisation du BOFiP tirant les conséquences du maintien à Mayotte du CICE est intervenue le 5 juin 2019 ⁽³⁾, indiquant que les commentaires de la doctrine fiscale sur le crédit d'impôt (champ, détermination, déclaration, *etc.*) ne s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2019 qu'aux entreprises ou organismes exploités à Mayotte.

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(2) Loi n° 2017-1836 du 30 décembre de financement de la sécurité sociale pour 2018.

(3) BOFiP, [BOI-BIC-RICI-10-150](#) et subdivisions.

4. L'évolution des bassins urbains à dynamiser (BUD)

Créés par l'article 17 de la seconde loi de finances rectificative pour 2017 ⁽¹⁾, les bassins urbains à dynamiser (BUD) consistent en un dispositif d'exonérations fiscales au bénéfice des entreprises qui s'y implantent entre 2018 et 2020 – il est renvoyé au commentaire de l'article 13 du second projet de loi de finances rectificative pour 2017 pour une présentation complète du dispositif ⁽²⁾.

● La liste des communes classées en BUD a été fixée par un arrêté du 14 février 2018, dont la synthèse se trouve dans le tableau suivant.

NOMBRE DE COMMUNES CLASSÉES EN BUD EN 2018

Département	Nombre de communes
Nord (59)	75
Pas-de-Calais (62)	75
Total	150

Source : arrêté du 14 février 2018.

Pour mémoire, le coût du dispositif applicable au sein des BUD avait été chiffré dans le second projet de loi de finances pour 2017 à 277,5 millions d'euros pour les trois générations d'entreprises – en cumulant l'impact pour l'État (175,5 millions d'euros) et celui pour les collectivités territoriales (102 millions d'euros).

● L'article 21 de la loi de finances pour 2019 a modifié marginalement les critères de classement en BUD, afin d'éviter que ne soient exclues du dispositif des communes limitrophes de celles classées et qui satisfont aux trois premiers critères de classement (densité, revenu disponible, niveau de chômage) mais qui font partie d'une intercommunalité ne satisfaisant pas au dernier critère (70 % de la population vit dans des communes répondant aux trois premiers critères)

● Par un arrêté du 11 avril 2019 ⁽³⁾, le classement en BUD a été actualisé en conséquence des modifications apportées par l'article 21 de la loi de finances, neuf nouvelles communes faisant leur entrée dans le dispositif : six communes du Nord, trois du Pas-de-Calais.

Il y a donc désormais 159 communes classées en BUD :

– 81 dans le Nord ;

– 78 dans le Pas-de-Calais.

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

(2) Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 432, 29 novembre 2017, pages 263-306.

(3) Arrêté du 11 avril 2019 modifiant l'arrêté du 14 février 2018 constatant le classement des communes en bassin urbain à dynamiser.

La doctrine fiscale a elle aussi été actualisée, par une instruction publiée le 22 mai 2019, pour compléter en conséquence les parties du BOFiP consacrées aux exonérations d'IR ou d'IS et aux mesures relatives aux impôts locaux ⁽¹⁾.

En revanche, aucun nouveau chiffrage actualisé du coût des BUD n'a pu être fourni au Rapporteur général, malgré les demandes en ce sens de sa part.

5. La prorogation des contrats de ville et de certains avantages fiscaux applicables dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville

● Définis à l'article 5 de la loi du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine ⁽²⁾, les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV) figurent dans une liste mise à jour dans l'année qui suit le renouvellement des conseils municipaux. La liste actuelle a été déterminée par deux décrets du 30 décembre 2014 ⁽³⁾.

L'article 6 de la même loi consacre le contrat de ville comme l'un des principaux outils de la mise en œuvre de la politique de la ville. Chaque contrat de ville est signé l'année du renouvellement général des conseils municipaux ou l'année suivante et arrive à échéance l'année du renouvellement général suivant.

Les entreprises implantées dans les QPV bénéficient d'avantages fiscaux sur certains impôts locaux :

– exonération de TFPB pendant cinq ans, sauf délibération contraire, en vertu de l'article 1383 *ter* C du CGI ;

– abattement sur l'assiette de la TFPB pour les logements sociaux, au titre de l'article 1388 *bis* du même code ;

– exonération de CFE pendant cinq ans puis abattement dégressif au titre des trois années suivantes, sauf délibération contraire, sur le fondement du I *septies* de l'article 1466 A du même code ;

– exonération de CVAE en application du III de l'article 1586 *nonies*.

Ces exonérations devaient s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2020.

(1) BOFiP, [BOI-BIC-CHAMP-80-10-90-10](#), § 175-180 pour les nouvelles modalités de classement, et [BOI-BIC-CHAMP-80-10-90](#) et [BOI-BIC-CHAMP-80-10-90-20](#) pour les coordinations, s'agissant de l'IR et l'IS ; [BOI-IF-TFB-10-160-70](#) pour la TFPB et [BOI-IF-CFE-10-30-45](#) pour la CFE.

(2) Loi n° 2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine ?

(3) Décret n° 2014-1750 du 30 décembre 2014 fixant la liste des quartiers prioritaires de la politique de la ville dans les départements métropolitains, modifié par le décret n° 2015-1138 du 14 septembre 2015 rectifiant la liste des quartiers prioritaires de la politique de la ville, et décret n° 2014-1751 du 30 décembre 2014 fixant la liste des quartiers prioritaires de la politique de la ville dans les départements d'outre-mer, à Saint-Martin et en Polynésie française.

● Afin d’assurer la cohérence du calendrier de déploiement de la feuille de route pour les QPV annoncée en juillet 2018 pour le quinquennat, l’article 181 de la loi de finances pour 2019 :

– a maintenu, jusqu’à la fin de l’année 2022, la validité de la liste des QPV ;

– a prolongé au même terme l’échéance des contrats de ville ;

– et a prorogé, là aussi jusqu’au 31 décembre 2022, les avantages fiscaux précédemment mentionnés dont bénéficient les entreprises au sein des QPV.

● D’après l’échéancier des mesures d’application de la loi de finances, le décret prorogeant les contrats de ville jusqu’à la fin 2022 et les dispositifs fiscaux associés devrait être publié en 2022. Une adoption anticipée semblerait cependant opportune, dans un souci de lisibilité de la norme.

Le BOFiP n’a pas été mis à jour à la date de rédaction du présent rapport, mais l’effet différé de la mesure ne rend pas anormal cette absence d’actualisation.

*

* *

II. FOCUS SUR LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET LE MÉCÉNAT DES ENTREPRISES

Le présent rapport sur l'application des mesures fiscales paraît être le cadre idoine pour évoquer deux dépenses fiscales bénéficiant aux entreprises, le crédit d'impôt recherche (CIR) et le dispositif en faveur du mécénat des entreprises.

Outre les modifications apportées par la loi de finances pour 2019 à ces deux dispositifs, seront abordées les pistes d'évolution à court terme susceptibles d'être explorées.

A. LES MESURES RELATIVES AU CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET LES PISTES D'ÉVOLUTION ENVISAGEABLES

Du fait de son importance économique et budgétaire, mais également eu égard aux nombreux paramètres qu'il contient, le CIR est un dispositif supposant une attention particulière et doit pouvoir évoluer lorsque cela se révèle justifié. Avant d'aborder les modifications potentielles qui pourraient être apportées à l'outil, il est apparu utile de dresser un panorama de ce dernier.

1. Panorama du CIR, première dépense fiscale active

Les développements suivants s'attachent à étudier le CIR à travers un vaste panorama de son économie générale, qu'il s'agisse du coût, des bénéficiaires ou de l'évolution des créances.

a. Un coût budgétaire annuel désormais supérieur à 6 milliards d'euros

Le coût budgétaire du CIR fait de cet outil la première dépense fiscale active – il s'agissait de la seconde jusqu'à l'abrogation du CICE –, avec un montant estimé à 6,2 milliards d'euros pour 2019.

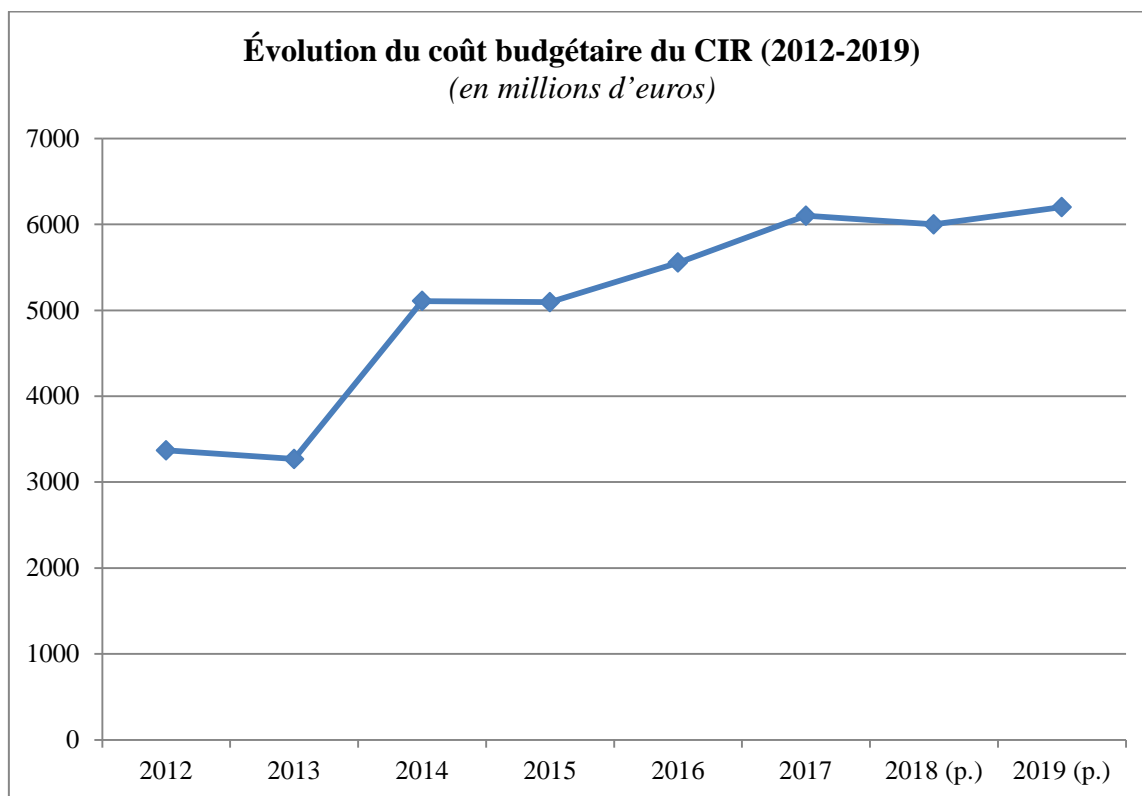
L'évolution de ce coût depuis 2012 est illustré dans les tableau et graphique suivants.

ÉVOLUTION DU COÛT BUDGÉTAIRE DU CIR (2012-2019)

(en millions d'euros)

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 (p.)	2019 (p.)
Coût	3 370	3 269	5 108	5 094	5 555	6 100	6 000	6 200

Source : Évaluations des voies et moyens des projets de loi de finances pour 2014 à 2019, tome II : Dépenses fiscales.



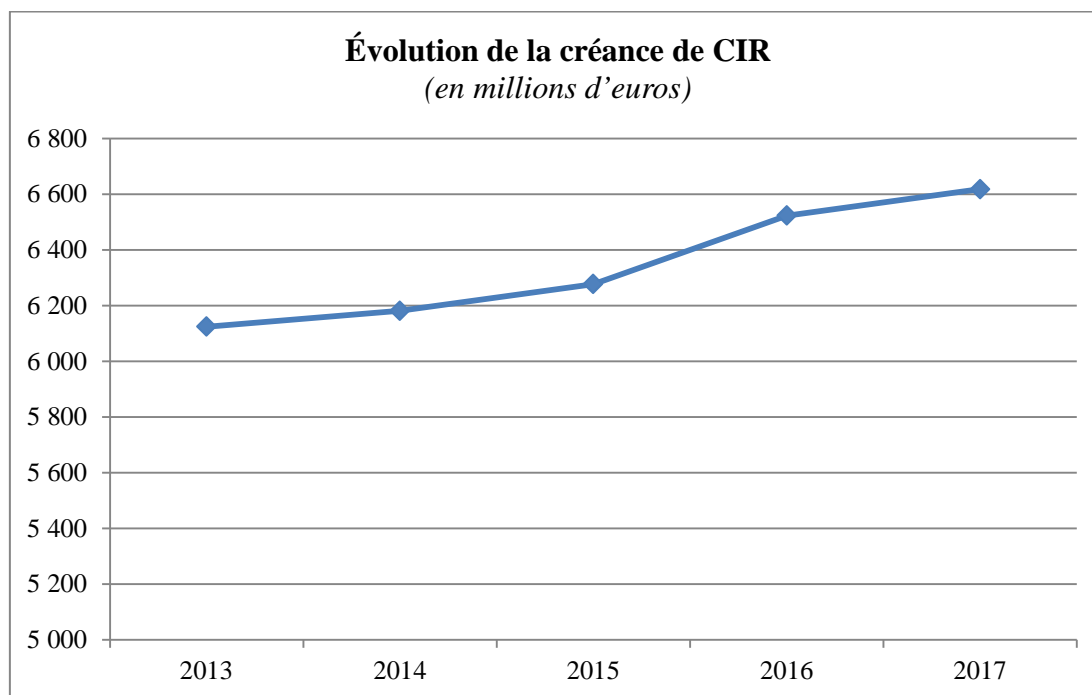
Après une forte augmentation entre 2013 et 2014, le coût du CIR s'est relativement stabilisé, bien que ce « niveau d'équilibre » se trouve particulièrement haut, autour de 5 à 6 milliards d'euros.

Le ressaut constaté en 2014 est dû en partie à l'augmentation des créances de CIR, mais trouve surtout probablement sa source dans la fin de la montée en puissance de l'outil résultant de la réforme de ce dernier par la loi de finances pour 2008 ⁽¹⁾, dont les effets ont atteint leur rythme de croisière à compter de 2014.

L'évolution du montant des créances sur la même période, elle, est plus régulière, ce qu'illustre le graphique suivant.

Une précision méthodologique ne paraît pas inutile. Les montants indiqués correspondent aux créances déclarées au titre de chaque millésime entre 2013 et 2017. Ils diffèrent donc du coût budgétaire associé à chacune de ces années dans la mesure où ce dernier dépend de la consommation des créances, qui peuvent s'imputer sur l'IS ou l'IR pendant plusieurs années.

(1) Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2007, article 69.



Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

b. Les grandes entreprises à l'IS, principales bénéficiaires du CIR

● Le CIR est ouvert aux entreprises imposées d'après leur bénéfice réel, qu'elles soient soumises à l'IR ou à l'IS. Ce sont les secondes qui constituent de très loin le plus important contingent des bénéficiaires de l'outil, ainsi qu'il ressort du tableau ci-après.

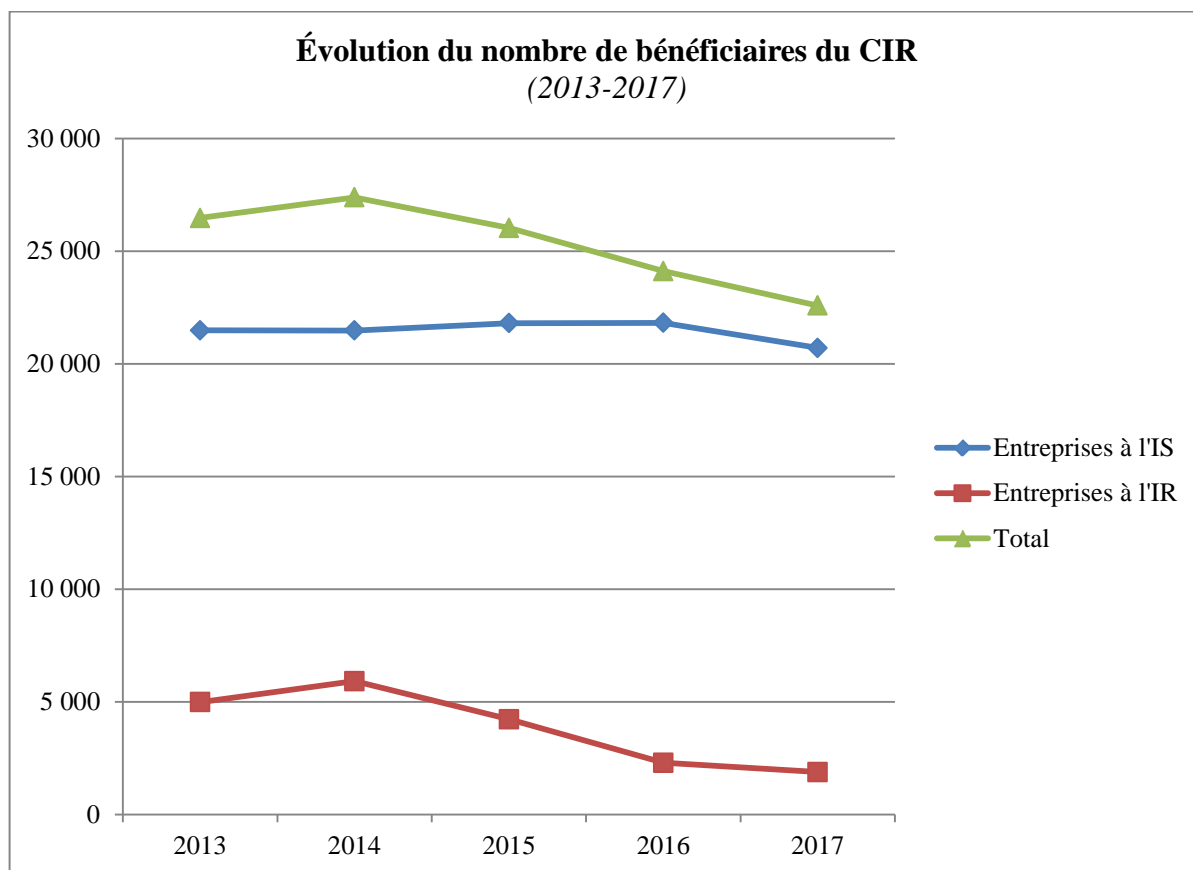
Les entreprises à l'IR bénéficiant du CIR, d'après les données fournies au Rapporteur général par l'administration fiscale, sont exclusivement des très petites entreprises (TPE) : les PME, entreprises de tailles intermédiaires (ETI) et grandes entreprises (GE) recourant à l'outil sont toutes assujetties à l'IS.

NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DU CIR

Catégorie	Millésime									
	2013		2014		2015		2016		2017	
	IS	IR	IS	IR	IS	IR	IS	IR	IS	IR
TPE	9 318	4 982	9 299	5 914	9 751	4 221	9 642	2 294	8 943	1 883
Autres PME	10 136	0	10 194	0	10 159	0	10 273	0	9 909	0
ETI	1 819	0	1 781	0	1 695	0	1 707	0	1 661	0
GE	213	0	199	0	200	0	197	0	189	0
Total	21 486	4 982	21 473	5 914	21 805	4 221	21 819	2 294	20 702	1 883

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

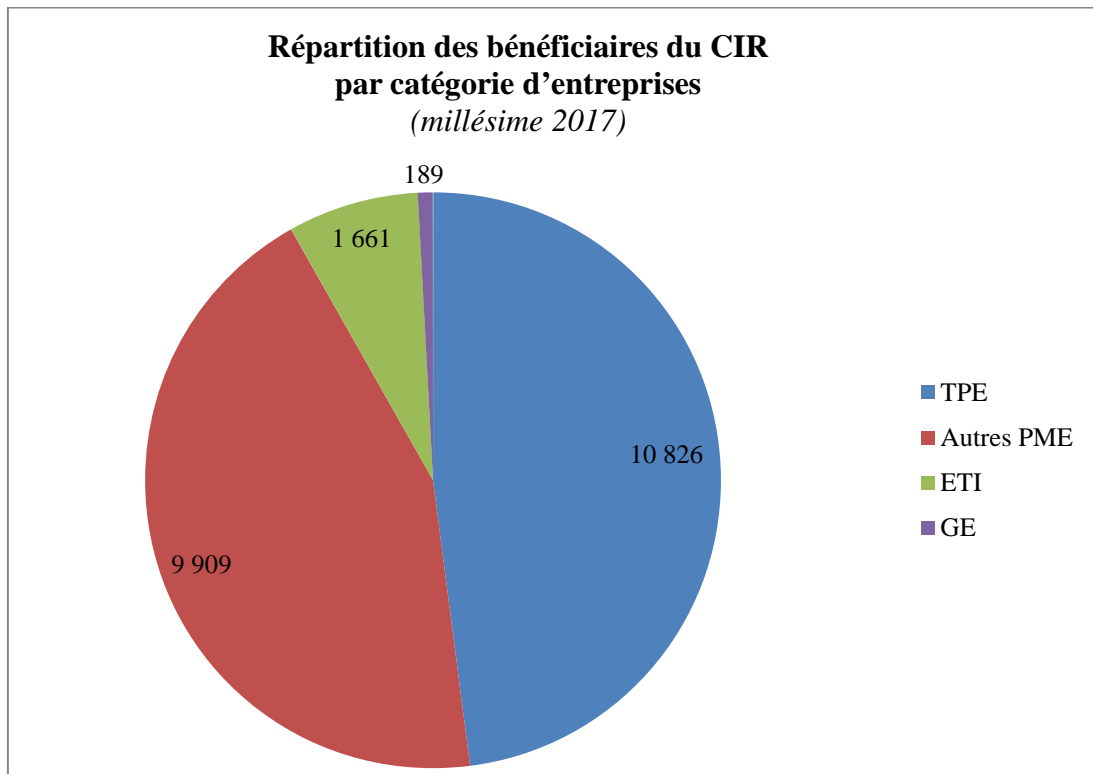
Ce tableau montre également que le nombre global des bénéficiaires diminue, cette tendance étant essentiellement due à la baisse constatée dans la population des entreprises à l'IR, ce qu'illustre le graphique suivant.



Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

Le nombre d'entreprises à l'IS bénéficiant du CIR, lui, est relativement stable : après une progression lente entre 2013 et 2016, il a connu au titre du millésime 2017 un léger infléchissement.

- Si la répartition du CIR en fonction des bénéficiaires retient une approche fondée sur la catégorie d'entreprise plutôt que le régime fiscal, la conclusion est la place écrasante occupée par les TPE et PME. Ce constat est au demeurant cohérent avec la place très majoritaire qu'occupent ces entreprises dans le tissu entrepreneurial français.



Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

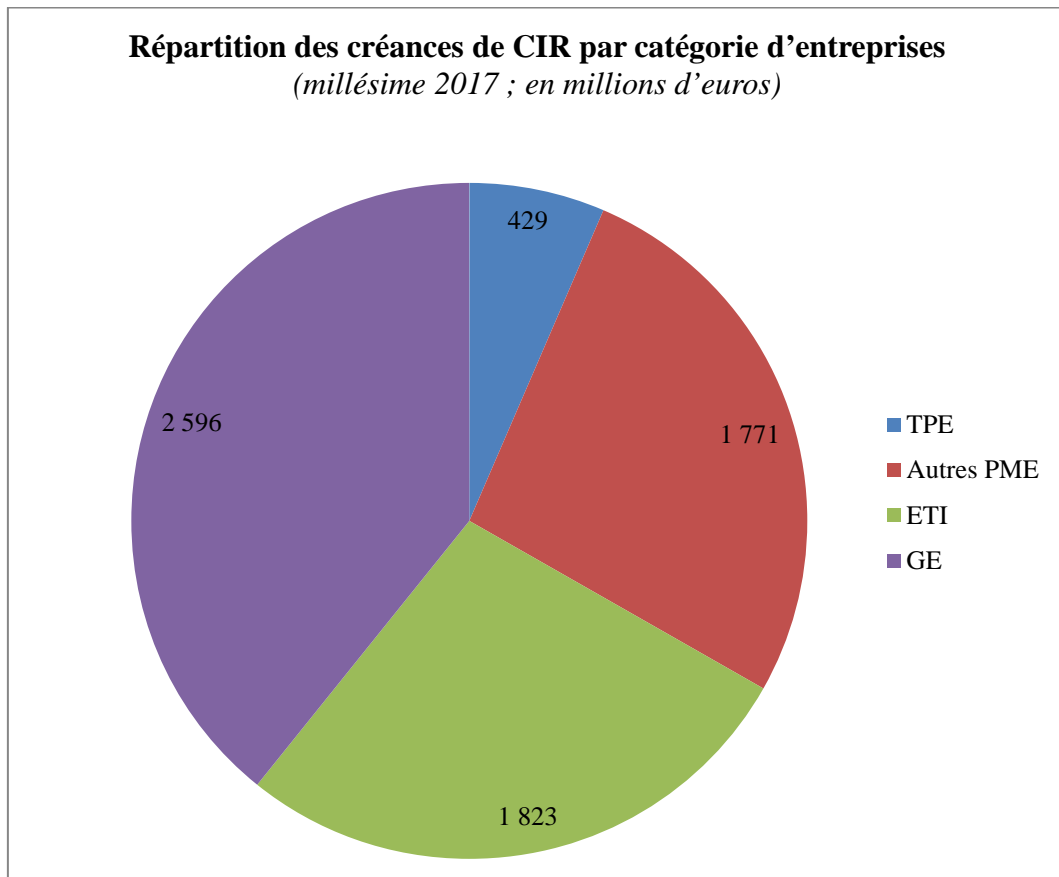
- La conclusion est cependant significativement différente si l'étude porte, non sur le nombre de bénéficiaires du CIR, mais sur le montant des créances.

RÉPARTITION DES CRÉANCES DE CIR

(en millions d'euros)

Catégorie	Millésime									
	2013		2014		2015		2016		2017	
	IS	IR	IS	IR	IS	IR	IS	IR	IS	IR
TPE	395	8	397	11	453	9	486	6	423	6
Autres PME	1 535	0	1 570	0	1 631	0	1 701	0	1 771	0
ETI	1 639	0	1 684	0	1 720	0	1 814	0	1 823	0
GE	2 547	0	2 519	0	2 464	0	2 516	0	2 595	0
Total	6 116	8	6 170	11	6 268	9	6 517	6	6 612	6

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.



Le décalage manifeste entre la place des TPE et PME dans le nombre des bénéficiaires et celle occupée s'agissant du montant des créances n'est pas anormal : plus une entreprise est grande, plus elle pourra engager des dépenses, augmentant ainsi sa créance de CIR.

Ce constat explique que deux tiers des créances de CIR du millésime 2017 bénéficient aux ETI et grandes entreprises.

Une répartition reposant sur les déciles de résultat (bénéficiaire ou déficitaire), telle que celle figurant dans le tableau ci-après, permet d'affiner la cartographie démographique du CIR. Seules les entreprises à l'IS ont été retenues dans cette analyse.

**RÉPARTITION PAR DÉCILE DE RÉSULTAT
DES ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRES DU CIR**

(millésime 2017)

Décile de bénéfice (ou déficit)	Nombre d'entreprises bénéficiaires du CIR	Bornes inférieure et supérieure du décile (en euros)	Montant de créance du millésime 2017 généré par les bénéficiaires du décile (en millions d'euros)	Part dans le total
1 ^{er}	2 070	[- 828 209 199 ; - 621 007]	2 179	33 %
2 ^e	2 070	[- 620 287 ; - 196 371]	389	6 %
3 ^e	2 070	[- 196 362 ; - 77 567]	169	3 %
4 ^e	2 071	[- 77 565 ; - 25 754]	112	2 %
5 ^e	1 905	[- 25 753 ; - 1]	73	1 %
6 ^e	2 235	[0 ; 29 415]	118	2 %
7 ^e	2 071	[29 464 ; 110 495]	128	2 %
8 ^e	2 070	[110 536 ; 352 266]	189	3 %
9 ^e	2 070	[352 429 ; 1 332 605]	372	6 %
10 ^e	2 070	[1 332 999 ; 2 699 712 468]	2 883	44 %
Total	20 702	[- 828 209 199 ; 2 699 712 468]	6 612	100 %

NB : les nombres différents d'entreprises en 5^e et 6^e déciles s'expliquent par la prise en compte des entreprises ayant un bénéfice imposable nul, toutes classées dans le 6^e décile.

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

Près de la moitié des créances du CIR millésime 2017 (44 %) ont été déclarées par des entreprises dont le bénéfice est supérieur à 1,33 million d'euros, corroborant le constat d'une captation élevée des créances par les entreprises de taille importante.

Cette ventilation permet également de voir que 44 % de ces créances ont été déclarées par des entreprises déficitaires, constat intéressant qu'une ventilation par chiffre d'affaires ne permet pas de dresser. Cela illustre tout l'intérêt de la nature de crédit d'impôt de l'outil : une réduction d'impôt, qui ne vient qu'en déduction de l'impôt dû, est sans effet pour les entreprises déficitaires qui n'acquittent pas l'IS, alors que ces dernières peuvent légitimement prétendre au soutien public à la recherche qu'offre le CIR.

- Enfin, il est apparu intéressant de se pencher en détail sur les modalités de consommation du CIR, dont la créance peut être immédiatement restituée dans certaines hypothèses, ou imputé sur l'impôt dû pendant plusieurs années avant une éventuelle restitution finale du solde.

Le premier tableau ci-après indique l'état des consommations des créances des CIR millésimes 2013 à 2017, sur la base des données disponibles au 28 février 2019. Le deuxième tableau détaille en fonction des modalités de consommation, tandis que le graphique venant illustrer ces tableaux met en regard, pour les mêmes millésimes, le total des créances et les montants effectivement consommés.

CRÉANCES DE CIR 2013-2017 CONSOMMÉES AU 28 FÉVRIER 2019

(en millions d'euros)

Catégorie	Millésime									
	2013		2014		2015		2016		2017	
	IS	IR	IS	IR	IS	IR	IS	IR	IS	IR
TPE	370	8	366	11	383	9	383	6	338	6
Autres PME	1 414	0	1 396	0	1 281	0	1 321	0	1 178	0
ETI	1 505	0	1 437	0	735	0	732	0	612	0
GE	2 489	0	2 386	0	1 013	0	1 151	0	1 039	0
Total	5 778	8	5 585	11	3 412	9	3 587	6	3 167	6

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

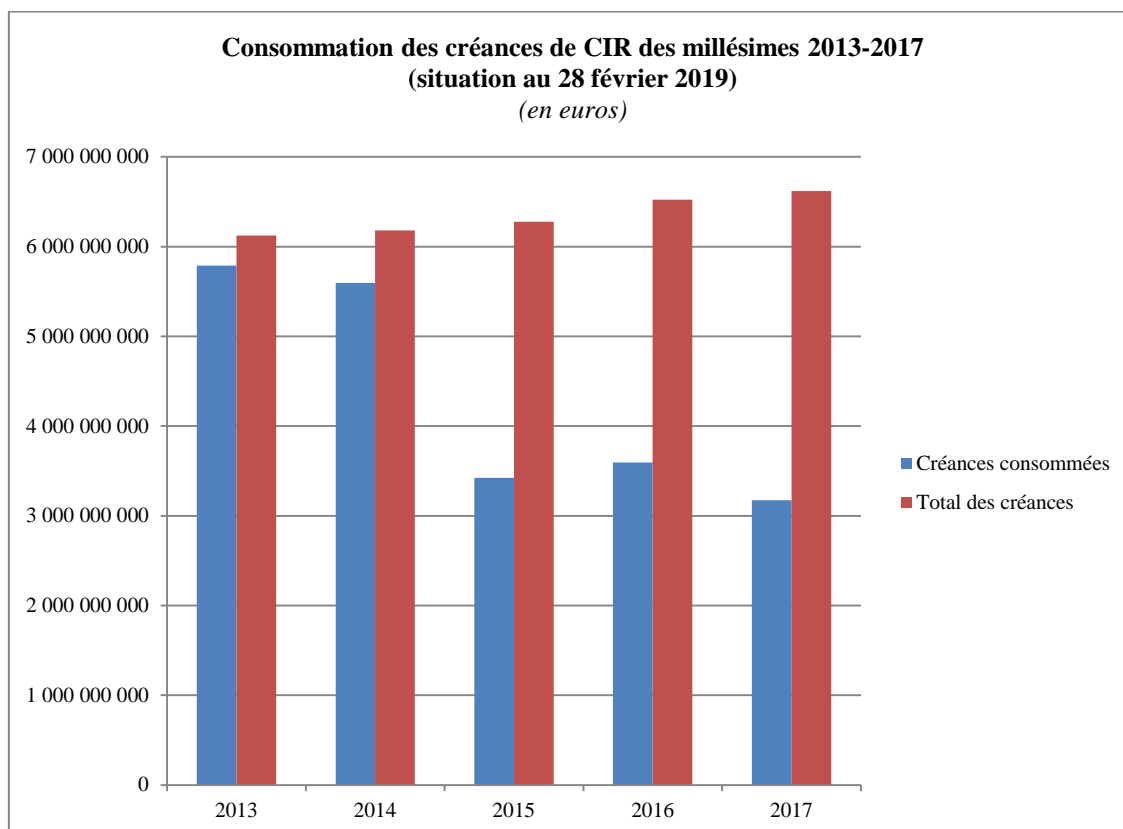
DÉTAIL DE LA CONSOMMATION DES CRÉANCES DE CIR 2013-2017

(Situation au 28 février 2019)

(en euros)

Millésime		Créances restituées	Créances imputées	Total des créances consommées	Total des créances du millésime	Taux de consommation (en %)
2013	IS	3 684 212 214	2 094 124 847	5 778 337 061	6 116 094 229	
	IR	3 212 845	4 905 586	8 118 431	8 118 431	
	Total 2013	3 687 425 059	2 099 030 433	5 786 455 492	6 124 212 660	94,5 %
2014	IS	3 625 869 214	1 960 238 571	5 586 107 785	6 170 299 379	
	IR	4 241 739	6 524 915	10 766 654	10 766 654	
	Total 2014	3 630 110 953	1 966 763 486	5 596 874 439	6 181 066 033	90,5 %
2015	IS	1 444 484 420	1 967 351 618	3 411 836 038	6 267 762 088	
	IR	4 073 558	5 357 173	9 430 731	9 430 731	
	Total 2015	1 448 557 978	1 972 708 791	3 421 266 769	6 277 192 819	54,5 %
2016	IS	1 425 862 056	2 161 577 220	3 587 439 276	6 517 182 646	
	IR	3 149 046	3 204 496	6 353 542	6 353 542	
	Total 2016	1 429 011 102	2 164 781 716	3 593 792 818	6 523 536 188	55,1 %
2017	IS	1 262 767 010	1 903 414 987	3 166 181 997	6 612 000 181	
	IR	2 996 126	2 796 782	5 792 908	5 792 908	
	Total 2017	1 265 763 136	1 906 211 769	3 171 974 905	6 617 793 089	47,9 %

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

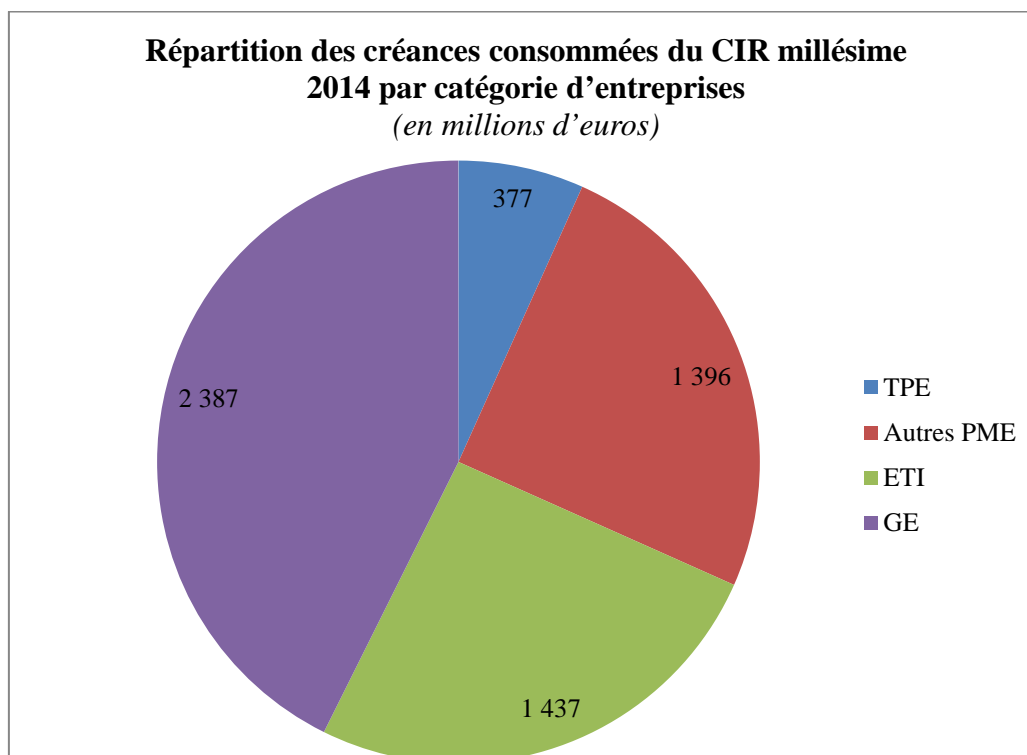


Le fait qu'à compter du millésime 2015, les montants consommés soient significativement plus faibles que pour les millésimes précédents, n'a rien d'anormal : cela résulte des modalités de consommation du CIR.

En effet, au 28 février 2019, date retenue pour les données transmises par l'administration fiscale, le dernier millésime de CIR pour lequel les créances sont censées avoir été intégralement consommées est le millésime 2014. Le millésime 2015 atteindra cet état en 2019, mais les déclarations des entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile peuvent être déposées jusqu'au début du mois de mai et le paiement de l'IS 2018 intervenir jusqu'au 15 mai 2019, dates postérieures au 28 février.

Dans ces conditions, l'apparente sous-consommation des millésimes 2015 à 2017 est cohérente.

Enfin, la consommation des créances par taille d'entreprises corrobore les données sur la répartition des créances en fonction des mêmes critères : les ETI et les grandes entreprises sont les principales consommatrices, ce qu'illustre le graphique suivant, reposant sur le millésime 2014.



2. Les effets positifs du CIR

Première dépense fiscale active, le CIR représente un coût pour l'État évalué à 6,2 milliards d'euros pour 2019, auquel il faut ajouter 166 millions d'euros estimés au titre du CII.

Son utilité et son efficacité pour les activités de R&D des entreprises françaises et, plus généralement, de la recherche en France ont récemment été réaffirmées par France Stratégie dans un rapport publié en mars 2019 ⁽¹⁾ :

– le CIR, substantiellement réformé par la loi de finances pour 2008 précitée, a participé à la résistance des entreprises aux effets dépressifs de la crise économique mondiale de 2008-2009 et à redresser l'effort de R&D en France ;

– l'outil a un impact positif sur la croissance des dépenses de R&D, sur le personnel – notamment l'emploi des jeunes docteurs –, sur la propension au dépôt de brevets et sur les gains de productivité des entreprises.

Le CIR est également l'un des facteurs expliquant les bonnes performances de la France en termes d'attractivité, tout particulièrement s'agissant de la recherche et de l'innovation, qu'a mises en avant le Baromètre de l'attractivité France paru en juin 2019 ⁽²⁾.

(1) France Stratégie, Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation, L'impact du crédit d'impôt recherche, mars 2019.

(2) EY, Baromètre de l'attractivité France – La France résiste aux chocs, juin 2019.

Il ressort de cette étude que la France est la deuxième destination européenne des projets d'investissements étrangers, et occupe la première place en matière de R&D : en 2018, 144 centres de R&D ont été créés ou étendus en France, soit plus que les chiffres du Royaume-Uni (74 centres) et de l'Allemagne (64 centres) réunis ⁽¹⁾. La progression enregistrée par la France par rapport à 2017 est spectaculaire, le nombre de centres de R&D ayant cru de 85 % en un an. L'intensité de cette progression n'est certainement pas uniquement due au CIR : les facteurs d'attractivité sont nombreux, et le dispositif fiscal n'a pas connu d'évolution substantielle ces dernières années pour justifier une telle augmentation. Néanmoins, le CIR reste un outil connu et très compétitif qui participe aux bonnes performances nationales.

Pour autant, efficacité ne signifie pas nécessairement efficience, justifiant un effort de rationalisation de la dépense fiscale.

3. Le renforcement de l'information sur le CIR : une doctrine fiscale en contradiction frontale avec la loi de finances

En plus de la majoration du taux du CIR et du CII pour les exploitations situées en Corse, précédemment étudiée (*cf. supra*, C, 2, b), la loi de finances pour 2019 a, à travers son article 151, abaissé le seuil de dépenses éligibles au-delà duquel les entreprises sont assujetties à une obligation déclarative renforcée prévue au III *bis* de l'article 244 *quater* B du CGI.

a. L'obligation prévue par la loi de finances pour 2019

Pour mémoire, aux termes de ce III *bis*, les entreprises engageant des dépenses dépassant un certain seuil doivent fournir des informations complémentaires lors de leur déclaration de CIR, indiquant la nature des travaux de recherche en cours et les moyens employés. Le défaut de la remise des éléments demandés est puni d'une amende de 1 500 euros, en vertu de l'article 1729 B du CGI. L'article 95 de la loi de finances pour 2018 avait enrichi ces éléments d'un volet relatif aux docteurs financés par les dépenses éligibles au CIR.

Initialement fixé à 100 millions d'euros, le seuil d'assujettissement a été ramené à 2 millions d'euros par l'article 151 de la loi de finances pour 2019.

L'objectif de la mesure était de rendre plus pertinente l'extension documentaire introduite par la loi de finances pour 2018, le seuil de 100 millions d'euros ne concernant qu'un très faible nombre d'entreprises. Désormais, en vertu du nouveau seuil de 2 millions d'euros, 1 035 entreprises doivent être concernées par l'obligation déclarative renforcée, sur la base des données de l'année 2017 et ainsi que le tableau suivant l'illustre.

(1) EY, étude précitée, pages 7 et 13.

**NOMBRE D'ENTREPRISES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE CONCERNÉES
PAR L'OBLIGATION DÉCLARATIVE RENFORCÉE**

Tranche de chiffre d'affaires (CA)	Nombre
CA ≤ 10 M €	305
10 M € < CA ≤ 50 M €	282
50 M € < CA ≤ 100 M €	111
100 M € < CA ≤ 250 M €	130
250 M € < CA ≤ 500 M €	72
500 M € < CA ≤ 1 Md €	58
1 Md € < CA ≤ 3 Md €	55
3 Md € < CA	22
TOTAL	1 035

Source : DGFIP.

Un peu plus de la moitié des entreprises susceptibles d'être concernées par l'obligation déclarative renforcée étendue sont des PME, le reste du contingent étant essentiellement constitué par des ETI.

b. L'adoption d'une instruction fiscale neutralisant la loi de finances

L'abaissement du seuil d'assujettissement prévu par l'article 151 de la loi de finances a conduit à l'actualisation de la doctrine fiscale sur ce point, une instruction ayant été publiée à cet effet le 13 février 2019⁽¹⁾. Le seuil mentionné était alors bien de 2 millions d'euros, une référence à l'article 151 de la loi de finances pour 2019 étant par ailleurs faite.

Cependant, le 17 avril 2019, une nouvelle instruction fiscale a été prise, écrasant celle de février et rétablissant l'ancien seuil de 100 millions d'euros⁽²⁾, ainsi qu'en témoigne la capture d'écran du BOFiP ci-dessous.

DOCUMENT SÉLECTIONNÉ

Date de publication : 13/02/2019

Date de fin de publication : 17/04/2019

⚠ Cette version n'est pas la version en vigueur aujourd'hui.

PDF

BOI-BIC-RICI-10-10-60-20190213 Permalien du document <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4673-PGP.html?identifiant=BOI-BIC-RICI-10-10-60-20190213>

BIC - Réductions et crédits d'impôt - Crédit d'impôt recherche - Obligations déclaratives et contrôle

Sur le fond, le Rapporteur général, tout en restant attaché au renforcement de l'obligation déclarative et à l'extension de cette dernière réalisés par les lois de

(1) BOFiP, [BOI-BIC-RICI-10-10-60](#), § 80 et 90, version du 13 février 2019.

(2) BOFiP, [BOI-RIC-RICI-10-10-60](#), version du 17 avril 2019.

finances pour 2018 et 2019, reconnaît que le dispositif, en l'état de sa rédaction, pourrait présenter un inconvénient. En effet, les données à fournir portent sur les travaux de recherche en cours, non sur ceux réalisés durant l'année écoulée, pendant laquelle ont été engagées les dépenses ouvrant droit au CIR déclaré par l'entreprise. Dès lors, l'abaissement du seuil à 2 millions d'euros pourrait, avec une interprétation stricte de la norme, alourdir à l'excès les obligations déclaratives des PME.

Cependant, l'intention du législateur, s'agissant de l'enrichissement de l'obligation déclarative, était dénuée de toute ambiguïté : il s'agissait de compléter l'information disponible sur la politique des entreprises en matière de recrutement de docteurs, dans le cadre de leurs projets de R&D. Les débats sur le projet de loi de finances pour 2018 sont particulièrement clairs à ce sujet ⁽¹⁾, et le ciblage des projets « en cours » n'était pas poursuivi. L'objectif était de mieux connaître la part des docteurs recrutés et rémunérés grâce au CIR et de mieux appréhender la façon dont les entreprises utilisent le CIR, ce que des informations sur les dépenses de l'année précédente satisfont. Un tel complément d'information est tout à fait légitime, surtout s'agissant d'un dispositif dont le coût annuel dépasse 6 milliards d'euros.

Une clarification législative pourra être apportée dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2020, mais la modification de la doctrine fiscale réalisée le 17 avril 2019 ne laisse pas de surprendre. S'il entre dans les prérogatives de l'administration de modifier le BOFiP, cela ne doit pas avoir pour effet de méconnaître ni la loi, ni l'intention claire du législateur.

Or, ici, tel est bien le cas : l'instruction d'avril dernier est en totale contradiction avec la loi en vigueur, au mépris des règles élémentaires de la hiérarchie des normes. La doctrine fiscale doit préciser la loi, non la violer. De tels procédés, quelles que soient les intentions qui les sous-tendent, ne sont pas acceptables et ont pour effet de compromettre l'application d'une norme votée par le Parlement.

Si le ministère, dans cette démarche, avait pour dessein de ne pas alourdir la charge administrative des PME, il lui était tout à fait loisible de publier une instruction fiscale précisant que les données à fournir portaient sur les travaux réalisés l'année précédente – suivant en cela l'intention du législateur – et de prévoir expressément qu'un défaut déclaratif, surtout la première année d'application du nouveau seuil, soit 2019, n'aurait pas été sanctionné, s'appuyant ici sur le « droit à l'erreur » récemment consacré.

Au lieu d'une telle approche, le ministère a décidé de nier le contenu de la loi de finances et la volonté de la représentation nationale, s'érigeant de fait en législateur parallèle sans légitimité pour ce faire.

(1) *Assemblée nationale, XV^e législature, session ordinaire de 2017-2018, compte rendu intégral de la troisième séance du jeudi 16 novembre 2017.*

Le Rapporteur général ne peut que déplorer cette pratique et appeler à une rapide évolution de la doctrine fiscale pour que cette dernière, comme il se doit, précise la loi sans lui être frontalement opposée, le cas échéant en tenant compte des observations qui précèdent.

4. Faire évoluer le CIR dans un souci de rationalisation

Dans l'édition 2018 du RALF, le Rapporteur général avait mis en avant plusieurs pistes de réflexion pour faire évoluer le CIR, insistant sur l'indispensable évaluation exhaustive du dispositif dans chacune de ses composantes.

Le contexte politique actuel et l'attention légitime portée aux dépenses fiscales bénéficiant aux entreprises accentuent la nécessité de bien évaluer le CIR et, si cela se révèle opportun, de le faire évoluer.

a. Réduire le forfait relatif aux dépenses de fonctionnement

Le Gouvernement, à l'occasion du débat d'orientation des finances publiques pour 2020, a indiqué son intention de réduire la part des dépenses de fonctionnement prises en compte dans l'assiette du CIR.

● Pour mémoire, ces dépenses, qui consistent en des dépenses de personnel de soutien, des dépenses administratives ou d'achat de matières premières, sont fixées forfaitairement et correspondent à :

– 75 % des dotations aux amortissements des immobilisations affectées à des opérations de recherche ;

– 50 % des dépenses de personnel ;

– 200 % des dépenses de personnel afférentes aux jeunes docteurs.

Les frais de fonctionnement retenus dans l'assiette du CIR correspondaient, en 2015, à près d'un tiers du total des dépenses déclarées par les entreprises (29,1 %) ⁽¹⁾. L'enjeu financier est donc loin d'être négligeable.

● Le Gouvernement a annoncé souhaiter réduire la part forfaitaire retenue pour les frais de fonctionnement à 43 %, ce qui devrait permettre la réalisation de 200 millions d'euros d'économie à compter de 2021 ⁽²⁾.

Le Rapporteur général ne peut que soutenir cette initiative : les dépenses de fonctionnement ne sont pas au cœur du projet de R&D de l'entreprise. Leur prise en compte n'est pas anormale, dans la mesure où elles rendent possible ou

(1) *France Stratégie, Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation, rapport précité, page 21.*

(2) *D'après la déclaration du ministre de l'économie et des finances lors du débat d'orientation des finances publiques pour 2020, Assemblée nationale, XV^e législature, session extraordinaire de 2018-2019, compte rendu intégral de la première séance du jeudi 11 juillet 2019.*

facilitent la réalisation des travaux de recherche, mais les modalités actuelles de leur calcul paraissent trop généreuses.

Le nouveau taux proposé, de 43 %, correspond à la valeur médiane de la fourchette suggérée en 2013 par la Cour des comptes dans son rapport sur le CIR ⁽¹⁾.

Pour le Rapporteur général, ce taux aurait également vocation à s'appliquer aux dépenses de fonctionnement afférentes aux jeunes docteurs, en cohérence avec les pistes explorées l'année dernière. Cela ne devrait pas tarir le recrutement de jeunes docteurs dans la mesure où les incitations fiscales resteraient fortes : rappelons que les dépenses de rémunération des jeunes docteurs sont retenues dans l'assiette du CIR à hauteur de 200 % de leur montant, conduisant à un crédit d'impôt de 60 % de ces rémunérations pour un taux normal de 30 %. Le cumul du doublement d'assiette avec la part forfaitaire actuelle de 200 % aboutit à ce que le CIR corresponde à 120 % des rémunérations des jeunes docteurs, ce qui paraît excessif et injustifié.

Le tableau suivant illustre concrètement l'impact que la réforme des frais de fonctionnement afférents aux jeunes docteurs consistant à abaisser la part de 200 % à 43 % aurait.

**MONTANT DU CIR ASSIS SUR LA RÉMUNÉRATION D'UN JEUNE DOCTEUR
EN CAS DE RÉFORME RELATIVE AUX DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT**

(en euros)

	Rémunération	Dépense éligible au CIR (200 %)	Dépenses de fonctionnement	Total	Montant du CIR (30 %)	Rapport CIR/rémunération
Droit actuel	100 000	200 000	200 000	400 000	120 000	120,0 %
Réforme proposée	100 000	200 000	43 000	243 000	72 900	72,9 %

Source : commission des finances.

Le niveau de soutien public et l'incitation à recruter des jeunes docteurs resteraient forts malgré une réforme de la prise en compte des dépenses de fonctionnement reposant sur la diminution de la part forfaitaire de 200 % à 43 % : le CIR correspondrait à près de 73 % de la rémunération, un niveau qui resterait particulièrement généreux.

(1) Cour des comptes, L'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche, juillet 2013, page 156.

b. Améliorer le contrôle de certaines dépenses de personnel incluses dans l'assiette du CIR

Il a été porté à la connaissance du Rapporteur général, durant ses travaux préparatoires au présent rapport, que certaines entreprises incluait dans les dépenses retenues au titre de l'assiette de leur CIR les versements qu'elles effectuaient à des personnels en situation de pré-retraite.

Si une telle situation se confirmait, elle serait difficilement admissible : un salarié en pré-retraite ne peut en principe exercer d'activité professionnelle et, en conséquence, a difficilement le loisir de participer à des travaux de recherche au sein d'une entreprise.

Renforcer les contrôles sur les dépenses de personnel apparaît ainsi opportun. Des évolutions en ce sens relèvent *a priori* du niveau réglementaire, mais le Rapporteur général appelle de ses vœux un meilleur suivi afin d'éviter des abus en la matière, par exemple à travers la production de tous les documents établissant l'implication effective des personnels en activité, le cas échéant complétés de *curriculum vitae*.

c. Évaluer l'impact d'une appréciation du plafond de dépenses au niveau du groupe

Une autre piste d'évolution pour le CIR réside dans les modalités d'appréciation du plafond de 100 millions d'euros de dépenses au-delà duquel le taux du CIR passe de 30 % à 5 %.

- Actuellement, ce plafond est apprécié au niveau de chaque entreprise, y compris dans le cadre des groupes. Ces modalités permettent d'assurer à chaque entité membre d'un groupe de disposer du maximum de CIR possible, et peuvent à ce titre être vues comme très incitatives.

Cependant, la situation peut ainsi entraîner des abus, surtout dans le cadre de groupes fiscalement intégrés ou assimilés. La société tête de groupe, qui contrôle les entités à hauteur d'au moins 95 %, peut décider de répartir les dépenses de R&D du groupe entre ses différentes entités de façon à ce qu'aucune ne dépasse individuellement le plafond de 100 millions d'euros, alors que si les entreprises avaient été indépendantes, certaines d'entre elles au moins l'auraient dépassé.

Le tableau suivant illustre cet exemple de répartition artificielle des dépenses de R&D entre entités d'un même groupe.

**COMPARAISON DES EFFETS D'UNE RÉPARTITION ARTIFICIELLE DES DÉPENSES DE R&D
DANS LA DÉTERMINATION DU MONTANT DE CIR**

(en millions d'euros)

Société	Avant répartition artificielle			Après répartition artificielle		
	Dépenses	Taux applicable	CIR	Dépenses	Taux applicable	CIR
A	120	30 % jusqu'à 100 5 % sur 20	31,0	100	30 %	30
B	150	30 % jusqu'à 100 5 % sur 50	32,5	100	30 %	30
C	70	30 %	21,0	100	30 %	30
D	60	30 %	18,0	100	30 %	30
Total	400	–	102,5	400	–	120

Source : commission des finances.

Dans les deux cas, le groupe engage le même montant de dépenses de R&D – 400 –, mais la répartition artificielle illustrée dans la moitié droite du tableau conduit à ce que l'avantage fiscal soit de 120 là où, en l'absence d'une telle manipulation, il serait de 102,5.

Le même phénomène peut être observé en cas de filialisation artificielle : dans une telle hypothèse, les dépenses ne sont pas réparties entre sociétés existantes, mais attribuées à de nouvelles filiales à travers un fractionnement artificiel. Les deux opérations, répartition et fractionnement, peuvent naturellement se compléter.

Enfin, l'appréciation au niveau des filiales et non du groupe, indépendamment d'éventuels abus, participe à l'inflation du coût du CIR et n'est pas un facteur de maîtrise de la dépense.

- L'une des solutions pour remédier à ce type de situations, mais aussi pour rationaliser le CIR, pourrait consister à apprécier le plafond de 100 millions d'euros de dépenses au niveau du groupe, et non plus au niveau de celui de ses entités. Pour l'application de ce dispositif, la notion de groupe pourrait être celle de l'intégration fiscale ou des groupes satisfaisant aux conditions de détention prévues dans ce cadre (détention à 95 % des filiales, directement ou indirectement).

Les effets potentiels d'une telle mesure, illustrés dans le tableau ci-après, constitueraient une réduction significative des créances et, par conséquent, du coût du CIR.

**COMPARAISON DES EFFETS D'UNE RÉPARTITION ARTIFICIELLE DES DÉPENSES DE R&D
DANS LA DÉTERMINATION DU MONTANT DE CIR**

(en millions d'euros)

Société	Appréciation au niveau de chaque société			Appréciation au niveau du groupe		
	Dépenses	Taux applicable	CIR	Dépenses	Taux applicable	CIR
A	100	30 %	30	400	30 % jusqu'à 100 5 % au-delà	45
B	100	30 %	30			
C	100	30 %	30			
D	100	30 %	30			
Total	400	–	120	400	–	45

Source : commission des finances.

La créance de CIR serait, dans cet exemple, réduite à hauteur d'un peu plus d'un tiers du montant actuel.

- Un tel mécanisme pourrait être critiqué s'il était vu comme susceptible de nuire au développement de la R&D et à l'attractivité de la France. Son principe ne doit cependant pas être balayé péremptoirement, pour plusieurs raisons :

- l'attractivité nationale ne repose pas que sur des considérations fiscales, de nombreux autres facteurs jouant un rôle important, voire prépondérant, tels que la qualité des infrastructures, celle des services et surtout de la main-d'œuvre et de la formation ;

- l'avantage fiscal, bien que réduit, resterait généreux ;

- l'appréciation de certains seuils ou plafonds au niveau des groupes, pour éviter des abus et dans un souci de rationalisation, n'est pas inédite. Elle existe en effet déjà en matière de CVAE, pour l'appréciation du seuil de chiffre d'affaires qui sert à déterminer le taux effectif de la cotisation.

- En outre, et alors que l'Allemagne est souvent prise comme modèle en matière économique, il ne paraît pas inutile de regarder la proposition ici faite – et le CIR en général – à l'aune du projet allemand d'incitation fiscale à la R&D, la *Forschungszulage* (« allocation de recherche »).

Ce dispositif prévoit un avantage fiscal égal à 25 % des dépenses relatives aux personnels affectés à des travaux de R&D prises dans une limite de 2 millions d'euros : l'avantage fiscal ne peut donc excéder 500 000 euros par bénéficiaire, ciblant de fait l'outil sur les TPE et les PME.

Par ailleurs, le plafond de 2 millions d'euros de dépenses éligibles est apprécié au niveau du groupe lorsque des entreprises sont liées ⁽¹⁾.

(1) *Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG), mai 2019, points 5 et 6 du § 3, page 5.*

Ces éléments de comparaison montrent que l'outil envisagé par le gouvernement fédéral allemand sera substantiellement moins généreux que le CIR, indépendamment de son taux plus faible et de son champ de dépenses éligibles réduit, en raison du plafond fixé à un niveau très bas et apprécié au niveau des groupes. Ces derniers, surtout les groupes multinationaux, ne retireront du dispositif qu'un avantage résiduel. Celui procuré par le CIR restera donc nettement plus intéressant, y compris dans l'hypothèse d'une appréciation du plafond de 100 millions d'euros au niveau du groupe.

- La réflexion sur une évolution du plafond doit donc être large afin, d'une part, d'éviter de pénaliser les groupes français, de nuire à l'attractivité nationale, de compromettre des acquisitions ou fusions et, d'autre part, d'aboutir à une meilleure maîtrise de la dépense fiscale, au nom de son efficacité.

d. Engager une réflexion sur les modalités fiscales de soutien à l'innovation

Le soutien à l'innovation, qu'est censé traduire le CII, peut passer par l'usage d'autres outils dont certains paraissent plus efficaces, tandis que le CIR apparaît s'étendre au-delà de la R&D.

- *Les interrogations sur la place dans le CIR de dépenses ne relevant pas de la R&D*

- Les dépenses éligibles au CIR incluent des opérations qui ne relèvent pas *stricto sensu* de la R&D. Ce constat, déjà fait dans l'édition 2018 du RALF ⁽¹⁾, fait écho aux interrogations de la Cour des comptes sur l'opportunité de maintenir certaines dépenses dans le champ du CIR ⁽²⁾.

Étaient concernées les dépenses liées à la gestion des brevets (*e, e bis et f* du II de l'article 244 *quater* B du CGI), celles relatives à la normalisation (*g* du même II) et celles engagées au titre de la veille technologique (*j* dudit II).

S'agissant plus spécifiquement des brevets, le rapport de la Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation a relevé que le CIR avait eu un effet positif, mais que le résultat était « *décevant, au regard des sommes engagées en termes de financement public* » ⁽³⁾.

- La Cour des comptes, en 2013, chiffrait l'impact de l'exclusion des dépenses ne relevant pas de la R&D à 680 millions d'euros en termes d'assiette et à environ 190 millions d'euros en termes de créances – soit moins que 30 % des 680 millions d'euros, mais l'écart est certainement dû au taux réduit de 5 % au delà de 100 millions d'euros de dépenses.

(1) Joël Giraud et Cendra Motin, Rapport d'informations sur l'application des mesures fiscales, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1172, 18 juillet 2018, page 235.*

(2) *Cour des comptes, rapport précité, page 144.*

(3) *France Stratégie, rapport précité, page 47.*

En maintenant l'éligibilité de ces dépenses hors R&D pour les PME, le gain en termes de créances était estimé à 160 millions d'euros.

Dans tous les cas, le gain est significatif – il demeure modeste rapporté au coût total du CIR.

- *La question de l'efficacité du CII*

Enfin, il n'est pas interdit de s'interroger sur la pertinence du CII, qui ouvre droit, pour les seules PME, à un crédit d'impôt égal à 20 % de certaines dépenses d'innovation prises dans la limite de 400 000 euros.

Le principe d'un soutien à l'innovation n'est pas ici en cause : le Rapporteur général considère indispensable que les entreprises soient accompagnées de la meilleure des façons possible pour innover, se développer et faire face aux défis technologiques actuels et à venir.

- Cependant, les travaux préparatoires au présent RALF ont mis en évidence la difficulté qu'avaient certaines PME à bien identifier ce qui relève du CIR et ce qui relève du CII, les deux assiettes ne se confondant pas ⁽¹⁾ :

- la R&D porte sur les travaux expérimentaux, complexes et qui se fondent sur des technologies nouvelles (recherche fondamentale, recherche appliquée, développement expérimental, définis à l'article 49 *septies* F de l'annexe III du CGI) : relève ainsi de la R&D un projet qui fait progresser l'état de l'art, c'est-à-dire les connaissances scientifiques et techniques disponibles ;

- l'innovation, elle, recouvre les projets qui permettent d'améliorer les performances sur les plans techniques, des fonctionnalités, de l'ergonomie ou de l'écoconception par rapport aux produits existants.

Le plus souvent, l'activité de R&D, au sens du CIR, précède celle relevant de l'innovation, au sens du CII. Néanmoins, la distinction n'est pas toujours aisée, et l'appréciation que certains services fiscaux locaux portent sur telle ou telle dépense peut fragiliser les projets de développements de PME.

- Il y a également lieu de souligner le mauvais classement du CII par la Commission européenne lors de son analyse, en novembre 2014, sur les incitations fiscales en faveur de la R&D ⁽²⁾. Parmi les 83 outils issus d'une trentaine de pays, le CII a occupé une modeste 74^e place. À titre de comparaison, le CIR s'est classé 25^e, et la première position est revenue à un autre outil français, celui de soutien aux Jeunes entreprises innovantes (JEI) qui cible les PME créées depuis moins de huit ans et qui répondent à des conditions de détention et de dépenses prévues à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI.

(1) Le 1^o du k du II de l'article 244 quater B du CGI précise que les prototypes ou installations pilotes concernés par le CII ne sont pas ceux mentionnés au a du même II, relatif au CIR.

(2) Commission européenne, A Study on R&D Tax Incentives – [Final report](#), 28 novembre 2014.

Il est regrettable qu'un outil chiffré pour 2019 à 166 millions d'euros – dont le nombre de bénéficiaires en 2017 n'est au demeurant pas déterminé – soit si mal classé.

En outre, sous l'angle économique, les externalités positives induites par le CII semblent moins fortes et perceptibles que celles résultant du CIR et du soutien puissant à la R&D et à la progression de l'état de l'art qu'il permet.

Enfin, le soutien à l'innovation passe par d'autres dispositifs, qu'il s'agisse des JEI précitées, du taux réduit d'imposition sur les revenus issus de certains actifs incorporels, ramené à 10 % par la loi de finances pour 2019, ou encore des aides et prêts consentis par divers organismes, dont Bpifrance.

- Dans un tel contexte, une réflexion sur l'avenir du CII ne paraît pas illégitime, pouvant conduire si cela se révélait justifié à sa suppression.

- *L'extension possible et opportune du dispositif de soutien aux JEI*

La réflexion sur l'innovation pourrait inclure d'autres dispositifs, notamment celui en faveur des JEI, qui paraît mériter plusieurs évolutions – rappelons que la Commission européenne l'a classé en 2014 meilleur outil fiscal en faveur de la recherche.

- D'une part, les exonérations fiscales prévues dans le cadre de ce régime sont bornées dans le temps et ne s'appliquent, en l'état du droit, qu'aux JEI créées jusqu'au 31 décembre 2019 ⁽¹⁾.

Proroger le dispositif apparaît indispensable, le Rapporteur général soutiendra donc toute initiative en ce sens, quitte à la porter lui-même si elle ne figurait pas dans le texte initial du projet de loi de finances pour 2020.

- D'autre part, une extension du champ des JEI apparaît souhaitable. Actuellement, les JEI sont des PME créées depuis moins de huit ans et, parmi d'autres conditions, dont au moins 15 % de leurs charges fiscalement déductibles correspondent à des dépenses éligibles au CIR au titre des *a* à *g* du II de l'article 244 *quater* B du CGI. Sont donc exclues, pour la satisfaction de la condition liée aux dépenses, celles correspondant à la veille technologique (*j* du II).

Sont par ailleurs hors du champ des dépenses retenues pour la qualification de JEI celles ouvrant droit au CII, mentionnées au *k* du II de l'article 244 *quater* B.

(1) En application du G du I de l'article 13 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 et des articles 1383 D et 1466 D du CGI.

Si l'exclusion de la veille technologique ne paraît pas illégitime, l'appréciation peut différer s'agissant des dépenses d'innovation ouvrant droit au CII :

– rien ne paraît justifier cette exclusion, le dispositif des JEI pouvant tout à fait être décorrélé du champ du CIR dès lors qu'un volet innovant est conservé ;

– il est étonnant que les dépenses d'innovation ne soient pas retenues pour apprécier la nature « innovante » d'une JEI, sauf à admettre un hiatus entre le nom du dispositif et son contenu ;

– enfin, les exonérations sociales ouvertes par le dispositif des JEI et prévues à l'article 131 de la loi de finances pour 2004 visent les salariés et mandataires sociaux affectés non seulement au projet de R&D de l'entreprise, mais aussi à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits en renvoyant sur ce point au *k* du II de l'article 244 *quater* B du CGI, qui correspond au CII.

Sur ce dernier point, il convient de relever ce qui semble être une erreur de référence : le renvoi au *k* du II vise les prototypes et installations pilotes tels que définis au 6°, or ce 6° couvre les opérations confiées à des sous-traitants, ce qui peut paraître étonnant s'agissant d'exonérations sociales du personnel de la JEI :

– soit l'intention était de viser les activités relevant du CII, et la bonne référence était le 1° du *k*, non son 6° ;

– soit l'intention était de viser la définition des prototypes et installation, et la bonne référence était alors le dernier alinéa du *k* – qui ne fait pas partie du 6°, mais est bien commun à l'ensemble du *k*.

Une rectification de cette erreur dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2020 serait souhaitable.

Il pourrait donc être opportun d'élargir les critères d'éligibilité à la catégorie des JEI en ajoutant aux dépenses ouvrant droit au statut celles relevant actuellement du CII.

● Enfin, pourquoi ne pas étendre la période durant laquelle une entreprise innovante peut être qualifiée de « jeune » ? Actuellement fixée à huit ans, elle pourrait être étendue à dix ans.

Les évolutions suggérées, bien qu'élargissant le dispositif des JEI, ne devraient pas entraîner un surcoût excessif pour les finances publiques :

– le coût des exonérations d'impôts sur les bénéfices est estimé pour 2019 à 10 millions d'euros ;

– lors de la prorogation du dispositif en 2016, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2017, le coût des exonérations facultatives de TFPB et de CFE était, au maximum, de 1,5 million d’euros par an.

B. LE MÉCÉNAT DES ENTREPRISES

Autre dépense fiscale d’ampleur concernant les entreprises, le dispositif en faveur du mécénat prévu à l’article 238 *bis* du CGI consiste en une réduction d’impôt à destination des entreprises à l’IR ou à l’IS, égale à 60 % du montant des dons effectués au bénéfice d’organismes d’intérêt général, les versements ouvrant droit à la réduction d’impôt étant plafonnés à cinq pour mille du chiffre d’affaires. Ces versements ne sont pas admis en charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable : ils font l’objet d’une réintégration extracomptable.

Le mécénat, dans le cadre de la loi de finances pour 2019, a fait l’objet d’enrichissements en apparence modestes mais qui devraient se révéler significatifs. Avant de les aborder, il est apparu utile au Rapporteur général de dresser un panorama de la mesure, à l’image de ce qui a été fait pour le CIR.

1. Panorama du mécénat des entreprises

Les données sur lesquelles s’appuient les développements qui suivent résultent des réponses fournies par l’administration le 30 avril 2019 dans le cadre du groupe de travail de la commission des finances de l’Assemblée nationale sur le mécénat des entreprises. Elles ont été complétées par de nouvelles données transmises en réponse au questionnaire élaboré dans le cadre du RALF. Cette transmission est intervenue le 17 juillet 2019, après la présentation en commission des principales orientations et du contenu du RALF.

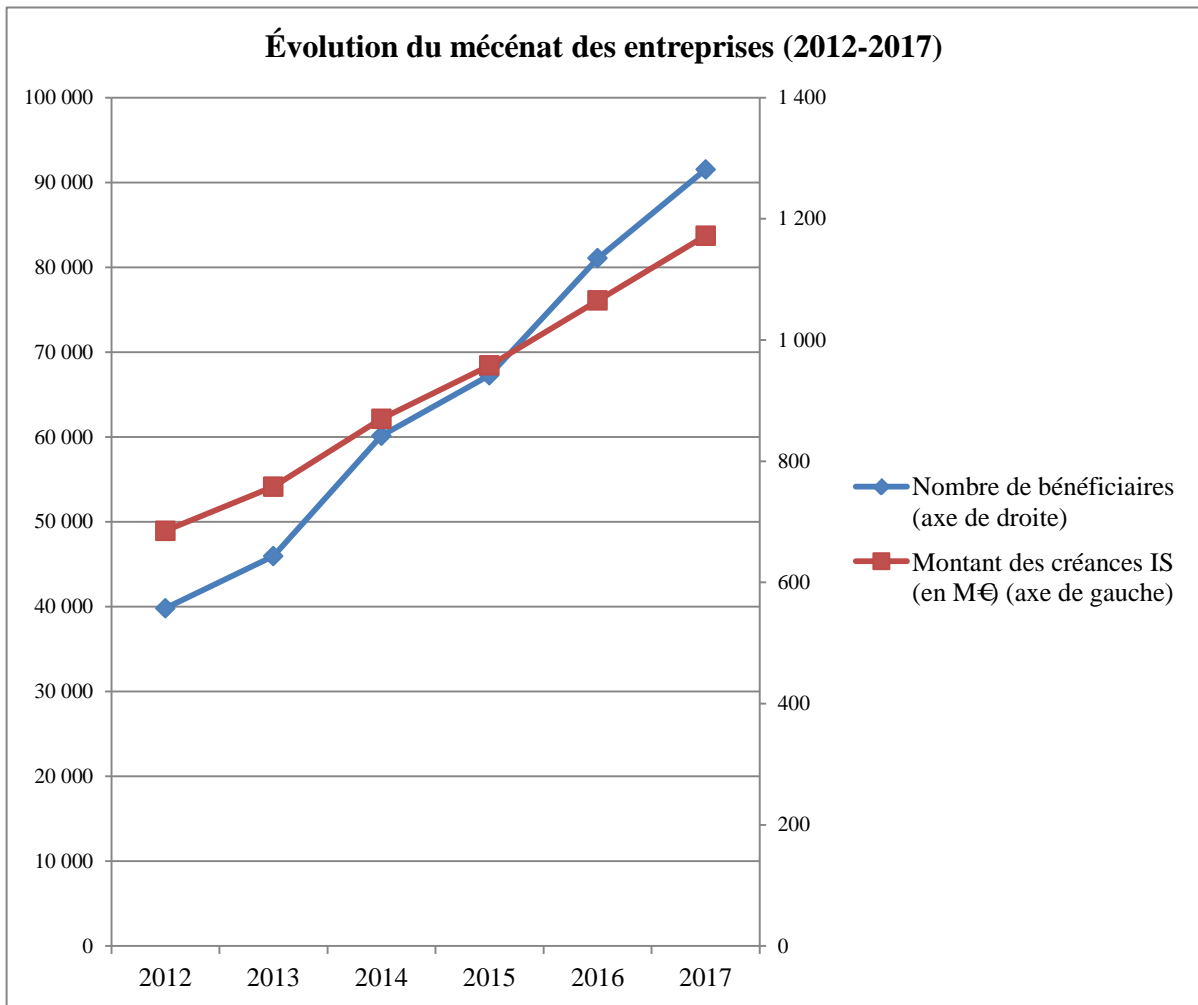
a. L’évolution du montant des créances de mécénat et du coût budgétaire du dispositif

Les tableaux et graphiques suivants font état, sur la période 2012-2017, de l’évolution budgétaire et économique du mécénat, illustrant le coût annuel pour les finances publiques mais aussi le montant des créances et la consommation de celles-ci.

ÉVOLUTION DES CRÉANCES DU MÉCÉNAT DES ENTREPRISES (2012-2017)

Millésime	Nombre de bénéficiaires	Montant des créances IS (en millions d'euros)
2012	39 811	685
2013	45 963	758
2014	60 141	870
2015	67 272	958
2016	81 050	1 065
2017	91 519	1 172

Sources : administration fiscale, en réponse au questionnaire du groupe de travail de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le mécénat des entreprises et au questionnaire du Rapporteur général dans le cadre du présent rapport.

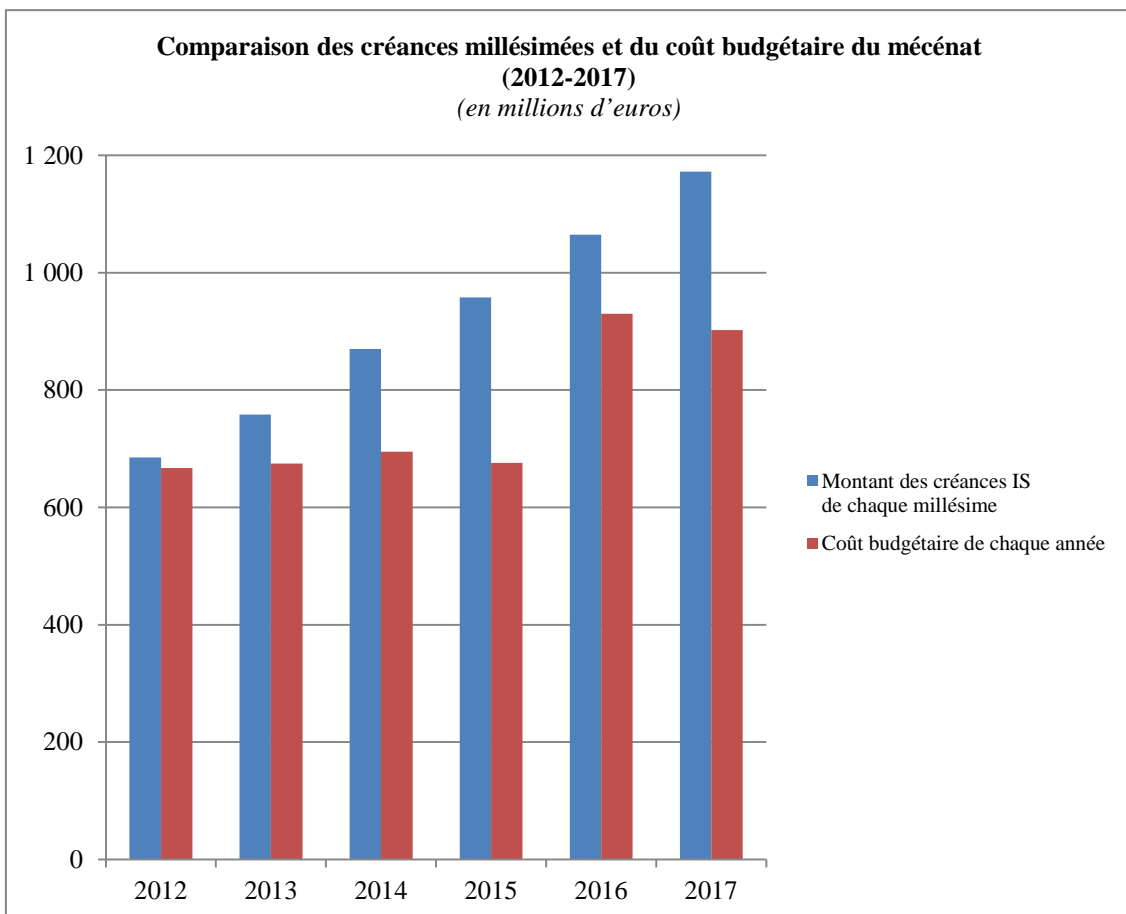
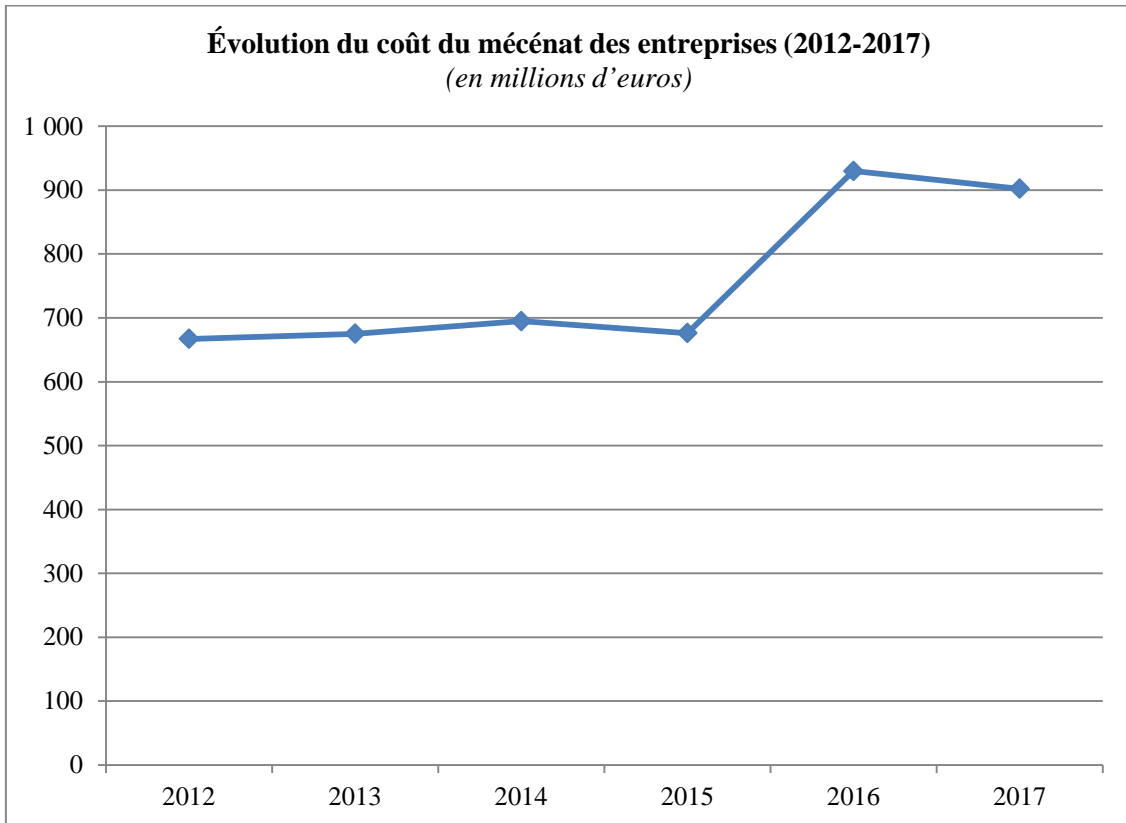


ÉVOLUTION DU COÛT BUDGÉTAIRE DU MÉCÉNAT DES ENTREPRISES (2012-2017)

(en millions d'euros)

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Coût	667	675	695	676	930	902

Source : Évaluations des voies et moyens annexées aux projets de loi de finances 2014 à 2019, tome II : Dépenses fiscales.



● La différence entre le montant des créances au titre d'un millésime donné et le coût budgétaire de l'année associée s'explique :

– d'une part, par le fait que les montants déclarés peuvent différer de ceux imputés, selon les choix faits par les entreprises ;

– d'autre part, par le mécanisme de report : si la créance de mécénat est supérieure à l'impôt dû, l'excédent peut être imputé sur l'impôt des cinq exercices suivants.

● Le montant des créances augmente de façon relativement régulière, traduisant une déclaration plus importante des créances par les entreprises mécènes mais également un accroissement du nombre de ces dernières.

Le coût de la dépense fiscale, en revanche, connaît une progression plus erratique et est marqué par un important ressaut entre 2015 et 2016 (+ 254 millions d'euros), dû :

– à l'augmentation du nombre de mécènes, facteur expliquant aussi la hausse de la créance ;

– à une augmentation des montants imputés par les vingt plus gros bénéficiaires de la réduction d'impôt, ces derniers représentant un coût budgétaire de 402 millions d'euros en 2016 contre 283 millions d'euros en 2015 ⁽¹⁾.

b. Les bénéficiaires du dispositif fiscal du mécénat des entreprises

Le constat tiré au titre du CIR s'agissant des bénéficiaires de la mesure est transposable au mécénat :

– les TPE et PME forment le contingent de bénéficiaires le plus important – 96,6 % des entreprises ayant déclaré une créance au titre du millésime 2017 – mais le montant de leurs créances correspond à 23,7 % du total ;

– à l'inverse, les ETI et grandes entreprises représentent à peine plus de 3 % des bénéficiaires mais profitent de plus des trois quarts du montant total des créances, et plus de la moitié de ce montant total est capté par les 250 grandes entreprises représentant 0,3 % des bénéficiaires.

Ces données sont détaillées dans le tableau suivant, illustré par deux graphiques. Les entreprises dont la catégorie n'est pas déterminée (61 bénéficiaires du mécénat en 2017 représentant un montant de créances de l'ordre de 100 000 euros) n'ont pas été retenues.

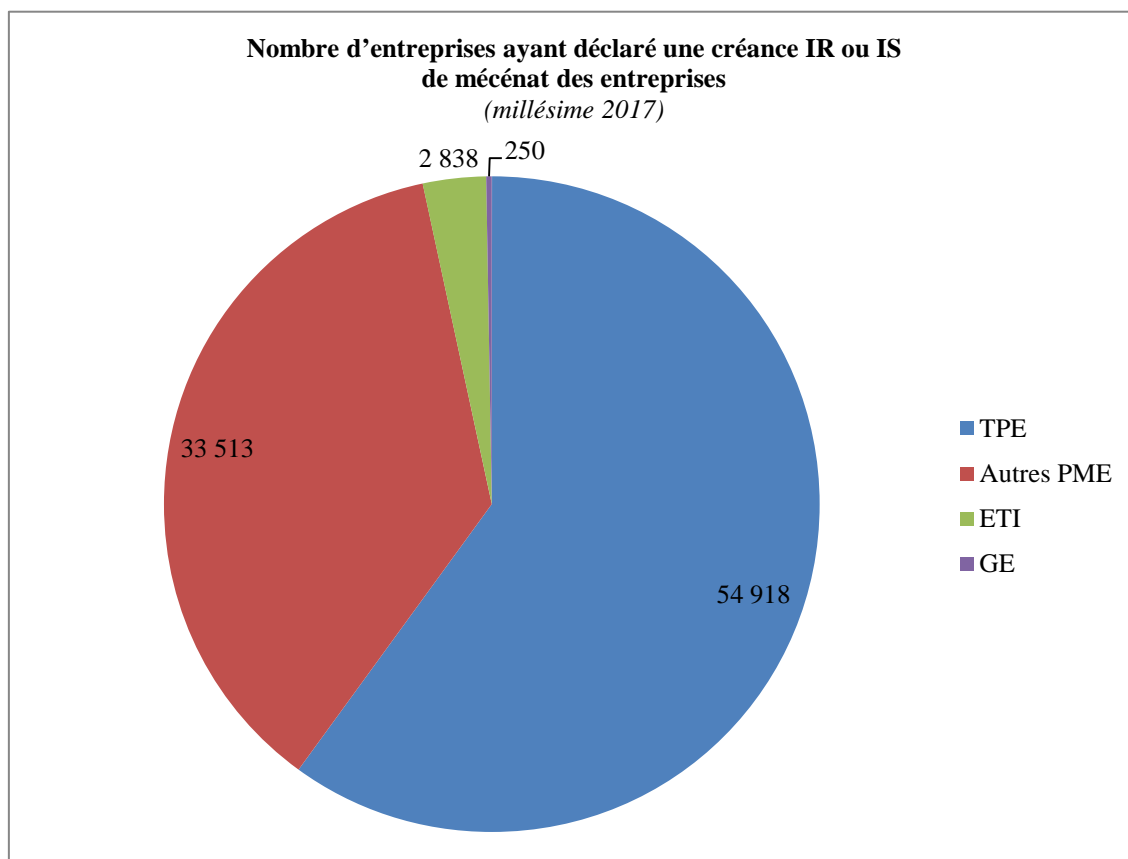
(1) D'après les données chiffrées fournies par l'administration fiscale en réponse au questionnaire du groupe de travail de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le mécénat des entreprises.

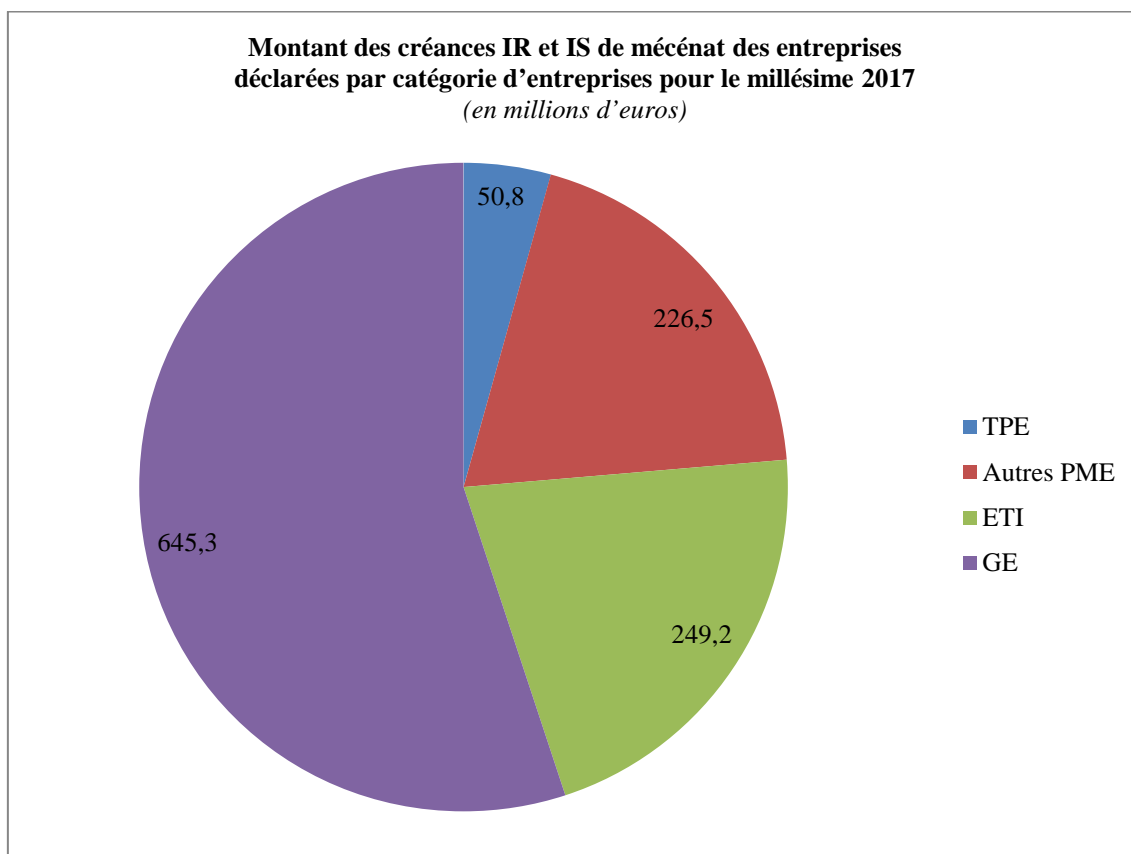
MÉCÉNAT DES ENTREPRISES – MILLÉSIME 2017

(données IR et IS)

Catégorie d'entreprises	Nombre		Montant	
	Nombre d'entreprises	Part dans le total	Montant des créances (en M €)	Part dans le total
TPE	54 918	60,0 %	50,8	4,3 %
Autres PME	33 513	36,6 %	226,5	19,3 %
ETI	2 838	3,1 %	249,2	21,3 %
GE	250	0,3 %	645,3	55,1 %
Total	91 519	100,0 %	1 171,8	100,0 %

Sources : administration fiscale, en réponse au questionnaire du Rapporteur général dans le cadre du présent rapport.





Comme pour le CIR, ces données ne sont pas surprenantes :

– les ETI et grandes entreprises disposent de plus de moyens et peuvent donc faire des dons plus élevés, conduisant à une créance d'un montant supérieur ;

– par ailleurs, le plafonnement des dons ouvrant droit à la réduction d'impôt à cinq pour mille du chiffre d'affaires accentue la distorsion dans la mesure où il est susceptible de limiter de façon importante les dons des entités de petite taille : à titre d'exemple, une TPE réalisant un chiffre d'affaires de 500 000 euros voit ses dons ouvrant droit à l'avantage limités à 2 500 euros. C'est notamment pour remédier à cette limite qu'un plafond alternatif a été prévu par la dernière loi de finances.

2. L'amélioration du dispositif de mécénat des entreprises par la loi de finances pour 2019

Le dispositif en faveur du mécénat des entreprises a été modifié sur deux aspects par la loi de finances pour 2019 :

– un plafond forfaitaire alternatif du montant des dons ouvrant droit à l'avantage fiscal a été introduit, pour tenir compte des spécificités des TPE ;

– une documentation complémentaire a été prévue pour les plus importants mécènes, afin de mieux connaître les contreparties que les organismes bénéficiant des dons peuvent leur consentir.

a. L'introduction d'un plafond forfaitaire alternatif

Ainsi qu'il vient d'être vu, le plafond de cinq pour mille du chiffre d'affaires peut considérablement limiter la capacité de certaines entreprises, notamment des TPE, à faire des dons.

L'avantage fiscal n'est naturellement pas le seul moteur des dons (*cf. infra*, 3, c), mais il est un facteur d'incitation à la générosité des entreprises, et ce constat paraît plus fort pour les TPE qui disposent de moins de moyens et pour lesquelles, en conséquence, l'absence d'avantage fiscal peut se faire ressentir plus durement que pour une plus grande entreprise.

- L'article 148 de la loi de finances pour 2019 a ainsi prévu un plafond alternatif au plafond proportionnel de cinq pour mille du chiffre d'affaires, consistant en un plafond forfaitaire de 10 000 euros, le plus élevé des deux montants étant retenu.

Grâce à cela, les TPE pourront augmenter leurs dons sans être privées de la réduction d'impôt au titre de la part des dons excédant cinq pour mille de leur chiffre d'affaires. En effet, la borne haute de chiffre d'affaires pour la catégorie des TPE est de 2 millions d'euros ; cinq pour mille de ce montant correspond à 10 000 euros, soit le nouveau plafond alternatif.

Pour reprendre l'exemple précédemment donné, là où une TPE réalisant un chiffre d'affaires de 500 000 euros ne pouvait prétendre à la réduction d'impôt qu'au titre de 2 500 euros de dons, elle pourra désormais le faire jusqu'à 10 000 euros (ce qui correspond à 2 % du chiffre d'affaires).

Cette mesure s'appliquera aux exercices clos à compter du 31 décembre 2019, elle peut donc bénéficier aux entreprises ayant ouvert leur exercice au 1^{er} janvier 2019 s'il n'est pas clos avant la fin de l'année.

- D'après les données fournies au Rapporteur général par l'administration fiscale, le coût de cet aménagement devrait rester modeste au regard du montant de la dépense fiscale : l'ordre de grandeur est de 10 millions d'euros par an, soit à peine plus de 1 % du coût total du dispositif pour 2017.

Le BOFiP n'avait pas encore été actualisé à la date de rédaction du présent rapport.

b. Le renforcement des informations sur les contreparties octroyées aux entreprises mécènes

Pour que les dons effectués par les entreprises relèvent du mécénat au sens de l'article 238 *bis* du CGI, ils ne doivent pas faire l'objet de contrepartie directe équivalente à leur valeur ; à défaut, l'opération relève du parrainage et n'est donc

pas éligible à la réduction d'impôt. Il faut par conséquent qu'il existe une « *disproportion marquée* » entre le montant des dons et leur valorisation ⁽¹⁾.

Dans le cadre de la réduction au titre des dons des particuliers (prévue à l'article 200 du CGI), cette disproportion est acquise à partir d'un rapport de un à quatre ⁽²⁾, et il est admis qu'il en aille de même pour les entreprises – à ceci près que, pour ces dernières, aucun plafond en valeur n'est prévu, alors qu'il est de 69 euros pour les dons des particuliers.

La doctrine fournit de nombreux exemples permettant de mieux appréhender la distinction entre mécénat et parrainage en fonction de la nature de la contrepartie ⁽³⁾.

- L'article 149 de la loi de finances pour 2019 a complété l'article 238 *bis* du CGI d'un nouveau 6 prévoyant une nouvelle obligation déclarative pour les entreprises qui, au cours d'un exercice, versent pour plus de 10 000 euros de dons ouvrant droit à la réduction d'impôt. Ce dispositif s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Ces entreprises seront désormais tenues de déclarer, outre le montant des dons et leurs bénéficiaires, la valeur des contreparties éventuellement reçues, qu'elles prennent la forme de biens ou de services.

Tout manquement à cette nouvelle obligation sera passible de l'amende majorée de 1 500 euros prévue au second alinéa du 1 de l'article 1729 B du CGI.

Les modalités d'application de ce nouveau dispositif ont été précisées par un décret du 27 mai 2019 ⁽⁴⁾, qui a complété l'article 49 *septies* X de l'annexe III du CGI, relatif aux modalités déclaratives de la réduction d'impôt au titre du mécénat, de la mention de la déclaration prévue au 6 de l'article 238 *bis*.

- La nouvelle obligation déclarative va permettre de mieux connaître les contreparties perçues par les mécènes, offrant la possibilité d'améliorer le contrôle fiscal, mais aussi de préparer dans les meilleures conditions une éventuelle évolution concernant les contreparties (*cf. infra*, 3, a).

D'après les données fournies le 17 juillet dernier, en 2017, 11 247 créances – soit 13 % du total – correspondaient à des dons supérieurs à 10 000 euros, le tableau suivant ventilant ces chiffres par catégorie d'entreprises.

(1) BOFiP, [BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, § 120](#).

(2) BOFiP, [BOI-IR-RICI-250-20, § 90](#).

(3) BOFiP, [BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, § 180](#).

(4) Décret n° 2019-531 du 27 mai 2019 relatif aux modalités de transmission à l'administration fiscale sur un support électronique des informations relatives aux dons et versements effectués par une entreprise pour un montant de plus de 10 000 euros au cours d'un exercice en application de l'article 149 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

CRÉANCES DE MÉCÉNAT CORRESPONDANT À DES DONNÉS SUPÉRIEURS À 10 000 EUROS

Catégorie d'entreprises	Nombre de créances 2017	Dont créances correspondant à des dons supérieurs à 10 000 euros
TPE	54 918	831
Autres PME	33 513	8 115
ETI	2 838	2 066
GE	250	235
Total	91 519	11 247

Source : DGFIP.

3. Les évolutions envisageables du dispositif en faveur du mécénat

La réduction d'impôt au titre du mécénat des entreprises pourrait évoluer sur plusieurs aspects, qui ne sont pas nécessairement motivés par des considérations strictement budgétaires.

Le dispositif français est en effet l'un des plus avantageux, jugé par la Cour des comptes « *sans équivalent parmi les pays comparables à la France* »⁽¹⁾ :

- la France, par rapport aux grands pays européens voisins, est le seul pays prévoyant une réduction d'impôt supérieure à 50 %, les autres offrant une réduction de moindre intensité, voire une simple déduction en charges ;

- les modalités de plafonnement de l'avantage sont très avantageuses et incitatives ;

- les règles relatives aux contreparties sont parmi les plus généreuses, de nombreux pays les excluant totalement.

Ce constat légitime une rationalisation de l'outil, qui pourrait prendre à court terme deux formes complémentaires.

a. Un meilleur encadrement des contreparties perçues par les mécènes

La Cour des comptes recommande de mieux encadrer les contreparties, ce à quoi ne peut que souscrire le Rapporteur général. Les dons, en principe, doivent être faits de façon désintéressée, et la perspective d'un gain fiscal ne devrait pas nourrir la démarche. Ce gain existe et est de nature à inciter les entreprises à donner, dont acte.

(1) Cour des comptes, [Le soutien public au mécénat des entreprises](#), Communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, novembre 2018, page 27.

En revanche, le fait que les dons puissent faire l'objet de contreparties pose plus de difficulté, sur le plan moral, dès lors que ces contreparties ne sont pas déduites de l'assiette retenue pour déterminer la réduction d'impôt.

- Une réflexion doit donc s'engager pour que les contreparties deviennent déductibles des dons. Le Rapporteur général n'ignore pas les difficultés auxquelles une telle démarche peut se heurter : il est souvent délicat, sinon impossible, de valoriser certaines contreparties (notamment lorsqu'elles ne sont pas tangibles).

Cependant, le nouveau 6 de l'article 238 *bis* du CGI devrait fournir de nouvelles données et permettre d'identifier avec plus de précision d'éventuels points de blocage, afin que ceux-ci puissent être levés.

Dans la mesure où la nouvelle obligation déclarative sur les contreparties prévue à ce 6 s'applique aux exercices ouverts à compter de 2019, les premières déclarations seront disponibles au printemps 2020. Le Rapporteur général recommande donc d'attendre cette période pour agir.

- Cette attente, motivée par le souci de disposer des données utiles pour maximiser l'efficacité de l'évolution envisagée, ne signifie pour autant pas nécessairement l'immobilisme.

Dans l'intervalle, des aménagements aux contreparties pourraient être apportés, tels qu'un abaissement du rapport maximum entre contrepartie et don. Actuellement établi à 25 %, il pourrait être ramené à 10 % pour les dons faits à compter de 2020. Une telle évolution ne supposerait pas de modification législative, mais une simple actualisation de la doctrine fiscale.

b. La mise en place d'un plafond de dépenses au-delà duquel l'intensité de l'avantage diminue

Une autre évolution possible réside dans la diminution de l'intensité de l'avantage induit par la réduction d'impôt.

Ainsi qu'il a été vu, le dispositif français est le plus généreux parmi les outils étrangers de pays comparables. Il ne serait donc pas incohérent de réduire cette intensité, tout en faisant preuve de mesure et de prudence pour ne pas tarir les dons et mettre en péril certains secteurs qui en sont tributaires.

Une diminution généralisée du taux de la réduction d'impôt – actuellement fixé à 60 % –, comme le propose la Cour des comptes ⁽¹⁾, serait vertueuse sous l'angle budgétaire mais pourrait fragiliser excessivement les dons en réduisant substantiellement l'incitation des mécènes, notamment des TPE et PME.

- En revanche, un mécanisme inspiré de celui applicable au CIR et consistant en la mise en place d'un taux réduit pour le montant des dons excédant

(1) Cour des comptes, rapport précité, page 105.

un plafond, serait une piste intéressante. Pour mémoire, dans le cadre du CIR, le taux de 30 % est ramené à 5 % pour la fraction de dépenses dépassant 100 millions d'euros.

S'agissant du mécénat, ce plafond pourrait être fixé à un million d'euros ou 2 millions d'euros, conduisant à un dispositif à deux étages. Le tableau suivant illustre l'effet qu'aurait une telle évolution, retenant l'hypothèse maximale d'un plafond à un million d'euros.

**ILLUSTRATION DU DISPOSITIF DE MÉCÉNAT À DEUX ÉTAGES
(PLAFOND À UN MILLION D'EUROS)**

(en euros)

Entreprise	Dons et versements	Dispositif actuel		Dispositif proposé		Différence
		Taux	Montant de l'avantage	Taux	Montant de l'avantage	
A	500 000	60 %	300 000	60 %	300 000	0
B	2 000 000	60 %	1 200 000	60 % jusqu'à 1 000 000	600 000 + 400 000 =	- 200 000
				40 % pour la fraction excédentaire	1 000 000	
C	30 000 000	60 %	18 000 000	60 % jusqu'à 1 000 000	600 000 + 11 600 000 =	- 5 800 000
				40 % pour la fraction excédentaire	12 200 000	

Source : commission des finances.

L'évolution proposée ne changerait rien pour l'entreprise A, dont les versements n'excèdent pas le plafond de un million d'euros.

Pour l'entreprise B, les nouvelles modalités de calcul réduiraient l'avantage fiscal, qui passerait de 1,2 million d'euros à un million d'euros. La réduction d'impôt, bien que moins élevée, resterait substantielle.

L'entreprise C, elle, verrait l'avantage fiscal réduit de près de 6 millions d'euros, soit presque un tiers de la réduction d'impôt actuellement possible. Le montant auquel elle pourrait prétendre serait néanmoins maintenu à un niveau important, plus de 12 millions d'euros.

Il ressort de ces exemples que la réduction du gain fiscal est plus forte à mesure que les versements sont élevés, mais que ledit gain paraît conserver un degré incitatif suffisamment fort. Il serait pour le moins hardi de considérer qu'un avantage fiscal compris entre 40 % et 60 % des sommes engagées est insuffisant.

Par ailleurs, un tel dispositif de plafonnement aurait le mérite de ne pas toucher les petites entreprises.

- Se pose néanmoins la question du champ d'application de la mesure : certains secteurs pourraient en être exclus, afin d'éviter toute fragilisation de leur fonctionnement par une potentielle réduction des dons (bien qu'une telle hypothèse fasse l'objet de contre-arguments, ainsi qu'il sera vu dans le développement suivant).

Si une telle exclusion partielle devait être retenue, le secteur qui, aux yeux du Rapporteur général, semble y être naturellement éligible est celui relevant de la « réduction d'impôt Coluche », c'est-à-dire les organismes sans but lucratif qui aident des personnes en difficulté par la fourniture gratuite de repas, l'assistance au logement et la fourniture gratuite de soins. Les dons faits par les particuliers à de tels organismes bénéficient déjà d'un taux majoré de réduction d'impôt en application du 1^o ter de l'article 200 du CGI : le taux est de 75 %, contre 66 % dans le dispositif de droit commun.

Retenir comme critère les bénéficiaires des dons plutôt que la nature de ces derniers – en numéraire, en nature sous la forme de prestations, en nature sous la forme de dons alimentaires, *etc.* – ou l'objet social de l'entreprise mécène est plus pertinent : peu importe la qualité du mécène ou la forme du don, si l'objectif poursuivi est de soutenir un secteur en particulier.

Il y aurait donc une cohérence à préserver les dons faits à ce secteur en maintenant à leur endroit, dans le cadre du mécénat des entreprises, le taux de 60 % même au delà du plafond. Une telle exception n'induirait au demeurant pas de différence de traitement susceptible d'entraîner une rupture d'égalité inconstitutionnelle dans la mesure où, ainsi qu'il vient d'être vu, une telle différence juridique existe déjà dans le dispositif des dons des particuliers.

c. Une rationalisation qui ne devrait pas tarir les dons des mécènes

L'ampleur maintenue de l'avantage fiscal est de nature à apaiser les inquiétudes nourries par le monde associatif et certains organismes bénéficiant des dons faits par les mécènes, qui craignent un tarissement des dons.

- Au demeurant, et ce point a déjà été évoqué, l'avantage fiscal n'est pas la seule raison – ni même la principale – qui pousse une entreprise à effectuer des dons. Ce constat n'est pas seulement tiré par le Rapporteur général, mais est également mis en avant par les organismes bénéficiaires des dons des mécènes. Ainsi, dans son Baromètre 2018 sur le mécénat, l'association Admical précisait que « *Bien qu'intéressant, ce dispositif n'est pas pour autant la première raison de faire du mécénat, et toutes les entreprises mécènes n'y ont pas recours* » et ajoutait que l'avantage fiscal « *était loin d'être le moteur du mécénat* »⁽¹⁾.

Dans le détail, il existe en effet un fort écart entre le montant des dons globaux et celui des dons déclarés au titre du mécénat :

(1) Admical, [Le mécénat d'entreprise en France – Baromètre Admical](#), octobre 2018, page 16.

– un peu moins de 2 milliards de dons déclarés au titre de l’avantage fiscal (sur la base de créances s’élevant à 1,172 milliard d’euros en 2017, la réduction étant de 60 % du total) ;

– un montant global des dons des entreprises compris entre 3 et 3,6 milliards d’euros en 2017, d’après le Baromètre 2018 d’Admical ⁽¹⁾.

L’écart peut se justifier, surtout pour les TPE, par une mauvaise connaissance du dispositif ou par le fait de ne pas avoir de temps ou de ne pas souhaiter engager de démarches administratives anticipées comme potentiellement lourdes.

Cet écart traduit aussi une générosité désintéressée qui n’est pas mue par la perspective d’un gain, comme le décrivent les organismes bénéficiaires des dons eux-mêmes et ainsi qu’en témoigne, plus récemment, la décision des dirigeants de deux grands groupes multinationaux français de ne pas solliciter l’avantage fiscal du mécénat au titre des dons faits à la suite de l’incendie de la cathédrale de Notre-Dame de Paris.

● À l’aune de ce qui précède, le Rapporteur général considère que la rationalisation proposée à travers le plafond intermédiaire de dons est opportune.

Elle devra cependant supposer des travaux associant l’ensemble des acteurs du mécénat, des deux côtés des dons, et pourrait être décalée dans le temps pour entrer en vigueur en 2021.

Pour assurer une transition douce, pourrait être envisagé un lissage de la baisse du taux au-delà d’un million d’euros, pour le faire passer dans un premier temps à 50 %, puis un an après à 40 %.

*

* *

(1) Admical, document précité, page 4.

III. UNE AMBITIEUSE RÉFORME DE LA FISCALITÉ AGRICOLE

La loi de finances pour 2019 contient plusieurs mesures relatives à la fiscalité agricoles destinées à améliorer la situation des exploitants dans le cadre d'une réforme d'ampleur articulée autour d'un nouvel outil, la déduction pour épargne de précaution (DEP), et d'un recalibrage de l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs (JA).

La censure contestable par le Conseil constitutionnel des mesures relatives à l'indemnité compensatoire de défrichement

Dans sa décision sur la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution trois articles du texte, 52, 53 et 54, qui prévoyaient une dispense de paiement de l'indemnité compensatoire de défrichement prévue à l'article L. 341-6 du code forestier dans trois hypothèses de défrichement :

- ceux réalisés par un exploitant d'un terrain agricole de petite surface sur lequel est prévue la réalisation d'ouvrage de défense contre l'incendie ;
- ceux réalisés dans le cadre d'une création, reprise ou extension d'une exploitation agricole située en zone agricole ou naturelle ;
- ceux réalisés en vue de la plantation d'arbres truffiers.

La censure de ces dispositifs a été faite au motif que ceux-ci « *ne concernent ni les ressources, ni les charges, ni la trésorerie, ni les emprunts, ni la dette, ni les garanties ou la comptabilité de l'État. Elles n'ont pas trait à des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État.* »

Cette analyse peut sembler contestable. L'indemnité de défrichement, qui est une modalité alternative à l'obligation de boisement prévue pour la délivrance d'une autorisation de défrichement, est affectée au Fonds stratégique de la forêt et du bois. En 2018, d'après les données fournies au Rapporteur général par l'administration fiscale, le produit de l'indemnité s'élevait à 3,88 millions d'euros.

Si, juridiquement, il s'agit d'une recette non fiscale dans la mesure où l'article L. 341-9 du code forestier dispose que « *l'indemnité est mise en recouvrement dans les conditions prévues pour les créances de l'État étrangères à l'impôt* », son affectation au fonds précité est plafonnée à hauteur de 2 millions d'euros par l'article 46 de la loi de finances pour 2012 ⁽²⁾.

En conséquence, une modification des hypothèses dans lesquelles l'indemnité est due est de nature à faire varier le montant global collecté et, du fait du plafonnement, avoir un impact sur le budget général de l'État.

Les trois hypothèses de dispense du paiement de l'indemnité prévues par les articles 52 à 54 de la loi de finances étaient ainsi susceptibles de diminuer les ressources de l'État, contrairement à ce qu'a indiqué le Conseil constitutionnel dans sa décision, constat qui tend à établir la recevabilité des dispositifs en première partie d'une loi de finances.

(1) Décision [n° 2018-777 DC](#) du 28 décembre 2018, Loi de finances pour 2019, § 77 et 83.

(2) Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

A. LA DÉDUCTION POUR ÉPARGNE DE PRÉCAUTION (DEP), UN OUTIL LARGE ET SOUPLE D'EMPLOI

La loi de finances pour 2019, à la différence des autres lois de finances dont les mesures fiscales agricoles résultent généralement d'amendements parlementaires, contenait dans sa version initiale un dispositif important, la DEP.

1. La nouvelle DEP

La DEP, introduite par l'article 51 de la loi, se substitue aux anciennes déductions pour investissement (DPI) et pour aléas (DPA), sur lesquelles le tableau suivant fournit d'utiles données communiquées par l'administration fiscale.

DONNÉES SUR LES DÉDUCTIONS POUR INVESTISSEMENT (DPI) ET POUR ALÉAS (DPA)

Rubrique	Déduction pour investissement	Déduction pour aléas
Nombre total de bénéficiaires en 2017	41 300	5 700
Nombre de personnes ayant pratiqué une déduction au titre de l'année budgétaire 2017	61 139	8 594
Montant total des déductions en cours et non rapportées	ND	ND
Montant total des déductions pratiquées au titre de l'année budgétaire 2017 (<i>en millions d'euros</i>)	715,4	111,2
Dépense fiscale au titre de l'année budgétaire 2017 (<i>en millions d'euros</i>)	99,3	15,4

Source : DGFIP.

- Le nouveau dispositif, applicable aux exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2022, ne remet cependant pas en cause les DPI et DPA antérieurement pratiquées, qui se poursuivent jusqu'à leur terme.

Seule l'économie générale de la DEP sera présentée dans les développements qui suivent, également consacrés aux principales autres dispositions intéressant la fiscalité agricole figurant dans la loi. Il est renvoyé aux commentaires de première et nouvelle lectures de l'article 18 du projet de loi de finances pour 2019 pour une analyse détaillée du dispositif ⁽¹⁾.

Prévue à l'article 73 du CGI, la DEP permet à un exploitant agricole imposé au réel – ce qui exclut ceux relevant du régime « micro-BA » – de déduire de son bénéfice une somme qui pourra être utilisée au cours des dix années suivantes au titre de son activité professionnelle.

Une somme comprise entre 50 % et 100 % du montant de la déduction doit être inscrite sur un compte. Cette condition d'épargne monétaire peut être

(1) Joël Giraud, rapport précité en première lecture sur la première partie du projet de loi de finances pour 2019, pages 595-630.

satisfaite en tout ou partie à concurrence des coûts d'acquisition ou de production de certains stocks.

Le montant de la DEP, qui ne peut excéder le bénéfice imposable, varie en fonction de ce dernier, au titre d'un barème progressif.

Ce barème, et les conditions d'utilisation de la DEP, constituent les principales différences avec les DPI et DPA, jugées trop rigides. Alors que les hypothèses d'emploi de ces dispositifs étaient restreintes, la DEP peut être pratiquée « *pour faire face à des dépenses nécessitées par l'activité professionnelle* » (2 du II de l'article 73). La DEP est donc un outil qui responsabilise les exploitants, les laissant décider de l'opportunité de son usage.

● Le coût en rythme de croisière de la substitution de la DEP aux DPI et DPA était évalué à 26 millions d'euros lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019. Le coût cumulé de la DPI et de la DPA en 2017 s'élevant à 102 millions d'euros ⁽¹⁾, le coût propre de la DEP avait alors été estimé à 128 millions d'euros.

Cette estimation a été confirmée par l'administration fiscale dans sa réponse à la question posée par le Rapporteur général dans le cadre du présent RALF.

2. L'importante mise à jour du BOFiP

La substitution de la DEP aux DPI et DPA a entraîné une modification substantielle du BOFiP intervenue le 19 juin 2019 :

- les commentaires relatifs à la DPI et à la DPA ont été retirés ⁽²⁾ ;
- ceux dédiés à la nouvelle DEP ont été publiés, présentant :
 - l'économie d'ensemble du mécanisme ⁽³⁾ ;
 - son champ d'application – exploitants éligibles, condition de constitution d'une épargne professionnelle et encadrement pluriannuel ⁽⁴⁾ ;
 - les modalités de détermination du plafond de déduction ⁽⁵⁾ ;
 - enfin, les modalités d'utilisation de la DEP ⁽¹⁾. Sur ce dernier point, il convient de souligner une précision utile fournie par l'instruction

(1) Évaluation des voies et moyens *du projet de loi de finances pour 2019, tome II* : Dépenses fiscales.

(2) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-20](#) (sur la DPI), [BOI-BA-BASE-30-30](#) (sur la DPA), [BOI-BA-BASE-30-40](#) (sur le plafond de déduction commun à la DPI et à la DPA)

(3) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-45](#).

(4) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-45-10](#).

(5) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-45-10](#).

fiscale (§ 10), aux termes de laquelle les dépenses supportées dans le cadre d'activités commerciales ou non commerciales ne peuvent justifier l'utilisation de la DEP, même si les recettes tirées de ces activités sont rattachées au bénéfice agricole de l'exploitation en vertu de l'article 75 du CGI. Les dépenses liées à l'activité professionnelle ciblent donc l'activité agricole proprement dite.

B. LE RECALIBRAGE DE L'ABATTEMENT EN FAVEUR DES JA

En application de l'article 73 B du CGI, les Jeunes agriculteurs (JA) au sens de l'article D. 343-4 du code rural et de la pêche maritime bénéficient d'un abattement quinquennal sur l'IR aux fins de soutenir le développement et la pérennité de leur exploitation.

Applicable aux soixante premiers mois d'activité, cet abattement était de 50 %, et majoré à 100 % au titre de l'exercice en cours à la date d'inscription en comptabilité de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs, la DJA.

1. La mise en place d'un barème dégressif

Ce dispositif a été substantiellement réformé par l'article 126 de la loi de finances pour 2016, qui a modulé le taux de l'abattement en fonction du bénéfice.

Ce nouveau barème, applicable aux exploitants bénéficiant d'aides à l'installation des JA octroyées à compter du 1^{er} janvier 2019, est présenté dans le tableau ci-dessous. Il distingue les exploitants dont le bénéfice n'excède pas trois salaires minimums de croissance (SMIC), soit 43 914 euros, et ceux dont le bénéfice dépasse cette limite : ces derniers bénéficient d'un abattement à l'intensité réduite, et la fraction de bénéfice dépassant quatre SMIC (58 552 euros) est exclue du champ de l'abattement.

NOUVEAU BARÈME DE L'ABATTEMENT EN FAVEUR DES JA

Bénéfice (B) (en euros)	Fraction de bénéfice (FB) (en euros)	Taux de l'abattement pour la première année	Taux de l'abattement pour les quatre années suivantes
$B \leq 43\,914$	<i>Sans objet</i>	100 %	75 %
$43\,914 < B$	$FB \leq 43\,914$	100 %	50 %
	$43\,914 < FB \leq 58\,552$	60 %	30 %
	$58\,552 < FB$	0 %	0 %

Source : commission des finances.

(1) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-45-10](#).

La modulation en fonction de l'importance du bénéfice tend à renforcer le soutien aux petits exploitants – à qui est octroyée une majoration de taux à 75 % au titre des quatre dernières années d'application de l'abattement – et à améliorer l'efficacité de l'outil à travers la dégressivité mise en place s'agissant des exploitants dont le bénéfice dépasse trois SMIC. Il est précisé que les abattements en cours avant le 1^{er} janvier 2019, au titre d'aides octroyées jusqu'au 31 décembre 2018, ne sont pas remis en cause et continuent à s'appliquer selon les modalités alors en vigueur.

Enfin, aux termes du III de l'article 73 B, le bénéfice des nouvelles modalités d'abattement est subordonné au respect du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC) agricole du 25 juin 2014 ⁽¹⁾.

2. L'impact actualisé de la réforme

La réforme opérée par l'article 126 de la loi de finances pour 2019 était motivée par le constat d'une concentration de la dépense fiscale sur les exploitations dégageant les plus importants revenus.

Elle était censée réduire le coût de la dépense fiscale de 9,4 millions par an, de façon pérenne, soit un gain de l'ordre de 30 % du coût estimé de la dépense au titre de l'année 2018 (32 millions d'euros). Interrogée par le Rapporteur général aux fins de l'obtention de données budgétaires actualisées, l'administration fiscale a fourni les éléments suivants, dont il ressort un gain budgétaire significativement moins élevé que prévu.

GAIN BUDGÉTAIRE DE LA RÉFORME DE L'ABATTEMENT « JA » PAR GÉNÉRATION

(en millions d'euros)

Gain budgétaire par génération	Années d'abattement					Total par génération
	1 ^{ère} année	2 ^{ème} année	3 ^{ème} année	4 ^{ème} année	5 ^{ème} année	
Données PLF 2019	4,5	1,9	1,1	1,1	0,8	9,4
Données RALF 2019	3,5	1,1	0,6	0,6	0	5,8
Différence	1,0	0,8	0,5	0,5	0,8	3,6

Source : DGFIP et évaluation préalable de l'article 53 du projet de loi de finances pour 2019.

3. La mise à jour du BOFiP

- La doctrine fiscale a tiré les conséquences de la réforme en mai 2019, de nouvelles instructions étant publiées le 15 mai :

- une présentation générale de l'abattement en faveur des JA résultant de la réforme entreprise par l'article 126 de la loi de finances pour 2019 ⁽²⁾ ;

(1) Règlement (UE) n° 702/2014 de la Commission du 25 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides, dans les secteurs agricoles et forestiers et dans les zones rurales, compatibles avec le marché intérieur, en application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

(2) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-10](#).

– les précisions relatives aux exploitants éligibles au dispositif, la nouvelle instruction supprimant les développements sur les prêts à moyen terme spéciaux compte tenu de la disparition progressive de ces outils au profit d'une revalorisation des aides à l'installation ⁽¹⁾ ;

– les modalités d'application de l'abattement, cœur de la mise à jour du BOFiP sur ce point dans la mesure où ce sont ces développements qui précisent le nouveau barème et la façon de l'appliquer et fournissent de nombreux exemples pour les illustrer concrètement ⁽²⁾.

• Les précisions fournies sur les modalités d'application reprennent de nombreux éléments des précédentes instructions fiscales – en les actualisant –, notamment s'agissant de la coordination des abattements et l'indication, abondamment illustrée, selon laquelle le déclenchement de l'abattement majoré peut, dans certains cas, suivre celui de l'abattement normal (non majoré). Tel serait le cas en cas de notification de l'aide à l'installation après la clôture du premier exercice, l'abattement majoré ne s'appliquant qu'à l'exercice au cours duquel cette aide est inscrite en comptabilité.

Une telle situation peut conduire à ce que l'abattement s'applique sur plus de cinq exercices, mais il ne pourra en tout état de cause dépasser la durée maximale de soixante mois. Ces modalités particulières, en apparence atypique mais qui correspondent à une réalité, sont illustrées par le tableau suivant, qui présente la situation d'un JA dont l'activité a débuté le 15 avril de l'année N et dont l'octroi de l'aide lui a été notifié en septembre N. Chaque exercice est clos au 31 juillet. Le bénéfice est constant, s'établissant à 35 000 euros par exercice, entraînant le bénéfice du dispositif renforcé (taux normal de 75 %, taux majoré de 100 %).

**EFFET SUR LA CHRONIQUE DE L'ABATTEMENT
D'UNE AIDE OCTROYÉE LORS DU DEUXIÈME EXERCICE D'ACTIVITÉ**

Clôture de l'exercice	Taux de l'abattement	Durée d'application de l'abattement au taux associé (en mois)
31 juillet N	75 %	4
31 juillet N + 1	100 %	12
31 juillet N + 2	75 %	12
31 juillet N + 3	75 %	12
31 juillet N + 4	75 %	12
31 juillet N + 5	75 %	8
<i>Durée totale d'application</i>		60

Source : commission des finances.

(1) BOFiP, [BOI-BASE-30-10-10](#).

(2) BOFiP, [BOI-BA-BASE-30-10-30](#).

C. LES AUTRES AMÉLIORATIONS SIGNIFICATIVES POUR LES EXPLOITANTS AGRICOLES

Si la DEP est le cœur des mesures fiscales agricoles de la loi de finances pour 2019, d'autres dispositifs ont été adoptés pour améliorer la situation des exploitants et sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

- D'une part, l'article 57 de la loi a clarifié les règles applicables aux recettes non agricoles des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) :

- les plafonds prévus à l'article 75 du CGI jusqu'auxquels ces recettes sont rattachées au bénéfice agricole seront appréciés au niveau du groupe, le plafond monétaire étant multiplié par le nombre d'associés du GAEC, dans la limite de quatre, aux termes du nouveau 1^o *bis* de l'article 71 du même code.

- parallèlement, les recettes d'un GAEC ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ces plafonds pour l'exploitant individuel associé du GAEC.

Ces précisions consacrent pleinement le principe de transparence du GAEC, qui était déjà prévu dans d'autres mécanismes tels que la DPA et, désormais, la DEP, sans pour autant pénaliser l'exploitant individuel associé d'un GAEC : la modification faite à l'article 75 du CGI permet d'éviter qu'une mise en commun des recettes accessoires du GAEC et de celles de l'exploitant ne prive ce dernier de la possibilité de bénéficier utilement des règles sur la pluriactivité.

Le BOFiP n'avait pas encore été mis à jour à la date de rédaction du présent rapport.

- D'autre part, l'article 58 a rétabli dans le CGI l'article 72 B *bis* ouvrant aux exploitants la possibilité d'opter pour un dispositif de blocage de la valeur des stocks à rotation lente.

Ce dispositif dérogatoire permet de figer la valeur de ces stocks à celle déterminée lors de la clôture de l'exercice précédent celui de l'exercice de l'option, ce qui peut se révéler particulièrement utile pour certains secteurs tels que la viticulture, en cas d'appréciation des stocks. Son bénéfice est subordonné au respect du règlement européen du 18 décembre 2013 relatif aux aides *de minimis* dans le secteur agricole ⁽¹⁾.

Une instruction fiscale a été prise le 3 juillet 2019 pour préciser les modalités d'application du régime optionnel de blocage de la valeur des stocks ⁽²⁾.

(1) Règlement (UE) n° 1408/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture.

(2) BOFiP, [BOI-BA-BASE-20-20-20-40](#).

● Enfin, l'article 59 de la loi de finances pour 2019 a, dans le cadre d'un article 75-0 C du CGI rétabli, mis en place un mécanisme d'étalement du recouvrement de l'impôt dû au titre de la réintégration de certaines sommes au résultat de l'exploitation, en cas de cessation de l'entreprise résultant d'un assujettissement à l'IS.

Les sommes concernées par ce dispositif sont :

- celles déduites au titre de la DPI, de la DPA et de la nouvelle DEP ;
- les revenus exceptionnels faisant l'objet du dispositif de lissage prévu à l'article 75-0 A du CGI ;
- les revenus soumis au régime de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B du même code.

En application du nouveau dispositif, l'impôt dû au titre des montants ainsi réintégrés sera recouvré par cinquième l'année de cessation et les quatre années suivantes. La charge fiscale sera lissée dans le temps à travers ce paiement fractionné, évitant à l'exploitation qu'une modification de son statut fiscal ne puisse compromettre, par un alourdissement des charges, son bon fonctionnement et sa pérennité.

Les précisions sur les modalités d'application du mécanisme d'étalement ont été apportées par une actualisation du BOFiP intervenue le 19 juin 2019 :

- en ce qui concerne le champ d'application de la mesure, les modalités d'exercice de l'option, la détermination du montant d'impôt dû illustrée par un exemple et la subordination du dispositif au règlement européen sur les aides *de minimis* précité ⁽¹⁾ ;
- une coordination apportée à la partie du BOFiP relative à la liquidation des bénéficiaires agricoles, complétant les éléments relatifs aux dispositifs d'étalement des revenus exceptionnels et de la moyenne triennale d'un renvoi à l'instruction dédiée au nouveau paiement fractionné optionnel ⁽²⁾.

*

* *

(1) BOFiP, [BOI-BA-CESS-30](#).

(2) BOFiP, [BOI-BA-LIQ](#).

IV. LES TAXES À FAIBLE RENDEMENT

A. LA SUPPRESSION DES TAXES À FAIBLE RENDEMENT : DU VŒU PIEU À LA LAME DE FOND

1. La profusion des taxes à faible rendement : une histoire française

La France se caractérise par un nombre anormalement élevé de taxes à faible rendement ; elles forment un précipité qui témoigne de sa riche histoire fiscale. Certaines ont perdu leur justification originelle, d'autres ont vu leur public disparaître, toutes méritent d'être examinées à l'aune des exigences d'efficacité et de cohérence de la loi fiscale sans lesquels il ne peut y avoir de consentement à l'impôt.

Le sujet des taxes à faible rendement est ainsi au cœur de problématiques à forts enjeux : la lisibilité et la bonne acceptation du dispositif fiscal ; les complexités de gestion, tant pour les entreprises que pour les administrations collectrices ; le poids des prélèvements obligatoires et leurs conséquences sur la compétitivité de l'économie française. Aussi, une suppression des taxes à faible rendement a-t-elle été régulièrement évoquée. Le bilan du toilettage des dispositifs fiscaux qui entrent dans cette catégorie est resté modeste jusqu'à une période récente : entre 2011 et 2017, seuls 11 dispositifs fiscaux ont été supprimés.

Si les comparaisons internationales constituent un exercice délicat en matière de fiscalité tant les différences de nomenclatures ou de définitions sont importantes, les classements internationaux pointent régulièrement la complexité de la fiscalité française.

Il en est ainsi du classement *Doing Business* édité chaque année par la Banque mondiale et qui classe la France, pour 2018, en cinquante-quatrième position en ce qui concerne la complexité du système fiscal⁽¹⁾. Si ce chiffre ne recouvre pas uniquement le nombre de taxes et impôts en vigueur en France, celui-ci se répercute sur le nombre d'heures passées, annuellement, au paiement des impôts, et accroît également la pression fiscale ou, à tout le moins s'agissant des taxes à faible rendement, son ressenti.

La France est le seul pays de l'Union européenne à posséder un nombre supérieur à 100 de « taxes mineures » – selon la nomenclature de la Commission européenne –, c'est-à-dire dont le rendement est inférieur à 0,1 point de PIB⁽²⁾.

Aussi, le Gouvernement s'est engagé par une circulaire du Premier ministre en date du 29 mars 2018, reprise par une circulaire commune de la directrice du budget et du directeur de la législation fiscale du 26 avril 2018, à fixer un objectif de réduction des taxes à faible rendement.

(1) Banque Mondiale, *Doing Business*, édition 2018 ([lien](#)).

(2) Inspection générale des finances, *Les taxes à faible rendement*, février 2014, ([lien](#)).

L'article 26 de la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ a constitué le vecteur de ce processus.

2. Les petites taxes supprimées par la loi de finances pour 2019

La loi de finances pour 2019 a ainsi supprimé 22 petites taxes ou ensemble de petites taxes, représentant un coût pour les finances publiques de près de 311 millions d'euros.

TAXES SUPPRIMÉES PAR L'ARTICLE 26 DE LA LFI POUR 2019

(en millions d'euros)

Intitulé de la taxe	Disposition législative	Coût de la suppression
Dispositions supprimées par le projet de loi initial		
Contribution aux poinçonnages et essai de métaux précieux	Article 527 du CGI	- 1,57
Taxe sur les contrats d'échange sur défaut d'un État de l'Union européenne	Article 235 <i>ter</i> ZD <i>ter</i> du CGI	- 0,58
Taxe sur l'ajout de sucre à la vendange	Article 422 du CGI	- 1,13
Droit fixe dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne	Article 1012 du CGI	0
Contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) applicable aux stations radioélectriques – Fraction État	Article 1609 <i>decies</i> du CGI	- 3,55
Taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres	Article 1013 du CGI	0
Taxe sur les farines	Article 1618 <i>septies</i> du CGI	- 64
Prélèvement sur les numéros surtaxés pour les jeux et concours radiodiffusés et télévisés	Article L. 137-19 du code de la sécurité sociale	- 3
Contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) applicable aux stations radioélectriques	Article 1609 <i>decies</i> du CGI	- 4,85
Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie	Article 1609 <i>undecies</i> du CGI	- 4
Taxe sur les appareils de reproduction	Article 1609 <i>undecies</i> du CGI	- 25
Redevance pour la certification des bois et plants de vigne	Article 1606 du CGI	- 0,6
Taxe sur les céréales	Article 1619 du CGI	- 17,5
Taxe sur les produits de la pêche maritime	Article 75 de la loi de finances rectificative pour 2013	- 4
Droit d'immatriculation des opérateurs et agences de voyages	Article L. 141-23 du code de tourisme	- 0,2
Taxe affectée à la chambre nationale de la batellerie artisanale	Article L. 4432-3 du code des transports	- 1,2

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 26.

Intitulé de la taxe	Disposition législative	Coût de la suppression
Dispositions supprimées à la suite de la discussion parlementaire		
Taxe sur les huiles végétales	Article 1609 <i>vicies</i> du CGI	– 130
Suppression de certains droits fixes d'enregistrement dus par les sociétés	Articles 810 <i>bis</i> , 810 <i>ter</i> , 811, 812, 814 C et 816 du CGI	NC
Suppression de la taxe sur la recherche de gîtes géothermiques	Article 1591 du CGI	– 0,04
Suppression du montant de la taxe due par la filière animale à l'ITERG	Article 4° du II du G de l'article 71 de la loi de finances rectificatives pour 2003 du 30 décembre 2003	– 0,01
Exclusion des véhicules utilisés par les cirques et les centres équestres de l'assiette de la taxe spéciale sur certains véhicules routiers	Article 284 <i>bis</i> du code des douanes	NC
Taxe sur plus-values de cessions réalisées par les HLM	Article 130 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018	NC
Suppression des taxes sur les messages publicitaires (en 2020)	Articles 302 <i>bis</i> KA, 302 <i>bis</i> KD et 302 <i>bis</i> KG du CGI	– 50
TOTAL		– 310,97

Source : commission des finances.

B. LES MESURES D'APPLICATION

Le décret d'application, dont la publication était prévue au moins d'avril 2019, a finalement été publié le 28 juin 2019 ⁽¹⁾.

C. UNE RATIONALISATION DU PAYSAGE DES PETITES TAXES À SALUER MAIS À POURSUIVRE

La suppression de ces dispositifs conduit à la simplification du paysage fiscal des acteurs économiques, mais également à un gain financier contribuant à l'amélioration de la compétitivité des entreprises concernées.

Néanmoins, le périmètre retenu de cette simplification par le dernier PLF était modeste. Le rapport de l'IGF de 2014 proposait un ambitieux scénario de suppression de 159 taxes. À cet égard, l'article 26 de la loi de finances pour 2019 est demeuré limité.

1. Un inventaire à opérer

Comme l'a souligné le Premier président de la Cour des comptes dans son référé du 3 décembre 2018 ⁽²⁾, « aucun inventaire exhaustif des impôts et taxes à faible rendement n'est établi ni mis à jour par l'administration française. Cela

(1) Décret n° 2019-674 du 28 juin 2019 relatif à la suppression de taxes à faible rendement, ([lien](#)).

(2) Cour des comptes, Référé, Les taxes à faible rendement, S2018-3303, 3 décembre 2018.

démontre une défaillance de son système d'information et témoigne d'un manque de lisibilité et de transparence ».

Le fait que ces nombreuses taxes soient collectées par de non moins nombreux organismes auxquelles elles sont affectées complexifie leur inventaire. En outre, cela est de nature à entraîner des coûts de collecte élevés et à rendre moins efficace la qualité du recouvrement.

Au niveau européen, cette absence de recensement est une singularité à laquelle il importe de mettre fin : comme le relève la Cour des comptes, « *la France est le seul État membre à ne pas fournir à la Commission européenne un inventaire de ses taxes mineures* » ⁽¹⁾.

Le Gouvernement pourrait donc opportunément, dans le cadre de son plan pluriannuel de suppression et de simplification des taxes à faible rendement, les recenser de manière exhaustive.

2. Une rationalisation à poursuivre

Le Rapporteur général fait sienne la triple conclusion de la Cour des comptes émise dans le référé évoqué.

D'abord, il convient de réexaminer le bien-fondé d'impôts et de taxes dont les objectifs pourraient être atteints par d'autres moyens.

Ensuite, une simplification utile consisterait à fusionner des taxes dont l'objet et l'assiette sont proches. C'est ce qui était prévu par le projet de loi de finances pour 2019 en matière de **taxes sur la publicité audiovisuelle**, avant que cette assiette de taxation soit abandonnée en fin de discussion budgétaire. C'est ce qui pourrait être fait en matière de **taxation des plus-values sur les cessions de terrains rendus constructibles par décision d'urbanisme**, ou pour **les taxes affectées au financement des contrôles de sécurité sanitaire de l'alimentation**.

Enfin, la gestion de certaines taxes doit être revue, afin d'en réduire le coût. Le droit annuel de navigation et de francisation, dont le coût de gestion représente près de 20 % de son rendement, constitue à cet égard un exemple topique.

*

* *

(1) *Ibid.*

V. DISPOSITIONS RELATIVES À L'OUTRE-MER

Traduisant notamment certaines des annonces du *Livre bleu des outre-mer* publié en juin 2018, la loi de finances pour 2019 comporte plusieurs articles modifiant ou supprimant des dispositifs applicables aux contribuables domiciliés outre-mer ou aux entreprises y exerçant leur activité, d'une part, ainsi qu'aux investissements réalisés dans les territoires ultramarins, d'autre part.

A. LA RÉDUCTION D'IMPÔT EN FAVEUR DES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS OUTRE-MER

Aux termes du 3 du I de l'article 197 du CGI, les contribuables domiciliés outre-mer bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu.

Le montant de l'impôt résultant de l'application du barème notamment défini au 1 du I du même article est ainsi réduit de 30 %, dans la limite d'un **plafond de 2 450 euros (*)** pour les contribuables domiciliés en Guadeloupe, à la Martinique et à La Réunion et de 40 %, dans la limite d'un **plafond de 4 050 euros (*)** pour les contribuables domiciliés en Guyane et à Mayotte.

(*) L'article 16 de la loi de finances pour 2019 a abaissé les deux plafonds, jusqu'alors respectivement égaux à 5 100 euros et 6 700 euros. Aucune mesure d'application n'est nécessaire.

1. Un avantage fiscal au titre du développement économique dont le bénéfice est concentré sur les foyers les plus aisés

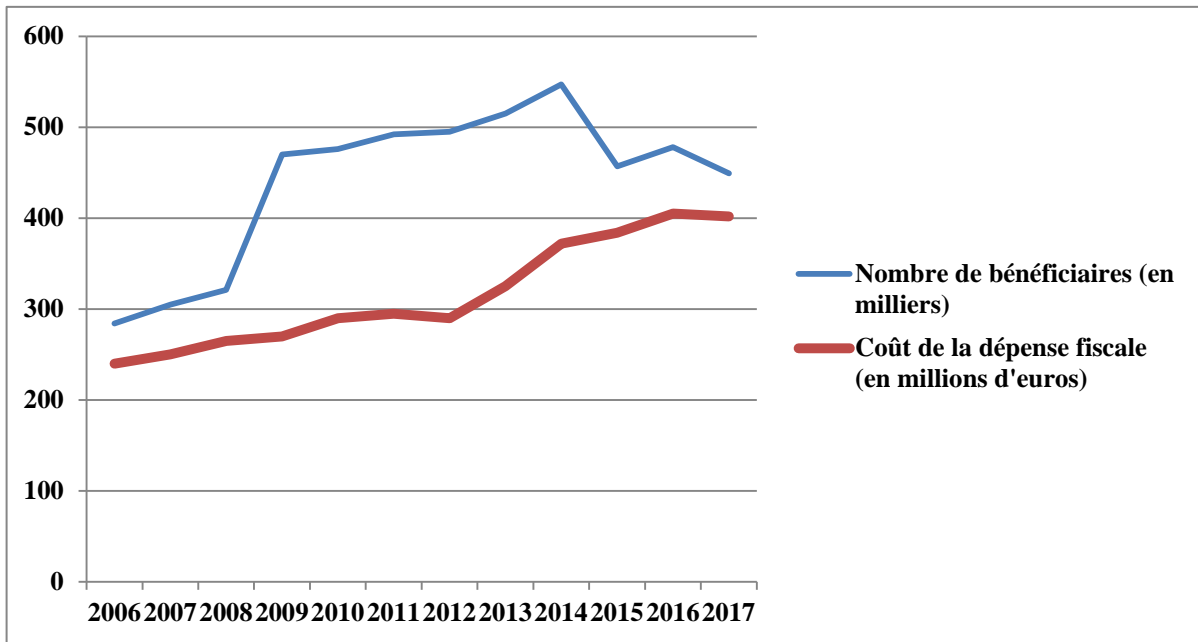
● Introduite en 1960⁽¹⁾, plafonnée en 1980⁽²⁾ et aménagée en loi de finances pour 1994⁽³⁾, la réduction d'impôt en faveur des contribuables domiciliés outre-mer, aujourd'hui codifiée au 3 du I de l'article 197 du CGI, a bénéficié, au cours des dix dernières années à 440 000 foyers fiscaux en moyenne. Sur la même période, de 2006 à 2017, le coût moyen annuel de la dépense fiscale s'élève à 315 millions d'euros.

(1) Loi n° 60-1368 du 21 décembre 1960 fixant les conditions d'application dans les DOM des dispositions de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 instituant un impôt annuel unique sur les revenus des personnes physiques, article 3.

(2) Loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980, article 79.

(3) La loi n° 93-2352 du 30 décembre 1993 de finances pour 1994 (article 197) a prévu que la réduction d'impôt soit calculée après le plafonnement des effets du quotient familial, mais avant application de la décote. Elle a également recentré le dispositif sur les contribuables dont la résidence fiscale se situe outre-mer, mettant fin à l'avantage octroyé pour les revenus de source ultra-marine des contribuables qui ne sont pas domiciliés outre-mer.

ÉVOLUTION DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES ET DU COÛT DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT SUR LE REVENU AU TITRE DE LA DOMICILIATION OUTRE-MER (2006-2016)



Source : commission des finances, sur la base des données disponibles dans les Évaluations des voies et moyens.

● L'analyse du profil des bénéficiaires de la réduction d'impôt fait apparaître une forte concentration de l'avantage fiscal au profit des ménages dont les revenus sont les plus élevés.

Le tableau ci-dessous en fournit une illustration : au titre des revenus de l'année 2015, 83 % du montant de l'allègement d'impôt bénéficient aux foyers fiscaux des neuvième et dixième déciles et 60 % (soit 251,5 millions d'euros) aux seuls foyers fiscaux appartenant au dixième décile.

RÉPARTITION PAR DÉCILE DE RFR DE L'ENSEMBLE DES FOYERS FISCAUX DOMICILIÉS DANS LES DÉPARTEMENTS ET RÉGIONS D'OUTRE-MER

(données de 2015)

Borne inférieure de RFR (en euros)	Borne supérieure de RFR (en euros)	Nombre de bénéficiaires fiscalement domiciliés dans les DOM	Nombre de foyers fiscaux bénéficiaires effectifs d'une réduction d'impôt	Allègement d'impôt résultant de la réduction d'impôt (en millions d'euros)
0	0	115 145		
0	0	115 145		
0	2 401	115 145		
2 401	6 309	115 145		
6 309	10 359	115 145		
10 359	14 687	115 145	245	ε
14 687	19 775	115 145	58 338	24,9
19 775	27 315	115 145	66 259	43,1
27 315	41 954	115 145	88 238	85,2
41 954		115 145	104 502	251,5
TOTAL		1 151 448	317 582	404,7

Source : direction de la législation fiscale.

Les plafonds limitant le bénéfice de l'avantage fiscal étant relativement élevés, ils limitent *de facto* la progressivité de l'impôt et contribuent à faire de la réduction d'impôt un dispositif fiscal relativement injuste.

Au titre de l'année 2016, le plafonnement n'a concerné « *qu'une part infime des contribuables bénéficiaires* »⁽¹⁾ : seuls 2,1 % des contribuables bénéficiaires du dispositif en 2017 atteignaient les plafonds du 3 du I de l'article 197 du CGI.

- Le dispositif a fait l'objet d'un examen, notamment dans le cadre des travaux du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales. Le rapport de juin 2011⁽²⁾, constatant l'éloignement, voire la contradiction, entre les objectifs du dispositif et ses effets, avait jugé la dépense fiscale « *inefficace et inefficace* » (cotation « 0 »). À titre d'illustration, l'IGF estime que l'impact du dispositif « *sur l'attractivité des DOM n'est pas avéré* ».

2. Les modifications intervenues en loi de finances initiale pour 2019

- Régulièrement dénoncé⁽³⁾, le caractère inégalitaire et peu efficace du dispositif explique que des aménagements lui aient été apportés. Conformément aux annonces contenues dans le *Livre bleu des outre-mer*, publié en juillet 2018, les plafonds associés à la réduction d'impôt ont été abaissés en loi de finances pour 2019.

Le plafond est ainsi passé de 5 100 euros à 2 450 euros pour les contribuables domiciliés en Guadeloupe, à la Martinique et à La Réunion et de 6 700 euros à 4 050 euros pour les contribuables domiciliés en Guyane et à Mayotte.

Selon les éléments fournis dans l'évaluation préalable de l'article 4 du projet de loi de finances pour 2019, l'abaissement des plafonds de la réfaction d'impôt sur le revenu devrait concerner environ 50 000 foyers fiscaux ; ce qui représente 4,34 % des foyers fiscaux domiciliés dans les collectivités concernées par le dispositif. Pour ces contribuables, la charge fiscale devrait augmenter en moyenne de 1 534 euros. Pour 287 000 foyers fiscaux imposables domiciliés outre-mer, l'abaissement des plafonds n'aurait « *aucun impact* »⁽⁴⁾. Le Rapporteur général regrette de n'avoir obtenu aucun élément permettant d'actualiser et de compléter, le cas échéant, ces données.

- Les économies associées sont estimées à 70 millions d'euros par an et ont vocation à abonder le fonds exceptionnel d'investissement (FEI), visant notamment à promouvoir la convergence et la transformation des outre-mer.

(1) Évaluation préalable à l'article 4 du projet de loi de finances pour 2019.

(2) Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011, annexe 4-1-1.

(3) Rapport sur l'égalité réelle en outre-mer remis au Premier ministre en mars 2016.

(4) Évaluations préalables des articles du projet de loi de finances pour 2019, page 31.

Discutée dans un climat notamment marqué par des inquiétudes relatives aux moyens alloués au développement économique et au soutien des territoires ultramarins, cette mesure est en réalité un élément de plus grande justice fiscale. Le principe de la réduction d'impôt n'a pas été remis en cause ; seuls des ajustements y ont été apportés.

La limitation d'un avantage fiscal concentré sur un nombre relativement restreint de contribuables et son allocation totale au financement de projets sélectionnés pour leur pertinence et leur apport au soutien économique des outre-mer s'analyse *in fine* comme une mesure qui bénéficiera à l'ensemble des territoires ultramarins.

B. LES DISPOSITIFS FISCAUX DE SOUTIEN À L'INVESTISSEMENT OUTRE-MER

- Le soutien apporté à « *certaines espaces géographiques (outre-mer)* »⁽¹⁾, initialement concentré sur l'investissement privé concerne aujourd'hui également le logement social outre-mer.

Héritier de dispositifs mis en place à la suite de la départementalisation des territoires d'outre-mer en 1946, l'article 199 *undecies* B du CGI est le dispositif « de référence » pour la défiscalisation en faveur de l'investissement productif. Avec son dispositif « miroir » pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS), codifié à l'article 217 *undecies* du CGI, ils coexistent, depuis 2014⁽²⁾, avec un crédit d'impôt en faveur des investissements productifs neufs réalisés dans les départements d'outre-mer (article 244 *quater* W du CGI).

Plus récente, la réduction d'impôt au titre des investissements en faveur du logement social outre-mer, codifiée à l'article 199 *undecies* C du CGI, a été instaurée en 2009 par la loi pour le développement économique des outre-mer « LOEDOM »⁽³⁾ dans une volonté d'« *orienter l'effort de production vers le logement social en rendant la défiscalisation de ces investissements attractive* ». Comme en matière d'investissements productifs, les entreprises soumises à l'IS bénéficient d'un avantage fiscal similaire en application de l'article 217 *undecies* du CGI⁽⁴⁾ et les deux dispositifs coexistent avec le crédit d'impôt de l'article 244 *quater* X du CGI, en application duquel certains organismes de logement social peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de l'acquisition, de la construction ou de la prise en crédit-bail de logements neufs dans les départements d'outre-mer.

(1) Terminologie figurant dans les Évaluations des voies et moyens.

(2) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, article 21.

(3) Loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer (loi « LOEDOM »), article 38.

(4) Les dispositions de l'article 217 *undecies* du CGI concernent les investissements productifs et les investissements en faveur du logement social réalisés outre-mer.

● D'une manière générale, les dérives souvent constatées avec les schémas de défiscalisation ont plaidé pour la substitution progressive des réductions d'impôt en crédits d'impôt, permettant notamment de s'assurer que l'avantage fiscal bénéficie *in fine* et effectivement aux territoires ou aux investisseurs ultramarins.

La loi de finances pour 2019 s'inscrit notamment dans le prolongement de cette tendance et comporte plusieurs mesures de rationalisation et de meilleur encadrement des dispositifs existants.

Extrait du rapport sur le projet de loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾

« La mise en lumière régulière des défauts associés à différents dispositifs de défiscalisation n'a pas toujours conduit à la rationalisation effective de la dépense fiscale.

La complexité des schémas mis en place dans le cadre des opérations de défiscalisation, la résistance des acteurs et, notamment des intermédiaires ainsi que les besoins réels des outre-mer sont autant d'éléments à prendre en considération pour appréhender la rationalisation de ces dispositifs fiscaux.

Souvent réalisés par l'intermédiaire d'une société de portage relevant de l'IR ou de l'IS, les investissements en faveur du logement social outre-mer donnent lieu, dans certains cas, à une répartition de l'avantage fiscal entre les associés personnes physiques, à proportion de leurs parts dans les sociétés.

Or, les différentes évaluations effectuées sur les dispositifs de défiscalisation des investissements effectués outre-mer en général – qu'il s'agisse d'investissements productifs ou d'investissements en matière de logement social – ont permis de constater un phénomène dit d'« évaporation fiscale », selon lequel le bénéfice de l'avantage fiscal consenti est réparti entre les différents acteurs participant à l'opération mais capté pour une part non négligeable par les intermédiaires. Dans pareils cas, le dispositif fiscal ne bénéficie donc que marginalement aux porteurs de projets, voire aux territoires. Le risque de voir financer des projets sans lien avec les réels besoins des outre-mer croît avec la perspective, pour les intermédiaires, de « récupérer » une partie de l'avantage fiscal offert. Ainsi, les schémas de défiscalisation « *génèrent une dépense élevée qui ne bénéficie pas au public visé* » ⁽²⁾. »

(1) Joël Giraud, Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2019, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1302, tome 2, 11 octobre 2018.

(2) Évaluations préalables des articles du projet de loi de finances pour 2019, page 99.

Alors que les besoins des territoires et des exploitants sont réels et nécessitent l'attention et le soutien des pouvoirs publics, les abus parfois constatés et souvent largement médiatisés contribuent à donner une image négative des dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement outre-mer. Le Rapporteur général estime que cette image doit être combattue. Elle ne saurait toutefois l'être efficacement ou légitimement sans qu'une analyse objective soit conduite et que l'inefficience de certains dispositifs soit reconnue.

Par certaines de ses dispositions, la loi de finances pour 2019 procède ainsi à une rationalisation bienvenue des instruments fiscaux ainsi qu'à une volonté de recentrer les avantages fiscaux sur les besoins des territoires.

1. Une rationalisation des dépenses fiscales en faveur de l'investissement dans le logement social outre-mer

a. Recentrer l'aide fiscale sur les territoires en privilégiant les crédits d'impôt

- *Une réaffirmation de la vocation des crédits d'impôt à se substituer aux dispositifs de défiscalisation classiques (réductions d'impôt)*

La loi de finances pour 2019 a prévu l'extinction de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement social outre-mer effectué dans les départements d'outre-mer ⁽¹⁾ dont peuvent bénéficier les personnes physiques, en application de l'article 199 *undecies* C du CGI, et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS), en application de l'article 217 *undecies* du CGI ⁽²⁾.

L'article 30 de la loi de finances pour 2019 a ainsi notamment :

– **prolongé l'éligibilité des investissements réalisés dans les départements d'outre-mer** jusqu'à la date de la présentation en conseil des ministres du projet de loi de finances pour 2019, soit le 24 septembre 2018 ⁽³⁾.

– **supprimé les dispositions dont la portée normative n'était pas avérée et qui avaient pour effet de prolonger indéfiniment la réduction d'impôt, en liant son extinction à un mécanisme pérenne de préfinancement.** Pour mémoire, la loi de finances pour 2016 ⁽⁴⁾ avait introduit, dans des termes quelque peu sibyllins ⁽⁵⁾, une disposition pour permettre le maintien des dispositifs au-delà de leur terme. L'extinction des aides existantes ⁽⁶⁾ était ainsi conditionnée à la mise en place d'un mécanisme pérenne de préfinancement des investissements. Le

(1) *D'origine gouvernementale, cette mesure figurait à l'article 11 du projet de loi de finances pour 2019, devenu article 30 de la loi de finances pour 2019.*

(2) *Dispositif miroir de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies C du CGI, l'article 217 undecies du CGI offre aux entreprises soumises à l'IS un avantage fiscal similaire, dans des conditions très proches. Les principales caractéristiques de la déduction fiscale dont peuvent bénéficier les entreprises concernées sont notamment rappelées dans le Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2019, Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1302, tome 2, 11 octobre 2018.*

(3) *Sont ainsi notamment éligibles à la réduction d'impôt les investissements pour lesquels une déclaration d'ouverture de chantier a été effectuée avant le 24 septembre 2018 ou pour lesquels une demande d'agrément est parvenue à l'administration au plus tard à cette date.*

(4) *Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, article 110.*

(5) *Dans son rapport sur le projet de loi règlement et l'approbation des comptes de l'année 2017, M. Olivier Serva, rapporteur spécial des crédits de l'outre-mer, appelait de ses vœux une clarification de cette disposition qui a « pour effet de prolonger indéfiniment les mécanismes de défiscalisation traditionnelle ».*

(6) *Cette condition trouve également à s'appliquer aux investissements réalisés dans le cadre de l'article 217 undecies C du CGI.*

IX de l'article 199 *undecies* C du CGI évoque « *un mécanisme pérenne de préfinancement à taux zéro des investissements [...] ou, à défaut, la création d'un dispositif pérenne permettant aux entreprises ultramarines d'échelonner sur huit ans le paiement de leurs investissements [...] sans recourir à un emprunt bancaire* ».

Ces modifications n'impliquent toutefois pas que ces investissements ne bénéficieront plus d'aucun dispositif fiscal. Ils demeurent en effet éligibles au crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* X du CGI.

Ne pouvant ouvrir droit au bénéfice de ce crédit d'impôt, les investissements réalisés à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et dans les îles Wallis et Futuna (ci-après désignés, par commodité, « collectivités d'outre-mer ») demeurent, pour leur part, éligibles à la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* C du CGI jusqu'au 31 décembre 2025.

Les dispositifs prévus aux articles 199 *undecies* C et 217 *undecies*, d'une part, et celui prévu à l'article 244 *quater* X du CGI, d'autre part, remplissent ainsi les mêmes objectifs en faveur du logement social.

Créée pour encourager les investissements dans le secteur du logement social outre-mer, **la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* C du CGI** offre aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI ainsi qu'aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu un avantage fiscal au titre des acquisitions et constructions de logements réalisées **depuis le 27 mai 2009 dans les départements et collectivités d'outre-mer (*)**.

(*) En application de l'article 30 de la loi de finances pour 2019, sont éligibles à la réduction d'impôt les investissements réalisés dans les départements et régions d'outre-mer jusqu'au 24 septembre 2018 et les investissements réalisés dans les collectivités d'outre-mer jusqu'au 31 décembre 2025.

La réduction d'impôt s'applique aux acquisitions de logements neufs ou aux acquisitions de logements achevés depuis plus de vingt ans faisant l'objet de travaux de réhabilitation permettant aux logements d'acquérir des performances techniques voisines de celles des logements neufs ou de travaux de confortation contre les risques sismique et cyclonique.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné au respect de certains engagements, dont la méconnaissance est susceptible d'entraîner la reprise de l'avantage fiscal, parmi lesquels figure l'obligation pour les investisseurs de donner, **dans les six mois (*) suivant leur achèvement ou leur acquisition** (si celle-ci est postérieure) leur bien en location, pour une durée d'au moins cinq ans aux organismes énumérés au 1° du I de l'article 199 *undecies* C du CGI.

(*) L'article 31 de la loi de finances pour 2019 a porté ce délai à douze mois.

La réduction d'impôt est égale à 50 % du prix de revient des logements, minoré des taxes et commissions versées au titre de l'acquisition et des subventions publiques éventuellement reçues. Son montant est plafonné, dans les conditions prévues au 5 de l'article 199 *undecies* A du CGI (2 538 euros par mètre carré de surface habitable en 2019). Elle est accordée au titre de l'année d'achèvement des travaux ou de son acquisition, si celle-ci est postérieure. Elle s'impute sur l'impôt dû et peut faire l'objet d'un report pendant les cinq années suivantes.

Le bénéficiaire associé à la réduction d'impôt est soumis à un plafonnement spécifique prévu à l'article 199 *undecies* D (précisant l'articulation des différents dispositifs concernant les investissements réalisés outre-mer au titre des articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C) ainsi qu'au plafonnement global prévu à l'article 200-0 A du CGI.

En application de **l'article 244 quater X du CGI**, certains organismes de logement social peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de l'acquisition, de la construction ou de la prise en crédit-bail, de logements neufs dans les départements d'outre-mer. Pour être éligibles au crédit d'impôt, les opérations concernées doivent, depuis la loi de finances pour 2019, être effectuées avant le **31 décembre 2025** (*).

(*) L'article 131 de la loi de finances pour 2019 a prorogé de cinq ans l'application du dispositif, en portant le terme de l'éligibilité au crédit d'impôt des investissements mentionnés à l'article 244 quater X du CGI au 31 décembre 2025, au lieu du 31 décembre 2020 auparavant.

Le crédit d'impôt est également applicable pour les opérations suivantes :

- les travaux de réhabilitation permettant aux logements d'acquies des performances techniques voisines de celles des logements neufs effectués sur des logements achevés depuis plus de vingt ans ou permettant leur confortation contre le risque sismique ;
- les travaux de réhabilitation sur les logements sociaux achevés depuis plus de vingt ans et situés dans les quartiers dits « NPNRU » (nouveau programme national de renouvellement urbain).

Sous réserve de leur implantation exclusive dans les départements d'outre-mer, les logements acquis, construits ou réhabilités doivent présenter des caractéristiques identiques à celles requises pour l'application de la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* C du CGI.

Le taux du crédit d'impôt est de 40 %. En revanche, pour les investissements relatifs à la réhabilitation de logements situés dans les quartiers « NPNRU » et pour les travaux visant la confortation des logements contre le risque sismique, le taux s'élève à 20 %.

Comme pour la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* C du CGI, l'avantage fiscal est assis sur le prix de revient des logements minoré des taxes et commissions d'acquisition ainsi que des subventions publiques reçues. Son montant est plafonné dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article précité.

- *Une réaffirmation de l'importance du développement du parc de logements sociaux outre-mer*

● Afin de faciliter le développement du logement social outre-mer, la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ a ouvert le bénéfice du crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* W du CGI aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant leur activité dans le département d'outre-mer dans lequel l'investissement est réalisé. Ainsi les bailleurs privés qui acquièrent ou construisent des logements outre-mer financés à l'aide de prêts locatifs sociaux (PLS) pourront-ils désormais bénéficier du crédit d'impôt.

● Par ailleurs, l'insuffisance du parc social de logements outre-mer, phénomène souvent souligné, justifie, à lui seul, les modifications apportées aux quotas relatifs au nombre de logements sociaux financés à l'aide de PLS. Ainsi, la proportion de logements financés à l'aide d'un prêt locatif social (PLS) éligibles au crédit d'impôt de l'article 244 *quater* X du CGI a été portée de 15 % à 25 % des logements construits dans le département l'année précédente ⁽²⁾. Pour mémoire, la construction ou l'acquisition de logements bénéficiant de PLS doit, pour ouvrir droit au bénéfice du crédit d'impôt, avoir reçu l'agrément préalable du représentant de l'État.

Une dérogation est introduite pour Mayotte, au regard de ses « *spécificités* » ⁽³⁾ : le nombre de logements agréés par le représentant de l'État au titre des acquisitions et constructions d'immeubles réalisés sur le territoire jusqu'au 31 décembre 2021, pourra être portée jusqu'à 100.

Justifiée par le fait que Mayotte est « *le département d'outre-mer qui dispose à la fois du parc locatif le moins dense et de la plus faible programmation de logements sociaux* » et, qu'en l'espèce, « *la référence aux nombres de logements livrés l'année précédente ne permet pas de mobiliser utilement le crédit d'impôt pour la construction de logements sociaux en nombres suffisants* » ⁽⁴⁾, cette disposition devrait contribuer à favoriser le développement du logement social dans le département.

Le cas de Mayotte est particulièrement emblématique des insuffisances structurelles de certains territoires ultramarins en la matière. Le Rapporteur général a demandé, dans le cadre des travaux préparatoires au présent RALF, des éléments permettant d'apprécier les besoins estimés en logements sociaux à Mayotte. Il lui a été indiqué que, dans un rapport de décembre 2018 ⁽⁵⁾, le CGEDD

(1) *Loi de finances pour 2019, article 153.*

(2) *Idem.*

(3) *Exposé sommaire de l'amendement n° II-2260 déposé par M. Jean-Noël Barrot et plusieurs de ses collègues.*

(4) *Ibid.*

(5) Conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD), *Adaptation et simplification des normes en matière d'aménagement dans les départements de Guyane et de Mayotte et conséquence de la création d'une opération d'intérêt national, décembre 2018.*

évoque un parc de logements sociaux quasi inexistant (moins de 1 % du parc des résidences principales), du fait d'une production démarrée récemment (2011).

Par ailleurs, les éléments communiqués font apparaître le rôle important du crédit d'impôt dans le financement des investissements dans le logement social. Ainsi, sur l'ensemble des demandes instruites en 2018, « *le crédit d'impôt couvre près du tiers du plan de financement des opérations* »⁽¹⁾.

À ce jour, la production de logements sociaux à Mayotte n'est assurée que par un opérateur (la société immobilière de Mayotte) ; sur la période 2011-2017, seuls 40 logements sociaux en moyenne ont été livrés chaque année. Les éléments transmis par le Gouvernement ouvrent toutefois des perspectives optimistes : « Compte tenu de la relance des financements et des perspectives budgétaires, il est toutefois permis d'envisager un rythme de production de l'ordre de 300 à 400 logements par an dans les années à venir. »⁽²⁾.

● À l'insuffisance du parc social de logements des territoires d'outre-mer, s'ajoutent d'importantes problématiques de vétusté pour lesquelles la rénovation de logements anciens semble devoir être soutenue. À cet égard, l'alignement du champ d'application des deux dispositifs fiscaux en faveur du logement social outre-mer doit être salué.

En effet, alors que le crédit d'impôt prévu par l'article 244 *quater* X du CGI est accordé au titre de l'acquisition ou la construction de logements neufs dans les départements d'outre-mer, à **l'acquisition de logements achevés depuis plus de vingt ans** faisant l'objet de travaux de réhabilitation ainsi **qu'aux travaux de rénovation ou de réhabilitation** de logements achevés depuis plus de vingt ans situés dans les « *quartiers mentionnés au II de l'article 9-1 de la loi n° 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine* », soit les quartiers relevant du programme national de renouvellement urbain (PNRU)⁽³⁾, **la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* C du CGI n'était, jusqu'à la loi de finances pour 2019, pas applicable aux travaux de rénovation ou de réhabilitation.** Seule l'acquisition de logements achevés depuis plus de vingt ans faisant l'objet de travaux de ce type était éligible à l'avantage fiscal de l'article 199 *undecies* C du CGI.

L'article 139 de la loi de finances pour 2019 a mis fin à cette asymétrie en prévoyant l'éligibilité à la réduction d'impôt des travaux de rénovation de logements achevés depuis plus de vingt ans et situés dans certaines communes, limitativement énumérées, des collectivités d'outre-mer et de Nouvelle-Calédonie. Sont ainsi concernées l'île de Tahiti, Saint-Martin et les communes de Nouméa, Dumbéa, Païta, Le Mont-Dore, Voh, Koné et Pouembout situées en

(1) Réponse au questionnaire du Rapporteur général.

(2) Réponse au questionnaire du Rapporteur général.

(3) 4 du I de l'article 244 *quater* X du CGI.

Nouvelle-Calédonie ; ce qui assure un certain parallélisme avec les quartiers NPRU situés dans les DROM.

Le dispositif retenu se concentre ainsi sur les zones prioritaires dans lesquelles les besoins en renouvellement du parc de logement social ancien sont les plus importants. C'est la raison pour laquelle certaines collectivités d'outre-mer, comme Saint-Pierre-et-Miquelon ou Wallis-et-Futuna, qui ne disposent « *ni d'un parc de logement social étoffé, ni d'opérateur de logement social* »⁽¹⁾, ne sont pas incluses dans le champ de cette extension.

b. Aménager les dispositifs fiscaux pour mieux tenir compte des réalités des territoires

- *L'allongement des délais de mise à disposition dont la méconnaissance entraîne la reprise de l'avantage fiscal*

À l'initiative de M. Olivier Serva, le délai maximal entre la construction ou l'achèvement des travaux et la mise en location ou la conclusion du contrat de location-accession, que les investisseurs bénéficiant des dispositifs prévus aux articles 199 *undecies* C, 217 *undecies*, 244 *quater* W et 244 *quater* X du CGI a été allongé, passant de six mois à douze mois.

Le non-respect de cette obligation étant susceptible d'entraîner la reprise de l'avantage fiscal, cette modification s'analyse comme un allègement des obligations pesant sur les investisseurs. Mais il s'agit avant toute chose d'une mesure pragmatique visant notamment à mieux tenir compte « *des réalités du secteur locatif ultramarin* »⁽²⁾, parmi lesquelles figurent notamment les « *conditions climatiques (cyclones, saison des pluies), la pénurie de matériaux pour la construction ou encore les difficultés de raccordement aux réseaux* »⁽³⁾.

- *Le déblocage plus rapide d'une part plus importante de l'avantage fiscal*

L'article 154 de la loi de finances pour 2019 a modifié le fait générateur des crédits d'impôt prévus aux articles 244 *quater* X et 244 *quater* W du CGI afin « *de mobiliser plus précocement les financements nécessaires* »⁽⁴⁾ à la réalisation des investissements concernés.

Jusqu'alors, lorsque l'investissement éligible aux crédits d'impôt est un immeuble à construire ou en construction, l'avantage fiscal associé était accordé en plusieurs fois, au fur et à mesure de la construction : à hauteur de 50 % au titre de l'achèvement des fondations, de 25 % au titre de la mise hors d'eau et le solde, de 25 %, lors de la livraison.

(1) Exposé sommaire de l'amendement II-1971 adopté par l'Assemblée nationale.

(2) Exposé sommaire de l'amendement n° I-2345.

(3) Exposé sommaire de l'amendement n° I-2345.

(4) Exposé sommaire de l'amendement n° II-1965.

Considérant que « *cet étalement du crédit d'impôt en fonction des phases de la construction n'apparaît pas pleinement adapté aux besoins de financement des opérateurs* » ⁽¹⁾, l'article 154 de la loi de finances pour 2019 a porté la quote-part du crédit d'impôt à 70 % lors de l'achèvement des fondations, à 20 % lors de la mise hors d'eau, les 10 % constituant le solde étant restitués lors de la livraison. Le tableau ci-dessous illustre ces évolutions.

MODIFICATIONS APPORTÉES AU FAIT GÉNÉRATEUR DES CRÉDITS D'IMPÔT PRÉVUS AUX ARTICLES 244 QUATER X ET 244 QUATER W DU CGI PAR L'ARTICLE 154 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019

Année au cours de laquelle la part du crédit d'impôt est accordée	Part du crédit d'impôt accordée	
	État du droit jusqu'à la loi de finances pour 2019	Article 154 de la loi de finances pour 2019
Achèvement des fondations	50 %	70 %
Mise hors d'eau	25 %	20 %
Livraison	25 %	10 %

Source : commission des finances.

c. Textes d'application

Les BOFiPs relatifs à la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* C du CGI et au crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* X du CGI ont été mis à jour le 15 mai 2019 ⁽²⁾.

Par ailleurs, le décret n° 2019-583 du 13 juin 2019 comporte les mesures réglementaires associées aux modifications apportées aux dispositifs relatifs à l'investissement en faveur du logement social outre-mer.

(1) Exposé sommaire de l'amendement n° II-1965.

(2) En revanche, le BOFiP relatif au crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* W du CGI ne l'a pas été.

Décret n° 2019-583 du 13 juin 2019 pris pour l'application des articles 199 *undecies* C, 217 *duodecies*, 200 Z *quinquies*, 242 *sexies* et 244 *quater* X du CGI relatifs aux aides fiscales à l'investissement outre-mer dans le secteur du logement social.

Le décret tire notamment les conséquences de l'extinction de la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* C au titre des investissements réalisés dans le logement social dans les départements d'outre-mer. Il aménage ainsi les conditions de ressources et de loyers applicables à ces investissements et supprime la possibilité d'option pour le crédit d'impôt prévu à l'[article 244 *quater* X du CGI](#), qui est désormais le seul dispositif mobilisable au titre des investissements réalisés dans le secteur du logement social dans les départements d'outre-mer.

Il précise également la nature des travaux éligibles à la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* C au titre des investissements consistant en la rénovation et la réhabilitation de logements sociaux construits depuis plus de vingt ans et situés dans certaines zones des collectivités d'outre-mer et de Nouvelle-Calédonie.

Le décret aménage également les dispositions réglementaires applicables aux obligations déclaratives prévues à l'[article 242 *sexies* du CGI](#), que l'article 140 de la loi de finances pour 2019 a étendu aux investisseurs réalisant des opérations dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, en application de l'[article 217 *duodecies* du CGI](#).

Enfin, le décret précise notamment les plafonds de ressources et de loyer applicables dans le cadre d'investissements éligibles au crédit d'impôt prévu à l'article 244 *quater* X du CGI réalisés par des bailleurs privés.

2. Plusieurs aménagements de la réduction d'impôt au titre des investissements productifs outre-mer

L'article 199 *undecies* B du CGI constitue le principal vecteur du soutien aux investissements productifs neufs réalisés outre-mer. Ses caractéristiques, notamment décrites dans le rapport établi pour l'examen du projet de loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾, sont brièvement rappelées dans les encadrés ci-dessous.

La loi de finances pour 2019 a procédé à plusieurs aménagements du dispositif. Outre les ajustements visant à recentrer le bénéfice de l'avantage fiscal sur les exploitants ultramarins en renforçant l'encadrement des modalités d'investissement indirect des exploitants ainsi que les obligations des monteurs en défiscalisation, les principales modifications portent sur la durée et le champ d'application de la réduction d'impôt.

● S'agissant de **l'encadrement des modalités d'investissement indirect des exploitants**, l'article 131 de la loi de finances pour 2019 prévoit que les contrats de crédit-bail ou de location doivent être souscrits auprès d'établissements

(1) Joël Giraud, Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2019, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1302, tome 3, 11 octobre 2018.*

de crédit ou de sociétés de financement régulés par l’Autorité de contrôle prudentiel et de résolution. Le bénéfice de la réduction d’impôt prévue à l’article 199 undecies B du CGI est, par ailleurs, limité aux seuls associés exerçant leur activité dans le département dans lequel l’investissement est réalisé.

• **Les obligations des intermédiaires** concourant à la réalisation des opérations de financement des investissements éligibles à la réduction d’impôt – les monteurs en défiscalisation – sont également renforcées. Il est désormais prévu⁽¹⁾ que leur inscription sur le registre national, qui devient public, soit renouvelée tous les trois ans. Les obligations d’assurance des monteurs sont également renforcées.

L’arrêté du 3 mai 2019 pris pour l’application du premier alinéa de l’article 242 *septies* du CGI liste, en son article 1^{er}, les départements et collectivités dans lesquelles le représentant de l’État tient le registre public mentionné au premier alinéa de l’article 242 *septies* du CGI. L’article 2 précise le service de l’État compétent pour tenir le registre public en fonction du lieu du siège social de l’entreprise qui sollicite son inscription ou le renouvellement de son inscription.

• Par ailleurs, **le régime de sanctions applicables en cas de manquement aux obligations déclaratives est aménagé** : le montant de l’amende est limité à 50 000 euros et assorti d’une tolérance en cas de premier manquement régularisé.

Les informations disponibles sur le site Légifrance, mises à jour le 8 juillet 2019, indiquent que la publication des textes d’application relatifs aux modalités de renouvellement de l’inscription sur le registre des monteurs, d’une part, et au barème de l’amende sanctionnant les manquements des monteurs à leurs obligations, d’autre part, était envisagée respectivement en mai 2019 et en avril 2019. Au 17 juillet 2019, jour de la présentation du présent rapport, ces textes ne semblent pas avoir été pris.

Aux termes de l’article **199 undecies B du CGI**, les contribuables domiciliés en France au sens de l’article 4 B du CGI peuvent bénéficier d’une réduction d’impôt lorsqu’ils réalisent directement outre-mer certains investissements productifs neufs, dans le cadre d’une entreprise exerçant une activité agricole, industrielle, commerciale ou artisanale. Sont donc, en principe, exclus du dispositif les contribuables domiciliés dans les collectivités ultramarines dotées de l’autonomie fiscale.

Les investissements éligibles à la réduction d’impôt peuvent donner lieu à plusieurs schémas. Par dérogation au principe selon lequel l’investissement doit être exploité par son propriétaire, le schéma locatif permet à un exploitant local qui n’est pas propriétaire de l’investissement de l’exploiter et de bénéficier d’une partie de l’avantage fiscal associé. Les propriétaires non exploitants sont ainsi tenus de rétrocéder une fraction de l’avantage fiscal auquel l’investissement ouvre droit, sous forme d’une diminution du loyer et du prix de cession du bien à l’exploitant.

(1) Article 242 *septies* du CGI.

Ce mode d'investissement est encadré et soumis au respect de plusieurs conditions, parmi lesquelles figure la mise à la disposition de l'investissement à l'exploitant dans le cadre d'un contrat de location conclu pour **une durée au moins égale à cinq ans (*)** ou pour la durée normale d'utilisation de l'investissement si celle-ci est inférieure.

(*) La loi de finances pour 2019 a porté à quinze ans l'obligation d'exploitation minimale des investissements lorsque ceux-ci consistent en la construction, la rénovation ou la réhabilitation d'hôtels, de résidences de tourisme ou de villages de vacances.

Le champ des investissements éligibles (*) est relativement large et régi, depuis 2003 ⁽¹⁾, par un principe d'éligibilité des activités agricoles, commerciales, industrielles ou artisanales, assorti d'exclusion limitativement énumérées (*cf. tableau ci-dessous*).

(*) La loi de finances pour 2019 a rendu les investissements portant sur les navires de croisière neufs d'une capacité maximale de 400 passagers éligibles à l'avantage fiscal.

La réduction d'impôt est accordée au titre des investissements productifs neufs ainsi qu'au titre des travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés, lorsque les travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé ; des investissements affectés plus de cinq ans par le concessionnaire à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial réalisés dans les secteurs éligibles ; des équipements et opérations de pose de câbles sous-marins de communication desservant pour la première fois la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, La Réunion, Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna, la Nouvelle-Calédonie ou les Terres australes et antarctiques françaises.

Certains investissements nécessitent un agrément préalable. C'est notamment le cas lorsque le montant des investissements est supérieur, par programme, à un million d'euros lorsqu'ils sont effectués directement ou à 250 000 euros lorsqu'ils sont réalisés dans le cadre d'un schéma locatif ainsi que lorsqu'ils interviennent dans des domaines considérés comme sensibles

Le taux de la réduction d'impôt, qui varie selon le lieu et la façon dont est réalisé l'investissement, est également rappelé ci-dessous.

Le montant total des réductions d'impôt obtenues au titre des investissements outre-mer et des reports de ces réductions pouvant être imputé sur le montant de l'impôt est, en principe, limité à 40 000 euros. Ce plafond peut toutefois être majoré. C'est notamment le cas lorsque l'investissement productif est réalisé par un exploitant agissant à titre professionnel au sein de sa propre entreprise ou lorsqu'il est réalisé dans le cadre d'un schéma locatif.

Le plafonnement global de certains avantages fiscaux de l'article 200-0 A du CGI s'applique également, après application du plafond spécifique pour les investissements outre-mer.

(1) Loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer, dite loi « Girardin ».

**SECTEURS ÉLIGIBLES À LA RÉDUCTION D'IMPÔT AU TITRE DES INVESTISSEMENTS
PRODUCTIFS RÉALISÉS OUTRE-MER
(ARTICLE 199 UNDECIES B DU CGI)**

Principe général d'éligibilité des activités agricoles, commerciales, industrielles ou artisanales	
Exclusions générales	Éligibilité dérogatoire
Commerce	–
Cafés, débits de tabac et débits de boisson, restauration	– restaurants dont le dirigeant ou un salarié est titulaire du titre de maître-restaurateur – restaurants de tourisme classés à la date de publication de la loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques.
Conseils ou expertise	–
Éducation, santé et action sociale	–
Banque, finance et assurance	–
Activités immobilières	–
Navigation de croisière, réparation automobile, locations sans opérateurs	Location directe de navires de plaisance ou location directe au profit des personnes physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules de tourisme.
Services fournis aux entreprises	Maintenance, activités de nettoyage et de conditionnement à façon, centres d'appel.
Activités de loisirs, sportives et culturelles	Exception pour celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et qui ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent ainsi qu'aux activités de production et de diffusion audiovisuelles et cinématographiques.
Activités associatives	–
Activités postales	–

Source : commission des finances.

**TAUX DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT POUR LES INVESTISSEMENTS PRODUCTIFS RÉALISÉS
DANS LES CONDITIONS PRÉVUES À L'ARTICLE 199 UNDECIES B DU CGI**

(en %)

Taux	Investissements réalisés directement par l'exploitant	Investissements dans le cadre de schémas locatifs	
		Taux de rétrocession de 66 %	Taux de rétrocession de 56 %
Taux « normal »	38,25	45,3	44,12
Taux « normal » en Guyane, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon et dans les îles Wallis et Futuna	45,9	54,36	52,95
Taux applicables aux investissements dans le secteur de la production d'énergie renouvelable	45,9	54,36	52,95
Taux applicables aux investissements dans le secteur de la production d'énergie renouvelable en Guyane, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon et dans les îles Wallis et Futuna	53,55	63,42	61,77
Taux applicable aux opérations de rénovation et de réhabilitation d'hôtel , de résidence de tourisme et de village de vacances classés dans les départements d'outre-mer	53,55	63,42	61,77
Taux applicable aux opérations de rénovation et de réhabilitation d'hôtel , de résidence de tourisme et de village de vacances classés à Saint-Martin, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Saint-Pierre-et-Miquelon et en Nouvelle-Calédonie	45,90	54,36	52,95

Source : commission des finances.

La **déduction fiscale du résultat imposable prévue à l'article 217 *undecies*** du CGI répond à des objectifs similaires.

Le dispositif s'applique **aux investissements de même nature effectués dans les départements d'outre-mer** et dans les mêmes secteurs que ceux définis à l'article 199 *undecies* B du CGI. Il s'applique **également aux investissements en faveur du logement intermédiaire**.

Les sociétés effectuant de tels investissements peuvent ainsi déduire de leur résultat imposable la fraction du prix de revient des investissements, calculée dans les mêmes conditions que celle décrites *supra*. L'avantage fiscal acquis au titre de la déduction peut donner lieu à un déficit qui peut être reporté, dans les conditions de droit commun.

À l'instar de la défiscalisation précédemment détaillée, l'investissement peut être réalisé directement par l'exploitant local ou mis à sa disposition par l'investisseur. Ce dernier est alors tenu de rétrocéder 77 % de l'avantage fiscal obtenu.

L'agrément du ministre du budget est requis dans les mêmes conditions que celles prévues pour la réduction d'impôt.

Les investissements réalisés dans les collectivités d'outre-mer sont régis par l'article 217 *duodecies* du CGI, lequel procède à un renvoi vers l'article 217 *undecies* précité.

● Traduisant notamment l'une des préconisations du *Livre bleu des outre-mer* de juillet 2018, l'article 131 de la loi de finances pour 2019 a, en premier lieu, prorogé l'application du dispositif jusqu'au 31 décembre 2025 pour les investissements réalisés dans les départements et régions d'outre-mer. Cette prorogation de cinq ans, présentée comme une nécessité pour « *apporter aux agents économiques une sécurité et une visibilité à long terme* »⁽¹⁾ repousse ainsi l'extinction du dispositif sur celle applicable aux investissements réalisés Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy et dans les îles Wallis et Futuna.

À l'image des modifications apportées à l'article 199 *undecies* C du CGI, les dispositions relatives au mécanisme pérenne de préfinancement à taux zéro ont été supprimées.

● La loi de finances a, en second lieu, renforcé l'obligation d'exploitation des investissements dans le cas où ceux-ci consistent en la construction, la rénovation ou la réhabilitation d'hôtels, de résidences de tourisme ou de villages de vacances.

Initialement fixée à cinq ans, quel que soit le secteur d'activité dans lequel les investissements sont réalisés, l'obligation d'exploitation dans le cas d'investissements hôteliers ou touristiques, a été portée à quinze ans.

(1) *Évaluations préalables de l'article 55 du projet de loi de finances pour 2019.*

• En troisième lieu, à l’initiative de Mme Maïna Sage, **le champ des investissements éligibles à la réduction d’impôt a été étendu aux investissements productifs réalisés dans le secteur de la navigation de croisière** ⁽¹⁾. En principe exclus du bénéfice de l’article 199 *undecies* C du CGI, sauf lorsque les investissements concernent des activités organisées sur des navires dont la capacité est inférieure à 50 passagers, les investissements portant sur les navires de croisière neufs d’une capacité maximale de 400 passagers sont désormais éligibles à l’avantage fiscal.

Plusieurs conditions doivent toutefois être réunies :

– les **navires de croisière** doivent être « *affectés exclusivement à la navigation dans la zone économique exclusive de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de La Réunion, de Mayotte, de la Polynésie française, de Saint-Barthélemy, de Saint-Martin, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des îles Wallis et Futuna ou de la Nouvelle-Calédonie* » et la société exploitante doit détenir une filiale dans l’un des territoires ;

– la navigation doit s’effectuer sous le **pavillon d’un État membre de l’Union européenne** ou d’un autre État partie à l’EEE ayant conclu avec la France une convention d’assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l’évasion fiscales ;

– les investissements sont soumis à une **procédure d’agrément préalable**, délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues aux *a* à *d* et au dernier alinéa du 1 du III de l’article 217 *undecies* ;

– les fournisseurs d’investissements sont choisis au terme d’une procédure de **mise en concurrence** préalable au dépôt de la demande d’agrément et ayant fait l’objet d’une **publicité** ;

– l’éligibilité de ces investissements à la réduction d’impôt emporte leur assujettissement à l’obligation d’exploitation minimale dont la méconnaissance peut entraîner la reprise de l’avantage fiscal. Les investissements en faveur de la navigation de croisière devront ainsi respecter la **condition minimale d’exploitation de quinze ans** ⁽²⁾.

La base de la réduction d’impôt est « *égale à 20 % du coût de revient, hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d’acquisition et les frais de transport de ces navires, diminuée du montant des subventions publiques accordées pour leur financement* ». Le **taux de la réduction d’impôt** est de **35 %**.

Le BOFiP relatif à la réduction d’impôt au titre des investissements productifs outre-mer n’a pas été mis à jour.

(1) *Loi de finances pour 2019, article 138.*

(2) *Cette condition a été modifiée par l’article 131 de la loi de finances pour 2019 qui la porte de cinq à quinze ans pour les seuls exploitants.*

Un décret, non encore publié, est nécessaire pour préciser la date à laquelle la réduction d'impôt s'applique aux investissements mis en service en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte et à Saint-Martin. Cette date ne pourra, en tout état de cause, pas être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer la disposition lui ayant été notifiée comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.

C. LA TVA NON PERÇUE RÉCUPÉRABLE (TVA NPR)

1. La suppression de la TVA non perçue récupérable (TVA NPR) en loi de finances pour 2019

a. Le mécanisme de la TVA NPR aboutissait à subventionner les acquisitions de biens d'investissement

Initialement mis en place par une décision ministérielle de 1953 qui a été formalisée dans une instruction du 30 juin 1954, elle-même reprise dans la documentation administrative, le mécanisme doctrinal de la TVA « non-perçue récupérable » (TVA NPR) s'est trouvé légalisé et aménagé par l'article 30 de la loi du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer⁽¹⁾, qui l'a codifié à l'article 295 A du CGI.

Les assujettis qui exerçaient une activité imposable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique ou de La Réunion, et qui y avaient un établissement stable, bénéficiaient d'un régime particulier de déduction de la TVA.

Le mécanisme de la TVA NPR aboutissait ainsi à majorer leur droit à déduction de la TVA du montant de la taxe calculée fictivement sur la valeur des biens d'investissement neufs, acquis ou importés en exonération de la TVA, conformément aux dispositions de l'article 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

Le nombre de bénéficiaires du mécanisme de la TVA NPR n'était pas identifié par la présentation des dépenses fiscales attachées au programme 138 *Emploi outre-mer*, auquel il était rattaché⁽²⁾.

b. Cette subvention n'était plus déterminée par un objectif de politique publique clair

La TVA NPR avait pour objectif initial de compenser le coût du transport occasionné par l'éloignement insulaire au moyen de l'exonération et de la récupération de la TVA. Ce dispositif devait donc avoir un effet sur les prix à la

(1) Loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer (LODEOM).

(2) Projet de loi de finances pour 2018, mission Outre-mer.

consommation en atténuant les surcoûts liés à l'éloignement, et en réduisant les coûts de transports et de stockage.

Les travaux conduits sur le mécanisme de la TVA NPR ont montré qu'il ne remplissait qu'imparfaitement son rôle. En particulier, la répercussion sur les prix n'était pas évidente.

Les travaux du rapport de la mission d'audit de modernisation conduits par l'inspection générale de l'administration (IGA) et l'inspection générale des finances (IGF) relevaient déjà, en 2007, que la pertinence économique de la TVA NPR n'était pas avérée ⁽¹⁾. Le dispositif, qui fonctionnait comme une subvention, ne permettait en particulier pas d'assurer un ciblage suffisamment fin des priorités économiques locales.

Dans le *Livre bleu des outre-mer*, publié en juillet 2018, et qui fait suite aux Assises des outre-mer, la TVA NPR a été considérée comme une « *dépense fiscale peu traçable, mal pilotée et dont les effets sur le développement économique sont illisibles* » ⁽²⁾.

Au surplus, le chiffrage de la dépense fiscale à 100 millions d'euros dans les documents budgétaires n'est le fruit que d'une convention datant de 2010. Ce montant n'est, en effet, qu'un ordre de grandeur en raison de l'absence de fiabilité des déclarations de TVA au titre de ce dispositif, qui empêche tout chiffrage analytique ⁽³⁾.

Face à l'absence de traçabilité tant au niveau des coûts qu'au niveau des effets du mécanisme de TVA NPR, sa suppression a été proposée dans le projet de loi de finances pour 2019 et entérinée par l'article 17 de la loi ⁽⁴⁾.

D. DEUX MESURES DE COMPENSATION DU PROJET DE LOI DE FINANCES INITIAL VISANT À AUGMENTER LES CRÉDITS DE LA MISSION OUTRE-MER

1. La suppression de la TVA NPR et la baisse du plafond de l'avantage issu de la réduction d'impôt sur le revenu ont abouti à une reconfiguration de l'aide au développement économique des territoires ultramarins

● Conformément aux orientations présentées dans le *Livre bleu des outre-mer*, la suppression de la TVA NPR et l'abaissement du plafond de l'avantage fiscal associé de la réduction de l'impôt sur le revenu dont bénéficient

(1) IGA-IGF, *mission d'audit et de modernisation*, Rapport sur la TVA perçue non récupérable, juillet 2007.

(2) Ministère des outre-mer, *Livre bleu des outre-mer, remis au président de la République le 28 juin 2018*, ([lien](#)).

(3) Conseil des prélèvements obligatoires, *La taxe sur la valeur ajoutée et les finances publiques, rapport particulier n° 6, juillet 2015*.

(4) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, ([lien](#)).

les contribuables domiciliés dans les DROM doivent permettre de financer des actions au service du développement économique des territoires ultramarins. Dans cette perspective, les recettes supplémentaires ont abouti à une augmentation à due concurrence des crédits de la mission *Outre-mer*⁽¹⁾.

L'évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2019 rappelle les objectifs de cette reconfiguration :

- soutenir les investissements par des aides ou des prises de participation ;
- rendre plus accessible les dispositifs d'avance de trésorerie existants pour les entreprises en attente de règlements de prestations de marchés publics ;
- dynamiser la commande publique, au profit d'équipements concourant à l'installation d'entreprises ;
- renforcer le soutien au micro-crédit ;
- renforcer la mobilisation de crédits européens, qui peuvent avoir un effet de levier important.

● Dans le détail, le programme 138 *Emploi outre-mer* a été abondé à hauteur de 50 millions d'euros supplémentaires destinés à l'aide aux entreprises. Cette somme s'est décomposée de la manière suivante :

- une dotation de 15 millions d'euros pour un dispositif d'appels à projets ;

- la création d'un fonds de garantie, « Avance + », doté de 10 millions d'euros qui doit permettre de répondre aux besoins de trésorerie des PME détenant des créances sur les acteurs publics, afin de répondre au problème des délais de paiement constatés dans les collectivités locales ultramarines. Le Rapporteur général souligne que la mise en place des fonds est, pour l'heure, très parcellaire. Selon les éléments qui lui ont été transmis, le fonds de garantie n'est pas encore créé. Les discussions étaient toujours en cours avec Bpifrance à la fin du mois de juin 2019. De même, les modalités des appels à projets sont toujours, à la même date, en cours de discussion ;

- une dotation de 10 millions d'euros pour un élargissement des bénéficiaires et des critères d'attribution des prêts de développement outre-mer (PDOM) ;

- un renforcement des outils de capital investissement à hauteur de 10 millions d'euros ;

(1) Assemblée nationale, XV^e législature, session ordinaire 2018-2019, compte rendu intégral de la première séance du jeudi 18 octobre 2018.

– une contribution au cofinancement de fonds régionaux à hauteur de 3 millions d’euros ;

– l’affectation de 2 millions d’euros au micro-crédit dont peuvent bénéficier les associations.

En plus de cette somme, 4 millions d’euros ont été affectés aux opérateurs de l’État. En premier lieu, 2,3 millions d’euros destinés à l’Agence de l’outre-mer pour la mobilité (LADOM), opérateur qui permet aux jeunes ultramarins de bénéficier d’une qualification professionnelle adaptée. En second lieu, 1,7 million d’euros destinés à des investissements en faveur de l’Institut de formation aux carrières administratives, sanitaires et sociales (IFCASS), spécifiquement chargé de conduire les actions de formation des jeunes ultramarins dans ces domaines.

Le programme 123 *Conditions de vie outre-mer* a été abondé à hauteur de 116 millions d’euros supplémentaires, qui se décomposent comme suit :

– 70 millions d’euros à destination du fonds exceptionnel d’investissement (FEI) ;

– 23 millions d’euros à destination des fonds de convergence. Dans le prolongement des Assises des outre-mer et de l’article 9 de la loi de programmation relative à l’égalité réelle outre-mer⁽¹⁾, des plans de convergence sont en cours de constitutions sur chaque territoire. Il s’agit de documents stratégiques d’une durée de dix à vingt ans qui intègrent les orientations et les projets retenus dans le *Livre bleu des outre-mer*. En 2019, 179,1 millions d’euros sont prévus en autorisations d’engagement pour ces dispositifs contractuels, dont 55 millions d’euros pour les cinq départements d’outre-mer et 124,1 millions d’euros pour les collectivités d’outre-mer ;

– 15 millions d’euros sont dédiés au « fonds vert » géré par l’Agence française de développement (AFD), qui sont destinés à soutenir des projets dans le domaine de la lutte contre le changement climatique ;

– 4 millions d’euros à destination du régime de solidarité de la Polynésie française (RSPF), qui a vu le nombre de ses bénéficiaires croître sous l’effet conjugué des difficultés économiques et de la réduction de l’emploi salarié ;

– 2 millions d’euros dédiés au Fonds d’échanges éducatifs, culturels et sportifs (FEBECS), qui bénéficie à des associations sportives *via* le financement des déplacements des jeunes sportifs ultramarins ;

– 1,3 million d’euros destinés à financer le ramassage, le stockage et la destruction des algues sargasses sur le littoral antillais ;

(1) Loi n° 2017-256 du 28 février 2017 de programmation relative à l’égalité réelle outre-mer et portant autres dispositions en matière sociale et économique.

– 50 000 euros abonderont la dotation de premier numérotage des rues et habitations à Mayotte.

● La rebudgétisation des recettes fiscales supplémentaires liées à la suppression de la TVA NPR, d’une part, et à l’abaissement de l’avantage lié à la réduction d’impôt sur le revenu, d’autre part, ont donc conduit à une augmentation importante des crédits alloués à la mission *Outre-mer*.

En autorisations d’engagement (AE), la hausse des crédits s’est élevée à 170 millions d’euros, ce qui correspond à l’estimation du rendement total des deux mesures, la suppression de la TVA NPR ayant été évaluée à 100 millions d’euros.

La diminution du plafond de l’avantage fiscal issu de la réduction d’impôt a, plus particulièrement, été présentée comme un moyen de financer l’augmentation des crédits alloués au *Fonds exceptionnel d’investissement*, le montant des crédits qui lui ont été alloués ayant augmenté de 70 millions d’euros en loi de finances pour 2019 en autorisations d’engagement (AE). En crédits de paiement (CP), cette augmentation s’est établie à 29 millions d’euros, mais est appelée à monter en puissance pour atteindre 70 millions d’euros en CP à terme, en cohérence avec la croissance des engagements.

AUGMENTATION DES CRÉDITS DE LA MISSION *OUTRE-MER* PRÉSENTÉS COMME FINANCÉS PAR LES DISPOSITIONS RELATIVES À LA RÉDUCTION D’IMPÔT SUR LE REVENU ET À LA TVA NPR

(en millions d’euros)

Programme	Action	Mesure	AE	CP
P138 <i>Emploi Outre-mer</i>	Action 2 <i>Aide à l’insertion et à la qualification professionnelle</i>	Augmentation des crédits de l’action	4	4
	Action 4 <i>Financement des entreprises</i>	Création d’une action	50	50
Sous-total P138 (1)			54	54
P123 <i>Conditions de vie Outre-mer</i>	Action 2 <i>Aménagement du territoire</i>	Augmentation des crédits de l’action	26	16
	Action 3 <i>Continuité territoriale</i>	Augmentation des crédits de l’action	2	2
	Action 4 <i>Sanitaire, social, culture, jeunesse et sport</i>	Augmentation des crédits de l’action	4	4
	Action 6 <i>Collectivités territoriales</i>	Augmentation des crédits de l’action	0	4
	Action 8 <i>Fonds exceptionnel d’investissement</i>	Augmentation des crédits de l’action	70	29
	Action 9 <i>Appui à l’accès aux financements bancaires</i>	Augmentation des crédits de l’action	15	12
Sous-total P123 (2)			117	67
Total (1 + 2)			171	121

Source : commission des finances, d’après les documents budgétaires.

2. Une consommation des crédits budgétaires à surveiller en 2019

Il conviendra de s'assurer que la hausse des crédits inscrite en programmation pour 2019 se traduise bien par une augmentation de la consommation des crédits. Les résultats de l'exécution 2018 de la mission *Outremer* peuvent, en effet, nourrir des craintes à cet égard.

D'importantes sous-consommations de crédits ont en effet été constatées au titre de 2018. Le Gouvernement a pu s'expliquer sur celles-ci lors de la commission d'évaluation des politiques publiques relative à la mission *Outre-mer* le 4 juin dernier ⁽¹⁾. S'il est vrai que ces sous-consommations ont essentiellement concerné les CP – les engagements programmés ayant facialement bien été consommés ⁽²⁾ – et que la consommation des crédits du FEI a été conforme à la prévision, la vigilance est nécessaire.

Les sous-consommations constatées s'expliquent en effet à la fois par un pilotage perfectible de l'action du ministère et par des défaillances dans la maîtrise d'ouvrage des projets ⁽³⁾.

(1) *Commission des finances, mardi 4 juin 2019, séance de 17 heures, compte rendu n° 83* ([lien](#)).

(2) *La sous-consommation visible en AE résulte en réalité de retraits d'AE qui avaient été antérieurement consommés.*

(3) *Voir M. Olivier Serva, annexe n° 31 au rapport de M. Joël Giraud, rapporteur général, sur le projet de loi de règlement (n° 1990), mission Outre-mer, juin 2019.*

VI. L'EXONÉRATION DES PRIMES VERSÉES AUX MÉDAILLÉS OLYMPIQUES ET PARALYMPIQUES : UNE « TRADITION » D'APPLICATION VARIABLE

En dépit de la « tradition » d'exonération des primes versées aux médaillés olympiques et, depuis 1996, également aux médaillés paralympiques, le traitement fiscal des primes attribuées aux sportifs concernés a souvent varié.

1. Une pratique régulièrement renouvelée jusqu'en 2010

- Apparue en 1992, à l'occasion des jeux d'été de Barcelone et d'hiver d'Albertville, l'exonération des primes versées aux médaillés a fait l'objet d'une application continue jusqu'aux Jeux de Pékin, en 2008.

En 2010, l'introduction d'un dispositif permettant d'étaler le paiement de l'impôt correspondant aux primes versées ⁽¹⁾ a marqué la fin – temporaire – de la tradition d'exonération. Rendu pérenne par la loi de finances pour 2015 ⁽²⁾ et désormais codifié à l'article 163-0 A *ter* du CGI, ce dispositif permet aux sportifs médaillés ainsi qu'à leurs guides de demander un étalement du paiement de l'impôt sur l'année au cours de laquelle ils en ont bénéficié et « *les trois années suivantes* ». Les primes versées à l'occasion des Jeux de Vancouver, Londres et Sochi n'ont ainsi fait l'objet d'aucune exonération.

- La loi de finances pour 2017 ⁽³⁾ a « renoué » avec la tradition d'exonération pour les primes versées aux athlètes médaillés des jeux de Rio en 2016.

Notamment présenté comme une mesure d'équité entre le traitement fiscal des primes versées à l'occasion des jeux d'été et d'hiver, l'article 9 de la loi de finances pour 2019 introduit à l'Assemblée nationale à l'initiative de la rapporteure spéciale des crédits de la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, Mme Perrine Goulet a, pour sa part, prévu l'exonération d'impôt sur le revenu pour les primes versées lors des jeux de PyeongChang en 2018.

(1) Loi n°2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, article 5.

(2) Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, article 80.

(3) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 4.

MESURES D'EXONÉRATION SUCCESSIVES POUR LES PRIMES VERSÉES AUX ATHLÈTES MÉDAILLÉS LORS DES JEUX OLYMPIQUES ET PARALYMPIQUES

Année	Jeux	Texte	Dispositif
1992	<i>Jeux d'hiver d'Albertville et d'été de Barcelone</i>	Loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991, article 19	Les primes à la performance que la Commission nationale du sport de haut niveau attribuera aux athlètes français qui seront médaillés aux jeux olympiques de 1992 d'Albertville et de Barcelone ne seront pas soumises à l'impôt sur le revenu.
1996	<i>Jeux d'été d'Atlanta</i>	Loi n° 96-314 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, article 44	Les primes à la performance attribuées par l'État, après consultation de la Commission nationale du sport de haut niveau, aux athlètes français qui seront médaillés aux jeux Olympiques de 1996 d'Atlanta ne seront pas soumises à l'impôt sur le revenu.
1998	<i>Jeux d'hiver de Nagano</i>	Loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de finances rectificative pour 1997, article 17	Les primes à la performance attribuées par l'État, après consultation de la Commission nationale du sport de haut niveau, aux sportifs français qui seront médaillés aux Jeux olympiques d'hiver de 1998 à Nagano ne seront pas soumises à l'impôt sur le revenu.
2000	<i>Jeux d'été de Sydney</i>	Loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 de finances rectificative pour 2000, article 22	Les primes à la performance attribuées par l'État après consultation de la Commission nationale du sport de haut niveau aux athlètes français médaillés aux jeux Olympiques de l'an 2000 à Sydney ainsi que les primes à la performance attribuées par l'État et versées par leur fédération aux athlètes français médaillés aux jeux Paralympiques organisés la même année ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.
2002	<i>Jeux d'hiver de Salt Lake City</i>	Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002, article 56	Les primes versées par l'État après consultation ou délibération de la Commission nationale du sport de haut niveau aux sportifs médaillés aux jeux Olympiques et Paralympiques de l'an 2002 à Salt Lake City ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.
2004	<i>Jeux d'été d'Athènes</i>	Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, article 5	Les primes versées par l'État après consultation ou délibération de la Commission nationale du sport de haut niveau aux sportifs médaillés aux jeux Olympiques et Paralympiques de l'an 2004 à Athènes ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.
2006	<i>Jeux d'hiver de Turin</i>	Loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007, article 12	Les primes versées par l'État après consultation ou délibération de la Commission nationale du sport de haut niveau aux sportifs médaillés aux jeux olympiques et paralympiques d'hiver de l'an 2006 à Turin ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.
2008	<i>Jeux d'été de Pékin</i>	Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, article 5	Les primes versées par l'État après consultation ou délibération de la Commission nationale du sport de haut niveau aux sportifs médaillés aux jeux olympiques et paralympiques de l'an 2008 à Pékin ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu
2016	<i>Jeux d'été de Rio</i>	Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 4	Les primes liées aux performances versées par l'État aux sportifs de l'équipe de France médaillés aux Jeux olympiques et paralympiques qui se sont déroulés en 2016 à Rio de Janeiro et, le cas échéant, à leurs guides ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu.
2018	<i>Jeux d'hiver de PyeongChang</i>	Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 9	L'article 81 du code général des impôts est complété par un 39° ainsi rédigé : « 39° Les primes liées aux performances versées par l'État, en 2018, aux sportifs de l'équipe de France médaillés aux jeux Olympiques et Paralympiques et, le cas échéant, à leurs guides. »

NB. Dans son rapport établi sur le projet de loi de finances pour 2005, le Rapporteur général du Sénat indiquait que « S'agissant des jeux olympiques d'hiver de Lillehammer, l'exonération avait été considérée comme tacitement reconduite. Or, cette solution ne respectait pas les termes de l'article 34 de la Constitution (...). Par conséquent, l'administration fiscale a considéré qu'un texte de nature législative devait désormais prévoir de telles exonérations. »

Source : commission des finances.

2. De nouvelles modalités pour marquer la reconnaissance de la nation à l'endroit de la performance sportive accomplie

En 2010, dans un contexte notamment marqué par la volonté de rationaliser les dispositifs fiscaux dérogatoires, la substitution de modalités d'imposition différée à la pratique quasi-automatique de l'exonération totale des primes, qui n'a pas immédiatement convaincu ⁽¹⁾, a consacré la fin temporaire de la pratique d'exonération.

Le ministre du budget indiquait ainsi que *« la prime versée constitue déjà une reconnaissance de la nation vis-à-vis de celles et ceux qui ont apporté une contribution significative à l'image de notre pays dans le domaine sportif. Pour autant, nous n'allons pas jusqu'à les exonérer totalement et définitivement de tout effort de solidarité, surtout dans un contexte de crise. En l'étalant dans le temps, ce sera un effort sans effort »* ⁽²⁾.

Les annonces de la ministre des sports à la fin de l'année 2018 semblent confirmer la volonté de mettre fin à cette pratique d'exonération d'application pointilliste.

Le rapporteur général, qui s'est associé à l'exonération des primes versées à l'occasion des derniers jeux olympiques et paralympiques d'hiver considère que cette mesure n'est que le pendant, logique et nécessaire, de l'exonération introduite en 2016 pour les médaillés des jeux d'été de Rio.

Il entend toutefois la volonté du Gouvernement de s'inscrire dans la continuité du mouvement amorcé en 2010 pour mettre fin à ces exonérations successives et de privilégier une réforme structurante de la revalorisation des primes. Dans cette perspective, les annonces de la ministre des sports lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019 doivent être rappelées : une valorisation des primes, dont les montants n'ont pas évolué depuis 2008, et une plus grande individualisation de leurs montants, prenant notamment en compte la situation de chaque médaillé.

Le Rapporteur général regrette vivement n'avoir obtenu aucune réponse des différents ministères concernés sur les modalités retenues pour traduire ces orientations ⁽³⁾ ni aucun élément de nature à apprécier les enjeux budgétaires et financiers associés.

(1) Lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2011, plusieurs amendements visant à exonérer d'impôt les primes perçues par les médaillés olympiques à l'occasion des jeux de Vancouver ont été déposés, sans toutefois être adoptés.

(2) Assemblée nationale, deuxième séance du jeudi 21 octobre 2010.

(3) Il précise toutefois avoir reçu, après la présentation du RALF devant la commission des finances, la confirmation que les « modalités précises de [la revalorisation des primes] seront définies dans un arrêté co-signé par les ministres chargés du budget et des sports en 2020 ».

Il ne peut donc pas non plus confirmer l'estimation du coût de l'exonération évoquée lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ et déplore qu'aucun élément ne lui ait été transmis sur le coût des précédentes exonérations.

*

* *

(1) Pour mémoire, le montant théorique total évoqué à cette occasion s'élevait à 1,47 million d'euros.

VII. LE CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA TRANSITION ÉNERGÉTIQUE

Ayant succédé, à compter du 1^{er} septembre 2014, au crédit d'impôt en faveur du développement durable (CIDD)⁽¹⁾, le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) est codifié à l'article 200 *quater* du CGI.

Dans un contexte marqué par l'annonce, lors de la dernière campagne présidentielle, de son extinction au profit d'un système de prime immédiatement perceptible lors de l'engagement des dépenses concourant aux objectifs de rénovation énergétique des bâtiments et d'économies d'énergie, le CITE a fait l'objet de plusieurs modifications dans la loi de finances pour 2018 ainsi que dans la loi de finances pour 2019.

Celles-ci concernent la durée d'application du dispositif fiscal ainsi que le champ des dépenses éligibles au crédit d'impôt.

Pour mémoire, l'article 79 de la loi de finances pour 2018 a prorogé pour une année le bénéfice du CITE, portant ainsi son terme au 31 décembre 2018. La prorogation du dispositif s'est accompagnée d'une modification de la liste des équipements éligibles au crédit d'impôt.

Illustrant la volonté de recentrer le dispositif sur les matériaux et équipements présentant « *le meilleur rapport coût-bénéfice environnemental* »⁽²⁾, **la loi de finances pour 2018 a ainsi, d'une part, exclu de la liste des dépenses éligibles les chaudières à fioul ainsi que les fenêtres, volets isolants et portes.**

L'exclusion des chaudières à fioul s'inscrit dans le prolongement du Plan climat présenté par le ministre d'État de la transition écologique et solidaire, qui vise notamment à mettre fin à l'utilisation des énergies fossiles. Les considérations qui président à l'exclusion des matériaux isolants du champ des dépenses éligibles ont trait à l'efficacité de la dépense fiscale afférente.

L'article 79 de la loi de finances pour 2018 a, **d'autre part, ajouté à la liste des dépenses ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt les dépenses correspondant à la part représentative du coût des équipements de raccordement à des réseaux de chaleur ou de froid compris dans les droits et frais de raccordement à ces mêmes réseaux** – sous réserve que ce coût soit distinctement individualisé au sein des droits et frais de raccordement, **ainsi que les dépenses relatives à la réalisation d'un audit énergétique, lorsqu'il n'intervient pas dans un cas où la réglementation le rend obligatoire.**

(1) Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, article 3.

(2) Évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2018.

A. LES MODIFICATIONS APPORTÉES EN LOI DE FINANCES POUR 2019

1. une nouvelle extension du CITE

● Annoncée lors de la dernière campagne présidentielle, la transformation du CITE en une « *prime immédiatement perceptible au moment des travaux, et non l'année suivante* » devait intervenir en 2019. Dans l'intervalle, la prorogation du dispositif pour une année supplémentaire semblait, au moment de la discussion du projet de loi de finances pour 2018, être une « *nécessité pour permettre de poursuivre la rénovation du parc de logements, de soutenir la montée en puissance des professionnels sur les travaux de rénovation énergétique et de réduire la facture énergétique des ménages* »⁽¹⁾.

La mise en œuvre de cette réforme, dont le paramétrage est aussi important que délicat, n'a pas pu être proposée dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019 et le calendrier initial a été différé.

La loi de finances pour 2019 a ainsi reconduit la prorogation du CITE pour une année supplémentaire, en portant son terme au 31 décembre 2019⁽²⁾.

● Initialement conçu comme une prorogation à champ constant, le dispositif a évolué au fil des débats parlementaires, à l'initiative du Gouvernement⁽³⁾.

Ont ainsi été réintroduites, en nouvelle lecture, dans le champ des dépenses éligibles au CITE, les dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, à condition qu'elles viennent en remplacement de parois en simple vitrage. Les dépenses ne sont prises en compte que dans la limite d'un plafond défini par décret, dont le montant, annoncé dans l'exposé sommaire du sous-amendement⁽⁴⁾ du Gouvernement s'élevait à 100 euros par fenêtre. Le taux du crédit d'impôt applicable à ces équipements est fixé à 15 %.

Par ailleurs, pour les dépenses de dépose d'une cuve à fioul, engagées à compter du 1^{er} janvier 2019, le taux du crédit d'impôt est porté à 50 %. Le bénéfice de l'avantage fiscal acquis au titre de ces dépenses est ouvert sous conditions de ressources.

(1) *Évaluation préalable du projet de loi de finances pour 2018.*

(2) *Loi de finances pour 2019, article 182.*

(3) « J'émet un avis favorable à l'amendement de la commission, sous réserve de l'adoption des deux sous-amendements du Gouvernement, qui visent à réintroduire l'éligibilité au champ du CITE pour les dépenses d'acquisition de parois vitrées, à la condition que celles-ci viennent en remplacement de parois en simple vitrage, et pour les dépenses d'acquisition de chaudières fonctionnant au gaz à des conditions renforcées de performance énergétique. », *Julien Denormandie, ministre chargé de la ville et du logement, Assemblée nationale, XV^e législature, session ordinaire de 2018-2019, troisième séance du mardi 18 décembre 2018.*

(4) *Sous-amendement n° 1429 présenté par le Gouvernement à l'amendement n° 957 de la commission des finances.*

2. les précisions apportées dans les textes d'application

Plusieurs mesures réglementaires étaient nécessaires pour mettre à jour ou permettre l'application des dispositions adoptées en loi de finances pour 2019.

- Le décret du 11 février 2019 ⁽¹⁾ précise ainsi les conditions de ressources dont dépend le bénéfice du CITE au titre des coûts liés à la dépose des cuves à fioul et à la pose d'équipements de chauffage et de production d'eau chaude sanitaire utilisant des énergies renouvelables. Dans cette perspective, l'article 46 AX *bis* de l'annexe III au CGI a été modifié et prévoit que les plafonds annuels de ressources des contribuables sont ceux applicables pour bénéficier des aides de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ⁽²⁾.

Au titre des dépenses éligibles payées en 2019, les plafonds de ressources applicables sont les suivants.

PLAFONDS DE RESSOURCES APPLICABLES POUR LES DÉPENSES ÉLIGIBLES PAYÉES EN 2019

(en euros)

Nombre de personnes composant le ménage	Plafonds de ressources en Île-de-France	Plafonds de ressources pour les autres régions
1	24 918	18 960
2	36 572	27 729
3	43 924	33 346
4	51 289	38 958
5	58 674	44 592
Majoration par personne supplémentaire	+ 7 377	+ 5 617

Le BOFIP ⁽³⁾ précise les ressources à prendre en compte. Le principe est la prise en compte du revenu fiscal de référence (RFR), au sens du IV de l'article 1417 du CGI, de l'avant-dernière année qui précède celle du paiement des dépenses. Une exception est toutefois prévue si les ressources du contribuable l'année précédant l'engagement des dépenses éligibles au crédit d'impôt (N-1) sont inférieures à celle de l'année N-2 et que cette situation peut être justifiée, à la date du paiement définitif, par la production par le contribuable de l'avis d'imposition correspondant à l'année N-1.

(1) Décret n° 2019-88 du 11 février 2019 fixant les conditions de ressources pour le bénéfice du crédit d'impôt pour la transition énergétique au titre des coûts de dépose de cuve à fioul et de pose d'équipements de chauffage et de production d'eau chaude sanitaire utilisant des énergies renouvelables.

(2) Ces derniers sont fixés en application du dernier alinéa du II de l'article R* 321-12 du code de la construction et de l'habitation (CCH) et figurent à l'annexe 2 de l'arrêté du 24 mai 2013 relatif aux plafonds de ressources applicables à certains bénéficiaires des subventions de l'Agence nationale de l'habitat. Ils sont révisés chaque année.

(3) BOI-IR-RICI-280-20-30-20190621.

Exemple figurant dans le BOFIP

Pour l'acquisition d'un équipement au cours de l'année 2019, le RFR à retenir, pour l'appréciation de la condition de ressources est :

– *en principe*, celui figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année 2017 ;

– *par exception*, celui figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année 2018, s'il est inférieur au précédent et que ce document peut être produit à la date du paiement définitif de la dépense.

● L'arrêté du 1^{er} mars 2019⁽¹⁾ définit, complète ou modifie les caractéristiques techniques de certains équipements, matériaux ou appareils éligibles au CITE. Il tire ainsi notamment les conséquences du maintien, avec plafond de dépenses, de l'éligibilité des chaudières à très haute performance énergétique, à l'exception de celles utilisant le fioul comme source d'énergie ainsi que du plafonnement des dépenses d'acquisition de chaudières à micro-cogénération gaz.

Par ailleurs, il précise les modalités d'application du CITE s'agissant de l'éligibilité au dispositif des parois vitrées et des dépenses correspondant à la dépose de cuve à fioul. L'article 1^{er} de l'arrêté modifie ainsi la liste des équipements éligibles au CITE figurant à l'article 18 *bis* de l'annexe IV au CGI et dispose que sont inclus les « *matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, dans la limite d'un plafond de dépenses fixé à 670 €, toutes taxes comprises, un équipement s'entend[ant] d'une menuiserie et des parois vitrées qui lui sont associées* ».

Le BOFiP a par ailleurs été mis à jour le 21 juin 2019⁽²⁾.

B. LES INSUFFISANCES DU CITE PLAIDENT POUR SA TRANSFORMATION EN UN SYSTÈME PLUS EFFICACE ET PLUS JUSTE

Notamment rappelés dans le RALF de juillet 2018, les défauts et insuffisances du CITE demeurent valables et plaident pour que les engagements de campagne du Président de la République soient très prochainement traduits.

1. Un dispositif mal évalué, coûteux et peu efficace

● La première des critiques formulées à l'encontre du CITE concerne sa **non-efficacité**. Entre 2012 et 2019, le CITE a représenté un coût de 7,5 milliards d'euros⁽³⁾. Coûteux pour les finances publiques, le CITE ne permet pourtant pas

(1) Arrêté du 1er mars 2019 pris pour l'application de l'article 200 quater du CGI relatif au crédit d'impôt sur le revenu pour la transition énergétique.

(2) BOI-IR-RICI-280-20190621.

(3) Cour des comptes, La gestion des dépenses fiscales en faveur du logement, mars 2019.

d’atteindre les objectifs qui lui sont assignés du point de vue de la rénovation des logements et la diminution du nombre de « *passoires thermiques* ».

Ce constat, récemment rappelé par la Cour des comptes dans son rapport sur la gestion des dépenses fiscales en faveur du logement, est appuyé sur les éléments chiffrés figurant dans les documents annexés aux différents projets de loi de finances. Pour mémoire, le coût du CITE est évalué à 1,682 milliard d’euros en 2017, 1,675 milliard d’euros pour 2018 et 879 millions d’euros en 2019 ⁽¹⁾. Ces données ne tiennent, par définition, pas compte des modifications apportées en loi de finances pour 2019.

En outre, le **caractère très insatisfaisant du chiffrage des dépenses fiscales** figurant dans les *Évaluations des voies et moyens* renforce ce constat. Selon le rapport de la Cour des comptes précité, **le CITE est la troisième dépense fiscale en faveur du logement dont le coût est le plus sous-estimé alors même que la fiabilité du chiffrage est considérée comme « très bonne »**. La Cour constate ainsi une erreur de chiffrage de 278 millions d’euros en 2016 et de 12 millions d’euros en 2017, soit des sous-estimations de -20 % au titre de 2016 et de -1 % au titre de 2017.

CHIFFRAGE DU COÛT DU CITE

(en millions d’euros)

	Chiffrage PLF 2016	Chiffrage PLF 2017	Chiffrage PLF 2018	Chiffrage PLF 2019	Écart entre N et N +2
Année 2016	1 400	1 670	1 678		- 278
Année 2017		1 670	1 675	1 682	- 12

Source : *commission des finances*, à partir des données figurant dans les tomes II des *Évaluations des voies et moyens*.

Les données chiffrées qu’est parvenu à se procurer le Rapporteur général au titre des revenus 2017 montrent que la sous-estimation a été plus forte qu’initialement estimée. Le montant total de la réduction d’impôt au titre de 2017 s’élèverait ainsi à près de 2 milliards d’euros (1,951 milliard d’euros), soit une différence de 269 millions d’euros par rapport au document annexé au projet de loi de finances pour 2019 ⁽²⁾.

● Le CITE ne permet pas de prendre suffisamment en compte la contribution différenciée de chaque type d’équipements éligibles aux objectifs de rénovation énergétique et d’économies d’énergie. **À cet égard, le Rapporteur général regrette que le Gouvernement ait finalement souhaité réintégrer dans le champ du dispositif les fenêtres, équipements dont le rapport coût-efficacité énergétique est le moins favorable et qui représentent pourtant une part très importante de la dépense fiscale.**

(1) *Évaluations des voies et moyens, Tome II, PLF 2019.*

(2) *Le tome II des Évaluations des voies et moyens indique, en effet, au titre de l’année 2017, un coût de 1,682 milliard d’euros.*

Pour mémoire, entre 2013 et 2017, les fenêtres ont représenté 50 % des dépenses totales engagées pour des travaux de rénovation thermique et, entre 26 et 38 % des dépenses totales éligibles au CITE sur la période ⁽¹⁾.

Le Rapporteur général a obtenu, après la présentation du présent RALF devant la commission des finances, des éléments précis sur la décomposition du crédit d'impôt par type de dépense. Compte tenu de l'intérêt exprimé par plusieurs de ses collègues et, notamment, de Mme Christine Pires Beaune, il a tenu à publier *in extenso* dans le présent rapport les tableaux qu'il a ainsi reçus au titre des années 2016 et 2017 ⁽²⁾.

Ces données confirment la part importante que représentent les fenêtres dans l'ensemble des équipements éligibles au CITE. Au titre des revenus 2016, l'isolation des vitres représente 38 % du montant total des dépenses déclarées par les bénéficiaires du CITE (soit près de 2,5 milliards d'euros de dépenses déclarées) et 38 % du montant total du crédit d'impôt (soit près de 645 millions d'euros). Au titre des revenus 2017, les proportions sont identiques et s'élèvent respectivement à 39 % (soit près de 3 milliards d'euros de dépenses déclarées) et 38 % (soit près de 750 millions d'euros de crédit d'impôt).

REVENUS 2016 : DÉCOMPOSITION DU CRÉDIT D'IMPÔT PAR TYPE DE DÉPENSE

(en euros)

Case de la déclaration des revenus	Libellé de l'équipement	Nombre de dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Montant total des dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Moyenne des dépenses	Montant total du crédit d'impôt	Montant moyen du crédit d'impôt par dépense
7aa	Chaudière condensation avant 2016	39 193	148 540 732	3 790	41 917 253	1 070
7ad	Chaudière cogénération	2 670	7 165 330	2 684	2 012 612	754
7af	Appareils de régulation du chauffage 2015	43 239	61 309 388	1 418	16 546 386	383
7ah	Isolation murs donnant sur l'extérieur	73 083	468 390 797	6 409	99 496 759	1 361
7ak	Isolation de la toiture	175 997	674 009 255	3 830	168 270 710	956
7al	Isolation des planchers	19 351	55 848 040	2 886	13 528 595	699
7am	Isolation des vitres	528 968	2 432 744 879	4 599	644 675 970	1 219
7an	Volets isolants	212 315	590 762 095	2 782	163 047 403	768

(1) Voir notamment Joël Giraud, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur l'application des mesures fiscales, *Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1172, 18 juillet 2018.*

(2) Il lui a été indiqué qu'aucune donnée, même prévisionnelle, ne pouvait être communiquée à ce stade.

Case de la déclaration des revenus	Libellé de l'équipement	Nombre de dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Montant total des dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Moyenne des dépenses	Montant total du crédit d'impôt	Montant moyen du crédit d'impôt par dépense
7aq	Porte d'entrée donnant sur l'extérieur	185 600	451 067 204	2 430	126 235 679	680
7ar	Chauffage au bois	158 176	580 456 383	3 670	165 292 796	1 045
7av	Pompe à chaleur géothermique	20 966	207 421 047	9 893	49 791 142	2 375
7ax	Pompe à chaleur eau	21 175	113 655 463	5 367	28 878 944	1 364
7ay	Chauffe-eaux solaires	10 889	91 631 528	8 415	18 214 546	1 674
7az	Chauffe-eaux hydrauliques	1 503	4 863 193	3 236	1 234 881	822
7bb	Énergie renouvelable	781	10 219 724	13 085	1 722 850	2 209
7bc	Diagnostic énergétique	19 764	6 845 614	346	1 863 463	94
7bd	Raccordement réseau chaleur	2 831	7 058 623	2 493	1 418 114	501
7be	Compteur individuel chauffage	1 823	1 854 997	1 018	514 833	283
7bf	Système charge véhicule électrique	676	820 282	1 213	200 357	296
7bh	Outre-mer, raccordement réseau froid	471	708 916	1 505	194 183	414
7bk	Outre-mer protection rayons solaires	475	1 512 955	3 185	386 268	813
7bl	Outre-mer optimisation ventilation naturelle	1 622	2 219 921	1 369	514 282	318
7bm	Production électricité devis avant 2016	77	739 052	9 598	144 691	1 904
7cb	Chaudière haute performance	118 990	508 570 595	4 274	140 320 229	1 179
Tous types de dépenses		1 640 635	6 428 416 013	3 918	1 686 422 944	1 028

NB. Le CITE est calculé de manière globale et le plafonnement est appliqué sur le montant total des dépenses éligibles. Afin de procéder à une ventilation du crédit d'impôt par type d'équipement, le plafonnement éventuellement appliqué est réparti proportionnellement sur chaque dépense.

Source : DGFIP.

REVENUS 2017 : DÉCOMPOSITION DU CRÉDIT D'IMPÔT PAR TYPE DE DÉPENSE

(en euros)

Case de la déclaration des revenus	Libellé de l'équipement	Nombre de dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Montant total des dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Moyenne des dépenses	Montant total du crédit d'impôt	Montant moyen du crédit d'impôt par dépense
7ad	Chaudière cogénération	8 794	28 595 515	3 252	7 999 290	910
7af	Appareils de régulation du chauffage 2015	54 997	95 657 945	1 739	25 766 003	469
7ah	Isolation murs donnant sur l'extérieur	79 779	506 017 437	6 343	104 893 210	1315
7ak	Isolation de la toiture	193 764	724 765 945	3 740	179 606 641	928
7al	Isolation des planchers	21 881	66 718 154	3 049	15 252 567	698
7am	Isolation des vitres	602 025	2 915 918 604	4 844	749 064 683	1244
7an	Volets isolants	250 336	712 680 678	2 847	194 635 506	778
7aq	Porte d'entrée donnant sur l'extérieur	225 307	557 340 256	2 474	154 358 339	685
7ar	Chauffage au bois	173 812	646 681 354	3 721	182 859 802	1052
7av	Pompe à chaleur géothermique	24 796	256 246 151	10 334	58 996 168	2 380
7ax	Pompe à chaleur eau	24 136	133 067 636	5 513	33 560 547	1 391
7ay	Chauffe-eaux solaires	12 298	108 996 157	8 863	21 223 067	1 726
7az	Chauffe-eaux hydrauliques	1 962	6 654 561	3 392	1 617 472	826
7bb	Énergie renouvelable	1 452	19 766 419	13 613	3 364 648	2317
7bc	Diagnostic énergétique	20084	8 116 230	404	2 148 334	107
7bd	Raccordement réseau chaleur	3 606	10 270 537	2848	1 839 136	510
7be	Compteur individuel chauffage	2 156	1 992 700	924	504 553	234
7bf	Système charge véhicule électrique	1 254	1 229 054	980	351 505	281
7bh	Outre-mer, raccordement réseau froid	675	909 552	1 347	249 805	371
7bk	Outre-mer protection rayons solaires	698	2 063 240	2 956	497 662	714

Case de la déclaration des revenus	Libellé de l'équipement	Nombre de dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Montant total des dépenses déclarées par les bénéficiaires du CI	Moyenne des dépenses	Montant total du crédit d'impôt	Montant moyen du crédit d'impôt par dépense
7bl	Outre-mer optimisation ventilation naturelle	2465	3 138 313	1 273	768 050	312
7cb	Chaudière haute performance	179 481	765 969 197	4 268	213 702 899	1 191
Tous types de dépenses		1 885 758	7 572 795 635	4 016	1 953 259 887	1 036

NB. Le CITE est calculé de manière globale et le plafonnement est appliqué sur le montant total des dépenses éligibles. Afin de procéder à une ventilation du crédit d'impôt par type d'équipement, le plafonnement éventuellement appliqué est réparti proportionnellement sur chaque dépense.

Source : DGFIP.

2. Un dispositif fiscal ne prenant pas en compte les capacités contributives de ses bénéficiaires

Si la loi de finances pour 2019 a conditionné le bénéfice de l'avantage fiscal aux ressources des contribuables pour certains équipements, le CITE n'avait, jusqu'à présent, pas pris en compte la situation financière de ses bénéficiaires.

Or, les dépenses associées à la rénovation des logements sont souvent très coûteuses et doivent, par définition, être engagées pour que l'avantage fiscal associé puisse être restitué. Ces éléments peuvent expliquer que les contribuables dont les revenus sont modestes engagent peu ou plus difficilement des travaux de ce type.

a. Un avantage fiscal principalement concentré sur les foyers appartenant aux déciles supérieurs

Le tableau ci-dessous, établi à partir de la cinquième émission des déclarations de revenus de l'année 2017, illustre la concentration du bénéfice du CITE sur les contribuables dont les revenus sont les plus élevés.

PRÉSENTATION DES BÉNÉFICIAIRES ET DE LA PART DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT PAR DÉCILE DE RFR

Déciles de RFR (<i>calculés sur l'ensemble des déclarations en France</i>)	Part des bénéficiaires totaux	Part du montant total de la réduction d'impôt
1 ^{er} décile	0,8 %	0,8 %
2 ^{ème} décile	1,9 %	1,6 %
3 ^{ème} décile	3,3 %	2,8 %
4 ^{ème} décile	4,4 %	3,8 %
5 ^{ème} décile	6,8 %	5,8 %
6 ^{ème} décile	9,1 %	7,9 %
7 ^{ème} décile	12,4 %	11,4 %
8 ^{ème} décile	16,6 %	16,2 %
9 ^{ème} décile	21 %	21,6 %
10 ^{ème} décile	23,7 %	28,1 %

Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

Plusieurs éléments peuvent ainsi être soulignés :

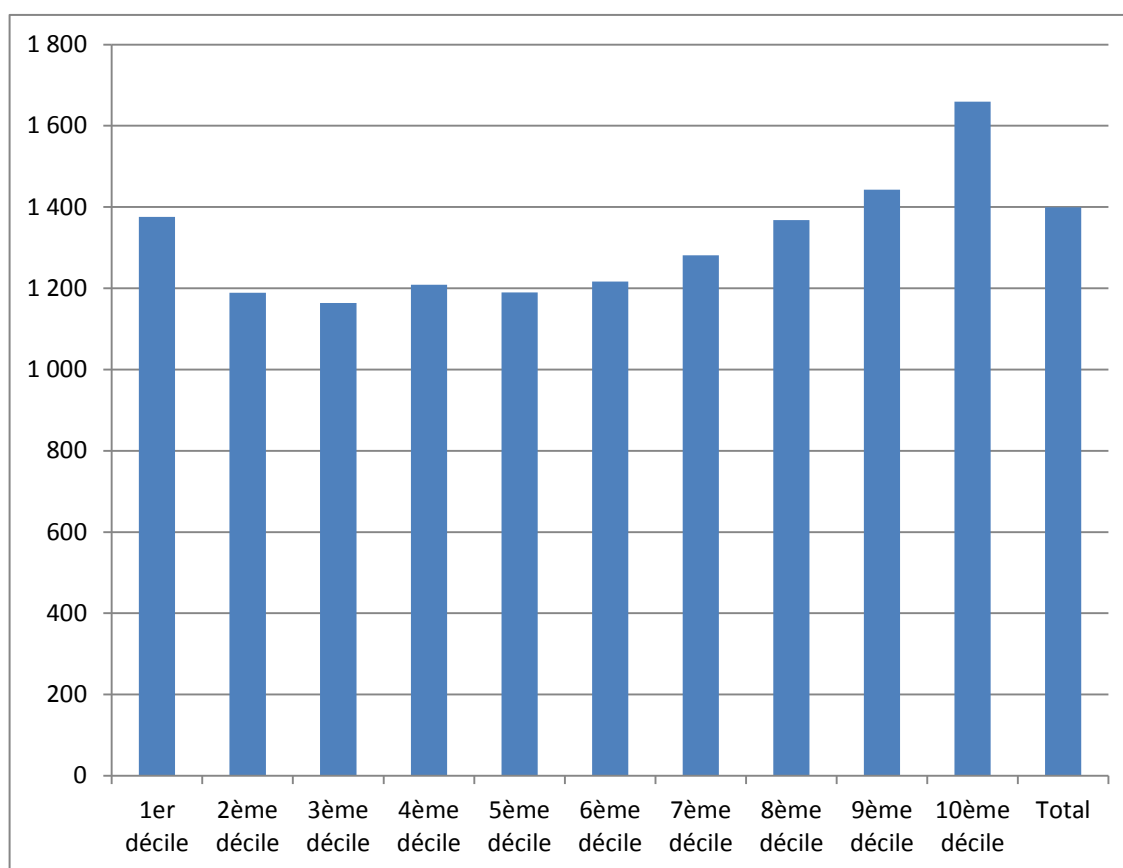
– les bénéficiaires du CITE appartenant aux 9^{ème} et 10^{ème} déciles représentent près de 45 % des bénéficiaires totaux et près de 50 % du montant total de la réduction d'impôt (49,75 %) ;

– si l'on ajoute les bénéficiaires du CITE appartenant au 8^{ème} décile, l'ensemble représente 61 % des bénéficiaires totaux et deux tiers (66 %) du montant total de la réduction d'impôt.

– enfin près des trois quarts des bénéficiaires totaux (73,7 %) et plus des trois quarts du montant total de la réduction d'impôt (77,35 %) sont concentrés dans les 7^{ème} à 10^{ème} déciles.

L'avantage fiscal moyen, de l'ordre de 1 400 euros pour l'ensemble des bénéficiaires et le montant total de la réduction d'impôt, oscille, selon les déciles de RFR, entre 1 164 euros pour le troisième décile et 1 659 euros pour le dernier décile.

AVANTAGE FISCAL MOYEN PAR DÉCILE (EN EUROS)



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

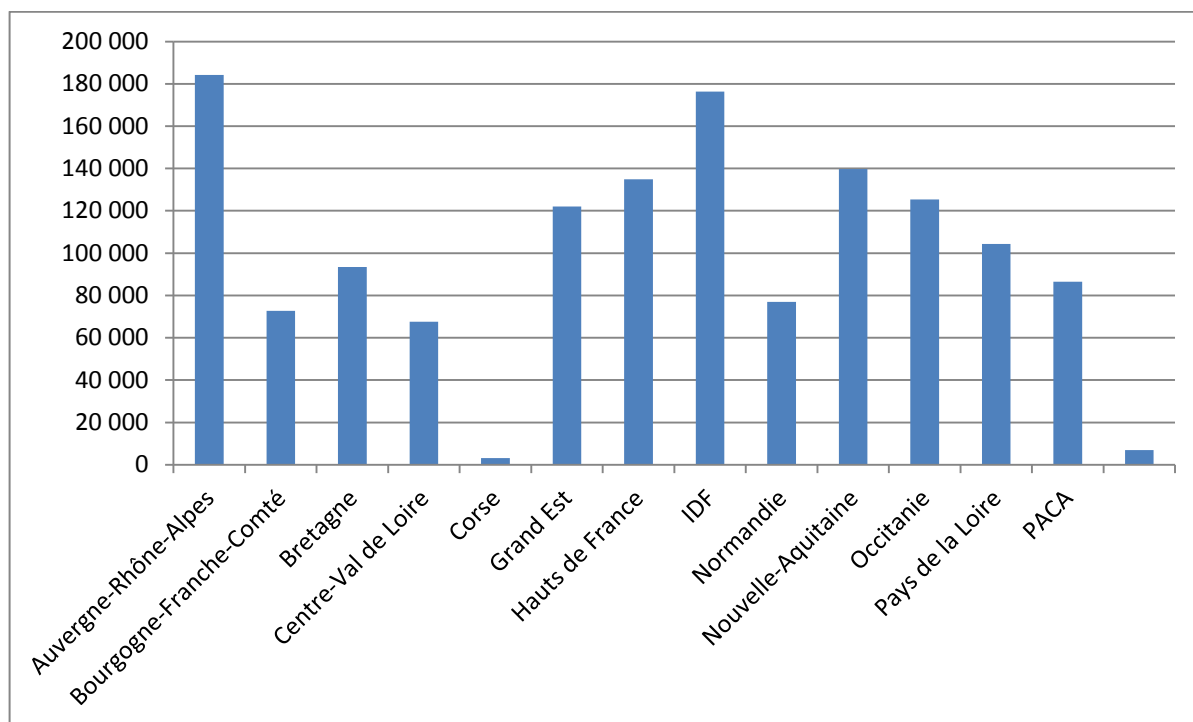
Ces chiffres s'établissent à un niveau moyen sensiblement supérieur à ceux évoqués, lors du printemps de l'évaluation ⁽¹⁾, par le ministre de la transition écologique et solidaire, ce dernier évoquant « *une aide aux travaux d'efficacité énergétique, qui représente en moyenne environ 1 000 euros par demandeur hors foyers modestes et très modestes* ».

b. Une répartition géographique des bénéficiaires relativement disparate

● L'analyse de la répartition territoriale des bénéficiaires du CITE fait apparaître une concentration en Auvergne-Rhône-Alpes (13,2 % des bénéficiaires), puis en Île-de-France (12,64 % des bénéficiaires) et en Nouvelle Aquitaine (10 % des bénéficiaires).

Pour chacune de ces régions, la part de la réduction d'impôt dans le total national s'élève respectivement à 13,6 %, 12,61 % et 9,86 %.

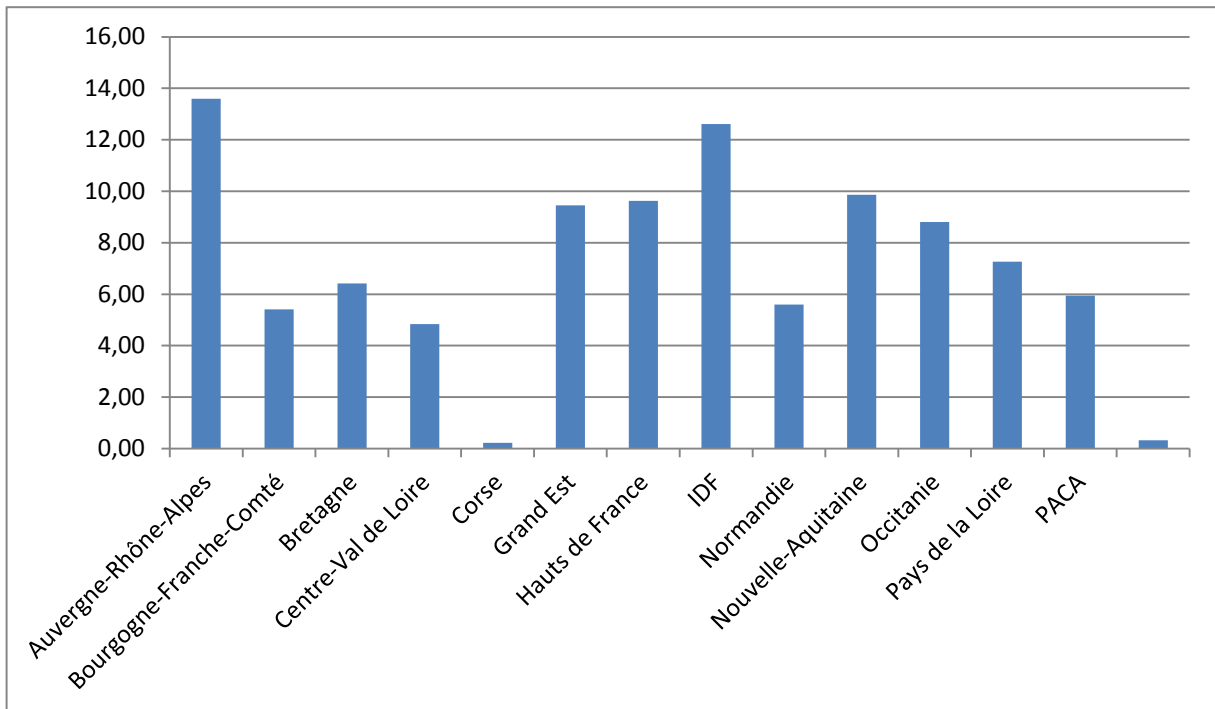
NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DU CITE PAR RÉGION



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

(1) Réunion de la commission des finances du 6 juin 2019.

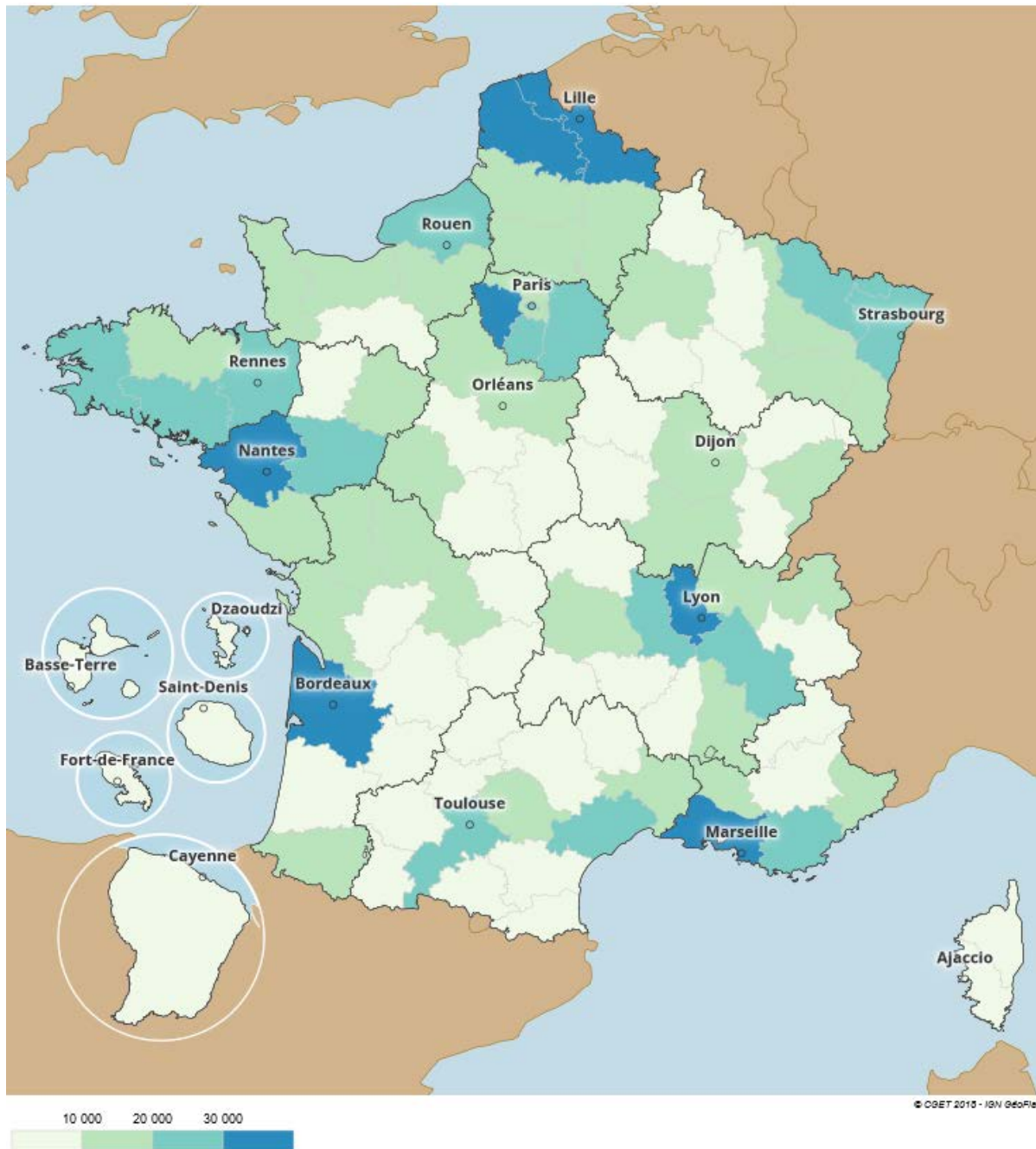
PART DU MONTANT RÉGIONAL DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT DANS LE TOTAL EN 2017



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

La carte ci-dessous affine le panorama en présentant la répartition du nombre de bénéficiaires par département.

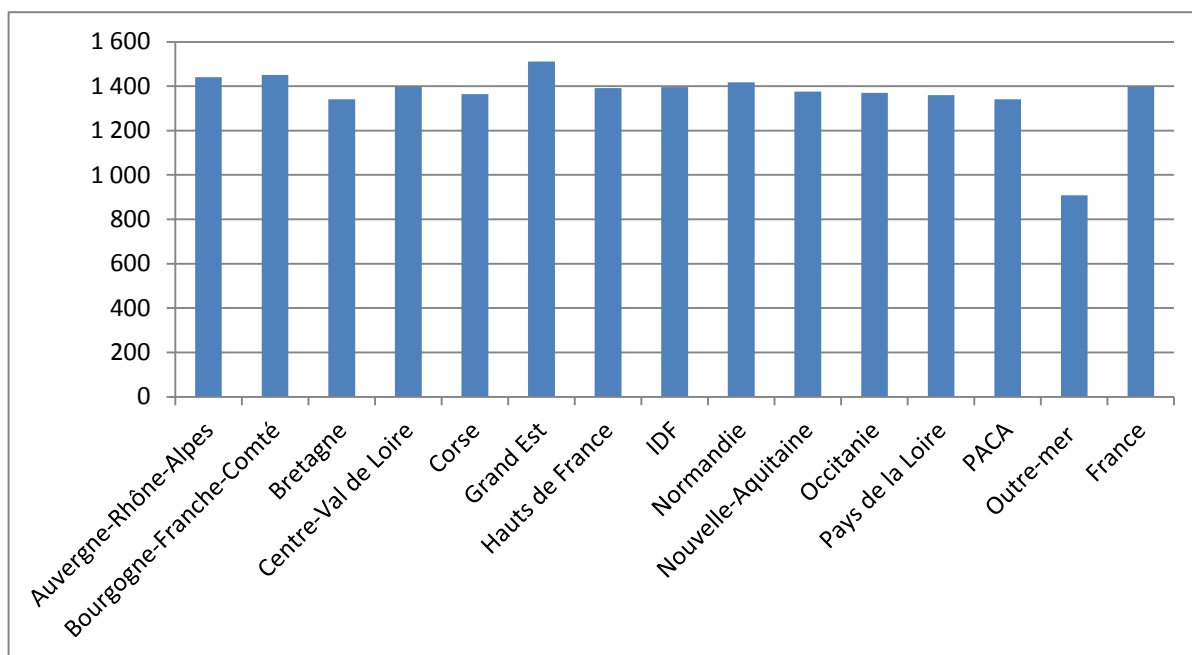
NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DU CITE PAR DÉPARTEMENT



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission et à l'aide de l'outil de cartographie en ligne de l'Observatoire des territoires.

● L'avantage fiscal moyen est plus élevé dans le Grand Est (1 511 euros) et en Bourgogne-Franche-Comté (1 451 euros) qu'en Auvergne-Rhône-Alpes (1 441 euros), en Île-de-France (1 395 euros) ou en Nouvelle Aquitaine (1 376 euros).

MONTANT MOYEN DE L'AVANTAGE FISCAL PAR RÉGION (EN EUROS)



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

3. Les incertitudes sur le calendrier et les modalités du nouveau système de primes

● L'ensemble des éléments rappelés ci-dessus plaident incontestablement pour la transformation du CITE. **Le Rapporteur général se félicite que le Gouvernement ait, à plusieurs reprises, quoiqu'en des termes parfois quelque peu sibyllins, confirmé l'engagement pris lors de la campagne présidentielle, réaffirmant ainsi la priorité qu'il entend donner à la rénovation énergétique des logements.**

En dépit de ses demandes appuyées, le Rapporteur général n'a pas pu obtenu d'éléments précis sur le nouveau système de prime ni sur le calendrier de sa mise en œuvre. Pour mémoire, il lui avait été indiqué, dans le cadre des travaux préparatoires au RALF de juillet 2018, que les arbitrages techniques qui étaient en cours à l'époque visaient notamment à recentrer, d'une part, le dispositif sur les gestes techniques dont l'efficacité énergétique est à la fois avérée et significative et, d'autre part, sur les ménages aux revenus les plus modestes.

● Les propos du ministre de la transition écologique et solidaire lors de la réunion de commission des finances du 6 juin 2019 confirment cette double orientation mais laissent penser que l'ensemble des difficultés techniques n'a pas encore été totalement surmonté :

« Vous avez raison, nous devons rendre le système encore plus juste socialement et plus efficace écologiquement. **Le travail interministériel est en cours, mais il est plus facile de le dire que de le faire !** Actuellement, deux dispositifs cohabitent : les aides de l'ANAH, qui représentent 400 millions d'euros à destination exclusive des ménages modestes, et le CITE. **Une solution – qui**

n'est pour l'instant qu'une hypothèse de travail – pourrait consister en une prime pour les ménages modestes et très modestes : cela permettrait de déclencher les travaux sans avoir à avancer les fonds, contrairement au crédit d'impôt, qui contraint les contribuables qui en bénéficient à faire cette avance. La prime serait octroyée sous conditions de revenus, ce qui donne lieu à de nombreuses discussions – on se considère toujours comme le pauvre de l'autre. Qu'est-ce qu'un ménage modeste ou très modeste ? Qu'entend-on par classe moyenne ? Nous devons y être attentifs, afin de ne pas réduire l'engagement des travaux d'efficacité énergétique. »

● Enfin, si le ministre de l'action et des comptes publics a évoqué, lors du débat d'orientation sur les finances publiques qui s'est déroulé à l'Assemblée nationale le 11 juillet dernier, que le Gouvernement procéderait « *dès l'année prochaine, à la transformation du crédit d'impôt en faveur de la transition énergétique en prime* »⁽¹⁾, confirmant ainsi les éléments contenus dans le rapport préparatoire au débat d'orientation des finances publiques⁽²⁾, **le Rapporteur général regrette de n'avoir reçu aucune réponse aux questions qu'il a adressées au Gouvernement en la matière pour préparer au mieux la discussion propre au projet de loi de finances pour 2020 et la première étape de cette transformation tant attendue.**

Il rappelle d'ailleurs qu'en application de l'article 182 de la loi de finances pour 2019, un rapport sur la transformation du CITE en prime est attendu « *avant le 1^{er} septembre 2019* ».

*

* *

(1) M. Gérald Darmanin, Assemblée nationale, XV^e législature, session extraordinaire de 2018-2019, séance du jeudi 11 juillet 2019.

(2) « Afin d'assurer la mise en œuvre de cette réforme dans les meilleures conditions possibles, la transformation intégrale du CITE en prime sera réalisée en deux temps, en 2020 et 2021. », *Rapport préparatoire au débat d'orientation des finances publiques, juin 2019, tome 1.*

VIII. LA RÉDUCTION D'IMPÔT DITE « CENSI-BOUVARD »

Dispositif introduit en 2009 sur initiative de parlementaires, la réduction d'impôt dite « Censi-Bouvard » a fait l'objet de plusieurs modifications dont les plus notables concernent son taux et sa durée d'application et, dans une moindre ampleur, son champ d'application. La loi de finances pour 2019 a une nouvelle fois procédé à la prorogation du dispositif.

À la différence d'autres dispositifs fiscaux, la réduction d'impôt « Censi-Bouvard » a fait l'objet, également à la demande de parlementaires ⁽¹⁾, de plusieurs évaluations et certaines de ses évolutions tiennent précisément compte des constats dressés à ces occasions, en particulier en 2015 ⁽²⁾ et en 2018 ⁽³⁾.

A. UN DISPOSITIF D'ORIGINE PARLEMENTAIRE INTRODUIT DANS UN CONTEXTE DE RÉFORME DU RÉGIME DE LA LOCATION MEUBLÉE

Codifiée à l'article 199 *sexvicies* du CGI, la réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements locatifs dite « Censi-Bouvard » a été introduite en loi de finances initiales pour 2009 ⁽⁴⁾ et trouve son origine dans un amendement parlementaire ⁽⁵⁾. Présenté comme un moyen de ne pas « *mettre en difficulté le financement de la construction de certains types de résidences [...] dont la réalisation présente un intérêt général certain* » ⁽⁶⁾, le dispositif, qui a été introduit dans un contexte marqué par une réforme substantielle du régime de la location meublée, a fait l'objet de plusieurs aménagements et prorogations.

1. une réduction d'impôt au bénéfice des « exclus » de la réforme portée en 2009

a. Contexte

Portée par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2009, la réforme de la location meublée visait à réserver le régime de la location meublée professionnelle « *aux personnes inscrites au registre du commerce en tant que*

(1) À titre d'illustration, le rapport remis en octobre 2018 en application du II de l'article 78 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 résulte de l'adoption d'un sous-amendement du Rapporteur général présenté en séance publique et tenant compte de la demande notamment formulée par M. Charles de Courson.

(2) Rapport d'évaluation sur la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement pour les logements neufs destinés à la location meublée non professionnelle : dispositif « Censi-Bouvard », octobre 2015, n° ETL1526004X.

(3) Ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales, *Réduction d'impôt en faveur de l'acquisition de logements neufs destinés à la location meublée non professionnelle : dispositif « Censi-Bouvard »*, Rapport d'évaluation, octobre 2018, n° TERL1830083X.

(4) Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, article 90, V.

(5) Amendement n° II-447 présenté par M. Gilles Carrez, Rapporteur général au nom de la commission des finances.

(6) Exposé sommaire de l'amendement n° II-447 précité.

loueurs professionnels et tirant de leur activité de location une part significative, en valeur absolue [...] et en valeur relative »⁽¹⁾.

En rendant les critères présidant à la qualification de loueur professionnel cumulatifs, la réforme conduite en 2009 a, *de facto*, privé un certain nombre de contribuables de la possibilité d'imputer leurs déficits sur le revenu global. La réduction d'impôt dite « Censi-Bouvard » s'analyse donc notamment comme un dispositif venant se substituer à la possibilité d'imputation des déficits dont pouvaient bénéficier, avant la réforme, certains investisseurs.

Les parlementaires ont ainsi souhaité instaurer une réduction d'impôt au bénéfice des « *contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI au titre de l'acquisition, à compter du 1^{er} janvier 2009* » de certains logements « *qu'ils destinent à une location meublée n'étant pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux* ».

Initialement égale à 5 % du prix de revient des logements, dans la limite d'un plafond de 25 000 euros par an, la réduction d'impôt a, très vite, fait l'objet de modifications visant notamment à renforcer l'attractivité, pour les contribuables, du nouveau dispositif.

Ainsi, afin d'aligner les conditions d'application du dispositif avec celui introduit en la loi de finances rectificative pour 2008⁽²⁾ à l'initiative de M. François Scellier et de plusieurs de ses collègues (dispositif dit « Scellier ») codifié à l'article 199 *septvicies* du CGI, la loi de finances rectificative pour 2009⁽³⁾ a porté le taux de la réduction d'impôt à 25 % pour les immeubles acquis en 2009 et 2010. Par conséquent, le taux de 5 % n'a jamais été appliqué.

b. Une nouvelle réduction d'impôt au profit de la location meublée non professionnelle

i. Le champ d'application de la réduction d'impôt

● Les contribuables résidant en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de l'acquisition de certains logements destinés à la location meublée exercée à titre non professionnel, dite « Censi-Bouvard ». Les investissements doivent être réalisés directement par les contribuables.

Le dispositif fiscal s'applique au titre des acquisitions de :

- logements neufs ou en l'état futur d'achèvement ;
- logements achevés depuis au moins quinze ans ayant fait ou faisant l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation en vue de la vente ;

(1) Exposé des motifs du projet de loi de finances pour 2009.

(2) Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, article 31.

(3) Loi n° 2009-431 du 20 avril 2009 de finances rectificative pour 2009, article 15.

– de logements achevés depuis au moins quinze ans faisant l’objet de travaux de réhabilitation par l’acquéreur ou le vendeur ⁽¹⁾.

Par ailleurs, pour être éligibles à la réduction d’impôt, les investissements doivent concerner des logements situés dans l’une des structures mentionnées au I de l’article 199 *sexvicies* du CGI. Ouvre ainsi droit à l’avantage fiscal l’acquisition de logements situés dans :

– un **établissement social ou médico-social qui accueille des personnes âgées ou des adultes handicapés** au sens des 6° et 7° du code de l’action sociale et des familles (CASF) ;

– un **établissement comportant un hébergement, délivrant des soins de longue durée** (au sens du 3° de l’article L. 6143-5 du code de la santé publique) à **des personnes n’ayant pas leur autonomie de vie** dont l’état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d’entretien ;

– une **résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l’agrément « qualité »** visé à l’article L. 7232-1 du code du travail ou, dans certaines conditions, l’autorisation prévue à l’article L. 313-1 du CASF ⁽²⁾ ;

– un **ensemble de logements géré par un groupement de coopération social ou médico-social** et affecté à l’accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées, au sens des articles L. 444-1 et L. 444-9 du CASF ;

– une **résidence avec services pour étudiants** ;

– une **résidence de tourisme classée**. Depuis le 1^{er} janvier 2017, les investissements concernant les résidences de tourisme classées ne sont plus éligibles à la réduction d’impôt. Cette exclusion, prévue par la loi de finances pour 2017, tire les conséquences de l’évaluation du dispositif établie en 2015, laquelle a notamment constaté la surabondance des résidences de tourisme par rapport aux besoins (*cf. infra*).

● À la différence de certains autres dispositifs fiscaux, la réduction d’impôt n’est soumise à **aucune condition relative au lieu de l’investissement** (pas de zonage du territoire), aux ressources des locataires ou aux montants des loyers proposés.

La seule condition, dont la méconnaissance est susceptible d’entraîner la reprise de l’avantage fiscal, concerne l’obligation de location minimale. Le bénéfice

(1) Les conditions relatives aux travaux de réhabilitation ou de rénovation sont notamment précisées dans le [BOFiP](#). Les performances techniques des logements sont mentionnées au II de l’article 2 quinquies B de l’annexe 3 au CGI.

(2) Lorsque ces services relevaient de l’agrément « qualité » avant l’intervention du décret n° 2016-750 du 6 juin 2016 relatif à la liste des activités de services à la personne soumises à agrément ou à autorisation dans le cadre du régime commun de la déclaration.

de la réduction d'impôt est en effet conditionné à l'engagement, par le **contribuable, de louer son logement meublé pour une durée minimale de neuf ans.**

ii. Les modalités d'application de la réduction d'impôt

● **Le fait générateur** de la réduction d'impôt, qui correspond à la première année au titre de laquelle elle est accordée, dépend de la nature de l'investissement. Le tableau ci-dessous rappelle les différents cas de figure.

FAIT GÉNÉRATEUR SELON LA NATURE DE L'INVESTISSEMENT

Nature de l'investissement	Date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du taux applicable
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	Année d'achèvement du logement
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation	Année d'achèvement des travaux (la date d'achèvement des travaux est celle figurant sur l'état descriptif du logement après travaux)

Source : BOFiP, BOI-IR-RICI-220-30.

● Plusieurs logements peuvent, au titre d'une même année d'imposition, ouvrir droit à la réduction d'impôt mais **la base de la réduction d'impôt**, calculée sur le prix de revient du ou des logements, ne peut excéder 300 000 euros.

La base de la réduction d'impôt est calculée sur le prix d'acquisition des logements majoré, le cas échéant, des frais afférents à l'acquisition. Celui-ci comprend également le montant des travaux de réhabilitation.

● Les **taux de la réduction d'impôt** ont fait l'objet de plusieurs modifications, que rappelle le tableau ci-après.

**TAUX DE LA RÉDUCTION AU TITRE DE L'ARTICLE 199 SEXVICIES
DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS**

Date d'engagement de réalisation de l'investissement	Date de l'acte authentique d'achat	Taux de la réduction d'impôt
Acquisitions en l'état futur d'achèvement		
	2009 ou 2010	25 %
Pour un contrat de réservation enregistré en 2010	Du 01/01/2011 au 31/03/2011	20 %
	Du 01/04/2011 au 31/12/2011	18 %
Pour un contrat de réservation enregistré en 2011	Du 01/04/2011 au 31/12/2011	18 %
	Du 01/04/2012 au 31/12/2012	11 %
Pour un contrat de réservation enregistré en 2012	2012	11 %
	À compter de 2013	11 %
Autres situations : acquisitions de logements neufs ou de logements de plus de quinze ans réhabilités ou rénovés		
	2009 ou 2010	25 %
Promesse synallagmatique de vente ou promesse d'achat en 2010	2011	20 %
Promesse synallagmatique de vente ou promesse d'achat en 2011		18 %
Promesse synallagmatique de vente ou promesse d'achat en 2011	2012	18 %
Promesse synallagmatique de vente ou promesse d'achat en 2012		11 %
	À compter de 2013	11 %

Source : Rapport d'évaluation établi par le ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales d'octobre 2018.

● **L'avantage fiscal est réparti sur la durée de l'engagement de location, soit neuf ans, à raison d'un neuvième du montant total de la réduction d'impôt par année.**

MONTANT MAXIMAL DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT EN FONCTION DU TAUX APPLICABLE

(en euros)

Date d'investissement	2009	2010	2011 (avec engagement en 2010)	2011	2012 (avec engagement en 2011)	2012	Depuis 2013
Taux	25 %	25 %	20 %	18 %	18 %	11 %	11 %
Montant maximal de la réduction d'impôt	75 000	75 000	60 000	54 000	54 000	33 000	33 000
Montant annuel imputable	8 333	8 333	6 667	6 000	6 000	3 667	3 667

Source : commission des finances.

Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde peut, conformément au dernier alinéa du II de l'article 199 *sexvicies*, faire l'objet d'un report, jusqu'à la sixième année suivante.

- Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois du dispositif « Censi-Bouvard » et des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *undecies* A (réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer par les personnes physiques) et 199 *undecies* B du CGI (réduction d'impôt au titre de certains investissements productifs outre-mer).

La réduction d'impôt est enfin comprise dans le champ du plafonnement global des avantages fiscaux prévu par l'article 200-0 A du CGI.

c. Plusieurs aménagements successifs

i. Un dispositif régulièrement prorogé

La loi de finances rectificative pour 2009 a borné le dispositif en limitant le bénéfice de l'avantage fiscal aux investissements effectués jusqu'au 31 décembre 2012, date plusieurs fois repoussée par la suite.

La loi de finances pour 2013⁽¹⁾ a prorogé de quatre ans la période d'application de la réduction d'impôt, la portant ainsi au 31 décembre 2016.

Depuis 2016, chaque loi de finances a prorogé l'application du dispositif : d'une année en loi de finances pour 2017⁽²⁾ et en loi de finances pour 2018⁽³⁾ et de trois années en loi de finances pour 2019⁽⁴⁾, portant le terme de la période d'application respectivement au 31 décembre 2017, 31 décembre 2018 et, *in fine*, au 31 décembre 2021.

MODIFICATIONS DU TERME DU DISPOSITIF « CENSI-BOUVARD »

Texte	Modification apportée à la durée du dispositif	Terme du dispositif
Loi de finances rectificative pour 2009	Bornage	31 décembre 2012
Loi de finances pour 2013	Prorogation de quatre ans	31 décembre 2016
Loi de finances pour 2017	Prorogation d'un an	31 décembre 2017
Loi de finances pour 2018	Prorogation d'un an	31 décembre 2018
Loi de finances pour 2019	Prorogation de trois ans	31 décembre 2021

Source : *commission des finances*.

(1) Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 77.

(2) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 69.

(3) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 78.

(4) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 186.

ii. Un dispositif recentré sur les finalités « sociales »

La loi de finances pour 2017 a, par ailleurs, exclu du bénéfice de la réduction d'impôt les investissements portant sur des logements situés dans les résidences de tourisme classées, pour lesquelles un dispositif spécifique a été créé pour encourager la rénovation du parc existant, conformément aux conclusions du Conseil national de la Montagne du 25 septembre 2015 et aux propositions de Mmes Annie Genevard et Bernadette Laclais ⁽¹⁾.

Comme le rappelle le rapport d'évaluation d'octobre 2018, « *Depuis la création du régime 'Censi-Bouvard', la question de la pertinence du dispositif sur les résidences de tourisme a été régulièrement posée.* » Dès 2015, il est ainsi clairement apparu que « *la problématique des résidences de tourisme, notamment en montagne, était, plus que l'accroissement de l'offre, de renforcer le potentiel touristique et de lutter contre le phénomène immobilier dit des 'lits froids', occupés moins de quatre semaines par an.* ».

C'est à l'aune de ces constats et des enjeux spécifiques associés aux résidences de tourisme classées que doit être analysée leur exclusion du champ d'application de l'article 199 *sexvicies* du CGI. La réhabilitation de ces dernières peut ainsi ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt instaurée par la loi de finances pour 2017 ⁽²⁾ et codifiée à l'article 199 *decies G bis* du CGI. Le taux de la réduction d'impôt est de 20 % du montant des dépenses éligibles au sens du II du même article, prises dans la limite d'un plafond de 22 000 euros.

Les informations contenues dans les *Évaluations des voies et moyens, tome II* indiquent, s'agissant de la réduction d'impôt au titre des travaux de réhabilitation effectués dans une résidence de tourisme classée, une dépense fiscale d'un coût de 17 millions d'euros en 2018. Le nombre de bénéficiaires de la réduction d'impôt pour l'année 2017 n'est pas précisé. Selon les éléments transmis au Rapporteur général, après la présentation du RALF devant la commission des finances, la dépense fiscale s'élèverait, en réalité, en 2018, au titre de l'imposition des revenus 2017, à 500 000 euros et concernerait 684 foyers.

2. Une dépense fiscale globalement dynamique

a. Un dispositif dans lequel le taux de la réduction d'impôt semble être le principal élément incitatif

Le rapport d'évaluation d'octobre 2018 a procédé à une évaluation du dispositif dont les principaux constats sont indiqués ci-après.

Le tableau ci-dessous rend compte de l'évolution du dispositif sur la période 2009-2016 en indiquant, d'une part, pour chaque année d'imputation de la réduction d'impôt, le montant de la dépense fiscale associée et, d'autre part, le nombre de contribuables ayant déclaré un investissement éligible au « Censi-Bouvard » ainsi que le montant total des investissements déclarés.

(1) *Un acte II de la loi montagne, pour un pacte renouvelé de la nation avec les territoires de montagne*, rapport remis au Premier ministre le 3 septembre 2015.

(2) *Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 69.*

ÉVOLUTION DU DISPOSITIF « CENSI-BOUVARD »

	Année d'imputation de la réduction d'impôt	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total bénéficiaires	Total investissements (en millions d'euros)	Coût générationnel (en millions d'euros)
		Dépense fiscale (en millions d'euros)	20	56	104	146	160	164	166	172	-	-
Date de réalisation de l'investissement												
2009	Bénéficiaires	6 181	2 065	987	418	440	178	107	0	10 376	-	-
	Investissement (en millions d'euros)	858	258	145	52	44	16	11	0	-	1 384	346
2010	Bénéficiaires		8 480	8 211	5 999	2 131	679	366	281	26 147	-	-
	Investissement (en millions d'euros)		1 214	1 179	798	272	88	45	35	-	3 631	908
2011	Bénéficiaires			4 110	5 708	4 350	933	428	290	15 819	-	-
	Investissement (en millions d'euros)			588	772	566	123	50	35	-	2 134	427
2012	Bénéficiaires				3 976	3 617	1 563	464	314	9 934	-	-
	Investissement (en millions d'euros)				526	451	191	49	31	-	1 248	137
2013	Bénéficiaires					2 452	1 705	820	226	5 203	-	-
	Investissement (en millions d'euros)					293	218	106	28	-	645	71
2014	Bénéficiaires						1 873	1 782	719	4 374	-	-
	Investissement (en millions d'euros)						249	214	101	-	564	62
2015	Bénéficiaires							1 724	1 507	3 231	-	-
	Investissement (en millions d'euros)							229	224	-	453	50
2016	Bénéficiaires								2 660	2 660	-	-
	Investissement (en millions d'euros)								380	-	380	42
Total										77 744	10 439	2 043

Source : rapport d'évaluation d'octobre 2018.

Plusieurs éléments peuvent être soulignés :

– la dépense fiscale générationnelle ⁽¹⁾ totale pour la période 2009-2016 est de l'ordre de 2 milliards d'euros, pour un montant total d'investissement de plus de 10 milliards d'euros ;

– l'évolution du nombre de bénéficiaires et du montant total des investissements sont corrélées, faisant apparaître un montant moyen d'investissement relativement stable, évalué à 134 274 euros sur la période 2009-2016 ;

– sur la base d'une hypothèse simplificatrice ⁽²⁾, le rapport estime que le dispositif « Censi-Bouvard » a contribué à la construction de 75 000 à 80 000 logements.

De manière générale, le rapport conclut au caractère déterminant du taux de la réduction d'impôt dans l'attractivité du dispositif et, partant, dans le volume d'investissement constaté.

Un lien très clair entre le taux de la réduction d'impôt et le montant de la dépense fiscale est ainsi établi, soulignant notamment le caractère incitatif du taux de 25 % applicable aux investissements réalisés en 2009 et 2010. Le passage du taux de 25 % à 11 % a ainsi notablement amoindri l'attractivité du dispositif et, par conséquent, la dépense générationnelle associée.

Les graphiques ci-dessous illustrent, d'une part, à partir des données disponibles dans les *Évaluations des voies et moyens, tomes II*, l'évolution de la dépense fiscale associée à la réduction d'impôt entre 2009 et 2017 et le nombre de bénéficiaires et, d'autre part, à partir des éléments contenus dans le rapport d'évaluation d'octobre 2018 précité, le nombre de logements commandés et livrés au cours de la même période.

**ÉVOLUTION DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DU DISPOSITIF « CENSI-BOUVARD »
ET DE LA DÉPENSE FISCALE ASSOCIÉE**

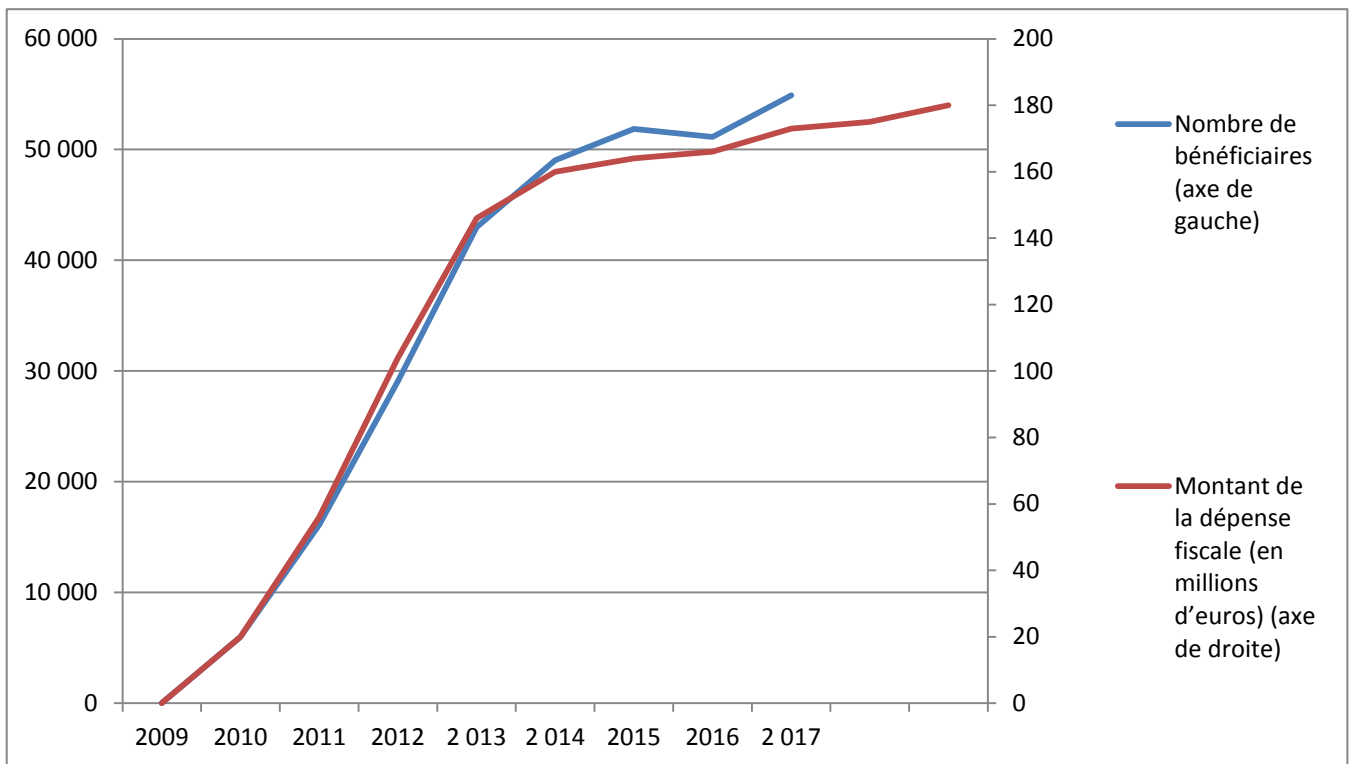
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019 (p)
Nombre de bénéficiaires	0	6 000	16 112	29 100	42 980	49 020	51 853	51 151	54 884	–	–
Montant de la dépense fiscale (en millions d'euros)	0	20	56	104	146	160	164	166	173	175	180

Source : commission des finances, sur la base des données contenues dans les *Évaluations des voies et moyens*, tome II.

(1) La dépense fiscale générationnelle correspond pour une année donnée au « montant de la réduction d'impôt acquis au titre d'une année », Rapport d'évaluation d'octobre 2018.

(2) Par hypothèse, les bénéficiaires sont supposés n'investir que dans un seul logement.

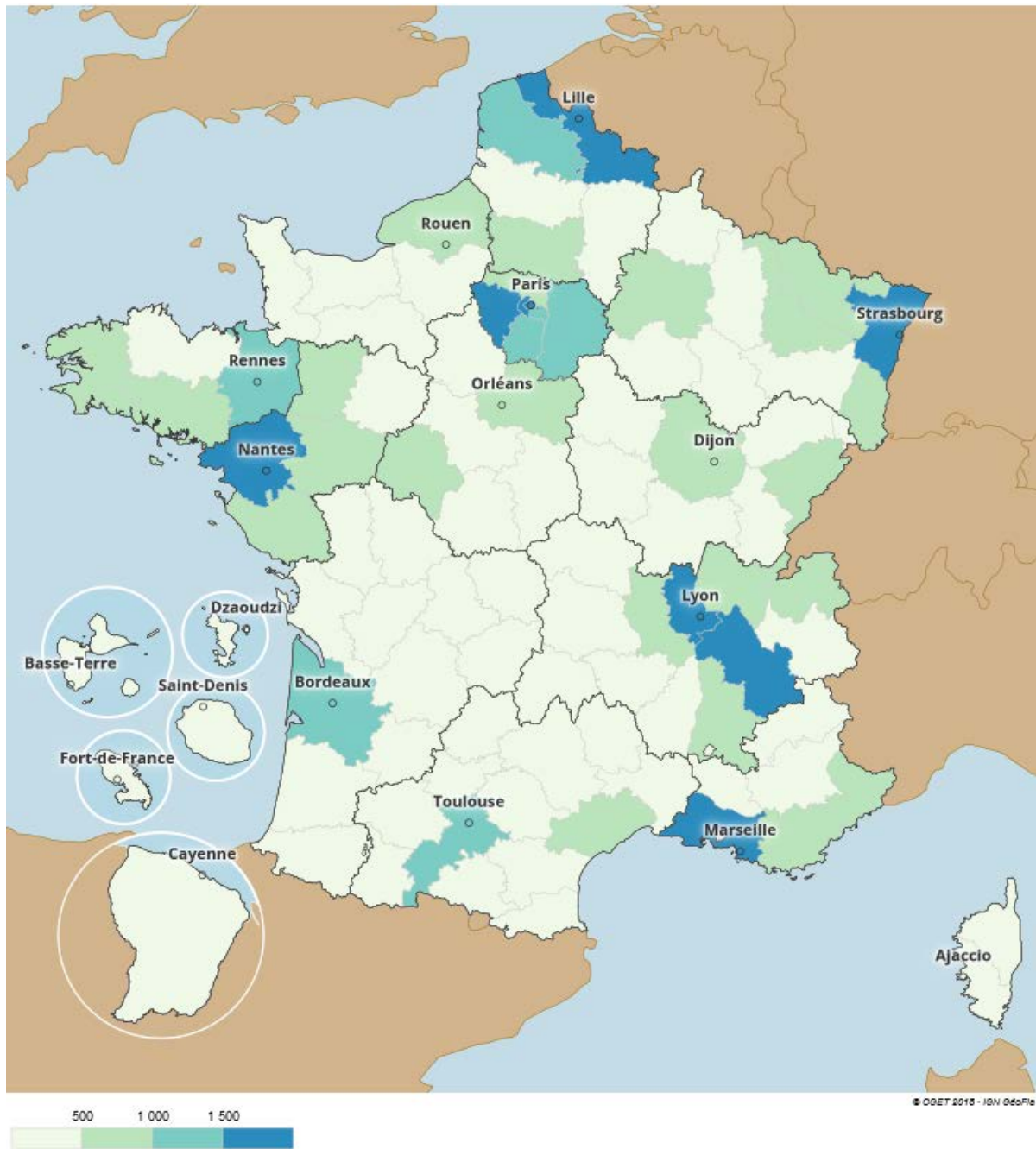
ÉVOLUTION DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES ET DU MONTANT DE LA DÉPENSE FISCALE



Source : commission des finances, sur la base des données contenues dans les Évaluations des voies et moyens, tome II.

La carte ci-dessous présente la répartition territoriale des bénéficiaires de la réduction d'impôt en 2017 et illustre, assez logiquement, la concentration des bénéficiaires dans les départements dans lesquels se trouvent des grandes métropoles.

RÉPARTITION DÉPARTEMENTALE DES BÉNÉFICIAIRES DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT DITE « CENSI-BOUVARD »



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission et à l'aide de l'outil de cartographie en ligne de l'Observatoire des territoires.

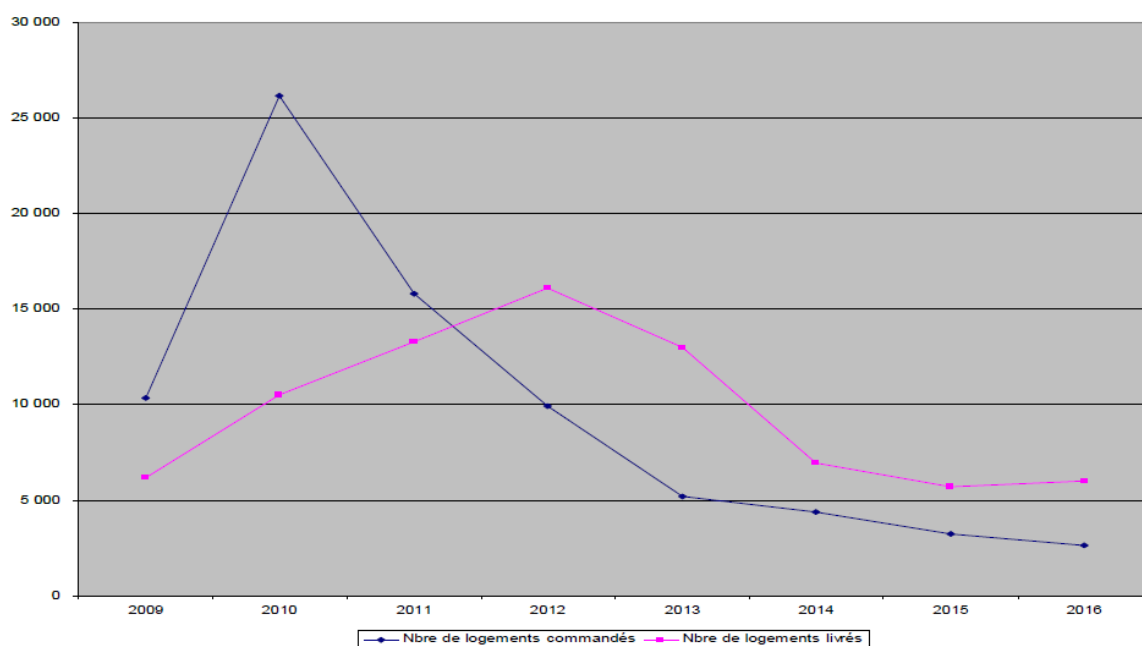
RÉPARTITION PAR RÉGION DU NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DU DISPOSITIF « CENSI-BOUVARD » ET DU MONTANT DE LA DÉPENSE FISCALE ASSOCIÉE EN 2017

	Nombre de bénéficiaires	Montant de la réduction d'impôt (en millions d'euros)	Part des bénéficiaires dans bénéficiaires totaux	Montant moyen de l'avantage fiscal (en euros)	Part du montant de la réduction d'impôt dans montant total
Auvergne-Rhône-Alpes	9 440	27 371 766	16,44 %	2 900	15,01 %
Bourgogne Franche Comté	2 466	7 934 870	4,29 %	3 218	4,35 %
Bretagne	3 303	10 386 899	5,75 %	3 145	5,70 %
Centre Val de Loire	2 000	6 210 493	3,48 %	3 105	3,41 %
Grand Est	5 441	17 971 617	9,47 %	3 303	9,86 %
Hauts de France	5 039	14 834 382	8,77 %	2 944	8,14 %
Ile-de-France	11 685	40 948 544	20,35 %	3 504	22,46 %
Normandie	2 338	6 921 350	4,07 %	2 960	3,80 %
Nouvelle Aquitaine	3 288	10 565 098	5,73 %	3 213	5,79 %
Occitanie	3 536	11 492 955	6,16 %	3 250	6,30 %
Pays de la Loire	4 279	13 065 095	7,45 %	3 053	7,16 %
Provence Alpes Côte d'Azur	3 955	12 471 081	6,89 %	3 153	6,84 %
Corse	175	666 574	0,30 %	3 809	0,37 %
Guadeloupe	115	331 099	0,20 %	2 879	0,18 %
Guyane	48	153 460	0,08 %	3 197	0,08 %
Martinique	131	442 703	0,23 %	3 379	0,24 %
Mayotte	11	17 800	0,02 %	1 618	0,01 %
Réunion	177	561 089	0,31 %	3 170	0,31 %
Total	57 427	182 346 875			

Source : commission des finances, à partir des données de la DGFIP, 5^{ème} émission, 2017.

NB. Le montant total de la réduction d'impôt présente un écart de l'ordre de 10 millions d'euros par rapport au montant de 173 millions d'euros qui figure, au titre de l'année 2017 dans le tome II des *Évaluations des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2019.

ÉVOLUTION DE L'INVESTISSEMENT « CENSI-BOUVARD »



Source : rapport d'évaluation d'octobre 2018 précité.

b. Une contribution notable quoique différenciée à la construction de logements en résidence

● Si le rapport d'évaluation considère qu'il est « *difficile de mesurer l'impact effectif du dispositif 'Censi-Bouvard' sur la construction de résidences de services* », il présente des éléments qui donnent une indication sur la part des constructions de résidences de services bénéficiant du dispositif fiscal dans l'ensemble des constructions. Ces informations sont à considérer avec précaution, à la lumière des précisions suivantes :

– les données, transmises en 2015, proviennent des organisations professionnelles et reprennent les grandes moyennes de la production de logements en résidences meublées ;

– les données correspondent aux premières années d'application du dispositif et surestiment, par conséquent, probablement la part de logements réalisés avec le bénéfice de la réduction d'impôt.

NOMBRE DE LOGEMENTS EN RÉSIDENCES MEUBLÉES PRODUITS

	Logements réalisés par an	Dont logement bénéficiant du dispositif	Part des logements bénéficiant du dispositif dans l'ensemble des logements
Résidences personnes âgées	3 000	2 700	90 %
Résidences étudiants	4 000	3 600	90 %
Résidences de tourisme	4 000	2 000	50 %
Total	11 000	8 300	75 %

Source : estimations FPI/SNRT.

Sous ces réserves, le tableau ci-dessus semble toutefois justifier le recentrage opéré en loi de finances pour 2017, en excluant les résidences de tourisme dont la construction semble moins dépendante de la réduction d'impôt.

De manière générale, le rapport indique que le nombre de logements en résidence a « *fortement augmenté* » au cours des vingt dernières années, passant de près de 3 500 en 1997 à un peu plus de 25 000 en 2016. Le total des constructions sur la période s'élève à 306 500 logements. *In fine*, la part des logements en résidence dans le total des logements mis en chantier est ainsi passée de 0,8 % à 5,9 %.

La carte ci-dessous illustre « *assez naturellement* » que « *le volume de mises en chantier de logements en résidence tend à être plus important dans les plus grandes métropoles, concentrant population et étudiants, et dans les régions littorales et montagneuses, à caractère touristique.* »⁽¹⁾.

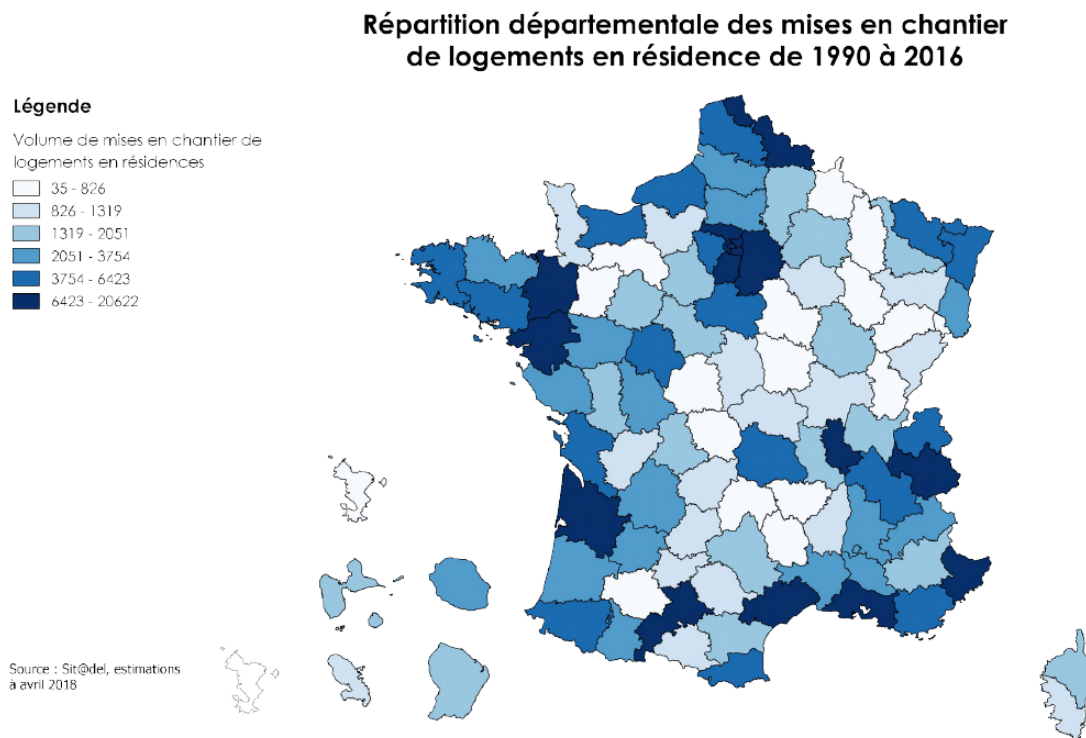
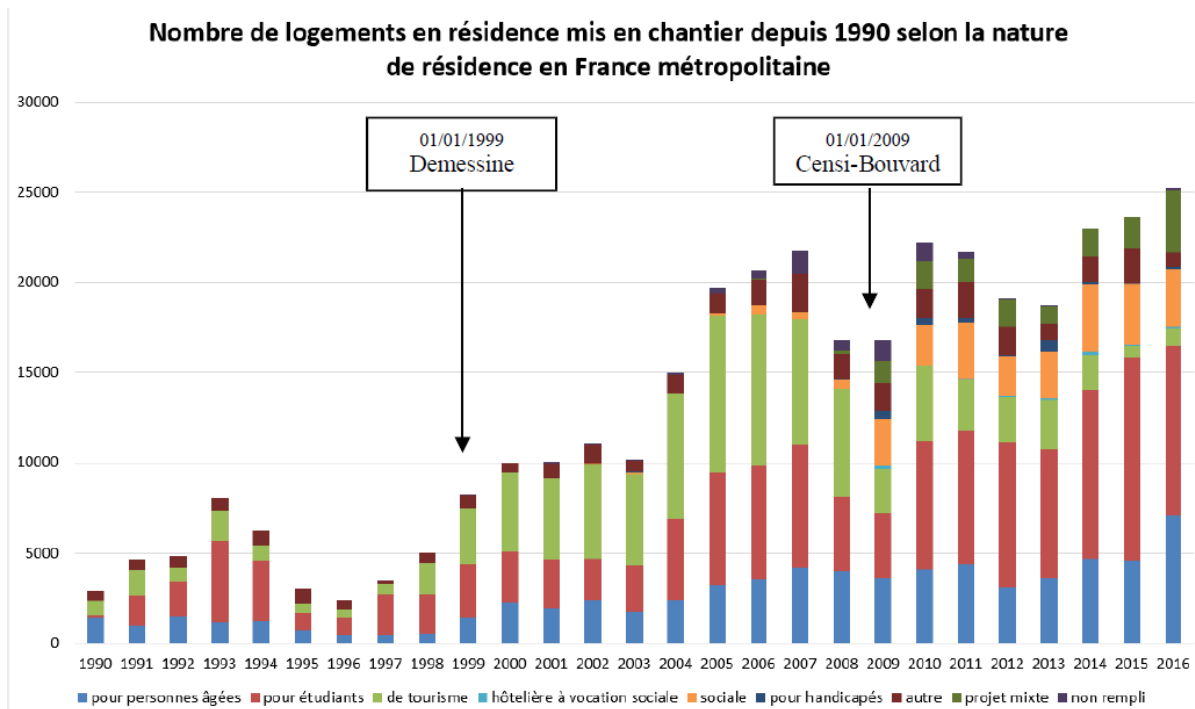


Figure 1: Répartition départementale des logements en résidence commencés (mis en chantier) de 1990 à 2016

Source : Sit@del2, estimations à avril 2018

- Sur la période 1990-2016, en France métropolitaine, la part des mises en chantier de logements pour étudiants est de 28,5 %, celle des résidences de tourisme et des résidences pour personnes âgées s'élevant respectivement à 20 % et 16,5 %.

(1) Rapport d'évaluation d'octobre 2018.



Source : rapport d'évaluation du dispositif « Censi-Bouvard » d'octobre 2018.

- *Les résidences avec services pour étudiants*

Soulignant que « *le monde étudiant s'est profondément transformé* »⁽¹⁾ depuis quarante ans, notamment en raison de l'augmentation du nombre de personnes accédant à l'enseignement supérieur et de l'allongement de la durée des études, le rapport d'évaluation du dispositif « Censi-Bouvard » évoque le « *déficit quantitatif* » de l'offre publique de logements et rappelle qu'il s'agit également d'un enjeu d'attractivité des territoires pour l'accueil d'étudiants étrangers.

De manière générale, le rapport rappelle le « *réel dynamisme* » du secteur des résidences pour étudiants depuis les années 1990 et, de nouveau, depuis 2010. Cette tendance masque toutefois des inégalités territoriales, le besoin en logements étudiants étant, par définition, davantage marqué dans les grandes villes et les villes universitaires qui connaissent parfois, du fait de l'importance de la demande, une « *sévère pénurie de logements disponibles* »⁽²⁾.

Sur la période 2014-2018, les statistiques de l'observatoire des résidences étudiantes dénombrent 27 508 logements livrés sur l'ensemble du territoire et 27 782 lits.

(1) Rapport d'évaluation de 2018 précité.

(2) Ibid.

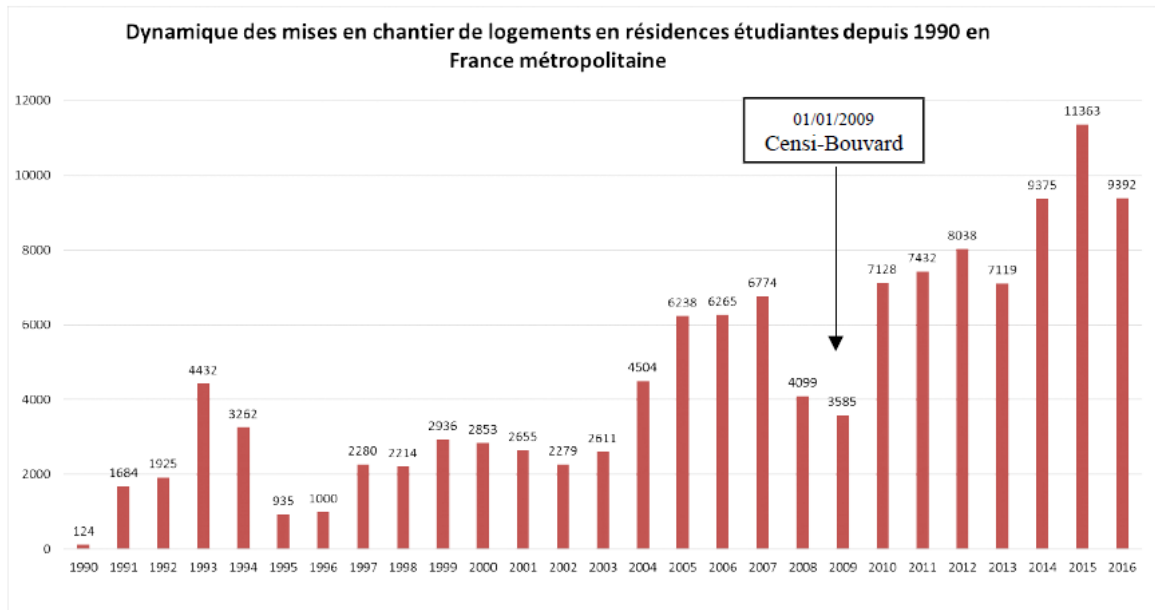


Figure 9 : Nombre de logements en résidence étudiante commencés (mis en chantier) entre 1990 et 2016 en France métropolitaine

Source : SDeS, Sit@del, estimation à avril 2018

- *Les résidences avec services pour personnes âgées et personnes handicapées*

« La carence actuelle et avérée en offres de logements adaptés est amenée à se creuser. »⁽¹⁾. Le sous-équipement en structures permettant l'accueil de personnes âgées et handicapées, qui caractérise aujourd'hui l'ensemble des territoires, risque de devenir d'autant plus problématique que le vieillissement de la population continuera à exercer une pression haussière sur la demande de logements dans de tels établissements.

Selon l'Institut Montaigne, les résidences avec services n'étaient, en 2015, en mesure d'accueillir qu'entre 1 % et 1,6 % des personnes valides âgées de plus de 75 ans⁽²⁾. Les projections démographiques rappelées dans le rapport d'évaluation du « Censi-Bouvard » évoquent une hausse importante du nombre de personnes âgées de plus de 75 ans d'ici 2060 : de 6,1 millions en 2018, ce nombre passerait à 17,2 millions en 2060. Les besoins de logements dans des résidences de services adaptées vont ainsi être croissants.

Actuellement, selon les données communiquées par la confédération SYNERPA pour les résidences de services seniors, le nombre de résidences pour personnes âgées construites par an serait de l'ordre de 100 sur l'ensemble du territoire, pour un nombre de logements de l'ordre de 8 000 à 12 000. Par ailleurs, le syndicat national des résidences de services pour les aînés (SNRA) souligne que le nombre de résidences devrait augmenter de 130 en 2018.

(1) Rapport d'évaluation de 2018 précité.

(2) Institut Montaigne, « Faire du bien-vieillir un projet de société. Logement, patrimoine et emploi des seniors. », juillet 2015.

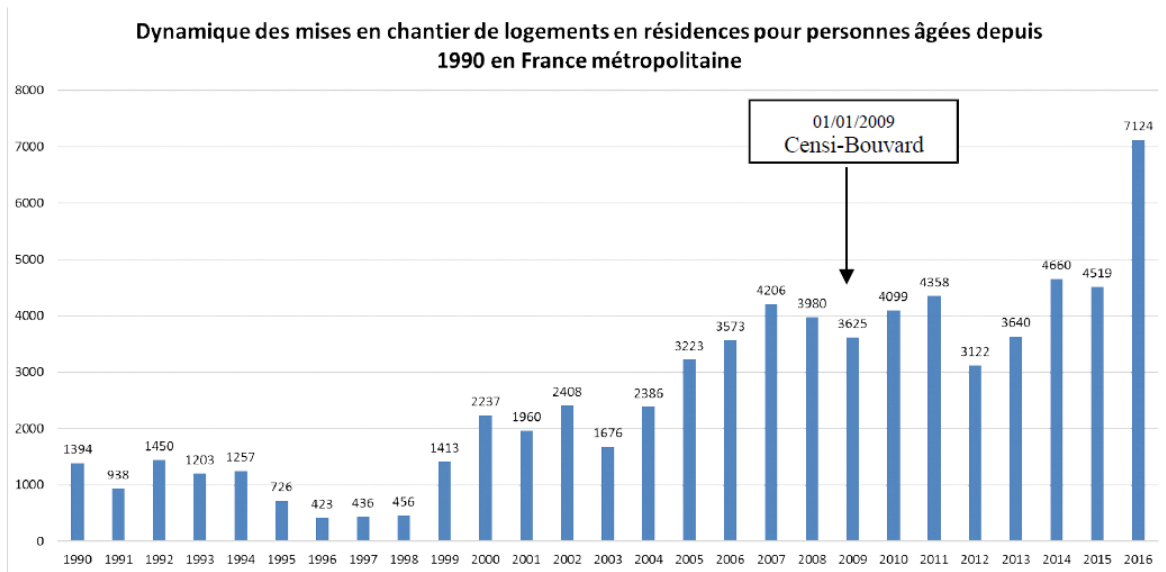


Figure 11 : Nombre de logements en résidence pour personnes âgées commencés (mis en chantier) entre 1990 et 2016 en France métropolitaine

Source : SDeS, Sit@del, estimation à avril 2018

Du point de vue de la construction, les régions particulièrement dynamiques sont l'Île-de-France, le Sud-Est et le sillon rhodanien. Le rapport rappelle que l'INSEE ⁽¹⁾ estime que les régions où les besoins seront les plus importants en 2050 sont l'Île-de-France, l'Auvergne-Rhône-Alpes et la Nouvelle Aquitaine, illustrant ainsi la nécessité de réorienter l'effort de construction vers les territoires dans lesquels la demande de tels logements sera la plus forte.

c. Une efficacité incertaine

D'une manière générale, le rapport estime que le dispositif « Censi-Bouvard » permet de développer la construction de résidences de services pour étudiants, comme pour personnes âgées ou handicapées, dans des zones qui n'attirent pas les investisseurs institutionnels mais conclut à la difficulté d'en mesurer « *l'impact effectif sur la construction de résidences de services, car il faudrait l'isoler des effets conjoncturels et déterminer la part de ces logements qui auraient été réalisés avec le seul dispositif de droit commun des BIC.* »

En dépit de ce constat et de la concession relative au « *coût important pour les finances publiques* », le ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales considère qu'une « *prorogation du dispositif est souhaitable* ».

Le Rapporteur général se félicite que le Parlement dispose de deux rapports d'évaluation récents du dispositif « Censi-Bouvard » qui proposent une analyse plus documentée que celle résultant de la revue des dépenses fiscales et des niches sociales effectuée par le « comité Guillaume » en juin 2011. Pour mémoire, la dépense fiscale correspondant à la réduction d'impôt accordée au titre

(1) INSEE, « *Situations démographiques et projections de population 2005-2050* ».

des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle avait obtenu le score de 1.

Il souligne toutefois que la tonalité générale de ces rapports, établis sur la base de données provenant des professionnels du secteur, leur confère le caractère d'un plaidoyer pour le maintien d'un dispositif dont l'efficacité ne peut être affirmée avec certitude.

Si le recueil d'informations auprès des professionnels n'est – évidemment – pas contestable en soi et permet de fournir des informations précieuses sur les enjeux du secteur et l'état des lieux de la dynamique de construction des résidences de services, cela souligne **la dépendance de l'évaluation effectuée, en l'espèce par le ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales, aux informations transmises par la ou les filières concernées.**

Le Rapporteur général relève que le contraste entre les conclusions du rapport d'évaluation d'octobre 2018 et l'appréciation, très dure et sans appel, portée sur le dispositif par la direction de la législation fiscale (DLF) est particulièrement frappant et ne peut que laisser la Représentation nationale dans une situation inconfortable.

Comme l'indique la Cour des comptes dans son rapport sur la gestion des dépenses fiscales en faveur du logement réalisé, à la demande de la commission des finances de l'Assemblée nationale, en mars 2019, la DLF considère que le **dispositif « Censi-Bouvard » est « inefficace, peu favorable aux contribuables (victimes de 'vendeurs de défiscalisation') et profitant aux exploitants »** ⁽¹⁾.

La Cour rappelle également que la prorogation du dispositif « Censi-Bouvard », qui avait été évoquée à la demande de la DHUP lors de la dernière conférence fiscale du 29 mai 2018, dans le cadre de la préparation du projet de loi de finances pour 2019, n'a fait l'objet d'aucune évaluation préalable.

B. LES MODIFICATIONS APPORTÉES EN LOI DE FINANCES POUR 2019 : UNE PROROGATION À CHAMP CONSTANT

- L'article 186 de la loi de finances pour 2019 a prorogé, à champ et taux constants, le dispositif pour une durée de trois, portant ainsi son terme au 31 décembre 2021. Le BOFiP a été mis à jour en ce sens le 7 mars 2019.

Lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2019, le Rapporteur général avait proposé une extinction progressive du dispositif permettant, d'une part, de prendre acte de la fin, plusieurs fois annoncée, du dispositif et, d'autre part, de ménager un contexte de transparence et de prévisibilité pour les investisseurs.

(1) Rapport précité, page 29.

Il prend acte de la pure et simple prorogation adoptée à l'automne et considère qu'elle pourrait utilement contribuer au financement des résidences de services pour personnes âgées ou handicapées dont le développement est une nécessité et un enjeu d'importance pour les années à venir. Il souligne toutefois qu'à l'heure actuelle, rien n'invite ou n'incite les contribuables à privilégier ce type d'investissements.

Enfin, le Rapporteur général estime qu'il est regrettable que les déclarations fiscales ne permettent pas d'identifier les « préférences » des investisseurs pour telle ou telle structure et considère qu'une telle identification aurait permis et permettrait d'assurer un meilleur suivi du dispositif et de réorienter, le cas échéant, l'instrument fiscal vers les catégories de résidences pour lesquelles les besoins sociétaux sont les plus importants ou les plus prioritaires.

*

* *

IX. LA TAXE D'HABITATION

La suppression de la taxe d'habitation (TH) pour 80 % des ménages est l'un des engagements de campagne du Président de la République. Mesure favorable au pouvoir d'achat des Français, la suppression intégrale de la TH pour les résidences principales à horizon 2023 est une réforme ambitieuse et de justice fiscale. Elle présente toutefois, pour les collectivités locales, des enjeux de nature différente sur lesquels le projet de loi de finances pour 2020 devra apporter des éclaircissements. À ce jour, seuls les grands principes de la réforme de la fiscalité locale ont été esquissés. Le Gouvernement a engagé, le 18 juin 2019, une concertation avec les associations d'élus locaux pour préciser ces pistes de réforme de la fiscalité locale.

A. LA TAXE D'HABITATION, UN IMPÔT BIENTÔT INTÉGRALEMENT SUPPRIMÉ POUR L'ENSEMBLE DES FRANÇAIS

L'état du droit s'agissant de la TH, notamment détaillé dans le rapport établi dans le cadre du projet de loi de finances pour 2018⁽¹⁾ et dans le RALF 2018⁽²⁾, ne sera ici que brièvement rappelé.

1. La taxe d'habitation, un impôt assorti de plusieurs exonérations et mécanismes de dégrèvement

Due au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, par l'occupant d'un immeuble affecté à l'habitation, comme résidence principale ou secondaire, quelle que soit sa qualité (propriétaire ou locataire)⁽³⁾, la TH est associée à plusieurs régimes d'exonérations et fait l'objet d'abattements et de plafonnements.

Au-delà des exonérations dont bénéficient certains locaux⁽⁴⁾, plusieurs dispositifs minorent la charge incombant aux redevables au titre de la TH. Ceux-ci peuvent ainsi bénéficier d'abattements obligatoires⁽⁵⁾ ou facultatifs⁽⁶⁾ ainsi que du mécanisme de plafonnement qui allège, voire annule, le montant de la TH.

Par ailleurs, certains contribuables sont, par principe, exonérés du paiement de la TH. De manière générale, les dispositifs d'exonération de TH sont orientés vers les ménages aux revenus modestes et vers les personnes âgées. Le tableau ci-dessous rappelle les principales exonérations de droit commun ainsi que le nombre de personnes concernées et le montant total des exonérations en 2018.

(1) M. Joël Giraud, Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2018, tome II, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 273, 12 octobre 2017.

(2) M. Joël Giraud, Rapport fait au nom de la commission des finances sur l'application des mesures fiscales, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1172, 18 juillet 2018.

(3) Articles 1407 et 1408 du CGI.

(4) Article 1408 du CGI, II.

(5) Notamment abattement pour charge de famille.

(6) Abattement général à la base, abattement en faveur des personnes aux revenus modestes et abattement en faveur des personnes handicapées ou invalides.

EXONÉRATIONS DE DROIT COMMUN DE TAXE D'HABITATION

Exonérations de droit commun pour certains contribuables	Nombre de personnes concernées en 2018	Montant total exonéré en 2018 (en millions d'euros)
– titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA) dont les revenus n'excèdent pas 803 euros par mois pour une personne seule et 1 247 euros par mois pour un couple – titulaires de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI) dont les revenus n'excèdent pas 704,80 euros par mois pour une personne seule et 1 234,50 euros par mois pour un couple (1° du I de l'article 1414 CGI)	26 040	13,9
– contribuables âgés de plus de soixante ans et veuves ou veufs, quel que soit leur âge, sous conditions de ressources et s'ils ne sont pas passibles de l'impôt sur la fortune immobilière au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation ⁽¹⁾ ; exonération applicable également s'ils occupent leur habitation avec leurs enfants majeurs et que ceux-ci sont inscrits comme demandeurs d'emploi et disposent de ressources inférieures ou égales au montant de l'abattement fixé au I de l'article 1414 A du CGI (2° du I et IV de l'article 1414 CGI)	2 405 699	1 495,5
– contribuables atteints d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir par leur travail aux nécessités de l'existence, sous conditions de ressources (3° du I de l'article 1414 CGI)	93 135	56,4
– titulaires de l'allocation aux adultes handicapés (AAH), sous conditions de ressources (1 bis du I de l'article 1414 CGI)	567 959	305,3
Total	3 092 833	1 871,1

Source : DGFIP.

En outre, certains contribuables bénéficient de **mesures spécifiques** introduites en loi de finances pour 2016 ⁽²⁾ afin de limiter les effets défavorables de la fiscalisation des majorations pour charges de famille ainsi que de la suppression de la demi-part dite « vieux parents », mesures toutes deux effectives en 2014 ⁽³⁾. Ainsi, deux dispositifs visant à limiter l'entrée dans l'imposition de certains ménages coexistent :

– la **clause dite de « grand-père » ou de maintien des droits acquis** qui pérennise les exonérations d'imposition locale et de contribution à l'audiovisuel public (CAP) dont ont bénéficié, en 2014, les personnes concernées par l'article 28 de la première loi de finances rectificative pour 2014 ⁽⁴⁾ en rehaussant les seuils de RFR auxquels l'exonération est conditionnée ;

(1) Article 1413 bis du CGI.

(2) Article 75 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

(3) Adoptée en loi de finances pour 2009 (loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009), la suppression de la demi-part dite « vieux parents » est effective depuis 2014.

(4) Loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014, article 28.

– le mécanisme de sortie « en sifflet » qui permet notamment aux contribuables ayant perdu le bénéfice de l'exonération de TH prévue à l'article 1414 du CGI de conserver, pendant deux ans, le bénéfice de cette exonération – associée au dégrèvement de CAP – et de s'acquitter ensuite progressivement d'une partie croissante de leur TH. À l'issue de la deuxième année, ils bénéficient, pour le calcul de leur TH, d'un abattement des deux tiers de leur valeur locative puis d'un abattement d'un tiers la quatrième année.

2. Le dégrèvement sous conditions de ressources pour 80 % des ménages les plus modestes

● Instauré par l'article 5 de la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾, le dégrèvement intégral de la TH au titre de l'habitation principale vise à exonérer progressivement du paiement de la TH 80 % des foyers en 2020. Applicable sous conditions de ressources et déclinée en trois étapes, la mise en place de cette mesure prévoit un dégrèvement de 30 % en 2018, de 65 % en 2019 et de 100 % en 2020. Ce dégrèvement, dit « Macron », s'ajoute aux différents mécanismes d'exonération et d'abattement existants et a vocation à dispenser, en 2020, 17,6 millions de foyers, soit 80 % des Français du paiement de la TH.

DÉGRÈVEMENT PRÉVU À L'ARTICLE 5 DE LA LFI 2018

	2018	2019	2020
Valeur du dégrèvement	30 %	65 %	100 %
Gain moyen associé au dégrèvement	166 euros	361 euros	555 euros

Source : direction générale des finances publiques (DGFIP).

● La constitutionnalité d'un dispositif aboutissant à maintenir une imposition ne reposant plus que sur 20 % des foyers, notamment soulevée par certains députés et certains sénateurs dans leur saisine respective du Conseil constitutionnel au titre de la loi de finances pour 2018, a donné lieu à une décision ayant fait l'objet de nombreux commentaires.

Si le Conseil constitutionnel a, en l'espèce, écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, il a toutefois pris soin « de préciser que cette appréciation ne préjudiciait pas à la possibilité, qu'à l'avenir, il puisse porter une autre appréciation sur ce point, compte tenu de la façon dont sera traitée la situation des contribuables restant assujettis à la taxe d'habitation dans le cadre d'une réforme annoncée de la fiscalité locale » ⁽²⁾.

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 5.

(2) Conseil constitutionnel, commentaire de la décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, Loi de finances pour 2018.

Semblant tenir compte de cette utile précision et dans la perspective d'une concertation sur la réforme annoncée de la fiscalité locale, le Gouvernement a annoncé la suppression définitive et intégrale de la TH sur les résidences principales d'ici 2023. Les éléments rendus publics à ce jour semblent indiquer qu'un nouveau dégrèvement progressif sera proposé dans le cadre du projet de loi de finances pour 2020. L'année 2022 devrait, en tout état de cause, être la dernière année au cours de laquelle la TH serait payée par les foyers y demeurant assujettis. *In fine*, ce sont près de 24,4 millions de foyers qui bénéficieront de la suppression complète de la TH.

Le tableau ci-dessous rappelle, sur la base des éléments communiqués par le Gouvernement, le gain moyen associé aux deux dégrèvements adoptés et annoncés, ainsi que le gain moyen associé à la suppression intégrale de la TH à horizon 2023.

NOMBRE DE FOYERS CONCERNÉS ET GAIN MOYEN

	Dégrèvement dit « Macron » pour 80 % des foyers LFI 2018	Dégrèvement pour les 20 % des foyers restants annoncé dans le PLF 2020	Dégrèvement pour l'ensemble des foyers
Nombre de foyers concernés	17 580 270	6 788 569	24 368 839
Gain moyen associé au dégrèvement intégral	555 euros	1 158 euros	723 euros
Date à laquelle le dégrèvement sera intégral (100 %)	2020	2023	2023

Note de lecture : le nombre total de foyers TH est de 29 494 615, dont 5 125 776 qui étaient déjà exonérés de TH avant la réforme introduite en LFI 2018.

Source : DGFIP.

B. LES DISPOSITIONS EXCEPTIONNELLES D'EXONÉRATION AU BÉNÉFICE DE CERTAINS MÉNAGES

Plusieurs dispositions législatives ont été adoptées en loi de finances pour 2018 et pour 2019 afin de permettre une articulation cohérente entre le dégrèvement dit « Macron », d'une part, et les dispositions spécifiques du mécanisme de « sortie en sifflet » précité dont bénéficient certains contribuables, d'autre part. Ces dispositions consistent en un prolongement exceptionnel de l'exonération de TH au titre de l'année 2017 puis de l'année 2018, permettant également aux contribuables concernés de ne pas s'acquitter du paiement de la CAP.

1. Le maintien de l'exonération de taxe d'habitation et de contribution audiovisuelle publique pour certains ménages au titre de l'année 2017 (LFI 2018)

À l'initiative du Gouvernement, la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾ a introduit une exonération spécifique de TH et de CAP au bénéfice de certains ménages, afin d'assurer la transition entre le mécanisme de sortie en sifflet de TH instauré par la loi de finances pour 2016 ⁽²⁾ et le dégrèvement instauré par l'article 5 de la loi de finances pour 2018.

À titre dérogatoire et transitoire, une exonération a ainsi été introduite au titre de l'année 2017, au bénéfice des personnes qui sont entrées dans le mécanisme de sortie en sifflet en 2015 ⁽³⁾ et qui auraient, en l'absence de mesure spécifique, dû s'acquitter, en 2017, d'un tiers du montant de leur TH, calculée sur la base d'une valeur locative réduite de deux tiers et, en 2018, de deux tiers du montant de la TH, minoré de 30 % au titre du dégrèvement introduit par l'article 5 de la loi de finances pour 2018.

Le dispositif introduit permet donc :

– **d'exonérer de TH et de CAP en 2017** les redevables se trouvant dans la troisième année du mécanisme de sortie en sifflet prévue par le 2° du I *bis* de l'article 1414 du CGI. L'exonération de TH emportant celle de CAP, la CAP est due dès lors que la personne est redevable de la TH ;

– **de faire bénéficier d'un dégrèvement de 100 % de la TH en 2018 et en 2019** les redevables qui relèvent des troisième et quatrième années du mécanisme de sortie en sifflet, en application du 2° du I *bis* de l'article 1414 du CGI, ou qui sont éligibles au « nouveau » dégrèvement prévu par l'article 5 de la loi de finances pour 2018. Ces derniers bénéficient donc d'un dégrèvement plus favorable, car total, que celui de droit commun de 30 % en 2018 et 65 % en 2019.

Les tableaux ci-dessous rappellent les conséquences pour les redevables des modifications introduites par l'article 7 de la loi de finances pour 2018.

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 7.

(2) Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, article 75.

(3) Ces personnes ont été exonérées de TH en 2015 et en 2016.

ÉVOLUTION DE LA SITUATION DES REDEVABLES BÉNÉFICIAIRE DU MÉCANISME DE SORTIE EN SIFFLET APRÈS INTRODUCTION D'UN DISPOSITIF TRANSITOIRE PAR L'ARTICLE 7 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2018

Date d'entrée dans le mécanisme de sortie en sifflet	2015	2016	2017	2018	2019	2020
2015	Maintien exonération	Maintien exonération	Maintien exonération ⁽¹⁾	2/3 de TH dégrévés à 100 %	Totalité de la TH dégrévée à 100 %	Totalité de la TH dégrévée à 100 %
2016		Maintien exonération	Maintien exonération	1/3 de TH dégrévés à 100 %	2/3 de TH dégrévés à 100 %	Totalité de la TH dégrévée à 100 %
2017			Maintien exonération	Maintien exonération	1/3 de TH dégrévés à 100 %	2/3 de TH dégrévés à 100 %
2018				Maintien exonération	Maintien exonération	1/3 de TH dégrévés à 100 %

Note de lecture : L'application du dégrèvement au taux de 100 % en 2018 est conditionnée au respect par les redevables des plafonds de RFR prévus à l'article 5 de la loi de finances pour 2018 (soit 27 000 euros pour une personne seule et 43 000 euros pour un couple).

En gras les modifications résultant de l'article 7 de la LFI pour 2018.

(1) L'exonération de TH dispense les redevables concernés du paiement de la CAP.

Source : *commission des finances*.

En 2017, le **nombre d'articles de TH correspondant aux personnes ayant** bénéficié des dispositions de l'article 7 de la loi de finances pour 2018 est de 355 695, pour un **montant total exonéré de TH de 266,5 millions d'euros**. Le montant simulé de la compensation versée aux collectivités locales au titre de l'année 2017 s'élève à 186,2 millions d'euros ⁽¹⁾.

S'agissant de la CAP, le montant total exonéré au titre de l'article 7 de la loi de finances pour 2018 s'élève, au titre de l'année 2017, à 46 millions d'euros.

2. Le maintien de l'exonération de taxe d'habitation et de contribution audiovisuelle publique pour certains ménages au titre de l'année 2018 (LFI 2019)

Lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019, le Gouvernement a proposé de reconduire le dispositif introduit en loi de finances pour 2018.

Par conséquent :

– **les contribuables qui devaient bénéficier en 2018 d'un dégrèvement de 100 % de leur TH seront exonérés de TH**. Pour ces personnes, la mesure est strictement neutre du point de vue du paiement de la TH, mais l'exonération les dispensera du paiement de la CAP. Elle est donc, de ce point de vue, plus favorable ;

(1) Source DGFIP.

– les contribuables qui devaient bénéficier en 2018 d'un abattement sur leur TH au titre du mécanisme de « sortie en sifflet », dont les conditions de ressources les situent en dehors de l'application du dégrèvement introduit par l'article 5 de la loi de finances pour 2018, seront exonérées de TH et donc de CAP en 2018.

ÉVOLUTION DE LA SITUATION DES REDEVABLES BÉNÉFICIAIRE DU MÉCANISME DE SORTIE EN SIFFLET APRÈS INTRODUCTION D'UN DISPOSITIF TRANSITOIRE PAR L'ARTICLE 15 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019

Date d'entrée dans le mécanisme de sortie en sifflet	2015	2016	2017	2018	2019	2020
2015	Maintien exonération	Maintien exonération	Maintien exonération ⁽¹⁾	Maintien exonération⁽¹⁾	Totalité de la TH dégrévée à 100 %	Totalité de la TH dégrévée à 100 %
2016		Maintien exonération	Maintien exonération	Maintien exonération⁽¹⁾	2/3 de TH dégrévés à 100 %	Totalité de la TH dégrévée à 100 %
2017			Maintien exonération	Maintien exonération	1/3 de TH dégrévés à 100 %	2/3 de TH dégrévés à 100 %
2018				Maintien exonération	Maintien exonération	1/3 de TH dégrévés à 100 %

Note de lecture : En gras les modifications résultant de l'article 15 de la LFI pour 2018.

(1) L'exonération de TH dispense les redevables concernés du paiement de la CAP.

Source : commission des finances.

En 2018, le nombre d'articles de TH correspondant aux personnes ayant bénéficié des dispositions de l'article 7 de la loi de finances pour 2018 est de **469 806⁽¹⁾**, pour un **montant total exonéré de 360,2 millions d'euros**. Le montant simulé de la compensation versée aux collectivités locales au titre de l'année 2018 s'élève à 251,4 millions d'euros.

S'agissant de la CAP, le montant total exonéré au titre de l'article 7 de la loi de finances pour 2018 s'élève à 60,7 millions d'euros, dont 54 millions d'euros au titre des personnes éligibles au dégrèvement prévu par l'article 5 de la loi de finances pour 2018. Selon les informations communiquées au moment du débat sur le projet de loi de finances pour 2019, plus de 389 000 personnes seraient concernées, dont 4 190 dans les départements d'outre-mer.

(1) Selon les informations transmises au Rapporteur général lors de la discussion sur le projet de loi de finances pour 2019, « près de 418 000 contribuables » devaient être concernés par les modifications apportées à l'article 7 de la loi de finances pour 2018 par la loi de finances pour 2019.

C. LES COMPENSATIONS AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES DES EXONÉRATIONS ET DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION

La TH représente une ressource importante pour les collectivités territoriales de près de 22,8 milliards d'euros en 2018. Elle fait toutefois l'objet d'exonérations et de dégrèvements dont les modalités de compensation font chaque année l'objet de débats lors de l'examen du projet de loi de finances. Ces compensations peuvent prendre respectivement la forme d'une allocation compensatrice ou d'un dégrèvement versés par l'État.

RÉPARTITION DE LA TAXE D'HABITATION ET MONTANT DES DÉGRÈVEMENTS ET DES ALLOCATIONS COMPENSATRICES

(en millions d'euros)

Taxe d'habitation	2014	2015	2016	2017	2018	2019 ⁽¹⁾
Produit national	20 615	21 778	21 862	22 282	22 767	nd
<i>dont part EPCI</i>	6 589	6 961	6 648	6 961	7 137	nd
<i>dont part commune</i>	13 922	14 714	15 113	15 222	15 540	nd
Dégrèvements	3 487	3 780	3 938	3 652	6 673	11 454
Allocations compensatrices	1 276	1 454	1 174	1 650	1 733	1 765

nd : non disponible.

(1) Prévision du projet de loi de finances pour 2019.

Source : *Observatoire des finances et de la gestion publique locales*, Les allègements de fiscalité directe locale et leurs compensations, collection « Cap sur... », n° 2, avril 2018.

Le montant des dégrèvements de TH s'élevait en 2018 à 6 673 millions d'euros, en forte hausse par rapport à 2017 du fait de l'entrée en vigueur progressive (30 %) du dégrèvement permettant à 80 % des foyers d'être dispensés partiellement du paiement de la TH au titre de leur résidence principale. Le montant des allocations compensatrices de TH est stable et s'élevait en 2018 à 1 733 millions d'euros.

1. Les exonérations de taxe d'habitation font l'objet d'une allocation compensatrice aux collectivités territoriales

Les allocations compensatrices sont des allocations annuelles prenant la forme d'un prélèvement sur recettes (PSR), intitulé *Compensation d'exonérations relatives à la fiscalité locale*, qui est versé par l'État aux collectivités territoriales pour compenser les pertes de recettes fiscales résultant des exonérations et allègements de bases ou de taux décidés par voie législative. Le mécanisme de compensation est défini par la loi selon des modalités propres à chaque dispositif : aucune exigence constitutionnelle n'impose une compensation intégrale ou partielle de ces exonérations.

Les compensations varient d'une année à l'autre en fonction des évolutions de la base imposable. En effet, le calcul de la compensation – dont les modalités sont fixées au cas par cas dans la loi – prend en compte l'évolution des bases fiscales en excluant toutefois la dynamique de taux, dont l'évolution

demeure à la main de la collectivité territoriale. Le plus souvent, la compensation est versée en année $n + 1$, en prenant en compte les bases de l'année précédente, et en appliquant le taux d'imposition d'une année de référence fixée par la loi (par exemple 1991 pour la compensation de l'exonération de TH pour les personnes de condition modeste). En 2018, les allocations compensatrices d'exonérations liées à la TH représentaient 1 733 millions d'euros, soit 81 % du total des allocations compensatrices versées aux collectivités territoriales.

RÉPARTITION DES ALLOCATIONS COMPENSATRICES DE TAXE D'HABITATION

(en millions d'euros)

Taxe d'habitation	2014	2015	2016	2017	2018	2019 ⁽¹⁾
Exonération des personnes de condition modeste	1 273	1 451	1 170	1 646	1 729	1 762
Suppression de la THLV ⁽²⁾	3,4	3,4	3,4	3,4	3,4	3,4
Total des allocations compensatrices	1 276	1 454	1 174	1 650	1 733	1 765

(1) Prévission du projet de loi de finances pour 2019.

(2) Lors de la réforme de la taxe sur les logements vacants (TLV) en 2012, il a été décidé que les collectivités territoriales qui percevaient la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) perçoivent désormais une compensation spécifique sous forme d'allocation compensatrice.

Source : *Observatoire des finances et de la gestion publique locales*, Les allègements de fiscalité directe locale et leurs compensations, collection « Cap sur... », n° 2, avril 2018.

La principale allocation compensatrice de TH versée par l'État vise à compenser l'ensemble des exonérations des personnes de condition modeste (définies au I de l'article 1414 du CGI). L'allocation compense également l'exonération de TH des personnes bénéficiant du mécanisme de sortie « en sifflet » (défini au I bis de l'article 1414 du même code), qui permet aux contribuables ayant perdu le bénéfice de l'une des exonérations précédentes de le conserver totalement pendant deux ans puis partiellement pendant deux années supplémentaires. Enfin, elle compense également l'exonération exceptionnelle qui vise à faire bénéficier les contribuables qui ont perdu le bénéfice de leur exonération de TH et sont entrés dans le dispositif de « sortie en sifflet » d'un maintien de leur exonération jusqu'à l'application du nouveau dégrèvement au taux de 100 % en 2020 ⁽¹⁾.

Les modalités de calcul de l'allocation compensatrice sont déterminées par l'article 21 de la loi de finances pour 1992 ⁽²⁾ qui dispose qu'il « est instauré un prélèvement sur les recettes de l'État destiné à compenser la perte de recettes résultant des exonérations visées [...] aux I et I bis de l'article 1414 du code général des impôts pour les collectivités locales ». Il est ensuite précisé que la « compensation est égale, chaque année et pour chacune des taxes, au montant des bases d'imposition exonérées au titre de l'année précédente [...] multiplié par le taux voté par chaque collectivité ou groupement pour l'année 1991 ». Toutefois, afin de prendre en compte le transfert de la part départementale de la

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 7.

(2) Loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992, article 21.

TH au bloc communal intervenu en 2010, l'article 77 de la loi de finances pour 2010 ⁽¹⁾ précise que « *les taux à retenir pour calculer les allocations compensatrices de taxe d'habitation à verser à compter de 2011 [...] sont majorés des taux départementaux retenus pour déterminer les compensations versées en 2010 aux départements* ».

Ainsi, dans la mesure où le taux retenu pour le calcul de l'allocation compensatrice ne prend pas en compte les variations de taux décidées par les exécutifs communaux après 1991, la compensation versée est nécessairement inférieure au manque à gagner réel des collectivités territoriales. Le montant de la compensation représentait ainsi 64 % du montant exonéré en 2018.

**TAUX DE COMPENSATION DES EXONÉRATIONS PAR LES ALLOCATIONS
COMPENSATRICES DE TAXE D'HABITATION**

(en millions d'euros)

Taxe d'habitation	2014	2015	2016	2017	2018
Montant exonéré calculé sur bases nettes	2 076	1 691	2 396	2 535	2 702
Allocation compensatrice pour l'exonération des personnes de condition modeste versée aux collectivités territoriales	1 273	1 451	1 170	1 646	1 729
Taux de compensation des montants exonérés calculés sur bases nettes	61 %	86 %	49 %	65 %	64 %

Note : la base nette est déterminée à partir de la valeur locative brute et après déduction des abattements appliqués en matière de TH. Ceux-ci peuvent être obligatoires ou facultatifs pour les collectivités territoriales.

Source : *commission des finances*.

2. Les dégrèvements de taxe d'habitation sont intégralement compensés aux collectivités territoriales

Les dégrèvements sont des prises en charge par l'État de tout ou partie de la contribution due par les contribuables aux collectivités territoriales sur les crédits budgétaires du programme *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*. Ils résultent d'une disposition législative qui diminue totalement ou partiellement le montant de l'impôt dû par le contribuable. En principe, l'État se substitue au contribuable et le montant versé reflète le pouvoir de taux et les bases de la collectivité territoriale. Dans la pratique, certains dégrèvements sont calculés à taux et à abattements figés afin d'éviter de faire supporter à l'État d'éventuelles hausses de taux décidées par les exécutifs locaux. Dans ce cas, le contribuable doit généralement supporter la différence entre l'augmentation du taux ou la baisse des abattements de la collectivité territoriale et le dégrèvement figé dont il bénéficie.

(1) *Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, article 77.*

RÉPARTITION DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION

(en millions d'euros)

Taxe d'habitation	2014	2015	2016	2017	2018
Plafonnement en fonction du revenu	2 906	3 152	2 996	3 002	3 062
Suppression progressive de la TH	–	–	–	–	2 927
Gestionnaires de foyers	47	53	60	67	71
Personnes de condition modeste relogées	34	36	38	38	38
Taxe d'habitation sur les logements vacants	29	27	27	26	25
Cotisations inférieures à 12 euros	2,4	2,4	2,2	2,2	2,9
Autres dégrèvements (contentieux et gracieux)	469	510	815	517	547
Total des dégrèvements	3 487	3 780	3 938	3 652	6 673

Source : Observatoire des finances et de la gestion publique locales, Les allègements de fiscalité directe locale et leurs compensations, collection « Cap sur... », n° 2, avril 2018.

Le montant des dégrèvements pour la TH s'élève à 6 673 millions d'euros en 2018, en nette hausse du fait de l'entrée en vigueur progressive de la suppression de la TH pour 80 % des ménages les plus modestes (2 927 millions d'euros en 2018). Ainsi, les principaux dégrèvements applicables à la TH sont :

- le plafonnement de la TH en fonction du revenu (article 1414 A du CGI) : les contribuables autres que ceux exonérés ou dégrévés totalement (article 1414 du CGI) bénéficient d'un plafonnement de leur cotisation de TH pour la fraction de leur cotisation qui excède 3,44 % de leur revenu fiscal de référence diminué d'un abattement dont le montant varie selon le nombre de parts de quotient familial ;

- depuis le 1^{er} janvier 2018, le nouveau dégrèvement permettant à 80 % des foyers d'être dispensés progressivement du paiement de la TH au titre de leur résidence principale (article 1414 C du CGI) : ce dégrèvement est mis en œuvre de manière progressive (30 % en 2018, 65 % en 2019 et 100 % en 2020). L'État s'est engagé à prendre intégralement en charge le coût du dégrèvement sur la base des taux et abattements votés en 2017 par les collectivités territoriales ;

- le dégrèvement d'office de TH en faveur des gestionnaires de foyers et des organismes sans but lucratif agréés pour les logements loués à des personnes défavorisées et le dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste relogées dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU) ;

- le dégrèvement lié à la réforme de la taxe sur les logements vacants, ceux relatifs aux cotisations inférieures à 12 euros et ceux prononcés à la suite de démarches contentieuses et gracieuses.

Les modalités complexes de compensation des dispositions de l'article 7 de la loi de finances pour 2018

L'article 7 de la loi de finances pour 2018 dispose que :

– les contribuables qui ont perdu le bénéfice de leur exonération de TH, qui auraient dû, en l'absence d'intervention législative, s'acquitter d'une cotisation de TH d'un tiers de leur valeur locative en 2017, bénéficient d'une exonération totale de TH pour 2017. La perte de recette induite par cette exonération est compensée selon les règles de droit commun pour les exonérations de TH (taux 1991) par le biais d'une allocation compensatrice ;

– ces mêmes contribuables, s'ils sont amenés à bénéficier du dégrèvement de TH pour 80 % des ménages, bénéficieront d'un taux de dégrèvement de 100 % de TH pour les années 2018 et 2019 calculé sur la base du taux et des abattements 2017. Le dégrèvement fera quant à lui l'objet d'un remboursement intégral aux collectivités territoriales.

Puis, l'article 15 de la loi de finances pour 2019 a prolongé le dispositif voté en loi de finances pour 2018 en disposant que :

– les contribuables qui ont perdu le bénéfice de leur exonération de TH, qui sont entrés dans le dispositif de sortie en sifflet en 2015 et en 2016 et qui devaient, en conséquence, s'acquitter d'un tiers ou de deux tiers de leur valeur locative en 2018, bénéficient d'une exonération totale de TH pour 2018. La perte de recette induite par cette exonération est compensée selon les règles de droit commun pour les exonérations de TH (taux 1991). Cette mesure a pour conséquence de supprimer le dégrèvement initialement prévu à partir de 2018 (et la compensation intégrale qui l'accompagnait) ;

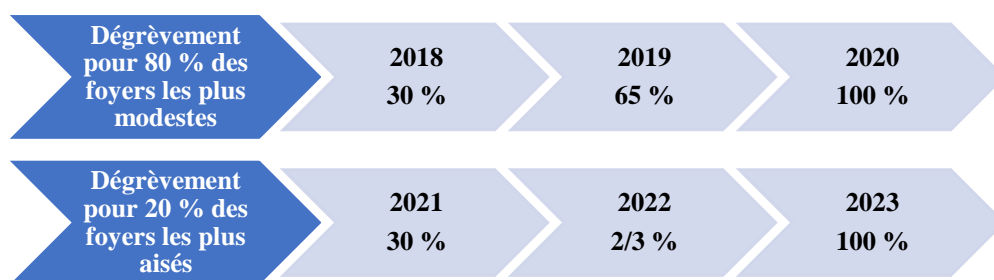
– ces mêmes contribuables, s'ils sont amenés à bénéficier du dégrèvement de TH pour 80 % des ménages, bénéficieront d'un taux de dégrèvement de 100 % de TH pour l'année 2019 calculé sur la base du taux et des abattements 2017. Le dégrèvement fera quant à lui l'objet d'un remboursement intégral aux collectivités territoriales.

Le coût de la mesure pour les collectivités territoriales en matière de TH n'est pas neutre puisque la transformation, en loi de finances pour 2019, d'un dégrèvement en exonération induit une moindre compensation : le dégrèvement, même calculé sur les taux de 2017, est intégralement compensé, tandis que l'exonération est compensée sur les taux de 1991. Pour rappel, le montant exonéré à ce titre était de 266,5 millions d'euros en 2017 pour une compensation de 186,2 millions d'euros et de 360,2 millions d'euros en 2018 pour une compensation de 251,4 millions d'euros (soit 70 % dans les deux cas).

3. La suppression définitive de la taxe d'habitation sera compensée à l'euro près pour toutes les collectivités territoriales

Le Gouvernement a annoncé la suppression définitive de la TH pour la résidence principale à l'horizon de la fin du quinquennat : plus aucun contribuable ne s'acquittera de la TH sur sa résidence principale en 2023. Cette suppression induit une perte de recettes pour les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre, qui fera l'objet d'une compensation intégrale.

CALENDRIER DE LA SUPPRESSION PROGRESSIVE DE LA TAXE D'HABITATION



Source : DGFIP.

Il est rappelé que la mesure ne s'applique pas à l'ensemble des locaux meublés non affectés à l'habitation principale. Les résidences secondaires continueront à être soumises à la TH qui pourra, en zone tendue, faire l'objet d'une majoration, sur délibération de la collectivité territoriale. Les locaux vacants resteront imposables, dans les zones tendues, à la taxe sur les logements vacants (TLV), et sur le reste du territoire, sur délibération de la collectivité territoriale, à la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV). Ces impôts resteront affectés à leurs bénéficiaires actuels et la base d'imposition restera la valeur locative déterminée dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui.

PRODUITS DE TAXE D'HABITATION ET DE TAXE SUR LES LOGEMENTS VACANTS EN 2018

(en millions d'euros)

Impositions	Produits en 2018
TH sur les résidences principales	20 491
TH sur les résidences secondaires hors majoration	2 276
Majoration de TH sur les résidences secondaires	118
TH sur les logements vacants	78

Source : DGFIP.

Ainsi, le montant de la TH qui doit faire l'objet à l'horizon 2023 d'une compensation pour les communes et leurs EPCI à fiscalité propre s'élève à 20,5 milliards d'euros en base 2018. À ce montant s'ajoute les compensations d'exonération de TH versées par l'État par le biais des allocations compensatrices, pour un montant de 1,7 milliard d'euros en 2018, ainsi que les frais de gestion de la TH de 0,3 milliard d'euros, presque entièrement transférés aux régions au titre du pacte de confiance et de responsabilité de juillet 2013.

Le montant à compenser au bloc communal s'élève ainsi à près de 22,2 milliards d'euros (montant 2018 de la TH sur les résidences principales et des allocations compensatrices). La réforme présentée par le Gouvernement doit permettre, d'une part, une diminution d'impôt pour les contribuables, sans augmentation ou création d'impôt nouveau par ailleurs et, d'autre part, une compensation à l'euro près des collectivités par l'affectation de ressources dynamiques. Le Rapporteur général rappelle qu'actuellement, les collectivités territoriales sont intégralement compensées du dégrèvement progressif mis en

place depuis 2018 (ce dernier est toutefois calculé sur la base du taux et des abattements de 2017, il revient au contribuable de s'acquitter de l'éventuelle différence).

La réforme envisagée se traduirait par l'attribution d'une nouvelle ressource aux communes sur laquelle elles disposeront d'un pouvoir de taux : la fraction départementale de la taxe foncière. Ainsi, la taxe foncière serait intégralement affectée au bloc communal, ce qui rendrait la fiscalité locale plus lisible pour les citoyens et renforcerait le lien entre l'échelon local et le contribuable. Un mécanisme correcteur s'appliquerait lorsque la taxe foncière départementale ne correspond pas exactement à la recette de TH supprimée. Pour les intercommunalités et les départements, les pertes de recettes liées à cette réforme seraient intégralement compensées par l'affectation d'une recette dynamique, sans doute sous la forme d'une fraction de TVA comme il en existe déjà pour les régions.

Le Rapporteur général rappelle que le Gouvernement a engagé en la matière une concertation à compter du 18 juin 2019 avec les associations d'élus locaux. La réforme sera proposée au Parlement dans le projet de loi de finances pour 2020 afin de donner la plus grande visibilité possible aux futurs exécutifs locaux.

La majoration de taxe d'habitation sur les résidences secondaires

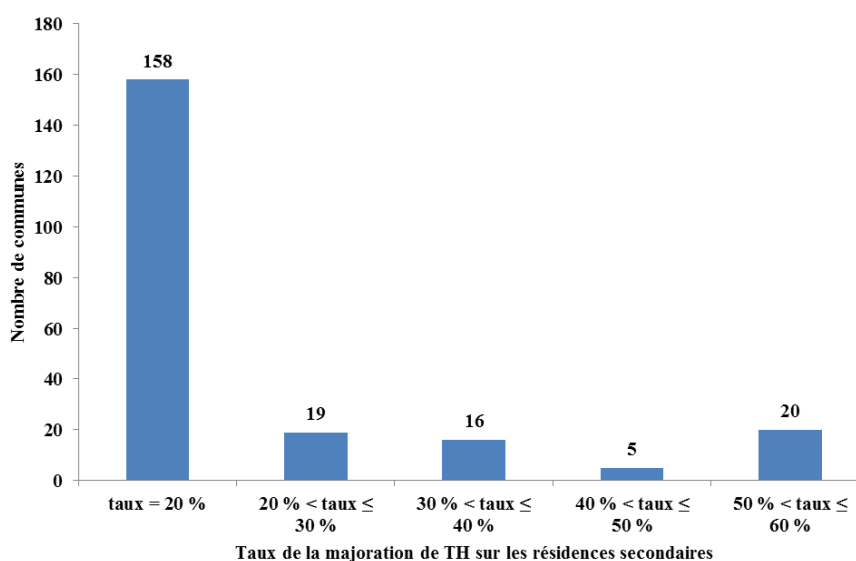
Afin d'inciter à l'affectation des locaux d'habitation à la résidence principale de leurs occupants dans les zones où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, la seconde loi de finances rectificative pour 2014 ⁽¹⁾ a institué la possibilité pour les communes concernées de majorer de 20 % la seule part communale de la cotisation de TH des logements meublés non affectés à l'habitation principale.

Les communes pouvant instaurer la majoration sont celles appartenant à « *une zone d'urbanisation continue de plus de cinquante mille habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social* » (article 232 du CGI).

Les personnes contraintes de disposer d'un deuxième logement proche de l'endroit où elles exercent leur activité professionnelle, les personnes de condition modeste qui s'installent durablement dans une maison de retraite ou un établissement de soin, ainsi que les personnes qui pour une cause étrangère à leur volonté ne peuvent affecter le logement à un usage d'habitation principale, bénéficient sur demande d'un dégrèvement pris en charge par la commune.

Afin de renforcer la portée incitative du dispositif et de laisser davantage de marges aux communes concernées, la loi de finances pour 2017 ⁽²⁾ permet aux communes de fixer le taux de la majoration sur les résidences secondaires entre 5 % et 60 % de la part de TH lui revenant. En 2018, 218 communes ont instauré la majoration pour un rendement de 118 millions d'euros contre 198 communes en 2017 pour un rendement de 112 millions d'euros. Les 10 premières communes représentent 81 millions d'euros (69 % du rendement), dont 62 millions d'euros pour la seule Ville de Paris (52 % du rendement). En 2018, près de 40 communes ont instauré une majoration égale ou supérieure à 40 % et 20 communes la majoration maximale de 60 % ⁽³⁾.

RÉPARTITION DES TAUX DE MAJORATION DE LA THRS PAR COMMUNE



Source : commission des finances à partir des données REI 2018.

Jugeant la mesure excessive, le Rapporteur général avait souhaité, dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2019, limiter le taux maximal de la surtaxe à un taux plus raisonnable de 40 % ⁽⁴⁾. Il estime que la réforme de la fiscalité locale doit permettre de trouver les moyens d'une meilleure progressivité de cette surtaxe. En effet, les redevables n'étant pas nécessairement électeurs des communes concernées, la création d'un dispositif propre à assurer la modération de la pression fiscale pesant sur ces contribuables est nécessaire.

(1) Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, article 31.

(2) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 97.

(3) Données commission des finances à partir des fichiers de recensement des éléments d'imposition à la fiscalité directe locale (REI) 2018 et 2017.

(4) Amendement n° II-1996 du Rapporteur général, retiré en séance publique.

*

* *

X. LE DISPOSITIF « PINEL »

Réduction d'impôt solidement ancrée dans le paysage fiscal français, le dispositif dit « Pinel » est l'héritier de trente années de soutien à l'investissement locatif privé.

Les modifications apportées au dispositif dans la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾ ont donné lieu à plusieurs commentaires rappelant, d'une part, l'historique de la réduction d'impôt codifiée à l'article 199 *novovicis* du CGI ⁽²⁾ et soulignant, d'autre part, à l'instar de nombreux observateurs, les dérives d'une dépense fiscale coûteuse, mal – pour ne pas dire pas pilotée – dont les contreparties associées à l'avantage fiscal ne font l'objet d'aucun contrôle ⁽³⁾.

En dépit de ces constats, désormais assez largement documentés et « bien connus », le dispositif créé en loi de finances pour 2013 ⁽⁴⁾ pour soutenir le secteur immobilier, fait régulièrement l'objet d'aménagements dont peu peuvent être, sur le plan de la responsabilité budgétaire, considérés comme vertueux. La loi de finances pour 2019 ne fait – malheureusement – pas exception à cette règle.

A. LA RÉDUCTION D'IMPÔT AU TITRE DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF INTERMÉDIAIRE DITE « PINEL », UN DISPOSITIF SOUVENT AMENDÉ

1. Principales caractéristiques

Pour mémoire, la réduction d'impôt dite « Pinel » ouvre droit à un avantage fiscal au titre de l'investissement locatif intermédiaire. Le législateur a conditionné le bénéfice de l'avantage fiscal au respect de conditions relatives aux logements, à la situation des locataires ainsi qu'à plusieurs engagements de la part du contribuable propriétaire. Les principales conditions sont sommairement rappelées dans les tableaux ci-dessous.

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, articles 11, 187, 188, 189, 226.

(2) Voir notamment Joël Giraud, Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2019, *Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1302, tome 2, 11 octobre 2018*.

(3) Voir notamment Joël Giraud, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur l'application des mesures fiscales, *Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1172, 18 juillet 2018*.

(4) Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 80.

CONDITIONS RELATIVES À LA RÉDUCTION D'IMPÔT « PINEL »

Obligations incombant au propriétaire du logement	Le propriétaire s'engage à louer son bien pour une durée minimale de six ou neuf ans, prorogeable dans la limite d'une durée maximale de douze ans. Le bien immobilier doit être donné en location nue. Le loyer proposé ne peut excéder les plafonds définis par décret « en fonction de la localisation du logement et de son type » ⁽¹⁾ .
Conditions relatives au locataire	Le locataire doit faire du logement sa résidence principale ; il ne doit pas être un membre du foyer fiscal du propriétaire et ses revenus ne doivent pas excéder le plafond de ressources fixé par décret ⁽²⁾ .
Conditions relatives au logement	Le logement ouvrant droit à la réduction d'impôt doit être neuf ou assimilé ⁽³⁾ et situé dans une commune présentant un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements ; la définition des territoires correspondants est établie par un arrêté des ministres chargés du budget et du logement. Le logement doit être acquis ou construit avant le 31 décembre 2021.

(1) III de l'article 199 *novovicies* du CGI.

(2) Ces plafonds figurent à l'article 2 *terdecies* D de l'annexe III au CGI.

(3) Les investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt peuvent concerner des logements neufs ou acquis en l'état futur d'achèvement, des logements que le contribuable fait construire, des logements qui font ou qui ont fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf, des logements qui ne satisfont pas aux caractéristiques de décence qui font ou on fait l'objet de travaux leur permettant d'acquérir des performances techniques voisines de celles des logements neufs ou encore des locaux affectés à un usage autre que l'habitation qui font ou ont fait l'objet de travaux de transformation en logement.

Les plafonds annuels de ressources des locataires et les plafonds mensuels par mètre carré des loyers associés aux logements « Pinel » sont régulièrement mis à jour. Les tableaux ci-dessous présentent les montants de référence applicables pour l'année 2019.

PLAFONDS MENSUELS DE LOYER PAR MÈTRE CARRÉ

(en euros)

Zones				Départements d'outre-mer, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon	Polynésie française, Nouvelle-Calédonie, Wallis et Futuna
A bis	Reste de la zone A	B1	B2 et C		
17,17	12,75	10,28	8,93	10,37	12,80

Source : BOI-IR-RICI-365-20-20190531.

PLAFONDS ANNUELS DE RESSOURCES DES LOCATAIRES

(en euros)

	Zones				Départements d'outre-mer, Saint- Martin et Saint- Pierre-et-Miquelon	Polynésie française, Nouvelle-Calédonie, Wallis et Futuna
	A bis	Reste de la zone A	B1	B2 et C		
Personne seule	38 236	38 236	31 165	28 049	28 115	31 010
Couple	57 146	57 146	41 618	37 456	37 547	41 410
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	74 912	68 693	50 049	45 044	45 153	49 800
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	89 439	82 282	60 420	54 379	54 510	60 119
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	106 415	97 407	71 078	63 970	64 123	70 723
Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	119 745	109 613	80 103	72 093	72 266	79 703
Majoration par personne à charge à partir de la cinquième	13 341	12 213	8 936	8 041	8 065	8 894

Source : BOI-IR-RICI-365-20-20190531.

L'avantage fiscal accordé au titre de l'investissement locatif intermédiaire diffère en fonction de la durée de l'engagement de location et du lieu de l'investissement, les taux de la réduction d'impôt étant, en effet, majorés pour les investissements réalisés outre-mer. La réduction d'impôt est calculée sur la base du prix de revient du logement, qui s'entend du prix d'acquisition majoré des frais accessoires, retenu dans la limite d'un plafond de 300 000 euros par contribuable au titre d'une même année d'imposition.

Exemple tiré du BOFiP ⁽¹⁾. Un contribuable acquiert un logement pour la somme de 300 000 euros. Le prix de revient par mètre carré de surface habitable est de 7 500 €/m² et la surface habitable du logement est de 40 m².

L'application du plafond de prix de revient par mètre carré de surface habitable conduit à retenir, pour la détermination de la base de réduction d'impôt, le montant de 220 000 euros (5 500 € x 40 m²). L'assiette de l'avantage fiscal « Duflot » ou « Pinel » relative à cet investissement sera donc de 220 000 euros, ce montant étant inférieur à la limitation annuelle de la base de la réduction d'impôt.

(1) BOI-IR-RICI-360-30-10-20190510.

Le montant de l'avantage fiscal est réparti sur les années de l'engagement de location, à raison d'un sixième ou d'un neuvième du montant total sur les années suivant celle d'acquisition ou d'achèvement du logement. Le contribuable peut, à l'issue de la période couverte par l'engagement de location,

proroger son engagement initial, dans la limite d'une durée totale maximale de douze ans. Le taux de la réduction d'impôt associée à de telles prorogations dépend de la durée de l'engagement initial et peut ainsi s'élever à 21 % en métropole.

L'avantage fiscal accordé compte pour la détermination du plafond global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI.

TABLEAU RÉCAPITULATIF DU TAUX DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT APPLICABLE SELON LE LIEU DE L'INVESTISSEMENT ET LA DURÉE DE L'ENGAGEMENT

Type d'investissement	Taux de réduction d'impôt applicable		
	Taux initial	Prorogation pour 3 années supplémentaires	Renouvellement de la prorogation pour 3 années supplémentaires
Investissements réalisés en métropole			
Engagement initial de 6 ans	12 %	6 %	3 %
Engagement initial de 9 ans	18 %	3 %	NA
Investissements réalisés outre-mer			
Engagement initial de 6 ans	23 %	6 %	3 %
Engagement initial de 9 ans	29 %	3 %	NA

Source : commission des finances.

La loi de finances pour 2018 a opéré une **timide rationalisation du dispositif Pinel** en procédant à un recentrage de l'avantage fiscal sur les investissements réalisés dans les zones les plus « tendues », c'est-à-dire dans les communes dans lesquelles l'offre de logement demeure notablement inférieure à la demande.

• **La restriction du champ d'application aux zones A, A bis et B1**, initialement proposée par le Gouvernement, a été assouplie au cours des débats parlementaires. Une dérogation a été introduite, à l'initiative du Rapporteur général, pour les investissements réalisés dans des communes couvertes par un contrat de redynamisation de site de défense (CRSD), quelle que soit la zone géographique (A bis, A, B1, B2 ou C) dans laquelle elles sont situées.

Par ailleurs, afin de permettre une sortie progressive du dispositif des communes situées dans les zones B2 et C, des dispositions transitoires ont maintenu l'éligibilité à la réduction d'impôt des investissements pour lesquels une demande de permis de construire est intervenue avant le 31 décembre 2017, à condition que l'acquisition soit réalisée au plus tard le 31 décembre 2018.

● Parallèlement, **le dispositif a été prorogé et son terme porté au 31 décembre 2021**. Cet aménagement, qui s’analyse notamment comme une contrepartie au recentrage de l’avantage fiscal sur les investissements les plus pertinents du point de vue des objectifs de soutien au secteur immobilier dans les zones marquées par un déficit de logements, répondait à des considérations présentées comme prudentes et pragmatiques.

Considérant que les effets du dispositif sur le secteur de la construction étaient satisfaisants, et craignant que son extinction prévue le 31 décembre 2017 entraîne « *une diminution des mises en chantier de logements neufs* »⁽¹⁾, le Gouvernement a proposé, dans le projet de loi de finances pour 2018, de proroger le dispositif.

Ainsi, le constat des dérives associées à la réduction d’impôt Pinel, notamment dressé par la Cour des comptes dans plusieurs de ses travaux, en particulier dans le rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques de juin 2017⁽²⁾ a, semble-t-il, conduit le Gouvernement à initier une démarche de rationalisation du dispositif dans le cadre du projet de loi de finances pour 2018.

La Cour a, dans un second temps, eu l’occasion de préciser et de compléter son analyse dans le référé sur les dépenses fiscales en faveur de l’investissement locatif des ménages⁽³⁾ de janvier 2018. Ses constats alarmants, qui ont été notamment rappelés dans le précédent rapport sur l’application des mesures fiscales (RALF)⁽⁴⁾, demeurent malheureusement très largement d’actualité.

La démarche engagée à l’automne 2017, louable et nécessaire, n’a eu qu’une portée limitée dans les faits et les aménagements réguliers dont fait l’objet le dispositif Pinel ne répondent que très partiellement aux objectifs de maîtrise et de plus grande efficience de la dépense publique, voire les contrarient.

2. Les modifications apportées en loi de finances pour 2019

Le dispositif Pinel semble ainsi faire l’objet d’aménagements pointillistes, revenant, au moins en partie, sur la logique ayant présidé au recentrage et au bornage dans le temps du dispositif en loi de finances pour 2018. Les cinq modifications apportées à la réduction d’impôt en loi de finances pour 2019 l’ont confirmé et leur origine, à la fois gouvernementale et parlementaire, illustre que la responsabilité est collective.

(1) *Évaluation préalable du projet de loi de finance pour 2018*, page 209.

(2) *Cour des comptes*, La situation et les perspectives des finances publiques, juin 2017.

(3) *Référé n° S2017-4080 du 17 janvier 2018*.

(4) *Joël Giraud*, Rapport d’information fait au nom de la commission des finances sur l’application des mesures fiscales, *Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1172, 18 juillet 2018*.

Parmi ces modifications :

– **deux d’entre elles visent à réaffirmer la volonté parlementaire initiale**, manifestée à l’occasion de la loi de finances pour 2018 et dont les traductions réglementaires ont pu apparaître incomplètes ou insatisfaisantes ;

– les **trois autres constituent des extensions du dispositif** dont l’application au bénéfice des non-résidents, d’une part, et au bénéfice des investissements concourant à la rénovation ou la réhabilitation de certains logements, d’autre part, en sont les illustrations les plus notables.

**ORIGINE DES MODIFICATIONS APPORTÉES AU DISPOSITIF PINEL
EN LOI DE FINANCES POUR 2019**

Détail de la modification	Nature de la modification	Origine
Éligibilité des investissements concernant des logements se situant dans une commune ayant été couverte par un CRSD dans un délai d’au moins huit ans précédant l’investissement.	Clarification du dispositif	Parlementaire <i>Assemblée nationale</i>
Précisions relatives au champ et aux modalités d’application du plafonnement des frais et commissions perçus par les intermédiaires.	Clarification du dispositif	Parlementaire <i>Sénat</i>
Allongement du délai relatif à la date d’acquisition du logement.	Extension du dispositif	Parlementaire <i>Assemblée nationale</i>
Conservation de l’avantage fiscal pour les non-résidents.	Extension du dispositif	Parlementaire <i>Sénat</i>
Dispositif « Denormandie ancien ».	Extension du dispositif	Gouvernement

Source : *commission des finances*.

a. Des précisions ou clarifications de la volonté initiale du législateur

● La première modification résulte de l’adoption d’un amendement de **clarification** présenté par le Rapporteur général qui permet d’assurer **l’égalité de traitement des communes présentant des fragilités économiques et démographiques du point de vue de l’éligibilité au dispositif Pinel**.

Le recentrage du dispositif Pinel sur les logements situés dans les zones *A bis*, *A* et *B1* en loi de finances pour 2018 a été assorti d’une dérogation pour les logements des communes ayant conclu des contrats de redynamisation des sites de défense (CRSD). Or, comme l’a rappelé le Rapporteur général ⁽¹⁾, la lecture combinée de l’article 199 *novovicies* du CGI et de l’instruction publiée au BOFiP le 28 juin 2018 ⁽²⁾ conduit à **une application restrictive de la réduction d’impôt aux seuls logements situés dans une commune qui était, au moment de leur acquisition, liée à l’État par un CRSD**.

(1) *Joël Giraud*, Rapport d’information fait au nom de la commission des finances sur l’application des mesures fiscales, *Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1172, 18 juillet 2018*.

(2) *BOI-IR-RICI-360-10-30-20180628*.

La différence de traitement opérée entre les investissements en fonction de la période à laquelle ils sont réalisés est contestable et particulièrement problématique, les besoins d'investissements dans ces territoires y étant d'autant plus nécessaires que l'État a cessé d'y intervenir dans le cadre d'un CRSD.

Pour mettre fin à cette situation qui ne traduit qu'imparfaitement l'intention du législateur, le champ de la dérogation a été explicitement élargi aux communes « *ayant été couvertes par un contrat de redynamisation des sites de défense dans un délai de huit ans précédant l'investissement* » ⁽¹⁾ ouvrant droit à l'avantage fiscal Pinel.

Présentation des contrats de redynamisation des sites de défense (CRSD) et des plans locaux de redynamisation (PLR) sur le site internet www.defense.gouv.fr

Le contrat de redynamisation de site de défense (CRSD) intervient dans le cas des sites concernés par une perte importante d'emplois et qui connaissent une grande fragilité économique et démographique. Un CRSD est un outil d'appui structuré d'une durée de 4 ans, reconductible une fois par un avenant de 1 an au maximum.

Après une phase de diagnostic et d'étude économique, et l'établissement d'une stratégie de reconversion et de redynamisation du bassin d'emploi avec l'appui du pôle Mutations et développement économique du Commissariat général à l'égalité des territoires (CGET, ex-DATAR), le projet de contrat est soumis à l'arbitrage et à la validation du Premier Ministre.

Ensuite, le CRSD est signé par le préfet et les collectivités locales concernées afin de lancer la mise en œuvre du plan d'accompagnement de restructuration.

Le CRSD s'applique à un périmètre réduit autour du site libéré. Dans un passé récent, en 2014, il existait également les plans locaux de redynamisation (PLR) qui s'adressaient à l'ensemble d'un département.

La mise en place de ces contrats, décidée par le gouvernement le 25 juillet 2008, facilite la transition des territoires concernés vers de nouvelles dynamiques et permet de recréer les conditions d'un développement économique durable.

La Délégation à l'accompagnement régional (DAR) de la Défense est chargée de la préparation et du suivi de ces contrats.

Source : <https://www.defense.gouv.fr/dar/contrats-et-plans>

Le tableau ci-dessous, fourni à la demande du Rapporteur général, rappelle l'ensemble des CRSD signés en précisant leur date de signature et de clôture, s'ils ont fait ou sont susceptibles de faire l'objet d'un avenant prolongeant la durée d'application du CRSD ainsi que le périmètre des communes concernées. **Au total, 1 011 communes ont bénéficié ou bénéficient d'un CRSD.**

(1) Loi de finances pour 2019, article 11.

LISTE DES CRSD SIGNÉS DEPUIS 2011

CRSD Concerné	Date de signature	Date de clôture	Avenant	Nombre de communes	Périmètre des communes concernées
CRSD de Cambrai	09/02/2011	08/02/2016	oui	152	Ensemble de la zone d'emploi du Cambrésis (151 communes) et la commune de Corbehem (62)
CRSD de Joigny	11/02/2011	11/02/2016	oui	18	Canton de Joigny et Communauté de communes du Jovinien
CRSD de Limoges	28/04/2011	28/04/2016	oui	3	Communes de Limoges, Panazol et Couzeix
CRSD de Commercy	18/07/2011	18/07/2016	oui	54	Communautés de communes du Pays de Commercy, de Void et du Val des Couleurs
CRSD de La Rochelle	19/09/2011	18/09/2016	oui	103	La communauté d'agglomération de La Rochelle, 5 communautés de communes (de l'île de Ré, de la Plaine d'Aunis, de Surgères, du canton de Courçon, du Pays marandais) et le bassin d'emploi de Rochefort (la communauté d'agglomération du Pays Rochefortais et la communauté de communes de sud-Charente)
CRSD de Laval	25/10/2011	24/10/2016	oui	3	Agglomération lavalloise
CRSD de Guéret	22/11/2011	22/12/2016	oui	19	Communauté de communes de Guéret-Saint-Vaury
CRSD de Noyon	06/12/2011	06/12/2016	oui	42	Communauté de communes du Pays Noyonnais
CRSD de Dieuze	08/12/2011	08/12/2016	oui	150	Canton de Dieuze et Communauté de communes du Saulnois
CRSD de Martinique	19/12/2011	18/12/2016	oui	4	Communauté d'agglomération du Centre de la Martinique
CRSD de Caen	22/12/2011	22/12/2016	non	47	Communautés d'agglomération de Caen-la-Mer et communauté de communes des Rives de l'Odon
CRSD de Bourg Saint-Maurice	20/02/2012	19/02/2017	oui	17	Le canton de Bourg Saint Maurice et le canton d'Aime
CRSD de Brétigny-sur-Orge	15/03/2012	15/03/2017	oui	4	Communes de Brétigny-sur-Orge, Le Plessis Pâté, Vert le grand, Leudeville
CRSD de Laon-Couvron	26/11/2012	26/11/2017	oui	81	Communautés de communes du Pays de la Serre et du Laonnois
CRSD de Reims	19/07/2013	19/07/2018	oui	33	Reims Métropole et les Communautés de communes de la Plaine de Bourgogne et de la vallée de Suippe
CRSD de Vernon	06/09/2013	06/09/2018	oui	1	Commune de Vernon
CRSD de Châteaudun	05/07/2015	05/07/2019	Possible	61	Pays Dunois et canton du Brou

CRSD Concerné	Date de signature	Date de clôture	Avenant	Nombre de communes	Périmètre des communes concernées
CRSD de Châlons-en-Champagne	28/08/2015	28/08/2019	Possible	38	Agglomération de Châlons-en-Champagne
CRSD de Dijon-Longvic	13/11/2015	13/11/2019	Possible	24	Dijon Métropole
CRSD de Polynésie française	20/02/2016	20/02/2020	Possible	6	Communes sur lesquelles sont situées les emprises militaires libérables
CRSD de Drachenbronn	28/11/2016	28/11/2020	Possible	19	Communauté de communes du Pays de Wissembourg, Communauté de communes de l'Outre-Forêt et Communauté de communes Sauer-Pechelbronn
CRSD de Varennes-sur-Allier	22/04/2016	22/04/2020	Possible	60	Communautés de communes suivantes : Varennes-Forterre, Pays Saint-Pourcinois, Pays de Lapalisse et agglomération de Vichy Val d'Allier
CRSD de Luxeuil-les-Bains	12/07/2016	12/07/2020	Possible	15	Communauté de communes du Pays de Luxeuil-les-Bains
CRSD de Creil	18/07/2016	18/07/2020	Possible	57	Agglomération de Creil Sud Oise, CC Pays d'Oise et d'Halatte, CC Senlis Sud Oise et CC Aire Cantilienne
Nombre total de communes concernées				1011	

● La deuxième modification introduite, par voie d'amendement parlementaire au Sénat, participe d'une **réaffirmation de la volonté de limiter les dérives parfois constatées dans les frais et commissions perçus par les intermédiaires** dans le cadre de montages financiers visant à acquérir un logement ouvrant droit à la réduction d'impôt Pinel.

L'article 68 de la loi de finances pour 2018 avait prévu un encadrement des frais et commissions, directs et indirects, imputés au titre d'une même acquisition de logement ouvrant droit à l'avantage fiscal. Relevant du domaine réglementaire, les plafonds dont l'article 199 *novovicies* précise qu'ils sont exprimés « *en pourcentage du prix de revient* » n'ont, plus d'un an après l'entrée en vigueur de ces dispositions, fait l'objet d'aucune publication. L'absence de texte d'application rend donc inopérant l'encadrement des frais et commissions introduit en loi de finances pour 2018.

Afin de « *faciliter la mise en œuvre de ce dispositif* »⁽¹⁾ et de « *recentrer l'avantage fiscal sur les logements et non sur les intermédiaires* »⁽²⁾, l'article 189 de la loi de finances pour 2019 précise le champ et les conditions d'application du

(1) Exposé sommaire de l'amendement n° II-986 adopté par le Sénat lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019.

(2) M. Albéric de Montgolfier, Rapporteur général de la commission des finances du Sénat, séance publique du 10 décembre 2018, matin.

plafonnement et renforce l'information de l'acquéreur sur le montant des frais et commissions soumis à ces dispositions.

Dans sa version résultant de la loi de finances pour 2019, l'article 199 *novovicies* précise ainsi que :

– les frais et commissions directs et indirects s'entendent des frais versés par le promoteur ou le vendeur aux intermédiaires ;

– le plafonnement s'applique dans le cas d'acquisitions de logements, neufs ou en l'état futur d'achèvement, acquis directement par le contribuable ou *via* une société non soumise à l'impôt sur les sociétés ⁽¹⁾ pour lesquelles l'acquéreur demande le bénéfice de la réduction d'impôt ;

– l'information sur le montant de ces frais doit être donnée à l'acquéreur lors de la signature du contrat de réservation du logement prévu à l'article L. 261-15 du code de la construction et de l'habitation (estimation) et figurer dans l'acte authentique d'acquisition du logement (montant définitif). Cette double information permettra de constater le respect par les intermédiaires du plafond applicable aux frais et commissions ;

– les dépassements du plafond sont passibles d'une « *amende administrative, due par le vendeur cosignataire de l'acte authentique* », dont le montant « *ne peut excéder dix fois les frais excédant le plafond* ».

Ces précisions visaient à « faciliter » la publication du décret dont le retard est, à ce jour, resté sans explication. L'année dernière, il avait été indiqué au Rapporteur général que le décret était « *en cours de rédaction par les services de la direction de l'habitat, de l'urbanisme et des paysages (DHUP) et de la direction générale du Trésor* » ⁽²⁾, sans qu'il soit toutefois possible d'en préciser le calendrier de publication.

Cette année, le Rapporteur général a reçu, après la présentation du RALF en commission des finances, la réponse suivante :

« *Le projet de décret relatif à l'encadrement des rémunérations des intermédiaires est en cours de finalisation en vue d'être soumis au Conseil national de la transaction et de la gestion immobilières (CNTGI).*

La principale difficulté relative à la mise en œuvre de l'encadrement des rémunérations des intermédiaires est l'identification des logements dont les acquéreurs demanderont effectivement le bénéfice de la réduction d'impôt. Il est envisagé de leur demander de faire connaître leur intention dès l'acquisition du logement ; cette déclaration d'intention n'empêcherait toutefois pas le

(1) À l'exclusion des sociétés civiles de placement immobilier et dans les conditions prévues à l'article 199 *novovicies* du CGI.

(2) Joël Giraud, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur l'application des mesures fiscales, Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1172, 18 juillet 2018.

contribuable de changer d'avis lors du dépôt de sa déclaration d'impôt mais aurait pour effet de définir les ventes pour lesquelles le plafonnement s'applique. »

Au 15 juillet 2019, le dispositif d'encadrement créé en loi de finances pour 2018 et précisé dans la loi de finances pour 2019 n'est donc toujours pas applicable.

b. Trois dispositions, d'importance et de portée inégale, visant à étendre le dispositif Pinel

i. Prolongation des dispositions temporaires de la loi de finances pour 2018

• La **première modification** résulte d'un amendement présenté par M. Jean-Paul Mattei et plusieurs de ses collègues députés et **concerne les dispositions transitoires** qui avaient été introduites, par amendement d'origine parlementaire, dans le cadre de la discussion sur le projet de loi de finances pour 2018. Pour permettre une sortie progressive du dispositif, l'avantage fiscal avait été maintenu pour les acquisitions de logements situés en zones B2 et C ayant fait l'objet d'un permis de construire déposé au plus tard le 31 décembre 2017, à la condition que l'acquisition soit effectuée au plus tard le 31 décembre 2018 ⁽¹⁾.

L'article 187 de la loi de finances pour 2019 a **allongé de près de trois mois le délai relatif à la date d'acquisition du logement en le portant au 15 mars 2019**, au plus tard. Comme cela a été souligné par les auteurs de l'amendement ⁽²⁾, dans l'exposé sommaire comme en séance publique ⁽³⁾, cet aménagement ne « *revient pas sur la date déjà fixée par la loi de finances pour 2017 [s'agissant du dépôt des permis de construire] mais offre davantage de souplesse dans son application* ».

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 68.

(2) Amendement n° II-2266.

(3) Deuxième séance du vendredi 16 novembre 2018.

ÉVOLUTION DES ZONES ÉLIGIBLES À LA RÉDUCTION D'IMPÔT « PINEL » DEPUIS 2017

Zone	« Pinel » après la LFI 2017	« Pinel » dans le PLF 2018	« Pinel » après la LFI 2018	« Pinel » après la LFI 2019
Zones éligibles	A bis, A, B1	A bis, A, B1	A bis, A, B1 + communes ayant conclu un CRSD quelle que soit leur zone géographique	A bis, A, B1 + communes ayant été couverte par un CRSD dans un délai d'au plus huit ans précédant l'investissement quelle que soit leur zone géographique
Zones éligibles par dérogation	B2 et C (agrément du préfet de région après avis ⁽¹⁾ du comité régional de l'habitat)	–	B2 et C de façon transitoire (<i>éligibilité des investissements si dépôt de permis de construire avant le 31 décembre 2017 et acquisition avant le 31 décembre 2018</i>)	Prolongation des dispositions transitoires pour B2 et C (<i>éligibilité des investissements si dépôt de permis de construire avant le 31 décembre 2017 et acquisition avant le 15 mars 2019</i>)
Zones non éligibles	–	B2 et C	–	–

Source : commission des finances.

ii. Extension du dispositif Pinel au bénéfice des non-résidents

L'article 188 de la loi de finances pour 2019 procède à des **aménagement favorables aux contribuables dont la résidence fiscale ne se situe pas en France**. Il permet à ces contribuables de **conserver le bénéfice de l'avantage fiscal acquis au titre des investissements réalisés**, à compter du 1^{er} janvier 2019, lorsqu'ils étaient domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Pour ces contribuables, l'avantage fiscal pourra donc être imputé sur l'impôt correspondant à leurs revenus de source française, dans les conditions « classiques » prévues au premier alinéa du VII de l'article 199 *novovicies* du CGI, c'est-à-dire une imputation par fraction correspondant au nombre d'années de l'engagement de location. La réduction d'impôt ainsi acquise ne pourra donner lieu à une restitution et sera imputée sur l'impôt établi dans les conditions de l'article 197 A du CGI, « *avant imputation des prélèvements ou retenues non libératoires* ».

Formellement introduit au Sénat, à l'initiative de M. Richard Yung et de plusieurs de ses collègues, ce dispositif reprend l'une des propositions formulées par Mme Anne Genetet dans son rapport sur la mobilité internationale des Français de juin 2018 ⁽²⁾.

(1) L'avis doit être conforme dans le cas des communes situées en zone C.

(2) Anne Genetet, La mobilité internationale des Français, juin 2018, proposition n° 22 : « Prolonger le bénéfice des crédits d'impôts générés dans le cadre d'un investissement locatif du type Pinel initié avant le départ de France jusqu'à son terme ou jusqu'au retour en France du contribuable non-résident ».

Il permettra aux contribuables ayant investi dans un logement ouvrant droit à la réduction d'impôt Pinel lorsqu'ils étaient résidents fiscaux en France de conserver l'avantage fiscal après leur expatriation. Si la condition de résidence n'était pas de nature à entraîner la remise en cause de l'avantage fiscal acquis, ce dernier ne pouvait *de facto* plus être imputé sur l'impôt dû au titre des revenus de source française, ni faire l'objet de report une fois les contribuables domiciliés dans un autre État.

Selon les éléments transmis au Rapporteur général après la présentation du RALF en commission des finances, le nombre de foyers fiscaux ayant perdu le bénéfice de la réduction d'impôt « Pinel » du fait de leur expatriation s'élevait à 16 en 2016 et à 103 en 2017.

- iii. Extension du dispositif Pinel aux investissements visant la rénovation ou la réhabilitation des centres-villes

Origine et objectifs poursuivis

Le principal « aménagement » apporté au dispositif Pinel relève en réalité davantage de la création d'une nouvelle déclinaison du dispositif au bénéfice de la réhabilitation des logements anciens. Il s'agit d'un dispositif important dont l'adoption résulte d'un amendement du Gouvernement déposé tardivement, après le début de l'examen des crédits de la mission *Cohésion des territoires* en première lecture à l'Assemblée nationale et donc sans étude d'impact ni travaux parlementaires d'analyse préalable à l'adoption de l'amendement ⁽¹⁾.

Le calendrier comme la méthode sont regrettables. Ces deux éléments ont été unanimement soulignés à l'Assemblée nationale comme au Sénat, principalement par la voix des rapporteurs spéciaux chargés de l'examen des crédits de la mission *Cohésion des territoires* et également par plusieurs orateurs au cours des discussions. Le dépôt tardif d'un amendement portant sur un dispositif fiscal conséquent appelle plusieurs remarques.

- En premier lieu, compte tenu des délais et du caractère lacunaire de l'exposé sommaire de l'amendement, **le dispositif a été adopté sans qu'aucun élément d'évaluation de son coût n'ait été fourni.** Un défaut d'information parlementaire d'autant plus regrettable que le coût supplémentaire pour les finances publiques ne sera sans doute pas négligeable. En effet, le principal atout du dispositif réside dans son champ d'application extrêmement large puisqu'il a vocation à s'appliquer à l'ensemble des logements situés dans le centre des communes du plan « Action cœur de ville » ou des communes ayant conclu une opération de revitalisation du territoire (ORT), c'est-à-dire, potentiellement, tout le territoire.

(1) Amendement n° II-1926.

L'opération de revitalisation de territoire (ORT) : un outil pour redynamiser les centres-villes

Créée par la loi portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique (Elan) du 23 novembre 2018, l'ORT est un outil nouveau à disposition des collectivités locales pour porter et mettre en œuvre un projet de territoire dans les domaines urbain, économique et social, pour lutter prioritairement contre la dévitalisation des centres-villes.

L'ORT vise une requalification d'ensemble d'un centre-ville dont elle facilite la rénovation du parc de logements, de locaux commerciaux et artisanaux, et plus globalement le tissu urbain, pour créer un cadre de vie attractif propice au développement à long terme du territoire.

L'ORT se matérialise par une convention signée entre l'intercommunalité, sa ville principale, d'autres communes-membres volontaires, l'État et ses établissements publics. Toute personne publique ou privée susceptible d'apporter son soutien ou de prendre part à des opérations prévues par le contrat peut également le signer. Une ORT est portée conjointement par l'intercommunalité et sa ville principale.

Quels avantages ?

L'ORT se présente comme une large palette d'outils au service d'un projet de territoire maîtrisé avec des avantages concrets et immédiats. Une fois le projet de territoire défini par les élus en lien avec l'État et les partenaires, la convention d'ORT confère des nouveaux droits juridiques et fiscaux, notamment pour :

***renforcer l'attractivité commerciale** en centre-ville grâce à la mise en place d'une dispense d'autorisation d'exploitation commerciale et la possibilité de suspension au cas par cas de projets commerciaux périphériques ;

***favoriser la réhabilitation de l'habitat** par l'accès prioritaire aux aides de l'Anah et l'éligibilité au Denormandie dans l'ancien ;

***faciliter les projets à travers des dispositifs expérimentaux** comme le permis d'innover ou le permis d'aménager multi-site ;

***mieux maîtriser le foncier**, notamment par le renforcement du droit de préemption urbain et du droit de préemption dans les locaux artisanaux.

L'ORT, permet d'être éligible au Denormandie dans l'ancien, un outil puissant de réhabilitation de l'habitat via l'investissement locatif. *Exemple : pour l'achat d'un bien de 150 000 euros avec 50 000 euros de travaux, l'aide est de 42 000 euros pour une location de 12 ans, soit 3 500 euros de déduction par an.*

Source : <https://www.cohesion-territoires.gouv.fr/operation-de-revitalisation-de-territoire-ort>.

● En deuxième lieu, **l'examen de l'extension d'un dispositif fiscal aurait bien plus opportunément pu être effectué dans le cadre de la discussion sur les articles non rattachés de la seconde partie de la loi de finances pour 2019**, à plus forte raison puisque le dispositif Pinel a fait l'objet de plusieurs modifications dans la seconde partie de la loi de finances pour 2019, comme en témoigne l'adoption des articles 187 à 189.

Une déclinaison du dispositif « Pinel » en faveur de la rénovation de l'ancien dans les centres-villes

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre des investissements locatifs intermédiaires réalisés entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021, dès lors que les logements concernés font ou ont fait l'objet de travaux de rénovation et que le montant desdits travaux représente « *au moins 25 % du coût total de l'opération* ».

Codifié à l'article 199 *novovicies* du CGI, ce nouveau dispositif, dit « Denormandie ancien » présente, sauf précision expresse contraire, les mêmes caractéristiques que la réduction d'impôt Pinel « classique » rappelées *supra*. Par conséquent, seuls les éléments spécifiques au « Denormandie ancien » seront ici rappelés.

Comme la réduction d'impôt dite Pinel, l'application du dispositif « Denormandie ancien » a vocation à se limiter aux zones géographiques où les besoins d'investissement sont les plus marqués. L'article 226 de la loi de finances pour 2019 a ainsi introduit « *un nouveau dispositif tourné vers la rénovation de l'ancien et focalisé sur certains endroits, définis par arrêté, incluant a minima tous ceux où les opérations de revitalisation du territoire, définies dans la loi ELAN, ont été lancées, ainsi que tous les endroits inclus dans le plan Action cœur de ville* »⁽¹⁾.

Illustrant ces objectifs, les textes d'application relatifs à ce nouveau dispositif ont été publiés au mois de mars 2019 et le BOFiP correspondant le 31 mai 2019.

- Le **décret n° 2019-232 du 26 mars 2019**⁽²⁾ définit ainsi la nature des travaux éligibles, le niveau de performance énergétique visé et les obligations déclaratives spécifiques pour les logements rénovés dans les centres anciens.

- L'**arrêté du 26 mars 2019**⁽³⁾ précise le seuil de consommation après travaux (Titre I^{er}), les conditions d'appréciation de la diminution de la consommation (Titre II), les combinaisons d'actions d'amélioration de la performance énergétique (Titre III) ainsi que les justifications qui doivent être apportées par le contribuable à l'administration fiscale (Titre IV).

(1) Julien Denormandie, ministre chargé de la ville et du logement, lors des débats sur le projet de loi de finances pour 2019, Assemblée nationale, deuxième séance du vendredi 9 novembre 2018.

(2) Décret n° 2019-232 du 26 mars 2019 relatif aux conditions d'application de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement locatif prévue au 5° du B du I de l'article 199 *novovicies* du CGI.

(3) Arrêté du 26 mars 2019 relatif à la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement locatif prévue au 5° du B du I de l'article 199 *novovicies* du CGI, pris pour l'application du 3° de l'article 46 AZA octies-0 A de l'annexe III du même code.

Investissements éligibles

• Plusieurs opérations sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt au titre de l'investissement dans l'ancien. Sont ainsi visées :

– les **acquisitions de logements en vue de leur rénovation**, y compris lorsque l'acquisition est réalisée dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (VIR) ;

– les **acquisitions de logements rénovés** ;

– les **acquisitions de locaux que le contribuable transforme à usage d'habitation**, y compris lorsque l'acquisition est réalisée dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (VIR) ;

– les **acquisitions de logements issus de la transformation de locaux affectés à un usage autre que l'habitation**.

Ces opérations doivent être **réalisées entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021**, date d'extinction du dispositif Pinel dans son ensemble. Compte tenu de la date de publication des textes de nature réglementaire requis pour l'application du dispositif « Denormandie ancien », il convient de distinguer entre la nature des investissements.

Ainsi, si *le logement ou le local est acquis en vue d'être rénové*, la réduction d'impôt s'applique aux investissements effectués à compter du 1^{er} janvier 2019, à condition que les travaux soient achevés après le 27 mars 2019.

En revanche, si *le logement ou le local est acquis rénové*, la réduction d'impôt ne s'applique qu'aux acquisitions réalisées après le 27 mars 2019.

• **L'éligibilité des logements au nouveau dispositif s'apprécie au regard de la situation géographique** des immeubles dans lesquels ils se situent. Ne sont ainsi concernés que les logements situés dans le centre des communes :

– dont le **besoin de réhabilitation de l'habitat en centre-ville est « particulièrement marqué »**. L'arrêté du 26 mars précité liste les communes éligibles (*cf.* carte ci-dessous) ;

– ou qui ont **conclu une convention d'opération de revitalisation de territoire (ORT)** prévue à l'article L. 303-2 du code de la construction et de l'habitat (CCH). La période d'éligibilité à la réduction d'impôt s'apprécie, dans le cas où l'investissement est effectué dans une commune ayant conclu une ORT, de date à date, de la signature de la convention (au plus tôt du 1^{er} janvier 2019) jusqu'à son terme (au plus tard au 31 décembre 2021). Comme le précise le BOFiP, « *le fait que la durée d'une convention ORT puisse aller au-delà de la période d'éligibilité des investissements au dispositif 'Denormandie ancien' (...)*

n'est pas de nature à proroger l'application de la réduction d'impôt dans les communes dont le territoire est couvert par une convention ORT. »⁽¹⁾.

Précisée dans l'arrêté du 26 mars 2019 précité, la notion de centre-ville, qui figure désormais à l'article 18-0 bis D de l'annexe IV au CGI s'entend « *dans la limite du territoire de ces communes, des zones de bâti continu de la commune* », les zones de bâti continu étant, conformément à la définition retenue par l'INSEE, des zones qui ne connaissent pas de coupure de plus de 200 mètres entre deux constructions.

Le Rapporteur général souligne le caractère relativement peu précis du critère posé à l'article 199 *novovicies*, le texte évoquant simplement un besoin de réhabilitation de l'habitat en centre-ville « *particulièrement marqué* » et s'interroge sur les éléments ayant présidé à la détermination de cette liste de communes éligibles. Les éléments transmis le 17 juillet dernier, après la présentation du RALF devant la commission des finances, apportent, sur cette question, l'éclairage suivant : aux 232 communes retenues dans le Plan « Action cœur de ville » s'ajoutent 12 communes du Plan national de requalification des quartiers anciens dégradés de moins de 100 000 habitants et situées hors zone A ou A *bis*.

(1) BOI-IR-RICI-365-10-20190531.

COMMUNES ÉLIGIBLES AU DISPOSITIF « DENORMANDIE ANCIEN »

Liste des communes figurant dans l'annexe de l'arrêté du 26 mars 2019 précité.



Source : commission des finances, à partir de l'outil de cartographie en ligne de l'Observatoire des territoires.

En dépit de la formulation *a priori* restrictive (« exclusivement ») retenue pour préciser le champ d'application géographique de la réduction d'impôt du dispositif « Denormandie ancien », celui-ci sera donc large. En effet, aux 244 communes listées dans l'annexe de l'arrêté du 26 mars précité, s'ajoutent les communes qui ont conclu une ORT. La possibilité de conclure une convention d'ORT étant ouverte à toutes les communes, le champ d'application géographique théorique du dispositif est potentiellement croissant jusqu'à l'ensemble du territoire.

Conditions relatives aux travaux de rénovation

● **Tous les travaux de rénovation ouvrent droit à la réduction d'impôt, à l'exception de ceux qui présentent un caractère d'agrément.** Sont ainsi exclus du champ d'application du dispositif les travaux « *portant sur des locaux ou équipements d'agrément ayant pour objet la modernisation, l'assainissement, ou l'aménagement des surfaces habitables, la réalisation d'économies d'énergie pour ces surfaces ainsi que la création de surfaces habitables à partir de l'aménagement des surfaces annexes* »⁽¹⁾. Les travaux « *qui se bornent à modifier ou enrichir la décoration des surfaces habitables* »⁽²⁾ sont également explicitement exclus.

Ces précisions permettent de garantir que la réduction d'impôt est applicable aux seuls travaux de rénovation et d'éviter tout effet d'aubaine au bénéfice des travaux relevant davantage de l'aménagement ou de l'agrément d'un logement ancien. À titre d'illustration, le BOFiP précise que les travaux conduisant à la création de balcons, de vérandas, de piscines privées, ou de terrains de jeux, par exemple, ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt.

● Deux conditions sont par ailleurs requises concernant les travaux de rénovation : une condition relative à leur importance dans l'investissement total, d'une part, et une condition relative à leur nature (performance), d'autre part.

En premier lieu, les travaux de rénovation doivent représenter au moins 25 % du coût total de l'opération. Cette condition appelle deux remarques principales :

– L'appréciation du coût total de l'opération se fait dans les conditions « classiques » du dispositif Pinel. Il inclut donc ici, outre le prix d'acquisition du logement, l'ensemble des frais afférents à l'acquisition et le coût total des travaux de rénovation facturés par une entreprise.

– Seuls les travaux facturés par une entreprise sont pris en compte dans le coût total de l'opération. Sont ainsi notamment exclus les travaux réalisés directement par le contribuable ou par une tierce personne autre qu'une entreprise ainsi que le coût des matériaux directement achetés par le contribuable, même si ceux-ci sont installés par une entreprise.

En second lieu, les travaux de rénovation doivent permettre au contribuable de justifier du respect d'un niveau de performance énergétique globale. Ce niveau, qui varie, selon que le logement se situe en métropole ou outre-mer, est précisé par décret.

(1) Les travaux de rénovation sont définis au III de l'article 2 quinquies B de l'annexe III au CGI, dans sa rédaction issue du décret n° 2019-232 du 26 mars 2019 relatif aux conditions d'application de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'investissement locatif prévue au 5° du B du I de l'article 199 novovicies du CGI.

(2) BOI-IR-RICI-365-10-20190531.

Pour les investissements effectués en métropole, l'éligibilité des investissements est conditionnée au respect, par les logements concernés, des deux conditions cumulatives suivantes ⁽¹⁾ :

– les travaux doivent ainsi **permettre au logement d'atteindre une consommation conventionnelle d'énergie primaire après travaux inférieure à 331 kWh/m²/an** ⁽²⁾.

– les travaux doivent également **soit permettre d'atteindre une diminution de la consommation conventionnelle en énergie primaire** de 30 % pour les logements individuels et de 20 % pour les logements situés, au moment de la réalisation des travaux, dans un bâtiment collectif, **soit réaliser une combinaison d'au moins deux actions d'amélioration de la performance énergétique** parmi les cinq catégories de travaux d'amélioration listées à l'article 3 de l'arrêté du 26 mars 2019 précité ⁽³⁾.

Pour chacune des conditions, la consommation énergétique est évaluée sur les usages de l'énergie pour le chauffage, la production d'eau chaude sanitaire et le refroidissement.

CONDITIONS RELATIVES AUX TRAVAUX DE RÉNOVATION

Première condition générale	Deuxième condition (deux déclinaisons possibles)
Seuil maximal de consommation conventionnelle en énergie primaire après travaux fixé à 331 kWh/m ² /an	Réduction de 30 % de la consommation conventionnelle en énergie primaire pour les logements individuels.
	Réduction de 20 % de la consommation conventionnelle en énergie primaire pour les logements collectifs.
	Combinaison d'au moins deux actions d'amélioration de la performance énergétique parmi les cinq catégories suivantes : – travaux d'isolation thermique des toitures ; – travaux d'isolation thermique des murs donnant sur l'extérieur ; – travaux d'isolation thermique des parois vitrées ; – travaux d'installation ou de remplacement des systèmes de chauffage ; – travaux d'installation ou de remplacement des systèmes de production d'eau chaude sanitaire.

Source : commission des finances.

(1) 3^e de l'article 46 AZA octies-0 A de l'annexe III au CGI.

(2) Article 1^{er} de l'arrêté du 26 mars 2019 précité, pris pour l'application de l'article 46 AZA octies-0 A de l'annexe III au CGI.

(3) Les articles 4 à 8 de l'arrêté du 26 mars 2019 précité fixent les exigences des performances énergétiques à respecter pour chacune des cinq catégories de travaux.

Les conditions que les investissements réalisés dans les collectivités d’outre-mer doivent remplir sont notamment rappelées dans le BOFiP commentant les caractéristiques des immeubles éligibles, mis à jour le 10 mai 2019 ⁽¹⁾.

B. UN DISPOSITIF COÛTEUX, MAL CONTRÔLÉ DONT L’EFFICACITÉ RESTE À DÉMONTRER

1. Des critiques et défauts régulièrement soulignés

Le rapport réalisé par la Cour des comptes, en mars 2019, à la demande de la commission des finances, en application du 2° de l’article 58 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) ⁽²⁾, offre une nouvelle occasion de constater que les critiques légitimement adressées au dispositif Pinel sont bien connues, documentées et régulièrement affinées sans, pour autant, que les choses changent.

Dans ce rapport, la Cour dresse un certain nombre de constats, parfois alarmants. Si ceux-ci ne concernent pas exclusivement le dispositif Pinel puisque le champ de l’enquête est plus large, ce dispositif illustre avec une acuité particulière les principales constatations de la Cour.

a. S’agissant des dépenses fiscales en faveur du logement

● D’une manière générale, la Cour constate que **les dépenses fiscales en faveur du logement** :

– **ne sont pas réellement pilotées** : « *Au regard de l’enjeu significatif qu’elles représentent du point de vue des recettes de l’État, la Cour recommande avec insistance de limiter la durée d’existence de ces dispositifs et de ne laisser perdurer que les dépenses fiscales qui, après avoir été évaluées avec rigueur, ont fait la preuve de leur efficacité.* » ⁽³⁾ ;

– **profitent de manière croissante aux propriétaires bailleurs** alors que celles au profit des propriétaires occupants, notamment de revenus modestes, diminuent. Ainsi, le montant des dépenses fiscales au bénéfice des seconds a diminué de 27 % entre 2012 et 2017 (exécutés), tandis qu’il a progressé de 89 % pour les premiers ⁽⁴⁾.

– n’ont, à ce jour, **pas démontré leur efficacité** : « *rien ne démontre que ces mesures dérogatoires jouent un rôle moteur et maîtrisé dans la politique du logement à la hauteur des pertes de recettes fiscales qu’elles engendrent* » ⁽⁵⁾

(1) BOI-IR-RICI-360-10-30-20190510.

(2) Cour des comptes, La gestion des dépenses fiscales en faveur du logement, mars 2019.

(3) Cour des comptes, rapport précité, page 7.

(4) Cour des comptes, rapport précité, page 34.

(5) Cour des comptes, rapport précité, page 16.

Par ailleurs, la Cour pointe plusieurs difficultés d'importance s'agissant des réductions d'impôt en faveur de l'investissement locatif des bailleurs privés :

– aucune conséquence n'est tirée des « *difficultés d'application des mesures antérieures, voire de leur inefficience constatée* », en particulier s'agissant des « *phénomènes de production manifestement excessive dans certaines zones* »⁽¹⁾, élément dont le rôle dans la hausse des prix des terrains ne saurait être exclu. **Dans le cas du dispositif Pinel, les extensions et dérogations rappelées *supra* ont affaibli le recentrage sur les zones les plus tendues.**

– le coût de production des logements financés par les dispositifs fiscaux est plus important que celui d'un logement social comparable financé par un prêt locatif social (PLS) (trois fois plus élevé) et deux fois plus élevé qu'un logement financé par un prêt locatif aidé d'intégration (PLAI). La Cour ajoute : « *de surcroît, la durée d'utilité pour le logement social sera au moins de 41 années contre un maximum de 21 ans pour un Pinel, sans compter le loyer très inférieur d'un logement PLAI* »⁽²⁾.

b. S'agissant de la réduction d'impôt dite « Pinel »

Le rapport de la Cour rappelle également que l'ensemble des constats dressés à l'occasion du précédent RALF demeure malheureusement valable.

- *Un avantage fiscal essentiellement concentré sur les contribuables les plus aisés*

Relevant que les réunions préparatoires au projet de loi de finances n'ont que peu de caractère décisionnaire ou stratégique, la Cour relève que les oppositions de la direction de la législation fiscale et de la direction du budget à toute nouvelle prolongation du dispositif Pinel, « *en raison de son caractère 'inégalitaire' et de l'absence d'évaluation* »⁽³⁾ ne sont pas parvenues à éviter la prorogation du dispositif proposée par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2018.

Les informations transmises au Rapporteur général au titre de la 5^{ème} émission des déclarations de revenus de 2017 soulignent une nouvelle fois le fait que le dispositif bénéficie très majoritairement aux foyers fiscaux dont les revenus sont les plus élevés.

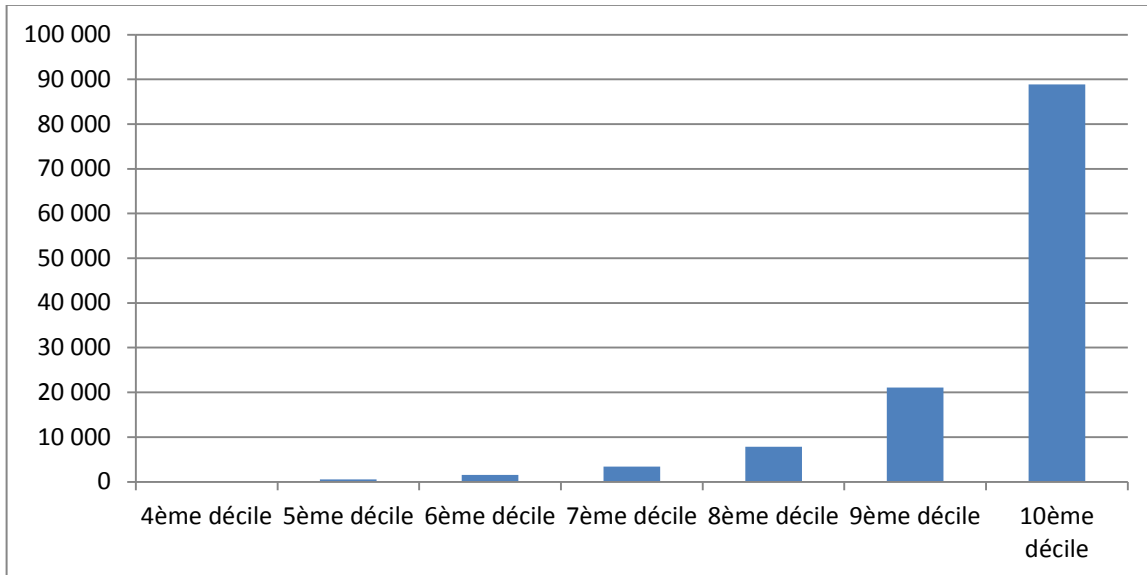
(1) *Cour des comptes, rapport précité, page 52.*

(2) *Ibid.*

(3) *Cour des comptes, rapport précité, page 26.*

Les graphiques ci-dessous illustrent que **95 % des bénéficiaires de la réduction d'impôt « Pinel » se situent dans les trois derniers déciles** ⁽¹⁾ et concentrent ainsi **98 % du montant total de la réduction d'impôt**. Dans le détail, le huitième décile représente 4 % du total du montant de la réduction d'impôt, le neuvième décile un peu plus de 12 % et le dernier décile 82 %.

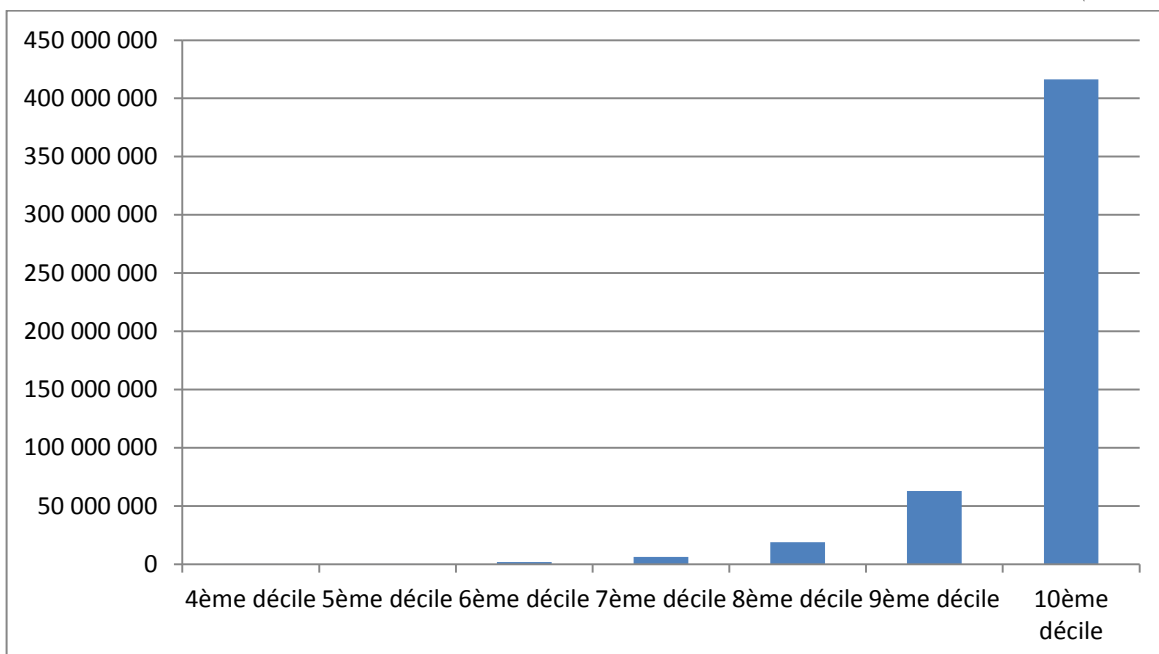
**NOMBRE DE BÉNÉFICIAIRES DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT « PINEL » PAR DÉCILE
(ENSEMBLE DES DÉCLARATIONS)**



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

**MONTANT DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT ACCORDÉE
AU TITRE DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT « PINEL »**

(en euros)



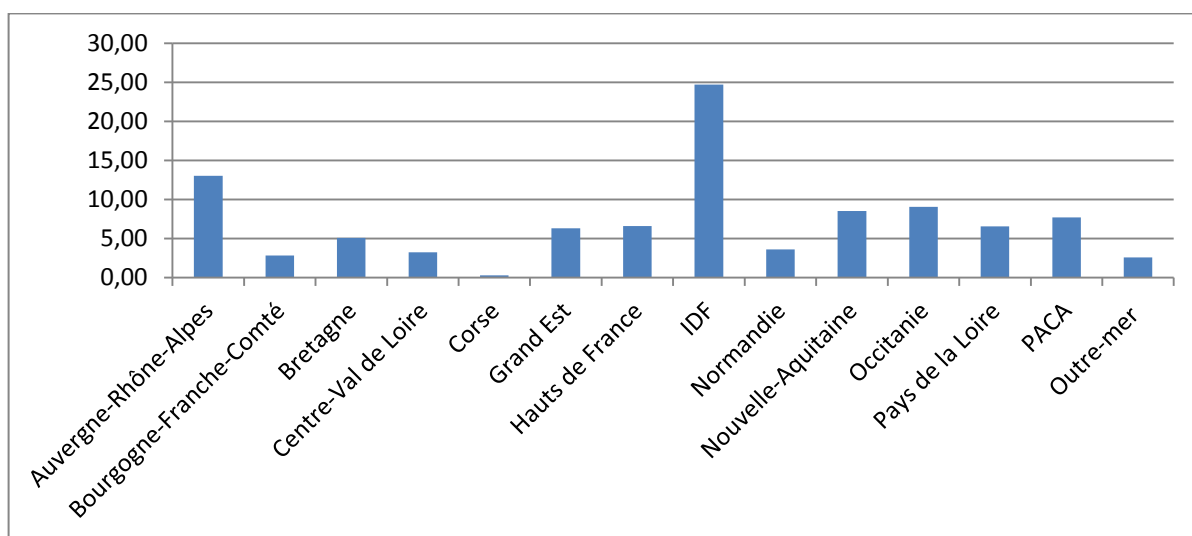
Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

(1) Selon les informations transmises au Rapporteur général, les données pour les trois premiers déciles ne sont pas connues.

Lors de la présentation du présent rapport en commission des finances, Mme Véronique Louwagie a souhaité appeler l'attention des membres de la commission sur le fait que ces constats devaient être regardés à l'aune de la concentration du paiement de l'impôt sur le revenu sur les foyers fiscaux appartenant aux déciles supérieurs. Les redevables du dernier décile s'acquittent du paiement d'environ 70 % du produit total de l'impôt sur le revenu.

- Une distribution territoriale des bénéficiaires reflétant globalement la répartition des richesses

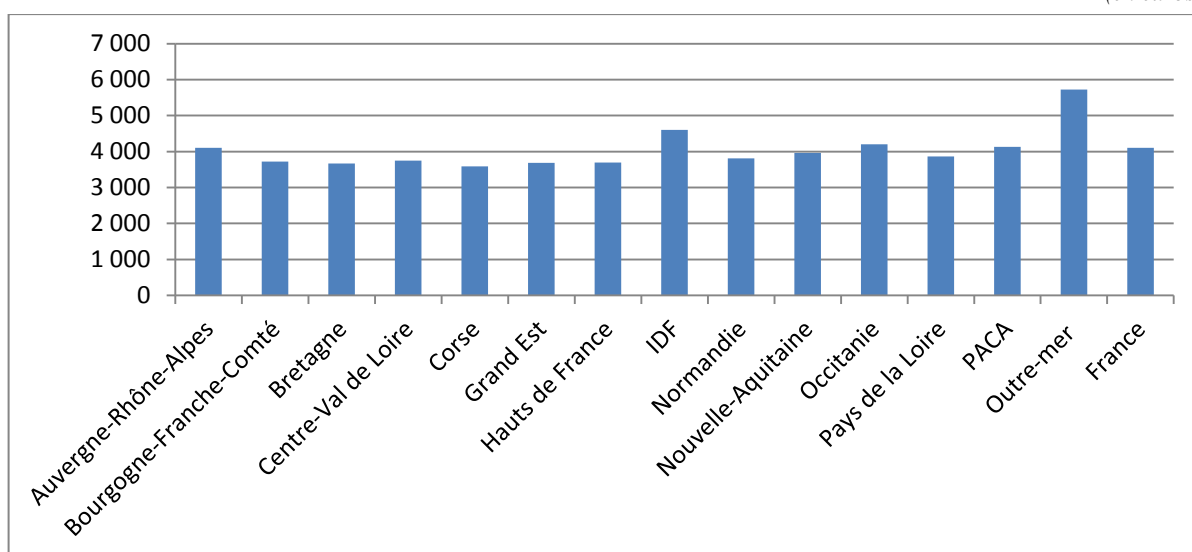
**PART DU MONTANT RÉGIONAL DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT « PINEL »
DANS LE MONTANT TOTAL (2017) – (EN %)**



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

**MONTANT MOYEN DE L'AVANTAGE FISCAL ACCORDÉ AU TITRE DE LA RÉDUCTION
D'IMPÔT « PINEL » PAR RÉGION**

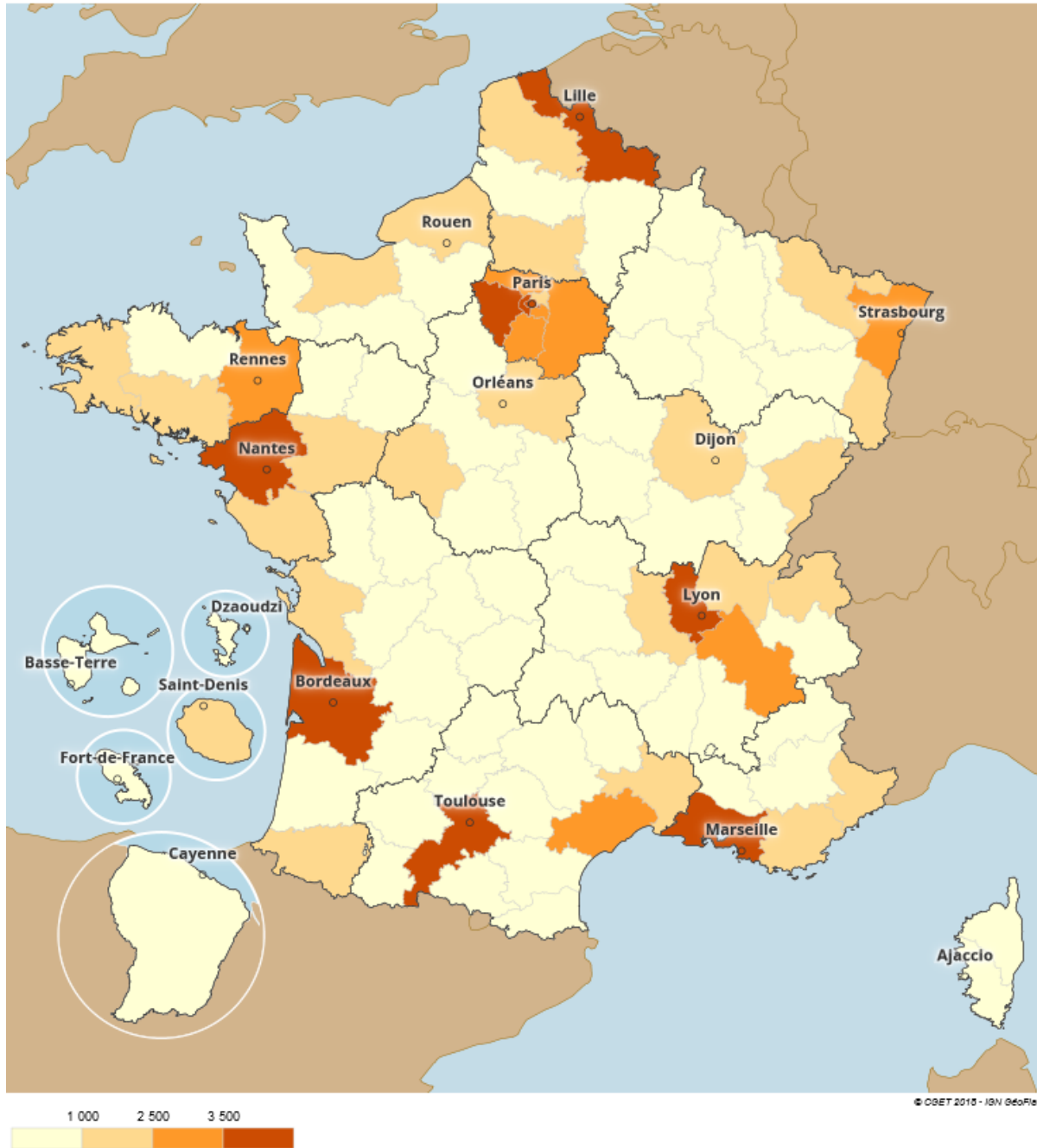
(en euros)



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission.

RÉPARTITION DÉPARTEMENTALE DES BÉNÉFICIAIRES DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT « PINEL »

Nombre de bénéficiaires - Source : commission des finances, revenus 2017 5^è émission



Source : commission des finances, sur la base des données des revenus 2017, 5^{ème} émission et à l'aide de l'outil de cartographie en ligne de l'Observatoire des territoires.

- *Un contrôle des contreparties imposées aux bénéficiaires de l'avantage fiscal « largement illusoire »* ⁽¹⁾

Élément déjà souligné dans le référé de janvier 2018 ⁽²⁾, le suivi et la gestion par l'administration du dispositif Pinel ne sont pas satisfaisants. Les contrôles des contreparties imposées aux bénéficiaires de la réduction d'impôt font, en particulier, défaut.

En janvier 2018, la Cour indiquait que les données informatiques détenues par l'administration ne sont pas exploitées et ne font que « *rarement l'objet de contrôles fiscaux* ».

En mars 2019, réitérant ce constat, elle évoquait la « *quasi-impossibilité pour l'administration fiscale de contrôler les contreparties des dépenses fiscales* » ⁽³⁾, concluant que ce contrôle s'avérait dont *in fine* « *largement illusoire* ».

Extraits du rapport de la Cour des comptes précité

La Cour a examiné un échantillon de déclarations comportant un investissement locatif privé avec réduction d'impôt dans un service des impôts des particuliers (SIP) francilien en décembre 2018. (...)

La Cour a constaté que les redressements opérés sont nombreux. Cela s'explique par la complexité des dispositifs : dans tous les dispositifs, le calcul du report est à l'origine de la plupart des erreurs constatées (deux-tiers des dossiers examinés) ; cela conduit le SIP à concentrer ses contrôles sur ce seul point assez simple. **Les dépenses fiscales concernées, dont la durée d'application est longue, s'inscrivent dans des dispositifs si compliqués et si difficiles à vérifier** (s'assurer, par exemple, du respect de la condition de louer durant six, neuf ou douze ans en tant qu'habitation principale et des conditions de loyer et de ressources des locataires) **que leur contrôle nécessiterait des moyens sans proportion avec les enjeux des redressements potentiels.**

Ainsi, le locataire du bien immobilier concerné est le grand absent du contrôle : plus de la moitié des dossiers ne comportent aucune information sur le locataire. La seconde moitié ne contient que des informations partielles comme le bail de location et l'avis d'imposition du premier locataire, mais non pas des suivants. Aucun dossier ne dispose de ces données sur une durée longue, qu'il s'agisse de la fin de bail, du changement de locataire, de l'évolution de la situation personnelle des locataires, etc. **Le service des impôts ne peut pas examiner les conditions relatives aux locataires dans la durée, car ils ne disposent pas des éléments et les investigations à entreprendre seraient trop importantes.** Même s'il ne s'agit pas d'une orientation spécifique de contrôle, les agents constatent qu'ils ont un meilleur « rendement » à contrôler systématiquement les erreurs de reports, grâce à des méthodes de contrôle simples et à l'efficacité indéniable.

(1) *Cour des comptes, rapport précité, page 11.*

(2) *Référé du 17 janvier 2018, S2017-4080.*

(3) *Cour des comptes, rapport précité, page 57.*

Sans porter atteinte aux principes même du caractère déclaratif de ces mesures à l'appui de la déclaration des impôts en ligne, des messages d'incohérence pourraient notamment être mis en place lorsque le contribuable les saisit mal ou insuffisamment. Cette précaution permettrait d'éviter les erreurs manifestes, commises souvent de bonne foi, et d'orienter les équipes de contrôle vers d'autres objectifs de contrôles dont le respect des conditions de location, sous la réserve toutefois que les informations soient disponibles.

Ces constats posent, de façon plus globale, la question de la pertinence de ce type de dépenses fiscales construites avec un ensemble de contreparties à satisfaire sur des durées longues et sans que soit organisée de façon crédible la possibilité de contrôler leur exécution dans le temps.

2. Des évaluations encore attendues

● Lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2018, il est apparu indispensable que le Parlement dispose d'éléments permettant d'apprécier le bien-fondé des critères retenus dans le zonage du territoire, souvent accusé de ne pas correspondre au mieux aux réalités des territoires.

Le rapport portant sur la pertinence des critères retenus pour le zonage du territoire dont dépend l'éligibilité à la réduction d'impôt, qui devait être remis au Parlement avant le 1^{er} septembre 2018 ⁽¹⁾, n'a été transmis que le 4 mars 2019.

De manière générale, ce rapport estime que les principes fondamentaux de la méthode sont solides et que la fréquence d'actualisation du zonage, de trois ans maximum semble « *trop court[e] et peu réaliste* » (cf. *extraits de la synthèse du rapport ci-dessous*). **Ce dernier élément semble ainsi justifier que la révision de l'arrêté, qui aurait dû intervenir en 2017, ne soit intervenue que très récemment, le 4 juillet dernier ⁽²⁾.** L'arrêté ne modifie que très marginalement le zonage, en procédant au reclassement en zone B1 des communes d'Angers et de Poitiers jusqu'à présent situées en zone B2.

Extraits du rapport sur le zonage précité

La première partie du rapport présente le zonage A/B/C et les dispositifs qui y sont adossés, qui ne se limitent pas au « Pinel » et au PTZ. Le processus de révision du zonage A/B/C, qui a débouché sur sa version actuelle, en date du 1^{er} août 2014, y est également décrit.

La deuxième partie du rapport fournit des éléments d'évaluation du zonage A/B/C.

(1) En application de l'article 68 de la loi de finances pour 2018.

(2) Arrêté du 4 juillet 2019 pris en application de l'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation.

En premier lieu, l'analyse du processus de révision du zonage A/B/C adopté en 2014 montre que les principes fondamentaux de la méthode sont solides, même si quelques améliorations peuvent y être apportées. Cette révision s'inscrit dans le cadre d'une nette évolution du dispositif Pinel d'incitation à l'investissement locatif vers le segment du logement dit « intermédiaire », à niveau de loyers situés entre ceux du parc privé et ceux du parc social : les critères de classement des communes ont été choisis en conséquence, sachant qu'un zonage se doit d'être défini en fonction des finalités des dispositifs auxquels il sert d'assise. Outre la méthodologie statistique retenue, ce rapport examine le processus de consultation des acteurs locaux de l'habitat, sous l'égide des préfets de région, à l'issue duquel il a été opéré des changements de classement de 1 180 communes, totalisant une population de plus de 10 millions d'habitants.

L'analyse de la pertinence de la maille du zonage indique que l'échelon communal reste en l'état actuel le meilleur compromis au regard des critères de choix retenus : capacité à segmenter de manière relativement fine les marchés locaux de l'habitat, existence de données statistiques robustes et couvrant l'ensemble du territoire, sécurisation juridique. **Pour les plus grandes métropoles, cette maille pourrait avantageusement être réduite à l'échelle de l'arrondissement municipal.**

Pour ce qui est de la fréquence d'actualisation du zonage, la périodicité de révision du zonage, aux termes du code de la construction et de l'habitation (CCH), est de 3 ans au maximum. Cet intervalle, du reste non observé si l'on se réfère à l'historique des révisions, semble trop court et peu réaliste. **Une périodicité de 5 à 6 ans serait plus adaptée aux évolutions conjoncturelles des marchés de l'habitat, au temps nécessaire pour consulter les acteurs locaux et à la durée des documents de programmation locaux. Elle assurerait davantage de stabilité aux dispositifs fiscaux et de visibilité aux investisseurs.**

En second lieu, le rapport aborde la question de l'efficacité du zonage par rapport aux dispositifs Pinel et PTZ.

Le dispositif Pinel, qui a été recentré sur les zones tendues, A *bis*, A et B1, dans le cadre de la loi de finances pour 2018, vise, en contrepartie d'un avantage fiscal, à ce que les loyers pratiqués par les investisseurs soient inférieurs à ceux du marché. Or de très fortes disparités de loyers de marché sont constatées entre territoires, au sein d'une même zone, voire entre secteurs d'une même agglomération. **De ce fait, les loyers plafonds définis pour le dispositif Pinel sont supérieurs aux loyers de marché dans nombre de communes ou de secteurs géographiques infra-communales éligibles, notamment en périphérie d'agglomération.** Seule une multiplication du nombre de zones, et une application plus généralisée de la possibilité de modulation des plafonds de loyer, et ce au besoin à des mailles infra-communales, peut permettre un meilleur appariement entre zonage, plafonds de loyer et loyers de marché et ainsi assurer que le dispositif contribue à développer l'offre de logements aux loyers inférieurs à ceux du marché. Les données progressivement disponibles grâce aux observatoires locaux des loyers, dont le déploiement en zones tendues est à intensifier, permettent désormais d'apprécier de manière plus fiable et généralisée les niveaux des loyers de marché et ainsi de faciliter l'application des dispositions du décret n° 2013-517 du 19 juin 2013 relatif à la réduction des plafonds de loyer et à l'agrément prévus respectivement au second alinéa du III et au 2^{ème} alinéa du IV de l'article 199 *novovicies* du code général des impôts.

● Le Rapporteur général rappelle qu'un rapport d'évaluation du dispositif analysant notamment le respect des conditions de loyer et de ressources des locataires par les contribuables bénéficiant du dispositif est attendu pour le 1^{er} septembre 2019 ⁽¹⁾.

Lors du précédent RALF, le Rapporteur général formait le vœu que l'ensemble des constats, particulièrement alarmants, dressés par la Cour des comptes, soit à l'origine d'une « *réflexion d'envergure visant à améliorer et, le cas échéant, réformer les dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement locatif, de manière générale, et le dispositif 'Pinel' en particulier.* »

Cette année, le Rapporteur général espère que le second rapport prévu par la loi de finances pour 2018 éclairera utilement la Représentation nationale et pourra, dans des délais compatibles avec d'éventuelles modifications du dispositif dans le projet de loi de finances pour 2020, contribuer à nourrir une réflexion sur la réduction d'impôt « Pinel », réflexion que commandent à la fois les constats renouvelés des défauts du dispositif et la responsabilité budgétaire.

Dans cette perspective, il indique que Mme Christine Pires Beaune a fait valoir, lors de la présentation du présent RALF en commission des finances, l'intérêt et l'utilité que pourrait présenter une évaluation du dispositif visant à déterminer l'éventuel impact de la réduction d'impôt « Pinel » sur les inégalités de patrimoine.

*

* *

(1) *Ibid.*

XI. LE PRÊT À TAUX ZÉRO

A. UN DISPOSITIF PROROGÉ MAIS RECENTRÉ SUR LES LOGEMENTS NEUFS EN ZONES TENDUES ET SUR LES LOGEMENTS ANCIENS EN ZONES DÉTENDUES

Créé par l'article 90 de la loi de finances pour 2011 ⁽¹⁾, le prêt à taux zéro (PTZ) est un prêt ne portant pas intérêt, consenti par les établissements de crédits et les sociétés de financement aux ménages pour contribuer au financement de leur résidence principale, dans le cadre d'une première accession à la propriété.

Les conditions du prêt sont fonction, pour un logement neuf, du coût de l'opération, de la composition et des ressources du ménage et de la localisation du logement dans une zone géographique. Pour un logement ancien, le respect de la condition de travaux de réhabilitation est en outre indispensable.

Initialement prévu pour être émis du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014, le PTZ a été maintenu pour trois années supplémentaires par la loi de finances pour 2015 ⁽²⁾.

L'article 83 de la loi de finances pour 2018 ⁽³⁾ a prorogé le dispositif pour quatre années supplémentaires.

Le dispositif de cet article a recentré l'aide à l'accession des ménages sur les zones tendues pour les logements neufs. Ainsi, les logements neufs construits en zones détendues ne pourront plus bénéficier de PTZ que durant deux années supplémentaires, et pour une quotité de prêt inférieure : 20 %, contre 40 % auparavant.

Les logements anciens bénéficient, eux, de la prorogation du dispositif en zones détendues. Ainsi, le PTZ est désormais également envisagé comme un outil de rénovation des centres-bourgs, pour en réhabiliter les logements. Il est réservé aux opérations d'acquisition-amélioration dans les zones ne se caractérisent pas par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements, classées B2 et C.

Même si le PTZ a été prorogé, la réforme portée par la loi de finances pour 2018 est donc de nature à minorer le nombre de PTZ distribués, et donc la dépense fiscale associée.

(1) Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

(2) Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.

(3) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Le zonage géographique du PTZ

L'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH) dispose que, pour l'application du PTZ, « *un arrêté des ministres chargés du logement et du budget, révisé au moins tous les trois ans, établit un classement des communes du territoire national en zones géographiques en fonction du déséquilibre entre l'offre et la demande de logements* ».

Il précise que ces zones « sont désignées, par ordre de déséquilibre décroissant, sous les lettres *A bis*, A, B1, B2 et C », la zone *A bis* étant incluse dans la zone A, les zones B1 et B2 formant la zone B.

L'arrêté du 30 septembre 2014, en vigueur lors de la réforme en loi de finances pour 2018, a défini l'ensemble des zones de la manière suivante :

Zone A bis : Paris et 76 communes des Yvelines, des Hauts-de-Seine, de Seine-Saint-Denis, du Val-de-Marne et du Val-d'Oise ;

Zone A : agglomération de Paris (dont zone *A bis*), la Côte d'Azur, la partie française de l'agglomération genevoise, certaines agglomérations ou communes où les loyers et les prix des logements sont très élevés ;

Zone B1 : certaines agglomérations ou communes où les loyers et les prix des logements sont élevés, une partie de la grande couronne parisienne non située en zones *A bis* ou A et les départements d'outre-mer ;

Zone B2 : villes-centre de certaines grandes agglomérations, grande couronne autour de Paris non située en zones *A bis*, A et B1, certaines communes où les loyers et les prix des logements sont assez élevés et les communes de Corse non situées en zones A ou B1 ;

Zone C : reste du territoire.

Il est à noter que le PTZ a été maintenu pour les logements neufs situés dans une commune signataire d'un contrat de redynamisation de sites de défense (CRSD), indépendamment du zonage.

L'article 83 précité de la loi de finances pour 2018 a également fait obligation au Gouvernement de remettre au Parlement, avant le 1^{er} septembre 2018, un rapport d'évaluation des zones géographiques établies pour l'attribution du dispositif, afin d'apprécier la pertinence des critères retenus pour le classement des communes au regard des besoins des territoires concernés. Ce rapport a été remis le 3 mars 2019.

Le Gouvernement doit également remettre au Parlement, avant le 1^{er} septembre 2019, un rapport d'évaluation général du dispositif.

B. L'UNIQUE MESURE D'APPLICATION ATTENDUE VIENT D'ÊTRE PRISE

Le troisième alinéa de l'article L. 31-10-2 du code de la construction et de l'habitation, tel que modifié par le I de l'article 83 de la loi de finances pour 2018 précitée dispose : « *Un arrêté des ministres chargés du budget et du logement établit le classement des communes par zone géographique, en fonction*

principalement des besoins en logements ainsi que du montant des prix de vente et des loyers de l'immobilier résidentiel. »

Le classement des communes en zones a reposé **jusqu'au 4 juillet 2019** sur l'arrêté du 1^{er} août 2014 pris en application de l'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation ⁽¹⁾. L'évolution de l'habitat et des mouvements de population a rendu cette liste au moins partiellement obsolète.

À l'occasion du rapport d'évaluation de la loi fiscale 2018 ⁽²⁾, la direction de la législation fiscale et la direction de l'habitat, de l'urbanisme et des paysages (DHUP) avaient fait savoir, suite aux interrogations du Rapporteur général, que l'arrêté était en cours de préparation. Nous avons néanmoins souligné qu'aucun calendrier n'avait été, à l'époque, transmis.

Il avait été rappelé que l'article L. 31-10-4 du code de la construction et de l'habitation fait notamment dépendre l'octroi d'un PTZ « *de la localisation dans une zone géographique, définie dans des conditions fixées par décret en fonction du déséquilibre entre l'offre et la demande de logements, du caractère neuf ou ancien du logement et de son niveau de performance énergétique globale.* »

L'article R. 304-1 du même code dispose que « *pour l'application de certaines aides au logement, un arrêté des ministres chargés du logement et du budget, révisé au moins tous les trois ans, établit un classement des communes du territoire national en zones géographiques en fonction du déséquilibre entre l'offre et la demande de logements.* »

Au surplus, le fait que le PTZ et le dispositif « Pinel » soient basés sur le même classement, alors qu'il s'agit, pour le premier, d'un dispositif d'accession à la propriété et, pour le second, d'un dispositif d'investissement locatif – donc basé sur les loyers – questionne, quand nombre de villes sont sujettes à une dé-corrélation entre niveau des loyers et prix des acquisitions.

Le Rapporteur général remarque que cet arrêté a été pris le 4 juillet 2019 ⁽³⁾. Un très petit nombre de villes a été concerné par un changement de zonage : Semoy (45), Angers (49), Saint-Gilles-Croix-de-Vie (85) et Poitiers (86).

C. ÉVALUATION DE LA RÉFORME

À titre liminaire, le Rapporteur général souhaite souligner que la seule réponse apportée par l'administration pilote – la Direction de l'habitat, de l'urbanisme et des paysages (DHUP) – la veille de la présentation du

(1) Arrêté du 1^{er} août 2014 pris en application de l'article R.304-1 du code de la construction et de l'habitation.

(2) M. Joël Giraud, Mme Cendra Motin, *Rapport fait au nom de la commission des finances sur l'application des mesures fiscales*, Assemblée nationale, XV^{ème} législature, n° 1172, 18 juillet 2018, ([lien](#)).

(3) Arrêté du 4 juillet 2019 pris en application de l'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation.

rapport, n'a pas permis l'évaluation de ce dispositif dans des conditions optimales.

Selon l'étude d'impact du projet de loi de finances pour 2018, les objectifs ayant conduit à la modification du dispositif étaient les suivants :

« L'objectif de la mesure de reconduction du dispositif est de maintenir une politique de soutien à l'accession des ménages modestes. Dans les zones les moins tendues, le PTZ pour le logement ancien permet de soutenir la demande de rénovation des ménages à revenus modestes et intermédiaires.

La mesure a donc un impact bénéfique sur le secteur de la réhabilitation des logements tout en limitant la consommation d'espaces non urbanisés.

En outre, l'achat d'un logement ancien avec travaux peut constituer une solution plus économique pour des ménages modestes n'ayant pas la capacité financière d'acquérir dans le neuf.

Dans les zones les plus tendues, le PTZ pour le logement neuf permet de soutenir l'accession à la propriété des ménages à revenus modestes et intermédiaires là où les prix sont les plus élevés et donc l'accession la plus difficile. Enfin, le soutien à la production permet de détendre le marché locatif en accroissant l'offre de logements. »

1. Le ménage-type qui bénéficie du dispositif est constitué d'un employé célibataire, de moins de 35 ans

L'État a donné mandat, par convention, à la Société de gestion du fonds de garantie à l'accession sociale par la propriété (SGFGAS), de recueillir les déclarations de PTZ effectuées par les banques.

Il ressort de ces données statistiques que les PTZ profitent principalement aux **employés, ouvriers et professions intermédiaires, qui constituent 84,2 % des bénéficiaires en 2018** (contre 81,7 % des bénéficiaires en 2017).

**NOMBRE DE PTZ SELON LA TAILLE DU FOYER ET LA CATÉGORIE
SOCIO-PROFESSIONNELLE DE L'EMPRUNTEUR EN 2018**

CSP / Foyer	1 personne	2 personnes	3 personnes	4 personnes	5 personnes et plus	Total
Agriculteur	178	208	147	131	48	713 (0,8 %)
Artisan, commerçant, chef d'entreprise	465	696	630	849	340	2 812 (3,2 %)
Cadre	4 367	3 481	2 531	1 791	640	14 467 (16,8 %)
Profession intermédiaire	6 158	5 669	3 735	2 627	1 098	19 215 (22,0 %)
Employé	9 657	9 115	6 250	4 629	3 633	31 288 (38,8 %)
Ouvrier	5 684	5 726	5 183	3 387	1 578	19 579 (23,4 %)
Retraité	164	131	30	12	15	352 (0,4 %)
Inactif	170	243	205	229	148	995 (1,1 %)
Total	26 843	25 269	18 711	13 655	7 500	87 434 (100 %)

Source : commission des finances à partir des données de la SGFGAS.

En 2018 en outre, 68,7 % des emprunteurs avaient moins de 35 ans, et 90,5 % moins de 45 ans.

Ainsi, le public effectivement concerné par le dispositif est bien celui ciblé.

2. Malgré la suppression du PTZ dans l'ancien en zones tendues, la distribution du dispositif par type d'acquisition s'est stabilisée en 2018

Depuis le 1^{er} janvier 2018, le PTZ est ouvert à l'achat d'un logement dans le neuf quelle que soit la zone, et à l'acquisition d'un logement ancien avec travaux en zones B2 et C, zones dites « détendues ».

Malgré la suppression du PTZ en zones tendues pour les logements situés dans l'ancien, la part des logements neufs bénéficiant d'un PTZ a légèrement décliné, tandis que celle de ceux situés dans l'ancien a progressé.

OPÉRATIONS FINANCIÉES PAR TYPE EN 2017 ET 2018

Type de logement	Nombre de logements		
	2017	2018	Variation
Neuf	96 535 (78,0 %)	66 449 (75,7 %)	- 3,01 %
Ancien	27 213 (22,0 %)	21 357 (24,3 %)	+ 10,69 %

Source : commission des finances à partir des données de la SGFGAS.

Les logements anciens en zones tendues, dont le prix d'acquisition est moins important que les logements neufs, n'ont plus pu bénéficier du PTZ en 2018. Or, ce dispositif s'adresse aux ménages disposant de revenus intermédiaires.

De fait, les « classes moyennes » ont pu privilégier, dans une proportion accrue, une installation en zones détendues. Cet effet de déport pourrait expliquer la hausse, en valeur relative, des PTZ octroyés dans l'ancien, alors même que les conditions géographiques de son octroi avaient été réduites. Cette analyse est confortée par la répartition géographique tendancielle des PTZ.

3. La distribution géographique des PTZ, désormais plus étroitement liée au type d'acquisition, est toujours majoritaire en zones détendues, mais l'écart entre zones se réduit

La répartition des PTZ a été de plus en plus majoritaire en zones détendues, au cours de l'année 2018.

FINANCEMENT DES OPÉRATIONS PAR ZONAGE EN 2018

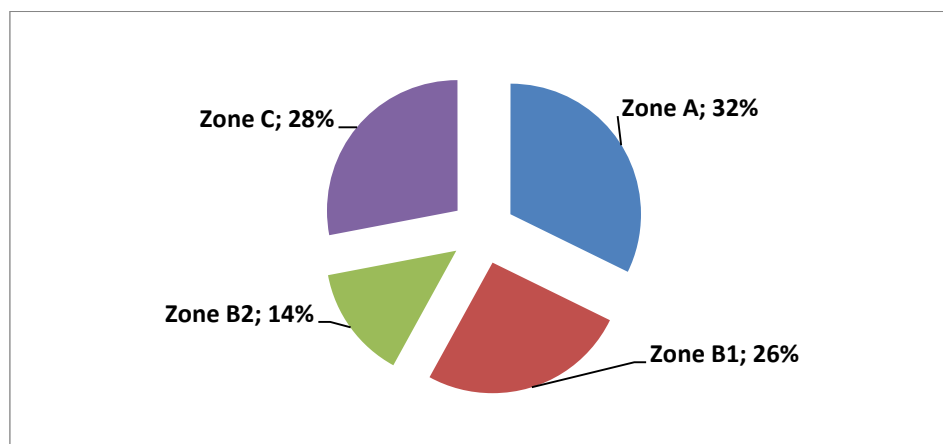
Zonage/Trimestre	T1	T2	T3	T4
Zone A et B1	49 %	46 %	42 %	42 %
Zone B2 et C	51 %	54 %	58 %	58 %

Source : commission des finances à partir des données de la SGFGAS.

Cette tendance trimestrielle ne doit pas masquer le bilan annuel du dispositif : la part des PTZ accordés pour des logements situés en zones A et B1 progresse par rapport à l'année 2017, au cours de laquelle le dispositif pouvait également bénéficier à des acquisitions dans l'ancien dans de telles parties du territoire.

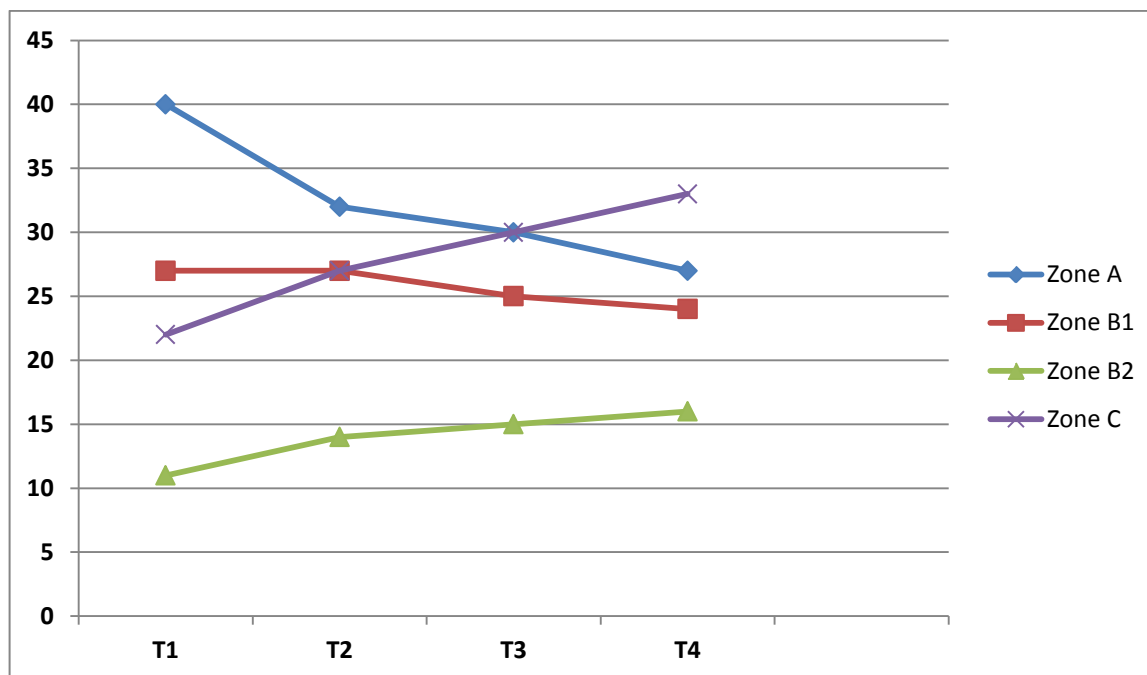
Les prêts octroyés pour des logements neufs en zones détendues « résistent », malgré la réduction de leur quotité, et représentent encore environ 1/3 de l'ensemble du neuf.

RÉPARTITION DES PTZ DANS LE NEUF SELON LE ZONAGE



Source : commission des finances à partir des données de la SGFGAS.

ÉVOLUTION DE LA RÉPARTITION DES PTZ DANS LE NEUF SELON LE ZONAGE EN 2018



Source : commission des finances à partir des données SGFGAS.

La part des PTZ dans le neuf en zone A – originellement privilégiée – a décliné au cours de l’année 2018. Ainsi, au 4^e trimestre 2018, les constructions neuves bénéficiant d’un PTZ étaient avant tout situées en zone C, très détendue, alors même que la quotité des prêts y est inférieure.

Le PTZ, en bénéficiant à des projets d’acquisitions de logements neufs en zones détendues, favorise, à son échelle, la décongestion urbaine. Supportant des projets sur l’ensemble du territoire, il soutient une répartition plus équilibrée des constructions sur le plan géographique.

OPÉRATIONS DE PTZ DANS LE NEUF ET L’ANCIEN FINANCÉES EN 2017 ET 2018 PAR ZONAGE

Zone	Effectif	
	2017	2018
Zone A	22 850 (18,5 %)	20 717 (23,7 %)
Zone B1	23 556 (19,0 %)	16 025 (18,3 %)
Zone B2	24 310 (19,6 %)	15 232 (17,4 %)
Zone C	53 032 (42,8 %)	33 975 (38,8 %)
DOM	1 838 (1,5 %)	1 485 (1,7 %)
Total	123 784	87 434

Source : SGFGAS.

Si ce constat est positif, il ne résout pas la problématique qui guidait la réforme du PTZ par la loi de finances pour 2018, à savoir, par le recentrage du dispositif sur les zones tendues – en réduisant la quotité du PTZ neuf en zone détendue – accroître l’offre de logements disponibles pour les ménages disposant

de revenus intermédiaires dans les territoires où l'offre de logement est plus limitée, et les prix plus élevés.

Si la part des PTZ octroyés pour des acquisitions en zones tendues progresse – de 37,47 % à 42 % – elle ne parvient que partiellement à compenser la hausse du prix de l'immobilier dans ces zones, pour le public cible du dispositif.

4. Le PTZ HLM : un dispositif méconnu ?

Le PTZ peut également financer l'acquisition d'un logement ancien du parc social, possédé par un organisme HLM ou une SEM, vendu à son occupant. Le prix de vente doit être inférieur à l'évaluation faite par le service des domaines.

En 2018, seulement 2 167 PTZ ont été octroyés dans l'ancien HLM, donnée strictement identique à 2017.

Leur répartition est la suivante :

PTZ OCTROYÉS POUR L'ACQUISITION D'APPARTEMENTS DANS L'ANCIEN HLM EN 2018

Zone	Proportion
Zone A	26,25 %
Zone B1	39,75 %
Zone B2	21 %
Zone C	13 %

Source : commission des finances à partir des données SGFGAS.

La faiblesse quantitative des PTZ ainsi octroyés interroge, notamment eu égard au succès plus marqué du prêt d'accession sociale.

Le prêt d'accession sociale (PAS) a pour objectif de favoriser l'accession à la propriété des familles aux revenus modestes. Bénéficiant, selon l'article L. 312-1 du code de la construction et de l'habitation, de la garantie de l'État par l'intermédiaire du Fonds de garantie à l'accession sociale (FGAS), il est accordé par une banque ou un établissement financier ayant passé une convention avec l'État, pour financer la construction ou l'achat d'un logement, avec ou sans travaux d'amélioration.

Le dispositif possède donc un mécanisme proche du PTZ, mais s'en distingue substantiellement à deux égards.

D'une part, et contrairement au PTZ, le PAS n'est pas à taux nul. Au contraire, les taux pratiqués à l'attention de publics n'ayant pas nécessairement accès aux prêts bancaires classiques sont bien au-delà des taux actuels du marché ; les taux maximaux fixés par la loi sont situés entre 3,05 % et 3,50 %, selon la maturité : cette marge de manœuvre est exploitée par les banques.

D'autre part, et contrairement au PTZ, le PAS peut financer la totalité d'une opération immobilière.

Ces deux éléments sont avantageux pour les établissements bancaires : les taux pratiqués sont rémunérateurs et le montage du dossier de prêt est plus simple. Ainsi, **le PAS a été octroyé à 102 403 bénéficiaires en 2017** ⁽¹⁾, soit un chiffre très largement supérieur au PTZ HLM dans l'ancien.

Or, le prêt à l'accession sociale et le prêt à taux zéro HLM sont cumulables.

Même si les publics entre PAS et PTZ HLM sont partiellement différents, le Rapporteur général s'interroge sur l'ingénierie financière des banques : ces dernières pourraient proposer et opérer des montages articulant mieux ces deux types de prêts à destination d'une même population modeste.

5. Le PTZ, une dépense fiscale au coût élevé mais au bornage temporel défini

Les PTZ sont distribués par les établissements de crédits et les sociétés de financement habilités à cet effet par une convention avec l'État. Pour compenser le coût que représente l'attribution à certains ménages d'un PTZ, **les établissements de crédits et les sociétés de financement bénéficient en retour d'un crédit d'impôt sur les bénéfices** « égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre du prêt ne portant pas intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt » ⁽²⁾. Le crédit d'impôt permet de couvrir à la fois le coût de la ressource prêtée pour les établissements de crédit mais également une marge commerciale.

Il s'agit d'un crédit d'impôt sur les bénéfices, prévu par l'article 244 *quater* V du CGI, dont l'imputation sur les comptes de l'entreprise est répartie par fractions égales sur les cinq exercices suivant l'émission du prêt. Il « fait naître au profit de l'établissement de crédit ou la société de financement une créance, inaliénable et incessible, d'égal montant ». L'État a donné mandat, par convention, à la Société de gestion du fonds de garantie de l'accession sociale à la propriété (SGFGAS), pour recueillir les déclarations de PTZ effectuées par les banques. Cette dernière détermine les éléments de calcul du montant du crédit d'impôt afférent aux prêts accordés par l'établissement de crédit puis lui adresse le résultat de ce calcul au moyen d'une attestation lui permettant de remplir une déclaration fiscale spéciale. Elle assure également le suivi statistique des crédits d'impôt dont bénéficient les banques.

(1) SGFGAS, Tableau récapitulatif de la production de prêts déclarée en stock, 15 juin 2018, ([lien](#)).

(2) Article 244 quater V du code général des impôts.

La dépense fiscale liée au crédit d'impôt fait l'objet d'un plafonnement dans la mesure où les conditions d'attribution et les modalités des prêts sont fixées par décret, auquel doit être joint une étude d'impact faisant « *apparaître les mesures prises pour que le montant des crédits d'impôt afférents aux prêts ne portant pas intérêt émis sur une même période de douze mois ne dépasse pas 2,1 milliards d'euros* ». Il s'agit d'un plafonnement de la dépense générationnelle liée aux PTZ émis au cours d'une même année, c'est-à-dire de la dépense fiscale qui correspond aux créances que l'État devra, par le biais du crédit d'impôt, rembourser aux banques pendant les cinq années suivant l'émission du PTZ. Les modalités du bénéfice du PTZ sont adaptées chaque année par décret afin de s'assurer que les barèmes fixés permettent de maîtriser la dépense générationnelle.

LA DÉPENSE FISCALE DU PTZ DEPUIS 2012

(en millions d'euros)

Dépense fiscale	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Montant	1 257	1 241	1 182	1 065	935	776	951	Nc.

Sources : Cour des comptes et tome II du fascicule Évaluations des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2019.

Cette dépense générationnelle devrait diminuer progressivement dans les années à venir. En effet, **du fait du resserrement du dispositif par la loi de finances pour 2018, le nombre de PTZ a immédiatement baissé en 2018.** Ainsi, le nombre de PTZ octroyés est passé de 123 477 en 2017 à 87 434 en 2018, soit une **baisse de 29,19 %**.

En outre, le montant du crédit d'impôt accordé aux banques étant égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre du PTZ et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de même montant et de même durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de PTZ, les taux bas actuellement constatés pour les prêts immobiliers minorent encore le montant de la dépense fiscale associée à ce dispositif.

*

* *

XII. L'ÉCO-PRÊT À TAUX ZÉRO

A. UN DISPOSITIF PROROGÉ ET SIMPLIFIÉ

1. Une dépense fiscale favorable à la transition énergétique dont le mécanisme est similaire à celui du prêt à taux zéro (PTZ)

Créé par la loi de finances pour 2009⁽¹⁾, le dispositif de l'éco-PTZ constitue, avec le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), un outil fiscal important pour inciter les ménages à rénover leur logement, en particulier lorsque leurs ressources sont limitées. Il s'adresse à tout propriétaire, y compris bailleur, d'un logement construit antérieurement à 1990, sans condition de ressources, effectuant des travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements anciens utilisés comme résidence principale.

L'éco-PTZ prend la forme d'avances remboursables ne portant pas intérêt, qui sont accordées par les établissements bancaires, ces derniers bénéficiant en contrepartie d'un crédit d'IS ou d'impôt sur le revenu (en fonction des modalités d'imposition de leurs bénéficiaires). L'article 244 *quater* U du CGI, précisant les règles applicables à ces prêts et leurs modalités de financement, dispose que les banques doivent, pour bénéficier du crédit d'impôt, avoir passé une convention tant avec l'État qu'avec la Société de gestion du fonds de garantie de l'accession sociale à la propriété (SGFGAS) – cette convention devant préciser les modalités de déclaration des prêts, le contrôle de l'éligibilité des dossiers et le suivi des crédits d'impôt.

Le crédit d'impôt est, pour chaque prêt, d'un montant égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues par l'emprunteur à la banque au titre du prêt et celle qui auraient été dues si le prêt avait été « *consenti à des conditions normales de taux* », c'est-à-dire selon les conditions moyennes du marché lorsque le prêt a été émis : le crédit d'impôt est ainsi égal à l'effort financier accompli par la banque en prêtant à ces conditions spécialement avantageuses pour l'emprunteur. Il fait naître au profit de la banque une créance, inaliénable et incessible, qui est rattachée, à hauteur d'un cinquième par an, à l'exercice au cours duquel l'éco-PTZ a été versé au particulier et aux quatre exercices suivants : le « coût générationnel » des éco-PTZ émis au cours d'une seule année s'étale ainsi sur cinq ans.

2. Le dispositif actuel a été prorogé et assoupli par la loi de finances pour 2019

a. Un dispositif prorogé

Il était prévu, au paragraphe VII de l'article 99 de la loi de finances pour 2009, que le dispositif de l'éco-PTZ prenne fin le 31 décembre 2018. La date

(1) Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009.

initialement prévue était fixée au 31 décembre 2013, puis au 31 décembre 2015, l'article 108 de la loi de finances pour 2016 a prorogé le dispositif pour trois années supplémentaires ⁽¹⁾.

Dans l'intervalle, le plan pour la rénovation énergétique des bâtiments (PREB) présenté le 26 avril 2018 a rappelé que la rénovation des bâtiments est une priorité du Gouvernement.

Aussi, l'éco-PTZ, qui devait prendre fin le 31 décembre 2018, a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2021 par l'article 184 de la loi de finances pour 2019 ⁽²⁾. Le dispositif devrait ainsi s'éteindre en même temps que le PTZ, prolongé pour quatre ans par la loi de finances pour 2018.

b. Un dispositif assoupli

L'article 244 *quater* U du CGI précise que le montant d'un éco-PTZ ne peut pas dépasser 30 000 euros par logement et que, pour pouvoir en bénéficier, le demandeur doit réunir deux conditions principales.

En premier lieu, son logement doit constituer sa résidence principale ou celle de son locataire, et avoir été achevé avant le 1er janvier 1990 (date repoussée au 1^{er} mai 2010 dans les départements et régions d'outre-mer). La loi de finances pour 2019 a modifié cette condition pour les demandes formées **à compter du 1^{er} juillet 2019** : si la condition de résidence principale est maintenue, **il suffira que le logement ait été achevé depuis plus de deux ans à la date du début d'exécution des travaux.**

En second lieu, le demandeur doit réaliser des travaux de rénovation énergétique, qui peuvent être de trois types :

– soit des travaux permettant d'atteindre une performance énergétique minimale pour le logement pris dans sa globalité ;

– soit des travaux de réhabilitation des systèmes d'assainissement non collectifs par des systèmes qui ne consomment pas d'énergie ;

– soit des travaux qui correspondent à au moins une des catégories suivantes :

– travaux d'isolation thermique performants des toitures ;

– travaux d'isolation thermique performants des murs donnant sur l'extérieur ;

– travaux d'isolation thermique performants des parois vitrées et portes donnant sur l'extérieur ;

(1) Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

(2) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

- travaux d’installation, de régulation ou de remplacement de systèmes de chauffage, le cas échéant associés à des systèmes de ventilation économiques et performants, ou de production d’eau chaude sanitaire performants ;
- travaux d’installation d’équipements de chauffage utilisant une source d’énergie renouvelable ;
- travaux d’installation d’équipements de production d’eau chaude sanitaire utilisant une source d’énergie renouvelable.

Ainsi, la condition de « bouquet de travaux », consistant en une combinaison d’au moins deux des catégories de travaux, a été supprimée par la loi de finances pour 2019, au 1^{er} mars 2019.

Les autres conditions subsistent. Ainsi, les travaux prévus par l’emprunteur doivent, dès la présentation de sa demande d’éco-PTZ, faire l’objet d’une description et de devis détaillés, permettant de s’assurer du sérieux du dossier ; à l’issue du délai laissé à l’emprunteur pour effectuer les travaux, celui-ci doit présenter les justificatifs attestant qu’ils ont réellement été conduits.

Il est possible de cumuler éco-PTZ et CITE sans conditions de ressources pour les offres émises depuis le 1^{er} mars 2016. La durée de remboursement d’un éco-PTZ ne peut pas dépasser dix ans – ce plafond étant toutefois porté à quinze ans pour les travaux de rénovation les plus lourds, c’est-à-dire ceux qui sont destinés à « *atteindre une performance énergétique globale minimale du logement* » ou qui combinent trois types d’isolation ou installations figurant sur la liste (reprise *supra*) du 1^o du 2 du paragraphe I de l’article 244 *quater* U.

Il a été décidé que la réforme ne soit applicable qu’aux offres d’avances émises à compter du 1^{er} mars 2019 pour la condition de bouquet de travaux, et au 1^{er} juillet 2019 pour le reste, afin de permettre aux établissements de crédit, dans ce délai, d’intégrer dans leurs systèmes informatiques les modifications nécessaires, et éviter ainsi une rupture dans la distribution des éco-PTZ.

Enfin, les règles encadrant l’attribution d’un éco-PTZ à un syndicat de copropriétaires ont été revues pour faciliter le financement des travaux de rénovation énergétique en copropriété. Ainsi, le seuil des quotes-parts devant être compris dans les lots d’habitation a été supprimé, et les possibilités de cumul d’un éco-PTZ complémentaire après un premier éco-PTZ attribué à un syndicat de copropriétaires ont été étendues.

B. LE DÉCRET D’APPLICATION DE LA MESURE A ÉTÉ PRIS

Le VII de l’article 184 de la loi de finances pour 2019 exige un décret afin de fixer les modalités de calcul et de taux du crédit d’impôt, ainsi que les caractéristiques financières et les conditions d’attribution de l’éco-PTZ.

Ce décret a été pris le 5 avril 2019 ⁽¹⁾.

C. UNE ÉVALUATION PRÉMATURÉE

1. Des objectifs clairement définis

L'évaluation préalable au projet de loi de finances pour 2019 a conduit à constater que pour les ménages, et en particulier ceux en situation de précarité énergétique, le financement de la partie non aidée des travaux peut représenter un obstacle important à la mise en œuvre de la rénovation énergétique.

Si maintenir le dispositif de l'éco-PTZ apparaissait, dès lors, opportun, la concertation relative à la rénovation énergétique des bâtiments avait fait ressortir que ce dispositif était complexe, et n'avait pas permis la rénovation énergétique par étapes.

La réforme a ainsi été justifiée par trois séries d'observations.

En premier lieu, il a été constaté que l'éco-PTZ copropriété comportait des règles spécifiques complexifiant sa mobilisation, en particulier dans les copropriétés comportant des quotes-parts de locaux commerciaux et professionnels importantes, pour lesquelles l'éco-PTZ ne pouvait être mobilisé en raison de l'obligation du respect du seuil des 75 % de quotes-parts affectées à l'usage d'habitation.

En deuxième lieu, il a été remarqué qu'un certain nombre de critères d'éligibilité différaient entre le CITE, le bénéfice du taux réduit de TVA sur les travaux d'amélioration de la performance énergétique et l'éco-PTZ, obérant de fait la lisibilité et la cohérence d'ensemble des avantages fiscaux, et ne rendant donc pas optimales les solutions de financement composite.

En dernier lieu, la concertation sur le PREB a fait apparaître la nécessité de clarifier les modalités de cumul entre les différents types d'éco-PTZ, en permettant le recours cumulé de deux éco-PTZ, individuel ou copropriété, et en allongeant et en harmonisant le délai entre ces deux éco-PTZ pour un même logement.

Ces éléments ont tous été pris en compte dans la réforme du dispositif portée par l'article 184 de la loi de finances pour 2019. Les objectifs qui sous-tendent cette réforme sont donc sociaux et environnementaux.

Comme les rénovations lourdes présentent des temps de retour sur investissement longs, leur attractivité financière est faible, alors même qu'elles sont indispensables pour atteindre l'objectif de réduction des consommations

(1) Décret n° 2019-281 du 5 avril 2019 relatif aux avances remboursables sans intérêt destinées au financement de travaux de rénovation afin d'améliorer la performance énergétique des logements anciens, ([lien](#)).

d'énergie fixée par la loi sur la transition énergétique pour la croissance verte (LTECV) du 17 août 2015 ⁽¹⁾, à savoir une réduction des émissions de gaz à effet de serre de 40 % en 2030, et 75 % en 2050, par rapport à 1990. Le projet de loi « Energie-Climat », actuellement en discussion, revoit ces ambitions à la hausse en prévoyant la neutralité carbone de la France en 2050.

Aussi, en accroissant la rentabilité d'opérations de rénovations plus lourdes, l'éco-PTZ incite plus fortement les ménages et les copropriétés à investir.

2. Une évaluation prématurée

La seule réponse apportée au Rapporteur général portant sur le dispositif de l'éco-PTZ a été faite après la présentation du rapport en commission des finances, le 17 juillet 2019.

Au premier semestre 2019, 3 400 EPTZ avaient été distribués, dont 357 éco-prêts mono-action.

*

* *

(1) Loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

XIII. LES TAXES INTÉRIEURES DE CONSOMMATION

A. LES TAXES INTÉRIEURES DE CONSOMMATION ONT UNE JUSTIFICATION ORIGINELLEMENT FISCALE, MAIS ONT PROGRESSIVEMENT RÉPONDU À UN ENJEU ÉCOLOGIQUE

Pour les économistes, la fiscalité environnementale est un instrument pertinent pour préserver l'environnement car elle permet d'internaliser les externalités négatives produites par les agents économiques. En d'autres termes, la fiscalité environnementale permet d'atteindre des objectifs de réduction des émissions polluantes en laissant aux agents privés, ménages et entreprises, le choix de la mise en œuvre et de la quantité de réduction d'émissions, en intégrant le coût de la pollution dans les mécanismes de formation du prix.

Les taxes intérieures de consommation sont aujourd'hui identifiées, dans le paysage fiscal français, comme un pan significatif de la fiscalité écologique. Pourtant, ces taxes sont, comme leur nom l'indique, des droits d'accises ; ce n'est que par l'inclusion plus récente d'une composante carbone en leur sein que leur a été conféré un objectif écologique.

1. Le mécanisme des taxes intérieures de consommation

Il existe quatre taxes intérieures de consommation : la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel (TICGN), la taxe intérieure sur la consommation de charbon (TICC) et, enfin, la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE). Elles incluent dans leurs tarifications, à l'exception de la TICFE, une composante fixe et une composante carbone dénommée « contribution climat-énergie » (CCE) ou plus communément « taxe carbone ».

a. Les taxes intérieures de consommation sont des droits d'accise sur la consommation des produits énergétiques

Les taxes intérieures de consommation sont des droits d'accise, c'est-à-dire des impôts indirects perçus sur la consommation d'un produit – dans le cas présent d'un produit énergétique – qui portent sur la quantité consommée et non sur la valeur du produit.

La taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), modèle des taxes intérieures de consommation (TIC), est issue de la taxe intérieure pétrolière (TIP) mise en place par la loi du 16 mars 1928 portant révision du régime douanier des produits pétroliers, par la suite transformée en taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP). La taxe intérieure sur les produits pétroliers est devenue taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques en 2011, pour que son intitulé transcrive la prise en compte des biocarburants dans son assiette. Cette taxe s'applique aux quantités de produits pétroliers ou assimilés lorsqu'ils sont destinés à être utilisés comme carburants

pour moteur ou combustibles de chauffage. Le recouvrement de la taxe est confié à la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), qui l'effectue auprès des compagnies pétrolières et des distributeurs. Elle est exigible dès la mise à la consommation des produits, conformément à la directive relative au régime général d'accise ⁽¹⁾, et couvre tant les importations que la fabrication de produits pétroliers. Pour les produits déjà mis à la consommation dans un autre État membre de l'Union européenne, la taxe est exigible lors de leur réception en France. Le barème de la taxe est fixé aux tableaux B et C du 1 de l'article 265 du code des douanes, qui détaillent le niveau du tarif appliqué pour chaque produit pétrolier concerné.

Le gaz naturel à usage combustible n'est pas soumis à la TICPE mais à la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel (TICGN). La taxe est due soit par le fournisseur de gaz naturel à l'état gazeux ou liquide sur les livraisons qu'il effectue auprès de consommateurs finaux en France, soit par le consommateur final lorsque celui-ci a lui-même importé ou produit le gaz naturel qu'il utilise. Elle est recouvrée par l'administration des douanes et due par l'entreprise qui fournit ou qui importe de l'énergie, à charge pour elle de répercuter la taxe dans ses prix auprès du consommateur.

L'article 266 *quinquies* du code des douanes prévoit plusieurs cas d'exonération de la TICGN. Cette dernière n'est pas due lorsque le gaz naturel est utilisé comme carburant ou bien pour la production d'électricité. En effet, dans le premier cas, le redevable doit s'acquitter de la TICPE, dans le cas second cas, il doit s'acquitter de la TICFE. Enfin, depuis la loi de finances pour 2017 ⁽²⁾, le biogaz est exonéré de TICGN, que ce dernier soit mélangé ou non au gaz naturel d'origine fossile.

La taxe intérieure sur la consommation de charbon (TICC) s'applique à différentes formes de charbons, telles que les houilles, les lignites et les cokes. L'article 266 *quinquies* B du code des douanes précise que la taxe est due uniquement par le fournisseur de ces produits à usage combustible, lors de leur livraison au consommateur final. Cette taxe est recouvrée par l'administration des douanes. Plusieurs exonérations sont accordées pour le charbon utilisé autrement que comme combustible ou utilisé pour la production d'électricité.

Enfin, la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE) s'applique à la consommation d'électricité, fournie ou consommée quelle que soit la puissance souscrite. Le fait générateur de la taxe intervient lors de la livraison de l'électricité par un fournisseur à un utilisateur final. Le code des douanes prévoit de nombreux cas d'exonérations, d'exemptions et de taux réduits de TICFE, en fonction de certaines utilisations de l'électricité. Ainsi, les entreprises électro-intensives, pour lesquelles la valeur de l'électricité consommée représente

(1) Article 2 de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE ([lien](#)).

(2) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 26.

plus de la moitié du coût d'un produit sont redevable d'un niveau de TICPE compris entre 2 et 7,5 euros par mégawattheure, quand le taux standard est de 22,5 euros par mégawattheure. De même, les personnes qui exercent une activité de transport de personnes et de marchandises par moyens de transport électriques bénéficient d'un taux réduit.

b. La tarification des taxes intérieures de consommation comprend une composante carbone, la « contribution climat énergie »

Les tarifs de la TICPE, de la TICGN et de la TICC incluent une composante fixe et, depuis l'article 32 de la loi de finances pour 2014 ⁽¹⁾, une composante carbone dite « contribution climat-énergie » (CCE) ou « taxe carbone ». La consommation d'électricité ne produisant pas en tant que telle d'émissions de dioxyde de carbone, la TICFE n'est composée que d'une composante fixe qui est établie depuis le 1^{er} janvier 2016 à 22,5 euros par mégawattheure.

La composante carbone, qui ne prend la forme ni d'une taxe séparée, ni d'une composante identifiée de manière distincte pour le tarif de TIC applicable à chaque produit, est destinée à favoriser la lutte contre le réchauffement climatique en limitant les émissions de dioxyde de carbone dans l'atmosphère. Elle est calculée, pour chaque produit, en fonction du contenu carbone standardisé émis lors de l'utilisation d'un produit énergétique et de la valeur de la tonne de carbone.

Cette valeur augmente chaque année depuis la création de la composante carbone : fixée à 7 euros en 2014, elle est passée à 14,50 euros en 2015 et à 22 euros en 2016. La hausse de la composante carbone en 2014 a toutefois été neutre pour les consommateurs et pour les finances publiques, puisqu'elle a été compensée par une diminution équivalente de la part fixe des différents tarifs des taxes

Pour la période 2016-2030, la loi du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte (LTECV) ⁽²⁾ a fixé une trajectoire de la composante carbone de 56 euros en 2020 et de 100 euros en 2030. La loi de finances rectificative pour 2015 ⁽³⁾ a fixé la valeur de la tonne de CO₂ à 30,5 euros. Il était ensuite envisagé, pour parvenir à ces objectifs de manière progressive, de fixer la valeur de la tonne de carbone à 39 euros par tonne de CO₂ en 2018 et à 47,5 euros en 2019.

(1) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, article 32.

(2) Loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte (LTECV), article 1^{er}.

(3) Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, article 16.

TRAJECTOIRE CARBONE POUR LA PÉRIODE 2014-2022 RÉSULTANT DE LA LTECV

Année	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Nouvelle trajectoire	7	14,5	22	30,5	39	47,5	56
Hausse de la CCE	+ 7	+ 7,5	+ 7,5	+ 8,5	+ 8,5	+ 8,5	+ 8,5

Source : loi du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

La loi de finances pour 2018⁽¹⁾ a défini une nouvelle trajectoire d'augmentation de la taxe carbone jusqu'en 2022.

TRAJECTOIRE CARBONE POUR LA PÉRIODE 2018-2022 RÉSULTANT DE LA LOI DE FINANCES POUR 2018

Année	2018	2019	2020	2021	2022
Nouvelle trajectoire	44,60	55	65,40	75,80	86,20
Hausse de la CCE	+ 14,10	+ 10,40	+ 10,40	+ 10,40	+ 10,40

Source : loi du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

2. Le rendement et l'affectation de la TICPE

Le Rapporteur général souligne que le calcul du rendement actualisé des TIC n'a pas été possible du fait de l'absence de réponse de la part de l'administration des finances publiques.

AFFECTATION DE LA TICPE 2016-2019

(en milliards d'euros)

Année	2016	2017	2018 (prévision d'exécution)	2019 (prévision d'exécution sous l'empire du PLF 2019, devenue caduque suite au gel de la trajectoire)
État budget général	15,8	11,1	13,3	17,0
État CAS Transition énergétique	0	6,1	7,2	7,2
Sous-total État	15,8	17,2	20,5	24,2
Départements	6,8	6,0	5,9	5,9
Régions (hors part Grenelle)	4,8	5,0	5,2	5,2
Régions (part Grenelle)	0,6	0,6	0,6	0,6
Sous-total collectivités territoriales	11,7	11,6	11,7	11,7
Agence de financement des infrastructures des transports de France (AFITF)	0,7	1,1	1,0	1,2
Total	28,3	30,5	33,8	37,7

Source : rapports de J. Giraud sur les projets de loi de finances 2018 et 2019, tome I.

(1) Loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

3. La trajectoire carbone contenue dans les taxes intérieures de consommation a été supprimée

a. Une trajectoire carbone maintenue aux tarifs de 2018

L'article 16 de la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾ a fixé les tarifs des taxes intérieures de consommation des produits énergétiques pour les années 2018 à 2022. Ces tarifs prévoyaient :

– une accélération de la trajectoire de la composante carbone, avec (cf. *supra*) un prix de la tonne de carbone fixé à 55 euros en 2019, contre 44,60 euros en 2018, en hausse chaque année de 10,40 euros pour atteindre 86,20 euros en 2022 ;

– une convergence par le haut de la fiscalité de l'essence et du gazole, avec un objectif de rattrapage d'ici 2021 grâce à une augmentation de la part fixe de TICPE de 2,6 centimes d'euros par litre de gazole, par an, de 2018 à 2021.

TAUX DE TICPE PAR TYPE DE CARBURANT

(en centimes d'euros par litre)

Carburant / Année	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Gazole	42,84	46,82	49,81	53,07	59,40	64,76	70,12	75,47	78,23
SP95-E10	60,69	62,41	62,12	63,07	66,29	68,67	71,05	73,43	75,80
SP95-E5	60,69	62,41	64,12	65,07	68,29	70,67	73,05	75,43	77,80

Source : article 265 du code des douanes dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2018.

Cette stratégie de taxation, économiquement et écologiquement cohérente, s'est heurtée à un mouvement de contestation de la taxe carbone.

L'augmentation de la composante carbone – donc de la TICPE – s'est insérée dans un contexte de stagnation du pouvoir d'achat des ménages des classes moyennes, mais également de défiance à l'égard du système fiscal, accusé d'ignorer les inégalités territoriales, notamment en termes d'infrastructures et de besoins différenciés d'usage des véhicules motorisés. Surtout, l'effet de la trajectoire, mise en place dans un contexte de faiblesse des cours mondiaux du pétrole, a été démultiplié par la remontée très rapide des prix du pétrole au premier semestre 2018.

Ainsi, le baril de *Brent* est passé de 47 dollars au 1^{er} octobre 2017 – soit au moment de l'examen par l'Assemblée nationale de la nouvelle trajectoire contenue dans le projet de loi de finances pour 2018, – à 74 dollars le baril au 1^{er} octobre 2018, soit une augmentation de 57 % en un an.

À ces mêmes dates, le prix moyen d'un litre de gazole vendu en France est passé de 1,26 euro à 1,53 euro, soit une augmentation de 21,43 %.

(1) Loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Or, l'augmentation des taxes sur le gazole entre le 1^{er} octobre 2017 et le 1^{er} octobre 2018 n'a représenté, entre la TICPE et la TVA, que 7,5 centimes par litre, soit 27 % de l'augmentation du prix des carburants.

Mécaniquement, ce sont les cours mondiaux du pétrole qui sont à l'origine d'environ $\frac{3}{4}$ de l'augmentation du prix des carburants en 2018.

Pour autant, pour répondre au mouvement de contestation, le Sénat s'est prononcé en faveur du gel de la hausse de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques. Ainsi, les hausses de 3 centimes par litre d'essence et de 6 centimes par litre de gazole, prévues à compter du 1^{er} janvier 2019, ont été annulées.

La TICPE n'a pas été la seule visée, puisque la TICGN et la TICC – c'est-à-dire les trois taxes intérieures de consommation qui sont dotées d'une composante carbone – ont également vu leurs tarifs gelés par l'article 64 de la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾.

b. Un maintien subséquent du gazole non routier dont la suppression était prévue par le projet de loi de finances initial

i. Le gazole non routier utilisé sous condition d'emploi

Le gazole non routier (GNR) est un mélange d'hydrocarbures d'origine minérale ou de synthèse destiné à des moteurs ou engins cités dans l'arrêté du 10 novembre 2011 ⁽²⁾. Il s'agit du gazole visé à l'indice 20 du tableau B du 1^o de l'article 265 du code des douanes.

TRAJECTOIRE TARIFAIRE DU GNR POUR LA PÉRIODE 2018-2022

(en euros par hectolitre)

Année	2018	2019	2020	2021	2022
Tarif	18,82	21,58	24,34	27,09	29,85

Source : article 265 du code des douanes.

Les agriculteurs, comme le secteur des travaux publics, bénéficient depuis la loi du 14 décembre 1966 d'une intervention économique pour réduire leurs dépenses de carburant ⁽³⁾. Ceci s'est traduit par l'application d'un taux réduit de TICPE sur leurs achats de carburants. Mise en place, à l'origine, pour aider à la mécanisation des secteurs concernés – notamment l'agriculture –, cette réduction a été maintenue, afin de soutenir leur compétitivité par une baisse des coûts de production.

(1) Loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 64, ([lien](#)).

(2) Arrêté du 10 novembre 2011 fixant pour le gazole, les carburéacteurs, les gaz de pétrole liquéfiés et les émulsions d'eau dans du gazole des conditions d'emploi ouvrant droit à l'application du régime fiscal privilégié institué par l'article 265 du code des douanes en matière de taxe intérieure de consommation.

(3) Loi n° 66-923 du 14 décembre 1966 portant modification de diverses dispositions du code des douanes.

Ainsi, les secteurs qui sont éligibles à la consommation du GNR paient directement lors de l'achat de leur carburant un tarif de consommation de 18,82 euros par hectolitre (soit 18,82 centimes par litre), contre 59,40 euros par hectolitre pour le gazole routier, en 2018.

Il est utilisé pour le fonctionnement des moteurs qui ne sont pas destinés à la propulsion de véhicules sur les routes, sauf pour les entreprises du secteur ferroviaire et agricole ; il est « sous conditions d'emploi ». Il en est ainsi des moteurs stationnaires dans les entreprises, des installations et machines utilisées dans la construction, les travaux publics ou le génie civil.

Ainsi, le gazole sous conditions d'emploi peut être utilisé en bénéficiant d'un taux réduit de TIC pour l'alimentation des moteurs :

– fixes, y compris les moteurs au banc : il s'agit, par exemple, des moteurs placés sur fondation dans des ateliers ou des usines, et qui sont destinés à actionner des engins de travail par l'intermédiaire d'une courroie ;

– autres que de propulsions, montés sur des machines ou appareils qu'ils ont pour fonction d'actionner : il s'agit, par exemple, des pompes, compresseurs, générateurs ou d'autres appareils de forage, de manutention ou de travaux publics qui possèdent un moteur qui peut être distingué du moteur de propulsion ;

– de propulsion, mais seulement pour l'alimentation de véhicules et engin visés par arrêté ⁽¹⁾, comme les tracteurs de type agricole ou forestiers.

ii. Les exploitants agricoles bénéficient d'un système de remboursement partiel

Les exploitants agricoles bénéficient d'un remboursement partiel de la TICPE pour ce qui concerne le GNR, le fioul lourd, le gaz de pétrole liquéfié et le gaz naturel qu'ils achètent ⁽²⁾.

Les bénéficiaires de la mesure sont les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricoles participant à la mise en valeur d'une exploitation ou d'une entreprise agricole à titre individuel ou dans un cadre sociétaire, affiliés à l'assurance maladie, invalidité et maternité des personnes non salariées des professions agricoles en application de l'article L. 722-10 du code rural et de la pêche maritime ou affiliés au régime social des marins au titre de la conchyliculture, les personnes morales ayant une activité agricole au sens des articles L. 722-1 à L. 722-23 du même code, et les coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole (CUMA) dont le matériel est utilisé dans les exploitations agricoles en vue de la réalisation de travaux définis aux articles L. 722-2 et L. 722-3 du même code, ainsi que les personnes redevables de la cotisation de solidarité mentionnées

(1) Ibid.

(2) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

à l'article L. 731-23 du même code. Ils sont ainsi environ 200 000 à bénéficier de la mesure.

Le montant des remboursements pour les quantités acquises à compter de 2014 est égal à la différence entre la TICPE applicable aux produits considérés et les montants de tarifs agricoles suivants : ces montants s'élevaient à 3,86 euros par hectolitre pour le gazole non routier ; 1,85 euro par tonne pour le fioul lourd ; 0,91 euro pour 100 kilogrammes nets de gaz de pétrole liquéfié ; 0,119 euro pour 1 000 kilowattheures pour le gaz naturel.

Mécanisme du remboursement de TICPE du GNR utilisé par les agriculteurs

Les agriculteurs s'approvisionnent directement en GNR à la pompe, puis remplissent un formulaire de remboursement partiel de TIC sur les volumes de GNR utilisés dans le cadre de leurs activités.

En 2018 – et donc 2019, v. *infra* –, le remboursement est équivalent à la différence entre le tarif de TICPE de 18,82 euros/hl et le tarif du gazole agricole de 3,86 euros/hl, **soit 14,96 euros/hl**.

Le prix de vente moyen de GNR en France, pour l'année 2018, est de 0,93 euro/l ⁽¹⁾.

Ainsi, le remboursement de TICPE sur le GNR représente, en moyenne, 14,96 centimes par litre, soit 16,51 % du prix à la pompe.

(1) Comité professionnel du pétrole, *Bulletin mensuel*, n° 684, janvier 2019.

Le montant de cette dépense fiscale est évalué à 247 millions d'euros en 2018, en augmentation de 61,44 % par rapport à 2016.

iii. La réforme prévue par le projet de loi de finances pour 2019

L'article 19 du projet de loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ supprimait l'indice 20 du tableau B de l'article 265 du code des douanes à compter du 1^{er} janvier 2021.

Ainsi, l'ensemble des secteurs concernés par l'utilisation de GNR – à l'exception notable du secteur agricole – n'auraient plus pu bénéficier du tarif réduit de TICPE sur le gazole à partir de cette date, et auraient été soumis aux taux de TICPE du gazole de droit commun de l'indice 22 du tableau B de l'article 265 du code des douanes.

Le secteur agricole, lui, aurait vu la procédure de remboursement de différentiel sur déclaration remplacée par un tarif direct, plus avantageux pour le secteur. En effet, la procédure de remboursement, en dépit de sa dématérialisation, nécessite actuellement la compilation et la vérification de l'ensemble des factures d'achat, ce qui constitue une charge administrative significative.

(1) *Projet de loi de finances pour 2019, article 19, (lien)*.

Surtout, du fait de son annualité, elle conduit les exploitants agricoles à devoir consentir une avance de trésorerie égale à la différence de fiscalité entre le GNR et le gazole à usage agricole au moment de l'achat du carburant. Cette avance n'est ensuite remboursée que l'année suivant l'achat.

Cet effet négatif de trésorerie a représenté 300 millions d'euros en 2018 pour les exploitants.

Le gel de la trajectoire carbone contenue dans les taxes intérieures de consommation a entraîné la suppression de l'article 19 du projet de loi de finances initial. Ainsi, le gazole non routier a été intégralement maintenu dans ses tarifs et modalités de mise en œuvre.

B. LE GEL DE LA TRAJECTOIRE CARBONE ET LES DÉPENSES FISCALES DÉFAVORABLES À L'ENVIRONNEMENT QUI AFFECTENT LES TAXES INTÉRIEURES DE CONSOMMATION FONT DOUTER DU MODÈLE DE FISCALITÉ ÉCOLOGIQUE FRANÇAIS

1. Une trajectoire carbone demeure économiquement justifiée et écologiquement nécessaire

« *C'est le devoir du Gouvernement, qui est le mandataire pour les générations à naître aussi bien que pour les citoyens déjà nés de surveiller, et si besoin en est, en légiférant, de défendre les ressources naturelles du pays contre une détérioration irréfléchie* »⁽¹⁾. Publiée en 1920, cette justification intellectuelle d'un droit de l'environnement passe, pour l'économie publique, par la fiscalité écologique.

En effet, la prise en compte des externalités négatives de certaines activités humaines impose de réintégrer leurs coûts dans les prix, afin que ces derniers reflètent les conséquences environnementales des activités : ainsi la fiscalité écologique permet d'internaliser les externalités ; on parle de « fiscalité pigouvienne ».

L'importance, les conséquences et l'origine du réchauffement climatique sont aujourd'hui largement connues et partagées, notamment grâce aux travaux du Groupe d'expert intergouvernemental sur l'évolution du climat (GIEC), dont le travail a été récompensé par le Prix Nobel de la paix en 2007. Les travaux du GIEC mettent ainsi en évidence le rôle de l'activité humaine : celle-ci provoque l'augmentation de la concentration des gaz à effet de serre (GES) dans l'atmosphère, ce qui accentue le réchauffement climatique.

Le dioxyde de carbone – le CO₂ – représente près des ¾ des émissions mondiales d'origine humaine ; il est le premier contributeur au réchauffement

(1) A.C Pigou, *The Economics of Welfare*, Transaction publishers, 3^{ème} ed., 2009.

climatique. Les 4 années les plus chaudes jamais enregistrées à la surface de la terre sont, par ordre décroissant, 2016, 2015, 2017 et 2018.

Aussi, la fixation d'un prix du carbone, qui n'est certes pas indolore pour la société, apparaît indispensable.

Le rapport de la commission de haut niveau sur les prix du carbone ⁽¹⁾ – « Stiglitz-Stern » – publié en mai 2017, a conclu que le niveau de prix du carbone compatible avec l'atteinte des objectifs en température de l'Accord de Paris est d'au minimum 40 à 80 dollars par tonne de CO₂ en 2020, et 50 à 100 dollars la tonne en 2030, ce corridor de tarif devant être supérieur dans les pays à revenus élevés.

Toutefois, si une politique de tarification du carbone doit posséder une trajectoire claire et crédible, des mesures d'accompagnement doivent intervenir afin de la rendre soutenable pour les acteurs économiques, au premier rang desquels les plus fragiles.

2. Subsidiairement, le gel de la trajectoire carbone possède un coût budgétaire significatif

Le gel de la contribution climat énergie au niveau de 2018, soit de 44,5 euros la tonne de carbone, possède un coût budgétaire important pour les finances publiques.

Ce coût s'évalue à travers le rendement de la TICPE, mais également de la TICGN et de la TICC, en outre frappées par la TVA. Le tableau suivant retrace le coût budgétaire spécifique à la TICPE.

RENDEMENT BUDGÉTAIRE DE LA TICPE

(en milliards d'euros)

Année	2018	2019 selon PLF pour 2019	2019 selon LFI pour 2019	Écart dû au gel de la trajectoire
TICPE État	13,3	17,0	13,3	- 3,7
TICPE reversée aux collectivités locales	12,3	12,3	12,3	0
TICPE reversée au CAS <i>Transition énergétique</i>	7,2	7,2	7,2	0
TICPE reversée à l'AFITF	1,0	1,2	1,0	- 0,2
TICPE totale	33,8	37,7	33,8	- 3,9

Source : Évaluation des voies et moyens 2018 et 2019, *Tome I*.

En outre, le gel de la trajectoire carbone aboutit à une renonciation à 600 millions d'euros de recettes budgétaires en 2019, s'agissant de la TICGN et la TICC.

(1) *Report of the high-level commission on carbon prices, mai 2017, ([lien](#)).*

Au total, TVA comprise, le coût budgétaire du gel de la trajectoire carbone prévue en loi de finances pour 2018 est de 5,4 milliards d'euros, à consommation énergétique constante, pour la seule année 2019.

3. La crédibilité de notre modèle de fiscalité environnementale est pour le moins interrogée par les nombreuses dépenses fiscales dont il est affecté

De nombreux secteurs économiques étaient déjà préservés de la hausse des taxes intérieures de consommation en raison de la grande sensibilité des prix de l'énergie sur la rentabilité économique de leurs activités.

Ainsi, l'article 265 *bis* du code des douanes dispose que l'ensemble des produits énergétiques sont admis en exonération de TICPE lorsqu'ils sont destinés à être utilisés comme carburant ou combustible :

– pour les **aéronefs** utilisés dans le cadre d'opérations de transport de personnes, de transport de marchandises, ainsi que pour la réalisation de prestations de services à titre onéreux ;

– pour les **navires** de pêche et les navires utilisés dans le cadre d'opérations de transport de personnes, de transport de marchandises, ainsi que pour la réalisation de prestations de services à titre onéreux ;

– pour le transport de marchandises sur les voies navigables intérieures.

L'article 265 *nonies* du même code protège les industries grandes consommatrices d'énergie pour leurs consommations de produits énergétiques à usage combustible :

– les **installations grandes consommatrices d'énergie** incluses dans le système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre (EU-ETS) bénéficient des tarifs des TIC en vigueur au 31 décembre 2013, majorés pour la seule TICGN de 0,33 euro par mégawattheure ;

– les installations grandes consommatrices d'énergie exposées à un risque important de fuite de carbone bénéficient des tarifs des TIC en vigueur au 31 décembre 2014, majorés pour la seule TICGN de 0,33 euro par mégawattheure. De plus, comme détaillé *supra*, le II de l'article 32 de la loi de finances pour 2014 ⁽¹⁾ fait bénéficier les professionnels agricoles d'un remboursement partiel des TIC perçues sur les carburants utilisés pour les besoins de leurs activités agricoles. Le montant du remboursement est calculé en appliquant aux volumes consommés le résultat de la différence entre le tarif applicable à ces mêmes produits et 3,86 euros par hectolitre pour le gazole non routier, 0,185 euro par centaine de kilogrammes pour le fioul lourd et 0,119 euro par millier de kilowattheures pour le gaz naturel.

(1) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

En conséquence, pour les consommations de 2019, le montant du remboursement est fixé comme suit :

- 14,96 euros par hectolitre de gazole non routier (TICPE) ;
- 13,76 euros par centaine de kilogrammes de fioul lourd (TICPE) ;
- 8,33 euros par millier de kilowattheures de gaz naturel (TICGN).

Enfin, certaines activités économiques bénéficient d'un remboursement de la TICPE acquitté sur les carburants :

– les **exploitants de taxis** bénéficient d'un remboursement d'une fraction de la TICPE applicable au gazole et aux supercarburants en appliquant au volume des carburants acquis la différence entre le taux de la TICPE applicable et 30,20 euros par hectolitre pour le gazole ou 35,90 euros par hectolitre pour les supercarburants (article 265 *sexies* du code des douanes) ;

– le **transport routier de marchandises** bénéficie d'un remboursement d'une fraction de la TICPE applicable au gazole calculé en appliquant au volume de gazole utilisé comme carburant, soit la différence entre le taux de la TICPE applicable et 43,19 euros par hectolitre, soit un taux moyen de remboursement calculé par pondération des différents taux régionaux (article 265 *septies* du code des douanes) ;

– le **transport public routier en commun de voyageurs** bénéficie d'un remboursement d'une fraction de la TICPE applicable au gazole calculé en appliquant au volume de gazole utilisé comme carburant, soit la différence entre le taux de la TICPE applicable et 39,19 euros par hectolitre, soit un taux moyen de remboursement calculé par pondération des différents taux régionaux (article 265 *octies* du code général des douanes).

L'ensemble des mécanismes de remboursement ci-dessus conduisent à préserver certains secteurs de la hausse des prix TTC des carburants, en particulier de la hausse du prix du gazole très utilisé par les taxis et les secteurs du transport de marchandises et de voyageurs. En effet, **en l'absence de revalorisation du plancher de remboursement, ces professions ne sont pas concernées par la hausse progressive de la TICPE** applicable au gazole et payent un prix à la pompe toujours inférieur à celui des particuliers.

La différence entre le prix payé par les particuliers et celui acquitté par les secteurs bénéficiant d'un remboursement tend à s'accroître progressivement en fonction de la hausse progressive de la valeur de la tonne de carbone et des tarifs de TICPE associés :

– les exploitants de taxis bénéficiaient d'une différence de TICPE de 13 centimes d'euro en 2014 contre 29 centimes d'euro pour le gazole et 32 centimes d'euro pour le supercarburant, en 2019 ;

– le transport routier de marchandises bénéficiait d’une différence de TICPE de 4 centimes d’euro en 2014 contre 16 centimes d’euro en 2019 ;

– le transport public routier en commun de voyageurs bénéficiait d’une différence de TICPE de 4 centimes d’euro en 2014 contre 20 centimes d’euro en 2019.

De manière mécanique, les montants des dépenses fiscales de la TICPE augmentent chaque année, principalement en raison de la hausse de l’écart entre le tarif de TICPE normalement applicable et le plancher de remboursement, voire d’autant plus en cas d’exonération.

Par exemple, **pour les trois secteurs concernés par un mécanisme de remboursement sur le gazole routier utilisé comme carburant (taxis, transports de marchandises et de voyageurs), le montant total de la dépense fiscale** est passé de 419 millions d’euros en 2014 à 928 millions d’euros en 2017, puis à **1 308 millions d’euros en 2018 soit une hausse de près de 212,7 %** depuis la mise en place de la CCE.

Au total, l’ensemble de la dépense fiscale liée à la TICPE s’élevait en 2018 à près de 8,9 milliards d’euros, contre 5,6 milliards d’euros en 2014, soit une hausse de 60 % sur la période.

La Cour des comptes souligne que, si certaines niches fiscales sont justifiées par un motif d’intérêt général ou de préservation d’un secteur économique, d’autres révèlent « *des contradictions entre les différentes interventions publiques* » ; notamment, « *les soutiens à certaines activités vont à l’encontre de la protection de l’environnement, en encourageant de fait les émissions de CO₂ par la baisse du coût des transports routier et aérien, particulièrement sous l’effet de la moindre taxation du carburant. Le traitement fiscal préférentiel du gazole à usage routier, même si sa suppression progressive semble enclenchée, reste injustifié dans son principe au regard de son impact négatif sur le développement durable* » ⁽¹⁾.

(1) Cour des comptes, L’efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable, septembre 2016, [\(lien\)](#).

PRINCIPALES DÉPENSES FISCALES ASSOCIÉES À LA TICPE

(en millions d'euros)

Principales dépenses fiscales	2015	2016	2017	2018	2019
Exonération des carburants utilisés par certains aéronefs	2 730	2 835	3 099	3 407	N.c.
Taux réduit pour le GNR sous condition d'emploi	1 783	1 785	1 890	2 023	N.c.
Remboursement du gazole pour les transports de marchandises	375	425	645	1 098	N.c.
Exonération des carburants utilisés par certains bateaux	340	377	434	577	N.c.
Remboursement des carburants utilisés par les agriculteurs	103	153	192	240	N.c.
Remboursement du gazole pour les transports de voyageurs	51	84	109	167	N.c.
Remboursement des carburants utilisés par les taxis	23	29	34	43	N.c.
Total des dépenses fiscales portant sur la TICPE	6 233	6 809	6 908	8 938	N.c.

Source : Évaluation des voies et moyens, *Tome II*.

4. Parmi ces dépenses fiscales, l'exonération du kérosène et le taux réduit du gazole non routier, les deux plus importantes en masse, interrogent tout particulièrement

a. *L'exonération du transport aérien est une incongruité écologique dont la suppression serait toutefois entourée de contraintes fortes*

L'aviation est, de tous les modes de transport, le plus émetteur de gaz à effet de serre (GES) : on estime que le transport aérien émet 14 à 40 fois plus de CO₂ que le train par kilomètre parcouru et personne transportée.

La direction générale de l'aviation civile (DGAC) indique que le secteur aérien dans son ensemble émettait 21,9 Mt de CO₂, dont 17,4 Mt (79,6 %) pour le transport aérien international ⁽¹⁾. Ainsi, le trafic aérien intérieur représentait 2,8 % des émissions de CO₂ (4,8 Mt) du secteur des transports, et 1,1 % des émissions de la France, en 2016.

Ce pourcentage s'élève à 7 % des émissions de GES sur le territoire en prenant en compte les vols internationaux.

Pour autant, les vols commerciaux font l'objet d'une exonération de taxes sur les carburants, qui découle de l'article 24 de la convention relative à l'aviation civile internationale – dite « de Chicago » ⁽²⁾ – du 7 décembre 1944. Cette convention internationale, qui constitue du droit international primaire, s'impose à la France, selon les dispositions de l'article 55 de la Constitution.

(1) DGAC, Émissions gazeuses liées au trafic aérien international en France en 2016, 2017 ([lien](#)).

(2) Convention relative à l'aviation civile internationale, 7 décembre 1944 ([lien](#)).

La taxation du transport aérien face à la Convention de Chicago de 1944

L'article 24 de la convention de Chicago dispose : « *Au cours d'un vol à destination ou en provenance du territoire d'un autre État contractant ou transitant par ce territoire, tout aéronef est temporairement admis en franchise de droits (...). Le carburant, les huiles lubrifiantes, les pièces de rechange, l'équipement habituel et les provisions de bord se trouvant dans un aéronef d'un État contractant à son arrivée sur le territoire d'un autre État contractant et s'y trouvant encore lors de son départ de ce territoire, sont exempts de droits de douane, frais de visite ou autres droits et redevances similaires imposés par l'État ou les autorités locales.* »

La rédaction de cet article n'exclut pas explicitement toute taxation du carburant d'avion, mais plus spécifiquement la taxation du carburant déjà présent à son bord. Semble ainsi exister une marge de manœuvre pour mettre en place une taxe sur le kérosène venant compléter un réservoir non plein.

L'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI) fait néanmoins une interprétation maximaliste de cet article. Ainsi, dans une résolution du 14 décembre 1993 ⁽¹⁾, le conseil de l'Organisation a déclaré que, lorsqu'un aéronef enregistré dans un État a pour destination un autre État, le carburant pris à son bord pour les besoins du vol devait être exonéré de toute taxe. Pour autant, les résolutions de l'OACI n'ont pas la densité normative que le droit international primaire dans l'ordre juridique interne. Le Conseil d'État considère ainsi que les normes adoptées par l'OACI, « *compte tenu de leur nature et notamment des possibilités de dérogation qu'elles comportent, constituent des recommandations s'adressant aux États et ne peuvent dès lors être invoquées utilement à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir* » ⁽²⁾.

(1) OACI, Résolution du Conseil du 14 décembre 1993 sur la taxation du carburant, huiles et autres consommables techniques.

(2) Conseil d'État, 20 novembre 1981, Syndicat national des officiers mécaniciens de l'aviation civile.

Si l'univocité de cette prohibition internationale est moins évidente que souvent évoquée, la directive du 27 octobre 2003 restructurant le cadre « communautaire » de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, en vigueur, oblige les États membres à exonérer de taxation « *les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée* » ⁽¹⁾. Ainsi, une taxation du kérosène au niveau européen, qui pourrait être possible du strict point de vue du droit international primaire, devrait d'abord passer par une révision de cette disposition.

À droit constant, il est en revanche possible de taxer le carburant des vols intérieurs, même si des questions relatives aux dessertes des outre-mer – qui constituent 55 % des émissions de CO₂ du transport aérien intérieur – se posent au regard de la proportion des sommes en jeu : 90 % de la dépense fiscale est constituée par l'exonération bénéficiant aux vols internationaux.

(1) Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, article 14 ([lien](#)).

Une autre solution, qui a la préférence du Rapporteur général, est d’instaurer une contribution climat payée par les voyageurs, sur le modèle suédois.

En effet, la Suède a introduit une « taxe climat » – ou « **écotaxe** » – sur les billets d’avions des vols intérieurs, de 6 à 39 euros, applicable depuis le 1^{er} avril 2018. Cette taxe est fondée sur la distance de la destination.

Les modalités de calcul sont différentes : la taxation du carbone ne serait pas « noyée » dans le TICPE qui porte la contribution-climat énergie, mais directement ajoutée au prix du billet d’avion.

De même, si la TICPE était payée par les compagnies aériennes puis répercutée dans le prix facturé aux voyageurs, une taxe carbone aérienne serait directement payée par les voyageurs.

Aussi, cette taxe présente plusieurs avantages :

– **visible et identifiable**, elle possède un impact comportemental supérieur à la TICPE ;

– **elle peut être affectée plus facilement** à la transition écologique, ce qui favoriserait son acceptabilité ;

– elle peut avoir un **rendement budgétaire supérieur**, selon les caractéristiques définies.

Le Rapporteur général se réjouit donc du projet relatif à son instauration prochaine, annoncée suite au conseil de défense écologique du 9 juillet 2019.

b. Le tarif réduit de TICPE sur le GNR est une dépense fiscale coûteuse et néfaste pour l’environnement

Dans son rapport consacré à l’efficacité des dépenses fiscales au développement durable ⁽¹⁾, la Cour des comptes soulignait que, « *concernant les transports, les incohérences sont nombreuses, avec une fiscalité largement défavorable au développement durable, malgré certaines évolutions récentes, et des dispositifs, comme le bonus-malus, qui ont donné lieu à d’importants effets d’aubaine. Les dispositions de détaxe du carburant restent largement orientées vers le soutien aux secteurs économiques concernés, au détriment de leur impact sur l’environnement* ».

En 2018, la dépense fiscale sur le taux réduit de TICPE sur le GNR sous condition d’emploi, repris à l’indice 20 du tableau B de l’article 265 du code des douanes, constitue la neuvième plus importante dépense fiscale française, d’un montant de 2,02 milliards d’euros ⁽²⁾.

(1) *Cour des comptes, L’efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable, septembre 2016* ([lien](#)).

(2) *Projet de loi de finances pour 2019, Évaluations des voies et moyens, tome II* ([lien](#)).

Les usages non agricoles des carburants concernent pour 37 % le secteur du bâtiment et des travaux publics, pour 6 % le transport ferroviaire non électrifié et pour 57 % une utilisation diffuse dans les secteurs de l'industrie, notamment l'industrie extractive, du commerce et du transport.

L'exonération, totale ou partielle, de taxes sur les carburants est admise en droit européen « *en raison d'une harmonisation insuffisante au niveau communautaire, des risques de perte de compétitivité au niveau international ou de considérations sociales* »⁽¹⁾. Les mesures fiscales de soutien sectoriel par détaxe de carburant portaient en 2014 sur 33 % des émissions françaises de CO₂ par combustion d'énergie fossile, avec un taux de soutien moyen de 64 euros par tonne de CO₂.

Ainsi, la taxation et les dépenses fiscales portant sur l'énergie sont modulées selon le soutien recherché à certains secteurs économiques nationaux et non pas en fonction des externalités négatives liées à la pollution et l'impact climatique. Si la détaxe ou la réduction de taxe d'un carburant est compatible avec les règles européennes portant sur les aides d'État, elle induit un biais de comportement en affichant un coût de l'énergie plus faible, ce qui correspond, économiquement, à une distorsion des prix relatifs.

L'importance de cette dépense fiscale heurte frontalement les engagements écologiques de la France contemporaine ; c'est ce qui motivait sa suppression dans le projet de loi de finances pour 2019.

Le Rapporteur général soutient l'annonce de sa suppression progressive à compter de 2020 et la recherche de solutions sectorielles durables permettant d'en garantir la mise en œuvre.

*

* *

(1) Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, considérant 28.

XIV. LE BONUS-MALUS AUTOMOBILE ET LA PRIME À LA CONVERSION

A. DES DISPOSITIFS BIEN IDENTIFIÉS POUR L'ACHAT DE CERTAINS VÉHICULES

1. Le malus automobile

a. Un dispositif introduit en 2008

Un objectif de réduction de la moyenne des émissions du parc automobile a été fixé dans la loi dans le cadre du Grenelle de l'environnement : de 176 grammes de CO₂ par kilomètre en 2006 à 120 grammes à l'horizon 2020 ⁽¹⁾. Le dispositif du « bonus-malus » automobile avait eu pour but de contribuer à l'atteinte de ces objectifs. Il vise à inciter les acheteurs à privilégier les véhicules à faible émission de CO₂ et favoriser ainsi la modification de la structure du parc automobile, mais également à stimuler l'innovation technologique des constructeurs et accélérer le renouvellement du parc automobile afin qu'en soient retirés les véhicules les plus anciens.

C'est dans cette perspective que l'article 1011 *bis* du code général des impôts (CGI) définit une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules prévue à l'article 1599 *quindecies* du CGI à raison de leurs émissions de CO₂, dénommée « malus automobile ».

La taxe est perçue à l'occasion de la délivrance du premier certificat d'immatriculation d'un véhicule de tourisme en France. Elle est fonction soit du nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètres pour les véhicules qui ont fait l'objet d'une réception communautaire, soit de la puissance fiscale pour les véhicules qui n'ont pas fait l'objet d'une telle réception.

La réception communautaire désigne l'acte par lequel un État membre certifie qu'un type de véhicule satisfait aux dispositions administratives et aux exigences techniques communautaires, au sens de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur ⁽²⁾.

La taxe n'est pas due pour les véhicules spécialement aménagés pour les personnes handicapées ou acquis par des personnes titulaires de la carte « mobilité inclusion » portant la mention invalidité ou comptant dans leur foyer un enfant invalide.

Le barème du malus automobile doit, du fait des progrès technologiques et de la baisse moyenne des véhicules neufs, être régulièrement mis à jour, afin que les recettes dégagées puissent continuer à financer les bonus et les primes de

(1) Loi n° 2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement, article 13.

(2) [Lien](#).

conversion accordées par l'État aux acquéreurs de véhicules plus propres. C'est ainsi que l'article 45 de la loi de finances pour 2017 ⁽¹⁾ a augmenté les tarifs du malus automobile tout en renforçant la progressivité du barème afin de limiter les effets de seuils et les comportements d'optimisation des industriels : à cette fin, le barème est passé de 11 à 66 tranches.

L'article 51 de la loi de finances pour 2018 ⁽²⁾ a ajusté le barème, en abaissant le seuil d'application du malus à 120 grammes de CO₂ par kilomètre et en créant une nouvelle tranche supérieure à 185 grammes de CO₂ par kilomètres au tarif de 10 500 euros (contre 10 000 euros précédemment). Cette évolution avait pour but de garantir l'effet incitatif du dispositif et de l'équilibrer budgétairement.

Modifié en dernier lieu par l'article 91 de la loi de finances pour 2019 ⁽³⁾, le barème de la taxe comprend actuellement 75 tranches progressives d'un gramme chacune allant de l'exonération pour les véhicules émettant 116 grammes de CO₂ ou moins, à 10 500 euros pour les véhicules émettant 191 grammes de CO₂ ou plus.

ÉVOLUTION DU BARÈME DE TAUX D'ÉMISSION DE CO₂

(en grammes par kilomètre)

Tranche	2008 2009	2010	2011	2012	2013	2014 2016	2017	2018	2019
Première tranche	160	155	150	140	135	130	126	120	117
Dernière tranche	250	250	250	250	200	200	191	185	191
Tarif de la taxe pour la dernière tranche (en euros)	2 600	2 600	2 600	3 600	6 000	8 000	10 000	10 500	10 500

Source : article 1011 bis du code général des impôts.

Pour les autres véhicules faisant l'objet d'une première immatriculation en France, le barème de la taxe est progressif, mais dépend de la puissance fiscale du véhicule, exprimée en chevaux-vapeurs (CV). Le barème comprend 6 tranches, allant de 3 000 euros pour les véhicules de 6 à 7 CV à 10 500 euros pour les véhicules de plus de 16 CV.

b. Un élargissement à certains pickups au 1^{er} juillet 2019

Introduit en première lecture, à l'Assemblée nationale, par un amendement ayant reçu un avis favorable du Rapporteur général, puis ajusté, en nouvelle lecture, par deux amendements, le malus automobile portant sur les pickups non utilitaires met fin à une anomalie qui les en exemptait, alors même que ces véhicules, bien plus polluants que la moyenne, font l'objet d'un intérêt croissant de la part des consommateurs se détournant des 4x4, eux taxés.

(1) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

(2) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(3) Loi n° 2018-1317 de finances pour 2019 du 28 décembre 2018.

Ainsi, l'article 92 de la loi de finances initiale pour 2019, codifié à l'article 1010 du CGI, soumet à la taxe sur les véhicules de société « *les véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie NI au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens et les véhicules comprenant au moins cinq places assises et dont le code de carrosserie européen est camions pick-up, sauf ceux mentionnés au e du 6° du IV de l'article 206 de l'annexe II au présent code, lorsqu'ils répondent à un impératif de sécurité pour les salariés* ».

L'assujettissement à la TVS emporte mécaniquement, selon l'article 1011 *bis* du CGI, assujettissement au malus automobile.

Une **instruction du BOFiP publiée le 29 mai 2019** précise le type de véhicule désormais soumis à la TVS, et donc au malus ⁽¹⁾ :

« Constituent des voitures de tourisme taxables à la TVS les véhicules comprenant au moins cinq places assises (y compris celle du conducteur) dont le code de carrosserie européen est "camions pick-up". Il s'agit des pick-up à double cabine qui comportent au moins cinq places assises dont le certificat d'immatriculation porte la mention "CTTE".

Les camions pick-up constitués d'au plus quatre places assises sont donc exclus du champ d'application de la TVS.

Ces véhicules sont taxables à la TVS pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2019. »

En outre, les camions pickups comportant au moins cinq places assises qui sont affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables ne sont pas soumis à la TVS dès lors que l'utilisation de ces véhicules répond à un impératif de sécurité pour les salariés.

L'impératif de sécurité pour les salariés auquel l'employeur redevable de la TVS entend répondre peut être établi par tout moyen. Il peut correspondre à une exigence formulée par une autorité ou un partenaire extérieur ou s'inscrire dans le cadre d'une démarche volontaire de l'entreprise.

Cette réforme est applicable pour les véhicules dont l'acquisition est **postérieure au 1^{er} juillet 2019**.

(1) DGFIP, TFP – Taxe sur les véhicules de sociétés – véhicules taxables, BOFiP, 29 mai 2019 ([lien](#)).

2. Le bonus automobile

Le bonus automobile constitue une aide financière attribuée à tout acquéreur d'un véhicule peu polluant respectant les conditions fixées aux articles D. 251-1 et suivants du code de l'énergie, modifiés par le décret du 28 décembre 2018 ⁽¹⁾.

L'aide, versée par l'Agence de services et de paiement (ASP), est réservée aux acquisitions ou locations de véhicules émettant moins de 20 grammes de CO₂ par kilomètre pour un montant de :

– 6 000 euros, dans la limite de 27 % du prix d'achat, pour un véhicule de 3,5 tonnes maximum ;

– 4 000 euros, dans la limite de 27 % du prix d'achat, pour les véhicules de transport de marchandises ou de voyageurs (catégorie M2 ou N2) compris entre 3,5 et 12 tonnes.

BONUS ÉCOLOGIQUE

Véhicule neuf acquis ou loué, appartenant à la catégorie des voitures particulières, des camionnettes ou Véhicules automoteurs spécialisés (VASP) dont le taux de CO₂ est inférieur ou égal à 20g/km

Conditions devant être respectées	Date de facturation ou de versement du 1 ^{er} loyer			
	Compris entre le 01/01/2018 et le 01/01/2019		Postérieur au 01/01/2019	
Taux d'émission de CO ₂	Inférieur à 20 g/km		Inférieur à 20 g/km	
Masse en charge maximale admissible en service (PTAC en kilogrammes)	Inférieure à 3 500 kg	Comprise entre 3 500 et 4 500 kg	Inférieure à 3 500 kg	Comprise entre 3 500 et 4 500 kg
Montant de l'aide	27 % du coût du véhicule dans la limite de 6 000 euros	0 euro	27 % du coût du véhicule dans la limite de 6 000 euros	27 % du coût du véhicule dans la limite de 4 000 euros

Source : commission des finances.

Depuis le 1^{er} janvier 2017, les véhicules électriques à deux ou trois roues peuvent également, s'ils n'utilisent pas une batterie au plomb, bénéficier d'un bonus, modifié par le décret du 29 décembre 2017 ⁽²⁾ qui fixe de nouveaux seuils :

– véhicules d'une puissance inférieure à 3 kilowatts : 20 % du prix d'acquisition dans la limite de 1 000 euros ;

– véhicules d'une puissance supérieure à 3 kilowatts : 27 % du prix d'acquisition dans la limite de 900 euros ;

– vélos à assistance électrique : 20 % du coût, dans la limite de 200 euros et réservé aux ménages non imposables.

(1) Décret n° 2018-1318 du 28 décembre 2018 relatif aux aides à l'acquisition ou à la location des véhicules peu polluants.

(2) Décret n° 2017-1851 du 29 décembre 2017 relatif aux aides à l'acquisition ou à la location des véhicules peu polluants.

3. L'aide à la conversion

Le bonus automobile peut être complété par une prime à la conversion dont l'objectif est de favoriser le retrait des véhicules diesel les plus polluants ; son obtention est conditionnée à la mise en destruction d'un véhicule respectant les critères suivants :

- être une voiture particulière ou une camionnette ;
- avoir fait l'objet d'une première immatriculation avant 1997 pour les véhicules n'utilisant pas le gazole comme carburant principal, ou avant 2001 si le ménage est imposable et que le véhicule fonctionne au gazole, ou avant 2006 si le ménage n'est pas imposable et que le véhicule fonctionne au gazole.

Le décret du 28 décembre 2018 précité fixe les nouveaux montants de la prime à la conversion :

- 2 500 euros, sans condition de revenus, en cas d'acquisition d'un véhicule électrique neuf ou d'un véhicule hybride rechargeable neuf ;
- 2 500 euros en cas d'acquisition d'un véhicule électrique ou hybride rechargeable d'occasion par un ménage non imposable, 1 000 euros pour les ménages imposables ;
- la prime est doublée pour les 20 % des ménages les plus modestes, mais également pour les actifs non imposables qui parcourent plus de 60 kilomètres chaque jour pour se rendre sur leur lieu de travail et en revenir : la prime peut ainsi atteindre 5 000 euros.

Ces deux aides ont pour contreparties fiscales le malus automobile, qui abonde le compte d'affectation spéciale (CAS) *Aides à l'acquisition de véhicules propres*. Dans la mesure où ces dispositifs de soutien ne sont pas fiscaux mais budgétaires, ils ne sont pas régis par le code général des impôts mais par des actes réglementaires codifiés aux articles D. 251-1 à D. 251-3 du code de l'énergie

B. DES MESURES D'APPLICATION À JOUR

Un recentrage des bonus de niveau réglementaire a été subséquentement publié et constitue le pendant réglementaire de l'article 1110 *bis* du CGI tel que modifié par l'article 91 de la loi de finances pour 2019, afin d'adapter la réglementation relative aux aides à l'acquisition de véhicules les moins émetteurs de CO₂ ⁽¹⁾.

(1) Décret n° 2018-1318 du 28 décembre 2018 relatif aux aides à l'acquisition ou à la location des véhicules peu polluants.

C. UN MALUS STABLE MAIS EN TRANSITION, UN BONUS QUI A PERDU EN ATTRACTIVITÉ, UNE PRIME À LA CONVERSION AU SUCCÈS EXPONENTIEL

Le durcissement progressif du malus comme le renforcement du bonus doivent permettre de stimuler la construction de voitures plus respectueuses de l'environnement.

En 2018, le rendement du malus écologique s'est établi à 558,9 millions d'euros.

S'agissant du bonus et de la prime à la conversion, l'ASP a versé, en 2018, 614,7 millions d'euros, en hausse de 161,3 % par rapport à 2017⁽¹⁾. Ce montant est supérieur de 63,9 millions d'euros par rapport aux versements effectués par le CAS à l'ASP. Ces deux aides constituent des dépenses de guichet : leur paiement est de droit dès que le bénéficiaire potentiel remplit les critères d'éligibilité.

Ainsi, 353 215 dossiers d'aide ont été traités en 2018, en hausse de 47 % par rapport à 2017. Cette évolution recouvre une division par deux du nombre de bénéficiaires du bonus aux vélos électriques, et la **multiplication par plus de 20 des bénéficiaires de la prime à la conversion**⁽²⁾.

1. Les montants actuels du malus automobile ne dissuadent pas les achats de véhicules polluants

En 2018, les recettes du malus se sont élevées à **558,9 millions d'euros**. À l'inverse de 2017, le montant collecté a été très supérieur aux prévisions présentées en loi de finances initiale.

SYNTHÈSE DES RECETTES DU MALUS

Prévisions et réalisations par année	2017			2018			2019
	Prévu	Réalisé	Variation	Prévu	Réalisé	Variation	Prévu
Montant du malus (en M€)	347	351,8	+ 1,4 %	388	558,9	+ 44,1 %	570
Nombre de contributeurs	283 750	366 347	+ 29,11 %	500 600	640 030	+ 27,85 %	n.d.
Malus moyen (en euros)	1 223	960	- 21,5 %	775	873	+ 12,65 %	n.d.

Source : PAP et DGEC

(1) Cour des comptes, Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2018, CAS Aides à l'acquisition de véhicules propres.

(2) Ibid.

Cette **forte hausse des recettes du malus par rapport à 2017 (+ 59 %)** résulte de deux facteurs :

– d’une part, la prévision de recettes avait été prudente, mais le marché de l’automobile a été plus dynamique que prévu ;

– d’autre part, la **proportion de véhicules achetés affectés d’un malus est de 29,9 %, soit une hausse de près de 12 points par rapport à 2017.**

Ainsi, l’attrait des consommateurs pour les véhicules les plus polluants n’est pas jugulé par le mécanisme du malus automobile.

La loi de finances initiale pour 2019 a abaissé le seuil de déclenchement du malus de 3 grammes de CO₂ par kilomètre par rapport à 2018, à 117 grammes de CO₂/km.

Le seuil de déclenchement maximal est, lui, passé de 185 à 191 g/km de CO₂. Cette hausse, contre-intuitive, correspond à la prise en compte de la hausse des émissions inhérente au nouveau cycle d’homologation WLTP, en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2018. En effet, ce nouveau mode de calcul qui permet de mieux prendre en compte la réalité des émissions aboutit mécaniquement à des valeurs plus élevées.

Pour autant, et parce que le système d’immatriculation des véhicules (SIV) est en cours de modification, un système intermédiaire de calcul est actuellement en vigueur, et ce jusqu’à la fin de l’année 2019 : le NEDC corrélé.

ÉVOLUTION DU BARÈME ET DU TARIF DU MALUS

(en euros)

Taux d’émission de CO ₂ (g/km)	Tarif de la taxe en 2018	Tarif de la taxe en 2019	Évolution
117	0	35	+ 35
118	0	40	+ 40
119	0	45	+ 45
120	50	50	0
121	53	55	+ 2
122	60	60	0
123	73	65	– 8
124	90	70	– 20
125	113	75	– 38
126	140	80	– 60
127	173	85	– 88
128	210	90	– 120
129	253	113	– 140
130	300	140	– 160
131	353	173	– 180
132	410	210	– 200
133	473	253	– 220
134	540	300	– 240

Taux d'émission de CO₂ (g/km)	Tarif de la taxe en 2018	Tarif de la taxe en 2019	Évolution
135	613	353	- 260
136	690	410	- 280
137	773	473	- 300
138	860	540	- 320
139	953	613	- 340
140	1 050	690	- 360
141	1 153	773	- 380
142	1 260	860	- 400
143	1 373	953	- 420
144	1 490	1 050	- 440
145	1 613	1 101	- 512
146	1 740	1 153	- 587
147	1 873	1 260	- 613
148	2 010	1 373	- 637
149	2 153	1 490	- 663
150	2 300	1 613	- 687
151	2 453	1 740	- 713
152	2 610	1 873	- 737
153	2 773	2 010	- 763
154	2 940	2 153	- 787
155	3 113	2 300	- 813
156	3 290	2 453	- 837
157	3 473	2 610	- 863
158	3 660	2 773	- 887
159	3 853	2 940	- 913
160	4 050	3 113	- 937
161	4 253	2 390	- 963
162	4 460	3 473	- 987
163	4 673	3 660	- 1 013
164	4 890	3 756	- 1 134
165	5 113	3 853	- 1 260
166	5 340	4 050	- 1 290
167	5 573	4 253	- 1 320
168	5 810	4 460	- 1 350
169	6 053	4 673	- 1 380
170	6 300	4 890	- 1 410
171	6 553	5 113	- 1 440
172	6 810	5 340	- 1 470
173	7 073	5 573	- 1 500
174	7 340	5 810	- 1 530
175	7 613	6 053	- 1 560
176	7 890	6 300	- 1 590
177	8 173	6 553	- 1 620
178	8 460	6 810	- 1 650
179	8 753	7 073	- 1 680
180	9 050	7 340	- 1 710
181	9 353	7 613	- 1 740

Taux d'émission de CO ₂ (g/km)	Tarif de la taxe en 2018	Tarif de la taxe en 2019	Évolution
182	9 660	7 890	- 1 770
183	9 973	8 173	- 1 800
184	10 290	8 460	- 1 830
185	10 500	8 753	- 1 747
186	10 500	9 050	- 1 450
187	10 500	9 353	- 1 147
188	10 500	9 660	- 840
189	10 500	9 973	- 527
190	10 500	10 290	- 210
191	10 500	10 500	0

Source : commission des finances.

Malgré l'augmentation de la borne haute du malus – ce qui devrait accroître le nombre d'assujettis – les réponses transmises au Rapporteur général font état d'une stabilisation.

Ainsi, du 1^{er} janvier au 21 mai 2019, les recettes du malus se sont élevées à 201 millions d'euros. Sur l'ensemble de l'année 2019, les recettes sont estimées de manière prévisionnelle à environ 550 millions d'euros.

2. Le bonus automobile est un dispositif qui perd en attractivité du fait de conditions d'éligibilité de plus en plus restrictives

Le montant des bonus versés par l'ASP en 2018 a été de **237 millions d'euros**, soit un montant inférieur de 34 % au montant prévu en loi de finances initiale. Seuls **39 398 véhicules** ont été concernés, ce qui correspond à **moins de 2 % des véhicules neufs vendus sur la période**.

RÉPARTITION DES BONUS EN 2018

Catégories des véhicules	Véhicules bénéficiaires			Coût des bonus (en M€)		
	Prévisionnel	Réalisé	Variation	Prévisionnel	Réalisé	Variation
Voiture particulière	44 000	33 353	- 24 %	264	178	- 33 %
Camionnette	10 000	6 045	- 40 %	60	36	- 40 %
Vélo à assistance électrique	140 000	99 148	- 29 %	25	19	- 25 %
2/3 roues ou quadricycle électrique	9 000	6 110	- 32 %	8	5	- 39 %
Total	203 000	144 656	- 29 %	357	237	- 34 %

Source : commission des finances, données DGEC.

Le nombre de véhicules bénéficiaires d'un bonus a été inférieur aux prévisions du fait d'une moindre demande qu'attendue sur tous les segments de voitures éligibles. Selon la Cour des comptes, « les restrictions apportées dans les conditions d'accès ont très fortement réduit l'attractivité du dispositif » ⁽¹⁾.

(1) Cour des comptes, Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2018, CAS Aides à l'acquisition de véhicules propres.

Selon les réponses apportées au Rapporteur général, **15 040 bonus** concernant les voitures particulières et les véhicules utilitaires légers ont été versés entre le 1^{er} janvier et le 19 mai 2019 : la décroissance, en matière de distribution de bonus, continue.

3. La prime à la conversion connaît une évolution exponentielle qui pose la question du durcissement de ses règles d'octroi

Contrairement au bonus, l'élargissement des conditions d'accès à la prime à la conversion a conduit à un essor de son attribution.

Le précédent RALF précisait qu'au 3 juin 2018, 67 118 demandes de primes à la conversion avaient été effectuées, dont 51 698 validées par l'ASP. 80 % des véhicules mis au rebut étaient des diesels.

Cette donnée démontrait le succès immédiat de la transformation de cette prime dont les critères d'attribution ont été revus à compter du 1^{er} janvier 2018. Sur l'ensemble de l'année 2017, seules 7 909 primes avaient été octroyées ⁽¹⁾.

Au cours de l'année 2018 appréhendée, cette fois, intégralement, **208 559 personnes ont bénéficié d'une prime à la conversion, pour un coût total de 377,3 millions d'euros**. Cette donnée témoigne d'une accélération substantielle du nombre de dossiers ouverts au second semestre 2018.

Au total, le nombre de bénéficiaires de la prime à la conversion s'est accru, en 2018, de 2 537,65 % par rapport à 2017.

SYNTHÈSE SUR LES PRIMES À LA CONVERSION EN 2018 ET COMPARAISON AVEC 2017

	Prévu 2018	Réalisé 2018	Réalisé 2017	Variation 2018/2017
Montant (en M€)	214	377,3	30,8	+ 1 153,67 %
Nombre de bénéficiaires	123 100	208 559	7 907	+ 2 537,65 %

Source : commission des finances, données DGEC

Ainsi, en 2018, environ 2,5 % des véhicules immatriculés ont bénéficié de la prime à la conversion ; 9 000 véhicules ont bénéficié du cumul de la prime et du bonus.

Cette accélération se poursuit : selon les données transmises au Rapporteur général, **146 615 demandes de primes ont été acceptées entre le 1^{er} janvier et le 19 mai 2019**. À la fin du mois de juin, près de **220 000 dossiers auraient déjà été transmis**, ce qui est d'ores-et-déjà supérieur à l'année dernière, elle-même tout à fait exceptionnelle.

(1) Cour des comptes, Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2017, CAS Aides à l'acquisition de véhicules propres, mai 2018.

Ce très vif succès conduit néanmoins à s'interroger : il est en effet regrettable que **la prime à la conversion semble être plus une aide à la mise au rebut des véhicules les plus polluants** qu'une aide en lien direct avec l'achat de véhicules de gammes peu polluantes. Les ménages non imposables peuvent, par exemple, toujours bénéficier d'une prime à la conversion pour acheter un véhicule diesel datant de 2011, dont l'émission de particules fines est, par hypothèse, peu satisfaisante.

Aussi, il n'est pas exclu que le dispositif de la prime à la conversion nécessite un meilleur ciblage réglementaire.

*

* *

XV. LES MESURES DE COMPENSATION DE LA TRANSFORMATION DE L'ISF EN IFI

A. LA TAXE ADDITIONNELLE À LA TAXE SUR LES CERTIFICATS D'IMMATRICULATION DES VÉHICULES

1. La création d'une taxe spécifique frappant les véhicules puissants

L'article 34 de la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾ a prévu la création d'une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation pour les voitures de sport puissantes, destinée à partiellement compenser l'exclusion de ces biens mobiliers du champ de l'IFI.

Le barème de cette taxe est de 500 euros par cheval fiscal à partir du trente-sixième cheval fiscal inclus ; le montant de ce prélèvement ne peut excéder 8 000 euros.

2. Une évaluation finalement possible qui fait apparaître un produit en deçà des estimations initiales

Lors de la préparation du rapport d'évaluation de la loi fiscale 2018 ⁽²⁾, la direction de la législation fiscale avait déclaré, en réponse au questionnaire transmis par le Rapporteur général, ne pas pouvoir apporter des éléments lui permettant d'indiquer le nombre de taxations réalisées et le produit de la taxe collectée.

Une réponse analogue avait été apportée au Rapporteur général, lors de son contrôle sur place du 5 juillet 2018. Il n'avait ainsi pas été possible de comparer des résultats au **rendement estimé de la mesure, chiffré à 30 millions d'euros dans les documents budgétaires.**

À l'époque, le Rapporteur général s'était interrogé sur cette absence de chiffrage, qui avait été analysée comme la conséquence de dysfonctionnements liés à la délivrance des certificats d'immatriculation des véhicules. En effet, le retard dans la procédure d'immatriculation du véhicule entraîne, mécaniquement, un retard dans la collecte de la taxe additionnelle sur les certificats d'immatriculation.

Il apparaît, dans les réponses transmises au Rapporteur le général le 16 juillet 2019, que **3 387 véhicules ont été assujettis à cette taxe en 2018, pour un rendement total de 15 050 000 euros.**

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(2) J. Giraud, Rapport d'information n°1172 déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur l'application des mesures fiscales, Assemblée nationale, XVème législature, juillet 2018 ([lien](#)).

B. LA « SURTAXE YACHT » DU DROIT ANNUEL DE FRANCISATION ET DE NAVIGATION

1. un accroissement du DAFN portant sur les grands navires de plaisance ou de sport

La francisation d'un bateau ou d'un navire lui confère le droit de porter le pavillon de la République française avec les avantages et les obligations qui s'y rattachent.

Le barème du droit annuel de francisation et de navigation (DAFN) a été relevé à l'article 33 de la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾. Visant les grands navires de plaisance ou de sport, cette mesure a été conçue pour compenser, partiellement, l'exclusion des biens mobiliers de l'assiette de l'IFI. Le nouveau barème du DAFN est ainsi fortement réévalué pour les navires de plaisance et de sport d'une longueur supérieure ou égale à 30 mètres et à la puissance supérieure ou égale à 750 kW. Il varie selon la longueur et la puissance des navires concernés de 30 000 à 200 000 euros.

LES TARIFS DE LA « SURTAXE YACHT » EN MATIÈRE DE DAFN

(en euros)

Longueur	Puissance			
	750 kW inclus à 1 000 kW exclus	1 000 kW inclus à 1 200 kW exclus	1 200 kW inclus à 1 500 kW exclus	1 500 kW et plus
30 mètres inclus à 40 mètres exclus	30 000	30 000	30 000	30 000
40 mètres inclus à 50 mètres exclus	30 000	30 000	30 000	75 000
50 mètres inclus à 60 mètres exclus	–	30 000	75 000	100 000
60 mètres inclus à 70 mètres exclus	–	30 000	75 000	150 000
70 mètres et plus	–	75 000	150 000	200 000

Source : article 223 bis du code des douanes.

Le produit du DAFN est affecté au Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, dans la limite d'un plafond fixé à 38,5 millions d'euros.

Le rendement de la surtaxe yacht avait été évalué, au moment de son vote, à **10 millions d'euros**.

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

2. les grands navires de plaisance ou de sport : une dépense somptuaire dont les modalités de taxation intriguent

a. Un rendement très décevant

Les réponses apportées au Rapporteur général en 2018 faisaient état de sept navires concernés par le relèvement du barème. Parmi ces navires, six étaient concernés par la hausse du droit de passeport car étrangers. Un seul navire était concerné par la hausse du DAFN, car français.

Ainsi, au 16 mai 2018, le produit collecté au titre de la surtaxe yacht était de 82 500 euros, dont 75 000 euros de droit de passeport et 7 500 euros de DAFN. **À l'époque, la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) soulignait que ce rendement était provisoire, car 5 navires sur les 7 ne s'étaient pas acquittés de leurs obligations fiscales** : le rendement total pouvait ainsi atteindre 255 000 euros après actions en recouvrement forcé.

Cette somme, même éloignée des 10 millions d'euros prévus, n'a pas été atteinte.

Les réponses apportées au Rapporteur général en juillet 2019 font état d'un accroissement du rendement de la taxe : à la même période de l'année, le montant collecté a été de 86 700 euros, dont 79 200 euros de droit de passeport et 7 500 euros de DAFN.

Ainsi, à période identique, **le rendement s'est accru de 4 200 euros** : expliquer ce chiffre est une gageure, le niveau minimal d'imposition de la surtaxe « yacht » étant de 30 000 euros.

La DGDDI apporte strictement les mêmes explications, pour le moins obscures, que l'an passé : 5 des 7 navires ne se sont pas, à ce jour, acquittés de leurs obligations fiscales.

Le Rapporteur général considère que les actions en recouvrement forcé menées par la DGDDI, doivent avoir, en la matière, plus de succès que l'an passé.

b. Les actes réglementaires d'application n'ont pas tous été pris

Conformément aux dispositions de l'article 33 de la loi de finances pour 2018, un décret d'application doit organiser les modalités de répartition des ressources issues du DAFN et du droit de passeport entre les organismes de recherche et de sauvetage en mer.

Ce décret a été pris le 19 juin 2018 ⁽¹⁾.

(1) Décret n° 2018-498 du 19 juin 2018 pris en application de l'article 33 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 et portant sur la répartition entre les organismes mentionnés à l'article L. 742-9 du code de la sécurité intérieure du droit annuel de francisation et de navigation et du droit de passeport, ([lien](#)).

Ainsi, la part du produit de DAFN et du droit de passeport affectée aux organismes de secours et de sauvetage en mer est fixée par un arrêté du ministre chargé de la mer (MTES) avant le 1^{er} juillet de chaque année : elle est applicable pour l'année en cours. La part du produit de ces taxes affectées est égale au rapport entre le nombre d'opérations de sauvetage réalisées au cours de l'année précédente et le nombre total d'opérations de sauvetage réalisées par l'ensemble des organismes de secours et de sauvetage en mer agréés, au cours du même exercice.

Le Rapporteur général remarque que l'arrêté du ministre chargé de la mer, visé par l'arrêté du 19 juin 2018 et indispensable pour acter la répartition du produit du DAFN ainsi que du droit de passeport, n'a pas été pris.

*

* *

XVI. LES VALEURS LOCATIVES

La valeur locative d'un local constitue l'assiette de plusieurs impositions directes locales, en particulier la taxe d'habitation (TH), la cotisation foncière des entreprises (CFE) ou encore la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB), ainsi que leurs éventuelles taxes annexes (taxe spéciale d'équipement – TSE – et taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations – GEMAPI). Elle est également utilisée, dans une moindre mesure, pour calculer la répartition territoriale de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) pour une entreprise multiétablissements. Ainsi, près des deux tiers des recettes de fiscalité locale utilisent les valeurs locatives comme assiette d'imposition ou critère de répartition territoriale. De ce fait, les règles d'évaluation de la valeur locative constituent chaque année un enjeu essentiel de la fiscalité locale.

LES RECETTES DE FISCALITÉ LOCALE

(en millions d'euros)

Impôts et taxes locaux	2017	2018
Impôts et taxes utilisant les valeurs locatives comme assiette ou critère de répartition	88 200	90 294
Taxe d'habitation	22 282	22 767
Taxe sur le foncier bâti	32 723	33 628
Taxe sur le foncier non bâti	1 054	1 067
Cotisation foncière des entreprises	7 663	7 954
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	6 792	6 919
Taxes annexes (TSE et GEMAPI)	105	234
Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	17 581	17 725
Ensemble des impôts et taxes locales affectés aux collectivités territoriales	140 280	nd
<i>Part des impôts et taxes utilisant les valeurs locatives</i>	<i>63 %</i>	<i>nd</i>

nd : non disponible

Source : direction générale des collectivités locales, Les collectivités locales en chiffres, 2019.

Or, les valeurs locatives sont évaluées selon des règles qui varient en fonction de la nature du local. Les locaux sont répartis en trois catégories : les locaux d'habitation, les locaux industriels et les locaux professionnels. La qualification fiscale d'un local entraîne l'application de règles d'évaluation de la valeur locative propres à chaque catégorie. Ces règles d'évaluation font régulièrement l'objet de modifications en loi de finances.

A. LA VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX AFFECTÉS À L'HABITATION

Les locaux d'habitation (article 1496 du code général des impôts – CGI) ou les locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile concernent les logements affectés à l'habitation. Le nombre des locaux affectés à l'habitation est évalué à 47 millions en 2017.

1. Les modalités de calcul de la valeur locative des locaux affectés à l'habitation

La valeur locative des locaux affectés à l'habitation (VLLH) est déterminée par comparaison avec celle de locaux de référence choisis dans la commune, pour chaque nature et catégorie de locaux (article 1496 du CGI). La valeur locative de référence est déterminée d'après un tarif d'évaluation, en euros par mètre carré, reflétant le marché locatif à la date de référence du 1^{er} janvier 1970 pour les propriétés bâties et du 1^{er} janvier 1961 pour les propriétés non bâties pour la métropole. Elle est calculée, pour le bâti et le non bâti, à partir du marché locatif au 1^{er} janvier 1975 pour les départements d'outre-mer et au 1^{er} janvier 2012 pour Mayotte.

Pour les immeubles d'habitation, ces valeurs locatives sont déterminées par voie de comparaison. Concrètement, cette méthode consiste à définir des catégories d'immeubles (8 catégories) en fonction de leur qualité sur le plan national et dans chaque commune puis, pour chaque catégorie, à déterminer un tarif d'évaluation au mètre carré. La valeur locative de chaque local est calculée en multipliant le tarif d'évaluation à la surface pondérée du local de référence où se situe le bien. Pour l'élaboration de ces tarifs, ne sont pris en considération que les locaux loués librement à des conditions de prix normales. À défaut d'un nombre suffisant de locations à des conditions de prix normales pour une ou plusieurs catégories de locaux d'une même commune, le tarif est établi, pour ces catégories, par comparaison avec ceux qui ont été fixés soit pour les catégories voisines de la même commune, soit pour les mêmes catégories ou les catégories voisines d'autres communes présentant du point de vue économique des conditions analogues à celles de la commune en cause. La surface pondérée est obtenue en appliquant à la superficie réelle des locaux des correctifs traduisant les divers facteurs qui influent sur le niveau des loyers (nature des divers éléments composant le local, état d'entretien de la construction, confort du local, *etc.*).

Par dérogation, les locaux d'habitation qui présentent un caractère exceptionnel (cf. *infra* pour quelques exemples) sont évalués par référence au montant du loyer en cas de signature d'un bail, ou par comparaison si les locaux sont loués à des conditions de prix anormales ou, à défaut, par voie d'appréciation directe, c'est-à-dire en appliquant à la valeur vénale ou à la valeur de construction de la propriété un taux de 8 % (article 1498 du CGI).

Enfin, la valeur locative est actualisée par l'application d'un coefficient triennal à compter de la date de référence de la précédente révision (article 1518

du CGI) ainsi que, chaque année, d'une revalorisation forfaitaire (article 1518 *bis* du CGI). L'actualisation triennale s'effectue en appliquant aux valeurs locatives des coefficients forfaitaires correspondant à l'évolution de ces valeurs entre la date de référence de la précédente révision (1^{er} janvier 1970) et celle retenue pour l'actualisation. Les coefficients forfaitaires sont fixés par secteur géographique correspondant à un ensemble de communes formant une unité économique homogène au sein de laquelle les variations des loyers sont susceptibles d'accuser une évolution identique. Toutefois, le zonage à établir en vue de définir le champ d'application propre à chaque coefficient ne doit pas conduire à découper plus de deux ou trois zones par département (une zone par département restant possible).

Dans l'intervalle de deux actualisations, les valeurs locatives sont majorées par application de coefficients forfaitaires fonction de l'inflation constatée sur une année à partir des indices des prix à la consommation harmonisés entre novembre $n - 1$ et novembre $n - 2$. En effet, la loi de finances pour 2017 ⁽¹⁾ prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2018, la revalorisation forfaitaire des valeurs locatives est liée au dernier taux d'inflation annuelle constaté, au lieu du taux d'inflation annuelle prévisionnel. Ainsi, au titre de l'exercice 2019, les valeurs locatives cadastrales sont revalorisées forfaitairement par application d'un coefficient de 1,022, soit une revalorisation de + 2,2 % (par comparaison, il était de 1,012 en 2018, soit une revalorisation de + 1,2 %).

Calcul du coefficient de revalorisation forfaitaire en 2019

L'article 1518 *bis* du CGI dispose que « à compter de 2018, [...] les valeurs locatives foncières sont majorées par application d'un coefficient égal à 1 majoré du quotient, lorsque celui-ci est positif, entre, d'une part, la différence de la valeur de l'indice des prix à la consommation harmonisé du mois de novembre de l'année précédente et la valeur du même indice au titre du mois de novembre de l'antépénultième année et, d'autre part, la valeur du même indice au titre du mois de novembre de l'antépénultième année ».

$$\text{Coefficient 2019} = 1 + \frac{(\text{IPCH novembre 2018} - \text{IPCH novembre 2017})}{\text{IPCH novembre 2017}}$$

$$\text{Coefficient 2019} = 1 + \frac{104,00 - 101,80}{101,80}$$

$$\text{Coefficient 2019} = 1,022$$

(1) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 99.

**COEFFICIENTS DE REVALORISATION FORFAITAIRE
DES VALEURS LOCATIVES**

Années	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Coefficients de revalorisation	1,018	1,018	1,009	1,009	1,01	1,004	1,012	1,022

2. La nécessité d’amorcer au plus vite la révision des valeurs locatives des locaux affectés à l’habitation

L’absence de révision des valeurs locatives des locaux d’habitation (RVLLH), en dépit de majorations forfaitaires annuelles et d’actualisations triennales, est génératrice de nombreuses difficultés. Elle conduit à des inégalités entre contribuables, en particulier pour les locaux d’habitation anciens dans la mesure où les classements résultent des valeurs locatives de l’année 1970. Ces inégalités sont particulièrement visibles pour la TH dont les bases ne représentent plus les capacités contributives des foyers assujettis. La suppression totale de la TH pour les résidences principales, annoncée par le Gouvernement à l’horizon 2023, s’analyse par conséquent comme une mesure de pouvoir d’achat et un élément de plus grande justice fiscale.

Le Rapporteur général estime toutefois que la suppression totale de la TH ne doit pas conduire à un abandon du projet de RVLLH. Il est rappelé que la RVLLH a fait l’objet d’une expérimentation par la direction générale des finances publiques (DGFIP) dans cinq départements (Charente-Maritime, Nord, Orne, Paris et Val-de-Marne) ⁽¹⁾. Le rapport d’expérimentation de la DGFIP a été remis au Parlement en février 2017, mais n’a donné lieu à aucune révision d’ensemble. Il souligne, d’une part, la faisabilité technique de la méthode de révision retenue par la DGFIP, analogue à la méthode retenue pour la révision des valeurs locatives des locaux professionnels et, d’autre part, la bonne connaissance du parc de logements par la DGFIP (80 % des informations relatives aux surfaces des logements et 95 % de celles relatives à la nature des locaux sont fiables).

Dans ce cadre, le Rapporteur général se félicite de l’annonce du Gouvernement d’inscrire, dans le projet de loi de finances pour 2020, les principes généraux de la RVLLH en vue d’une intégration des nouvelles valeurs locatives dans les impositions locales à compter de 2024. Une collecte des informations relatives aux loyers par le biais d’une téléprocédure sera engagée dès 2020 afin de réaliser une expérimentation de la RVLLH sur l’ensemble du territoire national. Le travail d’établissement des paramètres d’évaluation des locaux se déroulerait en 2023, en vue d’une intégration des nouvelles valeurs locatives révisées dans les impositions locales à compter de 2024.

Le Rapporteur général estime cette révision nécessaire afin de mettre à jour une assiette d’imposition devenue obsolète, en particulier pour la TFPB et la TFNB qui continueront d’être assises sur des valeurs locatives. Il souligne

(1) Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificatives pour 2013, article 74.

également que la révision portera sur près de 43 millions de locaux d'habitation (contre 3,5 millions de locaux professionnels pour la révision des valeurs locatives des locaux professionnels – RVLLP) et engendrera des transferts de charges entre contribuables et de recettes entre collectivités territoriales, qui nécessiteront des mécanismes de lissage. Par ailleurs, il sera nécessaire d'articuler le dispositif avec la RVLLP, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017.

B. LA VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX PROFESSIONNELS

Les locaux qui ne sont ni des locaux d'habitation ou servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile ni des locaux industriels sont des locaux professionnels (article 1498 du CGI) : ils regroupent les locaux commerciaux (les magasins, les ateliers, les restaurants, *etc.*), les locaux administratifs (l'État, les régions, les départements, les communes, *etc.*), les locaux utilisés par des personnes morales dont l'objet statutaire ne vise pas la recherche systématique de bénéfices (les associations, les syndicats, *etc.*) et les locaux spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité particulière (les salles de spectacle, les équipements sportifs, *etc.*). Le nombre des locaux professionnels est évalué à 3,5 millions en 2017.

1. Les modalités de calcul de la valeur locative des locaux professionnels

La valeur locative des locaux professionnels (VLLP) repose, depuis la révision du 1^{er} janvier 2017, sur une méthode tarifaire, avec l'application d'un tarif par mètre carré en fonction du marché locatif (article 1498 du CGI). Les tarifs sont établis sur la base des loyers moyens constatés par secteur d'évaluation au sein de chaque département et en fonction de la catégorie du local, lorsque les biens sont donnés en location à des conditions de prix normales. Ils peuvent être majorés ou minorés chaque année par un coefficient de localisation variant entre 0,7 et 1,3. La méthode consiste ensuite à multiplier la surface du local par le tarif au mètre carré du secteur d'évaluation où se situe le bien.

De la même manière que pour les locaux d'habitation, les locaux exceptionnels ou loués à des conditions de prix anormales (comme les stades de football ou de rugby, les parcs d'attractions) sont évalués soit par comparaison, soit par appréciation directe.

Les locaux exceptionnels

Il s'agit de locaux d'habitation (châteaux, abbayes, monastères, *etc.*) ou commerciaux ayant un caractère « hors du commun » qui les placent hors de la classification générale (grands magasins, grands hôtels, grands cinémas, cliniques, grands garages, établissements d'instruction, cinémas, magasins généraux, stades, courts de tennis, *etc.*).

Par dérogation, les locaux d'habitation ou professionnels qui présentent un caractère exceptionnel sont évalués :

– soit par comparaison : une valeur locative est établie par comparaison des baux de location ou d'immeubles similaires situés dans ou hors de la commune ;

– soit par appréciation directe : une valeur locative est établie par application d'un taux de 8 % à la valeur vénale ou à la valeur de construction de la propriété, actualisée par l'application d'un taux d'intérêt qui dépend du taux des placements immobiliers constaté dans la région pour des immeubles similaires et des particularités propres à chaque immeuble.

Contrairement aux VLLH, les tarifs appliqués pour déterminer les VLLP ont été révisés et font l'objet d'une mise à jour annuelle par l'administration fiscale à partir de l'évolution réelle des loyers (article 1518 *ter* du CGI). Toutefois, pour atténuer les effets de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) intervenue en 2017, sa mise en œuvre n'est réalisée que progressivement et est tempérée par trois mécanismes :

– un mécanisme de « planchonnement » limite, pour chaque local professionnel, les variations de valeur locative (tant à la hausse qu'à la baisse) sans pour autant les éliminer, en diminuant de moitié l'écart entre l'ancienne valeur locative et la nouvelle valeur locative révisée ;

– un mécanisme de lissage sur dix ans (jusqu'en 2026) limite l'augmentation ou la baisse de cotisation induite par la nouvelle valeur locative révisée de chaque local professionnel ;

– un coefficient de neutralisation, calculé par impôts (TFPB, CFE, TH et taxe d'enlèvement des ordures ménagères – TEOM) et par collectivité territoriale (communes, intercommunalités et départements), maintient les parts respectives des impositions des deux catégories de locaux professionnels et d'habitation au même niveau dans l'assiette des impôts de la collectivité, faute de quoi les locaux professionnels aux valeurs révisées seraient davantage taxés. Il est appliqué sur la valeur locative révisée brute de chaque local. Ainsi, la proportion contributive des locaux professionnels avant et après révision est maintenue à l'identique et chaque local professionnel entrant dans le champ de la RVLLP dispose d'une valeur locative révisée neutralisée. Ce coefficient devra être revu au terme de la RVLLH.

De plus, la seconde loi de finances rectificative pour 2017 a différé au 1^{er} janvier 2019 l'entrée en vigueur du dispositif de mise à jour permanente des

tarifs permettant de calculer la VLLP ⁽¹⁾. L'article 1518 *ter* du CGI prévoyait que les tarifs permettant le calcul des valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties soient mis à jour annuellement par l'administration fiscale, grâce aux déclarations des locataires relatives aux loyers constatés. Cette mise à jour permanente des tarifs (article 1518 *ter* du CGI), instituée par la loi de finances rectificative pour 2010 ⁽²⁾, doit permettre d'écarter durablement une nouvelle déconnexion entre les valeurs locatives et la réalité du marché de la location. Toutefois, l'entrée en vigueur du dispositif a été différée au 1^{er} janvier 2019. Dès lors, par exception et pour les seules impositions établies au titre de 2018, les valeurs locatives des locaux professionnels ont été évaluées, comme pour les locaux d'habitation, sur l'inflation constatée par application d'un coefficient forfaitaire de 1,012.

Afin d'éviter un nouveau report de la réforme, le décret du 5 décembre 2018 ⁽³⁾ a précisé la méthode de mise en œuvre de la mise à jour permanente des tarifs servant à l'établissement des VLLP (codifié à l'article 334 A du CGI). Il prévoit que les tarifs sont mis à jour chaque année, en vue de l'établissement des impositions de l'année suivante, en appliquant aux derniers tarifs publiés un coefficient d'évolution calculé, pour chaque catégorie dans chaque secteur, en faisant la moyenne des coefficients d'évolution annuelle des trois années précédant l'année de la mise à jour (par exemple, pour la grille tarifaire 2019, détermination des coefficients d'évolution constatés entre 2015/2016, 2016/2017 et 2017/2018, puis calcul de la moyenne des trois coefficients). Lorsque ces loyers sont en nombre insuffisant ou ne peuvent être retenus, ils sont mis à jour par application d'un coefficient départemental qui est calculé en faisant la moyenne des coefficients d'évolution départementaux annuels des trois années précédant l'année de la mise à jour.

En moyenne, le coefficient d'évolution appliqué aux tarifs 2017 pour obtenir les tarifs 2019 est de 0,2 %. Il n'est pas tenu compte de la progression forfaitaire de ces valeurs en 2018. Il est en effet rappelé que les bases imposables ont été revalorisées en 2018 selon l'inflation constatée (+ 1,2 %), soit à un niveau supérieur à celui qui aurait résulté de l'application de la méthode de mise à jour au réel. En conséquence, l'étude d'impact du décret précise que l'entrée en vigueur de la méthode de mise à jour permanente en 2019 par actualisation des grilles tarifaires 2017 (qui ne tiennent pas compte de la revalorisation forfaitaire de 2018) entraîne des effets à la baisse des bases appliquées en 2019 par rapport à celles de 2018. Elle évalue cet effet « à environ 125 millions d'euros de TFPB et 14 millions d'euros de CFE ».

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, article 30.

(2) Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, article 34.

(3) Décret n° 2018-1092 du 5 décembre 2018 portant mise à jour annuelle des tarifs et des valeurs locatives des locaux professionnels pris pour l'application de l'article 1518 *ter* du code général des impôts.

2. L'impact de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels sur la répartition territoriale de la CVAE

Le produit de la CVAE des entreprises multiétablissements est territorialement réparti au profit des collectivités territoriales et de leurs groupements, pour les deux tiers proportionnellement à leurs effectifs salariés et, pour un tiers, proportionnellement aux valeurs locatives de leurs locaux soumis à la CFE. Contrairement aux cotisations de CFE ou de TFPB, pour lesquelles les effets de la RVLLP sur le niveau d'imposition des entreprises sont atténués par trois dispositifs spécifiques (neutralisation, planchonnement et lissage), les valeurs locatives révisées sont utilisées depuis 2018 pour la répartition territoriale de la CVAE ⁽¹⁾. De plus, pour favoriser les territoires accueillant des établissements industriels, qui peuvent dans certains cas créer des externalités négatives, les valeurs locatives des locaux industriels (VLLI) et les effectifs salariés qui y sont associés étaient jusqu'en 2017, pour l'application de la répartition, majorés par un coefficient multiplicateur de 5. Afin de maintenir inchangé le poids des locaux industriels dans la clé de répartition de la CVAE à la suite de la RVLLP, le coefficient multiplicateur des VLLI a été porté à 21 (le coefficient multiplicateur des effectifs restant inchangé à 5) ⁽²⁾.

Dans ce cadre, plusieurs simulations ont été réalisées par la DGFIP afin de mesurer l'impact de l'utilisation, pour la première fois en 2018, des valeurs locatives révisées sur la répartition territoriale de la CVAE, ainsi que de la modification du coefficient de pondération des VLLI. Les simulations, présentées pour la première fois par le rapport annuel 2018 relatif à la CVAE ⁽³⁾, permettent de constater que deux régions métropolitaines voient leur ressource de CVAE diminuer au détriment des autres régions : la région Île-de-France, la plus touchée en volume, et la région Auvergne-Rhône-Alpes. Inversement, toutes les autres régions métropolitaines bénéficient de la réforme, parmi lesquelles les deux principaux bénéficiaires sont les régions Nouvelle-Aquitaine et Hauts-de-France. Cette situation s'explique par l'évolution différenciée sur les territoires des valeurs locatives révisées, ainsi que par la forte hausse du coefficient multiplicateur appliqué aux VLLI pour le calcul de la répartition territoriale. Il est précisé que ces simulations ont été réalisées à partir de la CVAE répartie en 2016.

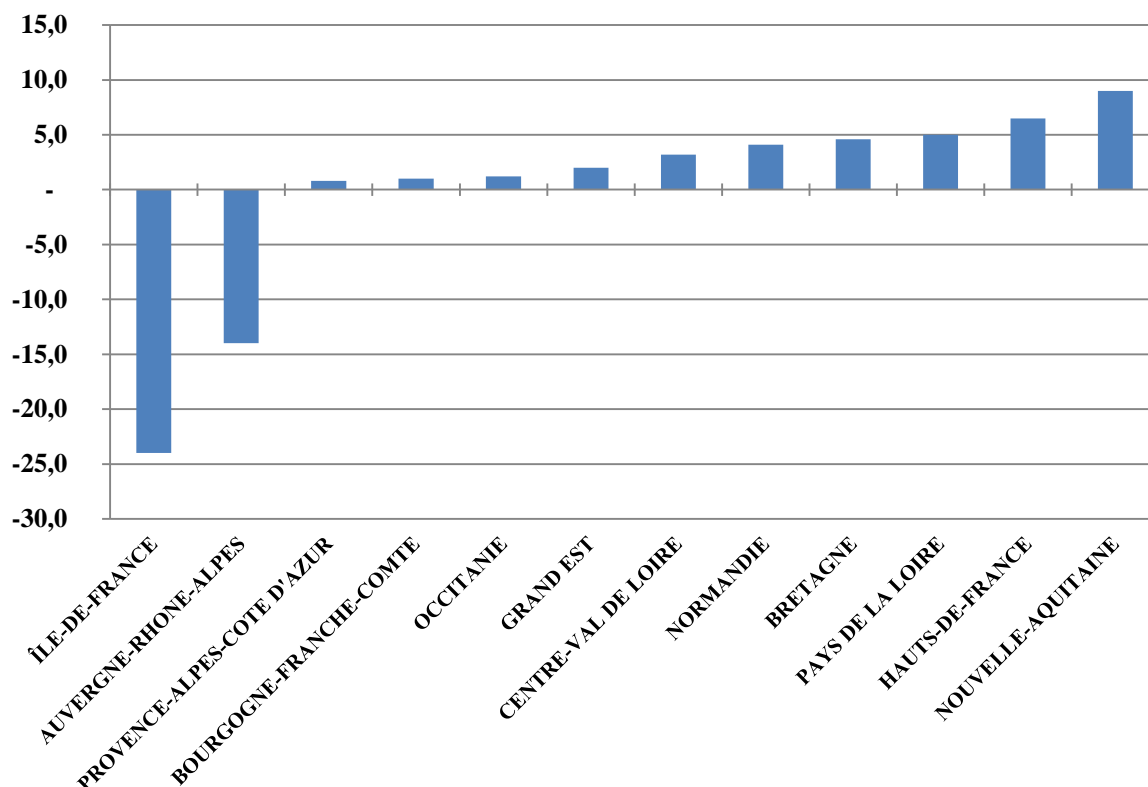
(1) Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, article 48.

(2) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 15.

(3) Direction générale des finances publiques (DGFIP), Rapport annuel 2018 analysant la variation du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) des entreprises et sa répartition entre régions et départements, septembre 2018.

**VARIATIONS DE CVAE PAR RÉGION DU FAIT DE LA RVLLP
ET DE LA HAUSSE DU COEFFICIENT DE PONDÉRATION DES VLLI**

(en millions d'euros)



Source : direction générale des finances publiques (DGFIP), Rapport annuel 2018 analysant la variation du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) des entreprises et sa répartition entre régions et départements, septembre 2018.

Le Rapporteur général souligne l'importance de l'impact de la RVLLP dans la répartition territoriale de la CVAE. Il estime qu'une révision éventuelle des règles de répartition de la CVAE au niveau national ne pourra intervenir sans une évaluation précise des exécutions 2018 et 2019 dans la mesure où les simulations de la DGFIP ont été réalisées à partir de la CVAE répartie en 2016. Il rappelle qu'un groupe de travail a été constitué au sein de la commission des finances en vue d'une modification éventuelle des règles de répartition territoriale de la CVAE.

C. LA VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX INDUSTRIELS

Les locaux industriels (article 1499 du CGI) faisaient l'objet, jusqu'à la loi de finances pour 2019, d'une définition issue d'une décision du Conseil d'État du 27 juillet 2015. Ce dernier a jugé que « *revêtent un caractère industriel [...] les établissements dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, non seulement lorsque cette activité consiste dans la fabrication ou la transformation de biens corporels mobiliers, mais aussi lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre, fût-ce pour les besoins d'une autre activité, est prépondérant* »⁽¹⁾. Il ressort de cette définition prétorienne que

(1) Conseil d'État, 27 juillet 2015, Société des pétroles Miroline, n° 261899.

les locaux industriels s'entendent des locaux dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, lorsque cette activité consiste dans la fabrication ou la transformation de biens corporels mobiliers. Pour les locaux où d'autres activités sont réalisées, notamment des opérations de manipulation ou des prestations de services, le critère de la prépondérance du rôle des installations techniques s'ajoute à celui de leur importance. Le nombre des locaux industriels était évalué à 111 047 locaux en 2017.

La valeur locative des locaux industriels repose principalement sur le recours à la méthode comptable (article 1499 du CGI). Elle est calculée à partir de la valeur comptable des biens passibles de la TFPB, à savoir le prix de revient des terrains, des constructions et des installations foncières revalorisés d'un coefficient d'actualisation. L'outillage et les installations techniques pris en compte pour qualifier les locaux industriels ne sont en aucun cas retenus dans la détermination de l'assiette de la valeur locative. Cette différence de méthode d'évaluation par rapport aux locaux professionnels trouve une justification dans la nécessité de réserver un traitement fiscal particulier à des locaux fortement spécialisés en raison de l'activité qu'ils abritent et dont les caractéristiques et le degré d'équipement, difficilement comparables en l'absence de marché locatif, ne permettent pas de dégager des critères pour déterminer un tarif. Lorsque la mise en œuvre de la méthode comptable n'est pas possible (article 1500 du CGI), c'est-à-dire lorsque les propriétaires ou les exploitants d'un établissement industriel ne sont pas soumis aux obligations comptables de l'imposition d'après le bénéfice réel (obligation de tenir des documents comptables permettant le contrôle du résultat imposable – article 53 A du CGI), la valeur locative est alors définie selon les règles applicables aux locaux professionnels (méthode tarifaire ou méthode de l'appréciation directe).

1. La loi de finances pour 2018 exclut l'utilisation de la méthode comptable pour les entreprises artisanales

Contrairement aux locaux affectés à l'habitation et aux locaux professionnels, la qualification industrielle d'un local nécessite une appréciation des faits et peut s'avérer, dans certaines situations, source d'insécurité juridique et fiscale pour les entreprises concernées. L'appréciation des critères de l'importance du matériel technique et de son rôle prépondérant dans l'activité exercée peut s'avérer complexe, voire source d'incompréhension, pour le contribuable.

Dans ce contexte et à l'initiative du Rapporteur général, la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾ a exclu, à compter du 1^{er} janvier 2019, l'utilisation de la méthode comptable pour les entreprises artisanales qui relèvent de la loi du 5 juillet 1996 ⁽²⁾ (article 1499-00 A du CGI). Cette dernière instaure une obligation d'inscription au répertoire des métiers pour les personnes exerçant une activité, à titre principal ou

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 103.

(2) Loi n° 96-603 du 5 juillet 1996 relative au développement et à la promotion du commerce et de l'artisanat, article 19.

secondaire, à caractère artisanal. L'article précise également que les personnes immatriculées au répertoire des métiers relèvent du secteur de l'artisanat. La valeur locative de ces entreprises est alors évaluée selon la méthode tarifaire des locaux professionnels, sans tenir compte des dispositifs de « planchonnement » de la valeur locative et de lissage des cotisations : ces deux dispositifs ne s'appliquent en effet qu'aux locaux entrant dans le champ d'application de la réforme des VLLP en vigueur depuis 2017.

Par ailleurs, la loi de finances pour 2018 prévoit qu'avant le 1^{er} juillet 2018, le Gouvernement remet au Parlement un rapport présentant un état des lieux des immobilisations industrielles et des requalifications réalisées, précisant les conséquences des requalifications en immobilisation industrielle de certains locaux, notamment sur les recettes des collectivités territoriales, et proposant des pistes visant à sécuriser la qualification d'immobilisation industrielle, dans la perspective d'une réforme qui pourrait figurer dans le prochain projet de loi de finances. Le rapport a été remis au Parlement en septembre 2018 et a largement inspiré la réforme menée en loi de finances pour 2019.

2. La loi de finances pour 2019 sécurise les règles d'évaluation de la valeur locative des locaux industriels

La loi de finances pour 2019⁽¹⁾ contient plusieurs dispositions relatives aux modalités de qualification des locaux industriels et d'évaluation de leurs valeurs locatives. Il s'agit ainsi de :

– légaliser la définition du Conseil d'État des locaux industriels : l'article 1500 du CGI dispose désormais que « *revêtent un caractère industriel les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessite d'importants moyens techniques* » et que « *revêtent également un caractère industriel les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'activités autres [...] qui nécessitent d'importants moyens techniques lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant* » ;

– sécuriser la qualification pour les entreprises en deçà d'un seuil de moyens techniques (article 1500 du CGI) : à compter de 2020, il est proposé d'exclure de la catégorie des établissements industriels les bâtiments et les terrains qui disposent d'installations techniques, matériels et outillages présents dans le local d'une valeur inférieure à 500 000 euros, et ce quelle que soit la nature de l'activité exercée. Le local est alors qualifié de local professionnel et la valeur locative est évaluée en fonction de la méthode tarifaire ou par voie d'appréciation directe ;

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 156.

– lisser les variations importantes de valeur ajoutée sur une période de trois ans (article 1518 A *sexies* du CGI) : à compter de 2019, un mécanisme doit permettre de lisser pendant six ans les hausses et les baisses de plus de 30 % de la valeur locative d'un local industriel ou professionnel consécutivement à un changement d'affectation ou à un changement de méthode de détermination de la valeur locative. La réduction est égale à 85 % du montant de la variation de valeur locative la première année, à 70 % la deuxième année, à 55 % la troisième année, à 40 % la quatrième année, à 25 % la cinquième année et à 10 % la sixième année ;

– clarifier les obligations de déclaration permettant la mise à jour par l'administration fiscale des évaluations des valeurs locatives pour les locaux artisanaux et les locaux bénéficiant du nouveau seuil d'exclusion ;

– protéger les contribuables de bonne foi des conséquences liées à un changement de méthode de détermination de la valeur locative d'un bâtiment ou terrain industriel à la suite d'un contrôle fiscal : le droit de reprise de l'administration ne peut s'exercer pour les impositions dues antérieurement à 2019. Cette dérogation ne s'applique pas en cas d'absence de bonne foi du contribuable et en cas de contrôle pour lequel une mise en recouvrement des impositions supplémentaires est intervenue avant le 1^{er} janvier 2019 ;

– évaluer les impacts d'un changement plus ambitieux des modalités d'évaluation de la valeur locative des établissements industriels. À cette fin, il prévoit les modalités déclaratives permettant la collecte, au cours du premier semestre 2019, des informations nécessaires pour effectuer des simulations concernant une modification plus ambitieuse de la méthode applicable aux locaux professionnels et d'en apprécier les conséquences financières pour les collectivités territoriales. Les informations demandées doivent permettre d'identifier l'activité à laquelle les bâtiments et terrains industriels sont affectés, la surface et la valeur vénale du bien, le montant du loyer annuel éventuel, la valeur des installations techniques, matériels et outillages, ainsi que la catégorie dont ils relèveraient s'ils étaient considérés comme des locaux professionnels. Une fois ces informations collectées et les simulations réalisées, il est prévu la remise d'un rapport par le Gouvernement au Parlement, au plus tard le 1^{er} avril 2020, afin de présenter les impacts d'un changement d'évaluation de la valeur locative des bâtiments et terrains (variations de valeur locative et d'impositions locales, conséquences financières pour les propriétaires et les collectivités territoriales, transferts de fiscalité entre les contribuables, conséquences sur les potentiels financier et fiscal des collectivités territoriales ainsi que sur la répartition des dotations).

Le Rapporteur général souligne que le bulletin officiel des finances publiques relatif aux impôts (BOFiP-Impôts) n'est pas à jour des mesures adoptées en loi de finances pour 2019. Ce dernier dispose encore qu'il « *n'existe pas de définition légale des établissements industriels soumis à la méthode d'évaluation comptable* » ⁽¹⁾.

*

* *

(1) *Bulletin officiel des finances publiques relatif aux impôts*, Taxe foncière sur les propriétés bâties – Base d'imposition – Détermination de la valeur locative cadastrale – Établissements industriels – Définition et consistance des établissements industriels, *BOI-IF-TFB-20-10-50-10-20150204*, 4 février 2015.

XVII. L'IMPOSITION FORFAITAIRE SUR LES ENTREPRISES DE RÉSEAUX

Afin de compenser la suppression de la taxe professionnelle, plusieurs impositions économiques ont été mises en place et affectées aux collectivités territoriales : la contribution économique territoriale (CET), qui se décompose en une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et en une cotisation foncière des entreprises (CFE), ainsi que l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER). Cette dernière comprend en réalité neuf composantes, chacune de ces composantes étant associée à une catégorie particulière de biens (article 1635-0 *quinquies* du code général des impôts – CGI). Elle comprend ainsi une composante :

- sur les éoliennes terrestres et les hydroliennes (article 1519 D du CGI) ;
- sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme (article 1519 E du CGI) ;
- sur les centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique (article 1519 F du CGI) ;
- sur les transformateurs électriques (article 1519 G du CGI) ;
- sur les stations radioélectriques (article 1519 H du CGI) ;
- sur les installations gazières et les canalisations de transport de gaz, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques (article 1519 HA du CGI) ;
- sur les matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs (1599 *quater* A du CGI) ;
- sur les matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France (1599 *quater* A *bis* du CGI) ;
- et sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique (article 1599 *quater* B du CGI).

Les différentes composantes de l'IFER servent au financement des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI). La répartition des montants entre communes, EPCI, départements et régions a été volontairement recherchée au moment de la suppression de la taxe professionnelle afin de fournir à chaque niveau de collectivité territoriale une imposition de nature économique ancrée dans leur territoire. Cet aspect a été rappelé, lors des débats à l'Assemblée nationale concernant le projet de loi de finances pour 2011, par le ministre chargé de l'industrie, de l'énergie et de l'économie numérique qui a déclaré en séance publique le 16 novembre 2010 que « *l'IFER a été créé afin, d'une part, de limiter le gain résultant de cette réforme pour les entreprises de réseau dont l'activité n'est pas soumise aux risques de délocalisation – énergie, télécommunications, transport ferroviaire – et, d'autre part, de continuer à procurer des recettes fiscales aux territoires accueillants des équipements de réseau* » ⁽¹⁾.

(1) Journal officiel de la République française, Assemblée nationale, compte rendu intégral de la 3^e séance du mardi 16 novembre 2010, session ordinaire de 2010-2011, 57^e séance, n° 109 [3] A. N. (C. R.), 2010.

A. LES CARACTÉRISTIQUES FISCALES DES DIFFÉRENTES COMPOSANTES DE L'IFER

Le produit des différentes composantes de l'IFER s'élève à 1 611 millions d'euros en 2018 contre 1 598 millions d'euros en 2017, soit une hausse d'environ + 0,8 %. L'IFER représente en 2018 moins de 5,5 % de la fiscalité économique affectée aux collectivités territoriales, composée de la CFE, de la CVAE, de l'IFER et de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM).

Pour mémoire, l'ensemble des tarifs présentés dans le présent rapport tiennent compte de la revalorisation réalisée en 2019. En effet, les montants et tarifs de chacune des composantes de l'IFER sont revalorisés chaque année en fonction du taux prévisionnel d'évolution des prix à la consommation des ménages, hors tabac, pour la même année (article 1635-0 *quinquies* du CGI). S'agissant de la revalorisation des tarifs des composantes de l'IFER dues au titre de l'année 2019, ce taux s'élève à + 1,3 %.

PRODUITS DES COMPOSANTES DE L'IFER DE 2014 À 2018

(en milliers d'euros)

Composantes de l'IFER	2014	2015	2016	2017	2018
Éoliennes terrestres	56 348	63 663	68 710	78 397	93 067
Hydroliennes	83	87	108	168	238
Centrales de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermiques à flamme	258 525	246 451	246 914	244 549	239 179
Centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque	15 780	19 601	25 603	29 914	32 582
Centrales de production d'électricité d'origine hydraulique	73 655	74 380	74 976	75 681	77 299
Transformateurs électriques	174 189	177 710	180 043	183 752	187 670
Stations radioélectriques	173 190	187 987	196 393	213 618	213 505
Installations gazières et canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques	40 670	41 023	41 670	42 164	44 877
Matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs	315 544	324 216	330 627	333 765	337 080
Matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France					
Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique	398 240	399 440	397 574	395 697	385 771
IFER	1 506 233	1 534 559	1 562 610	1 597 705	1 611 268

Source : direction générale des collectivités locales (DGCL).

1. L'IFER sur les éoliennes terrestres et les hydroliennes

L'article 1519 D du CGI soumet à l'IFER les « *installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent* » (c'est-à-dire les éoliennes terrestres) et les « *installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique hydraulique des courants* » (c'est-à-dire les hydroliennes) dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts. Il est rappelé que les « *installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale* » (c'est-à-dire les éoliennes maritimes) ne sont pas imposées à l'IFER, mais à une taxe spécifique prévue à l'article 1519 B du CGI, instituée au profit des communes et du Fonds national de compensation de l'énergie éolienne en mer représentant les principaux usagers de la mer.

L'IFER s'applique à tous les biens situés sur le territoire national, quel que soit le lieu du siège du redevable. S'agissant des hydroliennes, celles-ci sont imposées si elles sont situées dans les eaux intérieures ou dans la mer territoriale. Les eaux intérieures sont les eaux qui sont situées en deçà de la ligne de base de la mer territoriale, alors que la mer territoriale s'étend jusqu'à une limite fixée à 12 milles marins (environ 22 kilomètres) à partir des lignes de base.

L'IFER est due chaque année par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Tous les exploitants, quel que soit leur statut, sont redevables de l'IFER et aucune exonération n'est prévue. Le tarif annuel est fixé à 7,57 euros par kilowatt de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Pour mémoire, la puissance installée du parc éolien terrestre en mars 2019 était de 15 352 mégawatts ⁽¹⁾ (1 mégawatt équivaut à 1 000 kilowatts).

2. L'IFER sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme

L'article 1519 E du CGI soumet à l'IFER les « *installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme dont la puissance électrique installée (...) est supérieure ou égale à 50 mégawatts* ». Il s'agit principalement des centrales nucléaires de production d'électricité (CNPE) et des centrales thermiques fonctionnant au charbon, au gaz ou au fioul.

L'IFER est due chaque année par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Tous les exploitants, quel que soit leur statut, sont redevables de l'IFER.

(1) Réseau transport électricité (RTE), Panorama de l'électricité renouvelable, mars 2019.

Toutefois, l'IFER n'est pas due au titre des installations :

– « *exploitées pour son propre usage par un consommateur final d'électricité* » : exemple d'une centrale au gaz installée au sein d'une entreprise industrielle et exploitée par celle-ci pour ses propres besoins en électricité ;

– « *exploitées sur le site de consommation par un tiers auquel le consommateur final rachète l'électricité produite pour son propre usage* » : exemple d'une centrale au fioul installée au sein d'une entreprise industrielle pour les besoins en électricité de celle-ci, mais exploitée par une entreprise tierce.

Le tarif annuel est fixé à 3 155 euros par mégawatt de puissance installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Pour mémoire, la puissance installée du parc de production nucléaire s'élevait à la fin de l'année 2018 à 63 130 mégawatts, celle du fioul s'élevait à 3 440 mégawatts, celle du gaz à 12 151 mégawatts et celle du charbon à 2 997 mégawatts.

3. L'IFER sur les centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique

L'article 1519 F du CGI soumet à l'IFER les « *centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique* », à l'exception des hydroliennes déjà soumises à une autre composante de l'IFER. L'imposition s'applique aux centrales dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts. Une centrale photovoltaïque produit de l'électricité grâce à la lumière du soleil, généralement par l'installation en rangées de panneaux solaires. Une centrale hydraulique est généralement associée à un barrage dérivant l'écoulement naturel de l'eau, en utilisant un cours d'eau ou une retenue d'eau, ou bien à une usine marémotrice utilisant le mouvement des marées.

L'IFER est due chaque année par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Tous les exploitants, quel que soit leur statut, sont redevables de l'IFER. Toutefois, dans les mêmes conditions que pour les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme, les centrales photovoltaïque et hydraulique dont la production est autoconsommée ne sont pas imposables.

Le tarif annuel est fixé à 3,155 euros par kilowatt (soit 3 155 euros par mégawatt) de puissance électrique installée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour les centrales hydrauliques et à 7,57 euros par kilowatt de puissance électrique pour les centrales photovoltaïques. Pour mémoire, la puissance installée du parc de production hydraulique était en 2018 de 25 510 mégawatts et celle du parc de production photovoltaïque de 8 527 mégawatts.

4. L'IFER sur les transformateurs électriques

L'article 1519 G du CGI soumet à l'IFER les « *transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité* ». Les réseaux publics de transport et de distribution d'électricité sont composés de lignes électriques qui assurent le transit de l'électricité à des niveaux de tension différents et de transformateurs qui changent le niveau de tension et qui accueillent les appareils de coupure et de contrôle-commande du réseau. Il convient de distinguer le réseau national (400 kilovolts – kV – et 225 kV) qui achemine l'électricité sur de longues distances, les réseaux régionaux de répartition (225 kV, 90 kV et 63 kV) qui alimentent des réseaux de distribution et les clients industriels fortement consommateurs, et enfin les réseaux de distribution (20 kV et 400 volts) qui desservent les consommateurs finaux en moyenne ou basse tension.

Les installations imposées à l'IFER sont les transformateurs électriques. Ces installations sont imposées qu'elles soient ou non en service et quelle que soit leur durée d'utilisation. Elles permettent de modifier les valeurs de tension et d'intensité du courant et visent à assurer le transit à des niveaux de tension différents.

L'IFER est due chaque année par le propriétaire, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, du transformateur électrique. Lorsque ces transformateurs sont concédés, l'IFER est due par le concessionnaire.

Le tarif annuel est fonction de la tension en amont du transformateur électrique au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire fonction de la tension électrique en entrée du transformateur. Les transformateurs électriques dont la tension en amont est inférieure ou égale à 50 kV ne sont pas retenus pour le calcul de l'imposition.

TARIFS DE L'IFER « TRANSFORMATEURS ÉLECTRIQUES »

(en kilovolts / en euros)

Tension en amont du transformateur (en kilovolts)	Tarif par transformateur (en euros)
Supérieure à 350	150 036 euros
Supérieure à 130 et inférieure ou égale à 350	50 916 euros
Supérieure à 50 et inférieure ou égale à 130	14 624 euros

Source : article 1519 G du CGI.

5. L'IFER sur les stations radioélectriques

L'article 1519 H du CGI soumet à l'IFER les stations radioélectriques dont la puissance impose un avis, un accord ou une déclaration à l'Agence nationale des fréquences (ANFR). En effet, l'article L. 43 du code des postes et des communications électroniques (CPCE) confie à l'ANFR la mission de

coordonner « *l'implantation sur le territoire national des stations radioélectriques de toute nature afin d'assurer la meilleure utilisation des sites disponibles ainsi que la prévention des brouillages préjudiciables entre utilisateurs de fréquences* » et d'assurer « *le respect des valeurs limites d'exposition du public aux champs électromagnétiques* ». À cet effet, « *les décisions d'implantation ne peuvent être prises qu'avec son accord ou, lorsqu'elles relèvent de la compétence du Conseil supérieur de l'audiovisuel, qu'après son avis* ».

L'arrêté du 17 décembre 2007 ⁽¹⁾ précise le seuil applicable à la procédure d'accord, d'avis ou de déclaration :

– les stations radioélectriques utilisant des fréquences spécifiquement assignées à leur utilisateur et d'une puissance de plus de 5 watts doivent obtenir l'accord ou l'avis de l'ANFR ;

– les stations radioélectriques utilisant des fréquences spécifiquement assignées à leur utilisateur et d'une puissance comprise entre 1 et 5 watts sont soumises à déclaration.

L'IFER s'applique ainsi à chaque station radioélectrique de plus de 1 watt de puissance. Chaque station peut être composée d'un ou plusieurs émetteurs ou récepteurs appartenant à un ou plusieurs réseaux de communications électroniques. Il s'agit en particulier des antennes de téléphonie mobile ainsi que des émetteurs de télévision et de radio.

Toutefois, sont exclues du champ d'application de l'IFER :

– les stations de l'État établies pour les besoins de la défense nationale ou de la sécurité publique ;

– les stations de réseaux indépendants non ouverts au public, telles que les stations qui assurent exclusivement le transport des signaux des services de communication audiovisuelle (par exemple les liaisons entre les studios et les émetteurs) ;

– les stations n'utilisant pas des fréquences spécifiquement assignées à leur utilisateur (exemple des stations permettant de rendre inopérants les appareils de communications électroniques).

D'autres exonérations ont été progressivement mises en place par le législateur afin d'inciter les opérateurs à améliorer le taux de couverture du territoire, notamment pour les zones rurales. Sont ainsi exonérées de l'IFER :

– les stations autorisées à compter du 1^{er} janvier 2010 et destinées à desservir par voie hertziennne les zones dans lesquelles il n'existe pas d'offre d'accès à Internet de haut débit à cette date ⁽²⁾ ;

(1) Arrêté du 17 décembre 2007 pris en application de l'article R. 20-44-11 du code des postes et des communications électroniques et relatif aux conditions d'implantation de certaines installations et stations radioélectriques.

(2) Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, article 2.

– les stations de téléphonie mobile construites, entre le 1^{er} janvier 2017 et le 31 décembre 2020, dans les zones de montagne ⁽¹⁾ ;

– les cinq premières années d'imposition, les stations de téléphonie mobile que les opérateurs de radiocommunications mobiles ont l'obligation d'installer pour couvrir les zones caractérisées par un besoin d'aménagement numérique, conformément à l'autorisation d'utilisation de fréquences radioélectriques délivrée par l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP), et qui sont installées entre le 3 juillet 2018 et le 31 décembre 2022 ⁽²⁾.

Cette dernière exonération fait suite à l'accord relatif au renforcement de la couverture numérique des territoires conclu le 12 janvier 2018 entre le Gouvernement, l'ARCEP et les quatre opérateurs de téléphonie mobile. Cet accord comprend en particulier une obligation pour chaque opérateur de construire au moins 5 000 nouveaux sites par opérateurs sur tout le territoire afin d'atteindre les objectifs du plan France très haut débit, soit un rythme de 600 à 800 nouveaux sites par an. Ces engagements ont été traduits début août 2018 dans les autorisations d'utilisation de fréquences. Ils ont également été retranscrits dans les futures autorisations de fréquences à partir de 2021, qui ont été réattribuées aux opérateurs le 15 novembre 2018. Le nombre exact d'antennes relais à installer devra toutefois tenir compte des différentes obligations de mutualisation entre opérateurs. Dans l'attente, la liste des zones caractérisées par un besoin d'aménagement numérique à couvrir a été précisée par trois arrêtés successifs : arrêté du 4 juillet 2018 ⁽³⁾, arrêté du 21 décembre 2018 ⁽⁴⁾ et arrêté du 21 mars 2019 ⁽⁵⁾. Le ministère de la cohésion des territoires a publié un bilan chiffré de l'accord à la date du 11 juillet 2019. On compte au total 4 500 pylônes équipés en 4G depuis janvier 2018. Concernant les zones caractérisées par un besoin d'aménagement numérique, 1 171 sites ont été identifiés pour un déploiement sous 24 mois maximum par les opérateurs.

De manière additionnelle à l'exonération temporaire d'IFER, l'État s'est également engagé, d'une part, à accompagner les efforts d'investissements des opérateurs par la stabilité des redevances et l'absence d'enchères lors des dernières réattributions des bandes et, d'autre part, à de nouvelles mesures législatives et réglementaires de simplification des déploiements fixes et mobiles intégrées dans la loi portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique ⁽⁶⁾.

(1) *Loi n° 2016-1888 du 28 décembre 2016 de modernisation, de développement et de protection des territoires de montagne, article 34.*

(2) *Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 176.*

(3) *Arrêté du 4 juillet 2018 définissant la liste des zones à couvrir par les opérateurs de radiocommunications mobiles au titre du dispositif de couverture ciblée pour l'année 2018.*

(4) *Arrêté du 21 décembre 2018 définissant la liste complémentaire des zones à couvrir par les opérateurs de radiocommunications mobiles au titre du dispositif de couverture ciblée pour l'année 2018.*

(5) *Arrêté du 21 mars 2019 définissant la première liste des zones à couvrir par les opérateurs de radiocommunications mobiles au titre du dispositif de couverture ciblée pour l'année 2019.*

(6) *Loi n° 2018-1021 du 23 novembre 2018 portant évolution du logement, de l'aménagement et du numérique.*

L'IFER est due chaque année par la personne qui dispose, pour les besoins de son activité professionnelle, des stations radioélectriques au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Une activité sera considérée comme exercée à titre professionnel si elle présente un caractère habituel, n'est pas rémunérée par un salaire et est exercée dans un but lucratif sans être limitée à la gestion d'un patrimoine privé. Ainsi, une association non lucrative qui diffuse des émissions des radios n'est pas redevable de l'IFER.

Le tarif normal est fixé à 1 657 euros par station radioélectrique dont le redevable dispose au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Toutefois, un tarif réduit à 10 % du tarif normal (soit 165,70 euros) est appliqué pour les émetteurs assurant la couverture de zones du territoire national par un réseau de radiocommunications mobiles pour lequel n'est pas requis l'accord ou l'avis de l'ANFR, c'est-à-dire pour les émetteurs qui sont soumis à déclaration et dont la puissance est comprise entre 1 et 5 watts.

Le tarif normal et le tarif réduit appliqué aux émetteurs de faible puissance peuvent faire l'objet de réductions supplémentaires, qui peuvent se cumuler :

– de 75 % pour les nouvelles stations au titre des trois premières années d'imposition ⁽¹⁾ ;

– de 50 % pour les stations autorisées à compter du 1^{er} janvier 2010 et assurant la couverture par un réseau de radiocommunications mobiles de zones qui n'étaient couvertes par aucun réseau de téléphonie mobile à cette date (zones dites « blanches » de la téléphonie mobile) ;

Enfin, un tarif spécifique de 238 euros par station est prévu pour la diffusion au public, par voie hertzienne terrestre ou satellitaire, en mode analogique ou numérique, de services de radio ou de télévision (stations dont le régime d'autorisation relève du Conseil supérieur de l'audiovisuel).

(1) Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, article 45.

L'ensemble des tarifs de l'IFER est retracé dans le tableau suivant.

**LES TARIFS DE L'IFER EN FONCTION DU TYPE
DE STATION RADIOÉLECTRIQUE**

(en euros)

Types de stations	Tarifs
Stations équipées d'émetteurs soumis à accord ou à avis	1 657 euros
Stations équipées d'émetteurs soumis à une simple déclaration	165,70 euros
Stations équipées d'émetteurs soumis à accord ou à avis, postérieures à 2010 et situées en zones « blanches »	828,50 euros
Stations équipées d'émetteurs soumis à une simple déclaration, postérieures à 2010 et situées en zones « blanches »	82,85 euros
Stations nouvelles équipées d'émetteurs soumis à accord ou à avis	414,25 euros
Stations nouvelles équipées d'émetteurs soumis à une simple déclaration	41,43 euros
Stations nouvelles équipées d'émetteurs soumis à accord ou à avis, postérieures à 2010 et situées en zones « blanches »	207,13 euros
Stations nouvelles équipées d'émetteurs soumis à une simple déclaration, postérieures à 2010 et situées en zones « blanches »	20,71 euros
Stations de diffusion au public de services de radio ou de télévision	238 euros

Source : article 1519 H du CGI.

6. L'IFER sur les installations gazières et les canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques

L'article 1519 HA du CGI soumet à l'IFER les installations gazières et les canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques. L'imposition concerne ainsi les installations gazières, c'est-à-dire :

– les installations de gaz naturel liquéfié (GNL), définies par le droit de l'Union européenne comme « *un terminal utilisé pour la liquéfaction du gaz naturel ou l'importation, le déchargement et la regazéification du GNL et comprenant les services auxiliaires et le stockage temporaire nécessaires pour le processus de regazéification du GNL et sa fourniture ultérieure au réseau de transport, mais ne comprenant aucune partie de terminaux GNL utilisée pour le stockage* » ⁽¹⁾ ;

– les sites de stockage souterrain de gaz naturel. Ils contribuent à l'équilibrage du réseau de transport, à la continuité d'acheminement, à l'optimisation du système gazier et à la sécurité d'approvisionnement du territoire ;

– les stations de compression utilisées pour le fonctionnement d'un réseau de transport de gaz naturel qui compensent les pertes de pression dues aux

(1) Directive 2009/73/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 concernant des règles communes pour le marché intérieur du gaz naturel et abrogeant la directive 2003/55/CE.

frottements sur les parois des canalisations (environ une station tous les 150 kilomètres).

Elle concerne également les canalisations d'un réseau de transport :

– de gaz naturel qui comprend, d'une part, un réseau principal de canalisations à haute pression et de grand diamètre qui relie les points d'interconnexion avec les réseaux des pays frontaliers, les stockages souterrains et les terminaux méthaniers et, d'autre part, des réseaux régionaux assurant l'acheminement du gaz naturel vers les réseaux de distribution. Il ne comprend pas, en amont, les gazoducs exploités dans le cadre de la production de gaz, et en aval, les canalisations qui assurent l'acheminement du gaz naturel vers les clients de consommation importante et les canalisations relevant du réseau de distribution de gaz naturel vers les clients finaux ;

– d'hydrocarbures liquides ou liquéfiés autres que le gaz naturel liquéfié, c'est-à-dire des canalisations transportant par exemple du gaz de pétrole ou des carburants ;

– et, depuis la loi de finances pour 2014 ⁽¹⁾ et à l'initiative notamment du Rapporteur général ⁽²⁾, de produits chimiques, c'est-à-dire des canalisations transportant sous forme gazeuse ou liquide un produit ou une matière autre que de l'air, de l'eau ou un hydrocarbure.

L'administration fiscale précise toutefois que l'IFER sur les canalisations ne s'applique pas à celles dont la longueur est inférieure à un kilomètre ainsi qu'aux ouvrages qui relient deux établissements. En effet, il est considéré que les canalisations doivent former un réseau pour être assujetties à l'IFER.

L'IFER est due chaque année par les personnes qui exploitent, pour leur usage professionnel, des installations, ouvrages et canalisations au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

LES TARIFS DE L'IFER SUR LES INSTALLATIONS GAZIÈRES ET LES CANALISATIONS

(en euros)

Équipements	Tarifs
Installations de gaz naturel liquéfié	2 708 243 euros par installation
Sites de stockage souterrain de gaz naturel	541 649 euros par site
Stations de compression de gaz naturel	108 330 euros par station
Canalisations de transport de gaz naturel	542 euros par kilomètre de canalisation
Canalisations de transport d'autres hydrocarbures	542 euros par kilomètre de canalisation
Canalisations de transport de produits chimiques	526 euros par kilomètre de canalisation

Source : article 1519 HA du CGI.

(1) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, article 87.

(2) Amendements n° II-515 de M. Eckert et n° II-282 de M. Giraud.

Pour mémoire, le réseau français de GNL est composé de 32 548 kilomètres de canalisations, dont 7 874 au titre du réseau principal et 26 624 au titre des réseaux régionaux. Il existe en France 4 terminaux méthaniers de regazéification (Fos-Cavaou, Fos-Tonkin, Montoir-de-Bretagne et Dunkerque), 16 stockages souterrains de gaz et 36 stations de compression. Le Rapporteur général ne dispose pas d'informations sur les réseaux d'autres hydrocarbures et de produits chimiques. Il souligne toutefois que l'essentiel du rendement de cette composante provient des installations gazières et des canalisations de transport de gaz naturel.

7. L'IFER sur les matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs

L'article 1599 *quater* A du CGI soumet à l'IFER les matériels roulants utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs. Le réseau ferré national est constitué des lignes de chemin de fer permettant la circulation des trains entre différents lieux géographiques, appartenant à SNCF Réseau. En effet, l'article L. 2111-1 du code des transports dispose, depuis la loi portant réforme ferroviaire ⁽¹⁾, que « *la société SNCF Réseau est attributaire des lignes du réseau ferré national, propriété de l'État* ». Il est ensuite précisé que « *la consistance et les caractéristiques principales du réseau ferré national sont fixées par voie réglementaire* » ⁽²⁾. Il comprend en janvier 2019 près de 30 000 kilomètres de lignes exploitées, dont 2 600 kilomètres de lignes à grande vitesse. Chaque année, plus de 6 millions de sillons (période durant laquelle une infrastructure donnée est affectée à la circulation d'un train entre deux points du réseau ferré) sont demandés aux gestionnaires d'infrastructures pour des opérations de transport (de voyageurs ou de marchandises).

Les matériels roulants imposés sont ceux dont une entreprise de transport ferroviaire dispose pour les besoins de son activité professionnelle au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs uniquement. La base d'imposition ne dépend ainsi pas de la circulation effective ou non des matériels roulants au cours de l'année d'imposition. En revanche, les matériels roulants ne sont pas imposés s'ils ne sont pas destinés à être utilisés sur le réseau ferré national. Tel est par exemple le cas :

– d'un matériel roulant utilisé pour le transport de voyageurs à la fois sur un réseau ferroviaire étranger mais aussi exclusivement sur les sections du réseau ferré national reliant la frontière d'un État limitrophe à la gare française de voyageurs la plus proche de cette frontière, comme la section entre la frontière italienne et la gare de Menton ⁽³⁾ ;

(1) Loi n° 2014-872 du 4 août 2014 portant réforme ferroviaire, article 6.

(2) Décret n° 2002-1359 du 13 novembre 2002 fixant la consistance du réseau ferré national.

(3) Arrêté du 14 avril 2008 relatif au certificat de sécurité requis en matière ferroviaire, annexe 3.

– d’un matériel roulant transportant des voyageurs exclusivement sur les lignes de transport en commun de voyageurs exploitées par la Régie autonome des transports parisiens (RATP). Toutefois, lorsque le matériel roulant est destiné à être utilisé à la fois sur le réseau ferré national et sur les lignes de transport en commun de voyageurs de la RATP, il sera soumis à l’IFER uniquement s’il est destiné à être utilisé principalement sur le réseau ferré national. Le caractère principal de l’utilisation s’apprécie en comparant la distance à parcourir sur le réseau ferré national et sur les lignes exploitées par la RATP. Si le matériel roulant effectue un trajet plus important sur le réseau ferré national que sur les lignes exploitées par la RATP, ce matériel est considéré comme utilisé principalement sur le réseau ferré national, et inversement.

Par ailleurs, l’IFER n’est pas due par les entreprises de transport ferroviaire qui ont parcouru sur le réseau ferré national, l’année précédant celle de l’imposition, moins de 300 000 kilomètres pour des opérations de transport de voyageurs.

L’IFER est due chaque année par l’entreprise de transport ferroviaire qui dispose, pour les besoins de son activité professionnelle, au 1^{er} janvier de l’année d’imposition, du matériel roulant. Le montant de l’IFER est établi pour chaque matériel roulant en fonction de sa nature et de son utilisation selon un barème fixé par l’article 1599 *quater* A du CGI, qui varie de 37 917 euros pour une motrice de matériel à grande vitesse à 2 599 euros pour une remorque de tram-train.

**LES TARIFS DE L’IFER SUR LES MATÉRIELS ROULANTS
UTILISÉS SUR LE RÉSEAU FERRÉ NATIONAL**

(en euros)

Matériels roulants	Tarifs
Engins à moteur thermique	
Automoteur	32 499 euros
Locomotive diesel	32 499 euros
Engins à moteur électrique	
Automotrice	24 916 euros
Locomotive électrique	21 667 euros
Motrice de matériel à grande vitesse	37 917 euros
Automotrice tram-train	12 459 euros
Engins remorqués	
Remorque pour le transport de passagers	5 200 euros
Remorque pour le transport de passagers à grande vitesse	10 833 euros
Remorque tram-train	2 599 euros

Source : article 1599 quater A du CGI.

L’article 155-0 *bis* de la partie réglementaire du CGI, annexe 4, précise les différentes catégories de matériels roulants. Il dispose par exemple que « *les motrices de matériel à grande vitesse (...) sont des matériels roulants à moteur*

électrique, utilisés sur les lignes à grande vitesse et qui ne peuvent pas accueillir de voyageurs » et que sont considérés comme des matériels à grande vitesse « *les matériels pouvant circuler à une vitesse égale ou supérieure à 250 kilomètres par heure* ». Ainsi, un train à grande vitesse composé de 2 motrices et de 10 remorques équivaut à une IFER annuelle de 184 164 euros.

Toutefois, une imposition progressive est prévue pour les entreprises de transport ferroviaire qui ont parcouru l'année précédant celle de l'imposition entre 300 000 kilomètres et 1 700 000 kilomètres sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs. Pour ces dernières, le montant de l'IFER est égal au montant de droit commun multiplié par un coefficient fonction du nombre de kilomètres parcourus :

$$\text{coefficient} = \frac{\text{nombre de km parcourus} - 300\ 000}{1\ 400\ 000}$$

8. L'IFER sur les matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France

L'article 1599 *quater A bis* du CGI soumet à l'IFER les matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France. Ces lignes correspondent à celles qui n'appartiennent pas au réseau ferré national, c'est-à-dire à celles qui sont exploitées par la RATP en Île-de-France.

Les matériels roulants imposés sont ceux dont une personne ou un organisme est propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France. Dans ces conditions, l'IFER s'applique :

– aux matériels roulants relevant de la catégorie « Métro », c'est-à-dire aux « *matériels roulants de transport public guidé de voyageurs (...) dont la captation d'énergie s'effectue par un système d'alimentation électrique par troisième rail* » (article 155-00 *ter* de la partie réglementaire du CGI, annexe 4) ;

– aux autres matériels roulants de transport public ferroviaire de voyageurs qui circulent sur les lignes du réseau express régional – RER (article 155-0 *ter* de la partie réglementaire du CGI, annexe 4).

L'IFER est due par les personnes ou organismes qui sont propriétaires, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, du matériel roulant. Le tarif est fixé en fonction de la nature et de l'utilisation du matériel roulant.

LES TARIFS DE L'IFER SUR LES MATÉRIELS ROULANTS UTILISÉS EN ÎLE-DE-FRANCE

(en euros)

Matériels roulants	Tarifs
Métros	
Motrice et remorque	13 282 euros
Autres matériels	
Automotrice et motrice	24 916 euros
Remorque	5 200 euros

Source : article 1599 quater A bis du CGI.

9. L'IFER sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique

L'article 1599 *quater* B du CGI soumet à l'IFER les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique.

L'imposition s'applique tout d'abord aux répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre : l'article L. 32 du CPCE dispose qu'une boucle locale est « l'installation qui relie le point de terminaison du réseau dans les locaux de l'abonné au répartiteur principal ou à toute autre installation équivalente d'un réseau de communications électroniques fixe ouvert au public ». Le terme « cuivre » désigne les lignes téléphoniques dans la mesure où elles sont constituées de deux fils de cuivre assemblés par lots dans des câbles. Ainsi, la boucle locale cuivre, ou boucle locale téléphonique, désigne la partie du réseau téléphonique public qui se situe entre les répartiteurs téléphoniques principaux (ou nœuds de raccordement des abonnés) et la terminaison chez les abonnés (logements, entreprises), en passant généralement par des sous-répartiteurs (échelon intermédiaire). Environ 13 000 répartiteurs principaux sont répertoriés en France et appartiennent à Orange, anciennement France Télécom, qui refacture aux opérateurs alternatifs le prix de l'IFER au prorata de leur utilisation du réseau.

La boucle locale cuivre est utilisée pour apporter une offre téléphonique classique ainsi qu'un accès Internet haut débit aux abonnés (dit *Asymmetric Digital Subscriber Line* – ADSL). Toutefois, en raison des caractéristiques des lignes de cuivre, la qualité de service (force du débit, éligibilité des offres, niveau de desserte) est variable et ne permet plus de faire face aux nouveaux usages, conduisant les opérateurs au déploiement de nouvelles boucles locales optiques.

Dans ce contexte, la seconde loi de finances rectificative pour 2017 ⁽¹⁾ a élargi l'assiette de l'IFER à l'ensemble des réseaux de communications électroniques en fibre optique. La boucle optique est constituée, du site de l'opérateur jusqu'au client final, par différents niveaux : nœud de raccordement optique (NRO), sous-répartiteur optique (SRO) ou point de mutualisation (PM),

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, article 49.

point de branchement optique (PBO) et raccordement des abonnés avec le point de terminaison optique (PTO). Les fibres optiques sont généralement mutualisées entre les abonnés en amont du point de mutualisation (PM) – jusqu’à 128 abonnés sur une même fibre entre le NRO et le PM – puis individualisées entre le PM et le PTO du client final. Le PM fait ainsi la jonction entre le réseau de transport optique (en amont) et le réseau de distribution optique (en aval). Il se matérialise par une armoire de rue semblable à celle des sous-répartiteurs du réseau cuivre.

La fibre optique offre en réalité deux types de terminaisons : le réseau en fibre à terminaison optique (FTTH) ou le réseau à terminaison en câble coaxial (FTTLA). Le réseau FTTH – qui vient de l’anglais « *Fiber to the Home* » – correspond au déploiement de la fibre optique depuis le NRO jusqu’au logement ou jusqu’au local du client final. Il s’agit d’un raccordement à la fibre optique de bout en bout qui nécessite un déploiement de la fibre jusqu’à l’intérieur du logement ou du local de l’abonné. Afin de contenir l’encombrement de la voirie publique et des parties communes des immeubles, notamment les colonnes montantes, la partie située en aval du point de mutualisation des réseaux FTTH relève de la responsabilité d’un interlocuteur unique, l’opérateur d’immeuble. Ce dernier doit rendre raccordable l’ensemble des locaux d’un immeuble collectif ou d’une zone arrière de PM qui couvre un quartier ou une ou plusieurs communes en zone rurale. Il reste alors aux opérateurs commerciaux (les fournisseurs d’accès à Internet) à réaliser les raccordements finaux au logement au fur et à mesure des demandes d’abonnement.

Inversement, le réseau FTTLA – qui vient de l’anglais « *Fiber To The Last Amplifier* » – correspond au déploiement de la fibre optique depuis le NRO jusqu’à un nœud optique, généralement le PTO du client. Les données sont ensuite acheminées par des câbles coaxiaux sur les derniers mètres jusqu’au domicile de l’abonné – ces derniers étant les câbles utilisés pour recevoir la télévision câblée. Il n’est alors pas nécessaire de câbler en fibre optique les immeubles et appartements déjà équipés pour la télévision par câble.

Dans ce cadre, depuis le 1^{er} janvier 2019, sont imposés à l’imposition forfaitaire deux nouveaux types de réseaux de communications électroniques en fibre optique :

– les PM des réseaux de communications électroniques en fibre optique jusqu’à l’utilisateur final (soit un réseau FTTH) ;

– les NRO des réseaux de communications électroniques en fibre optique avec terminaison en câble coaxial (soit un réseau FTTLA).

L’imposition est due chaque année par le propriétaire du répartiteur principal, du PM ou du NRO au 1^{er} janvier de l’année d’imposition. S’agissant des PM des réseaux en fibre optique, le redevable est généralement l’opérateur d’immeuble ; s’agissant des NRO, le redevable est généralement l’opérateur de réseau câblé.

Le tarif est fixé en fonction du nombre de lignes en service que l'équipement comporte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Une ligne est considérée comme étant en service lorsqu'elle fait l'objet d'un contrat entre un opérateur commercial et un abonné. Le tarif de l'imposition est fixé à 12,66 euros ⁽¹⁾ par ligne en service. La loi de finances pour 2011 ⁽²⁾ précise que lorsque le montant du produit total de l'imposition est inférieur à 400 millions d'euros, le tarif applicable au titre de l'année suivante est majoré pour atteindre ce montant.

Toutefois, une ligne raccordée n'est pas prise en compte dans le calcul du montant de l'imposition de l'équipement pendant les cinq années suivant celle de la première installation jusqu'à l'utilisateur final. Cette exonération de cinq ans pour les nouvelles lignes concerne non seulement toutes les lignes construites à compter de 2019, mais également toutes celles qui auront moins de cinq ans à cette même date. Ainsi, pour les impositions dues au titre de 2019, seront exonérées toutes les lignes installées et mises en service après le 1^{er} janvier 2014.

(1) *Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 177.*

(2) *Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, article 112.*

**CHAMP D'APPLICATION, REDEVABLES ET TARIFS
DES COMPOSANTES DE L'IFER**

Composante	Champ d'application	Redevables	Tarifs d'imposition 2019
Éoliennes terrestres et hydroliennes <i>(article 1519 D du CGI)</i>	Éoliennes terrestres ou hydroliennes dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts.	L'exploitant de l'installation de production d'électricité.	• 7,57 euros par kilowatt de puissance installée
Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme <i>(article 1519 E du CGI)</i>	Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 50 mégawatts.	L'exploitant de l'installation de production d'électricité ; exonération pour la production entièrement autoconsommée.	• 3 155 euros par mégawatt de puissance électrique installée
Centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique <i>(article 1519 F du CGI)</i>	Centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 100 kilowatts.	L'exploitant de l'installation de production d'électricité ; exonération pour la production entièrement autoconsommée.	• 3 155 euros par mégawatt de puissance électrique installée (hydraulique) • 7,57 euros par kilowatt de puissance installée (photovoltaïque)
Transformateurs électriques <i>(article 1519 G du CGI)</i>	Transformateurs électriques dont la tension en amont est supérieure à 50 kilovolts	Le propriétaire ou le concessionnaire du transformateur électrique.	• 150 036 euros pour une installation supérieure à 350 kV • 50 916 euros pour une installation supérieure à 130 kV et inférieure ou égale à 350 kV • 14 624 euros pour une installation supérieure à 50 kV et inférieure ou égale à 130 kV
Stations radioélectriques <i>(article 1519 H du CGI)</i>	Stations radioélectriques dont la puissance est supérieure à 1 watt.	La personne qui dispose, pour un usage professionnel, de la station radioélectrique ; exonérations temporaires ou permanentes, totales ou partielles, en particulier pour les stations installées dans des zones non couvertes ou pour les stations nouvelles.	• 1 657 euros pour les stations ordinaires • 165,70 euros pour les stations de faible puissance

Composante	Champ d'application	Redevables	Tarifs d'imposition 2019
Installations gazières et canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques <i>(article 1519 HA du CGI)</i>	Installations de gaz naturel liquéfié, sites de stockage souterrain de gaz naturel, stations de compression du réseau de transport de gaz naturel, canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques.	La personne qui exploite, pour un usage professionnel, l'installation, l'ouvrage ou les canalisations.	<ul style="list-style-type: none"> • 2 708 243 euros par installation de gaz naturel • 541 649 euros par site de stockage • 108 330 euros par station de compression • 542 euros par kilomètre de canalisation de gaz naturel et d'autres hydrocarbures • 526 euros par kilomètre de canalisation de produits chimiques
Matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs <i>(1599 quater A du CGI)</i>	Matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs.	L'entreprise de transport ferroviaire qui dispose, pour les besoins de son activité professionnelle, du matériel roulant et ayant parcouru, l'année précédant l'imposition, plus de 300 000 kilomètres pour des opérations de transport de voyageurs.	<ul style="list-style-type: none"> • 32 499 euros par automoteur thermique ou locomotive diesel • 24 916 euros par automotrice électrique • 21 667 euros par locomotive électrique • 37 917 euros par motrice électrique de matériel à grande vitesse • 12 459 euros par automotrice électrique de tram-train • 5 200 euros par remorque pour le transport de passagers • 10 833 euros par remorque pour le transport de passagers à grande vitesse • 2 599 euros par remorque de tram-train
Matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France <i>(1599 quater A bis du CGI)</i>	Matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France pour des opérations de transport de voyageurs.	La personne ou l'organisme qui est propriétaire du matériel roulant.	<ul style="list-style-type: none"> • 13 282 euros par motrice ou remorque de métro • 24 916 euros par automotrice ou motrice de RER • 5 200 euros par remorque de RER
Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique <i>(article 1599 quater B du CGI)</i>	Lignes raccordées depuis plus de 5 ans à un répartiteur principal de la boucle locale cuivre, un point de mutualisation d'un réseau fibre optique ou un nœud de raccordement optique d'un réseau fibre optique et câble coaxial.	Le propriétaire du répartiteur principal, du point de mutualisation ou du nœud de raccordement optique.	<ul style="list-style-type: none"> • 12,66 euros par ligne en service

Source : commission des finances.

B. LES RÈGLES D’AFFECTATION DE L’IFER AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

À la suite de la suppression de la taxe professionnelle le 1^{er} janvier 2010 ⁽¹⁾, il a été convenu d’affecter aux collectivités territoriales les produits issus d’une nouvelle fiscalité économique locale, à savoir les produits de la CVAE, de la CFE et de l’IFER. La création de l’IFER visait, d’une part, à éviter que certaines grandes entreprises des réseaux d’énergie, de télécommunications et de transports bénéficient trop fortement de la réforme et, d’autre part, de préserver les ressources des collectivités territoriales.

Dans ce cadre, la loi a fixé les règles de répartition entre les différents niveaux de collectivités territoriales, en fonction de la nature de l’IFER, du régime fiscal de l’EPCI à fiscalité propre et des règles de territorialisation appliquées.

L’IFER est la seule imposition locale, avec la CVAE, à être répartie entre quatre niveaux, à savoir les trois échelons de collectivités territoriales et les EPCI à fiscalité propre. Les règles en matière de répartition tiennent toutefois compte de l’existence ou non d’un tel établissement

1. L’affectation des composantes de l’IFER entre les différents niveaux de collectivités territoriales en l’absence d’EPCI

Il est tout d’abord prévu que les régions perçoivent, en l’absence d’EPCI à fiscalité propre (article 1599 *bis* du CGI) :

– 100 % de la composante relative aux matériels roulants utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs ;

– 100 % de la composante relative aux répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre, aux points de mutualisation des réseaux de communications électroniques en fibre optique jusqu’à l’utilisateur final et aux nœuds de raccordement optique des réseaux de communications électroniques en fibre optique avec terminaison en câble coaxial.

L’article 1599 *quater A bis* du même code précise que l’intégralité de la composante de l’IFER sur les matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-France est affectée à la Société du Grand Paris, dans la limite d’un plafond fixé par la loi de finances pour 2019 à 75 millions d’euros ⁽²⁾. Le rendement de la composante étant inférieur au plafond (71 millions d’euros), aucun reversement au budget général de l’État n’est envisagé pour 2019.

(1) Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

(2) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 83.

En l'absence d'EPCI à fiscalité propre, l'article 1586 du CGI dispose que les départements perçoivent :

– la part non affectée à une commune ou à un EPCI de la composante relative aux éoliennes terrestres, c'est-à-dire 80 % ;

– la part non affectée à une commune ou à un EPCI de la composante relative aux sites de stockage souterrain de gaz naturel, c'est-à-dire 50 % ⁽¹⁾ ;

– la part non affectée à une commune ou à un EPCI de la composante relative aux hydroliennes ;

– 50 % de la composante relative aux installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme et de la composante relative aux centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique ;

– 50 % de la composante relative aux canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques ⁽²⁾ ;

– 33 % (un tiers) de la composante relative aux stations radioélectriques.

Enfin, l'article 1379 du CGI dispose que les communes perçoivent, en l'absence d'EPCI à fiscalité propre :

– 100 % de la composante relative aux transformateurs électriques ;

– 100 % de la composante relative aux installations de gaz naturel liquéfié et aux stations de compression du réseau de transport de gaz naturel ⁽³⁾ ;

– 50 % de la composante relative aux sites de stockage souterrain de gaz naturel et aux canalisations de transport de gaz naturel et d'autres hydrocarbures ⁽⁴⁾ ;

– 50 % de la composante relative aux hydroliennes, de la composante relative aux installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme et de la composante relative aux centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique ;

– 66 % (deux tiers) de la composante relative aux stations radioélectriques ;

– 20 % de la composante relative aux éoliennes terrestres.

(1) Lecture combinée des articles 1379, 1379-0 bis et 1586 du CGI, éclairée par l'instruction fiscale BOI-ANX-000448-20160617 et par la réponse à la question écrite n° 104961 du 12 juillet 2011.

(2) Ibidem.

(3) Ibidem.

(4) Ibidem.

**RÉPARTITION ENTRE LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES
DES COMPOSANTES DE L'IFER**

Composantes	Région (article 1599 bis du CGI)	Département (article 1586 du CGI)	Commune isolée (article 1379 du CGI)
Éoliennes terrestres (<i>article 1519 D du CGI</i>)	–	80 %	20 %
Hydroliennes (<i>article 1519 D du CGI</i>)	–	50 %	50 %
Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme (<i>article 1519 E du CGI</i>)	–	50 %	50 %
Centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique (<i>article 1519 F du CGI</i>)	–	50 %	50 %
Transformateurs électriques (<i>article 1519 G du CGI</i>)	–	–	100 %
Stations radioélectriques (<i>article 1519 H du CGI</i>)	–	33 %	66 %
Canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques (<i>article 1519 HA du CGI</i>)	–	50 %	50 %
Sites de stockage souterrain de gaz naturel (<i>article 1519 HA du CGI</i>)	–	50 %	50 %
Installations de gaz naturel liquéfié et stations de compression du réseau de transport de gaz naturel (<i>article 1519 HA du CGI</i>)	–	–	100 %
Matériels ferroviaires roulants utilisés sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs (<i>1599 quater A du CGI</i>)	100 %	–	–
Matériels roulants utilisés sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île- de-France (<i>1599 quater A bis du CGI</i>)	100 % (1)	–	–
Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique (<i>article 1599 quater B du CGI</i>)	100 %	–	–

(1) Affectation sous plafond à la Société du Grand Paris (SGP) par l'article 1599 quater A bis du CGI.

Source : commission des finances.

2. La répartition des composantes de l'IFER en présence d'un EPCI à fiscalité propre

Lorsque la commune appartient à un EPCI à fiscalité propre, une partie des recettes des communes membres est remontée au niveau de l'intercommunalité. En effet, les EPCI dits à fiscalité propre disposent de

compétences propres en matière fiscale en lieu et place de leurs communes membres. Ils sont régis par des dispositions particulières selon leur régime fiscal.

Il existe en France quatre catégories d'EPCI à fiscalité propre :

– les EPCI appliquant la fiscalité additionnelle (FA) : ils perçoivent de plein droit les quatre taxes directes locales, pour lesquelles ils votent des taux additionnels à ceux votés par leurs communes membres, et une fraction de la CVAE. Ils ne perçoivent aucune des composantes communales de l'IFER (article 1609 *quinquies* BA du CGI) ;

– les EPCI appliquant la fiscalité professionnelle de zone (FPZ) : les EPCI à FA peuvent opter pour une FPZ lorsqu'ils créent ou gèrent une zone d'activités économiques (ZAE) qui se situe sur le territoire de l'une ou plusieurs des communes membres. Un EPCI à FPZ perçoit les mêmes impositions qu'un EPCI à FA et perçoit de manière additionnelle la CFE et 26,5 % de la CVAE issues de la ZAE qu'il a créée ou qu'il gère sur son territoire. Ils ne perçoivent aucune des composantes communales de l'IFER (article 1609 *quinquies* C du même code) ;

– les EPCI appliquant la fiscalité éolienne unique (FEU) : les EPCI à FA peuvent opter pour une FEU. Un EPCI à FEU perçoit les mêmes impositions qu'un EPCI à FA et perçoit de manière additionnelle la CFE afférente aux éoliennes présentes sur son territoire. De plus, il perçoit les composantes communales de l'IFER relative aux éoliennes terrestres et de l'IFER relative aux hydroliennes (article 1609 *quinquies* C du même code) ;

– les EPCI appliquant la fiscalité professionnelle unique (FPU) perçoivent en lieu et place de leurs communes membres les produits des impositions économiques telles que la CFE, la CVAE et l'intégralité des composantes communales de l'IFER. Les EPCI à FPU perçoivent également la taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties, pour lesquelles ils votent des taux additionnels à ceux votés par leurs communes membres (article 1609 *nonies* C).

De plus, l'article 1379-0 *bis* du CGI dispose que les EPCI à fiscalité propre perçoivent 50 % de la composante relative aux éoliennes terrestres et 50 % de la composante relative aux sites de stockage souterrain de gaz naturel. Ces deux fractions sont prélevées sur les fractions départementales. Ces dernières sont calculées, pour rappel, comme « *la part non affectée à une commune ou à un EPCI* » (article 1586 du CGI).

Par ailleurs, la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ a modifié les règles de répartition de la composante de l'IFER relative aux éoliennes terrestres pour les EPCI à FEU et les EPCI à FPU. Avant la réforme, ces derniers percevaient 70 % du produit de la composante relative aux éoliennes terrestres, alors que dans les EPCI à FA et les EPCI à FPZ, les communes percevaient 20 % de la composante

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 178.

et l'intercommunalité 50 % de la composante. La loi de finances pour 2019 dispose désormais que pour les nouvelles éoliennes, installées depuis le 1^{er} janvier 2019, quel que soit le régime fiscal de leur EPCI à fiscalité propre, les communes perçoivent 20 % du produit de la composante de l'IFER relative aux éoliennes implantées sur leur territoire. Dès lors, pour les EPCI à FEU et les EPCI à FPU, deux situations doivent être distinguées :

– pour les éoliennes installées avant le 1^{er} janvier 2019, l'établissement intercommunal continue de bénéficier de 70 % de la composante de l'IFER relative aux éoliennes terrestres ;

– pour les éoliennes installées après le 1^{er} janvier 2019, la commune d'implantation bénéficie de 20 % du produit de l'IFER relatif aux éoliennes terrestres et l'établissement intercommunal bénéficie de 50 % de ce même produit. Toutefois, la commune peut décider, par délibération prise avant le 1^{er} octobre de l'année pour une application l'année suivante, de verser une fraction de l'IFER éolien qu'elle perçoit à l'EPCI dont elle est membre.

Il s'agissait par cette réforme de faire bénéficier les communes d'un retour financier direct en contrepartie de l'implantation sur leur territoire de nouvelles éoliennes terrestres, et ceci sans modifier le niveau global de l'imposition et tout en laissant la possibilité aux communes de délibérer pour reverser le produit de cette imposition à l'établissement intercommunal. Le Rapporteur général considère qu'il est en effet essentiel que les communes, majoritairement rurales, qui cohabitent directement avec ces installations et qui ont par ailleurs porté et accompagné leur développement sur leur territoire, bénéficient directement d'une incitation financière. Il est toutefois conscient que la mesure adoptée en loi de finances pour 2019 représente une dérogation importante aux principes fiscaux et financiers applicables aux EPCI à FPU.

Enfin, les EPCI à FA, à FPZ et à FEU peuvent, sur délibérations concordantes de l'EPCI et des communes concernées, se substituer à leurs communes membres pour les dispositions et les produits relatifs à la composante de l'IFER relative : aux installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme ; aux centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique ; aux transformateurs électriques ; aux stations radioélectriques ; et aux installations gazières et aux canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques.

**RÉPARTITION ENTRE LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET LES EPCI
À FISCALITÉ PROPRE DES COMPOSANTES DE L'IFER**

Composante	Commune isolée	EPCI à fiscalité additionnelle (FA)	EPCI à fiscalité professionnelle de zone (FPZ)	EPCI à fiscalité éolienne unique (FEU)	EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU)
Éoliennes terrestres <i>(article 1519 D du CGI)</i>	20 % commune 80 % département	20 % commune 50 % EPCI 30 % département		20 % commune 50 % EPCI 30 % département (1)	
Hydroliennes <i>(article 1519 D du CGI)</i>		50 % commune 50 % département		50 % EPCI 50 % département	
Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme <i>(article 1519 E du CGI)</i>		50 % commune 50 % département			50 % EPCI 50 % département
Centrales de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique <i>(article 1519 F du CGI)</i>		50 % commune 50 % département			50 % EPCI 50 % département
Transformateurs électriques <i>(article 1519 G du CGI)</i>		100 % commune			100 % EPCI
Stations radioélectriques <i>(article 1519 H du CGI)</i>		2/3 commune 1/3 département			2/3 EPCI 1/3 département
Canalisations de transport de gaz naturel, d'autres hydrocarbures et de produits chimiques <i>(article 1519 HA du CGI)</i>		50 % commune 50 % département			50 % EPCI 50 % département
Installations de gaz naturel liquéfié et stations de compression du réseau de transport de gaz naturel <i>(article 1519 HA du CGI)</i>		100 % commune			100 % EPCI
Sites de stockage souterrain de gaz naturel <i>(article 1519 HA du CGI)</i>	50 % commune 50 % département	50 % commune 50 % EPCI			100 % EPCI

(1) Répartition applicable uniquement pour les éoliennes terrestres installées à compter du 1^{er} janvier 2019.

Source : *commission des finances.*

Situation de l'intercommunalité au 1^{er} janvier 2019

Les métropoles, les communautés urbaines, les communautés d'agglomération et les communautés de communes de plus de 500 000 habitants relèvent de plein droit du régime de la FPU. Inversement, les communautés de communes dont le nombre d'habitants est inférieur ou égal à 500 000 habitants peuvent faire le choix du régime de la FA (avec possibilité d'opter pour le régime FPZ ou FEU) ou de la FPU sur décision prise par son organe délibérant. Au 1^{er} janvier 2019, la direction générale des collectivités locales (DGCL) recensait 21 métropoles, 13 communautés urbaines, 223 communautés d'agglomération et 817 communautés de communes à FPU et 184 communautés de communes à FA (soit un total de 1 258 EPCI à fiscalité propre).

Direction générale des collectivités locales, Situation de l'intercommunalité au 1^{er} janvier 2019, Bulletin d'information statistique, n° 134, avril 2019.

3. Les modalités de territorialisation des composantes de l'IFER

Pour la plupart des composantes de l'IFER, les règles de territorialisation sont simples puisque la répartition s'effectue en fonction du lieu d'implantation de l'installation soumise à l'imposition forfaitaire. Tel est par exemple le cas des éoliennes terrestres, des hydroliennes, des installations de production d'électricité (d'origines thermique, nucléaire ou photovoltaïque), des transformateurs électriques, des stations radioélectriques, des installations de gaz naturel, des stations de compression du réseau de transport de gaz naturel, des répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre, des points de mutualisation d'un réseau fibre optique, ou encore des nœuds de raccordement optique.

Toutefois, pour certaines composantes de l'IFER, une telle répartition géographique ne peut être mise en œuvre en raison de la difficulté à localiser dans une seule collectivité territoriale l'installation imposée. Ainsi, des règles spécifiques de répartition territoriale sont prévues pour :

– l'IFER applicable aux hydroliennes situées en mer territoriale : le produit de cette composante est rattaché au territoire où est installé le point de raccordement au réseau public de distribution ou de transport d'électricité (article 1379 du CGI) ;

– l'IFER applicable aux ouvrages hydro-électriques concédés ou d'une puissance supérieure à 500 kilowatts : le produit de cette composante est réparti comme les valeurs locatives de ces ouvrages, c'est-à-dire entre les communes sur le territoire desquelles coulent les cours d'eau utilisés ou existent des ouvrages de génie civil, compte tenu de l'importance de ces derniers, de l'existence éventuelle de retenues d'eau et de la puissance hydraulique moyenne devenue indisponible dans chaque commune, du fait de l'ouvrage (article 1475 du CGI) ;

– l'IFER applicable aux matériels roulants utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs : le produit de cette composante est réparti entre les régions en fonction du nombre de sillons-

kilomètres réservés l'année qui précède l'année d'imposition par les entreprises de transport ferroviaire auprès de l'établissement public SNCF Réseau. Un sillon-kilomètre correspond au trajet réservé sur une ligne ferroviaire à un horaire donné auprès de SNCF Réseau (articles 1599 *bis* et 1649 A *ter* du CGI). Cette répartition s'effectue selon le rapport entre, d'une part, le nombre de sillons-kilomètres réservés dans la région pour des opérations de transport de voyageurs sur le réseau ferré national et, d'autre part, le nombre total de sillons-kilomètres réservés pour des opérations de transport de voyageurs sur le réseau ferré national ;

– l'IFER applicable aux installations de gaz naturel liquéfié et aux sites de stockage souterrain de gaz naturel : le produit de cette composante est réparti en fonction de la surface de stockage entre les communes sous lesquelles se trouve le site de stockage ou de la valeur locative correspondant aux biens situés sur chaque commune.

*

* *

XVIII. LES TAXES DE SÉJOUR

Le secteur de l'hébergement touristique est confronté depuis plusieurs années à l'essor de nouvelles formes d'offres d'hébergements touristiques avec le développement de plateformes électroniques assurant un service de mise en relation et de réservation en vue de la location d'un meublé.

C'est dans ce cadre que plusieurs lois de finances ont procédé à des aménagements du barème en vigueur et des modalités de collecte des taxes de séjour, en particulier la loi de finances pour 2015⁽¹⁾, la seconde loi de finances rectificative pour 2017⁽²⁾ ainsi que la loi de finances pour 2019⁽³⁾. Ces dernières ont organisé, depuis 1^{er} janvier 2019, une tarification proportionnelle pour les hébergements non classés ainsi que la collecte automatique par les plateformes de location en ligne de la taxe de séjour au réel. L'application de la réforme pose toutefois plusieurs difficultés, tant pour les collectivités territoriales que pour les hébergeurs et les plateformes de location en ligne.

A. LES TAXES DE SÉJOUR CONSTITUENT UNE RECETTE DYNAMIQUE PERMETTANT AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES DE FINANCER LES DÉPENSES LIÉES À L'ACTIVITÉ TOURISTIQUE

Les taxes de séjour ont été créées pour faire contribuer les touristes aux dépenses liées à l'activité touristique des communes dans lesquelles ils séjournent. Il s'agit de financer des dépenses qui agissent sur l'attractivité du territoire concerné ou la politique de préservation environnementale. Aussi, le code général des collectivités territoriales (CGCT) dispose que le produit des taxes de séjour pour les communes ou leurs groupements doit être affecté « *aux dépenses destinées à favoriser la fréquentation touristique de la commune* » ou aux dépenses relatives à des « *actions de protection et de gestion des espaces naturels à des fins touristiques* » (article L. 2333-27 du CGCT). Il dispose également que le produit de la taxe additionnelle départementale aux taxes de séjour doit être affecté « *aux dépenses destinées à promouvoir le développement touristique du département ou de la métropole de Lyon* » (article L. 3333-1 du CGCT).

En 2018, le produit total des taxes de séjour s'est élevé à 452 millions d'euros, répartis entre les communes pour 228 millions d'euros, les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) pour 198 millions d'euros et les départements pour 26 millions d'euros. La part qui bénéficie au bloc communal est fortement concentrée sur quelques collectivités territoriales puisque 49 % du produit du bloc communal était perçu en 2018 par 50 communes et leurs groupements et 17 % pour la seule commune de Paris. Inversement, près de 830 communes perçoivent une taxe de séjour pour un montant inférieur

(1) Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, article 67.

(2) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, articles 44 et 45.

(3) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 162.

à 1 000 euros, et 260 communes perçoivent une taxe de séjour pour un montant inférieur à 100 euros.

PRINCIPALES COLLECTIVITÉS DU BLOC COMMUNAL BÉNÉFICIAIRE D'UNE TAXE DE SÉJOUR EN 2018

(en millions d'euros)

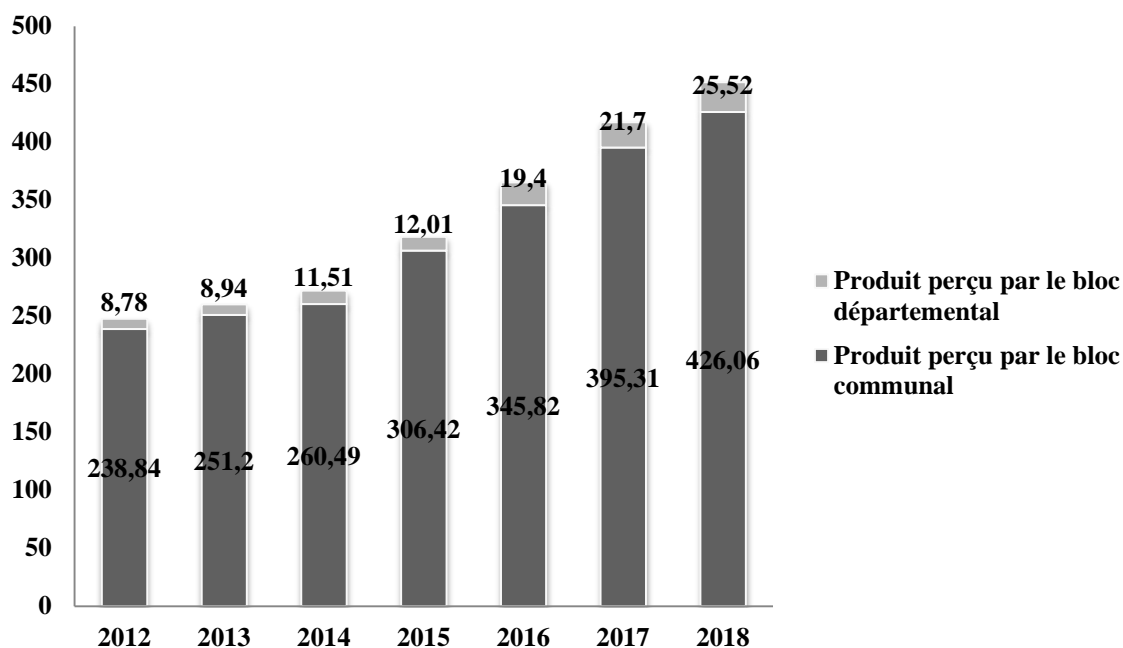
Collectivités territoriales	Produit perçu	Part du produit de taxe de séjour
Paris	72,7	17 %
Val d'Europe Agglomération	18,2	4,3 %
Nice	11,1	2,6 %

Source : direction générale des collectivités locales (DGCL).

Le produit des taxes de séjour a progressé significativement entre 2012 et 2018 en passant de 239 millions à 426 millions d'euros pour le bloc communal (+ 78 % par rapport à 2012 et + 8 % par rapport à 2017), et de 9 millions d'euros à 26 millions d'euros pour les départements (+ 191 % par rapport à 2012 et + 17 % par rapport à 2017). Les taxes de séjour sont devenues une recette de fonctionnement particulièrement dynamique pour les collectivités territoriales. La réforme entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019, qui modifie le tarif applicable aux hébergements sans classement et qui rend automatique la collecte de la taxe de séjour sur les plateformes de location en ligne, devrait permettre la poursuite de cette dynamique.

ÉVOLUTION DES RECETTES DES TAXES DE SÉJOUR

(en millions d'euros)



Source : DGCL.

1. Les collectivités territoriales éligibles à la taxe de séjour

Il existe plusieurs taxes de séjour : la taxe de séjour du bloc communal au réel (souvent appelée taxe de séjour), la taxe de séjour du bloc communal au forfait, la taxe additionnelle à la taxe de séjour au profit des départements et, depuis la loi de finances pour 2019, la taxe additionnelle à la taxe de séjour au profit de la région Île-de-France.

La taxe de séjour du bloc communal est instituée de manière facultative par délibération du conseil municipal prise avant le 1^{er} octobre pour être applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Les communes autorisées à instituer la taxe de séjour sont les communes touristiques ou les stations classées de tourisme, les communes littorales, les communes de montagne et les communes qui réalisent des actions de promotion en faveur du tourisme ainsi que celles qui réalisent des actions de protection et de gestion de leurs espaces naturels (article L. 2333-26 du CGCT).

Les EPCI peuvent également instituer une taxe de séjour, indépendamment de leur régime fiscal, par délibération de leur organe délibérant (article L. 5211-21 du CGCT) : il s'agit des groupements de communes touristiques et de stations classées de tourisme, des groupements dont les communes bénéficient de la dotation de solidarité rurale (DSR) et des groupements qui réalisent des actions de promotion en faveur du tourisme ainsi que ceux qui réalisent, dans la limite de leurs compétences, des actions de protection et de gestion de leurs espaces naturels. La taxe de séjour s'applique à l'ensemble du territoire intercommunal, tandis que la commune, sauf opposition de celle-ci par délibération contraire dans un délai de deux mois, perd le droit de percevoir la taxe sur le territoire communal, afin d'éviter une double taxation au niveau de la commune et de l'EPCI. Dans le cas où la commune s'opposerait à la décision de l'EPCI d'instituer la taxe de séjour au niveau intercommunal, la délibération de l'EPCI ne s'applique pas sur le territoire de la commune qui continue de percevoir la taxe de séjour pour son propre compte. En revanche, l'EPCI perçoit la taxe de séjour sur le reste du territoire intercommunal.

Les départements peuvent également instituer une taxe additionnelle départementale de 10 % à la taxe de séjour perçue dans le département par les communes ou les EPCI (article L. 3333-1 du CGCT). Elle s'ajoute au montant perçu par les communes et les EPCI qui reversent le montant au département à la fin de la période de perception.

**PRINCIPAUX DÉPARTEMENTS BÉNÉFICIAIRES
DE LA TAXE DE SÉJOUR EN 2018**

(en millions d'euros)

Départements	2018
Paris	7,2
Savoie	1,8
Var	1,3
Seine-et-Marne	1,1
Hérault	1,1
Bouches-du-Rhône	0,9
Charente-Maritime	0,9

Source : DGCL.

Par ailleurs, la loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ a institué de plein droit une taxe additionnelle régionale de 15 % à la taxe de séjour perçue par les communes et les EPCI dans la région Île-de-France. Elle s'ajoute, comme pour la taxe de séjour additionnelle départementale, au montant perçu par les communes et les EPCI qui reversent le montant à la Société du Grand Paris (SGP) à la fin de la période de perception. Le produit ainsi collecté participe au financement du Grand Paris Expresse, dans la limite de 20 millions d'euros.

Au 1^{er} janvier 2019, près de 2 200 délibérations communales ou intercommunales relatives à la taxe de séjour ont été recensées par les services de la direction générale des finances publiques (DGFIP) : 47,8 % concernent des communes et 52,2 % concernent des EPCI. Ainsi la taxe de séjour est-elle perçue sur près de 73 % du territoire en surface : 2 722 communes et EPCI ont inscrit un produit de taxe de séjour dans leurs documents budgétaires en 2018 et 51 départements et la Collectivité territoriale de Corse ont perçu la taxe additionnelle à la taxe de séjour ⁽²⁾.

2. La période de perception des taxes de séjour

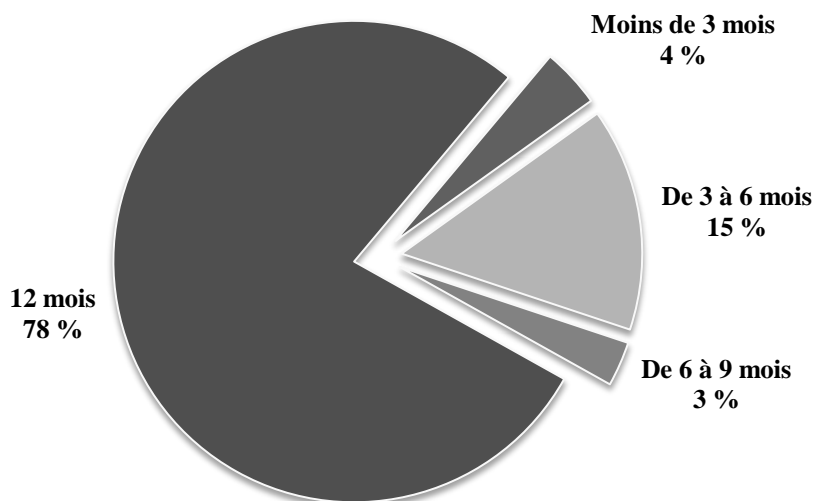
La durée de la période de perception est fixée librement par la collectivité territoriale, qui peut faire le choix d'instituer la taxe de séjour sur l'ensemble de l'année ou sur une partie seulement de celle-ci en une ou plusieurs périodes (par exemple sur les périodes touristiques) : pour 2019, plus des trois quarts des collectivités territoriales ont fait le choix d'instituer une période de perception sur l'année entière.

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 163.

(2) Direction générale des collectivités locales (DGCL) et direction générale des entreprises (DGE), Guide pratique relatif aux taxes de séjour, mai 2019.

DURÉE DE LA PÉRIODE DE PERCEPTION DE LA TAXE DE SÉJOUR PAR COMMUNES ET EPCI EN 2019

(en pourcentage)



Source : direction générale des collectivités locales (DGCL) et direction générale des entreprises (DGE), Guide pratique relatif aux taxes de séjour, mai 2019.

3. L'assiette des taxes de séjour

La détermination de l'assiette de la taxe de séjour dépend du régime de taxation adopté par la collectivité territoriale. En effet, la loi prévoit deux régimes possibles de taxation, laissés au choix de la commune ou de l'EPCI :

– soit la taxe est recouvrée au réel (taxe de séjour) : l'assiette correspond à la fréquentation réelle de l'hébergement, c'est-à-dire au nombre de personnes ayant réellement séjourné au sein de l'hébergement à la fin de la période de perception ;

– soit la taxe est recouvrée au forfait (taxe de séjour forfaitaire) : l'assiette correspond à la capacité maximale d'accueil de l'hébergement multipliée par le nombre de nuitées ouvertes, avec application le cas échéant d'un abattement de 10 % à 50 % afin de tenir compte de la fréquentation et de la période d'ouverture de l'établissement.

La collectivité territoriale peut choisir pour chaque nature d'hébergement la taxation au réel ou la taxation forfaitaire. Les natures d'hébergement sont mentionnées par l'article R. 2333-44 du CGCT : les palaces ; les hôtels de tourisme ; les résidences de tourisme ; les meublés de tourisme ; les villages de vacances ; les chambres d'hôtes ; les emplacements dans les aires de camping-cars et les parcs de stationnement touristiques ; les terrains de camping, les terrains de caravanage ainsi que tout autre terrain d'hébergement de plein air ; les ports de plaisance. Le projet de décret présenté au comité des finances locales (CFL) du

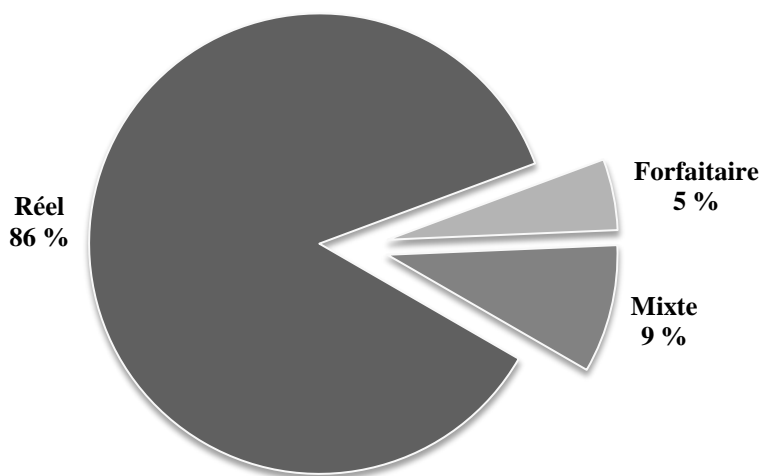
9 juillet 2019 ⁽¹⁾ prévoit de compléter la liste des natures d'hébergement par l'ajout des hébergements en attente de classement ou sans classement.

La collectivité ne peut appliquer qu'un seul des deux régimes d'imposition à chaque nature d'hébergement : un système mixte reste ainsi possible avec un régime de taxation propre à chaque nature d'hébergement. L'article L. 2333-26 du CGCT dispose que « *le conseil municipal ne peut appliquer qu'un seul des deux régimes d'imposition (...) à chaque nature d'hébergement à titre onéreux proposées dans la commune [et] ne peut pas exempter une nature ou une catégorie d'hébergement à titre onéreux du régime d'imposition* ».

Dans les faits, les collectivités territoriales font principalement le choix du régime de la taxe de séjour au réel : en 2019, 86 % des collectivités ont fait le choix du régime au réel ; 5 % celui d'un régime forfaitaire ; et 9 % celui d'un régime mixte.

RÉGIMES DE PERCEPTION DE LA TAXE DE SÉJOUR PAR COMMUNE ET EPCI EN 2019

(en pourcentage)



Source : direction générale des collectivités locales (DGCL) et direction générale des entreprises (DGE), Guide pratique relatif aux taxes de séjour, mai 2019.

(1) *Projet de décret modifiant la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales relative aux taxes de séjour.*

4. Les tarifs et taux applicables aux taxes de séjour depuis le 1^{er} janvier 2019

Pour les hébergements classés, le montant de la taxe de séjour est calculé à partir d'un tarif qui dépend du classement de l'hébergement touristique. En revanche, depuis le 1^{er} janvier 2019, pour les hébergements sans classement ou en attente de classement, le montant de la taxe de séjour dépend d'un taux.

Pour les hébergements classés, les tarifs sont fixés, pour chaque nature et pour chaque catégorie d'hébergement, par personne (régime réel) ou par unité de capacité d'accueil (régime forfaitaire), et par nuitée. Ils sont déterminés par délibération du conseil municipal ou de l'EPCI prise avant le 1^{er} octobre pour une application à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante, dans le respect d'un barème légal applicable pour chaque catégorie d'hébergement (articles L. 2333-30 et L. 2333-41 du CGCT). Ce barème légal définit un tarif plancher et un tarif plafond pour chacune des huit catégories d'hébergement.

TARIFS PLANCHER ET PLAFOND DES TAXES DE SÉJOUR PAR CATÉGORIES D'HÉBERGEMENT EN 2019

(en euros)

Catégories d'hébergement	Tarif plancher	Tarif plafond	Tarif moyen adopté
Palaces	0,70	4,00	2,61
Hôtels de tourisme 5 étoiles, résidences de tourisme 5 étoiles, meublés de tourisme 5 étoiles	0,70	3,00	1,79
Hôtels de tourisme 4 étoiles, résidences de tourisme 4 étoiles, meublés de tourisme 4 étoiles	0,70	2,30	1,32
Hôtels de tourisme 3 étoiles, résidences de tourisme 3 étoiles, meublés de tourisme 3 étoiles	0,50	1,50	0,93
Hôtels de tourisme 2 étoiles, résidences de tourisme 2 étoiles, meublés de tourisme 2 étoiles, villages de vacances 4 et 5 étoiles	0,30	0,90	0,67
Hôtels de tourisme 1 étoile, résidences de tourisme 1 étoile, meublés de tourisme 1 étoile, villages de vacances 1,2 et 3 étoiles, chambres d'hôtes	0,20	0,80	0,56
Terrains de camping et terrains de caravanage classés en 3, 4 et 5 étoiles et tout autre terrain d'hébergement de plein air de caractéristiques équivalentes, emplacements dans des aires de camping-cars et des parcs de stationnement touristiques par tranche de 24 heures.	0,20	0,60	0,45
Terrains de camping et terrains de caravanage classés en 1 et 2 étoiles et tout autre terrain d'hébergement de plein air de caractéristiques équivalentes, ports de plaisance	0,20		0,20

Note : concernant la taxe de séjour au réel, le tarif s'applique par nuitée et par personne ; concernant la taxe de séjour au forfait, le tarif s'applique par nuitée et par unité de capacité d'accueil.

Source : articles L. 2333-30 et L. 2333-41 du CGCT en vigueur au 1^{er} janvier 2019 et direction générale des collectivités territoriales pour le tarif moyen adopté.

La commune ou l'EPCI doit s'assurer que le tarif retenu pour une des catégories d'hébergement ne peut excéder le tarif retenu pour une catégorie supérieure de même nature : ainsi, un hôtel 4 étoiles devra être soumis à un tarif supérieur à un hôtel 3 étoiles.

Les limites tarifaires du barème légal sont réévaluées chaque année dans une proportion égale au taux de croissance de l'indice des prix à la consommation (IPC) hors tabac de l'avant-dernière année. Les articles L. 2333-30 et L. 2333-41 du CGCT prévoient un dispositif de rattrapage automatique des tarifs des collectivités territoriales devenus illégaux du fait de la revalorisation annuelle des limites tarifaires du barème légal : dans ce cas, c'est le tarif du barème légal le plus proche qui se substitue au tarif précédemment adopté par la collectivité et devenu illégal, sans nouvelle délibération. Dans tous les autres cas, il revient à la collectivité de procéder par une nouvelle délibération à une actualisation de ses tarifs pour tenir compte des modifications législatives intervenues ou de la situation du marché de l'hébergement touristique dans la collectivité.

Les différentes catégories d'hébergement du code du tourisme

Il convient de distinguer entre les appellations d'usage et les catégories consacrées par le code du tourisme. Les terrains de camping, les hôtels, les résidences de tourisme, les chambres d'hôtes, les villages de vacances et les meublés de tourisme constituent des catégories dotées d'un régime juridique spécifique, alors que les gîtes ne sont pas reconnus en tant que tels par le code du tourisme.

Les **terrains de camping** (articles L. 331-1 à L. 333-1 du code du tourisme) ne représentent pas une catégorie homogène. Il existe deux catégories de terrains de camping : les **terrains de camping de 1 à 5 étoiles** (attribution des étoiles en fonction du confort des équipements et des aménagements, des services fournis aux clients, de l'accessibilité et du développement durable) et les **terrains de camping « aire naturelle »** sans attribution d'étoiles (petites structures situées en pleine nature).

Un **hôtel** (articles L. 311-1 à L. 311-9 du code du tourisme) est un établissement commercial offrant un service d'hébergement touristique payant dans des chambres meublées. La location de la chambre s'effectue au forfait et comprend l'entretien quotidien des lits, de la chambre et la fourniture du linge de toilette. Ces éléments sont caractéristiques de la définition de l'hôtellerie et la différencient d'autres catégories d'hébergements (résidences de tourisme ou meublés de tourisme). L'article L. 311-6 du code du tourisme encadre les procédures de classement des hôtels de 1 à 5 étoiles, en fonction de 241 critères élaborés par Atout-France. La décision individuelle de classement est valable pour 5 ans. La **distinction palace** (arrêté du 3 octobre 2014 relatif à la « distinction Palace ») permet la reconnaissance d'hôtels présentant des caractéristiques exceptionnelles pour valoriser sur la scène internationale des hôtels de tourisme classés 5 étoiles.

Une **résidence de tourisme** (articles L. 321-1 à L. 321-4 du code du tourisme) est un ensemble de logements équipés pour recevoir une clientèle en séjour de courte durée. Tout comme un hôtel, la résidence de tourisme propose des services et des équipements communs, mais dans le cadre de logements où la clientèle peut séjourner en toute indépendance (présence notamment d'une cuisine et d'un sanitaire privé). Le classement comporte également 5 étoiles, mais n'est possible que si la résidence est constituée d'au moins 70 % de locaux d'habitation et d'un minimum de 100 lits.

Un **village de vacances** (article L. 325-1 du code du tourisme) est un centre d'hébergement destiné à assurer des séjours de vacances, selon un prix forfaitaire comportant, outre la pension, l'usage d'équipements communs, d'installations sportives et de distractions collectives. Le classement comporte également 5 étoiles.

Une **chambre d'hôtes** (articles L. 324-3 à L. 324-5 du code du tourisme) est une chambre meublée chez l'habitant en vue d'accueillir une clientèle, à titre onéreux, pour une ou plusieurs nuitées, assorties de prestations comme le petit-déjeuner, la fourniture du linge de maison et l'accueil des visiteurs. La chambre d'hôtes est différente d'un meublé de tourisme au sens où le propriétaire réside nécessairement sur les lieux. En outre, contrairement à un meublé de tourisme, une chambre d'hôtes ne peut pas être classée selon le système d'étoiles.

Un **meublé de tourisme** (articles L. 324-1 à L. 324-2 du code du tourisme) est une villa, un appartement ou un studio meublé offert en location à une clientèle de passage qui y effectue un séjour et qui n'y élit pas domicile. Il se distingue d'autres types d'hébergement, notamment l'hôtel et la résidence de tourisme, en ce qu'il est réservé à l'usage exclusif du locataire, ne comportant ni accueil ou hall de réception, ni services et équipements communs. Il se distingue de la chambre d'hôtes où le propriétaire est présent pendant la location. Le classement comporte 5 étoiles.

Pour les hébergements sans classement ou en attente de classement, le calcul de la taxe de séjour dépend, depuis le 1^{er} janvier 2019, d'un taux appliqué au coût réel par personne de la nuitée (régime réel) ou au coût moyen par unité de capacité d'accueil de la nuitée au cours de la période (régime forfaitaire). Le taux est déterminé par délibération du conseil municipal ou de l'EPCI prise avant le 1^{er} octobre pour une application à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante, dans le respect des taux plancher et plafond fixés par le CGCT.

Aussi, les hébergements sans classement ou en attente de classement sont désormais soumis à une taxation proportionnelle comprise entre 1 % et 5 % du coût par personne de la nuitée. Le taux adopté est appliqué au coût de la nuitée par personne qui correspond au prix de la prestation d'hébergement hors taxes par personne. Le tarif ainsi obtenu est plafonné dans la limite du tarif le plus élevé adopté par la collectivité ou, s'il est inférieur à ce dernier, du tarif plafond applicable aux hôtels de tourisme 4 étoiles. Le montant de la taxe de séjour pour les hébergements sans classement ou en attente de classement est ainsi plafonné au plus bas des deux tarifs suivants : soit le tarif le plus élevé adopté par la collectivité ; soit le tarif plafond applicable aux hôtels de tourisme 4 étoiles – c'est-à-dire 2,30 euros à compter du 1^{er} janvier 2019.

Ce dispositif de plafonnement vise à éviter de trop fortes disparités avec les tarifs applicables aux hébergements classés. Il ne s'applique qu'à la part communale ou intercommunale de la taxe de séjour, sans tenir compte des éventuelles taxes additionnelles départementale et régionale.

**TAUX PLANCHER ET PLAFOND DES TAXES DE SÉJOUR
PAR CATEGORIES D'HÉBERGEMENT EN 2019**

(en euros)

Catégories d'hébergement	Taux plancher	Taux plafond	Taux moyen adopté
Hébergements en attente de classement ou sans classement à l'exception des hébergements de plein air	1 %	5 %	3,5 %

Note : concernant la taxe de séjour au réel, le taux s'applique au coût par personne de la nuitée ; concernant la taxe de séjour au forfait, le taux s'applique au coût moyen par personne de la nuitée au cours de la période.

Source : articles L. 2333-30 et L. 2333-41 du CGCT en vigueur au 1^{er} janvier 2019 et direction générale des collectivités territoriales pour le taux moyen adopté.

Il est rappelé que les hébergements sans classement ou en attente de classement étaient, avant le 1^{er} janvier 2019, soumis à un tarif fixé par la collectivité territoriale entre 20 centimes et 75 centimes par personne (ou unité de capacité d'accueil) et par nuitée. Par exception, les terrains de camping et les terrains de caravanage non classés continuent à être soumis à un tarif fixe (entre 20 centimes et 60 centimes d'euros). Bien que non classés, ceux-ci ne sont en effet pas assimilables aux logements loués sur des plateformes en ligne, principales cibles de la réforme entrée en vigueur en 2019, et concernent généralement des terrains de camping « aire naturelle » loués à des tarifs très faibles.

**TAXES DE SÉJOUR DANS LES PRINCIPALES
VILLES EUROPÉENNES**

Ville	Dispositif fiscal														
Berlin	Taxation au réel fixée à 5 % du prix de la prestation d'hébergement (hors TVA et prestations annexes) sans distinction de la catégorie d'hébergement. Le loueur doit collecter la taxe.														
Hambourg	<p>Taxation au réel par personne et par nuitée en fonction du prix de la prestation d'hébergement (hors TVA et prestations annexes) sans distinction de la catégorie d'hébergement. La taxe ne s'applique pas aux meublés.</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th align="center">Prix de l'hébergement par nuitée</th> <th align="center">Tarifs</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td align="center">0 – 10 euros</td> <td align="center">0 euro</td> </tr> <tr> <td align="center">10 – 25 euros</td> <td align="center">0,5 euro</td> </tr> <tr> <td align="center">25 – 50 euros</td> <td align="center">1 euro</td> </tr> <tr> <td align="center">50 – 100 euros</td> <td align="center">2 euros</td> </tr> <tr> <td align="center">100 – 150 euros</td> <td align="center">3 euros</td> </tr> <tr> <td align="center">+ 50 euros</td> <td align="center">+ 1 euro</td> </tr> </tbody> </table> <p>Le loueur doit collecter la taxe. Les recettes doivent être utilisées par la ville pour des projets touristiques, culturels ou sportifs.</p>	Prix de l'hébergement par nuitée	Tarifs	0 – 10 euros	0 euro	10 – 25 euros	0,5 euro	25 – 50 euros	1 euro	50 – 100 euros	2 euros	100 – 150 euros	3 euros	+ 50 euros	+ 1 euro
Prix de l'hébergement par nuitée	Tarifs														
0 – 10 euros	0 euro														
10 – 25 euros	0,5 euro														
25 – 50 euros	1 euro														
50 – 100 euros	2 euros														
100 – 150 euros	3 euros														
+ 50 euros	+ 1 euro														
Amsterdam	Taxation au réel fixée à 7 % du prix de la prestation d'hébergement (hors TVA et prestations annexes) sans distinction de la catégorie d'hébergement. Le loueur doit collecter la taxe. Certaines plateformes de location en ligne collectent la taxe pour le compte des loueurs.														

Ville	Dispositif fiscal																
Venise	<p>Taxation au réel par personne et par nuitée (maximum de cinq nuitées consécutives) en fonction du type d'hébergement, de la localisation de l'établissement et de la période de l'année. Une réduction de 50 % est appliquée pour les personnes de moins de 16 ans et en saison basse.</p> <table border="1" data-bbox="639 389 1243 647"> <thead> <tr> <th>Classement de l'établissement</th> <th>Tarifs – centre historique / saison haute</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hôtel 5 étoiles</td> <td>5 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 4 étoiles</td> <td>4,5 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 3 étoiles</td> <td>3,5 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 2 étoiles</td> <td>2 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 1 étoile</td> <td>1 euro</td> </tr> </tbody> </table> <p>À compter de mai 2019, les personnes qui fournissent un service de transport de touristes (navires de croisière, bus de tour opérateur) doivent s'acquitter d'un droit d'accès à la ville de 3 euros par personne (il variera à partir du 1^{er} janvier 2020 entre 3 et 10 euros en fonction de la saison). Il ne s'applique pas aux touristes s'acquittant de la taxe de séjour.</p>	Classement de l'établissement	Tarifs – centre historique / saison haute	Hôtel 5 étoiles	5 euros	Hôtel 4 étoiles	4,5 euros	Hôtel 3 étoiles	3,5 euros	Hôtel 2 étoiles	2 euros	Hôtel 1 étoile	1 euro				
Classement de l'établissement	Tarifs – centre historique / saison haute																
Hôtel 5 étoiles	5 euros																
Hôtel 4 étoiles	4,5 euros																
Hôtel 3 étoiles	3,5 euros																
Hôtel 2 étoiles	2 euros																
Hôtel 1 étoile	1 euro																
Rome	<p>Taxation au réel par personne et par nuitée (maximum de dix nuitées consécutives) en fonction du type d'hébergement.</p> <table border="1" data-bbox="639 943 1243 1294"> <thead> <tr> <th>Classement de l'établissement</th> <th>Tarifs</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hôtel 5 étoiles</td> <td>7 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 4 étoiles</td> <td>6 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 3 étoiles</td> <td>4 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 1 ou 2 étoiles</td> <td>3 euros</td> </tr> <tr> <td>Résidence de tourisme</td> <td>4 euros</td> </tr> <tr> <td>Chambre d'hôtes et meublé de tourisme</td> <td>3,5 euros</td> </tr> <tr> <td>Terrain de camping</td> <td>2 euros (5 nuitées maximum)</td> </tr> </tbody> </table> <p>Les personnes séjournant dans les auberges de jeunesse, celles âgées de moins de 10 ans, les forces armées et de police et les guides touristiques sont exonérées.</p>	Classement de l'établissement	Tarifs	Hôtel 5 étoiles	7 euros	Hôtel 4 étoiles	6 euros	Hôtel 3 étoiles	4 euros	Hôtel 1 ou 2 étoiles	3 euros	Résidence de tourisme	4 euros	Chambre d'hôtes et meublé de tourisme	3,5 euros	Terrain de camping	2 euros (5 nuitées maximum)
Classement de l'établissement	Tarifs																
Hôtel 5 étoiles	7 euros																
Hôtel 4 étoiles	6 euros																
Hôtel 3 étoiles	4 euros																
Hôtel 1 ou 2 étoiles	3 euros																
Résidence de tourisme	4 euros																
Chambre d'hôtes et meublé de tourisme	3,5 euros																
Terrain de camping	2 euros (5 nuitées maximum)																
Barcelone	<p>Taxation au réel par personne et par nuitée (maximum de sept nuitées consécutives) en fonction du type d'hébergement.</p> <table border="1" data-bbox="639 1496 1243 1816"> <thead> <tr> <th>Classement de l'établissement</th> <th>Tarifs</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hôtel 5 étoiles, croisières, résidence touristique</td> <td>2,25 euros</td> </tr> <tr> <td>Hôtel 4 étoiles</td> <td>1,10 euro</td> </tr> <tr> <td>Auberge de jeunesse, chambre d'hôtes, camping, autres établissements</td> <td>0,65 euro</td> </tr> </tbody> </table> <p>Les personnes de moins de 16 ans sont exonérées.</p>	Classement de l'établissement	Tarifs	Hôtel 5 étoiles, croisières, résidence touristique	2,25 euros	Hôtel 4 étoiles	1,10 euro	Auberge de jeunesse, chambre d'hôtes, camping, autres établissements	0,65 euro								
Classement de l'établissement	Tarifs																
Hôtel 5 étoiles, croisières, résidence touristique	2,25 euros																
Hôtel 4 étoiles	1,10 euro																
Auberge de jeunesse, chambre d'hôtes, camping, autres établissements	0,65 euro																
Bruxelles	<p>Taxation forfaitaire mensuelle en fonction de la capacité d'accueil de l'établissement ainsi que du nombre de nuitées occupées par des touristes. La taxe s'élève à 3 euros par unité de logement et par nuitée. La taxe est due par l'exploitant d'un établissement d'hébergement touristique.</p>																

Ville	Dispositif fiscal
Vienne	Taxation au réel fixée à 3,2 % du prix de la prestation d'hébergement (hors TVA et prestations annexes) sans distinction de la catégorie d'hébergement. Le loueur doit collecter la taxe.
Lisbonne	Taxation au réel de 2 euros par personne et par nuitée (maximum de sept nuitées consécutives) sans distinction de la catégorie d'hébergement. Les personnes de moins de 13 ans sont exonérées.

Source : Greater London Authority Economics, Options for a tourism levy for London, A publication for the London Finance Commission, Mayor of London, janvier 2017 ; mise à jour commission des finances.

Le cas particulier des communes de Saint-Martin et de Saint-Barthélemy

Dans les communes de Saint-Martin et de Saint-Barthélemy, le tarif de la taxe de séjour est fixé respectivement à 4 % et à 5 % du prix perçu au titre de chaque nuitée, quelles que soient la nature et la catégorie d'hébergement.

Les articles 885 0-A et suivants du code général des impôts de la collectivité de Saint-Martin disposent que « *la taxe de séjour est due, à raison de leur hébergement à titre onéreux dans la collectivité de Saint-Martin, quelles que soient la nature et la catégorie d'hébergement, par les personnes physiques qui y résident moins de 90 jours dans l'année* ». Le tarif de la taxe de séjour « *est fixé à 4 % du prix de chaque nuitée de séjour* ». Elle est perçue par les établissements d'hébergement touristique, classés ou non, les loueurs d'appartements ou de villas meublés, meublés de tourisme et gîtes ruraux, les exploitants de terrains de camping ou de caravanage, de ports de plaisance, bases nautiques ou navires de plaisance, et de manière générale l'ensemble des professionnels de l'hébergement.

Les articles 123 et suivants du code des contributions de Saint-Barthélemy disposent qu'il « *est institué une taxe de séjour applicable aux personnes hébergées à titre onéreux qui séjournent sur le territoire de la collectivité* ». La taxe est assise « *sur le prix au réel facturé des nuitées, hors prestations annexes, notamment de restauration, quels que soient le nombre de personnes hébergées, la nature et la catégorie d'hébergement* ». Le taux de la taxe est fixé à 5 %. Il est précisé que la taxe est collectée par les hébergeurs ou, lorsque la location est effectuée par le biais d'un intermédiaire numérique, par ce dernier. La collectivité a également généralisé le recours à un numéro d'enregistrement pour tous les meublés de tourisme et chambres d'hôtes. Ce numéro est obligatoire pour l'utilisation d'un intermédiaire numérique.

5. Les exonérations applicables aux taxes de séjour

L'article L. 2333-31 du CGCT prévoit plusieurs cas d'exonération de la taxe de séjour au réel : les personnes mineures ; les titulaires d'un contrat de travail saisonnier employés dans la commune ; les personnes bénéficiant d'un hébergement d'urgence ou d'un relogement temporaire ; et les personnes qui occupent un hébergement dont le loyer est inférieur à un montant que le conseil municipal détermine. Il est rappelé que les personnes qui sont domiciliées dans la commune ou qui y possèdent une résidence à raison de laquelle elles sont redevables de la taxe d'habitation ne sont pas soumises à la taxe de séjour.

Le guide pratique relatif aux taxes de séjour de la DGCL précise également « *qu'une personne bénéficiant d'un séjour gratuit n'est pas assujettie à la taxe de séjour* ». En effet, elle rappelle que l'article L. 2333-33 du CGCT dispose que la taxe de séjour est perçue « *par les logeurs, les hôteliers, les propriétaires, les autres intermédiaires lorsque ces personnes reçoivent le montant des loyers qui leur sont dus* ». Dans la mesure où aucun loyer n'est perçu dans le cas où le logeur ne facturerait pas l'hébergement, la DGCL estime que la taxe de séjour ne peut être facturée seule.

Enfin, certains hébergements ne sont pas considérés comme assujettis à la taxe de séjour. C'est le cas en particulier des aires d'accueil des gens du voyage qui sont considérées comme « *un équipement d'intérêt général* »⁽¹⁾ et ne sont pas assimilables à des aires de camping ou de caravanage. Elles ne peuvent dès lors être considérées comme des terrains de tourisme pour l'accueil des campeurs et des caravanes, et ne sont pas soumises aux taxes de séjour. La DGCL estime que c'est également le cas des refuges de montagne au motif que ces derniers poursuivent « *une fonction d'intérêt général d'abri* » (article D. 326-3 du code du tourisme), à l'opposé de la notion d'hébergement touristique marchand.

**Le cas particulier des personnes séjournant dans un hébergement touristique
situé sur le territoire intercommunal de sa résidence**

L'article L. 2333-29 du CGCT dispose que « *la taxe de séjour est établie sur les personnes qui ne sont pas domiciliées dans la commune et qui n'y possèdent pas de résidence à raison de laquelle elles sont redevables de la taxe d'habitation.* » Dès lors, une personne qui réside sur le territoire de la commune et qui y possède une résidence à raison de laquelle elle est redevable de la taxe d'habitation n'est pas assujettie à la taxe de séjour.

Dans la mesure où de nombreuses compétences touristiques sont exercées par les EPCI, où la taxe d'habitation finance une partie de ces compétences intercommunales et où la taxe de séjour peut, dans certains cas, être instituée par l'EPCI en lieu et place de la commune, la question s'est posée de savoir si une personne séjournant sur le territoire intercommunal de sa résidence (mais pas sur le territoire communal) pouvait également bénéficier de l'exonération.

Le guide pratique des taxes de séjour de la DGCL de mai 2019 précise qu'une « *personne qui loue un hébergement touristique en dehors de sa commune, même si celui-ci se situe sur le territoire de son EPCI de résidence, et même si ce dernier perçoit un produit de taxe d'habitation au titre de sa résidence principale, est assujettie à la taxe de séjour* ».

(1) Conseil d'État, 25 mars 1988, n° 54411, Ville de Lille.

B. LES DISPOSITIONS INTRODUITES PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2019 ONT PARACHEVÉ LA RÉFORME INITIÉE DEPUIS 2015 EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT ET DE TARIFICATION DES TAXES DE SÉJOUR

La seconde loi de finances rectificatives pour 2017 ⁽¹⁾ a modifié le régime juridique applicable en matière de recouvrement et de tarification des taxes de séjour. Il s'agissait, à compter du 1^{er} janvier 2019, d'une part, de soumettre les hébergements sans classement ou en attente de classement à un taux proportionnel au coût par personne de la nuitée et non plus en fonction du barème tarifaire et, d'autre part, d'imposer aux plateformes électroniques de location de collecter la taxe de séjour à la place des hébergeurs. L'article 162 de la loi de finances pour 2019 a parachevé ce cadre juridique en sécurisant les conditions de mise en œuvre de la réforme pour le 1^{er} janvier 2019.

1. Les lois de finances pour 2015 et 2016 ont transposé les propositions issues de la mission d'évaluation et de contrôle de 2015

À la suite du rapport de la mission d'évaluation et de contrôle (MEC) de l'Assemblée nationale sur la fiscalité des hébergements touristiques ⁽²⁾, la loi de finances pour 2015 ⁽³⁾ et le décret d'application du 31 juillet 2015 ⁽⁴⁾ ont procédé à plusieurs ajustements du barème de la taxe de séjour et des exonérations applicables, afin de mieux prendre en compte la diversité des hébergements proposés. Ils ont notamment permis :

– d'accroître les écarts tarifaires entre les différentes catégories d'hébergement en rehaussant le plafond tarifaire par nuitée pour les hébergements haut de gamme et en créant une nouvelle catégorie tarifaire pour les palaces : autrefois compris entre 20 centimes et 1,50 euro, le nouveau barème en vigueur en 2015 permet un écart entre 20 centimes et 4 euros ;

– de créer une nouvelle catégorie tarifaire spécifique pour les meublés de tourisme et les hébergements assimilés en attente de classement ou sans classement, correspondant notamment aux logements mis en location sur des plateformes de réservation en ligne ;

– de renforcer les moyens de recouvrement de l'imposition par les collectivités territoriales en créant une procédure spécifique de taxation d'office pour les communes ;

– de permettre aux professionnels qui assurent, par voie électronique, un service de réservation, de location ou de mise en relation en vue de la location

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificatives pour 2017, articles 44 et 45.

(2) Monique Rabin, Éric Woerth et Éric Straumann, Rapport fait au nom de la commission des finances par la mission d'évaluation et de contrôle sur la fiscalité des hébergements touristiques, *Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 2108, 9 juillet 2014.*

(3) Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, article 67.

(4) Décret n° 2015-970 du 31 juillet 2015 relatif à la taxe de séjour et à la taxe de séjour forfaitaire.

d'hébergements non classés, de collecter volontairement la taxe de séjour et de la reverser aux collectivités territoriales ;

– de simplifier l'ensemble des régimes d'exonération en supprimant les exonérations pour les fonctionnaires et agents de l'État dans l'exercice de leurs fonctions, pour les membres de familles nombreuses, pour les établissements exploités depuis moins de deux ans pour la taxe de séjour forfaitaire, ou encore pour les personnes bénéficiant de soins dans les stations hydrominérales, climatiques ou uvales.

Des ajustements ont été opérés l'année suivante et introduits dans la loi de finances pour 2016⁽¹⁾ et la loi de finances rectificative pour 2016⁽²⁾, avec plusieurs mesures permettant :

– d'introduire une date limite pour les délibérations des collectivités territoriales relatives aux tarifs applicables, avec une délibération avant le 1^{er} octobre de l'année n pour une application à compter du 1^{er} janvier de l'année n + 1 ;

– de permettre que la délibération fixe, le cas échéant, les dates de début et de fin des périodes de perception au sein de l'année, définissant ainsi une ou des périodes de recouvrement saisonnière inférieures à douze mois ;

– de préciser la hiérarchie entre les tarifs adoptés : les tarifs retenus pour les catégories d'hébergements (3 étoiles, 2 étoiles, 1 étoile, *etc.*) ne peuvent excéder les tarifs retenus pour une catégorie supérieure de même nature (hôtels de tourisme, résidences de tourisme, meublés de tourisme, *etc.*) ;

– de limiter à deux mois la période pendant laquelle une commune peut s'opposer, sur son territoire, à l'instauration au niveau intercommunal de la taxe de séjour ;

– d'indexer les limites tarifaires légales selon l'indice des prix à la consommation (IPC) de l'année n – 2 et de prévoir un mécanisme de correction automatique des tarifs qui deviendraient illégaux du fait de cette revalorisation annuelle.

2. La seconde loi de finances rectificative pour 2017 généralise la collecte par les plateformes et modifie le barème pour les hébergements non classés

Dans la perspective de mieux prendre en compte le développement des locations de meublés sans classement ou en attente de classement par le biais de plateformes de location en ligne, la commission des finances a mis en place, au cours du dernier semestre 2017, un groupe de travail sur la taxe de séjour. Les

(1) Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, article 90.

(2) Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, article 86.

échanges réalisés avec l'ensemble des groupes parlementaires de la commission ont permis l'adoption de deux amendements du Rapporteur général dans le cadre du second projet de loi de finances rectificative pour 2017.

Les dispositifs adoptés, devenus les articles 44 et 45 de la loi de finances rectificative pour 2017 ⁽¹⁾, ont permis depuis le 1^{er} janvier 2019 :

– de prévoir un taux proportionnel au prix par personne ou par capacité d'accueil de la nuitée pour l'ensemble des hébergements non classés tant pour la taxe de séjour au réel que pour la taxe de séjour au forfait, à l'exception des établissements de plein air, en lieu et place du tarif par nuitée et par personne ;

– de rendre obligatoire la collecte de la taxe de séjour par les plateformes électroniques, dès lors que celles-ci sont intermédiaires de paiement et que le loueur n'est pas un professionnel ;

– de supprimer l'obligation pour les communes de prendre des arrêtés de répartition des hébergements soumis à la taxe de séjour et la possibilité d'établir des équivalences entre hébergements classés et non classés, dans la mesure où l'ensemble des établissements non classés seront soumis à la taxation proportionnelle ;

– de modifier le tarif applicable aux emplacements dans les aires de camping-cars ou dans les parcs de stationnement touristique par tranche de vingt-quatre heures : autrefois identique au tarif applicable aux hôtels 1 étoile, il est aligné par la loi de finances rectificative sur celui applicable aux terrains de camping classés en 3, 4 et 5 étoiles ;

– d'intégrer les revalorisations tarifaires intervenues en 2016, afin de permettre une meilleure visibilité sur les tarifs applicables ; cette intégration n'emporte aucune conséquence sur les délibérations des collectivités.

La date d'entrée en vigueur de ces mesures a été fixée au 1^{er} janvier 2019 ; ce décalage d'un an résulte d'une initiative gouvernementale justifiée, d'une part, par le délai nécessaire aux communes et aux EPCI pour adopter les nouvelles délibérations (1^{er} octobre de l'année précédente) et, d'autre part, par la nécessité de laisser aux plateformes de location en ligne le temps de procéder aux développements techniques nécessaires. La commission des finances avait initialement proposé une entrée en vigueur au cours de la fin de l'année 2018, afin de permettre la mise en place du tarif proportionnel dès le début de la campagne hivernale, en particulier pour les stations touristiques de montagne.

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificatives pour 2017, articles 44 et 45.

3. La loi de finances pour 2019 parachève et sécurise le cadre juridique de la réforme avant son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019

À l'initiative du Rapporteur général et avec l'avis favorable du Gouvernement, un amendement au projet de loi de finances pour 2019 a complété la réforme adoptée dans la seconde loi de finances rectificative pour 2017. Les dispositions adoptées, devenues l'article 162 de la loi de finances pour 2019⁽¹⁾, ont parachevé et sécurisé le cadre juridique applicable en prévoyant : une modification de la date de versement de la taxe de séjour collectée par les plateformes de location en ligne ; un renforcement des obligations déclaratives et des sanctions pour l'ensemble des collecteurs de la taxe de séjour ; une reconduction automatique en 2019 des tarifs en vigueur en 2018 et une application par défaut du taux proportionnel de 1 % aux hébergements non classés pour les communes n'ayant pas délibéré avant le 1^{er} octobre 2018. Ces mesures doivent être complétées par un décret d'application modifiant la partie réglementaire du CGCT relative aux taxes de séjour, dont le projet de contenu a été présenté au CFL du 9 juillet 2019.

a. Un versement systématique au 31 décembre de la taxe de séjour pour les plateformes de location en ligne

Avant la loi de finances pour 2019, les modalités de reversement de la taxe de séjour différaient selon le type de plateforme. Lorsque les plateformes agissaient en tant qu'intermédiaires de paiement pour le compte de loueurs non professionnels, elles étaient tenues de reverser la taxe collectée aux dates fixées par la délibération de chaque commune ou EPCI. À l'inverse, les autres plateformes – plateformes agissant pour le compte de loueurs professionnels ou plateformes agissant pour le compte de loueurs non professionnels et qui ne sont pas intermédiaires de paiement – devaient procéder à un seul versement annuel fixé au 1^{er} février de l'année suivante.

En d'autres termes, un même collecteur pouvait être tenu de verser la taxe de séjour à des dates multiples, y compris pour une même collectivité, selon qu'il s'agit d'hébergements non professionnels ou d'hébergements professionnels, en fonction des dates arrêtées par l'assemblée délibérante. Si ces dispositions ne posaient pas de difficultés pour les hébergements physiques, elles étaient source de complexité pour les plateformes en ligne, qui devaient gérer, de façon centralisée, de multiples dates de versement.

C'est ainsi que la loi de finances pour 2019 a uniformisé le calendrier de reversement de la taxe de séjour : toutes les plateformes doivent reverser au plus tard le 31 décembre la taxe de séjour collectée au cours de l'année. Cette mesure permet également aux collectivités territoriales de rattacher à leur budget le montant de la taxe de séjour effectivement collecté au cours de chaque exercice. Les autres professionnels restent tenus de reverser le produit de la taxe de séjour aux dates fixées dans la délibération de chaque commune et de chaque EPCI.

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 162.

Toutefois, certaines communes et certains EPCI touristiques de zone de montagne souhaitent la mise en place d'un versement semestriel. En effet, la période touristique dans les zones de montagne étant centrée sur l'hiver, les communes et les EPCI concernés souhaiteraient pouvoir bénéficier des recettes issues de la taxe de séjour au milieu de l'année civile. Une telle mesure devrait toutefois faire l'objet d'une concertation avec les principales plateformes de location en ligne afin de déterminer sa faisabilité technique. Les principales plateformes ont en effet indiqué que la mise en place de deux reversements et de deux états récapitulatifs par an représenterait une complexification indéniable du régime actuel. Une telle mesure nécessite également la mise à jour plus régulière et plus en amont à la fois des données bancaires des collectivités territoriales concernées.

b. Un renforcement des obligations déclaratives et la suppression du régime déclaratif simplifié

Pour la taxe de séjour au réel, les hébergeurs professionnels ou les plateformes en ligne sont tenus de fournir un état accompagnant le paiement de la taxe de séjour.

Cet état déclaratif doit obligatoirement contenir les informations suivantes : l'adresse du logement, le nombre de personnes ayant logé, le nombre de nuitées constatées, le montant de la taxe perçue ainsi que, le cas échéant, les motifs d'exonération de la taxe. Toutefois, les plateformes de réservation en ligne pouvaient bénéficier d'obligations allégées, sous réserve que celles-ci aient été agréées par le ministre chargé du budget. Une plateforme agréée dans ces conditions n'était pas tenue de transmettre l'adresse du logement dans l'état déclaratif.

Un état déclaratif doit également être remis par les professionnels assujettis à la taxe de séjour forfaitaire au plus tard un mois avant chaque période de perception. Les informations figurant dans cette déclaration sont adaptées au mode de calcul forfaitaire de la taxe, à savoir : la nature de l'hébergement, la période d'ouverture ou de mise en location, la capacité d'accueil de l'établissement en nombre d'unités, le tarif applicable, l'abattement applicable ainsi que le montant total de la taxe due.

La loi de finances pour 2019 a renforcé la liste des informations que les hébergeurs et les plateformes doivent transmettre aux communes et aux EPCI lors du reversement du produit de la taxe de séjour au réel. Désormais, l'article L. 2333-34 du CGCT – définissant la liste des informations à transmettre pour la taxe de séjour au réel – est complété par la date de la perception, le prix de chaque nuitée lorsque l'hébergement n'est pas classé et, le cas échéant, le numéro d'enregistrement de l'hébergement prévu pour les meublés de tourisme dans les communes où le changement d'usage des locaux

destinés à l’habitation est soumis à autorisation préalable⁽¹⁾. Le régime déclaratif simplifié, qui permettait aux plateformes ayant obtenu un agrément de ne pas faire figurer l’adresse dans leur été déclaratif, n’est quant à lui plus applicable à compter de 2019 : un seul régime déclaratif subsiste désormais et s’applique à tous les professionnels préposés à la collecte de la taxe de séjour au réel.

La loi de finances pour 2019 renforce également les informations que les collecteurs doivent transmettre lors du reversement du produit de la taxe de séjour forfaitaire. L’article L. 2333-43 – définissant la liste des informations à transmettre pour la taxe de séjour au forfait – est désormais complété par l’adresse de l’hébergement, le montant de la taxe due et, le cas échéant, le numéro d’enregistrement de l’hébergement.

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DES COLLECTEURS DES TAXES DE SÉJOUR

Taxe de séjour au réel	Taxe de séjour forfaitaire
<ul style="list-style-type: none">– la date de la perception ;– le nombre de personnes ayant séjourné ;– le nombre de nuitées constatées ;– l’adresse de l’hébergement ;– le prix de chaque nuitée (si non classé) ;– le montant de la taxe perçue ;– les motifs d’exonération de la taxe ;– le numéro d’enregistrement de l’hébergement.	<ul style="list-style-type: none">– la nature de l’hébergement ;– la période d’ouverture ou de mise en location ;– la capacité d’accueil de l’établissement ;– l’adresse de l’hébergement ;– le montant de la taxe due ;– le numéro d’enregistrement de l’hébergement.

Source : articles L. 2333-34 et L. 2333-43 du CGCT en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

L’ensemble de ces informations doivent permettre à la commune ou à l’EPCI d’effectuer des opérations de contrôle et de vérifier la bonne application par les hébergeurs et les plateformes des dispositions fiscales relatives à la taxe de séjour, en particulier l’application depuis le 1^{er} janvier 2019 du taux proportionnel et de la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de location en ligne.

c. Un durcissement des sanctions applicables en cas de manquement aux obligations de déclaration, de collecte et de reversement

Les manquements aux obligations de déclaration, de collecte et de reversement de la taxe de séjour étaient sanctionnés par l’amende prévue pour les contraventions de quatrième classe, soit 750 euros maximum par collecteur. Ces sanctions sont prononcées par le président du tribunal de grande instance, statuant en la forme des référés, sur demande de la commune ayant institué la taxe de séjour. Le tribunal de grande instance compétent est celui dans le ressort duquel est située la commune. Le produit des amendes est alors versé à la commune concernée.

(1) Communes de plus de 200 000 habitants, communes des départements des Hauts-de-Seine, de la Seine-Saint-Denis et du Val-de-Marne, et communes appartenant à une zone d’urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l’offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d’accès au logement sur l’ensemble du parc résidentiel existant.

La loi de finances pour 2019 a renforcé le régime des sanctions juridictionnelles applicables aux professionnels préposés aux taxes de séjour : en effet, les sanctions prévues pouvaient apparaître faibles, en particulier dans le cas des grandes plateformes en ligne de réservation, compte tenu du volume de leur activité. Les sanctions peuvent désormais atteindre pour certains manquements 12 500 euros sans être inférieures à 750 euros.

SANCTIONS APPLICABLES AUX COLLECTEURS DES TAXES DE SÉJOUR

Type de manquement	Régime d'imposition	Montant minimum	Montant maximum
Défaut de production dans le délai prescrit de l'état déclaratif	Réel Forfait	750 €	12 500 €
Omissions ou inexactitudes constatées dans l'état déclaratif	Réel Forfait	750 €	12 500 €
Absence de perception de la taxe de séjour au réel sur un assujetti	Réel	750 €	2 500 €
Non-acquittement du montant de la taxe de séjour forfaitaire due dans les conditions et délais prescrits	Forfait	750 €	2 500 €
Absence de reversement du montant de la taxe de séjour due dans les conditions et délais prescrits	Réel	750 €	2 500 €

Source : articles L. 2333-34-1 et L. 2333-43-1 du CGCT en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

La loi de finances pour 2019 a également précisé le régime de responsabilité des plateformes de location en cas de départ furtif d'un assujetti en l'alignant sur celui des hébergeurs professionnels : lorsqu'un touriste ne s'acquitte pas de l'hébergement et effectue un départ furtif, la plateforme de location dispose de deux mois pour présenter une demande en exonération auprès de la commune du lieu de l'hébergement. À défaut de signalement, les plateformes devront s'acquitter elles-mêmes du montant de la taxe de séjour due. Tous les collecteurs de la taxe de séjour au réel sont donc soumis à la même procédure en cas de départ furtif d'un assujetti.

Enfin, elle a abaissé le taux de l'intérêt de retard dans le versement du produit de la taxe de séjour à 0,20 % par mois de retard au lieu de 0,75 %. Il s'agit d'un alignement sur le taux de droit commun prévu par l'article 1727 du code général des impôts (CGI), récemment abaissé à 0,20 % par la seconde loi de finances rectificative pour 2017⁽¹⁾ dans un objectif d'harmonisation et de simplification du droit fiscal.

d. Un dispositif dérogatoire pour les communes ou les EPCI n'ayant pas mis en place le taux proportionnel pour les hébergements non classés

Les taxes de séjour doivent être instituées, pour les communes qui le souhaitent, par délibération prise par le conseil municipal avant le 1^{er} octobre de l'année pour être applicables l'année suivante. Or, fin 2018, le Rapporteur général a constaté que certaines communes n'avaient pas délibéré dans les formes et dans

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, article 55.

les délais prescrits par la loi, laissant apparaître un vide juridique pour le tarif proportionnel applicable aux hébergements sans classement ou en attente de classement, pour lesquels la loi prévoit désormais un tarif proportionnel.

Afin de ne pas conduire à une situation dans laquelle un touriste séjournant dans un hébergement non classé ne serait pas soumis à la taxe de séjour, la loi de finances pour 2019 prévoit, à titre exceptionnel et pour 2019 uniquement, un dispositif transitoire pour les communes n'ayant pas délibéré dans les temps : une reconduction automatique des tarifs applicables en 2018 et un tarif proportionnel de 1 % pour les hébergements non classés.

Selon les informations transmises au Rapporteur général, près de 20 % des collectivités territoriales ayant institué la taxe de séjour sont soumises au dispositif temporaire. Ainsi, environ 450 délibérations relatives à la taxe de séjour n'indiquaient pas au 1^{er} janvier 2019 un taux proportionnel applicable aux hébergements classés ou en attente de classement. C'est la raison pour laquelle le Rapporteur général incite vivement les collectivités territoriales concernées à délibérer avant le 1^{er} octobre 2019, dans la mesure où la période dérogatoire ne sera pas reconduite en 2020.

C. UNE RÉFORME DIFFICILE À METTRE EN PLACE TANT POUR LES HÉBERGEMENTS NON CLASSÉS QUE POUR LES PLATEFORMES DE LOCATION EN LIGNE

Il ressort des auditions menées par le Rapporteur général dans le cadre du présent rapport l'existence de difficultés d'application de la réforme, tant pour certains hébergeurs confrontés à l'application du taux proportionnel, que pour certaines plateformes de réservation ou de location en ligne qui doivent assurer la collecte de la taxe de séjour au réel et de ses taxes additionnelles. Si ces deux modifications constituent des avancées majeures dans le dispositif de la taxe de séjour qu'il convient de préserver, il est toutefois impératif de résoudre rapidement les difficultés constatées afin d'en accroître leur acceptabilité. Dans tous les cas, un bilan complet de la réforme ne pourra intervenir avant 2020 dans la mesure où les premiers versements et états déclaratifs des plateformes de location en ligne n'auront lieu que fin 2019.

1. Les difficultés d'application du taux proportionnel pour les hébergements non classés

Depuis le 1^{er} janvier 2019, les hébergements en attente de classement ou sans classement, à l'exception des hébergements de plein air, sont taxés entre 1 % et 5 %. Le taux adopté s'applique par personne et par nuitée. Il est plafonné au plus bas des deux tarifs suivants : le tarif le plus élevé adopté par la collectivité territoriale ou le tarif plafond applicable aux hôtels de tourisme 4 étoiles, soit 2,30 euros pour 2019.

Le coût de la nuitée correspond au prix de la prestation d'hébergement hors taxes (en particulier, hors taxe sur la valeur ajoutée). Toutefois, le prix de la location dans certains hébergements peut inclure des prestations supplémentaires à celles du couchage. Il peut s'agir de prestations de ménage, de fourniture de linge ou de repas comme un petit-déjeuner. Il peut s'agir également de commission appliquée par des intermédiaires ou de frais de dossier annexes visant à rémunérer une prestation de mise en relation ou de mise à disposition de l'hébergement. Ces prestations sont parfois optionnelles et s'ajoutent au coût de la nuitée. Pour résoudre cette difficulté, le guide d'application des taxes de séjour de mai 2019 dispose que « *lorsque le coût de ces prestations annexes est identifiable et détachable du coût de la nuitée, il convient de ne pas les inclure dans le prix auquel est appliqué le taux adopté par la collectivité* ». En effet, ces éléments ne sont pas « *constitutifs du coût de la nuitée* ». Toutefois, si les prix de la chambre et les prestations annexes ne sont pas détachables, « *le montant de la taxe de séjour est alors calculé sur le montant global hors taxes de la prestation* » ⁽¹⁾.

a. Les difficultés d'application du taux proportionnel pour certains hébergements collectifs non classés

En dépit de ces précisions, le calcul du tarif proportionnel apparaît complexe pour de nombreux hébergeurs du fait des variations saisonnières, voire journalières, du prix de location des hébergements. Par ailleurs, certains hébergements non classés éprouvent des difficultés réelles pour calculer le montant de la taxe de séjour au réel, en particulier en présence de groupes dans un hébergement collectif tel qu'un refuge, une auberge de jeunesse ou un gîte d'étape. Les calculs à réaliser pour déterminer le coût par personne de la nuitée lorsqu'un groupe est réparti entre plusieurs chambres ou dortoirs aux tarifs multiples peuvent s'avérer complexes, voire décourageants, pour certains hébergeurs non classés. Une telle situation conduit à des variations souvent mal comprises du montant de la taxe de séjour pour les personnes hébergées d'un même groupe.

Si le Rapporteur général conçoit que la situation peut devenir particulièrement complexe pour ces catégories d'hébergements, il ne souhaite pas revenir sur le principe de cette réforme dans le cadre du prochain projet de loi de finances. La réforme engagée met un terme à la situation selon laquelle les hébergements non classés proposés par le biais de plateformes de location en ligne étaient soumis à un montant de taxe de séjour particulièrement faible, alors qu'ils constituent un acteur essentiel du secteur touristique aux pratiques tarifaires similaires, voire supérieures à celles des hébergements classés. L'application du taux proportionnel permet ainsi d'encourager le classement des hébergements meublés dans la catégorie appropriée et d'appliquer une taxe de séjour corrélée au prix de la nuitée et donc au confort et aux équipements proposés. Le Rapporteur

(1) Direction générale des collectivités locales (DGCL) et direction générale des entreprises (DGE), Guide pratique relatif aux taxes de séjour, mai 2019.

général rappelle que ces modifications ont été adoptées à la faveur d'un large consensus entre les groupes parlementaires.

i. Les hébergements à destination de la jeunesse

Toutefois, le Rapporteur général estime que des aménagements pourraient être envisagés pour certains hébergements collectifs ne pouvant faire l'objet d'un classement et à destination de la jeunesse, tels que les auberges de jeunesse et les centres de vacances. Cette solution est d'autant plus envisageable que les auberges de jeunesse font déjà l'objet d'une définition juridique à l'article L. 325-2 du code du tourisme : « *une auberge de jeunesse est un établissement agréé au titre de sa mission d'intérêt général dans le domaine de l'éducation populaire et de la jeunesse (...) en vue d'accueillir principalement des jeunes pour une ou plusieurs nuitées, de faciliter leur mobilité dans des conditions qui assurent l'accessibilité de tous et de leur proposer des activités éducatives de découverte culturelle, des programmes d'éducation non formelle destinés à favoriser les échanges interculturels ainsi que la mixité sociale, dans le respect des principes de liberté de conscience et de non-discrimination* ». Néanmoins, aucun décret n'est venu préciser les conditions et les modalités d'agrément d'un hébergement en auberge de jeunesse.

L'administration fiscale a toutefois indiqué au Rapporteur général que « *la direction générale des entreprises travaille actuellement à une évolution de la définition juridique des auberges de jeunesse (...) et autres hébergements de groupe à vocation sociale. Une fois la définition de ces hébergements clarifiée, il pourra être examiné l'opportunité de les rattacher à une catégorie tarifaire existante dans les barèmes de la taxe de séjour* ». Cette annonce est confirmée par une réponse du ministère de l'économie et des finances à une question écrite de notre collègue Martial Saddier, publiée au *Journal officiel* le 4 juin 2019, au sujet des hébergements destinés à la jeunesse ⁽¹⁾ : « *Afin d'évaluer la situation de ces hébergements et y apporter le cas échéant une évolution, une réflexion a été engagée par le Gouvernement afin de définir une nouvelle catégorie d'hébergement collectif, qui pourrait bénéficier d'un tarif de taxe de séjour adapté au public visé.* »

ii. Les hébergements d'altitude non marchands

Par ailleurs, le cas des refuges – hébergements collectifs non classés – donne lieu à des difficultés d'application dans la mesure où le guide pratique des taxes de séjour de mai 2019 dispose, pour la première fois, que « *les refuges de montagne ne sont pas assujettis à la taxe de séjour en vertu de l'article D. 326-3 du code du tourisme qui précise que le refuge a une fonction d'intérêt général d'abri, à l'opposé de la notion d'hébergement touristique marchand* ». Les articles D. 326-1 à D. 326-3 du code du tourisme, créés par décret du 23 mars

(1) Question écrite n° 19211 de M. Martial Saddier publiée au *Journal officiel* le 30 avril 2019.

2007⁽¹⁾, disposent qu'un « *refuge est un établissement d'hébergement recevant du public gardé ou non, situé en altitude dans un site isolé* » et « *en zone de montagne* ». Il « *offre un hébergement à caractère collectif à des personnes de passage* » et « *au titre de sa fonction d'intérêt général d'abri, [il] dispose en permanence, à l'intérieur, d'un espace ouvert au public* ». Le Rapporteur général estime que si les refuges non gardés offrant uniquement un hébergement sommaire doivent, en toute logique, être exonérés de taxes de séjour, tel ne doit pas être le cas des refuges gardés offrant des prestations d'hébergement parfois identiques à un hébergement d'altitude marchand. Il s'interroge donc sur la nature juridique de l'exception introduite dans le guide d'application de mai 2019, et sur l'étendue de cette exonération par rapport aux autres hébergements d'altitude marchands (gîtes d'étape, gîtes de groupe, hôtels d'altitude, *etc.*) qui poursuivent une activité commerciale et qui sont soumis à la taxe de séjour.

iii. Les gîtes d'étape

La situation est plus délicate concernant les gîtes d'étape qui sont des hébergements collectifs dans lesquels le touriste doit partager des parties communes avec d'autres locataires. Or, pour être classé en tant que meublé de tourisme, un hébergement doit correspondre à la définition issue de l'article L. 324-1-1 du code du tourisme : « *les meublés de tourisme sont des villas, appartements ou studios meublés, à l'usage exclusif du locataire, offerts à la location à une clientèle de passage qui n'y élit pas domicile et qui y effectue un séjour caractérisé par une location à la journée, à la semaine ou au mois* ». Les hébergements dans lesquels le voyageur doit partager des parties communes avec d'autres locataires (chambres ou cuisines communes par exemple) ne peuvent donc pas être considérés comme des meublés de tourisme. Par conséquent, les gîtes d'étape sont considérés comme des hébergements sans classement. Les exploitants peuvent certes adhérer volontairement aux réseaux privés qui assurent la promotion de ce type de prestations (Accueil paysan, Gîtes de France, Rando accueil). Cette adhésion n'emporte toutefois pas de conséquences sur le niveau de la taxe de séjour exigible dans la mesure où ces mentions relèvent d'une marque déposée et d'un label d'hébergement chez l'habitant. Par exemple, le label « Gîtes de France » est octroyé en fonction du niveau de confort de l'hébergement (de 1 à 5 épis), sans équivalences officielles avec le classement par étoiles (entre 1 et 5 étoiles) défini par le code du tourisme.

Le Rapporteur général estime que l'inscription d'un label dans la loi de finances afin de lui faire bénéficier d'un tarif spécifique de taxe de séjour n'est pas souhaitable : cela reviendrait à faire bénéficier une marque déposée d'un avantage fiscal. Le Gouvernement a d'ailleurs engagé une réflexion plus globale comme l'illustre une réponse du ministère de l'économie et des finances à une question écrite de notre collègue Fabrice Brun, publiée au *Journal officiel* le 21 mai 2019, au sujet des gîtes d'étape⁽²⁾ : « *Afin de ne pas pénaliser ce type d'hébergement*

(1) Décret n° 2007-407 du 23 mars 2007 relatif aux refuges et modifiant le code du tourisme.

(2) Question écrite n° 18485 de M. Fabrice Brun publiée au *Journal officiel* le 2 avril 2019.

[...], *il serait en effet utile qu'il puisse être rattaché à une catégorie d'hébergements bien identifiée. Une réflexion a parallèlement été engagée par le Gouvernement pour créer une nouvelle catégorie d'hébergements qui réunirait les auberges de jeunesse et les hôtels, afin que ces derniers puissent bénéficier d'un tarif de taxe de séjour proche de celui qui était le leur avant la réforme. Il conviendra de voir si les gîtes d'étape pourraient ou non intégrer cette nouvelle catégorie.* »

iv. Les hébergements insolites

Enfin, certains hébergements insolites – collectifs ou individuels – éprouvent des difficultés à identifier le tarif de la taxe de séjour applicable. Pour ceux-ci, le guide pratique relatif aux taxes de séjour dispose qu'il existe deux possibilités pour la détermination du tarif applicable :

– soit l'hébergement insolite est implanté dans l'enceinte d'un établissement reconnu au sens du code du tourisme : dans ce cas, le tarif applicable à cet établissement s'applique à l'hébergement insolite, quel que soit le type de prestation proposée ;

– soit l'hébergement insolite est implanté dans un autre établissement ou chez un particulier : dans ce cas, le tarif applicable à l'établissement insolite est obtenu soit par équivalence à un hébergement de plein air, soit à un hébergement non classé.

b. La fin des arrêtés d'équivalence pour les établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes

La loi de finances rectificative pour 2017 a supprimé les arrêtés de répartition des hébergements assujettis à la taxe de séjour qui permettaient aux maires et aux présidents d'EPCI d'établir des équivalences pour rapprocher les hébergements non classés d'une catégorie d'hébergements classés. Cette suppression sera prochainement confirmée par voie réglementaire puisque le projet de décret présenté le 9 juillet 2019 au CFL prévoit les coordinations nécessaires aux articles R. 2333-49 et R. 2333-55 du CGCT ⁽¹⁾.

En effet, pour chaque catégorie tarifaire, la commune pouvait décider d'appliquer des équivalences à travers la mention « *et tous les autres établissements présentant des caractéristiques de classement touristique équivalentes* » figurant jusqu'au 31 décembre 2018 dans le barème applicable aux hébergements assujettis à la taxe de séjour. À cette fin, l'article L. 2333-32 imposait aux communes de compléter leur délibération par un arrêté afin de répartir, par référence au barème tarifaire, chaque établissement du territoire. Par ce biais, il était possible de reclasser certains hébergements non classés réalisant des prestations d'une qualité similaire à celles d'un hôtel étoilé. La suppression

(1) *Projet de décret modifiant la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales relative aux taxes de séjour.*

des arrêtés d'équivalence était justifiée, d'une part, par la nécessité de mettre un terme à un dispositif souvent contesté devant la juridiction administrative pour rupture d'égalité et, d'autre part, par la nécessité de soumettre désormais l'ensemble des hébergements sans classement ou en attente de classement au taux proportionnel.

Dès lors, hormis pour les hébergements de plein air, il n'est plus possible pour une commune ou un EPCI de prendre une mesure réglementaire visant à rattacher un hébergement sans classement ou en attente de classement à une des catégories d'hébergement du barème. Le Rapporteur général estime que le rétablissement des arrêtés d'équivalence n'est pas souhaitable. Il souligne d'ailleurs qu'un tel rétablissement complexifierait grandement la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de location en ligne : ces dernières ne seraient en effet *de facto* pas en mesure de s'assurer qu'un hébergement enregistré sur leur plateforme de location en ligne et non classé bénéficie en réalité d'une équivalence par délibération de la collectivité territoriale concernée.

c. Les difficultés d'application du taux proportionnel dans le régime de la taxe de séjour au forfait

Les modalités de calcul de la taxe de séjour sont modifiées pour tous les hébergements en attente de classement ou sans classement. Dès lors, le calcul de la taxe de séjour forfaitaire tient compte désormais de plusieurs éléments :

– la capacité maximale d'accueil de l'établissement à laquelle il est éventuellement appliqué un abattement dont le taux est compris entre 10 % et 50 % et qui est fonction dans certains cas de la durée d'ouverture, afin de tenir compte du taux de remplissage de l'établissement ;

– le nombre de nuitées taxables selon la période d'ouverture de l'établissement ;

– le taux et les tarifs adoptés par la collectivité (notamment afin de déterminer le plafond applicable) ;

– et pour les hébergements non classés, le prix moyen de la prestation d'hébergement par nuitée et par personne facturé pour chaque chambre proposée.

Le Rapporteur général estime que la taxation proportionnelle au régime forfaitaire est difficilement applicable au niveau local. Les modalités de calcul retenues pour le taux proportionnel – en particulier la notion de coût moyen par chambre – sont de nature à rendre la taxe de séjour au forfait impossible à collecter pour les hébergements sans classement, ce qui risque de conduire à un abandon progressif de ce régime d'imposition au profit du régime au réel. En effet, la taxe de séjour forfaitaire étant généralement calculée par la collectivité en amont de la période de perception, les services locaux ne peuvent pas déterminer un montant exact de taxe de séjour calculé proportionnellement au coût de la nuitée lorsque ce dernier est amené à varier pendant la saison. La collectivité

territoriale est donc amenée à déterminer un loyer moyen appliqué par l'hébergeur sur l'ensemble de la saison. Or, la détermination d'un tel montant s'avère complexe et discutable notamment lorsqu'il existe un nombre important d'hébergements sur un même territoire.

Le Rapporteur général incite donc vivement les communes et EPCI concernés à basculer au régime au réel pour la taxe de séjour applicable aux hébergements sans classement ou en attente de classement. Dans l'attente, aucune modification législative n'est envisagée pour supprimer le régime forfaitaire.

2. Les difficultés d'application de la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de location en ligne

Lorsque la taxe de séjour est au réel, le redevable de la taxe est la personne hébergée qui se voit prélever, par l'hébergeur ou un intermédiaire de paiement, le montant de la taxe sur la facture relative à la location. L'hébergeur ou l'intermédiaire qui collecte le produit de la taxe de séjour doit ensuite la reverser à la commune ou à l'EPCI sur le territoire duquel la taxe a été instituée. L'article L. 2333-34 du CGCT précise les différents collecteurs possibles de la taxe de séjour au réel, de la taxe additionnelle départementale et de la taxe additionnelle régionale en Île-de-France :

– les logeurs, les hôteliers, les propriétaires ou les autres intermédiaires, lorsque ces personnes reçoivent le montant des loyers qui leur sont dus, doivent collecter les taxes de séjour ;

– depuis le 1^{er} janvier 2019, les professionnels qui, par voie électronique, assurent un service de réservation, de location ou de mise en relation en vue de la location d'hébergements (ou plateformes de location en ligne), et qui sont intermédiaires de paiement pour le compte de loueurs non professionnels, doivent collecter les taxes de séjour ;

– les professionnels qui, par voie électronique, assurent un service de réservation, de location ou de mise en relation en vue de la location d'hébergements (ou plateformes de location en ligne) pour le compte de loueurs professionnels ou pour le compte de loueurs non professionnels s'ils ne sont pas intermédiaires de paiement peuvent, sous réserve d'avoir été habilités à cet effet par ces derniers, être préposés à la collecte des taxes de séjour.

Ainsi, les plateformes de location en ligne qui sont intermédiaires de paiement doivent collecter les taxes de séjour uniquement lorsque le loueur est non professionnel. Si ce dernier est professionnel, il peut collecter directement les taxes de séjour auprès des personnes hébergées ou habiliter la plateforme de location en ligne à le faire. L'application de cette disposition ne semble pas poser de difficultés pour les plateformes de location en ligne.

Pour rappel, l'article 155 du code général des impôts prévoit trois critères cumulatifs pour qualifier de professionnel un loueur de locaux d'habitation meublés ou, par extension, un loueur d'hébergement touristique : le foyer fiscal

doit être composé d'un membre inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ; les recettes annuelles retirées de l'activité doivent être supérieures à 23 000 euros ; et les recettes doivent excéder les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les autres catégories de revenus du travail.

a. Les difficultés d'application des tarifs et des exonérations par les plateformes de location en ligne

L'article L. 2333-34 du CGCT précise que la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de location en ligne intermédiaires de paiement doit se faire dans les conditions du droit commun, c'est-à-dire en prenant en compte le classement ou l'absence de classement de l'hébergement ainsi que les éventuelles exonérations applicables. Les plateformes doivent également collecter la taxe de séjour au réel, ainsi que les éventuelles taxes additionnelles (départementale ou régionale en Île-de-France). Il ressort des constatations du Rapporteur général sur plusieurs plateformes de réservation et de location en ligne que ni le classement ni les exonérations ne sont systématiquement pris en compte. La collecte s'effectue le plus souvent au tarif des hébergements non classés et sans aucun régime d'exonération possible. Pire, certaines plateformes de location en ligne semblent ne pas collecter la taxe additionnelle régionale à la taxe de séjour.

Il semble également, selon les informations transmises à votre Rapporteur général par l'administration fiscale, que certaines plateformes de location en ligne ne sont pas parvenues à appliquer dès le 1^{er} janvier 2019 la taxation proportionnelle pour les hébergements sans classement. Selon elles, la mise en place de cette nouvelle modalité de calcul de la taxe a nécessité des adaptations importantes de leurs systèmes informatiques, qui n'ont pas pu être opérationnels au 1^{er} janvier 2019. Une seule plateforme a réussi à collecter la taxe selon les modalités en vigueur dans les toutes premières semaines de l'année. Pour les autres plateformes, l'application s'est faite de manière plus progressive et semble pleinement effective depuis le 1^{er} juillet 2019.

Les plateformes de location en ligne, conscientes des difficultés engendrées par ces erreurs de calcul, soulignent la complexité des dispositifs fiscaux à mettre en œuvre et indiquent poursuivre leurs efforts afin de régulariser le plus rapidement possible la collecte. Le Rapporteur général rappelle toutefois que les plateformes de location en ligne ont disposé d'un délai de plus d'un an pour préparer cette réforme votée en 2017. Aussi, si la situation semble en voie de normalisation depuis la fin du premier semestre 2019, le Rapporteur général estime que la situation actuelle où certaines plateformes de location en ligne appliquent par défaut le tarif prévu pour les meublés non classés, sans possibilité de prendre en compte les exonérations existantes, n'est pas conforme à la volonté du législateur. Il considère que la taxe de séjour doit être collectée par les plateformes de location en ligne au tarif applicable à chaque hébergement et tel que fixé par la délibération de la collectivité territoriale.

Le Rapporteur général juge en particulier que l'exonération relative aux personnes mineures devrait être systématiquement prise en compte. Il est toutefois conscient que la déclaration par l'utilisateur de ce critère pose des difficultés à certaines plateformes qui utilisent des critères d'âge différents de celui de la majorité pour le choix et le calcul de prix de la prestation d'hébergement (les plateformes considérant généralement comme adultes les personnes dont l'âge est supérieur à 12 ans). Il en est de même pour le classement éventuel de l'hébergement, qui pourrait être déclaré volontairement par le loueur sur la plateforme. Sur ce point, les développements techniques nécessaires pour que les propriétaires renseignent leur classement seraient en train d'aboutir pour certaines plateformes de location en ligne.

b. La complexité des modalités de contestation en cas de trop-perçu ou de moindre perception

En cas d'erreur de perception, le CGCT prévoit une procédure particulière pour les plateformes de location en ligne : lorsqu'ils ne sont pas à même d'établir qu'ils bénéficient d'une des exonérations applicables, les assujettis acquittent à titre provisionnel le montant de la taxe de séjour. Ils peuvent en obtenir la restitution, sur présentation d'une demande en ce sens à la commune ayant perçu la cotisation indue. Il en est de même lorsqu'ils ont acquitté un montant de taxe de séjour supérieur à celui qui est dû au titre de la période de perception. La demande de dégrèvement doit être présentée dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle la taxe de séjour a été acquittée.

Cette procédure est explicitée par l'article L. 2333-37 du CGCT qui dispose que « *tout redevable qui conteste le montant de la taxe qui lui est notifié acquitte à titre provisionnel le montant de la taxe contesté, sauf à en obtenir le dégrèvement après qu'il a été statué sur sa réclamation par le maire* ». L'assujetti peut ainsi contester, après s'en être acquitté à titre provisionnel, le montant de la taxe auprès des services de la commune bénéficiaire qui sont chargés d'instruire la demande dans un délai de trente jours. Les modalités pratiques de présentation de la réclamation sont détaillées à l'article R. 2333-47 du CGCT qui dispose que l'assujetti doit fournir à la commune bénéficiaire une réclamation comportant l'objet et les motifs de sa demande ainsi que toute pièce de nature à établir qu'il doit être procédé à une décharge partielle ou totale de la taxe. Il doit également fournir la preuve du paiement de la cotisation de taxe acquittée à titre provisionnel.

Toutefois, l'administration fiscale a identifié plusieurs difficultés d'application concernant les demandes de remboursement de taxe de séjour :

– lorsqu'une demande de remboursement de taxe de séjour acquittée par l'intermédiaire d'une plateforme est formulée auprès d'une collectivité territoriale, celle-ci ne dispose pas encore des sommes afférentes et de l'état déclaratif fourni par l'opérateur permettant de justifier que le montant à rembourser a bien été perçu. Dès lors, la collectivité territoriale n'est pas en mesure de vérifier le bien-fondé de la demande et d'effectuer le remboursement nécessaire ;

– lorsqu’une demande de remboursement est formulée à la suite de la perception par une plateforme d’une taxe de séjour sur un mineur de plus de 12 ans, aucun élément ne permet réellement de justifier l’acquittement par un mineur puisque ce dernier est considéré sur la facture comme un adulte.

Par ailleurs, l’administration fiscale souligne que lorsque le montant collecté par la plateforme est inférieur au montant normalement dû, aucune disposition juridique ne permet actuellement à la collectivité de réclamer un complément de perception. Cette difficulté s’ajoute au fait que depuis la montée en puissance des plateformes de location, le montant de la taxe de séjour est souvent acquitté à la réservation même si elle intervient bien en amont du séjour. En effet, les plateformes collectent la taxe de séjour au moment de la réservation et non du séjour. Or, en cas d’évolution des tarifs adoptés par la collectivité territoriale entre le moment de la réservation et celui du séjour, aucun complément n’est souvent demandé à la personne hébergée lors de la réalisation effective du séjour. Si le séjour est bien le fait générateur du paiement de la taxe de séjour, les principales plateformes intermédiaires de paiement ont indiqué ne pas pouvoir appliquer au moment de la réservation un barème alors indisponible.

c. La disponibilité et la fiabilité des données communales utilisées par les plateformes de location en ligne

Pour faciliter la collecte de la taxe de séjour par les plateformes en ligne et leur permettre de connaître les différents tarifs applicables, l’article L. 2333-30 du CGCT issu de la loi de finances pour 2015 dispose qu’un « *décret en Conseil d’État détermine les informations qui doivent être tenues à la disposition des personnes chargées de la collecte de la taxe, afin de permettre à ces dernières de déterminer le tarif applicable sur le territoire des communes et des établissements publics de coopération intercommunale ayant institué la taxe de séjour* ». L’article R. 2333-43 du CGCT, issu du décret du 31 juillet 2015, précise le contenu et les modalités de transmission de l’information à la DGFIP : le régime d’imposition adopté, le périmètre d’application de la délibération pour les EPCI, les dates de début et de fin de la période de perception, ainsi que les tarifs et le taux de la taxe de séjour pour chaque catégorie d’hébergement, doivent être transmis à la DGFIP avant le 1^{er} novembre de l’année précédant l’entrée en vigueur de la délibération.

En effet, afin de permettre aux services de l’État de contrôler et de fiabiliser en amont les informations transmises par les collectivités territoriales, le projet de décret présenté au CFL le 9 juillet 2019 ⁽¹⁾ prévoit de modifier l’article R. 2333-43 du CGCT pour permettre une transmission des délibérations des collectivités territoriales non plus deux mois avant la période de perception des taxes de séjour, mais avant le 1^{er} novembre de l’année précédant l’entrée en vigueur de la délibération. Il prévoit également par cohérence que la transmission

(1) *Projet de décret modifiant la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales relative aux taxes de séjour.*

doit désormais inclure le taux adopté pour les hébergements en attente de classement ou sans classement. Ces dispositions doivent permettre la constitution d'un fichier à jour et complet avant le début de chaque année civile.

L'arrêté du 17 mai 2016 ⁽¹⁾ précise que la transmission doit être effectuée « *au travers d'une connexion à l'application OCSITAN, accessible par le portail internet de la gestion publique* » ⁽²⁾. Les données consolidées sont publiées deux fois par an, à savoir les 1^{er} juin et les 1^{er} septembre. Le Rapporteur général se félicite que la publication de ces données soit intervenue cette année dans le délai imparti, contrairement à l'année passée. Il note également que des efforts importants de fiabilisation de la base de données ont été réalisés par la DGFIP, en lien avec les collectivités territoriales chargées d'effectuer la déclaration : ainsi, les erreurs dans la progressivité des tarifs repérées par le Rapporteur général l'année dernière ont été corrigées et les données fournies semblent désormais plus cohérentes.

Dans la mesure où ces données sont utilisées depuis le 1^{er} janvier 2019 par les plateformes de location en ligne pour collecter la taxe de séjour au réel, la fiabilisation de la base de données OCSITAN est en effet un enjeu vital pour l'administration fiscale. Cette fiabilisation est d'autant plus importante que les plateformes de location en ligne soulignent la persistance de nombreuses erreurs dans la base de données OCSITAN, responsables selon elles des difficultés rencontrées depuis janvier 2019 dans la collecte de la taxe de séjour.

Par ailleurs, les principales plateformes intermédiaires de paiement estiment ne pas devoir être tenues pour responsables d'une éventuelle mauvaise collecte due au manque de fiabilité du fichier OCSITAN ou au fait que ce fichier ne reflète parfois pas fidèlement le contenu des délibérations municipales. Plusieurs cas d'erreurs ou d'irrégularités ont ainsi été transmis par l'Union nationale pour la promotion de la location de vacances (UNPLV) au Rapporteur général : dénomination incorrecte de la commune, code d'identification de la commune identique pour deux communes, cas où une même commune est indiquée dans deux communautés de communes différentes, absence de délibération pour certaines communes ayant pourtant institué la taxe de séjour, barème erroné du fait de la prise en compte de la taxe additionnelle départementale par la commune ou du fait d'erreurs de saisine, *etc.*

Dans ce cadre, la DGCL a analysé environ 1 300 délibérations adoptées en 2018 pour 2019. Après analyse des erreurs les plus courantes, elle rappelle la nécessité de bien prévoir que les tarifs adoptés tiennent compte de la taxe additionnelle départementale et que les tarifs fixés par les communes et les EPCI respectent les planchers et plafonds prévus par la loi. Aussi, l'article R. 2333-46

(1) Arrêté du 17 mai 2016 relatif aux modalités de transmission et de publication des informations concernant la taxe de séjour et la taxe de séjour forfaitaire.

(2) Ouverture aux collectivités locales d'un système d'information des taxes annexes (OCSITAN).

du CGCT, complété par le projet de décret présenté au CFL le 9 juillet 2019 ⁽¹⁾, précisera expressément que les tarifs fixés pour chaque catégorie d'hébergement ne comprennent pas la taxe additionnelle départementale ainsi que la taxe additionnelle régionale en Île-de-France.

Les communes et les EPCI doivent donc veiller à inscrire avec la plus grande rigueur les éléments relatifs à leur délibération de taxe de séjour dans l'application OCSITAN afin d'éviter les erreurs de transmission. Le Rapporteur général estime que la DGFIP et la DGCL doivent poursuivre leurs efforts de fiabilisation et de mise à jour de la base de données, notamment en lien avec les directions départementales des finances publiques (DDFiP) et les collectivités territoriales concernées.

La question du rythme de mise à jour de la base de données OCSITAN a également été évoquée par les différentes plateformes de location en ligne, notamment concernant le délai entre la publication et l'entrée en vigueur des nouvelles délibérations. En effet, la précédente base de données a été publiée le 11 décembre 2018 pour une entrée en vigueur de la réforme au 1^{er} janvier 2019, conformément à l'article R. 2333-43 du CGCT qui dispose que le fichier doit être publié au 1^{er} juin et au 31 décembre. Ce délai apparaît, à raison, trop court pour permettre aux différentes plateformes de location en ligne une mise en œuvre effective des nouveaux tarifs au 1^{er} janvier de chaque année. Le Rapporteur général incite l'administration fiscale à mettre à jour le plus en amont possible le fichier issu d'OCSITAN afin de permettre aux principales plateformes de location de paramétrer correctement leurs systèmes informatiques.

d. La possibilité pour les collectivités territoriales lésées d'utiliser la procédure de taxation d'office et de sanctionner les comportements fautifs

La procédure de taxation d'office (article L. 2333-38 du CGCT) prévoit qu'en cas d'absence de déclaration, de déclaration erronée ou de retard de paiement de la taxe de séjour, la collectivité territoriale adresse à l'hébergeur, ou au professionnel préposé à la collecte de la taxe de séjour, une mise en demeure par lettre recommandée. Faute de régularisation dans un délai de trente jours, un avis de taxation d'office motivé est communiqué au déclarant défaillant. Le redevable peut alors présenter ses observations au maire pendant un délai de trente jours, puis la réponse motivée définitive de la collectivité territoriale est notifiée dans les trente jours suivants. La dernière étape consiste alors à liquider le montant dû et à établir un titre de recettes exécutoire donnant lieu à l'application d'un intérêt égal à 0,2 % par mois de retard.

(1) *Projet de décret modifiant la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales relative aux taxes de séjour.*

Le projet de décret présenté au CFL le 9 juillet 2019 ⁽¹⁾ propose une modification importante à l'article R. 2333-48 du CGCT en matière de taxation d'office. En effet, en l'état du droit, la procédure est difficilement applicable dans la mesure où l'ordonnateur doit justifier dans son avis de taxation d'office de l'occupation réelle de l'hébergement durant la période de taxation afin de pouvoir justifier du montant de la taxe de séjour due par le redevable. Pour cela, l'ordonnateur demande à l'hébergeur la communication de pièces comptables. Toutefois, dans les faits, ces éléments sont rarement transmis aux communes et aux EPCI, empêchant l'effectivité du mécanisme de taxation d'office. Par conséquent, le décret substituera à l'obligation de justifier de l'occupation réelle de l'hébergement une obligation de préciser la capacité d'accueil de l'hébergement. Le montant de la taxe à acquitter correspondra au montant maximum qu'aurait dû payer le redevable s'il avait déclaré le remplissage intégral de son hébergement pendant la période d'ouverture de l'établissement incluse dans la période de perception. Ainsi, le maire ou le président de l'EPCI pourra émettre un avis de taxation d'office dont le montant sera égal au maximum dû par le redevable si son hébergement avait été pleinement occupé durant toute la période de taxation. La solution retenue par le projet de décret permettra, d'une part, de justifier l'avis de taxation d'office par le recours à la capacité d'accueil de l'hébergement et, d'autre part, d'inciter les redevables à s'acquitter de la taxe de séjour.

Le Rapporteur général rappelle que la loi de finances a également substantiellement renforcé les sanctions applicables en cas de défaut de production dans le délai prescrit de la déclaration de taxe de séjour ou plus largement en cas d'omissions ou d'inexactitudes constatées dans la même déclaration. Il convient toutefois, concernant les plateformes de location en ligne, d'attendre la première année d'application de l'obligation de déclaration qui doit être effectuée au plus tard le 31 décembre de l'année de perception. Les collectivités territoriales pourront à partir de ce moment faire le choix de sanctionner les plateformes ne respectant pas leurs obligations de déclaration.

Enfin, afin de faciliter les opérations de contrôle, plusieurs collectivités territoriales souhaitent que les plateformes de location en ligne chargées de collecter la taxe de séjour au réel ne fassent l'objet d'aucune identification particulière par les services de l'État. Il n'existe en effet pas à ce jour de liste officielle des professionnels qui, par voie électronique, assure un service de réservation ou de location d'hébergements touristiques. L'administration fiscale a indiqué qu'elle ne pouvait fournir une telle liste au risque de ne pas être exhaustive, ce qui pourrait être interprété comme exonérant les professionnels qui n'y figureraient pas de collecter la taxe de séjour. Cette position a été confirmée par une réponse du ministère de l'économie et des finances à une question écrite de notre collègue Hervé Saulignac, publiée au *Journal officiel* le 7 juillet 2019, au sujet de la création d'une liste exhaustive des plateformes de réservation en

(1) *Projet de décret modifiant la partie réglementaire du code général des collectivités territoriales relative aux taxes de séjour.*

ligne ⁽¹⁾ : « il n'est pas possible de fournir une liste exhaustive et à jour des plateformes numériques proposant des hébergements en France. Il existe en effet de nombreux opérateurs locaux, nationaux et étrangers qui agissent dans ce champ et dont les modalités d'exercice de leur activité (intermédiation de paiement, référencement de loueurs professionnels exclusivement, etc.) sont susceptibles de variations sans préavis. Ainsi, l'administration ne pourrait fournir cette information qu'au risque de ne pas être exhaustive, ce qui pourrait être interprété comme exonérant les professionnels qui n'y figureraient pas de collecter la taxe de séjour. »

*

* *

(1) Question écrite n° 18363 de M. Hervé Saulignac publiée au Journal officiel le 2 avril 2019.

XIX. LES CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT « CULTURE »

A. RAPPEL DES TRAVAUX DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL

Dans le précédent RALF, le Rapporteur général avait examiné une série de **sept dépenses fiscales** habituellement désignées dans le débat public comme formant la catégorie des crédits et réductions d'impôt « culture ». L'ensemble du périmètre étudié portait sur plus de 300 millions d'euros en 2017 de dépenses fiscales en faveur de la culture, étant précisé que pour six de ces sept dépenses fiscales, le tome II des *Évaluations des voies et moyens* ne contient pas de prévision de leur coût pour 2018 et 2019.

Le précédent RALF contient ainsi une analyse et des éléments d'évaluation approfondis :

– du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques, dit aussi « *crédit d'impôt cinéma* » (157 millions d'euros en 2017) ;

– du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres audiovisuelles, dit aussi « *crédit d'impôt audiovisuel* » (53 millions d'euros en 2017) ;

– du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles engagées par des entreprises de production exécutive, dit aussi « *crédit d'impôt cinéma international* » (44 millions d'euros en 2017) ;

– de la réduction d'impôt au titre des souscriptions en numéraire, réalisées entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2020, au capital de sociétés anonymes agréées ayant pour seule activité le financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, dit aussi « *réduction SOFICA* » (21 millions d'euros en 2017, 28 millions d'euros en 2018 et 26 millions d'euros en 2019) ;

– du crédit d'impôt pour la production phonographique, dit aussi « *crédit d'impôt phonographique* » (11 millions d'euros en 2017) ;

– du crédit d'impôt pour dépenses de production de spectacles vivants, dit aussi « *crédit d'impôt spectacle vivant* » (10 millions d'euros en 2017) ;

– et du crédit d'impôt pour les entreprises de création de jeux vidéo, dit aussi « *crédit d'impôt jeux vidéo* » (10 millions d'euros en 2017).

Les travaux du Rapporteur général avaient été motivés par le fait que de nombreux amendements tendant à la prorogation ou à l'élargissement de ces dépenses fiscales sont régulièrement présentés sans être accompagnés d'évaluations récentes.

Par ailleurs, certaines d'entre elles avaient fait l'objet de critiques tant dans le rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 ⁽¹⁾ que dans le cadre d'un rapport public thématique de la Cour des comptes ⁽²⁾ en 2014, dont le champ s'étendait à l'ensemble des soutiens publics à la production cinématographique et audiovisuelle.

De même, le crédit d'impôt « spectacle vivant », créé en 2016, n'avait fait l'objet d'aucune évaluation avant les travaux du Rapporteur général dans le RALF 2018.

Le Rapporteur général avait recommandé à cette occasion une rationalisation et des ajustements de ces dépenses fiscales.

B. LES ÉVOLUTIONS EN LOI DE FINANCES POUR 2019 ET LES MESURES D'APPLICATION

La LFI 2019 comporte cinq articles portant sur les crédits et réductions d'impôt culture.

ARTICLES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019 PORTANT SUR LES CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT « CULTURE »

Numéro	Objet
143	Ajustements du crédit d'impôt pour les dépenses de production phonographique
144	Encadrement de la durée de crédits d'impôts dans le domaine culturel
146	Augmentation du taux du crédit d'impôt pour la production de films et œuvres audiovisuelles étrangers pour les œuvres de fiction intensives en effets visuels
147	Ajustement du crédit d'impôt sur les sociétés pour dépenses de production de spectacles vivants musicaux ou de variétés
161	Contrôle du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles

Certains articles sont allés dans le sens souhaité par le Rapporteur général d'une rationalisation de ces dépenses fiscales.

Ainsi, l'article 144, adopté à l'initiative du Rapporteur général, a permis de prévoir une date d'expiration identique, soit le 31 décembre 2022, pour les crédits d'impôt phonographique, cinéma international et spectacle vivant. Cet article ne nécessite pas de mesures réglementaires d'application particulières. Cependant, le Rapporteur général recommande l'évaluation l'année précédente, en 2021, de ces différents dispositifs pour pouvoir se prononcer, en toutes connaissances de cause, à l'occasion de l'examen du PLF 2022 sur l'opportunité de les proroger.

(1) *MM. Henri Guillaume, Mickaël Ohier, Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, juin 2011.*

(2) *Cour des comptes, Les soutiens à la production cinématographique et audiovisuelle : des changements nécessaires, rapport public thématique, avril 2014.*

Par ailleurs, l'article 161, inséré à l'initiative du Gouvernement, améliore le contrôle du crédit d'impôt cinéma en permettant à l'administration fiscale d'avoir connaissance des irrégularités constatées par les rapports d'audit du CNC.

Enfin, l'article 147 a ajusté le crédit d'impôt spectacle vivant. Il en a supprimé le volet variétés. Il a également supprimé la condition selon laquelle les spectacles ouvrant droit au crédit d'impôt doivent porter sur des artistes dont aucun spectacle n'a comptabilisé plus de 12 000 entrées payantes pendant les trois années précédant la demande d'agrément.

Le dispositif adopté a substitué à cette dernière condition deux critères d'éligibilité concernant les spectacles :

– ils doivent comprendre quatre représentations au minimum dans au moins trois lieux différents ;

– et leur présentation doit être effectuée dans un lieu dont la jauge, définie comme l'effectif maximal du public qu'il est possible d'admettre dans ce lieu, est inférieure à un nombre de personnes défini par décret par catégorie de spectacle.

Ainsi, le nombre de personnes maximal pouvant être accueilli dans le lieu de présentation du spectacle musical qui entend ouvrir droit au crédit d'impôt devait être fixé par décret. Celui-ci a été pris le 18 juin 2019 ⁽¹⁾. Selon les catégories de spectacle, la jauge maximale fixée par ce décret varie de 1 700 à 4 800 personnes.

Le crédit d'impôt est ainsi recentré sur les entrepreneurs de spectacles qui promeuvent les artistes en devenir qui se produisent dans des petites salles sur tout le territoire.

Le Rapporteur général se félicite de ces évolutions, certes encore modestes.

Dans le même temps, d'autres dispositions ont en revanche renforcé les crédits d'impôt culture en 2019.

Ainsi, l'article 146 a augmenté le taux du crédit d'impôt cinéma international de 30 % à 40 % pour les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles de fiction dans lesquelles au moins 15 % des plans, soit en moyenne un plan et demi par minute, font l'objet d'un traitement numérique permettant d'ajouter des personnages, des éléments de décor ou des objets participant à l'action ou de modifier le rendu de la scène ou le point de vue de la caméra. Ce dispositif ne devait toutefois entrer en vigueur qu'après la réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de

(1) Décret n° 2019-607 du 18 juin 2019 modifiant le décret n° 2016-1209 du 7 septembre 2016 relatif au crédit d'impôt au titre des dépenses de création, d'exploitation et de numérisation d'un spectacle vivant musical ou de variétés prévu à l'article 220 quindecies du code général des impôts ([lien](#)).

l'Union européenne en matière d'aides d'État. Selon les informations recueillies par le Rapporteur général auprès de professionnels du secteur concerné, la commission européenne n'aurait pas donné son accord. Interrogé sur ce point, le Gouvernement n'a pas confirmé cette information.

Par ailleurs, l'article 143 a adopté le dispositif du crédit d'impôt phonographique aux évolutions du secteur. Tout d'abord, il a modifié le crédit d'impôt afin que celui-ci cible davantage les entreprises au moment où celles-ci amorcent leur activité. Il a supprimé la condition liée à la durée d'existence de l'entreprise. Ensuite, il a modifié le critère de définition des « nouveaux talents ». À cette fin, il a supprimé le seuil du nombre de 100 000 ventes, qui est supposé inadapté au développement de l'écoute sur les plateformes de streaming. Il renvoie à un décret la définition d'un seuil de ventes et d'écoutes pertinent. La publication de ce décret est envisagée pour septembre 2019.

En conclusion, en dépit de quelques extensions limitées, la LFI 2019 a permis de mettre en œuvre les premiers efforts de rationalisation des dépenses fiscales en faveur de la culture. Le Rapporteur général entend poursuivre dans cette voie lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2020. Il compte présenter à cette occasion, sous forme d'amendements, des propositions d'ajustement dont le but n'est pas de remettre en cause l'existence de ces dépenses fiscales mais de veiller à une maîtrise sur le long terme de leur coût.

*

* *

XX. L'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE (IFI)

A. QUELQUES AMÉNAGEMENTS EN LFI 2019

L'article 48 de la loi de finances pour 2019 a procédé à des aménagements de l'impôt sur la fortune immobilière sur différents points.

1. Clarification des règles de déductibilité

Il apporte des clarifications relatives aux règles de déductibilité des dettes et aux règles contentieuses.

Le dispositif adopté l'année dernière comportait en effet des règles anti-abus destinées à éviter que certains prêts consentis fictivement par des proches ou à la société détentrice des biens ne permettent de réduire artificiellement le montant de l'IFI exigible. Le présent article prévoit que ces règles anti-abus s'appliquent non seulement aux « actifs » immobiliers, mais aussi aux « biens ou droits immobiliers », afin de viser l'ensemble des modes de détention.

Il prévoit, par ailleurs, que les dettes « *contractées directement ou indirectement par une société ou un organisme pour l'achat d'un actif imposable* » dans le cadre des prêts sont prises en compte chaque année selon les mêmes règles que pour les personnes physiques.

2. Clarification du régime contentieux

L'article clarifie les règles contentieuses applicables à l'IFI, en prévoyant expressément que l'IFI est soumis au régime contentieux des droits d'enregistrement.

3. Mise à jour de la liste des bénéficiaires de l' « IFI-dons »

Il met à jour la liste des bénéficiaires de la réduction d'impôt « IFI-dons » pour tenir compte des nouvelles modalités de reconnaissance des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (GEIQ).

Il ouvre à l'administration fiscale la possibilité de s'assurer de la régularité des reçus ou attestations délivrés par les organismes sans but lucratif dans le cadre de la réduction d'impôt « IFI-dons ».

4. Extension de l'obligation déclarative des administrateurs de trusts

Il étend le champ de l'obligation déclarative des trusts à l'ensemble des actifs, et non aux seuls actifs imposables à l'IFI.

Alors que, dans le cadre de la réforme de l'IFI, cette obligation avait été restreinte aux seuls actifs imposables au titre de l'IFI, l'article rétablit le champ

déclaratif initial, à savoir la valeur totale des biens et droits situés en France ou hors de France et des produits capitalisés dans le trust pour les personnes qui ont en France leur domicile fiscal - et pour les autres personnes, la valeur des seuls biens et droits situés en France et des produits capitalisés dans le trust.

Il procède ainsi à une correction nécessaire au bon travail de l'administration fiscale.

B. MESURES D'APPLICATION

Le rétablissement dans le champ de l'obligation déclarative des trusts, de l'ensemble des biens, droits et produits capitalisés mis en trusts, nécessitait une mesure d'application.

Celle-ci a été prise par décret n° 2019-584 du 13 juin 2019 relatif aux obligations déclaratives des administrateurs de trusts ([lien](#)).

Le décret précise le contenu et les modalités de l'obligation déclarative des administrateurs de trust. Il rétablit pour ce faire les articles 369, 369 A et 369 B de l'annexe II au CGI.

En particulier, l'article 369 A de l'annexe II au CGI intègre dans le champ de l'obligation déclarative annuelle les biens mobiliers et non uniquement les droits et biens immobiliers compris dans l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière.

C. PREMIERS CHIFFRES RELATIFS AU RENDEMENT DE L'IFI

Le Rapporteur général a interrogé le Gouvernement sur les premiers éléments chiffrés de l'IFI à l'issue de sa première année d'application.

Il en ressort que 132 722 redevables ont été soumis à l'IFI avec un patrimoine moyen taxable de 2,33 millions d'euros et une cotisation d'IFI moyenne de 9 730 euros. L'IFI moyen s'échelonne de 1 777 euros à 43 697 euros selon les différents déciles de patrimoine taxable.

IFI 2018 PAR DÉCILE

Décile de patrimoine taxable	Bornes de patrimoine de taxable	Nombre de redevables au titre de 2018	Impôt moyen au titre de 2018
1^{er} décile	<= à 1 376 368 €	13 273	1 777 €
2^e décile	> à 1 376 368 € et <= à 1 461 000 €	13 278	2 922 €
3^e décile	> à 1 461 000 € et <= à 1 557 843 €	13 266	3 531 €
4^e décile	> à 1 557 843 € et <= à 1 674 024 €	13 272	4 177 €
5^e décile	> à 1 674 024 € et <= à 1 812 922 €	13 272	4 958 €
6^e décile	> à 1 812 922 € et <= à 1 993 625 €	13 274	5 908 €
7^e décile	> à 1 993 625 € et <= à 2 248 976 €	13 271	7 200 €
8^e décile	> à 2 248 976 € et <= à 2 661 407 €	13 272	9 152 €
9^e décile	> à 2 661 407 € et <= à 3 578 733 €	13 272	13 981 €
10^e décile	> à 3 578 733 €	13 272	43 697 €
Total		132 722	9 730 €

Source : DGFIP.

Dans le détail, on observe que le patrimoine taxable évolue proportionnellement au revenu fiscal de référence.

**VENTILATION DE L'IFI PAR TRANCHE DE TAUX AVEC MENTION
DU REVENU FISCAL DE RÉFÉRENCE MOYEN**

Tranche	Nombre de redevables* au titre de l'année 2018	Actif net imposable total* (en M€)	IFI 2018 total avant plafonnement (en M€)	Montant net d'IFI total (en M€)	Revenu fiscal de référence moyen (en €)	Actif net imposable moyen (en M€)
0,70 %	102 648	178 426	499	495	182 582	1,7
1,00 %	22 112	74 184	375	367	348 554	3,4
1,25 %	4 482	29 422	228	212	622 803	6,6
1,50 %	1 035	18 176	215	149	1 218 362	17,6
Total	130 277**	300 208	1 317	1 223	234 126	2,3

* au taux marginal de la ligne considérée

** Parmi les 132 722 foyers redevables de l'IFI, seuls 130 277 foyers ont déposé une déclaration de revenus n° 2042 et ont donc un RFR connu de l'administration.

Source : DGFIP

Le total du patrimoine taxé à l'IFI est de 309,5 milliards d'euros (300,2 milliards dans le tableau précédent qui omet les 2 445 déclarations d'IFI pour lesquelles le foyer n'a pas déclaré ses revenus en France).

Le rendement brut de l'IFI, avant réduction d'impôt et plafonnement, est de 1 523 millions d'euros. En net, l'IFI a rapporté 1 291 millions d'euros. Le

tableau ci-dessous reproduit les montants déclarés permettant le passage de l'IFI brut à l'IFI net.

DE L'IFI BRUT À L'IFI NET 2018

(en millions d'euros)

Montant de l'IFI brut (après décote et avant réductions)	1 523
Réduction d'impôt Investissements PME (cases NE, NF, MX et NA)*	160
Réduction d'impôt Dons en France (case NC)*	137
Réduction d'impôt Dons dans un autre État européen (case NG)*	1
Plafonnement	91
Impôts similaires payés à l'étranger	9
Montant de l'IFI net	1 291

* Il s'agit des montants déclarés en assiette de la réduction d'impôt.

Source : DGFIP.

Au total, 19 861 foyers ont déclaré en 2018 des dons réalisés au profit d'organismes d'intérêt général établis en France pour un montant total de 136,8 millions d'euros. Le montant cumulé de la réduction d'impôt finalement imputée à ce titre sur le montant de l'IFI à payer s'élève à 78,2 millions d'euros. Par ailleurs, 218 foyers ont déclaré en 2018 des dons réalisés au profit d'organismes d'intérêt général établis dans un État européen pour un montant total de 1,4 million d'euros. Le montant cumulé de la réduction d'impôt finalement imputée à ce titre sur le montant de l'IFI à payer s'élève à 0,9 million d'euros.

S'agissant de la réduction d'impôt pour des investissements dans les PME ou dans les entreprises solidaires d'utilité sociale (ESUS) :

– 2 988 foyers ont déclaré des investissements directs pour un montant total de 77,8 millions d'euros, soit une réduction d'impôt effective de 26,1 millions d'euros ;

– 922 foyers ont déclaré des investissements par une société interposée pour un montant total de 23,7 millions d'euros, soit une réduction d'impôt effective de 8,5 millions d'euros ;

– 1 769 foyers ont déclaré des investissements par le biais de Fonds d'investissement de proximité (FIP) pour un montant total de 24 millions d'euros, soit une réduction d'impôt effective de 10,6 millions d'euros ;

– et 2 302 foyers ont déclaré des investissements par le biais de Fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) pour un montant total de 34,6 millions d'euros, soit une réduction d'impôt effective de 13,7 millions d'euros.

*

* *

XXI. LE PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE UNIQUE (PFU)

Les développements qui suivent portent sur les règles générales d'imposition des **revenus du capital et de l'épargne**, c'est-à-dire essentiellement les intérêts et les dividendes.

Ces revenus sont soumis aux prélèvements sociaux dont le taux global est proportionnel (17,2 % actuellement). Ils relèvent également de l'impôt sur le revenu mais à ce titre leur régime d'imposition a beaucoup varié au cours de la décennie.

Avant 2013, ils étaient soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu avec toutefois la possibilité d'opter pour un **prélèvement forfaitaire libératoire** (au taux de 21 % pour les dividendes et de 24 % pour les intérêts).

Sous la précédente législature, il a été décidé une barémisation de leur imposition au motif qu'il convenait de soumettre ce type de revenus à la même fiscalité que les revenus du travail. Le montant de l'imposition était ainsi variable et croissait avec le revenu global du contribuable. Il demeurait toutefois un prélèvement forfaitaire non libératoire (PFNL) qui avait valeur d'acompte versé au fur et à mesure de la perception des revenus au taux de 21 % pour les dividendes et de 24 % pour les intérêts.

Ce régime d'imposition, peu lisible, pouvait décourager l'épargne et l'investissement.

A. UNE RÉFORME CLÉ DE LA LFI 2018 EN VUE DE RELANCER LES INVESTISSEMENTS PRODUCTIFS

L'article 28 de la loi de finances pour 2018 a mis en œuvre une promesse de l'élection présidentielle tendant à améliorer l'efficacité et la lisibilité de la fiscalité de l'épargne par l'instauration d'un prélèvement forfaitaire unique (PFU), au taux global de 30 %, également dénommé « flat tax ».

Ce taux global se compose d'un taux forfaitaire d'imposition à l'impôt sur le revenu de 12,8 % et d'un taux global de prélèvements sociaux de 17,2 %.

La réforme s'est appliquée à l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers ainsi qu'aux produits des contrats d'assurance vie afférents à de nouveaux versements (primes versées à compter du 27 septembre 2017). Elle a été en outre étendue aux intérêts des nouveaux plans et comptes d'épargne-logement (PEL et CEL) ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018.

Les contribuables demeurent libres d'opter pour l'imposition selon le barème progressif.

Le PFNL n'a pas été supprimé mais son taux a été réduit à 12,8 %. Il a par ailleurs été étendu aux produits des contrats d'assurance-vie afférents à des primes versées à compter du 27 septembre 2017.

B. QUELQUES AMÉNAGEMENTS DANS LA LFI 2019

L'article 44 de la LFI 2019 a apporté quelques aménagements qui ne nécessitent pas de mesures réglementaires d'application, sous réserve d'une mise à jour du BOFIP.

En premier lieu, il a étendu le PFU aux gains nets du plan d'épargne en actions (PEA), en cas de retrait anticipé de ces gains. Auparavant, un retrait ou un rachat de PEA avant deux ans donnait lieu à une imposition à l'IR de 22,5 %, soit un taux global d'imposition de 39,7 % en incluant les prélèvements sociaux sur les revenus du capital. Un retrait entre deux et cinq ans donnait lieu à une imposition de 19 % à l'IR, soit un taux global de prélèvement de 36,2 % en incluant les prélèvements sociaux. L'application du PFU conduit à appliquer uniformément un taux de 30 %. Pour rappel, à l'issue de la cinquième année, les gains nets du PEA sont exonérés d'impôt sur le revenu.

En second lieu, il a apporté des précisions sur le champ des gains soumis au prélèvement forfaitaire unique ainsi que **des corrections techniques** au champ des plus-values mobilières pouvant être imposées au PFU.

Il supprime l'ambiguïté de la rédaction antérieure, qui visait « *les gains nets de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés mentionnés à l'article 150-0 A* », alors que le champ de ce dernier est plus large que celui des cessions.

Il ajuste le champ du PFU pour couvrir l'ensemble des plus-values mobilières. Par ailleurs, il complète la liste des gains imposables selon le régime des plus-values mobilières. Il y intègre ainsi expressément les gains imposés à l'impôt sur le revenu et constatés à l'occasion d'une donation ouvrant droit à une réduction de l'impôt sur la fortune immobilière (dite « IFI-don »).

C. LE SUCCÈS DU PFU

Le PFU a rapporté plus que prévu en 2018. Son rendement au titre de l'IR a avoisiné 3,5 milliards d'euros contre une prévision de 2,9 milliards d'euros en LFI rehaussée à 3,2 milliards d'euros en LFR.

Le rendement du PFU n'est inférieur que de 609 millions d'euros au PFNL qui était en vigueur en 2017 alors que le taux du PFU est inférieur de 8,2 points pour les dividendes et de 11,2 points pour les intérêts.

**RENDEMENT DU PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE NON LIBÉRATOIRE EN 2017 COMPARÉ
AUX PRÉVISIONS ET AU RENDEMENT DU PFU EN 2018**

(en millions d'euros)

	Exécuté 2017	Prévision LFI 2018	Prévision PSTAB	Prévision LFR 2018	Exécuté 2018
1101- IR PFNL/PFU	4 062	2 880	2 692	3 180	3 453
Écart / Exécuté 2017		- 1 182	- 1 370	- 882	- 609

Source : réponse du Gouvernement au questionnaire du Rapporteur général.

Cette plus-value s'explique par la dynamique des dividendes (+ 63 % d'évolution en assiette).

Dans le détail, on s'aperçoit en effet que le PFU sur la partie dividendes a plus rapporté que le PFNL de 2017. Dans Chorus, le PFU et le PFNL sont tous désignés par l'acronyme PFO « *prélèvement forfaitaire obligatoire* » bien que leurs taux ne soient pas les mêmes.

**DÉCOMPOSITION EN DROITS DU PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE OBLIGATOIRE « PFO »
(PFNL EN 2017 ET PFU EN 2018)**

(en millions d'euros)

	Recettes 2017	Recettes 2018	
	Montants	Montants	Évolution
PFO sur intérêts	1 398	828	- 40,8 %
dont imputation de l'acompte	- 430	- 586	36,2 %
dont versement de l'acompte d'octobre	586	530	- 9,6 %
dont PFO sur intérêts hors impact de l'acompte	1 242	883	- 28,9 %
PFO sur dividendes	2 424	2 507	3,4 %
dont dividendes France	2 401	2 446	1,9 %
dont dividendes UE	23	61	162,1 %
Total PFO	3 822	3 335	- 12,8 %
écart avec Chorus	240	118	
Total Chorus	4 062	3 453	

Source : Gouvernement.

**DÉCOMPOSITION EN ASSIETTE DU PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE OBLIGATOIRE « PFO »
(PFNL EN 2017 ET PFU EN 2018)**

(en millions d'euros)

	Assiette 2017	Assiette 2018	Évolution 2017/2018
PFO sur intérêts	5 171,7	4 586,6	- 11,3 %
PFO sur dividendes			
dont dividendes France	11 431,1	18 640,6	63,1 %
dont dividendes UE	111,3	472,7	324,6 %

Source : Gouvernement.

Les contribuables peuvent toutefois opter pour l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, ce qui est de nature à réduire le rendement effectif du PFU pour 2018.

Le Rapporteur général a donc interrogé le Gouvernement dans le cadre de la préparation de ce RALF pour connaître la proportion des contribuables ayant choisi cette option et les conséquences prévisibles sur le montant des restitutions à opérer.

Les données concernant l'imposition des revenus 2018 n'étant pas encore disponibles, l'estimation a été faite à partir des déclarations au titre des revenus 2017, en retenant l'option la plus favorable pour le contribuable entre l'imposition au barème et l'imposition au taux proportionnel.

Selon le Gouvernement, parmi les 38,3 millions de foyers au titre des revenus 2017, 5,6 millions auraient eu intérêt à opter pour l'imposition au barème progressif de leurs revenus de capitaux mobiliers ou de leurs plus-values. Le montant cumulé des revenus de capitaux mobiliers de ces 5,6 millions de foyers étant estimé à 4 milliards d'euros environ. Par ailleurs, le montant constaté du PFNL restitué s'élève à 508 millions d'euros au titre des revenus 2017.

Ce montant devrait sensiblement diminuer entre les revenus 2017 et les revenus 2018, notamment du fait de la diminution des taux applicables (de 21 % à 12,8 % pour les dividendes, de 24 % à 12,8 % pour les intérêts).

En conclusion, l'option pour le barème de l'IR ne devrait pas être de nature à réviser significativement à la baisse le rendement estimé du PFU pour 2018.

*

* *

XXII. LE RENFORCEMENT DE LA JUSTICE FISCALE À TRAVERS L'AMÉLIORATION DES OUTILS ANTI-ABUS

La loi de finances pour 2019 a substantiellement modifié le droit applicable contre les abus fiscaux, en renforçant l'arsenal à la disposition de l'administration fiscale et en améliorant les garanties offertes aux contribuables.

L'état du droit antérieur à la loi reposait essentiellement sur la répression de l'abus de droit et des clauses anti-abus spécifiques – étant précisé que de nombreux outils existent par ailleurs contre certaines opérations portant sur les prix de transfert, les sociétés étrangères contrôlées ou les actes anormaux, cette dernière catégorie étant prétorienne et non législative.

Pour une présentation complète des outils évoqués dans les développements qui suivent, il est renvoyé au commentaire de première lecture de l'article 48 du projet de loi de finances pour 2019 ⁽¹⁾ et à celui de nouvelle lecture de l'article 13 *bis* ⁽²⁾.

A. LA CRÉATION DE DEUX OUTILS CIBLANT LES MONTAGES ABUSIFS À FINALITÉ FISCALE PRINCIPALE

Complétant les dispositifs luttant contre les montages abusifs que sont le mécanisme contre l'abus de droit et certaines clauses anti-abus, la loi de finances pour 2019 a introduit deux nouveaux outils.

1. L'abus de droit et les clauses anti-abus spécifiques

L'abus de droit est défini à l'article L. 64 du LPF et consiste soit en un mensonge juridique (abus de droit par fictivité), soit en un montage qui, tout en respectant la lettre de la norme, en méconnaît l'esprit et repose sur un objectif exclusivement fiscal (abus de droit par fraude à la loi).

Applicable à tous les types d'actes et à tous les impôts, la répression de l'abus de droit permet à l'administration d'écarter l'acte en cause, de requalifier l'opération et d'infliger des pénalités particulièrement lourdes à travers des majorations de 80 % du montant des droits dus, prévues au *b* de l'article 1729 du CGI.

(1) Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, tome III, Assemblée nationale, XV^e législature, [n° 1302](#), 11 octobre 2018, pages 37-57.

(2) Joël Giraud, rapport précité en nouvelle lecture du projet de loi de finances pour 2019, pages 149-166.

La consécration de la neutralité de l'avis du comité de l'abus de droit en matière de charge de la preuve

Dans le cadre de la procédure de l'abus de droit, la loi offre au contribuable que l'administration estime responsable d'un abus de droit de saisir le comité de l'abus de droit, pour que ce dernier rende un avis sur le dossier.

Avant la loi de finances pour 2019, si l'avis était défavorable à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit par l'administration, la charge de la preuve incombait à celle-ci. En revanche, si l'avis était favorable à la position de l'administration, un renversement de la charge de la preuve s'opérait : il appartenait au contribuable, en cas de réclamation, de démontrer l'absence d'abus. La saisine du comité de l'abus de droit par le contribuable pouvait donc se retourner contre ce dernier, ce qui n'était guère satisfaisant pour une garantie procédurale.

Le paradoxe ne s'arrêtait pas là dans la mesure où, alors que l'abus de droit est assorti de sanctions plus lourdes que celles prévues dans le cadre de rehaussements passibles des commissions des impôts, la procédure devant celles-ci prévoit la neutralité de leur avis en matière de charge de la preuve, qui incombe toujours à l'administration.

Il a donc été décidé, à l'initiative du Rapporteur général, d'étendre cette neutralité à l'avis rendu par le comité de l'abus de droit. Tel est l'objet de l'article 202 de la loi de finances pour 2019, qui s'applique également à l'abus de droit social en matière de cotisations.

Le BOFiP n'était pas encore actualisé à la date de rédaction du présent rapport.

Les clauses anti-abus spécifiques, quant à elles, concernent un régime fiscal particulier ou un type d'acte spécifique :

– la clause anti-abus du régime mère-fille, prévue au 3 de l'article 119 *ter* du CGI s'agissant de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes distribués à une société mère européenne, et au *k* du 6 de l'article 145 du même code s'agissant des dividendes perçus par une société soumise à l'IS. Elle permet d'écarter les montages dont l'objectif principal revêt un caractère fiscal et qui ne sont pas authentiques, c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique ;

– la clause anti-abus du régime spécial des fusions, figurant au III de l'article 210-0 A du CGI, exclut du bénéfice de ce régime les opérations dont l'objectif principal est la fraude ou l'évasion fiscale, un tel objectif étant présumé en l'absence de motifs économiques valables ;

– la clause anti-abus générale de la Convention multilatérale de l'OCDE⁽¹⁾, qui prive une opération du bénéfice d'un avantage fiscal conventionnel lorsque l'octroi de cet avantage est l'un des objectifs principaux de l'opération.

(1) *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée le 7 juin 2017 à Paris.*

2. La transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS

a. La nouvelle clause anti-abus générale

La directive « ATAD » précitée du 12 juillet 2016 prévoit, à son article 6, une clause anti-abus à portée générale en matière d'IS devant être transposée par les États membres pour permettre une application à compter du 1^{er} janvier 2019.

Cette transposition a été réalisée par l'article 108 de la loi de finances pour 2019, à travers un nouvel article 205 A du CGI, dont la rédaction est similaire – et presque identique – à celle de la clause anti-abus du régime mère-fille.

Cette dernière, couverte par la nouvelle clause au champ d'application plus large, est abrogée en tant qu'elle concernait les dividendes perçus par une société mère assujettie à l'IS ; la clause anti-abus applicable aux distributions faite au bénéficiaire d'une société européenne est maintenue. Est également maintenue la clause anti-abus du régime spécial des fusions, dont le périmètre et les modalités diffèrent de la nouvelle clause anti-abus générale.

Enfin, à la suite d'une initiative en ce sens de Bénédicte Peyrol, la procédure de rescrit prévue à l'article L. 80 B du LPF a été étendue à la nouvelle clause anti-abus.

b. Les mesures d'application prises

L'article 108 de la loi de finances pour 2019 ne suppose pas de décrets d'application. En revanche, comme tout dispositif fiscal, il est censé faire l'objet de commentaires opposables à l'administration à travers les instructions fiscales de cette dernière, publiées dans le BOFiP.

L'instruction relative à la nouvelle clause anti-abus prévue à l'article 205 A du CGI est parue le 3 juillet 2019, cette instruction actualisant également par coordination d'autres éléments :

– présentation de la clause générale anti-abus et de son articulation avec les autres outils existants ⁽¹⁾ ;

– abrogation de la clause anti-abus du régime mère-fille et renvoi à la nouvelle clause générale ⁽²⁾ ;

– exclusion de l'application du régime mère-fille aux montages relevant du champ de la clause anti-abus générale ⁽³⁾ ;

– coordination de conséquence de l'instruction fiscale relative à l'exonération de retenue à la source prévue à l'article 119 *ter* du CGI ⁽¹⁾.

(1) BOFiP, [BOI-IS-BASE-70](#).

(2) BOFiP, [BOI-IS-BASE-10-10-10-10](#), § 180.

(3) BOFiP, [BOI-IS-BASE-10-10-20](#), § 60.

3. La création d'un abus de droit à deux étages : le « mini-abus de droit »

L'article 109 de la loi de finances pour 2019 a en outre doté l'administration fiscale d'un nouvel outil de lutte contre l'évitement fiscal à travers la création d'un nouvel étage à l'abus de droit, également appelé par la presse le « mini-abus de droit », applicable aux opérations réalisées à compter de 2020.

a. Le nouveau dispositif du « mini-abus de droit »

Codifié dans le LPF à l'article L. 64 A rétabli, ce nouveau dispositif permettra à l'administration d'écarter les montages qui méconnaissent la finalité d'une norme et dont l'objectif principal est l'obtention d'un avantage fiscal.

Aucune majoration automatique n'est en revanche prévue, à la différence du dispositif de répression de l'abus de droit : il s'agit donc d'une règle d'assiette, non d'une mesure répressive, qui s'assimile à la clause anti-abus générale en matière d'IS mais serait applicable à l'ensemble des impôts.

Deux mesures ont été prévues pour garantir aux contribuables une sécurité juridique maximale :

– la possibilité de saisir le comité de l'abus de droit en cas de désaccord avec l'administration ;

– l'ouverture au nouvel outil du rescrit « abus de droit » prévu à l'article L. 64 B du LPF.

Ce nouvel étage à la répression de l'abus de droit résulte des travaux de la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, dont il met en œuvre la proposition n° 6 ⁽²⁾.

b. Des inquiétudes nées du nouvel outil auxquelles des réponses ont été apportées

Le nouvel outil a suscité de la part de certains professionnels du droit, notamment des notaires, une inquiétude liée à l'insécurité pour les contribuables qu'entraînerait l'application d'un dispositif permettant d'écarter les opérations dont la finalité est principalement fiscale, et non plus exclusivement fiscale comme cela est prévu dans le cadre de l'abus de droit. Était notamment évoquée une possible remise en cause de certains démembrements de propriété dans les opérations de transmission anticipée de patrimoine.

(1) BOFiP, [BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10](#), § 450.

(2) *Bénédicte Peyrol*, Rapport d'information sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1236*, 12 septembre 2018.

● Cet émoi, s'il n'est pas illégitime, n'apparaît pas justifié et omet un élément essentiel : le nouvel outil ne cible pas les opérations dont l'objectif est principalement fiscal, mais celles qui, sous couvert d'une application littérale d'une norme, en méconnaissent les objectifs à des fins principalement fiscales. Il faut donc, en plus de la finalité fiscale principale, une violation de l'esprit et de l'objectif de la norme. *A contrario*, toute opération réalisée sans méconnaissance des objectifs d'une loi ou d'un acte réglementaire échappe à l'outil, même si sa principale finalité est fiscale.

Ne seront donc concernés que les manquements, ce que traduisent expressément, non seulement la lettre du dispositif de l'article L. 64 A, mais aussi les multiples travaux parlementaires, qu'il s'agisse du rapport de la mission d'information précitée dont est issu l'outil, des rapports des rapporteurs généraux de l'Assemblée nationale et du Sénat en première lecture ⁽¹⁾ ou des débats en séance.

● Le ministère de l'action et des comptes publics a également confirmé à plusieurs reprises cette situation et le fait que les opérations légitimes ne sauraient être inquiétées :

– dans un courrier adressé au Rapporteur général le 16 avril 2019 en réponse à une lettre du 14 janvier 2019 ;

– dans un communiqué de presse publié le 19 janvier 2019 ⁽²⁾ ;

– enfin, plus récemment, dans deux réponses à des questions écrites, l'une publiée le 13 juin 2019 à la suite de la question de la sénatrice Catherine Procaccia ⁽³⁾, l'autre publiée le 18 juin 2019 à la suite de la question de la députée Typhanie Degois ⁽⁴⁾.

L'intention du législateur, dépourvue d'ambiguïté, a donc été corroborée par les différentes prises de position du Gouvernement, qui a ainsi précisé dans sa réponse à la question de Mme Degois qu'il « *n'est pas dans l'intention du législateur de restreindre, pour l'avenir, le recours conforme à la volonté du législateur, tels que les démembrements de propriété dans les opérations de transmissions anticipées de patrimoine, sous réserve bien entendu que les transmissions concernées ne soient pas fictives* ».

(1) Joël Giraud, rapport précité de première lecture sur la seconde partie du projet de loi de finances pour 2019, pages 55-56 et 59-60.

Albéric de Montgolfier, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, tome III, Sénat, session ordinaire de 2018-2019, n° 147, 22 novembre 2018, pages 46-49.

(2) Ministère de l'action et des comptes publics, Communiqué de presse sur l'abus de droit fiscal, n° 568, 19 janvier 2019.

(3) [Réponse](#) du ministère de l'action et des comptes publics à la question écrite n° 09965 de Mme Catherine Procaccia, XV^e législature, Journal officiel du Sénat, 13 juin 2019, page 3070.

(4) [Réponse](#) du ministère de l'action et des comptes publics à la question écrite n° 16264 de Mme Typhanie Degois, XV^e législature, Journal officiel de l'Assemblée nationale, 18 juin 2019, page 5545.

● Il est enfin rappelé que le dispositif n’entrera en vigueur qu’à compter de 2020, sans être rétroactif : il ne s’appliquera qu’aux opérations ou montages réalisés à partir de cette date. Ce décalage temporel, introduit à l’initiative du Rapporteur général, était motivé par le souci de laisser tout le temps requis à l’administration fiscale pour publier les instructions fiscales d’application précisant le dispositif.

c. Des incertitudes juridiques qui n’apparaissent pas fondées

Le « mini-abus de droit » a par ailleurs été contesté sous l’angle juridique, sa constitutionnalité étant débattue par certains, qui s’appuyaient sur la décision du Conseil constitutionnel rendue sur la loi de finances pour 2014 qui avait censuré l’assouplissement de l’abus de droit substituant à la motivation fiscale exclusive une motivation fiscale principale ⁽¹⁾.

Cette censure était motivée par l’incompétence négative du législateur, les exigences constitutionnelles faisant obstacle à ce qu’une trop grande marge de manœuvre soit laissée à l’administration dans un dispositif de nature répressive tel que l’abus de droit. En effet, le passage à une motivation fiscale principale restait assorti de la majoration de 80 %.

Tel n’est pas le cas dans le cadre du nouvel outil, ainsi qu’il a été vu. Le dispositif est une règle d’assiette, non une mesure de nature répressive, et doit à ce titre être rapproché de la nouvelle clause anti-abus générale ou de la clause anti-abus du régime mère-fille, dont la constitutionnalité a été reconnue par le Conseil constitutionnel en 2015 ⁽²⁾.

Le Rapporteur général de la commission des finances du Sénat, dans ses commentaires sur l’article 48 *bis* du projet de loi de finances pour 2019, partageait l’analyse faite à l’Assemblée nationale et soulignait que « *le mécanisme en “étages” permettrait d’assurer la conformité du dispositif aux exigences du Conseil constitutionnel telles qu’elles ressortent de sa décision sur la clause anti-abus du régime des sociétés mères* » ⁽³⁾. Était notamment rappelée non seulement l’analyse d’Olivier Fouquet aux termes de laquelle l’emploi du terme « principal », s’il est insuffisant pour un dispositif répressif, est suffisamment précis pour une règle d’assiette, mais également les interprétations prétoriennes de la notion d’objet principalement fiscal, qui lèvent toute insécurité juridique.

(1) Conseil constitutionnel, [décision n° 2013-685 DC](#) du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, § 112-119.

(2) Conseil constitutionnel, [décision n° 2015-726 DC](#) du 29 décembre 2015, Loi de finances rectificative pour 2015, § 12-13.

(3) Albéric de Montgolfier, rapport précité, page 47.

B. L'EXTENSION AUX MONTAGES ABUSIFS D'ARBITRAGE DE DIVIDENDES DE LA RETENUE À LA SOURCE SUR LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

La loi de finances pour 2019 a également été l'occasion d'enrichir l'arsenal français d'un nouveau dispositif ciblant les montages reposant sur l'arbitrage de dividendes.

1. Les montages reposant sur l'arbitrage de dividendes

Pour mémoire, cette pratique consiste à transférer de manière artificielle la propriété d'actions ou titres ouvrant droit à dividendes, lorsque ces derniers sont versés, pour échapper à l'impôt, à travers deux types de montage :

– les montages internes, dans lesquels une personne ne résidant pas en France va transférer ses actions ou titres à un résident français – souvent un établissement financier –, qui percevra le dividende et rétrocédera le montant de ce dernier par le biais d'un flux indirect ;

– les montages externes, s'appuyant sur l'exploitation des conventions fiscales exonérant de retenue à la source les dividendes et consistant à transférer la propriété des actions ou titres à un résident d'une juridiction liée par une telle convention, le dividende perçu – et exonéré – étant ensuite également restitué, directement ou indirectement, à son détenteur réel.

Il est renvoyé aux commentaires en nouvelle lecture de l'article 13 *bis* du projet de loi de finances pour 2019 précédemment mentionnés et aux débats en séance à l'Assemblée nationale ⁽¹⁾ pour une présentation complète du dispositif et du contexte de sa création. Les développements qui suivent, outre un rappel succinct du contenu du nouvel outil, visent à répondre à certaines critiques formulées à la suite des modifications apportées par l'Assemblée nationale à l'article introduit par une initiative transpartisane et un vote unanime du Sénat.

2. Le dispositif adopté : la version initiale du Sénat et les modifications apportées par l'Assemblée

L'article 13 *bis*, devenu article 36 de la loi promulguée, a introduit dans le CGI un nouvel article 119 *bis* A étendant le champ d'application de la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis*.

La rédaction initiale adoptée par le Sénat mettait en place deux nouvelles retenues à la source, la première visant les montages internes, la seconde les montages externes. Le dispositif contre les montages internes incluait les instruments financiers tels que des produits dérivés, et visait les cessions d'une durée inférieure à une durée fixée par décret. Le volet dédié aux montages

(1) Assemblée nationale, XV^e législature, session ordinaire de 2018-2019, compte rendu intégral de la deuxième séance du lundi 17 décembre 2018.

externes, quant à lui, prévoyait d'appliquer une retenue à la source aux dividendes et produits assimilés versés à des personnes résidant dans une juridiction liée à la France par une convention exonérant ces produits.

L'Assemblée nationale, tout en conservant le principe de la retenue à la source prévue par le Sénat, a apporté des modifications substantielles à l'article afin d'en garantir la robustesse juridique :

- elle a remplacé les nouvelles retenues à la source par une extension du champ d'application de celle existant à l'article 119 *bis* ;
- elle a supprimé du champ de la retenue les instruments financiers ;
- elle a précisé l'encadrement de la détention des titres en imposant une durée minimale de détention des titres de quarante-cinq jours, dont le non-respect conduit à l'application de la retenue à la source ;
- elle a exclu du champ du dispositif les produits exonérés de la retenue à la source de l'article 119 *bis*, tels que ceux versés à des organismes de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM) et ceux relevant du régime mère-fille, dans un souci de conformité avec le droit de l'Union européenne ;
- enfin et surtout, outre certains ajustements ou précisions, l'Assemblée nationale a supprimé le volet dédié aux montages externes eu égard aux forts risques de contrariété avec le droit de l'Union européenne mais aussi avec les conventions fiscales, qui auraient neutralisé cette partie du dispositif.

3. Les critiques sévères et non établies dirigées contre les modifications apportées par l'Assemblée

Les modifications qu'a apportées l'Assemblée nationale ont été dénoncées par le Sénat dans le cadre de la motion opposant la question préalable adoptée par cette assemblée en nouvelle lecture, et dans laquelle il est écrit que l'Assemblée aurait vidé le dispositif introduit par le Sénat « *de l'essentiel de sa portée* »⁽¹⁾.

Cette appréciation a trouvé un écho dans certains articles de presse, qui se sont émus d'un affaiblissement du dispositif anti-abus par les députés et regrettaient l'exclusion des instruments financiers, l'insuffisance de l'encadrement temporel de la détention des titres et la suppression du volet dédié aux montages externes⁽²⁾.

L'analyse est sévère, et trompeuse : le seul objectif de l'Assemblée, traduit dans les modifications apportées à l'outil, était de rendre opérationnel et juridiquement sûr l'outil imaginé par le Sénat qui, s'il était certainement ambitieux, présentait trop de risques juridiques et pratiques. Le Gouvernement avait d'ailleurs eu l'occasion de l'indiquer devant les sénateurs, relevant certaines lacunes et soulignant un dispositif « *quelque peu imprécis et trop large* »⁽³⁾.

(1) Motion opposant la question préalable à la délibération du projet de loi de finances pour 2019, *Sénat, session ordinaire de 2018-2019, 19 décembre 2018, n° 43, considérant n° 12.*

(2) Voir par exemple l'[article](#) paru dans *Le Monde*, rubrique « *Les décodeurs* », le 20 décembre 2018.

(3) *Sénat, séance du 26 novembre 2018, compte rendu intégral des débats.*

Dans le détail, s'agissant des critiques formulées dans l'article de presse mentionné, il ne paraît pas inutile de souligner que celle portant sur l'encadrement temporel de la détention des titres, qui serait trop facile à contourner, sont également applicables au dispositif sénatorial : celui-ci prévoyait en effet également le principe d'un tel encadrement, mais renvoyait à un décret le soin de fixer la durée, là où l'Assemblée a inscrit celle-ci dans la loi dans un souci de précision et pour prémunir l'outil contre tout risque d'incompétence négative.

Les critiques s'appuyant sur le fait que l'exclusion des instruments financiers permettrait des contournements relativement aisés n'ont pas tenu compte des motifs de cette exclusion. La rédaction du Sénat était beaucoup trop large, pouvant embrasser des flux et produits dépourvus de tout lien avec des montages frauduleux ou contestables et ainsi produire des effets indésirables importants. En outre, ce dispositif aurait pu connaître de grandes difficultés d'application, à l'image de celles qui grèvent l'outil américain ayant servi de source d'inspiration – ainsi qu'avait pu le souligner le Rapporteur général lors des débats à l'Assemblée, sur la base des informations qu'avait fournies l'administration fiscale.

Enfin, si regretter la suppression du volet dédié aux montages externes se comprend dans l'absolu, maintenir cette partie du dispositif n'aurait pas été raisonnable dans la mesure où, ainsi qu'il a été vu, elle présentait de très sérieux risques de contrariété avec le droit européen et les conventions fiscales.

En conséquence, il peut sembler quelque peu excessif et injuste d'écrire que « *sous le prétexte d'un nettoyage juridique, la majorité a vidé le dispositif censé récupérer les milliards de l'évasion fiscale* »⁽¹⁾, laissant penser à un manque de volonté de lutter contre les abus à travers le torpillage d'un dispositif qui aurait été la panacée. Le « *nettoyage juridique* » consistait à garantir au nouvel outil sa solidité constitutionnelle et sa conformité aux règles européennes

Il ne faut pas voir dans les modifications apportées par l'Assemblée une moindre ambition ou un quelconque laxisme : la fermeté face à ceux qui échappent à l'impôt est indispensable, mais les réponses que le législateur apporte doivent être juridiquement solides. Un outil contraire aux normes supérieures, pour ambitieux qu'il puisse être, n'est pas utile s'il est privé d'effet, et n'est pas opportun s'il est de nature à entraîner des contentieux coûteux pour l'État. Le législateur se doit d'être ferme, mais aussi responsable.

*

* *

(1) Article précité paru le 20 décembre dans Le Monde.

XXIII. L'EXIT TAX

On désigne sous l'appellation « Exit Tax » les règles fiscales tendant à l'imposition immédiate de certaines plus-values latentes et de certaines plus-values en report d'imposition réalisées par des contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France.

Les personnes assujetties à l'Exit Tax sont :

– s'agissant des plus-values latentes, les contribuables qui ont été fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal ;

– et s'agissant des plus-values en report d'imposition, l'ensemble des contribuables transférant leur domicile fiscal hors de France.

Ce dispositif vise à lutter contre une technique répandue d'évasion fiscale consistant à quitter le territoire national avant de céder une entreprise afin d'être exonéré ou d'être plus faiblement imposé sur la plus-value réalisée. Toutefois, il est aussi de nature à décourager les investisseurs et entrepreneurs de s'installer en France. En effet, ces derniers peuvent être tentés de maintenir leur domicile fiscal hors de France lorsqu'ils entendent y investir afin d'échapper à l'éventuelle imposition des plus-values, surtout s'ils ne comptent s'installer que provisoirement. C'est autant de recettes fiscales, liées à la domiciliation fiscale, qui échappent ainsi au pays. Par ailleurs, sa gestion et son suivi sont complexes pour l'administration, comme l'illustre les difficultés de chiffrage du rendement de l'Exit Tax.

La LFI 2019 a modifié plusieurs paramètres de l'Exit Tax dans le but de réduire son champ d'application et de le recentrer sur sa vocation première de mesure anti-abus.

A. HISTORIQUE DE L'EXIT TAX

Apparue une première fois en 1999, l'Exit Tax a été jugée en 2004 incompatible avec le droit de l'Union européenne par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) dans sa décision *Lasteyrie du Saillant* au motif qu'elle était contraire au principe de **liberté d'établissement** en instaurant une différence de traitement entre les résidents français et les autres. En effet, le contribuable devenait redevable d'un impôt sur un revenu non encore réalisé et dont il ne disposait pas, du seul fait du transfert de son domicile fiscal hors de France.

L'Exit Tax a été par conséquent supprimé en 2005 avant d'être réintroduite sous une forme remaniée par la loi du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011. Les quatre principaux paramètres de l'Exit Tax (délai

d'exigibilité, seuil d'assujettissement, taux d'imposition, sursis de paiement) ont connu quelques variations dans le temps.

1. Délai d'exigibilité

L'imposition sur les plus-latentes n'est exigible que durant un certain délai après le transfert du domicile fiscal hors de France. À l'expiration de ce délai, l'Exit Tax n'est plus exigible si les plus-values latentes constatées lors du transfert sont restées dans le patrimoine du contribuable, ou si elles en sont sorties pour une cause qui ne justifie pas une imposition (par exemple pour cause de décès, ou une fusion).

Le dispositif initialement adopté en 2011 prévoyait un délai d'exigibilité de huit ans pour les plus-values latentes. Ce délai a été allongé à quinze ans par la loi de finances rectificatives pour 2013.

Le contribuable est soumis durant ce délai à une obligation annuelle de déclaration de suivi.

2. Seuil d'assujettissement pour les plus-values latentes

Le législateur a prévu un seuil d'assujettissement afin d'exonérer les plus-values-latentes les moins importantes.

Dans sa version initiale, l'Exit Tax s'appliquait aux redevables possédant **au moins 1 % des participations d'une société ou un total de participations dont la valeur était supérieure à 1,3 million d'euros.**

Ce seuil d'assujettissement a été abaissé en 2013 ce qui a conduit à étendre l'Exit Tax aux plus-values latentes représentant **au moins 50 % des bénéfices sociaux d'une société**, ou bien une **valeur cumulée de plus de 800 000 euros.**

3. Taux d'imposition

Jusqu'au 1^{er} janvier 2018, et pour les transferts de domicile fiscal à compter du 1^{er} janvier 2013, l'impôt sur le revenu était déterminé par application du barème progressif, après application éventuelle des abattements pour durée de détention et de l'abattement forfaitaire à hauteur de 500 000 euros pour les dirigeants partant à la retraite et cédant leurs titres.

À compter de 2018, le prélèvement forfaitaire unique (PFU) sur les revenus du capital, instauré par la loi de finances pour 2018, s'est appliqué à l'Exit Tax.

Ainsi, pour les transferts de domicile fiscal à compter du 1^{er} janvier 2018, les plus-values latentes sont soumises au PFU au taux de 12,8 % pour l'impôt sur le revenu et 17,2 % pour les prélèvements sociaux, sans préjudice des éventuels abattements précités.

4. Sursis de paiement

L'impôt ainsi calculé est immédiatement exigible bien que le contribuable puisse en obtenir une restitution s'il maintient les titres dans son patrimoine jusqu'à l'expiration du délai d'exigibilité, ou s'ils s'en sortent pour une cause qui ne justifie pas l'imposition de la plus-value.

Le contribuable peut également obtenir un sursis de paiement, de droit ou sur demande.

Le sursis de paiement est automatique et de plein droit lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

S'il transfère son domicile fiscal dans un autre État, le contribuable peut solliciter un sursis de paiement auprès de l'administration fiscale. Pour cela, il devait déclarer ses plus-values et créances, désigner un représentant fiscal en France, et constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance par le Trésor. Le montant des garanties devait correspondre au montant de l'impôt potentiellement dû. Par exception, le contribuable qui transférait son domicile dans un État qui n'est pas partie à l'accord sur l'EEE était dispensé de constituer des garanties si son transfert répondait à des obligations professionnelles et à condition que l'État d'installation soit lié avec la France par les deux types de conventions requises.

B. LA RÉFORME OPÉRÉE PAR LA LFI 2019

L'article 112 de la LFI 2019 a :

– réduit à deux ans le délai de conservation de titres dans la généralité des cas, et à cinq ans lorsque la valeur globale des plus-values latentes excède 2,57 millions d'euros ;

– étendu le champ des contribuables pouvant bénéficier du sursis de paiement, celui-ci étant désormais accordé non plus aux seuls contribuables transférant leur domicile dans des États parties « *à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative* », mais à tous les territoires ayant conclu une telle convention ;

– et allégé les obligations déclaratives des contribuables en recentrant la déclaration de suivi annuelle sur les seules plus-values en report d'imposition et, accessoirement, sur les créances liées à une clause de complément de prix.

Par ailleurs, l'article 112 de la LFI 2019 est revenu sur une doctrine fiscale qui dispensait les contribuables concernés de déclarer leurs plus-values latentes sur des sociétés à prépondérance immobilière. Le but recherché est de mieux

articuler le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents avec le dispositif de l'Exit Tax.

La nouvelle articulation entre l'imposition des plus-values immobilières des non-résidents et le dispositif de l'Exit Tax

Les sociétés dont l'actif est composé au moins à 50 % de biens immobiliers sont dites à prépondérance immobilière. Les plus-values latentes sur les titres d'une société à prépondérance immobilière relevant de l'IS sont soumises à l'Exit Tax. Or, les plus-values réalisées par des sociétés à prépondérance immobilière sont également imposées lorsqu'elles sont détenues par des non-résidents. Il s'ensuit une possible double imposition.

C'est la raison pour laquelle la doctrine fiscale admettait que les plus-values latentes des sociétés à prépondérance immobilière ne fassent pas l'objet d'une déclaration au titre de l'Exit Tax lors du transfert fiscal hors de France. Cette exclusion était justifiée par l'objectif de l'Exit Tax d'imposer les gains dont la taxation échapperait à la France après le transfert du domicile fiscal hors de France.

Néanmoins, cela pouvait conduire à une absence d'imposition. En effet, avant la cession de ces actions, parts ou droits, la composition de l'actif de la société ou du fonds avait pu évoluer. Si le critère de prépondérance immobilière n'était plus satisfait, ou si la majorité de l'actif détenu portait sur des biens immobiliers hors de France, la plus-value de cession réalisée n'était plus imposée. En conséquence, alors que cette mesure visait à éviter la double imposition, sa rédaction pouvait conduire à ce qu'il n'y en ait aucune.

L'article 112 de la LFI 2019 est venu remédier à cette difficulté. Il revient sur la tolérance de la doctrine fiscale pour les plus-values latentes des sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés. Les plus-values latentes correspondantes devront désormais être déclarées lors du transfert du domicile fiscal hors de France au titre de l'Exit Tax. Toutefois, si elles font l'objet d'une imposition, l'Exit Tax fera l'objet d'un dégrèvement, ou d'une restitution.

L'examen de l'article 112 de la LFI 2019 est intervenu dans un contexte de controverse sur le chiffrage de l'Exit Tax puisque le montant définitif du rendement de cette imposition n'est connu que lorsque les titres sont cédés et que la plus-value réelle peut être calculée, ou lorsque le délai d'exigibilité est expiré.

Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) relatif aux prélèvements obligatoires sur le capital des ménages, publié en janvier 2018, faisait état d'un rendement de **803 millions d'euros en 2016**.

Mais l'évaluation préalable relative au projet de loi de finances pour 2019 a mis en évidence que le rendement était moindre. Il en ressort en effet qu'entre **2011 et 2016, le total des impositions prises en charge au moment du transfert s'élevait à 5,75 milliards d'euros**, dont 5,4 milliards d'euros placés en sursis d'imposition.

Selon le Gouvernement, 128 millions d'euros avaient déjà été dégrévés au 31 décembre 2017 (par exemple pour cause de décès ou de plus-value réelle

inférieure à la plus-value latente, voire de moins-value) et le rendement réel de l'Exit Tax ressortait, à seulement 138 millions d'euros sur la période, bien loin du chiffre du CPO.

Étonnamment, le total entre les montants encaissés et les montants restitués ne concorde pas avec le montant qui n'a pas bénéficié du sursis d'imposition ou dont le sursis d'imposition a expiré. Dans l'évaluation préalable de l'article, le Gouvernement avait admis son incapacité à chiffrer exactement l'Exit Tax en raison de la complexité du dispositif. Il expliquait notamment que l'allongement du délai de conservation des plus-values latentes de huit à quinze ans à partir de 2014 a également rendu plus délicat le suivi par l'administration fiscale. Il reconnaissait en outre **des défaillances dans la comptabilisation de l'imposition latente** en raison d'un problème informatique survenu en 2013.

En cours de débat, le Rapporteur général s'est donc efforcé de réaliser ses propres estimations et a obtenu des informations actualisées lui permettant de chiffrer le rendement de l'Exit Tax entre 2011 et 2017 à 185,8 millions d'euros sur toute la période.

En tout état de cause, l'Exit Tax ayant été réinstaurée en 2011 avec un délai d'exigibilité de huit ans, il sera bientôt possible pour la première fois de connaître le rendement définitif de la première génération de plus-values déclarées en 2011 et dont le délai de conservation devrait être dépassé dans le courant de l'année 2019.

Le Rapporteur général a interrogé le Gouvernement sur ce point dans le cadre de la préparation du présent rapport.

Selon le Gouvernement, en date du 11 avril 2019, environ 150 dossiers actifs étaient concernés par le dispositif, sur un total d'environ 190 dossiers relatifs à des départs en 2011, le différentiel de 40 dossiers provenant de contribuables ayant cédé leurs titres. Pour autant, le montant des restitutions à opérer n'est pas encore connu. La régularisation des dossiers venant à expiration en 2019 interviendra en effet au plus tôt pendant la campagne déclarative de l'IR 2020.

Le Rapporteur général réinterrogera donc le Gouvernement à l'issue de cette campagne déclarative pour connaître le rendement définitif de la première génération de plus-values déclarées en 2011.

*

* *

XXIV. LES TAXES AFFECTÉES

La fiscalité affectée n'est pas une spécificité française, plusieurs de nos voisins ayant adopté des dispositifs semblables. Elle s'est progressivement développée pour plusieurs raisons, notamment parce qu'elle a permis d'alléger la contrainte budgétaire pesant sur certains organismes et d'améliorer le consentement à l'impôt.

Plusieurs modalités d'encadrement de ces taxes affectées ont permis de mieux maîtriser les dépenses des organismes affectataires. Il convient de poursuivre cette démarche à laquelle la loi de finances pour 2019 a participé.

A. LES TAXES AFFECTÉES : DES AMÉNAGEMENTS ENCADRÉS À DES PRINCIPES BUDGÉTAIRES PROTECTEURS DES DROITS DU PARLEMENT

Les principes d'unité et d'universalité budgétaires sont des principes dits « cardinaux » qui protègent les droits du Parlement. Les taxes affectées y dérogent.

1. L'unité et l'universalité budgétaires : des principes protecteurs du Parlement

Les principes d'unité et d'universalité budgétaires ne sont pas des préceptes abstraits d'intérêt purement doctrinal. Ils constituent des garanties des droits du Parlement en matière budgétaire, ayant des conséquences bien concrètes pour le travail des parlementaires et pour l'information des citoyens. Ils trouvent leur traduction au niveau organique dans diverses dispositions de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)⁽¹⁾, en particulier son article 6.

Le **principe d'unité** exige d'une part, que le budget de l'État soit retracé dans un document unique pour assurer que la présentation des recettes et des dépenses de l'État au Parlement soit claire et ainsi permettre son contrôle. Il exige d'autre part, que la loi de finances doit prévoir et autoriser l'ensemble des recettes et des dépenses de l'État.

Le **principe d'universalité** se décline en deux règles distinctes. En premier lieu, la règle de **non-contraction** interdit la compensation des dépenses en recettes dans la présentation budgétaire afin que ne soient pas dissimulées certaines charges, pour garantir la lisibilité et la sincérité du budget. En second lieu, la règle de **non-affectation** exige que l'ensemble des recettes assure l'exécution de l'ensemble des dépenses. Elle interdit par conséquent qu'une recette soit affectée à une dépense déterminée. Il s'agit de permettre à l'autorité budgétaire de décider et de gérer les fonds publics dans une logique de solidarité et d'unité nationales.

(1) Loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances.

2. La fiscalité affectée : une dérogation aux principes d'unité et d'universalité

- Les taxes affectées constituent par leur nature même des dérogations aux principes d'unité et d'universalité, ce qui ne signifie pas pour autant qu'elles ne respectent pas les règles juridiques qui traduisent ces principes en droit.

L'affectation de taxes s'oppose par construction à la règle de non-affectation et donc à la logique même du principe d'universalité. Elle s'oppose également à l'esprit du principe d'unité. Il s'agit en effet d'octroyer des ressources à un organisme tiers, lui permettant de financer des dépenses qui ne sont pas retracées dans le budget de l'État. À l'inverse des dépenses inscrites au budget de l'État, les dépenses permises par l'affectation de recettes à des tiers ne sont pas autorisées par le Parlement ou alors ne le sont qu'indirectement. Ce dernier n'a pas non plus, dans ce cas, la possibilité de réorienter l'allocation des crédits au sein d'une même politique publique, comme il peut le faire lors de l'examen des missions budgétaires à condition de respecter les règles – certes contraignantes – de l'article 40 de la Constitution.

- Ces principes sont applicables dans le cadre fixé par la LOLF. Bien que l'affectation de taxes aille à l'encontre de leurs logiques, elle est possible dès lors qu'elle respecte plusieurs conditions organiques. Il convient d'ailleurs de préciser que *stricto sensu*, le principe d'universalité tel que défini par la LOLF entraîne une interdiction d'affectation de recettes à des dépenses particulières dans le seul périmètre du budget général⁽¹⁾, sous réserve des « *procédures comptables particulières* »⁽²⁾.

L'affectation de recettes à des tiers est elle-même explicitement prévue par la LOLF, sous certaines réserves qu'elle définit et qui ont été précisées par le Conseil constitutionnel⁽³⁾.

D'abord, les **tiers affectataires d'impositions de toute nature doivent être des personnes morales** et ne peuvent recevoir de telles impositions qu'à raison des missions de service public qui leur sont confiées⁽⁴⁾.

Ensuite, lorsque la ressource qu'il est envisagé d'affecter à un tiers est une ressource de l'État, son affectation totale ou partielle ne peut être établie que par une loi de finances⁽⁵⁾. Par exemple, une initiative législative d'origine parlementaire ou gouvernementale qui consiste à affecter une quote-part d'une recette fiscale établie au profit de l'État à une autre personne morale n'a sa place qu'en loi de finances, à supposer que les autres conditions fixées par la LOLF

(1) Troisième alinéa de l'article 6 de la loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances.

(2) Articles 16 et 17 de la loi organique précitée.

(3) Décision n° 2001-456 DC du 27 décembre 2001.

(4) Articles 2 et 36 de la loi organique précitée.

(5) Article 36 de la loi organique précitée.

soient respectées. En revanche, la création *ex nihilo* d'une taxe affectée à un tiers peut trouver sa place dans une loi ordinaire.

La loi de finances doit également autoriser chaque année la perception des taxes affectées. Il ne s'agit pas d'une obligation propre à chaque taxe affectée pour renouveler l'autorisation de son affectation, mais d'une autorisation générale de perception pour l'ensemble des taxes affectées, d'ordinaire opérée par l'article 1^{er} de la loi de finances ⁽¹⁾.

Enfin, la liste et l'évaluation par bénéficiaire de toutes les taxes affectées à des tiers doit figurer en annexe du PLF ⁽²⁾. Elle est présentée dans le tome I de l'annexe « *Voies et moyens* ».

B. LE NIVEAU ÉLEVÉ DE LA FISCALITÉ AFFECTÉE

Le nombre et le montant des taxes affectées sont élevés. Ils ont crû à un rythme soutenu au milieu des années 2000 avant que leur croissance ralentisse.

1. La croissance des recettes affectées à des tiers

L'accroissement du nombre de taxes affectées et du montant des recettes affectées à des tiers est un phénomène marquant. En 2013, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) constatait le « *développement intense* » ⁽³⁾ de la fiscalité affectée, remarquant que le montant des recettes affectées, hors taxes affectées aux collectivités territoriales et aux organismes de sécurité sociale, avait crû de 25 % entre 2007 et 2012, soit un taux deux fois supérieur au taux d'évolution des crédits budgétaires alloués à l'ensemble des opérateurs sur la même période (+ 13 %).

Plusieurs causes peuvent expliquer l'accroissement du nombre des taxes affectées. Elles ont d'abord permis de faciliter le respect de certaines règles budgétaires et d'assouplir leur application aux opérateurs affectataires. L'affectation de taxes a ainsi permis de faciliter le respect des objectifs relatifs à l'évolution des normes de dépense tout en permettant une évolution dynamique de la dépense de certains opérateurs à une époque où les taxes affectées plafonnées n'étaient pas incluses dans le champ de ces normes ⁽⁴⁾. Elle a également l'avantage pour les affectataires de sanctuariser en gestion le montant de la recette affectée, l'application de la régulation budgétaire sur cette ressource n'étant, par construction, pas applicable.

(1) 1^o du I de l'article 34 de la loi organique précitée.

(2) 1^o de l'article 51 de la loi organique précitée.

(3) CPO, La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes, juillet 2013.

(4) La partie plafonnée des taxes affectées à des tiers autres que les collectivités territoriales et les organismes de sécurité sociale est actuellement incluse dans la norme de dépenses pilotables telle que définie par l'annexe 3 de la LPFP 2018-2022.

La fiscalité affectée a enfin pu apparaître comme un moyen de favoriser l’acceptabilité de l’impôt en permettant au contribuable d’identifier avec précision les politiques publiques financées par les prélèvements dont il s’acquitte.

Dans un nouveau rapport ⁽¹⁾, le CPO souligne toutefois le ralentissement de la croissance des recettes affectées à des tiers autres que les collectivités territoriales et les organismes de sécurité sociale depuis plusieurs années, sous l’effet en particulier des mesures prises pour encadrer cette progression (voir *infra*). Il constate qu’elles n’ont progressé que de 4,1 % entre 2011 et 2017 au lieu de 13,8 % pour l’ensemble des prélèvements obligatoires.

2. Le niveau élevé des recettes de la fiscalité affectée et du nombre de taxes affectées

- Le produit affecté des taxes à des tiers s’élèverait à 276,3 milliards d’euros en 2019. À titre de comparaison, les recettes fiscales nettes de l’État ont représenté 295,4 milliards d’euros en 2018, soit un montant du même ordre de grandeur.

La fiscalité affectée au secteur social a représenté plus de 70 % du total de la fiscalité affectée. Elle a progressé pour ce secteur d’un peu moins de 30 % entre 2013 et 2019, sa croissance résultant pour partie de l’augmentation de 1,7 point du taux de certains segments de la contribution sociale généralisée (CSG) opérée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 ⁽²⁾.

À l’inverse, le produit affecté des taxes au secteur local et aux autres tiers (dont les organismes divers d’administration centrale – ODAC) a diminué sur la période.

MONTANT DES TAXES AFFECTÉES SELON LES SECTEURS

(en millions d’euros)

	Exécution 2013	Exécution 2014	Exécution 2015	Exécution 2016	Exécution 2017	Prévision 2018	Prévision 2019	Évol. 2013/2019
Secteur social	152 945	156 794	171 362	173 767	178 515	200 779	197 218	+ 28,9%
Secteur local	54 504	55 649	56 144	50 749	52 261	52 582	52 656	- 3,4%
ODAC et divers hors secteurs local et social	35 287	38 105	34 667	24 943	28 193	27 090	26 414	- 25,1%
Total	242 736	250 548	262 173	249 459	258 969	280 451	276 288	+ 13,8%

Source : Gouvernement.

(1) CPO, Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer, juillet 2018.

(2) Loi n° 2017-1836 du 30 décembre 2017 de financement de la sécurité sociale pour 2018.

● Les termes « fiscalité affectée » évoquent bien souvent la seule fiscalité affectée à des tiers autres que les collectivités territoriales, leurs groupements et les organismes de sécurité sociale.

Le niveau du produit des taxes affectées à ces « tiers autres » s'élèverait à 26,4 milliards d'euros en 2019, un niveau inférieur de plus de 25 % à celui de 2013. Le tableau ci-dessous présente le produit de ces taxes ventilé par type d'affectataires.

**PRODUIT DE LA FISCALITÉ AFFECTÉE À DES TIERS N'APPARTENANT
NI AU SECTEUR SOCIAL NI AU SECTEUR LOCAL**

(en millions d'euros)

Affectataire		Exécution 2013	Exécution 2014	Exécution 2015	Exécution 2016	Exécution 2017	Prévision 2018	Prévision 2019	Évol. 2013/2019
ODAC	Opérateurs de l'État	5 251	5 144	6 609	4 893	5 581	5 402	4 910	- 6,5%
	Autres	10 365	12 945	6 301	8 189	9 217	7 930	7 411	- 28,5%
	Sous-total (1)	15 616	18 089	12 910	13 082	14 798	13 332	12 321	- 21,1%
Divers	Secteur de l'emploi et de la formation professionnelle	10 592	10 236	10 862	7 493	9 495	9 671	9 996	- 5,6%
	Secteur de l'industrie, de la recherche, du commerce et de l'artisanat	574	6 248	578	554	205	210	199	- 65,3%
	Secteur de l'équipement, du logement, des transports et de l'urbanisme	3 083	3 270	3 267	3 285	3 357	3 468	3 576	+ 16,0%
	Secteur agricole	17	20	5	-	-	-	-	na
	Secteur de l'environnement	5 354	197	6 866	209	3	140	140	- 97,4%
	Logement et construction	-	-	133	133	116	116	116	na
	Autres	51	45	46	187	219	153	66	+ 29,4%
	Sous-total (2)	19 671	20 016	21 757	11 861	13 395	13 758	14 093	- 28,4%
	Total (1 + 2)	35 287	38 105	34 667	24 943	28 193	27 090	26 414	- 25,1%

Source : Gouvernement.

C. UN ENCADREMENT PROGRESSIF DE LA FISCALITÉ AFFECTÉE À POURSUIVRE

L'analyse de l'évolution du montant des taxes affectées montre l'efficacité de l'encadrement législatif qui a progressivement été instauré. Cette démarche doit être poursuivie.

1. Le plafonnement de la fiscalité affectée

L'encadrement de la fiscalité affectée consiste notamment à plafonner le montant affecté d'un certain nombre de taxes, la différence entre le rendement constaté de la taxe et le plafond étant généralement reversé au budget de l'État. C'est ce que l'on appelle l'« écrêtement ». La plupart des plafonds de taxes affectées figurent à l'article 46 de la loi de finances pour 2012⁽¹⁾. Introduit par amendement à l'Assemblée nationale à l'initiative du Gouvernement, le dispositif était conçu comme pérenne dans l'esprit du législateur, tout en permettant une clause de rendez-vous annuelle sur les niveaux des plafonds. Ils sont en effet réexaminés lors de l'examen du projet de loi de finances en fonction des rendements des taxes, des situations financières des organismes affectataires et de leurs besoins.

S'appliquant initialement à 46 taxes, le plafonnement des produits affectés a progressivement été étendu. Il concernait 102 taxes en 2019, pour un produit affecté prévisionnel de 9,5 milliards d'euros et un montant reversé au budget général de l'État de presque 1 milliard d'euros, soit 10,4 % du montant affecté.

ÉVOLUTION DU NOMBRE ET DU MONTANT DES TAXES AFFECTÉES PLAFONNÉES

Année	Nombre de taxes plafonnées*	Produit global des taxes plafonnées** (en millions d'euros)	Montant de l'écrêtement au profit du budget général de l'État (en millions d'euros)
2012	46	3 013	136
2013	57	5 206	218
2014	59	5 573	296
2015	80	7 914	391
2016	85	9 228	452
2017	89	9 972	621
2018	91	9 080	933
2019	102	9 463	986

* Par convention, le nombre de taxes plafonnées est égal au nombre de lignes figurant à l'article 46 de la loi de finances initiale pour 2012.

** Par convention, le produit global des taxes plafonnées est égal à la somme des plafonds prévus à l'article 46 de la loi de finances initiale pour 2012.

Source : Gouvernement.

Bien que les mécanismes du plafonnement et de l'écrêtement soient complexes, ils ont amélioré l'information du Parlement sur les taxes affectées et ont permis de maîtriser indirectement l'évolution des dépenses des affectataires.

(1) Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Le rapport du CPO précité a montré que les charges des opérateurs affectataires de taxes plafonnées ont diminué plus vite entre 2012 et 2017 que celles des opérateurs affectataires de taxes sans plafond (– 18,6 % au lieu de – 8,6 %). Cette différence est encore plus marquée lorsque le plafond est « mordant » (c'est-à-dire qu'il a été atteint), les charges des organismes concernés ayant alors diminué de 23,3 %.

Le plafonnement de plusieurs taxes affectées est régulièrement contesté. L'article 46 de la loi de finances pour 2012 fait d'ailleurs chaque année l'objet de nombreux amendements de parlementaires visant à augmenter ou à supprimer les plafonds de taxes affectées.

Le Rapporteur général est toutefois convaincu que le plafonnement permet d'atténuer les défauts de l'affectation de taxes. Sur le champ restreint aux seuls opérateurs de l'État, à l'exception du Fonds CMU qui finance des dépenses sociales, la somme des dix-neuf ressources affectées non plafonnées s'établirait à 1,9 milliard d'euros en 2019.

**RENDEMENT DES RESSOURCES AFFECTÉES NON PLAFONNÉES
AUX OPÉRATEURS DE L'ÉTAT**

(en millions d'euros)

Opérateur	Rendement prévisionnel ajusté 2019 selon le PLF 2019	En % du total
AFB - Agence française pour la biodiversité	284	15,0 %
Prélèvement sur la redevance pour pollutions diffuses (fraction Ecophyto)	41	2,2 %
Redevances des agences de l'eau	243	12,8 %
ANDRA - Agence nationale pour la gestion des déchets radioactifs	149	7,9 %
Contribution spéciale pour la gestion des déchets radioactifs - Conception	149	7,9 %
ANFr - Agence nationale des fréquences	0	0,0 %
Affectation d'une partie du produit de cession de la bande des 700 MHz	0	0,0 %
ANSÉS - Agence nationale de sécurité sanitaire, de l'alimentation, de l'environnement et du travail	2	0,1 %
Taxe sur les déclarations et notifications de produit du tabac	2	0,1 %
ANSP - Agence nationale de santé publique	0	0,0 %
Contribution perçue au profit de l'Institut national de prévention et d'éducation pour la santé (INPES)	0	0,0 %
CGLLS - Caisse de garantie du logement locatif social	576	30,4 %
Cotisation additionnelle versée par les organismes HLM et les SEM	186	9,8 %
Cotisation versée par les organismes HLM et les SEM	390	20,6 %
CNC - Centre national du cinéma et de l'image animée	689	36,4 %
Cotisations (normale et supplémentaire) des entreprises cinématographiques	9	0,5 %
Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public (taxe vidéo et VOD)	23	1,2 %
TSA - Taxe sur le prix des entrées aux séances organisées par les exploitants d'établissements de spectacles cinématographiques	146	7,7 %
TST - Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision - Fraction Distributeurs	295	15,6 %
TST - Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision - Fraction Éditeurs	216	11,4 %

Opérateur	Rendement prévisionnel ajusté 2019 selon le PLF 2019	En % du total
FS - Fonds de solidarité et FNSA depuis 2015	0	0,0 %
Contribution de solidarité en faveur des travailleurs privés d'emploi versée par les employeurs du secteur public et parapublic	0	0,0 %
INPI - Institut national de la propriété industrielle	184	9,7 %
Redevances perçues à l'occasion des procédures et formalités en matière de propriété industrielle ainsi que de registre du commerce et des sociétés, établies par divers textes	184	9,7 %
OFII - Office français de l'immigration et de l'intégration	1	0,1 %
Redevance perçue à l'occasion de l'introduction des familles étrangères en France	1	0,1 %
ONCFS - Office national de la chasse et de la faune sauvage	7	0,4 %
Droit de validation du permis de chasse	5	0,3 %
Droit d'examen du permis de chasse	1	0,1 %
Redevance pour délivrance initiale du permis de chasse	1	0,1 %
Total	1 892	100,0 %

Note : le Fonds CMU, bien qu'étant un opérateur de l'État, a été exclu de cette liste, compte tenu de la nature de ses dépenses.

Source : Gouvernement et tome I de l'annexe Voies et moyens du PLF pour 2019.

Le Rapporteur général estime qu'il est nécessaire d'élargir le champ du plafonnement des taxes affectées. Il note par ailleurs que l'article 18 de la LPFP 2018-2022 exige que l'absence de plafonnement de chaque taxe affectée non plafonnée fasse l'objet d'une justification en annexe au PLF. **À la connaissance du Rapporteur général, cette disposition n'est pas appliquée. Il faut y remédier.**

Il convient d'ajouter que la création de taxes affectées non plafonnées ne relève pas nécessairement de la loi de finances, si bien que de telles taxes peuvent être créées aisément. Pour permettre au Parlement de disposer d'une information cohérente et globale sur la fiscalité affectée à l'occasion de l'examen des projets de loi de finances, le Rapporteur général, s'inspirant des propositions du CPO ⁽¹⁾, recommande l'organisation d'un vote sur un article de la loi de finances présentant un tableau récapitulatif de l'ensemble de taxes affectées à des organismes autres que les collectivités territoriales et les organismes de sécurité sociale. Il pourrait même être envisagé de prévoir un monopole de la loi de finances pour la création de taxes affectées. Ces changements sont d'ordre organique et pourraient exiger une modification de l'article 36 de la LOLF.

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer, juillet 2018, propositions n° 3 et 4, p. 15.

2. L'encadrement de la fiscalité affectée par les lois de programmation des finances publiques

Plusieurs dispositions des lois de programmation des finances publiques ont également contribué à mieux encadrer la fiscalité affectée. Elles sont inégalement respectées.

La loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 ⁽¹⁾ a ainsi intégré le produit plafonné des taxes affectées à des tiers autres que les collectivités territoriales et la sécurité sociale dans le champ de la norme de dépenses dite « zéro valeur » qui était alors applicable.

Cette même loi avait également fixé un objectif de diminution annuelle du plafond des taxes affectées.

Tout en reconduisant des objectifs de diminution annuelle des plafonds et l'intégration des taxes affectées dans le champ de la norme de dépenses, la loi de programmation pour les années 2014 à 2019 ⁽²⁾ a poursuivi la démarche d'encadrement en déterminant une doctrine d'emploi de la fiscalité affectée et en prévoyant la rebudgétisation de certaines taxes.

La LPFP 2018-2022 comporte des dispositions relatives à la fiscalité affectée, en moins grand nombre. Elle ne comporte pas d'objectif de diminution des plafonds.

Son article 18 reprend toutefois la **doctrine d'emploi** de la fiscalité affectée de la LPFP 2014-2019. Selon ses termes, l'affectation d'une imposition de toutes natures à des tiers autres que les collectivités territoriales, les établissements publics de coopération intercommunale et les organismes de sécurité sociale ne peut être instituée ou maintenue que si la ressource obtenue répond à l'un des trois critères suivants :

- elle résulte d'un service rendu par l'affectataire à un usager et son montant s'apprécie sur des bases objectives ;
- elle finance au sein d'un secteur d'activité ou d'une profession des actions d'intérêt commun ;
- elle finance des fonds nécessitant la constitution régulière de réserves financières.

Le même article 18 pose le principe du plafonnement des taxes affectées, les taxes non plafonnées devenant l'exception. Pour donner plus de force à ce principe, il dispose que les affectations non plafonnées doivent faire l'objet d'une

(1) Loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017.

(2) Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019.

justification dans l'annexe *Voies et moyens* du PLF, mesure qui n'est pas appliquée, comme expliqué *supra*.

Enfin, afin que les plafonds ne soient pas fixés à un niveau très supérieur au rendement des taxes, rendant le dispositif inopérant, il prévoit que pour chaque taxe affectée plafonnée, le plafond prévu en loi de finances ne peut être supérieur de plus de 5 % au rendement attendu de la taxe.

Le Rapporteur général estime que ces dispositions devraient être plus rigoureusement suivies pour que l'affectation de recettes à des dépenses demeure exceptionnelle.

D. LES DISPOSITIONS DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019 RELATIVES AUX TAXES AFFECTÉES

L'article 83 de la loi de finances pour 2019 a procédé à des modifications concernant le plafonnement du produit affecté à des tiers de certaines taxes.

1. Le plafonnement de plusieurs taxes affectées

L'article 83 a modifié l'article 46 de la loi de finances pour 2012 pour y faire figurer de nouveaux plafonds.

- L'article 123 de la loi de finances pour 2019 a affecté une fraction du produit de la taxe sur les conventions d'assurance à Action Logement Services (ALS) pour compenser la perte de recettes qu'il a subie du fait des dispositions de la loi PACTE en matière de seuils d'effectifs. Cette nouvelle affectation a été accompagnée d'un plafonnement à 140 millions d'euros opéré par l'article 83.

- A également été introduit à l'article 46 un plafond de 420 millions d'euros par an de l'affectation à l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) du produit de la vente d'actifs carbone et du produit de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre. L'article 43 de la loi de finances pour 2013 ⁽¹⁾ avait prévu l'affectation de ces produits à l'ANAH dans la limite de 550 millions d'euros par an, montant qui n'a jamais atteint.

- Deux affectations nouvelles de taxes à la Société du Grand Paris (SGP) opérées par la loi de finances pour 2019 ont été plafonnées à l'article 46 de la loi de finances pour 2012 par l'article 83 précité.

En premier lieu, l'article 163 de la loi de finances pour 2019 a créé une taxe additionnelle régionale à la taxe de séjour perçue en Île-de-France et l'a affectée à la SGP. L'article 83 a plafonné la perception de son produit par la SGP à 20 millions d'euros.

(1) Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

En second lieu, l'article 166 de la loi de finances pour 2019 lui a affecté une fraction de la taxe sur les surfaces de stationnement prévue par l'article 1599 *quater* C du CGI. Elle a été plafonnée à 4 millions d'euros.

- Sont également entrées dans le champ des taxes affectées plafonnées deux impositions affectées à l'Agence nationale de sécurité sanitaire de l'alimentation, de l'environnement et du travail (ANSES) prévues par la directive européenne du 3 avril 2014 ⁽¹⁾ et transposées par l'ordonnance du 22 décembre 2016 ⁽²⁾ :

- le droit pour la réception, le stockage, le traitement, l'analyse et la publication des informations acquitté par le fabricant ou l'importateur de produits de tabac régi par l'article L. 3512-19 du code de la santé publique, dont l'affectation est désormais plafonnée à 2 millions d'euros ;

- le droit pour la réception, le stockage, le traitement, l'analyse et la publication des informations acquitté par le fabricant ou l'importateur de produits de vapotage régi par l'article L. 3513-12 du même code, dont l'affectation est désormais plafonnée à 8 millions d'euros.

- L'article 83 intègre en outre dans le champ des taxes affectées plafonnées la contribution à la vie étudiante, créée par la loi n° 2018-166 relative à l'orientation et à la réussite des étudiants ⁽³⁾. « *Due chaque année par les étudiants lors de leur inscription à une formation initiale dans un établissement supérieur* », aux termes de l'article L. 841-5 du code de l'éducation, elle est affectée à ces établissements et au centre régional des œuvres universitaires et scolaires (CROUS). Acquittée pour la première fois à l'occasion de la rentrée universitaire 2018, le produit affecté est désormais plafonné à hauteur de 95 millions d'euros. D'après les données transmises au Rapporteur général par le Gouvernement, le rendement prévisionnel de la contribution pour 2019 est de 135 millions d'euros.

2. Les suppressions d'affectation et les suppressions de plafonds

- Le IV de l'article 83 a supprimé l'affectation à l'Agence française de développement (AFD) d'une fraction de la taxe sur les transactions financières, prévue à l'article 235 *ter* ZD du CGI. En cohérence avec cette rebudgétisation, le plafond qui figurait à l'article 46 de la loi de finances pour 2012 au niveau de 270 millions d'euros a lui aussi été supprimé.

Le même article a aussi supprimé l'affectation à France Télévisions d'une fraction de la taxe sur les services fournis par les opérateurs de télécommunication

(1) Directive 2014/40/UE du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de fabrication, de présentation et de vente des produits du tabac et des produits connexes.

(2) Ordonnance n° 2016-1812 du 22 décembre 2016 relative à la lutte contre le tabagisme et à son adaptation et son extension à certaines collectivités d'outre-mer.

(3) Loi n° 2018-166 relative à l'orientation et à la réussite des étudiants.

(TOCE), dans la limite de 86,4 millions d'euros. Son rendement prévisionnel est de 272,4 millions d'euros pour 2019.

● En cohérence avec la suppression de plusieurs taxes à faible rendement opérée par l'article 26 de la loi de finances pour 2019, l'article 83 a supprimé les plafonds de plusieurs taxes affectées :

– la contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux applicable aux stations radioélectriques (TA-IFER) qui était prévue à l'article 158 de la loi de finances pour 2011 ⁽¹⁾ et affectée à l'Agence nationale des fréquences (ANFR) et à l'Agence nationale de sécurité sanitaire, de l'alimentation, de l'environnement et du travail (ANSES), dont les plafonds en vigueur en 2018 s'établissaient respectivement à 2,85 millions et 2,0 millions d'euros ;

– la taxe sur l'édition des ouvrages de librairie et la taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression qui étaient affectées au Centre national du livre (CNL) et prévues à l'article 1609 *undecies* du CGI à hauteur, au maximum, de 5,3 millions d'euros et de 29,4 millions d'euros. La suppression de ces ressources fiscales a été compensée à due concurrence par une affectation de crédits budgétaires ;

– la taxe sur les produits maritimes, la taxe sur les bois et plants de vigne et la taxe due par les exploitants agricoles producteurs de céréales, qui étaient affectées à FranceAgriMer et respectivement prévues à l'article 75 de la loi de finances pour 2003, à l'article 1606 du CGI et à l'article 1619 du même code. Des crédits budgétaires ont été substitués à ces recettes affectées.

● L'article 83 lui-même a supprimé plusieurs taxes, comme la taxe pour frais de contrôle, auparavant prévue à l'article 1609 *sextricies* du CGI, dont le produit était affecté à l'Autorité de régulation des activités ferroviaires et routières (ARAFER). Sa suppression représenterait une perte de 0,2 million d'euros environ en 2019 selon l'évaluation préalable de l'article 29 du PLF pour 2019.

Le Rapporteur général constate que le législateur a opéré plusieurs rebudgétisations de taxes affectées en loi de finances pour 2019, permettant ainsi d'améliorer la qualité du système budgétaire en le rendant plus conforme au principe d'universalité.

(1) Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

3. La modification du niveau des plafonds de certaines taxes affectées

a. Les augmentations de plafond

● L'Agence de financement des infrastructures de transports (AFITF) a bénéficié de l'augmentation du plafond du produit qui lui est affecté :

– de la TICPE, à hauteur de 177,7 millions d'euros (+ 17,3 %), le plafond atteignant désormais 1,206 milliard d'euros ;

– de la taxe sur les concessionnaires d'autoroute, dite « taxe d'aménagement du territoire » (TAT) à hauteur de 51,5 millions d'euros (+ 10,8 %), le plafond atteignant désormais 528,3 millions d'euros.

La hausse du plafond de ces taxes apporte une réponse au moins partielle aux importants besoins de financement des projets de l'AFITF.

● L'Agence nationale de l'habitat (ANAH) a bénéficié d'une augmentation du plafond de la taxe sur les logements vacants de 40 millions d'euros, celui-ci s'établissant désormais à 61 millions d'euros. Cette augmentation doit contribuer à la réalisation de l'objectif de réduction du nombre de logements considérés comme des passoires thermiques.

● L'Autorité des marchés financiers (AMF) et l'Autorité de régulation des activités ferroviaires et routières (ARAFER) ont bénéficié d'une augmentation des plafonds de leurs ressources affectées à hauteur respectivement de 2,5 millions d'euros et de 500 000 euros, compte tenu de la croissance de leur activité, ce qui les a portés respectivement à 96,5 millions d'euros et 8,8 millions d'euros.

L'augmentation du plafond du produit du droit dû à l'ARAFER par les entreprises ferroviaires qui utilisent le réseau ferré est toutefois atténuée par la suppression de la taxe pour frais de contrôle (voir *supra*).

● Le plafond de la contribution sur la cession à un éditeur ou un distributeur de services de télévision prévue à l'article 302 *bis* ZE du CGI qui était affectée au Centre national pour le développement du sport (CNDS) devenu l'Agence nationale du sport chargée de la haute performance sportive et du développement de l'accès à la pratique sportive, a été rehaussé de 25 à 40 millions d'euros. L'article 83 a parallèlement substitué au nom « Centre national pour le développement du sport (CNDS) » qui figurait à l'article 46 de la loi de finances pour 2012 le nom « Agence nationale du sport chargée de la haute performance sportive et du développement de l'accès à la pratique sportive » et a procédé à des modifications de coordination dans le code du sport, dans le code général des impôts et à l'article 59 de la loi de finances pour 2000 ⁽¹⁾. Le XV de l'article 83 renvoyait à un décret le soin de fixer la date d'entrée en vigueur de ces

(1) Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000.

dispositions de coordination. Le décret du 20 avril 2019 a fixé cette date au 24 avril 2019 ⁽¹⁾.

- La Société du Grand Paris (SGP) a aussi bénéficié d'une augmentation importante des plafonds d'affectation du produit de deux taxes qui s'est ajoutée à l'affectation de deux nouvelles taxes (voir *supra*) :

- le plafond du produit de la taxe annuelle sur les bureaux, commerces, locaux de stockages et de stationnement annexés à ces catégories de locaux perçue dans la région Île-de-France a été relevé de 395 à 500 millions d'euros ;

- le plafond de l'imposition forfaitaire sur le matériel roulant-circulant sur le réseau de transport ferroviaire et guidé géré par la RATP (IFER-STIF-RATP) a été relevé de 67 à 75 millions d'euros.

- Le plafond de l'affectation de taxe au centre technique des industries de la fonderie a été augmenté, passant de 5 à 5,441 millions d'euros, afin de poursuivre le mouvement enclenché en 2016 de basculement des crédits budgétaires vers un financement par taxe affectée.

- Les plafonds des taxes affectées aux établissements publics fonciers (EPF) de Nouvelle-Aquitaine et de Mayotte ont été respectivement augmentés de 9,5 millions d'euros (+ 37,3 %) et de 400 000 euros (+ 100 %) pour faire face à l'évolution de leurs besoins opérationnels. Les plafonds des produits de taxes affectées aux autres EPF - à l'exception notable de l'EPF de Guyane - ont été diminués pour un montant total de 9,9 millions d'euros.

(1) Décret n° 2019-347 du 20 avril 2019 portant application de l'article 83 de la loi n° 2019-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 et de l'article 11 du décret n° 2019-346 du 20 avril 2019 modifiant les dispositions du code du sport (partie réglementaire).

**TAXES AFFECTÉES AYANT FAIT L'OBJET D'UNE AUGMENTATION DE PLAFOND
EN LOI DE FINANCES INITIALE POUR 2019**

(en milliers d'euros, sauf mention contraire)

Intitulé de la taxe	Organisme bénéficiaire	Plafond 2018	Plafond 2019	Variation du plafond	En %
Taxe annuelle sur les logements vacants	Agence nationale de l'habitat (ANAH)	21 000	61 000	+ 40 000	+ 190,5%
Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes	Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF)	476 800	528 300	+ 51 500	+ 10,8%
Droit dû par les entreprises ferroviaires pour l'autorité de régulation des activités ferroviaires	Autorité de régulation des activités ferroviaires et routières (ARAFER)	8 300	8 800	+ 500	+ 6,0%
Fraction affectée du produit du relèvement du tarif de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) sur le carburant gazole	Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF)	1 028 164	1 205 815	+ 177 651	+ 17,3%
Droits et contributions pour frais de contrôle	Autorité des marchés financiers (AMF)	94 000	96 500	+ 2 500	+ 2,7%
Contribution sur la cession à un éditeur ou un distributeur de services de télévision	Agence nationale du sport chargée de la haute performance sportive et du développement de l'accès à la pratique sportive	25 000	40 000	15 000	+ 60,0 %
Taxe affectée au financement du Centre Technique des industries de la fonderie	Centre technique des industries de la fonderie (CTIF)	5 000	5 441	+ 441	+ 8,8%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de Nouvelle-Aquitaine	25 500	35 000	+ 9 500	+ 37,3%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier et d'aménagement de Mayotte	400	800	+ 400	+ 100,0%
Taxe annuelle sur les bureaux, commerces, locaux de stockages et de stationnement	Société du Grand Paris (SGP)	395 000	500 000	+ 105 000	+ 26,6%
Imposition forfaitaire sur le matériel roulant-circulant sur le réseau de transport ferroviaire et guidé géré par la RATP (IFER-STIF-RATP)	Société du Grand Paris (SGP)	67 000	75 000	+ 8 000	+ 11,9%

Source : données transmises au Rapporteur général par le Gouvernement.

b. Les diminutions de plafond

Huit plafonds de taxes affectées à des centres techniques industriels (CTI) ou à des comités professionnels de développement économiques (CPDE) ont été abaissés pour un montant total de 10,4 millions d'euros. Les modalités d'affectation du produit de taxes aux CTI-CPDE ont également fait l'objet de modifications législatives concernant la fixation du taux de certaines de ces taxes (voir *infra*).

Les plafonds des agences de Guadeloupe et de Martinique pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone des « cinquante pas géométriques » ont également été abaissés de 100 000 euros, soit 6,6 %.

Parmi les dispositions relatives à la création et au financement de l'Agence nationale du sport chargée de la haute performance et du développement de l'accès à la pratique du sport figure l'abaissement de 73,844 millions à 71,844 millions d'euros de la fraction des prélèvements sur les jeux de loterie et les paris sportifs qui était affectée au CNDS et qui est désormais affectée à l'agence précitée (voir *supra*).

**TAXES AFFECTÉES AYANT FAIT L'OBJET D'UNE DIMINUTION DE PLAFOND
EN LOI DE FINANCES INITIALE POUR 2019**

(en milliers d'euros, sauf mention contraire)

Intitulé de la taxe	Organisme bénéficiaire	Plafond 2018	Plafond 2019	Variation	En %
Vente d'actifs carbone et mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre*	Agence nationale de l'habitat (ANAH)	550 000	420 000	- 130 000	- 23,6%
Prélèvement sur les jeux exploités par la FdJ hors paris sportifs	Centre national pour le développement du sport (CNDS)	73 844	71 844	- 2 000	- 2,7%
Taxe sur les titulaires d'ouvrages de prise d'eau, rejet d'eau ou autres ouvrages hydrauliques destinés à prélever ou à évacuer des volumes d'eau, dite « taxe hydraulique »	Voies navigables de France (VNF)	127 800	127 500	- 300	- 0,2%
TA-CFE - fraction CCI-R de la Taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises pour frais de chambres de commerce et d'industrie de région	Chambres de commerce et d'industrie de région (CCI-R)	549 000	449 000	- 100 000	- 18,2%
Taxe pour obstacle sur les cours d'eau, taxe pour stockage d'eau en période d'étiage, taxe pour la protection du milieu aquatique, redevance pour pollutions diffuses (sauf fraction ONEMA), Redevances pour pollution de l'eau et redevance pour modernisation des réseaux de collecte	Agences de l'eau	2 280 000	2 105 000	- 175 000	- 7,7%
Taxe pour le développement des industries de l'ameublement ainsi que des industries du bois	CTI de la filière Bois - Comité professionnel de développement des industries françaises de l'ameublement et du bois (CODIFAB) ; Institut technologique FCBA (Filière cellulose, bois, ameublement) ; Centre technique de la mécanique (CETIM)	13 300	12 477	- 823	- 6,2%
Taxe pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de	CTC - Comité professionnel de développement Cuir, Chaussure,	13 250	12 430	- 820	- 6,2%

Intitulé de la taxe	Organisme bénéficiaire	Plafond 2018	Plafond 2019	Variation	En %
la ganterie et de la chaussure	Maroquinerie				
Taxe pour le développement des industries de l'horlogerie, bijouterie, joaillerie, orfèvrerie et arts de la table	Comité professionnel de développement de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie et des arts de la table (Francéclat)	13 500	12 477	- 1 023	- 7,6%
Taxe pour le développement des industries de l'habillement	Comité de développement et de promotion de l'habillement - DEFI	10 000	9 381	- 619	- 6,2%
Taxe pour le développement des industries de la mécanique et de la construction métallique, des matériels et consommables de soudage et produits du décolletage, de construction métallique et des matériels aérauliques et thermiques	CTI de l'Industrie : CT des indus. mécaniques (CETIM), CT de l'industrie du décolletage (CTDEC), CTI de la construction métallique (CTICM), CT des indus. aérauliques et thermiques (CETIAT), et Institut de soudure	70 050	65 713	- 4 337	- 6,2%
Taxe pour le développement des industries des matériaux de construction regroupant les industries du béton, de la terre cuite et des roches ornementales et de construction	CTI des matériaux : Centre d'étude et de recherche de l'industrie du béton (CERIB) ; Centre technique de matériaux naturels de construction (CTMNC)	14 000	12 120	- 1 880	- 13,4%
Taxe affectée au financement d'un nouveau Centre technique industriel de la plasturgie et des composites	Centres techniques industriels de la plasturgie et des composites	6 500	6 098	- 402	- 6,2%
Taxe affectée au financement de l'institut des corps gras	Institut des corps gras (ITERG)	709	666	- 43	- 6,1%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de Lorraine	25 275	24 000	- 1 275	- 5,0%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de Normandie	14 970	14 250	- 720	- 4,8%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de l'Ouest Rhône-Alpes	30 769	30 430	- 339	- 1,1%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur	56 500	55 880	- 620	- 1,1%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de la région Île-de-France	192 747	190 634	- 2 113	- 1,1%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier Nord-Pas-de-Calais	74 725	70 990	- 3 735	- 5,0%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier d'Occitanie	33 000	32 640	- 360	- 1,1%
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de Bretagne	21 648	21 400	- 248	- 1,1%

Intitulé de la taxe	Organisme bénéficiaire	Plafond 2018	Plafond 2019	Variation	En %
Taxes spéciales d'équipement	Établissement public foncier de Vendée	9 890	9 400	- 490	- 5,0%
Taxes spéciales d'équipement	Agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des « 50 pas géométriques » en Guadeloupe	1 515	1 415	- 100	- 6,6%
Taxes spéciales d'équipement	Agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des « 50 pas géométriques » en Martinique	1 515	1 415	- 100	- 6,6%
Taxe affectée au financement du Centre technique de l'industrie des papiers, cartons et celluloses	Centre technique de l'industrie des papiers, cartons et celluloses	3 100	2 607	- 493	- 15,9%

* Par convention, la baisse du plafond des ressources issues de la vente d'actifs carbone et de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre n'est pas une baisse de plafond d'après le Gouvernement, car ce dernier ne prend en compte que les plafonds figurant à l'article 46 de la loi de finances pour 2012. La loi de finances pour 2019 a instauré un plafond à cette ressource à l'article 46 de la loi de finances pour 2012 en supprimant concomitamment le plafond qui figurait auparavant à l'article 43 de la loi de finances pour 2013.

Source : Gouvernement.

4. Les taxes affectées aux centres techniques industriels et aux comités professionnels

La commission des finances de l'Assemblée nationale a étudié avec attention la question des taxes affectées aux centres techniques industriels (CTI) et aux comités professionnels de développement économique (CPDE). Elle a ainsi organisé deux tables rondes dédiées à ce sujet ⁽¹⁾.

a. Des organismes exerçant des missions d'intérêt général financés par des taxes affectées plafonnées

- Créés par la loi du 22 juillet 1948, les **CTI** ont pour mission la modernisation de l'industrie, la promotion du progrès technique et l'adaptation des entreprises aux besoins du marché, par des activités de recherche développement, d'innovation et de diffusion des connaissances techniques. On compte aujourd'hui vingt-et-un CTI, dont treize sous la tutelle du ministère de l'économie et des finances et huit sous la tutelle du ministère de l'agriculture.

Les **CPDE**, créés par la loi du 22 juin 1978, ont pour mission la promotion des produits des entreprises et leur développement international. Il y a aujourd'hui quatre CPDE, sous la tutelle du ministère de l'économie et des finances.

En 2019, onze CTI et quatre CPDE perçoivent le produit de dix taxes affectées, définies par la loi de finances rectificative pour 2003 ⁽²⁾. L'ensemble de ces taxes font l'objet d'un plafonnement par l'article 46 de la loi de finances pour 2012.

(1) Commission des finances de l'Assemblée nationale, réunions du mercredi 6 mars 2019 ([lien](#)).

(2) Loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003.

En 2019, elles percevraient des taxes qui leur sont affectées pour un montant de 163,3 millions d'euros.

TAXES AFFECTÉES AUX CTI/CPDE DU SECTEUR INDUSTRIEL

(en millions d'euros)

CTI/CPDE	Taxe affectée	Rendement prévisionnel 2019 (PLF 2019)	Plafond 2019	Reversement prévisionnel 2019
Comité de développement et de promotion de l'habillement (DEFI)	Taxe pour le développement des industries de l'habillement	10,0	9,4	0,6
Comité professionnel de développement des industries françaises de l'ameublement et du bois (CODIFAB); Institut technologique filière cellulose, bois, ameublement (FCBA); Centre technique des industries mécaniques (CETIM)	Taxe pour le développement des industries de l'ameublement ainsi que des industries du bois	14,2	12,5	1,7
Comité professionnel de développement cuir, chaussures, maroquinerie (CTC)	Taxe pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de la ganterie et de la chaussure	16,6	12,4	4,1
Centre d'étude et de recherche de l'industrie du béton (CERIB) et Centre technique de matériaux naturels de construction (CTMNC)	Taxe pour le développement des industries des matériaux de construction regroupant les industries du béton, de la terre cuite et des roches ornementales et de construction	14	12,1	1,9
Centre technique des industries de la fonderie (CTIF)	Taxe pour le développement des industries de la fonderie	6,0	5,4	0,6
Centre technique industriel de la plasturgie et des composites (CTIPC)	Taxe pour le développement des industries de la transformation des matières plastiques et des composites à matrice organique	10,0	6,1	3,9
Centres techniques industriels de la mécanique (CETIM, Centre technique des industries mécaniques et du décolletage, Centre technique industriel de la construction métallique, Centre technique des industries aéronautiques et thermiques, Institut de soudure)	Taxe pour le développement de l'industrie mécanique et décolletage	75,0	65,7	9,3
Centre technique de l'industrie des papiers, cartons et celluloses (CTP)	Taxe pour le développement des industries de fabrication du papier, du carton et de la pâte de cellulose	3,5	2,6	0,8
Comité professionnel de développement de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie et des arts de la table (Francéclat)	Taxe pour le développement des industries de l'horlogerie, bijouterie, joaillerie et orfèvrerie ainsi que des arts de la table	13,3	12,5	0,8
Institut des corps gras (ITERG)	Taxe pour le développement de l'industrie de la transformation des corps gras végétaux et animaux	0,7	0,7	-
Total		163,3	139,4	23,7

Note : des écarts entre la différence entre le plafond et le rendement prévisionnel d'une part, et le reversement prévisionnel d'autre part, peuvent s'expliquer par des effets d'arrondis.

Source : commission des finances, d'après le tome I de l'annexe Voies et moyens au PLF pour 2019.

• Dans son rapport de 2018 consacré aux taxes affectées, le CPO évoque la possibilité de transformer les taxes affectées à faible rendement et notamment les taxes affectées aux CTI/CPDE en **contributions volontaires obligatoires (CVO)** ⁽¹⁾. Celles-ci auraient l'avantage, selon le CPO, de ne pas constituer des prélèvements obligatoires « *ni des aides d'État au sens du droit européen et d'être d'un usage souple* ».

Toutefois, les travaux de la commission des finances et ceux du groupe de travail sur les plateformes d'accélération vers l'industrie du futur ⁽²⁾ **ne plaident pas pour cette solution.**

Les deux tables rondes organisées par la commission des finances ont montré qu'une telle transformation entraînerait des pertes de recettes importantes pour certains CTI/CPDE, notamment au titre des importations comme le montre le tableau ci-après. La CVO est en effet fondée sur le principe du volontariat. La taxation des importations dépendrait donc de la volonté de l'importateur de travailler en collaboration avec les autres acteurs du marché. Le rapport du groupe de travail précité a montré qu'avec l'instauration de CVO, « *la possibilité de faire cotiser les importations disparaîtrait [...] avec des impacts très différenciés selon les centres* ». Le recouvrement risquerait en outre d'être moins efficace qu'actuellement. Les représentants des CTI/CPDE participant à l'une des deux tables rondes se sont unanimement prononcés contre la transformation des taxes affectées en CVO, s'inquiétant en particulier de la moindre implication de l'État dans la gouvernance qu'elle entraînerait et de l'impact qu'elle aurait sur la solidarité financière qui existe actuellement entre les grands groupes et les PME.

PART DU PRODUIT DES TAXES AFFECTÉES AUX CTI ET CPDE PROVENANT DES IMPORTATIONS

Taxes	CTI/CPDE concernés	Part de la taxe issue des importations (ordre de grandeur)
Taxe pour le développement de l'industrie de la transformation des corps gras végétaux et animaux	ITERG	4 %
Taxe pour le développement des industries de l'horlogerie, bijouterie, joaillerie, orfèvrerie et arts de la table	Francéclat	16 %
Taxe pour le développement des industries de l'habillement	DEFI	33 %
Taxe pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de la ganterie et de la chaussure	CTC	34 %
Taxe sur le papier, le carton et la pâte de cellulose	CTP	Non connue

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, Les taxes affectées : des instruments à faible rendement, p. 16, juillet 2018.

(2) Mme Anne-Laure Cattelot, MM. Bruno Grandjean, Jean-Pierre Tolo Jean-Louis Sikorav, Ghislain Brocart, Julien Dubertret et François-Xavier Boell, Les plateformes d'accélération vers l'industrie du futur : organisation, missions et financement des centres techniques industriels (CTI) et des comités de développement économique (CPDE), mai 2019 ([lien](#)).

Taxes	CTI/CPDE concernés	Part de la taxe issue des importations (ordre de grandeur)
Taxe affectée au financement du Centre technique des industries de la fonderie	CTIF	22 %
Taxe affectée au financement du Centre technique industriel de la plasturgie et des composites	CTIPC	12 %
Taxe pour le développement des industries des matériaux de construction regroupant les industries du béton, de la terre cuite et des roches ornementales et de construction	CERIB et CTMNC	0,4 % pour les produits du béton et 5 % pour les produits liés aux matériaux naturels de construction
Taxe pour le développement des industries de l'ameublement ainsi que des industries du bois	CODIFAB - FCBA - CETIM	24 % pour les produits d'ameublement et 2 % pour les produits du bois
Taxe pour le développement des industries de la mécanique et de la construction métallique, des matériels et consommables de soudage et produits du décolletage, de construction métallique et des matériels aérauliques et thermiques	CETIM – CTICM – CETIAT - Institut de Soudure	Pas de taxation d'importations

Source : Gouvernement.

Le groupe de travail auquel participait Mme Anne-Laure Cattelot a par ailleurs insisté sur le fait que les **CTI et les CPDE ne sont pas des opérateurs de l'État et ne sont pas inclus dans le champ des administrations publiques. Les taxes qui leur sont actuellement affectées ne sont pas comptabilisées comme des prélèvements obligatoires** et leurs dépenses ne sont pas comptabilisées comme des dépenses publiques, les plaçant ainsi dans une situation tout à fait singulière⁽¹⁾. L'argument selon lequel la transformation de ces taxes en CVO permettrait de diminuer le niveau de prélèvements obligatoires ne tiendrait donc pas, sauf à ce qu'il y ait un risque avéré de reclassement comptable des CTI/CPDE dans le champ des administrations publiques.

b. Un mécanisme permettant de minimiser l'écèlement des taxes affectées aux CTI/CPDE par une baisse des taux

Pour réduire l'écèlement au profit de l'État du produit des taxes affectées aux CTI et aux CPDE, un amendement de M. Xavier Roseren⁽²⁾, sous-amendé par le Gouvernement, a introduit une disposition visant à abaisser certains taux de taxes affectées aux CTI et aux CPDE. Il s'agissait de réduire l'écèlement au profit du budget général de l'État en diminuant concomitamment le taux des taxes.

Conformément à ces dispositions, l'arrêté du 27 décembre 2018 portant fixation des taux des taxes fiscales affectées aux centres techniques industriels et aux comités professionnels de développement économique a révisé les taux applicables. Le tableau ci-dessous les récapitule.

(1) Annexe VI du rapport du groupe de travail précité, p. 255.

(2) Amendement n° I-1841 de M. Xavier Roseren au projet de loi de finances pour 2019 (n° 1255).

BAISSES DE TAUX DE TAXES OPÉRÉES PAR L'ARTICLE 86 DE LA LFI 2019

(en pourcentage)

Taxe	Taux antérieur à la LFI 2019	Taux prévus par l'article 86 de la LFI	Taux applicable au 1 ^{er} janvier 2019
Taxe pour le développement des industries de l'ameublement ainsi que des industries du bois	0,20 0,10	0,18 0,09 (révision possible dans un intervalle compris entre 0,15 et 0,20 pour le 1 ^{er} et entre 0,05 et 0,10 pour le 2 nd)	0,18 0,09
Taxe pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de la ganterie et de la chaussure	0,18	Révision possible dans un intervalle compris entre 0,14 et 0,18	0,145
Taxe pour le développement des industries de l'horlogerie, bijouterie, joaillerie et orfèvrerie ainsi que des arts de la table	0,20	Révision possible dans un intervalle compris entre 0,16 et 0,20	0,19
Taxe pour le développement des industries de l'habillement	0,07	Révision possible dans un intervalle compris entre 0,05 et 0,07	0,0675
Taxe pour le développement des industries suivantes :			
– mécanique et décolletage,	0,1	0,09 (révision possible dans un intervalle compris entre 0,08 et 0,1)	0,09
– matériels et consommables de soudage,	0,1	0,1 (révision possible dans un intervalle compris entre 0,08 et 0,1)	0,09
– construction métallique	0,3	0,28 (révision possible dans un intervalle compris entre 0,24 et 0,3)	0,28
– et matériels aérauliques et thermiques	0,14	0,14 (révision possible dans un intervalle compris entre 0,11 et 0,14)	0,135
Taxe pour le développement des industries des matériaux de construction regroupant :			
– les industries du béton,	0,35	intervalle compris entre 0,30 et 0,35	0,33
– de la terre cuite,	0,40	intervalle compris entre 0,38 et 0,40	0,38
– et des roches ornementales et de construction	0,20	intervalle compris entre 0,18 et 0,20	0,20
Taxe pour le développement des industries de la fonderie	0,1	Intervalle compris entre 0,08 et 0,1	0,1
Taxe pour le développement des industries de la transformation des matières plastiques et des composites à matrice organique (résines thermoplastiques et thermodurcissables)	0,05 (part du CA inférieure ou égale à 100 M€) 0,02 (part du CA supérieure à 100 M€ et inférieure à 200 M€) 0,01 (part du CA supérieur ou égal à 200 M€)	0,033 0,013 0,007	0,033 0,013 0,007
Taxe pour le développement des industries de fabrication du papier, du carton et de la pâte de cellulose	0,04 Révision possible dans un intervalle compris entre 0,04 et 0,06	Révision possible dans un intervalle compris entre 0,02 et 0,06	0,02

Source : article 86 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 et arrêté du 27 décembre 2018 portant fixation des taux des taxes fiscales affectées aux centres techniques industriels et aux comités professionnels de développement économique.

5. Les dispositions relatives à la répartition des ressources affectées aux agences de l'eau et aux chambres de commerce et d'industrie

a. Les dispositions relatives aux agences de l'eau

L'article 46 de la loi de finances pour 2012 fixe à 2,1 milliards d'euros le plafond global des ressources des agences de l'eau à partir de 2019. Le PLF pour 2018 prévoyait une application de ce plafond dès 2018, mais le législateur a finalement décidé, sur une initiative gouvernementale, qu'en 2018 le plafond serait fixé à 2,28 milliards d'euros, soit le rendement prévisionnel des ressources des agences de l'eau cette année-là. La loi de finances pour 2018 prévoyait également un prélèvement de 200 millions d'euros sur les ressources des agences de l'eau en 2018.

L'article 83 de la loi de finances pour 2019 a modifié l'article 46 de la loi de finances pour 2012 pour qu'il indique que le montant du plafond applicable à chaque agence de l'eau est défini par un arrêté conjoint des ministres chargés de l'écologie et du budget, tout en encadrant le pouvoir réglementaire en fixant pour chaque agence une part « cible » du plafond global qui lui est applicable. Le montant du plafond de ressources de chaque agence défini par l'arrêté ne peut être supérieur ou inférieur à 4 % de la part « cible ».

Conformément aux dispositions de l'article 83 de la loi de finances pour 2019, l'arrêté du 27 février 2019 relatif à la détermination du plafond annuel des taxes et redevances perçues par chaque agence de l'eau pour l'année 2019 a fixé ces plafonds par agence. Les taux ainsi fixés respectent la limite de 4 % : l'écart le plus important s'établit à 3,4 %.

PLAFONDS DES RESSOURCES AFFECTÉES AUX AGENCES DE L'EAU

Affectataire	Article 83 de la LFI 2019	Arrêté du 27 février 2019		Écart LFI/arrêté
	Part du plafond global	Part du plafond global	Plafond en millions d'euros	
Agence de l'eau Adour-Garonne	13,59 %	13,26 %	279,2	- 2,4 %
Agence de l'eau Artois-Picardie	6,41 %	6,52 %	137,3	+ 1,7 %
Agence de l'eau Loire-Bretagne	16,63 %	16,29 %	342,9	- 2,0 %
Agence de l'eau Rhin-Meuse	7,36 %	7,33 %	154,4	- 0,4 %
Agence de l'eau Rhône-Méditerranée-Corse	24,56 %	24,08 %	506,8	- 2,0 %
Agence de l'eau Seine-Normandie	31,45 %	32,51 %	684,4	+ 3,4 %

Source : arrêté du 27 février 2019 relatif à la détermination du plafond annuel des taxes et redevances perçues par chaque agence de l'eau pour l'année 2019.

L'article 46 de la loi de finances pour 2012, dans sa version issue de l'article 83 de la loi de finances pour 2019 et actuellement en vigueur, dispose que pour chacune des agences, la part des recettes excédant le plafond individuel est reversée au budget général. Toutefois, si la somme des recettes perçues par l'ensemble des agences est inférieure au plafond global, alors le reversement de

chaque agence ayant dépassé son plafond individuel est réduit « *au prorata des dépassements réalisés par chaque agence, de l'écart entre la somme des recettes perçues après soustraction des montants susmentionnés et le plafond* ».

b. Les dispositions relatives aux chambres de commerce et d'industrie

Le plafond du produit de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises (TA-CFE) visée au II de l'article 1600 du CGI, affecté aux chambres de commerce et d'industrie (CCI), a été abaissé de 549 millions d'euros en 2018 à 449 millions d'euros en 2019 et à 349 millions d'euros en 2020 par l'article 83 de la loi de finances pour 2019. Cette baisse a fait suite à la diminution de 150 millions d'euros du plafond du produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (TA-CVAE, visée au 2 du III de l'article 1600 du CGI) opérée par la loi de finances pour 2018.

Par cette diminution, le législateur a entendu favoriser la « *réduction simultanée des dépenses publiques et des prélèvements obligatoires qui pèsent sur les entreprises* » et « *un réexamen des missions des CCI* »⁽¹⁾.

Pour lier ces deux objectifs, sur une initiative parlementaire⁽²⁾, l'article 83 prévoit parallèlement un mécanisme d'adaptation du taux de la TA-CFE versée par les entreprises. Il évoluerait chaque année dans la même proportion que le plafond d'affectation de la taxe aux CCI pour garantir que la baisse du plafond entraîne une diminution à due proportion de la charge fiscale.

À l'initiative du Rapporteur général⁽³⁾, l'article 83 de la loi de finances pour 2019 a instauré un **dispositif exceptionnel de répartition de la taxe pour frais de chambre**, applicable en 2019. La création de ce dispositif part du constat que le système actuel, qui s'appuie sur des critères essentiellement historiques, ne permet pas une répartition optimale du produit de la fiscalité affectée entre les CCI, en ne prenant pas en compte les évolutions de leurs organisations et de leurs missions⁽⁴⁾.

Il existait bien déjà un fonds de péréquation, mais dont une faible part seulement correspondait à une véritable péréquation au profit des CCI les plus fragiles et selon des modalités inadaptées. Ce fonds ne finançait que des projets de modernisation, sans contribuer à la mise en œuvre des missions des CCI elles-mêmes.

Le dispositif transitoire créé par la LFI pour 2019 prévoit d'abord que le financement de CCI France n'est plus fixé en pourcentage des plafonds de la taxe pour frais de chambre, mais qu'un seuil minimal en valeur lui est attribué. Il a été

(1) *Évaluation préalable de l'article 29 du projet de loi de finances pour 2019.*

(2) *Amendement n° I-2529 de Mme Stella Dupont et de plusieurs de ses collègues à l'article 29 du PLF pour 2019 (n° 1255).*

(3) *Mmes Stella Dupont et Valérie Oppelt avaient souligné le besoin d'un renforcement de la péréquation au sein des CCI dans le rapport d'information de la mission d'information commune sur les chambres de commerce et d'industrie n° 1189, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 24 juillet 2018.*

(4) *La répartition de la taxe pour frais de chambre est fixée à l'article 1600 du code général des impôts.*

fixé à 19 millions d'euros pour 2019. Selon les dispositions de la loi de finances, il revenait à CCI France de répartir dès 2019 le solde de la TA-CVAE – un peu plus de 200 millions d'euros – entre les CCI de région (CCIR), en complément de la TA-CFE qui reste affectée en 2019 à chaque CCIR selon des modalités que la loi de finances n'a pas modifiées. La répartition effectuée par CCI France devait se fonder sur « *les études économiques de pondération réalisées lors du dernier renouvellement général* ». L'article 49 de la loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises dite « loi Pacte »⁽¹⁾ a toutefois supprimé cette précision afin de permettre à l'assemblée générale de CCI France de faire adopter une répartition rectificative de la taxe en 2019.

Le système tel que conçu par l'article 83 doit permettre éventuellement de compenser la baisse de TA-CFE subie par telle ou telle CCI par une nouvelle répartition de la TA-CVAE, en fonction de ses besoins de financements et de sa situation financière.

Le dispositif prévoit en outre un socle de financement minimal pour chaque CCI territoriale dont le périmètre comprend au moins 70 % de communes classées en zone de revitalisation rurale. Il prend la forme d'une dotation destinée à financer un **seuil minimal d'activité consulaire (SMAC)** défini par un barème fixé par arrêté du ministre de tutelle des CCI. L'arrêté du 6 mai 2019 relatif au seuil minimal d'activité consulaire a précisé que ce seuil était fixé en fonction du nombre d'entreprises ressortissantes tel que déterminé par l'étude économique de pondération.

**SEUIL MINIMAL D'ACTIVITÉ CONSULAIRE DANS L'HEXAGONE
TEL QUE DÉFINI PAR L'ARRÊTÉ DU 6 MAI 2019**

Nombre de ressortissants	SMAC
6 000 ou moins	1 300 000 €
> 6 000 et < ou égal à 10 000	1 600 000 €
> 10 000 et < ou égal à 12 500	1 900 000 €
> 12 500	2 400 000 €

Note : un barème spécifique a été fixé pour les CCI d'outre-mer.

Source : arrêté du 6 mai 2019 relatif au seuil minimal d'activité consulaire.

L'arrêté précise en outre que chaque CCI territoriale bénéficie d'une dotation de la part de la CCIR à laquelle elle est rattachée, laquelle ne peut être inférieure au montant du barème ci-dessus ni au montant perçu par la chambre en 2018 affecté d'un coefficient de baisse de 10 %. La dotation ne peut pas, par ailleurs, être supérieure aux montants perçus par la chambre en 2018. Ces montants correspondent à la totalité de la taxe pour frais de chambre versée par la CCIR, y compris les montants perçus au titre de la péréquation.

(1) Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises.

L'arrêté prévoit une certaine souplesse dans l'application du barème, puisque le montant de la dotation versée en 2019 aux CCI rurales peut s'en écarter pour tenir compte de la situation financière de chaque CCI, si son fonds de roulement est supérieur à 120 jours ou inférieur à 60 jours.

Aux termes de l'article 83 de la loi de finances, dans sa version initiale, les CCI éligibles à cette dotation devaient en contrepartie s'engager dans un **processus de réunion** avant le 1^{er} août de chaque année si elles se situaient dans le même département. L'article 50 de la loi Pacte a toutefois supprimé cette condition, prévoyant explicitement qu'elle ne s'appliquait pas. Les auteurs de l'amendement sénatorial à l'origine de la suppression de cette obligation l'ont expliquée par la nécessité de prendre en compte la pluralité des bassins économiques à l'intérieur de certains départements ⁽¹⁾.

Suivant les dispositions législatives et leurs précisions réglementaires en vigueur, l'assemblée générale de CCI France du 4 juin 2019 a procédé au vote de la répartition de la TA-CVAE. Le tableau ci-dessous, transmis au Rapporteur général par CCI France, présente cette répartition.

(1) *Compte rendu des débats du Sénat, séance du 30 janvier 2019.*

RÉPARTITION DE LA TA-CVAE 2019

RÉGION	Produit de TACVAE total 2018 (y compris FP 2018)	Produit de TACVAE 2018 hors FP 2018 ZRR et DROM	Produit de TACVAE estimé 2019 au prorata de la TACVAE 2018 hors FP 2018	Prélèvement à la source de l'enveloppe SMAC ZRR de 12,128 M€ au prorata de la TACVAE 2018 hors FP 2018 ZRR et DROM	Répartition du solde de TACVAE 2019 au prorata de la TACVAE 2018 hors FP 2018 ZRR et DROM	Répartition de la 1ère sous-enveloppe SMAC ZRR de 7,745 M€ à l'identique du FP 2018 ZRR	Répartition de la 2ème sous-enveloppe SMAC ZRR de 4,383 M€ en fonction de la différence entre la dotation minimale de chaque CCI ZRR selon l'arrêté SMAC et la TFC moyenne 2018 CCI - 13,59 %	Répartition enveloppe SMAC ZRR de 12,128 M€ bonus SMAC + enveloppe SMAC DROM 2,421 M€	TACVAE nécessaire pour permettre aux DROM d'atteindre le SMAC	Proposition de répartition de la TACVAE 2019 incluant le dispositif SMAC
	a	b	c	d	e = c - d	f	g	h = f + g	i	j = e + h
CCI AUVERGNE / RHÔNE-ALPES	22 653 063	21 804 242	22 766 417	1 391 003	21 375 414	848 821	427 459	1 276 280	-	22 651 694
CCI BOURGOGNE / FRANCHE-COMTÉ	8 552 169	8 024 903	8 379 025	511 949	7 867 076	527 266	244 990	772 256	-	8 639 332
CCI BRETAGNE	8 852 300	8 852 300	9 242 933	564 733	8 678 200	-	-	-	-	8 678 200
CCI CENTRE VAL DE LOIRE	6 157 451	5 787 253	6 042 632	369 198	5 673 434	370 198	383 019	753 217	-	6 426 651
CCI CORSE	1 584 355	1 355 698	1 415 522	86 487	1 329 035	228 657	273 362	502 019	-	1 831 055
CCI GRAND EST	15 021 114	13 921 747	14 536 084	888 139	13 647 946	1 099 367	421 871	1 521 238	-	15 169 184
CCI HAUTS DE FRANCE	15 402 789	15 402 789	16 082 482	982 622	15 099 860	-	-	-	-	15 099 860
CCI NORMANDIE	11 496 686	11 496 686	12 004 011	733 432	11 270 579	-	-	-	-	11 270 579

CCI NOUVELLE AQUITAINE	17 444 852	15 627 576	16 317 188	996 962	15 320 226	1 817 276	1 064 934	2 882 210	-	18 202 435
CCI OCCITANIE	19 133 454	16 748 977	17 488 074	1 068 502	16 419 572	2 384 477	1 302 861	3 687 338	-	20 106 909
CCI PARIS/ÎLE-DE-FRANCE	46 914 656	46 914 656	48 984 901	2 992 924	45 991 977	-	-	-	-	45 991 977
CCI PAYS-DE-LA-LOIRE	7 727 730	7 588 675	7 923 547	484 120	7 439 427	139 055	80 203	219 258	-	7 658 685
CCI PROVENCE/ALPES/COTE D'AZUR	16 913 368	16 583 071	17 314 847	1 057 918	16 256 929	330 297	183 878	514 175	-	16 771 104
Sous-total France métropolitaine	197 853 987	190 108 573	198 497 665	12 127 990	186 369 675	7 745 414	4 382 576	12 127 990	-	198 497 665
CCI DROM-ILES DE GUADELOUPE	1 490 924	-	-	-	-	-	-	351 712	1 624 636	1 624 636
CCI DROM-GUYANE	1 674 761	-	-	-	-	-	-	777 258	1 771 999	1 771 999
CCI DROM-MARTINIQUE	1 819 851	-	-	-	-	-	-	556 286	2 158 137	2 158 137
CCI DROM-MAYOTTE	290 219	-	-	-	-	-	-	223 068	295 287	295 287
CCI DROM-LA REUNION	1 434 684	-	-	-	-	-	-	512 558	1 716 676	1 716 676
Sous-total DROM	6 710 439	-	-	-	-	-	-	2 420 882	7 566 735	7 566 735
TOTAL CCI	204 564 426	-	-	-	-	-	-	14 548 872		206 064 400
Fonds de modernisation (article L711-16-10 du Code de commerce)	4 500 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CCI France (Fonctionnement et missions / article 1600 du CGI)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
article 1600 du CGI	17 052 574	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sous-total CCI France	21 552 574	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL NATIONAL	226 117 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Source : CCI France.

XXV. LE PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE : UNE MISE EN ŒUVRE RÉUSSIE (CONTRIBUTION ÉCRITE DE MME CENDRA MOTIN)

1. Le prélèvement à la source : un exemple de méthode

Dès le début du quinquennat, la mise en place du prélèvement à la source a été placée sous le signe du réalisme et de la cohérence.

Tenant compte du niveau de préparation des services de l'État, de l'ampleur du travail à fournir au niveau des entreprises collectrices et des conséquences potentielles pour les Français, le Gouvernement a décidé de reporter d'un an le calendrier initial de la réforme afin de permettre une mise en place dès 2019 dans de bonnes conditions.

Un suivi et un pilotage de haut niveau, intégrant les acteurs de terrains, ont alors été mis en place :

– La préfiguration lancée en amont dans les entreprises a permis d'identifier les risques et de traiter préalablement les principaux d'entre eux. Le nombre relativement important d'entreprises participantes a été un réel avantage pour les éditeurs et les services fiscaux.

– Le comité de pilotage mensuel animé par le ministre de l'action et des comptes publics, M. Gérard Darmanin, tout au long de l'année 2018, a joué un rôle fondamental dans la mise en place de la réforme. Il a considérablement facilité le dialogue entre les différentes parties prenantes, tant au niveau des administrations, que des institutions (retraites et prévoyances) et des entreprises (collectrices et prestataires). Il a apporté rapidement une condition essentielle de la réussite d'une réforme de cette ampleur : un portage politique de très haut niveau.

– Le Rapporteur général a chargé Mme Cendra Motin d'une mission de suivi et d'accompagnement du prélèvement à la source. La députée a ainsi été un relai politique et opérationnel tant auprès des acteurs de terrains, qu'en direction des Français au travers de ses expressions publiques. Elle a assuré la remontée de problématiques et de propositions en informant directement le ministre et la DGFIP.

En amont de la mise en place opérationnelle du prélèvement à la source, ce travail a permis plusieurs ajustements permettant de répondre aux interrogations et aux craintes des entreprises et des Français :

– les craintes exprimées par les entreprises concernant les sanctions en cas de divulgation de certaines informations liées à la mise en œuvre du prélèvement à la source ont donné lieu à des allègements significatifs, les assimilant à des manquements de droit commun ;

– plusieurs dispositifs de réductions et crédits d’impôt font désormais l’objet d’un acompte spécifique de 60 %, notamment ceux concernant les services à la personne (crédit d’impôt dont bénéficie un nombre très important de foyers fiscaux) et ceux concernant les investissements locatifs réalisés en métropole et dans les outre-mer ;

– un dispositif ambitieux d’accompagnement a été mis en place par le ministre avec une plateforme destinée à répondre aux très nombreux appels des Français et un portail internet modernisé pour informer contribuables et collecteurs. Ces dispositifs techniques ont également été renforcés par des moyens humains et des consignes de souplesse et de bienveillance données à l’administration pour accompagner cette réforme d’ampleur.

Enfin, le Président de la République a tenu à s’assurer personnellement que l’ensemble des acteurs étaient prêts pour le prélèvement à la source. Cette dernière étape souligne toute l’attention qui a été accordée à cette réforme de la part de toutes les parties prenantes, pour s’assurer de sa réussite.

2. Un premier bilan très positif

Aujourd’hui, nous pouvons dresser un premier bilan du prélèvement à la source.

Les particuliers se sont bien approprié la réforme et ses outils, et peu d’erreurs ont été constatées :

– sur les 3,6 millions d’opérations effectuées pour gérer le prélèvement à la source, au 30 avril 2019, 75 % ont été réalisées directement par les contribuables sur le portail internet ou par téléphone ;

– plus de 1 million de demandes de modulation du taux ont été introduites ;

– 40 000 demandes de remboursement de trop prélevé ont été faites et traitées dans un délai d’un mois.

Quelques questions demeurent sur le remboursement des réductions et crédits d’impôt avec le crédit d’impôt de modernisation du recouvrement (CIMR) et la prise en compte de l’acompte de 60 % versé en janvier pour certains crédits d’impôts.

Les collecteurs ont rapidement intégré le dispositif DSN (acteurs privés) ou PASRAU (acteurs publics) :

– dès janvier 2019, 2,16 millions de déclarations ont été collectées soit la quasi-totalité de son champ ;

– l’annonce par le ministre d’une application très mesurée des sanctions fiscales dans les premiers mois de l’entrée en vigueur de la réforme pour les entités de bonne foi, a contribué à rassurer les entreprises et a participé à un démarrage du prélèvement à la source dans la sérénité.

Comme cela avait été anticipé, ce sont essentiellement des collectivités locales – concernées par le dispositif PASRAU – qui ont rencontré des difficultés sur les premiers mois de l’année.

Enfin, les rentrées budgétaires sont conformes aux attentes, avec 5,97 milliards d’euros au titre des acomptes contemporains pour les revenus sans collecteur et 14,8 milliards d’euros au titre de la retenue à la source assurée par les collecteurs.

Le dispositif d’accompagnement a montré son efficacité :

– 2,2 millions d’appels ont été reçus au premier trimestre 2019 et des renforts ont été mobilisés pour atteindre un taux d’appels décrochés proche de 100 % dès la mi-février ;

– les services ont répondu à 3 millions de visiteurs et à 300 000 courriels ;

– pour les collecteurs, le taux d’appels aboutis enregistré en janvier s’est établi à 90 % pour la DSN et 97 % pour PASRAU ; quant aux demandes par courriel, elles ont été majoritairement traitées sous 24 heures.

D’après le sondage flash effectué par *Ernest and Young*, 83 % des entreprises répondantes estiment que les informations mises à disposition ont été suffisantes pour informer leurs salariés, 92 % d’entre-elles font état d’un niveau d’information satisfaisant et 73 % indiquent ne pas avoir rencontré de difficultés.

3. Points de vigilance et marges de progression

- *Les principales difficultés concernent l’année de transition et le règlement du CIMR*

Les principales difficultés concernent les mesures spécifiques à l’année de transition avec le crédit d’impôt de modernisation du recouvrement (CIMR).

Les professionnels s’interrogent sur les réclamations à faire pour obtenir le complément de CIMR en 2020. En effet, pour le calcul du CIMR, le montant des rémunérations pris en compte était plafonné au montant le plus élevé des rémunérations perçues au titre des années 2015, 2016 ou 2017. Les personnes pour lesquelles ce plafonnement était défavorable – notamment en cas de hausse d’activité en 2018 qui aurait généré des revenus considérés comme exceptionnels – peuvent demander la restitution de la fraction de CIMR dont ils n’ont pu bénéficier de par l’application de ces modalités de calcul. Cette situation regroupe trois cas :

– Lorsque le montant net imposable, au titre de l’année 2019, des rémunérations perçues de la société contrôlée est supérieur ou égal au montant net imposable au titre de l’année 2018 ;

– Lorsque le montant net imposable, au titre de l’année 2019, des rémunérations perçues de la société contrôlée est inférieur au montant net imposable au titre de l’année 2018, mais supérieur au plus élevé des montants nets imposables au titre des années 2015, 2016 ou 2017 ;

– Lorsque le contribuable est en mesure de justifier de la hausse des rémunérations qu’il a perçues pour la seule année 2018.

Les professionnels restent aussi particulièrement attentifs à l’application de la tolérance concernant les bénéfices non commerciaux, introduite par le rescrit du 26 juin concernant la détermination du CIMR en cas de modification de la catégorie d’imposition d’une même activité libérale.

Notons aussi que les réponses données par l’administration fiscale sur la caractérisation des sommes surérogatoires ne semblent pas être constantes, ce qui soulève des questions chez les professionnels du conseil qui accompagnent des salariés qui se sont interrogés en toute bonne foi sur des sommes perçues en 2018.

- *Les régimes fiscaux applicables aux différents types de revenus restent mal connus et compris*

Pour les personnes percevant des revenus fonciers, on constate quelques difficultés de compréhension de l’articulation et de la déclaration de ces revenus dans le cadre de l’acompte obligatoire, qui vient en complément d’un éventuel prélèvement sur des revenus liés à des activités salariées ou à une pension de retraite.

Par ailleurs, rappelons que le contribuable voit ses revenus mobiliers imposer au barème de l’impôt sur le revenu ou peut opter pour le prélèvement forfaitaire unique. L’option fiscale choisie – souvent mal connue - peut impacter sa situation fiscale. Il serait alors utile d’envisager un meilleur accompagnement du contribuable dans ce choix, voire une possibilité de correction de cette option.

Ces difficultés de compréhension du système fiscal, des différents types de revenus et de leurs régimes, sont bien antérieures à la mise en place du prélèvement à la source. Celle-ci a cependant suscité de nombreuses interrogations chez les Français, dont certains ont alors « redécouvert » et « réinterrogé » le système actuel.

- *Quelques marges de progrès identifiées*

Les services de Bercy identifient des marges de progrès dans le délai de prise en charge des taux mis à jour par les collecteurs.

De plus, il conviendrait d'avoir un cadre plus souple pour permettre aux agents, sous la supervision de leur chef de service, d'apprécier des situations personnelles exceptionnelles et d'autoriser des remboursements plus rapides en cas de prélèvement indus (liés par exemple à un changement d'employeur).

Un cas particulier mérite l'attention des services. Lors de la liquidation d'une entreprise, il arrive que l'employeur transmette une DSN sans payer ni les salaires, ni les cotisations afférentes. Une procédure de contentieux est alors automatiquement ouverte et le FNGC peut, dans les semaines qui suivent, émettre une nouvelle déclaration sur la même période pour le compte de cette même entreprise. Les deux prélèvements sont alors cumulés dans le compte du salarié, car il n'est pas possible d'assigner un statut spécifique de déclaration non suivie de paiement afin d'éviter ce cumul ou d'annuler cette déclaration.

- *Des points d'attention pour les dernières étapes de mise en place du prélèvement à la source*

Dans les administrations publiques et les collectivités territoriales, la mise en place de la DSN à partir de 2020 et d'ici 2022 est un enjeu majeur qui aura des impacts sur l'application du prélèvement à la source chez ces collecteurs.

Une attention accrue doit en outre être portée par le Gouvernement et les acteurs de terrain lors du démarrage du prélèvement à la source pour les salariés des particuliers employeurs, pour qui le prélèvement à la source débutera au 1^{er} janvier 2020.

- *La question du coût du prélèvement à la source*

Pour l'État, le coût du prélèvement à la source a été mesuré par la Cour des comptes. Ainsi, 178 millions ont été investis par l'État dans la mise en place du prélèvement à la source, principalement en 2017 et 2018, soit 25 % de plus que l'estimation avant report et 8 % de plus que celle effectuée après report. La Cour des Comptes trace un bilan positif de la mise en place du prélèvement à la source par la DGFIP avec le respect des délais et l'absence de dysfonctionnement majeur. Elle précise que le bilan complet ne pourra être fait qu'après déclarations et régularisations en 2020.

Pour les entreprises, si les premiers retours montrent déjà que les estimations alarmistes de certains sont très éloignées de la réalité, il reste nécessaire de suivre et de mesurer le coût de la mise en place du prélèvement à la source. Aucune estimation ne permet aujourd'hui de nous donner une vision globale de ce coût, mais les acteurs privés et institutionnels ont été sollicités afin de nous donner leurs constats définitifs.

Notons enfin que le sondage flash du cabinet *Ernest and Young* indique que seul un tiers des entreprises interrogées ont déclaré y avoir consacré un budget spécifique, le budget médian étant alors de 10 000 euros.

EXAMEN EN COMMISSION

Lors de sa réunion du mercredi 17 juillet 2019 à 11 heures 15, la commission a examiné un rapport d'information sur l'application des dispositions fiscales (M. Joël Giraud, Rapporteur général).

Le compte rendu audiovisuel de cette réunion peut être consulté [sur le site de l'Assemblée nationale](#).

En application de l'article 145 du Règlement, la commission autorise la publication du rapport d'information.

*

* *

Lors de cette réunion, M. Joël Giraud, rapporteur général, a communiqué la synthèse de ce rapport.

Monsieur le Président,

Mes chers collègues,

Je vais vous présenter une synthèse du contenu du rapport d'application de la loi fiscale qui sera publié la semaine prochaine et dont l'objet principal est de recenser les mesures d'application des lois de finances (décrets, arrêtés et instructions fiscales).

Je commencerai la présentation de ce RALF par l'expression d'un regret.

À mon sens, le RALF ne peut pas se réduire au simple examen des mesures prises pour l'application des dispositions fiscales que nous avons adoptées au cours de l'année précédente. Il doit aussi être un **temps de réflexion et d'évaluation** pour nous permettre de préparer au mieux le prochain PLF. Au fond, je souhaiterais que le RALF s'apparente sur le plan fiscal au « **printemps de l'évaluation** » pour les crédits budgétaires. Cela est cohérent avec notre souci de mieux évaluer l'action du Gouvernement.

L'année dernière, et dans ce but, j'avais notamment présenté une analyse très poussée des crédits d'impôt « culture » comportant beaucoup de données inédites. Ce travail avait ensuite nourri plusieurs amendements que j'ai présentés. Je ne suis pas parvenu à tous les faire adopter. Mais je compte bien y revenir à l'automne.

Fort de cette expérience, j'ai souhaité renouveler et amplifier l'exercice cette année avec le souhait d'aborder l'ensemble des débats fiscaux qui reviennent

régulièrement devant notre commission en apportant des informations actualisées et des nouvelles données.

Hélas, je me dois de dire devant notre commission que le Gouvernement n'a pas joué le jeu. Je n'ai pas pu traiter certains sujets de manière aussi approfondie que je le souhaitais.

Pourtant, j'ai adressé au Gouvernement le 20 mars dernier un questionnaire dont les réponses devaient arriver au plus tard le 30 juin. Hélas, à cette date, et alors même que l'envoi du questionnaire a été fait avec plus d'un mois d'avance par rapport à l'année dernière, nous n'avions rien reçu. Après de nombreuses relances, avant-hier à midi, je n'avais obtenu qu'un peu moins d'un tiers des réponses, dont certaines sont purement formelles et n'apportent pas les renseignements demandés. D'autres sont arrivées il y a quelques heures à peine nous laissant très peu de temps pour les examiner.

Plus problématique pour un rapport d'application, le Gouvernement nous a transmis le tableau sur les mesures d'application il y a moins de 48 heures.

Voilà le constat sous forme de regret par lequel je tenais à débiter mon propos.

*
* *

Pour autant, je n'ai pas renoncé à mon objectif et j'ai décidé de consacrer l'essentiel de la partie « évaluation » de ce RALF à la question des dépenses fiscales.

Je dirais également quelques mots sur d'autres thématiques qui sont traitées dans le RALF.

Mais avant cela, voici le bilan des mesures d'application relatif à la loi de finances pour 2019. On observe que, sur 184 dispositions nécessitant un commentaire du BOFIP ou un texte d'application, seulement 65 commentaires ou mesures ont déjà été publiés (soit seulement 35 %) et 119 de ces dispositions sont encore en attente d'un texte.

Malgré tout, cela est meilleur que les résultats constatés l'an dernier à la même époque. Le taux de commentaires et mesures d'application se limitait en effet à 9 %.

La plupart du temps, c'est la mise à jour du BOFIP qui n'a pas été faite, mais parfois on reste dans l'attente d'un décret, ce qui est plus grave.

Ainsi, pour la LFI 2019, 95 articles nécessitent un décret :

– 62 d'entre-eux ont fait l'objet du décret nécessaire à leur application (soit 65 %) ;

– et 33 d’entre-eux restent dans l’attente d’une mesure d’application (soit 35 %).

Nous n’avons reçu qu’avant-hier les informations en provenance du Gouvernement et nous sommes encore en train de les analyser, notamment pour les textes fiscaux hors lois de finances. Nous vous fournirons donc le détail dans le rapport écrit.

*
* *

J’en viens à la partie évaluation de ce RALF dépenses fiscales.

Comme annoncé, j’ai décidé de consacrer la **partie thématique du RALF à l’ensemble des dépenses fiscales**. Ces travaux s’inscrivent dans la continuité de ceux engagés lors du PLF 2019 et de l’évaluation promise par le Gouvernement, lancée en avril. Ils trouvent également un écho dans la proposition de résolution de notre collègue François Jolivet adoptée à l’unanimité par notre Assemblée le 19 juin dernier.

L’étude sur les dépenses fiscales que vous proposera le RALF 2019 consiste en une analyse originale qui repose sur trois piliers :

- **l’identification** de la notion de dépense fiscale ;
- **l’information**, à travers une étude critique complète du tome II des évaluations des voies et moyens annexées au PLF, qui constitue notre principale source d’information mais qui est très imparfait ;
- **l’évaluation**, enfin, qui ne peut intervenir sans une bonne information et qui doit conduire le Parlement à pouvoir apprécier l’efficacité des mesures pour en tirer toutes les conclusions.

L’identification, d’abord. Avant d’étudier les dépenses fiscales, il faut savoir ce que la notion recouvre et tordre le cou à certaines idées préconçues si cela s’avère nécessaire. Les dépenses fiscales sont **souvent présentées comme une anomalie**, une notion **péjorative**. Pourtant, ces mesures ne forment pas un tout homogène. **Leur analyse critique doit donc être faite mesure par mesure, *in concreto***, et non *via* une approche globalisante qui mettrait toutes les niches sur le même plan pour en contester la validité de façon abstraite.

Autre idée bien ancrée, celle consistant à voir les dépenses fiscales comme une manne de 100 milliards d’euros dans laquelle pourraient puiser à loisir les pouvoirs publics pour résorber le déficit ou financer des politiques publiques. D’une part, les dépenses fiscales s’inscrivent dans des politiques publiques, comme le CIR pour le soutien à la recherche. D’autre part, l’image d’une cagnotte inexploitée de 100 milliards est pour le moins trompeuse. J’y

reviendrai, mais je rappellerai à ce stade que supprimer une dépense fiscale augmente inévitablement les prélèvements obligatoires.

Enfin, la notion même de dépense fiscale est floue, pour ne pas dire plus. Une dépense fiscale est un dispositif dérogatoire à la norme de référence, mais la **définition de cette norme revêt souvent un caractère arbitraire.**

Le RALF proposera des pistes de reclassement de ce que j'appelle les « **quasi-niches** », mesures n'étant aujourd'hui pas des dépenses fiscales, mais qui paraissent devoir l'être, comme la « niche Copé », certains taux réduits de TVA ou encore le taux réduit d'IR sur certains revenus tirés d'actifs incorporels.

À l'inverse, il existe des « **fausses niches** », classées comme dépenses fiscales, mais qui pourraient être sorties de ce classement, soit parce qu'elles sont anciennes et ont depuis intégré la norme, soit parce qu'elles s'inscrivent dans la logique de l'impôt auquel elles se rattachent.

Il ne s'agit pas d'un exercice intellectuel hors-sol, puisque le périmètre des dépenses fiscales a des **conséquences très concrètes dans le cadre du plafonnement général des niches** prévu par la loi de programmation des finances publiques.

Je précise dès ici que **ces éventuels changements de périmètre ne doivent évidemment pas conduire à une dégradation de l'information disponible** : toute mesure déclassée doit continuer à être suivie.

À cet égard, j'indique que je suis favorable à ce que le tome II des Voies et Moyens soit enrichi d'éléments sur des mesures qui ne sont pas des dépenses fiscales au sens strict, mais qui réduisent néanmoins les recettes fiscales. Il s'agit des exonérations et abattements d'impôts locaux non compensés par l'État et de certains taux réduits de TVA, pour lesquels nous n'avons aucune information.

Ce qui m'amène au **deuxième volet du triptyque, le nerf de la guerre : l'information**. Notre **principale source d'information est le tome II** des Voies et moyens. Il existe évidemment plusieurs rapports sur tel ou tel dispositif ou type de mesures, mais le tome II est le **seul document embrassant toutes les mesures et qui fait l'objet d'une mise à jour annuelle**.

Le RALF étudiera donc, de façon très approfondie, les éléments figurant dans le tome II du PLF 2019 pour dresser un panorama des dépenses fiscales et apprécier la qualité des informations qui y figurent. J'ai choisi de retenir les données du tome II pour l'année 2019 dans la mesure où ce sont celles exploitées dans le cadre de l'examen du PLF. Précision méthodologique : les chiffres s'appuient sur les données du tome II et n'intègrent donc pas les dépenses créées par voie d'amendements pendant l'examen du PLF. Par ailleurs, ils sont corrigés de la non-adoption de deux dépenses initialement prévues dans le PLF 2019, expliquant le total de 472 niches contre 474 indiquées dans le tome II, et l'écart dans le montant global.

En ce qui concerne le panorama, le **premier constat** est celui d'une **concentration des dépenses**, en termes de montant, sur **quatre blocs** :

- l'IR (34 % du coût) ;
- la fiscalité des bénéficiaires, IR-IS et IS seul (un tiers du coût total) ;
- la TVA (plus de 20 % du coût) ;
- la fiscalité énergétique (plus de 8 % du coût).

La concentration est encore plus manifeste si l'on sort d'une logique par impôt : neuf dépenses fiscales représentent à elles seules près de la moitié du coût total.

En **termes de bénéficiaires**, il y a un équilibre entre entreprises et ménages dans le nombre de bénéficiaires, mais plus de 60 % du montant des niches est à destination des entreprises. Je précise ici que l'annexe du tome II présentant les dépenses par catégorie de bénéficiaires est très lacunaire : il y manque une trentaine de dépenses, dont le CICE...

Le RALF contiendra une analyse détaillée de la répartition des niches par impôt et par catégorie de bénéficiaires.

Le **deuxième constat** tiré de l'exploitation du tome II est celui d'une **présentation faussée**. **Près de 16 % des dépenses sont éteintes**, c'est-à-dire que leur fait générateur est derrière nous.

J'ai distingué, parmi ces dépenses éteintes, deux catégories :

- les « **niches mortes** », qui figurent toujours dans la liste des dépenses mais qui **ne produisent plus aucun effet : il y en a une trentaine, ce qui gonfle artificiellement le nombre** de dépenses fiscales ;
- les « **niches froides** », qui continuent à produire des effets budgétaires : il y en a une **cinquantaine, pour un coût de plus de 20 milliards d'euros, essentiellement dû au CICE**.

Cela signifie donc que **près d'une dépense fiscale recensée sur six est éteinte, et que le législateur n'a plus la main dessus**. **Cela signifie aussi que le coût de 100 milliards souvent mis en avant est trompeur** : la masse budgétaire pilotable des dépenses fiscales est réduite à hauteur de 20 %.

Il serait **opportun que le tome II présente différemment ces niches éteintes** : plutôt que de les noyer dans la liste des 470 et quelques mesures, il devrait **les identifier à part, pour ne pas parasiter l'information** de données, certes utiles, mais qui concernent des outils sur lesquels le Parlement n'a plus de prise effective.

J'en viens aux **données chiffrées du tome II, pour le moins perfectibles.**

L'absence de chiffrage du nombre de bénéficiaires ou du coût d'une mesure n'est pas forcément anormale, ce qui peut être le cas si la mesure est récente ou fait l'objet d'une grande réforme dont les effets sont difficilement perceptibles.

Près de 30 % des dépenses sont mal chiffrées : 64 n'ont aucun chiffrage sur la période 2017-2019, et 58 sont chiffrées « epsilon », soit entre 1 et... 500 000 euros. Le détail de ces éléments impôt par impôt sera dans le RALF, mais disons déjà que pour les dépenses sur **l'IR et la fiscalité des bénéfiques, l'absence de chiffrage concerne plus d'une dépense sur cinq, voire sur trois**, et que sur la cinquantaine de dépenses sur les droits d'enregistrement et de timbre, près de deux sur trois sont mal chiffrées.

J'ajoute qu'il y a parfois des erreurs de chiffrage : à cet égard, une dépense fiscale touchant les SCOP présentait un coût nul depuis 2013 ; nous avons donc proposé sa suppression. Quelle ne fut pas ma surprise lorsque le milieu de l'économie sociale et solidaire a manifesté ses inquiétudes, la dépense étant en réalité indispensable au secteur et devait donc avoir un coût bien réel...

S'agissant des bénéficiaires, plus de la moitié des dépenses ne font pas état de leur nombre, ce qui ne laisse pas d'étonner.

Disons-le tout net, des insuffisances d'une telle ampleur sont inacceptables et le chiffrage des dépenses doit impérativement être amélioré.

Pour **conclure sur le panorama** des dépenses à l'aune du tome II, notre étude montre que **près des trois quarts des dépenses fiscales ne sont pas bornées** dans le temps.

L'absence de bornage n'est, là non plus, pas forcément contestable et un dispositif pérenne peut être nécessaire au nom de la visibilité. Mais je rappelle que les lois de programmation successives ont prévu un bornage pour les nouvelles mesures. Or, nombreuses sont les dépenses créées sous l'empire de ces lois qui ne sont pas bornées : c'est difficilement acceptable, et il en va de notre responsabilité de changer les choses.

J'en viens, enfin, à l'évaluation, indissociable de l'information. Nous devons disposer de **données pour apprécier l'efficacité de chaque niche, et si celle-ci n'est pas établie, alors nous devons avoir le courage de supprimer ou de modifier** la niche. On ne peut continuer à laisser perdurer des mesures qui ne sont pas utiles ou qui poursuivent des objectifs moins efficacement que d'autres outils non fiscaux. Deux points méritent ici une attention particulière.

En premier lieu, **certaines dépenses sortent du lot dans l'indigence des données** disponibles rendant toute évaluation impossible : ce sont ce que j'appelle les « **trous noirs fiscaux** ». Ces dépenses ne sont **pas chiffrées, le nombre de**

leurs bénéficiaires est totalement inconnu et, cerise sur le gâteau, elles ne sont pas bornées dans le temps. Ces « trous noirs » représentent **une dépense fiscale sur dix, 10 % du total des dépenses sur lesquelles le Parlement est privé de toute information. Autant nous demander directement un blanc-seing...**

Il me semble **indispensable de remédier à cette situation regrettable**, en prévoyant la **suppression de ces « trous noirs » à l’horizon 2021, afin qu’une évaluation puisse être conduite d’ici là** pour justifier l’intérêt de chaque dépense. **À défaut, un bornage temporel, à trois ans par exemple, serait la moindre des choses.**

En second lieu, il paraît **opportun que le tome II soit complété par une présentation des dépenses par objectif**. Cela permettrait d’identifier, pour chaque objectif, le nombre et la nature des dépenses qui y concourent, facilitant le travail de rationalisation auquel nous sommes attachés. Il ne s’agirait au demeurant de rien d’autre que le simple respect de la loi de finances pour 1980, qui prévoyait cela. L’idée n’est donc pas nouvelle, et pourtant elle est plus que jamais nécessaire.

Plus généralement, nous gagnerions à ce que soit arrêté **un programme pluriannuel prioritaire d’évaluation** des dépenses fiscales.

En outre, **toute nouvelle proposition** de création ou d’extension de dépense doit être **chiffrée**, y compris dans les amendements, et assortie d’une **clause de revoyure triennale** pour évaluer périodiquement les dispositifs : il faut revigorer ce que prévoit la loi de programmation.

Identification. Information. Évaluation. Tel est le triptyque que je vous propose pour guider nos travaux. Les données actuelles sont incomplètes, trop de mesures sont floues et notre source d’information est lacunaire. De ce point de vue, **une certaine incurie doit cesser, et le Parlement de la République française se doit d’avoir tous les éléments nécessaires pour faire correctement le travail qui est le sien et que les Français attendent de leurs parlementaires.**

C’est la raison pour laquelle, je recommande :

- une refonte générale du tome 2 des voies et moyens avec une évaluation de tous les dispositifs fiscaux dérogatoires, et pas seulement de ceux qui répondent à la définition de dépenses fiscales ;**
- une suppression de toutes les niches fiscales non évaluées, ou à défaut un bornage avec un engagement ferme de fournir une évaluation ;**
- un nouveau dispositif de pilotage des dépenses fiscales dans la LPFP.**

*

* *

Voilà pour la thématique centrale de ce RALF.

Venons-en maintenant à quelques thématiques particulières abordées dans mon rapport.

Concernant le CITE tout d'abord, dont la suppression au profit d'un système de prime immédiatement perceptible au moment de la réalisation des travaux a été annoncée dès la campagne présidentielle, l'article 182 de la loi de finances pour 2019 l'a prorogé d'une année supplémentaire, portant son terme au 31 décembre 2019, et étendu son champ d'application.

J'aimerais faire part d'un regret, qui s'inscrit directement dans le prolongement de certains constats dressés dans le RALF de l'année dernière.

Nous avons, à l'initiative du Gouvernement (et en nouvelle lecture) réintégré dans le champ du CITE les fenêtres, équipements dont l'efficacité énergétique n'est pas avérée. En dépit des conditions posées par le Gouvernement (remplacement de fenêtres en simple vitrage et plafonnement de l'avantage fiscal), cette extension du champ du crédit d'impôt n'est pas cohérente avec les objectifs qui lui sont assignés et la méthode me semble regrettable.

- Les différentes évaluations du **CITE** estiment d'ailleurs qu'il s'agit d'un **dispositif coûteux qui ne remplit pas pleinement les objectifs qui lui sont assignés**, comme en témoignent d'ailleurs le nombre encore très élevé de « passoires thermiques ». Entre 2012 et 2019, le CITE a représenté un coût de 7,5 milliards d'euros.

Je souhaite m'arrêter un instant sur le coût du CITE pour illustrer de manière très concrète les défauts des documents budgétaires dont dispose le Parlement, que j'ai évoqués au sujet des dépenses fiscales. Dans un récent rapport de mars 2019, la Cour des comptes a constaté que le **CITE est la 3^{ème} dépense fiscale en faveur du logement pour laquelle la sous-estimation est la plus importante, alors même que la fiabilité du chiffrage figurant dans le tome II des Évaluations des voies et moyens est indiquée comme « très bonne »**. Je rappelle que l'erreur de chiffrage a été de 278 millions d'euros pour 2016.

Cette erreur s'est reproduite pour 2017. Le Gouvernement avait dans un premier temps indiqué, dans le tome II des voies et moyens remis à l'automne dernier, que le coût du CITE était de 1,682 milliard. Or, si l'on en croit les données chiffrées que je viens d'obtenir, le montant total du crédit d'impôt s'élèverait en réalité à près **de 2 milliards d'euros (1,951 milliard), soit une différence de 269 millions d'euros. Je m'étonne de cette sous-estimation. Je considère que l'on devrait disposer d'un chiffrage plus fiable du coût en N-1 lorsqu'on examine un PLF.**

- Le caractère injuste du dispositif est également une critique connue. À partir des données de l'année 2017, les graphiques projetés illustrent la concentration de l'avantage fiscal sur les foyers appartenant aux déciles supérieurs. À titre d'illustration :

– **les bénéficiaires du CITE appartenant aux 9^{ème} et 10^{ème} déciles représentent près de 45 % des bénéficiaires totaux et près de 50 % du montant total de la réduction d'impôt (49,75 %) ;**

– L'avantage fiscal moyen, de l'ordre de 1 400 euros pour l'ensemble des bénéficiaires, oscille, selon les déciles de RFR, entre 1 164 euros pour le troisième décile et 1 659 euros pour le dernier décile.

Ces chiffres s'établissent à un niveau moyen sensiblement supérieur à ceux évoqués, lors du printemps de l'évaluation, par le ministre de la transition écologique et solidaire, ce dernier indiquant alors « *une aide aux travaux d'efficacité énergétique, qui représente en moyenne environ 1 000 euros par demandeur hors foyers modestes et très modestes* ».

• **L'analyse de la répartition territoriale des bénéficiaires du CITE fait apparaître une concentration en Auvergne-Rhône-Alpes (13,2 % des bénéficiaires), en Île-de-France (12,64 % des bénéficiaires) et en Nouvelle Aquitaine (10 % des bénéficiaires).** Pour chacune de ces régions, la part de la réduction d'impôt dans le total national s'élève respectivement à 13,6 %, 12,61 % et 9,86 %.

• *L'avantage fiscal moyen est plus élevé dans le Grand Est (1 511 euros) et en Bourgogne-Franche-Comté (1 451 euros) qu'en Auvergne-Rhône-Alpes (1 441 euros), en Île-de-France (1 395 euros) et en Nouvelle Aquitaine (1 376 euros).*

La carte projetée affine le panorama en présentant la répartition du nombre de bénéficiaires du CITE par département.

À la lumière de tous ces rappels, il semble bel et bien indispensable de transformer le CITE en un système plus juste et plus efficace. C'est tout l'enjeu de la réforme annoncée dont nous aurons probablement à nous occuper dès le prochain PLF et dont j'aurais aimé pouvoir vous en dire davantage...mais en dépit de mes demandes et relances appuyées, je n'ai obtenu aucune précision sur le calendrier en deux temps évoqué par le Gouvernement dans le DOFP.

*

* *

Sur le sujet du dispositif PINEL, je renverrai principalement aux principaux constats que j'ai dressés dans le précédent RALF ainsi qu'au rapport de la Cour des comptes que je viens d'évoquer, qui rappelle tous ses dysfonctionnements désormais bien connus.

Au-delà de ces renvois, il m'a semblé important de faire un point sur un dispositif que nous avons substantiellement modifié en loi de finances pour 2019.

La réduction d'impôt Pinel semble ainsi faire l'objet d'aménagements pointillistes, revenant, au moins en partie, sur la logique ayant présidé au recentrage et au bornage dans le temps du dispositif en loi de finances pour 2018. Eu égard à l'origine de ces aménagements, à la fois gouvernementale et parlementaire, la responsabilité apparaît partagée.

- Deux des trois modifications ou précisions apportées à la réduction d'impôt Pinel dans la loi de finances pour 2019 s'inscrivent dans la continuité des mesures adoptées en loi de finances pour 2018 et visent à réaffirmer la volonté parlementaire initiale, dont les traductions réglementaires ont pu apparaître incomplètes ou insatisfaisantes.

Je regrette donc que nous ayons dû préciser les intentions du législateur, s'agissant de l'éligibilité de la réduction d'impôt dans les zones ayant bénéficié d'un CRSD et s'agissant du plafonnement des frais et commissions perçus par les intermédiaires dans le cadre d'un montage visant un investissement Pinel.

- La loi de finances pour 2019 a également procédé à deux extensions notables du dispositif, au profit des non-résidents, d'une part, et au profit de la rénovation et de la réhabilitation de logements situés dans le centre de certaines communes, d'autre part.

Ce dernier « aménagement » procède en réalité de la création d'une nouvelle déclinaison du dispositif Pinel et résulte de l'adoption d'un amendement du Gouvernement déposé tardivement, après le début de l'examen des crédits de la mission *Cohésion des territoires* en première lecture à l'Assemblée nationale.

Le calendrier comme la méthode sont regrettables.

– Compte tenu des délais et du caractère lacunaire de l'exposé sommaire de l'amendement, **le dispositif a été adopté sans qu'aucun élément d'évaluation de son coût n'ait été fourni.** Un défaut d'information parlementaire d'autant plus regrettable que le coût supplémentaire pour les finances publiques ne sera sans doute pas négligeable, puisque le principal « atout » du dispositif nouveau réside dans son champ d'application extrêmement large.

Par ailleurs, l'examen de l'extension d'un dispositif fiscal aurait bien plus opportunément pu être effectué dans le cadre de la discussion sur les

articles non rattachés de la seconde partie de la loi de finances pour 2019, à plus forte raison puisque le dispositif Pinel y a fait l'objet de plusieurs modifications. De manière générale, s'il est évidemment nécessaire d'encourager la rénovation et la réhabilitation des logements situés dans les centre-ville de nos territoires, **on peut s'interroger sur le choix de l'instrument retenu.**

Dans cette perspective, je n'insisterai que sur trois éléments :

- Premier élément, le **bénéfice de la réduction d'impôt est très largement concentré sur les foyers appartenant aux déciles supérieurs** : les bénéficiaires du 10^{ème} décile représentent 71 % du total des bénéficiaires et concentrent à eux seuls 82 % du total de la réduction d'impôt.

- Deuxième élément, **la distribution territoriale des bénéficiaires reflète globalement la répartition des richesses.**

L'analyse de la répartition territoriale des bénéficiaires de la réduction d'impôt fait apparaître une concentration en Île-de-France (22,5 % des bénéficiaires), puis en Auvergne-Rhône-Alpes (12,84 % des bénéficiaires) et en Occitanie (8,78 % des bénéficiaires). Pour chacune de ces régions, la part de la réduction d'impôt dans le total national s'élève respectivement à un quart 25,3 %, 12,9 % et 8,9 %.

La carte illustre la répartition départementale des bénéficiaires de la réduction d'impôt.

- Enfin, troisième élément, **l'avantage fiscal est conditionné au respect de certains engagements ou contreparties qui ne font, dans les faits, l'objet d'aucun contrôle.** La Cour des comptes évoque ainsi un contrôle « largement illusoire ».

Sur ce dernier point, je rappelle qu'un rapport est attendu pour le 1^{er} septembre 2019 et j'espère, à titre personnel, qu'il sera remis et pourra, dans des délais compatibles avec d'éventuelles modifications du dispositif dans le projet de loi de finances pour 2020, contribuer à nourrir notre réflexion.

*

* *

Dans le domaine de la **fiscalité des entreprises**, le RALF rappellera les **principales modifications apportées par la loi de finances pour 2019**, notamment les **ambitieuses réformes de l'intégration fiscale**, de la **déductibilité des charges financières** et du régime d'imposition des revenus tirés d'**actifs incorporels**, la « **patent box** ». Malheureusement, là non plus aucune réponse n'a été fournie à cette heure pour actualiser les impacts de ces réformes, qu'ils soient budgétaires ou économiques.

Les **mesures d'application** de ces grandes réformes de l'IS ont en revanche été **prises, mais de façon inégale** : si les décrets sur l'intégration fiscale, les charges financières et la renonciation à l'option pour l'IS ont été adoptés fin juin, le BOFiP n'a été que peu actualisé et, quand il l'a été, ce fut fait la semaine dernière. Un tel délai pour l'adoption de mesures d'application n'apparaît guère satisfaisant :

- l'article sur la renonciation à l'option pour l'IS n'a pas été modifié par le Parlement, et pourtant il a fallu six mois pour sortir le décret et actualiser le BOFiP ;
- si, en revanche, les trois principaux dispositifs sur l'intégration fiscale, les charges financières et la « patent box » ont, eux, été significativement modifiés au Parlement, il n'en reste pas moins évident que l'actualisation du BOFiP était particulièrement attendue par les entreprises et leurs conseils. Je n'entends évidemment **nullement remettre en cause la qualité de notre administration fiscale – je la pense exceptionnelle** – ni vouer aux gémonies tel ou tel, mais nous sommes ici dans des matières essentielles pour les entreprises, et devoir attendre au moins six mois le BOFiP peut être pénalisant. **Il faudrait donc sans doute que l'administration anticipe mieux l'adoption des mesures d'application.**

J'en viens désormais à un autre aspect important du RALF 2019 concernant les entreprises, le **crédit d'impôt recherche (CIR)**, dont les effets positifs ont été récemment démontrés par France Stratégie et sur lequel l'administration m'a fourni les données demandées pour dresser un **panorama du dispositif**.

Première dépense fiscale active, le CIR profite aux entreprises à l'IS comme à l'IR, même si le nombre des secondes diminue. De façon plutôt logique, l'écrasante majorité des bénéficiaires du CIR sont des TPE et des PME tandis que le montant des créances bénéficie à hauteur des deux tiers aux ETI et grandes entreprises.

Enfin, 44 % du montant des créances du CIR millésime 2017 profite à des entreprises déficitaires : cela illustre la puissance de l'outil et le fait qu'une réduction d'impôt serait beaucoup moins efficace.

Si l'outil est utile, il ne faut pas s'interdire de le faire évoluer pour le rendre plus efficient et rationnel, et le RALF explorera plusieurs pistes de réflexion sur ce point.

Concernant les **mesures d'application du CIR**, il me semble important de signaler que la **réforme des obligations déclaratives** votée cet automne a été non seulement superbement **ignorée par l'administration fiscale, mais cette dernière a décidé unilatéralement de la neutraliser**. Nous avons abaissé le seuil d'assujettissement à cette obligation complémentaire, dont le but est de mieux connaître l'emploi du CIR. En février, le BOFiP a été actualisé en

conséquence, mais une nouvelle instruction d'avril est venue écraser cette actualisation pour revenir au droit antérieur. **S'il y avait des difficultés, d'autres voies étaient possibles pour y remédier**, ce que le RALF précisera. **Il est sans doute étonnant de devoir le rappeler, mais c'est bien le Parlement, non l'administration, qui fait la loi.**

*

* *

Le RALF 2019 sera également l'occasion de revenir sur l'ensemble des **avantages spécifiques à certains territoires** votés cet automne, notamment en faveur des outre-mer et de la Corse. Les mesures d'application requises ont été prises, ce dont je me réjouis. En revanche, je **regrette que les données sur l'impact, même estimé, de certaines exonérations pourtant d'initiative gouvernementale n'aient pu être fournies.**

Avant de conclure sur les entreprises, je souhaiterais évoquer la **fiscalité agricole**, qui a eu la part belle dans la loi de finances pour 2019 avec la nouvelle DEP, la refonte de l'abattement pour les « Jeunes agriculteurs », mais aussi à travers de nombreuses améliorations pour les exploitants. Je nourris un certain **regret au sujet de la censure par le Conseil constitutionnel des exonérations de l'indemnité de défrichement** que nous avons votées, qui ont été jugées comme étant des cavaliers. Cette analyse est contestable : l'indemnité de défrichement est affectée à un fonds, sous plafond, et l'excédent est reversé au budget général. Il s'agit donc bien d'une ressource de l'État que les exonérations pouvaient diminuer.

Enfin, la loi de finances pour 2019 contenait d'importantes **mesures anti-abus**, que le **RALF décrira précisément** (BOFiP actualisé à l'appui). Le rapport sera l'occasion de revenir sur le **dispositif contre l'arbitrage de dividendes**. Les sénateurs et certains journalistes ont critiqué les modifications que nous avons apportées, vues comme privant de portée le dispositif initial. En réalité, nous avons simplement voulu que le **nouvel outil soit juridiquement robuste et ne frappe pas à l'excès des opérations normales** : je rappelle que le dispositif adopté par le Sénat présentait des faiblesses juridiques au regard du droit européen et des conventions fiscales.

Nous avons également introduit un **nouvel outil parfois appelé « mini-abus de droit »** et qui a fait couler beaucoup d'encre. Gérard Darmanin et moi-même sommes intervenus pour dissiper les inquiétudes en rappelant que ce **nouvel outil n'a vocation qu'à sanctionner les abus, non les montages légitimes** conformes à l'intention du législateur. Le RALF précisera à nouveau les choses de façon exhaustive, tandis que des réponses ministérielles ont été publiées et que la doctrine sera bientôt complétée pour rassurer les inquiets.

*

* *

Concernant la fiscalité environnementale, j'ai chiffré le coût du gel de la trajectoire carbone.

Le gel de la trajectoire carbone suite aux circonstances que personne ici n'ignore possède un double coût : environnemental d'abord, budgétaire ensuite. Dans cet ordre, oserai-je.

Je ne m'appesantirais pas dans cette présentation sur le coût environnemental, qui est parfaitement documenté, et me contenterai de souligner qu'un gel de la contribution climat énergie – qui se répercute dans les taxes intérieures de consommation – à 44,5 euros la tonne ne permettra pas d'atteindre nos objectifs environnementaux. Rappelons que le dioxyde de carbone (le CO₂) représente $\frac{3}{4}$ des émissions d'origine humaine.

Je me concentrerai sur le coût budgétaire de la mesure.

Je souhaite d'abord souligner que Bercy n'a, malgré mes relances, pas répondu à mes questions destinées à connaître le coût précis du gel de la trajectoire carbone dans le dernier budget.

J'estime pour ma part ce coût à 5,4 milliards d'euros pour la seule année 2019, en prenant en compte tant la TICPE (3,9 Mds), la TICGN et la TICC (0,6 Mds) et la TVA (0,9 Mds).

5,4 milliards d'euros, c'est plus de 2 fois le budget de l'agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF).

5,4 milliards d'euros, c'est plus de 3 millions de primes à la conversion. Imaginez-vous, 10 % du parc automobile français renouvelé en une année !

J'en viens à ce que j'appelle un nécessaire verdissement des dépenses fiscales.

De très nombreux secteurs économiques sont préservés de la hausse de la fiscalité énergétique du fait de mesures dérogatoires à la norme fiscale.

Je me concentrerai sur deux mesures, particulièrement importantes.

La première, c'est le GNR, le gazole non routier, dont nous avons longuement débattu à l'automne.

Faisant partie des 10 plus importantes dépenses fiscales françaises, il coûte chaque année près de 2 milliards d'euros à l'État. Cette dépense fiscale, soutien à l'industrie extractive et au secteur du bâtiment, se justifie difficilement : ces secteurs sont fortement émetteurs de gaz à effet de serre, mais sont tributaires d'un niveau de taxe carbone près de 75 % inférieur à un automobiliste roulant au diesel.

La Cour des comptes a d'ailleurs un point de vue très critique sur le GNR, notamment exprimé dans son rapport de 2016 portant sur les dépenses fiscales néfastes à l'environnement.

Je me félicite donc des annonces du ministre de l'économie et des finances lors du DOFP, qui concilient la suppression de cette dépense fiscale avec la volonté de ne pas déséquilibrer les secteurs concernés.

Après le GNR, la seconde dépense fiscale, c'est la franchise en droits dont bénéficie le kérosène.

Je souhaite tout d'abord relever que l'univocité de la prohibition internationale est moins évidente que souvent invoquée : en clair, l'article 24 de la Convention de Chicago semble laisser des marges de manœuvre à la négociation internationale.

Au plan interne, je m'interroge très fortement sur le déclassement dont a fait preuve l'exonération de TICPE portant sur le kérosène des vols commerciaux. En effet, cette franchise en droit n'est plus considérée comme une dépense fiscale depuis 2009. C'est éminemment contestable : ce n'est pas parce qu'une exonération est ou serait issue d'un traité international qu'elle ne pourrait être comptabilisée comme une dépense fiscale : l'Allemagne a, par exemple, fait un choix différent.

Ainsi, cette mesure dérogatoire à la norme – qui constitue un soutien à un secteur économique – s'élève à près de 3,5 milliards d'euros par an. Cette somme est donc comptabilisée hors du plafond général des dépenses fiscales.

La mise en place d'une éco-contribution, pour laquelle j'ai milité, est une mesure *a minima* qui, en tout état de cause, est compatible avec nos engagements internationaux ; je m'en félicite.

*

* *

J'en viens à la fiscalité locale.

Notre commission avait adopté, lors de l'examen du dernier projet de loi de finances pour 2019, un amendement qui permettait aux communes de fixer le taux de la majoration de taxe d'habitation (TH) sur les résidences secondaires dans les zones tendues entre 5 % et 40 % de la part de TH lui revenant (au lieu d'entre 5 % et 60 %). En séance, le Gouvernement nous avait invités à redéposer cet amendement dans la prochaine loi de finances réformant la fiscalité locale.

Dans cette perspective, je peux désormais vous préciser que seulement 20 communes (sur 218 communes) ont instauré la majoration maximale de 60 % en 2018. Aucune n'a fixé une majoration inférieure à 20 %. Les enjeux financiers concernent en premier lieu la Ville de Paris, pour laquelle le rendement est de

62 millions d'euros, soit 52 % du rendement total de la majoration qui est de 118 millions d'euros en 2018 pour l'ensemble du pays.

Il me semble important de trouver les moyens d'une meilleure progressivité de cette majoration qui touche les maisons familiales de nombreux contribuables. Les redevables n'étant pas nécessairement électeurs des communes concernées, il est nécessaire de mettre en place un dispositif propre à assurer la modération de la pression fiscale pesant sur ces derniers.

Il ressort des auditions réalisées au cours des dernières semaines l'existence de plusieurs difficultés d'application concernant la réforme de la taxe de séjour entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Ces difficultés concernent, d'une part, l'application du taux proportionnel aux hébergements non classés et, d'autre part, certaines plateformes de location en ligne qui doivent désormais assurer la collecte de la taxe de séjour.

Concernant l'application du taux proportionnel, trois constats :

- En premier lieu, près de 20 % des collectivités territoriales n'avaient pas délibéré pour 2019 (ce qui induit l'application du taux par défaut de 1 %). Il est vital que ces dernières délibèrent avant le 1^{er} octobre 2019, dans la mesure où la période dérogatoire ne sera pas reconduite en 2020.
- En second lieu, il faut s'attendre à un abandon progressif de la taxe de séjour au forfait pour les hébergements non classés. En effet, celle-ci étant généralement calculée par la collectivité en amont de la période de perception, les services locaux ne parviennent pas à déterminer un montant exact de taxe de séjour lorsque le coût de la nuitée varie pendant la saison.
- Enfin, des aménagements doivent être envisagés pour certains hébergements non classés ne pouvant pas faire l'objet d'un classement et à destination de la jeunesse, tels que les auberges de jeunesse ou les centres de vacances. Toutefois, leur définition juridique doit être préalablement clarifiée pour qu'ils puissent être rattachés à une catégorie tarifaire de la taxe de séjour. Il conviendra également de voir si les gîtes d'étape et les refuges de montagne peuvent ou non intégrer cette nouvelle catégorie.

Concernant la collecte de la taxe de séjour par les plateformes de location en ligne, trois constats :

- En premier lieu, pour certaines communes touristiques, le versement unique de la taxe de séjour au 31 décembre pourrait être amélioré par un versement semestriel, sous réserve de la faisabilité technique d'une telle mesure pour les plateformes de location en ligne.
- En second lieu, une seule plateforme a réussi à collecter la taxe de séjour selon les modalités en vigueur dans les toutes premières semaines de l'année. Pour les autres plateformes, l'application s'est faite de manière

plus progressive et est pleinement effective que depuis le 1^{er} juillet 2019. Toutefois, certaines plateformes ne prennent toujours pas en compte le classement de l'hébergement ou les exonérations pour les personnes mineures.

- Enfin, la poursuite de la fiabilisation de la base de données OCSITAN est un enjeu vital pour l'administration dans la mesure où les plateformes de location en ligne soulignent la persistance de nombreuses erreurs.

*

* *

Pour terminer, je vais évoquer les **impositions et taxes affectées à des tiers**.

Cette année, le RALF va être enrichi de développements concernant ces instruments fiscaux qui nous occupent beaucoup à l'automne.

Ces dispositifs dérogent à deux principes budgétaires cardinaux : **l'unité et l'universalité**. Il ne s'agit pas de simples principes théoriques destinés à être étudiés par quelques spécialistes des finances publiques. Ce sont des principes protecteurs du Parlement. Affecter une recette à un opérateur revient à financer une dépense qui échappe au contrôle du Parlement lors de l'examen de la loi de finances. C'est également rendre plus difficile la réaffectation de ces dépenses à d'autres politiques publiques, comme nous le faisons avec les amendements de crédits. L'affectation de recettes participe aussi de la grande fragmentation de notre système budgétaire qui devient difficilement lisible.

Qui peut aujourd'hui rendre compte de façon claire de l'évolution des crédits finançant les politiques de l'État ? La Cour des comptes s'en est récemment émue et je rejoins son analyse.

Enfin, les taxes affectées rendent impossible l'application en cours de gestion de la régulation budgétaire qui ne touche donc que le seul budget de l'État.

Voilà pourquoi j'estime que l'application du principe d'universalité doit être la règle et que **l'affectation de recettes doit demeurer l'exception**. Elle peut toutefois se justifier. La LPFP 2018-2022 a prévu des critères justifiant ce mode de financement. **Je souhaite que l'on s'y tienne le plus rigoureusement possible.**

Pour plus de lisibilité, je pense qu'il faudrait réfléchir à prévoir dans la loi de finances un article récapitulant l'ensemble des taxes affectées et leurs produits prévisionnels, y compris celles qui ont été créées hors loi de finances. Cela relève de la LOLF.

Je constate que le **plafonnement progressif des taxes affectées** a eu pour vertu de maîtriser les dépenses des affectataires, comme l'a montré le Conseil des

prélèvements obligatoires. Il permet également aux affectataires d'avoir de la visibilité sur leurs recettes et d'éviter que leurs ressources ne soient pas proportionnées à leurs besoins. Actuellement, 79 taxes affectées ne sont pas plafonnées. Je crois qu'il faut poursuivre le processus de généralisation du plafonnement.

J'en viens enfin spécifiquement aux mesures de la loi de finances pour 2019 sur les taxes affectées. 10 plafonds ont été augmentés, 25 plafonds ont été diminués et plusieurs taxes ont été plafonnées.

Nous avons également prévu une modification des modalités de répartition de la taxe additionnelle à la CVAE perçue par les CCI, pour atténuer l'impact de la baisse des recettes fiscales pour les CCI hyper-rurales. L'arrêté est paru et l'assemblée générale de CCI France a voté le 4 juin dernier la répartition des ressources pour 2019.

Enfin, s'agissant des centres techniques industriels, je me réjouis que la commission des finances se soit saisie de ce sujet en y consacrant deux tables rondes éclairées par les travaux d'Anne-Laure Cattelot. Je pense que l'équilibre que nous avons atteint en loi de finances pour 2019, avec la mise en place de fourchettes de taux, est assez satisfaisant. Nous avons vu les risques qu'il y a à transformer ces taxes affectées en contributions volontaires obligatoires (CVO). L'idée est intellectuellement intéressante, mais son application réduirait l'assiette en excluant les importations, ce qui n'est pas équitable. Il serait dommage de ne pas capter les recettes venant des importations et de ne taxer que ce qui est produit sur le sol national. Je pense que nous devons donc, sur ce point, suivre les conclusions de la mission à laquelle Anne-Laure Cattelot a participé.

*

* *

En conclusion, vous constaterez que le RALF permet d'aborder de nombreux sujets. Le rapport qui sera publié la semaine prochaine en aborde encore beaucoup d'autres comme les nombreuses dispositions relatives à l'outre-mer de la dernière loi de finances.

Certes, il serait vain de vouloir parler de tout. Mais j'observe que de nombreux sujets reviennent chaque année et il me paraissait important de faire ce point d'étape.

Je vous remercie.

*

* *

ANNEXES

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
15	RI vélo	30 décembre 2015	Art. 81 du CGI	Décret n° 2016-179 du 22 février 2016 26 mai 2016 : BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-20	
18	Exonération d'IR : location ou sous-location d'une pièce de l'habitation principale	Produits perçus à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 35 bis du CGI		3 février 2016 : BOI-BIC-CHAMP-40-20
19	Cession d'instruments financiers à terme	Profits et pertes réalisés à compter du 1er janvier 2015	Art. 120 et 156 du CGI		4 mars 2016 : BOI-IR-BASE-10-20-10
20	Réemploi des gains de SICAV dans PEA-PME	1 ^{er} avril 2016	Art. 150-0 B ter, 167 bis, 170 et 1417 du CGI Art. L. 136-6 du code de la sécurité sociale		31 mai 2016 : BOI-RPPM-PVBMI-30-10
21	Suppression de l'imposition forfaitaire minimale	Revenus 2015	Art. 164 C et 197 A du CGI		28 juillet 2016 : BOI-IR-CHAMP-10
22	CI travaux forestiers	30 décembre 2015	Art. 200 quindecies et 238 quater du CGI	Décret n° 2016-1162 du 26 août 2016	6 juillet 2016 : BOI-IR-RICI-60-10
23	Attribution du prix French Tech Ticket	30 décembre 2015			3 février 2016 : BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40
24	Mise en conformité avec les règles européennes du dispositif ISF/PME	Souscriptions effectuées à compter du 1er janvier 2016 ou versements effectués au titre de souscriptions aux parts de fonds dont l'agrément de constitution, par l'autorité compétente dont ils relèvent, a été délivré à compter du 1er janvier 2016.	Art. 199 terdecies-0 A, 885-0 V bis et 885-0 B bis B du CGI Art. L. 214-30 et L. 214-31 du COMOFI	Décret n° 2016-991 du 20 juillet 2016 Décret n° 2016-1794 du 21 décembre 2016	6 juillet 2016 : BOI-PAT-ISF-40 BOI-PAT-ISF-40-30-10-10
25	Financement participatif	Prêts consentis à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 125-00 A du CGI Art. L. 136-6 du code de la sécurité sociale		21 mars 2016 : BOI-RPPM-RCM-20-10-20-30

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
26	Harmonisation RI Madelin et ISF-PME	1 ^{er} janvier 2016	Art. 150-0 B <i>ter</i> , 150-0 D et 150-0 D <i>ter</i> , 199 <i>terdecies</i> -0 A, 199 <i>terdecies</i> -0 AA, 239 <i>bis</i> AB et 1763 C du CGI	Décret n° 2016-992 du 20 juillet 2016	
27	Renforcement du plan d'épargne en actions dédié au financement des PME	1 ^{er} janvier 2016	COMOFI		30 mai 2016 : BOI-RPPM-RCM-40-50-20-10
28	Extension de l'objet social des organismes de placement collectif immobilier à la location meublée - Conséquences fiscales	IR dû à compter des revenus perçus en 2015 et IS dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 14 A, 35 A, 39 <i>duodecies</i> , 50-0, 150 UC, 164 B, 239 <i>nonies</i> , 242 <i>ter</i> B et 244 <i>bis</i> A du CGI		6 juillet 2016 : BOI-RFPI-CHAMP-10
29	Mise en conformité avec les règles européennes du régime des sociétés mères filles	À compter des exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016 ou des exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 115 <i>quinquies</i> , 119 <i>ter</i> et 145 du CGI	Décret n° 2017-727 du 3 mai 2017	7 juin 2016 : BOI-IS-BASE-10-10-10-10 5 octobre 2016 : BOI-IS-BASE-10-10-10-10
30	Amortissement exceptionnel des équipements de fabrication additive ou imprimantes 3D	30 décembre 2015	Art. 39 AI du CGI		2 mars 2016 : BOI-BIC-AMT-20-30-110
31	Amortissement exceptionnel des bâtiments d'élevage	30 décembre 2015	Art. 39 <i>quinquies</i> FB du CGI		4 mai 2016 : BOI-BA-BASE-20-30-10
32	Sur-amortissement des investissements dans les réseaux de communications électroniques en fibre optique	30 décembre 2015	Art. 39 <i>decies</i> du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
33	Création du régime « micro-bénéfices agricoles »	Imposition des revenus de l'année 2016	Art. 64, 65, 65 A, 65 B, 69 A, 69 B et 1652 du CGI sont abrogés. Art. 64 <i>bis</i> , 69, 70, 71, 76, 158, 206, 238 <i>bis</i> K, 1651 A, 1651 D, 1655 <i>sexies</i> du CGI Art. L. 1 à L. 4 et L. 118 du LPF	Décret n° 2016-1415 du 20 octobre 2016	7 septembre 2016 : BOI-BA-CHAMP-10-10-20
34	BA – Mise en conformité avec les règles européennes	30 décembre 2015	Art. 63 du CGI		6 avril 2016 : BOI-BA-CHAMP-10-10-10 5 octobre 2016 : BOI-BA-BASE-20-10-10
35	BA - Permettre aux exploitants de mobiliser plus facilement la réserve financière de précaution constituée dans le cadre de la déduction pour aléas	Exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 72 D <i>bis</i> du CGI		6 avril 2016 : BOI-BA-BASE-30-30
36	Régime mère-filles - Elargir le champ d'application du régime mère-fille aux sociétés contrôlées par des organismes à but non lucratif	Exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 145 du CGI		7 juin 2016 : BOI-IS-BASE-10-10-10-10

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
37	Extension du champ de compétence des OGA	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 154 du CGI	Décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016	2 mars 2016 : BOI-RSA-CHAMP-10-40-40
37-III	RI pour frais de comptabilité et d'adhésion à un OGA	1 ^{er} janvier 2016	199 <i>quater</i> B du CGI		4 mai 2016 : BOI-IR-RCI-10
37	Extension du champ de compétence des OGA	30 décembre 2015	Art. 158, 1649 <i>quater</i> B, 1649 <i>quater</i> E, 1649 <i>quater</i> E bis, 1649 <i>quater</i> F, 1649 <i>quater</i> H, 1649 <i>quater</i> I, 1649 <i>quater</i> J, 1649 <i>quater</i> K, 1649 K bis, 1649 <i>quater</i> K ter, 1649 <i>quater</i> K <i>quater</i> , 1649 <i>quater</i> L, 1649 <i>quater</i> N, 1649 <i>quater</i> O et 1755 du CGI Art. L. 166 du LPF Art. 69 et 70 de la loi n° 2014-1654		5 juillet 2017 : BOI-IR BASE-10-10-20
38	Régime fiscal des établissements d'enseignement supérieur consulaire	30 décembre 2015	Art. 200, 207, 231 <i>bis</i> V, 238 <i>bis</i> , 885-0 V <i>bis</i> A et 1460 du CGI Art. 43 de la loi n° 2014-1545		6 juillet 2016 : BOI-RPPM-PVBMI-10-10-30
39	BA – Suppression de la limitation du plafond du CI pour congés, appliqué aux associés d'un groupement agricole	30 décembre 2015	Art. 200 <i>undecies</i> du CGI		3 février 2016 : BOI-IR-RICI-330
40	Mise en conformité du régime des groupes fiscaux avec le droit européen (conséquences de l'arrêt « Stéria » de la CJUE)	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 212, 216, 223 B, 223 B <i>bis</i> , 223 I, 223 Q, 223 R et 223 S du CGI		4 mai 2016 : BOI-IS-BASE-10-10-10-10 5 octobre 2016 : BOI-IS-BASE-10-10-10-10
41	Principe de transparence des GAEC – agriculture biologique	30 décembre 2015	Art. 244 <i>quater</i> L du CGI		3 février 2016 : BOI-IR-RICI-330

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
44	Echanges automatiques d'informations financières	30 décembre 2015	Art. 1649 AC du CGI	Décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 Arrêté du 9 décembre 2016 (JO du 23 décembre)	
45	Réforme des ZRR	1 ^{er} janvier 2016 et 1 ^{er} juillet 2017	Art. 44 <i>quindecies</i> et 1465 A du CGI	Décret n° 78-690 Arrêté du 16 mars 2017 (JO du 29 mars 2017)	6 juillet 2016 : BOI-BIC-CHAMP-80-10-70 BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10 du 6 septembre 2017
46	Comité consultatif CIR	Propositions de rectification adressées à compter du 1 ^{er} juillet 2016	Art. 1653 F du CGI Art. L. 59, L. 59 D, L. 60, L. 113, L. 136 A et L. 192 du LPF Art. L. 643-1 du code du commerce	Décret n° 2016-766 du 9 juin 2016	6 juillet 2016 : BOI-BIC-RICI-10-10-60
47	Actualisation de la liste des organismes éligibles au régime de sous-traitance applicable en matière de CIR	30 décembre 2015	Art. 207 et 244 <i>quater</i> B du CGI		2 mars 2016 : BOI-BIC-RICI-10-10-20-30
48	Adaptation des dispositions relatives à la révision des VL des locaux professionnels	Impositions établies au titre de 2018 / 1 ^{er} janvier 2016	Art. 34 de la loi n° 2010-1658	Décret n° 2016-673 du 25 mai 2016	
50-I	Taxe pour la création de bureaux et taxe additionnelle aux DMTO sur les cessions de locaux à usage de bureaux en Île-de-France	30 décembre 2015	Art. 302 <i>septies</i> B du CGI		6 avril 2016 : BOI-ENR-DG-50-20-20
		Actes passés et mutations conclues à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 1599 <i>sexies</i> du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
52	Refonte de la participation des collectivités territoriales au coût du dégrèvement afférent au plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée	A compter de la participation due au titre de 2016	Art. 1647-0 B <i>septies</i> du CGI		
53	Dispositions fiscales applicables aux regroupements de communes	Impositions dues au titre de 2016	Art. 1411, 1519 I, 1609 <i>nonies</i> C, 1638, 1638-0 <i>bis</i> , 1639 A <i>bis</i> et 1640 du CGI. Art. L. 2113-5-1 du CGCT		16 juin 2016 : BOI-IF-COLOC-20 22 juin 2016 : BOI-RFPI-TDC-10 27 juin 2016 : BOI-IF-AUT-80 12 septembre 2016 : BOI-IF-COLOC-20-30
57	Rationalisation et amélioration du caractère incitatif de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1520, 1521 et 1522 <i>bis</i> du CGI Art. L. 2333-78 du CGCT		12 septembre 2016 : BOI-IF-COLOC-20-30
58	Lissage du taux des impositions directes locales	30 décembre 2015	Art. 1636 B <i>nonies</i> du CGI		
61	Exonération de TFPB des activités de méthanisation agricole	30 décembre 2015	Art. 1382 du CGI		6 juillet 2016 : BOI-IF-TFB-10
62	Modification de la majoration TFPNB des terrains constructibles	Impositions établies au titre de 2016 / 2017	Art. 1396 du CGI		4 juillet 2016 : BOI-IF-TFNB-20-10-40
63	Exonération de CFE des activités de méthanisation agricole	30 décembre 2015	Art. 1451 du CGI		6 juillet 2016 : BOI-IF-TFB-10

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication
64	Jeunes agriculteurs : dégrèvement de TFNB	30 décembre 2015	Art. 1647-00 <i>bis</i> du CGI	14 mars 2016 : BOI-IF-TFNB-50-10-20
66	TASCOM	1 ^{er} janvier 2016	Art. 6 de la loi n°72-657	6 avril 2016 : BOI-TFP-TSC
77	CI phonographique - Placement sous le règlement général d'exemption par catégorie	30 décembre 2015	Art. 220 <i>octies</i> du CGI	3 février 2016 : BOI-IS-RICI-10-10
78	Mise en conformité avec les règles européennes - renvoi au RGEC du 17 juin 2014	30 décembre 2015	Art. 199 <i>ter</i> B, 199 <i>ter</i> C, 199 <i>ter</i> D, 199 <i>terdecies</i> -0 B, 220 <i>octies</i> , 235 <i>ter</i> ZCA, 244 <i>quater</i> B, 885 I <i>ter</i> , 1464 I, 1464 L, 1599 <i>quinquies</i> B, 44 <i>sexies</i> , 44 <i>terdecies</i> , 244 <i>quater</i> E, 1383 I, 1466 A, 220 <i>octies</i> , 238 <i>bis</i> et 244 <i>quater</i> B du CGI	2 mars 2016 : BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 1 ^{er} juin 2016 : BOI-BIC-CHAMP-80-10-60
79	Mise en conformité avec le droit de l'Union européenne du taux de TVA applicable aux produits d'origine agricole non transformés	Opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 278 <i>bis</i> du CGI	2 mars 2016 : BOI-TVA-LIQ-30-10
80	TVA sur les spectacles	1 ^{er} janvier 2016	Art. 278-0 <i>bis</i> du CGI	1 ^{er} juin 2016 : BOI-TVA-LIQ-30-20-40
81	Amortissement exceptionnel des investissements des entreprises dans les PME innovantes	30 décembre 2015	Art. 217 <i>octies</i> du CGI	Décret n° 2016-1187 du 31 août 2016
82	Exonération de la retenue à la source due par une société non-résidente déficitaire et en liquidation	Revenus perçus à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 119 <i>quinquies</i> du CGI	6 avril 2016 : BOI-RPPM-RCM-30-30-20

**Liste des articles de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
83	Mise en place d'une procédure de restitution de l'excédent de retenue à la source prélevée sur les jetons de présence « ordinaires » versés à des contribuables domiciliés dans un Etat membre de l'UE	Revenus perçus à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 187 du CGI		13 avril 2016 : BOI-RPPM-RCM-30-30-10-20
85	Débits de boissons	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 39 <i>nonies</i> et 41 <i>bis</i> du CGI		3 février 2016 : BOI-BIC-BASE-10-10
93	Droit de communication DGFIP/bailleurs sociaux	30 décembre 2015	Art. L. 102 AE du LPF	Décret n° 2016-178 du 22 février 2016	
94	Exonération DMTG terrorisme	Successions ouvertes et dons consentis faisant suite à un acte de terrorisme ou, dans les autres situations, à un décès ou à une blessure, postérieur au 1 ^{er} janvier 2015	Art. 796 et 796 <i>bis</i> du CGI		30 mai 2016 : BOI-ENR-DMTG-10-20-10
95	TF grands ports maritimes	Impositions établies au titre de 2016	Art. 1382, 1382 E, 1388 <i>septies</i> et 1394 du CGI		
96	Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie – Livres numériques	Opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 1609 <i>duodecies</i> du CGI		1 ^{er} juin 2016 : BOI-TCA-EOL

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
2	IR – Barème et décote	Revenus 2015	Art. 197 et 196 B du CGI		2 mars 2016 : BOI-IR-BASE-40
3	Exonération d'IR des indemnités perçues par les dirigeants en cas de cessation forcée de leurs fonctions	Revenus 2015	Art. 80 <i>duodecies</i> du CGI		26 mai 2016 : BOI-RSA-CHAMP-20-40-20
4	Demi part de quotient familial des anciens combattants à l'IR	Revenus 2015	Art. 195 du CGI		2 mars 2016 : BOI-IR-BASE-40
5	RI Malraux	1 ^{er} janvier 2016	Art. 199 <i>tervicies</i> du CGI		26 mai 2016 : BOI-IR-RICI-200-10
7	RI Pinel - Abrogation de la condition de mixité sociale	1 ^{er} janvier 2016	Art. 199 <i>novovicies</i> du CGI		13 avril 2016 : BOI-IR-RICI-360
9	Régime des ventes à distance	Livraisons dont le fait générateur intervient à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 258 B du CGI		3 février 2016 : BOI-TVA-CHAMP-20-20-10
10	Taux réduit de TVA produits de protection hygiénique féminine	1 ^{er} janvier 2016	Art. 278-0 <i>bis</i> du CGI		3 février 2016 : BOI-TVA-LIQ-30-10-60
11	Taux réduit de TVA opérations d'accession sociale dans les QPPV	Opérations dont la demande de permis de construire a été déposée entre le 1 ^{er} janvier 2015 et la date de signature du contrat de ville, au plus tard le 31 décembre 2015	Art. 17 de la loi n° 2014-1654 (pour mémoire : art. 278 <i>sexies</i> et 284 du CGI)		3 février 2016 : BOI-TVA-IMM-20-20-20
12	Taux réduit de TVA opérations d'accession à la propriété dans les quartiers faisant l'objet d'une convention avec l'ANRU	1 ^{er} janvier 2016	Art. 278 <i>sexies</i> du CGI		3 février 2016 : BOI-TVA-IMM-20-20-20
13	Taux réduit de TVA livraisons de logements neufs intermédiaires	1 ^{er} janvier 2016	Art. 279-0 <i>bis</i> A du CGI		6 avril 2016 : BOI-TVA-IMM-30

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
15	Limitation des effets de seuils d'effectif de certains régimes fiscaux dans les TPE-PME	Exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 44 <i>quindecies</i> , 1466 A, 1647 C <i>septies</i> , 235 <i>ter</i> D, 235 <i>ter</i> KA, 239 <i>bis</i> AB, 244 <i>quater</i> T, 1451, 1679 A du CGI Code du travail Art. 8 ordonnance n° 2015-380 Code de la sécurité sociale Code général des collectivités territoriales		3 février 2016 : BOI-BIC-RICI-10-90 2 mars 2016 : BOI-IF-TFB-10-160-60 BOI-BIC-CHAMP-70-20-40-10 BOI-TPS-TS-20-10 6 juillet 2016 : BOI-TPS-FPC-20 BOI-BIC-CHAMP-80-10-70
16	Augmentation du plafond de la provision déductible de l'IS des groupements d'employeurs en % de la masse salariale	Exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 214 du CGI		3 février 2016 : BOI-IS-BASE-30-30
17	Dispositif de déduction de l'assiette de l'IS de la part de bénéficiaires nets distribués par les SCOP à leurs salariés	Exercices clos à compter du 31 décembre 2015	Art. 214 du CGI		4 mai 2016 : BOI-BIC-PTP-10-20-10-20
18	Dotation en franchise d'impôt sur les bénéfices d'une provision pour investissement accordée aux SCOP	1 ^{er} janvier 2016	Art. 237 <i>bis</i> A du CGI		4 mai 2016 : BOI-BIC-PTP-10-20-10-20
19	CI maître restaurateur	Dépenses engagées à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 244 <i>quater</i> Q, 199 <i>undecies</i> B et 217 <i>duodecies</i> du CGI		4 mai 2016 : BOI-BIC-RICI-10-70

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
20	Dépenses de CIR	CI calculés au titre des dépenses exposées : - à compter de l'année 2015 pour les entreprises soumises à l'IR ; - au cours des exercices clos à compter du 31/12/15 pour les entreprises soumises à l'IS	Art. 244 <i>quater</i> B du CGI		2 mars 2016 : BOI-BIC-RICI-10-10-20-30
21	Amortissement robots industriels	Le dispositif s'applique aux robots acquis ou créés jusqu'au 31/12/16	Art. 39 AH du CGI		2 mars 2016 : BOI-BIC-AMT-20-30-110
22	Déductibilité des rémunérations différées des dirigeants et membres de directoire de sociétés cotées	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} novembre 2015	Art. 39 du CGI		3 février 2016 : BOI-IS-BASE-30-20-30
23	Extension de la déduction exceptionnelle aux investissements relatifs aux poids lourds de plus de 3,5 tonnes fonctionnant au gaz naturel et au biométhane	Véhicules acquis du 1 ^{er} janvier 2016 jusqu'au 31 décembre 2017	Art. 39 <i>decies</i> A du CGI		3 février 2016 : BOI-BA-BASE-20-10-10
24	Exonération temporaire de TFPB et de CFE pour les activités agricoles de méthanisation	1 ^{er} janvier 2016	Art. 60 de la loi n° 2014-1654 Art. 1387 A du CGI		6 juillet 2016 : BOI-IF-TFB-10
25	Déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement productif aux associés des CUMA et coopératives exonérées d'IS autres que les CUMA	Biens acquis, fabriqués ou pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat du 15 octobre 2015 au 14 avril 2016	Art. 39 <i>decies</i> du CGI		4 novembre 2015 : BOI-BA-BASE-20-10-10 3 février 2016 : BOI-BA-BASE-20-10-10

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
26	Extension de la déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement aux installations de remontées mécaniques	Le dispositif s'applique à la détermination du résultat : - au titre des années 2015 et suivantes pour les entreprises relevant de l'IR ; - au titre des exercices clos à compter du 31/12/15 pour les entreprises à l'IS	Art. 39 <i>decies</i> du CGI		3 février 2016 : BOI-BIC-BASE-100
27	Suppression de deux taxes à faible rendement	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1600-0 P, 1600-0 Q et 1647 du CGI Art L.5121-18 du code de la santé publique		3 février 2016 : BOI-TCA-MEDIC
31	Financement de l'augmentation de la capacité du fonds de soutien aux collectivités et aux établissements publics de santé ayant contracté des « emprunts toxiques »	1 ^{er} janvier 2016	Art. 92 de la loi n° 2013-1278 Art. 235 <i>ter ZE bis</i> du CGI		3 février 2016 : BOI-TFP-TFSCT
32	Prorogation et aménagements du régime des PVI en cas de cession au profit de bailleurs sociaux	Plus-values réalisées au titre des cessions intervenant à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 150 U du CGI		28 avril 2016 : BOI-RFPI-PVI-10-40-110
42-IV	Aménagement du dispositif de l'aide juridique	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1001, 302 <i>bis</i> Y et 1018 A du CGI		6 avril 2016 : BOI-TCA-AHJ
48	Taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques	Abonnements acquittés à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 302 <i>bis</i> KH, 1647 et 1693 du CGI		6 avril 2016 : BOI-TCA-OCE
49-I	Contribution des entreprises de transport aérien	29 avril 2017	Art. 302 <i>bis</i> K du CGI	Décret n° 2017-640 du 26 avril 2017	

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
75	Mesures TH et TFPB en faveur des personnes âgées	Impositions dues au titre de 2015	Art. 1390, 1391, 1391 B, 1391 B <i>bis</i> , 1413 <i>bis</i> , 1414, 1414 B et 1605 <i>bis</i> du CGI		
		Impositions établies à compter de 2017	Art. 1417 du CGI		
		1 ^{er} janvier 2016	Art. 21 de la loi n° 91-1322		
78	Exonération des indemnités journalières versées à des exploitants relevant d'un régime réel atteints d'une affection de longue durée	Exercices ou périodes d'imposition ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 154 <i>bis</i> A du CGI		2 mars 2016 : BOI-RSA-CHAMP-20-30-20
79	Extension de la RI « Malraux » aux quartiers anciens dégradés et faisant l'objet d'une convention pluriannuelle	Revenus perçus à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 199 <i>tervicies</i> du CGI		26 mai 2016 : BOI-IR-RICI-200-10
80	Étalement sur quatre ans de l'imposition des primes versées par l'État aux médaillés olympiques et paralympiques	Revenus 2015	Art. 163-0 A <i>ter</i> du CGI		30 mai 2016 : BOI-RSA-BASE-10
81	Obligation d'utiliser le document administratif électronique (DAE) pour la circulation de produits soumis à accise en droits suspendus lors d'une circulation en France	1 ^{er} janvier 2016	Art. 302 G et M du CGI	Décret n° 2016-1584 du 24 novembre 2016	

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
82	Correction et simplification des modalités de recouvrement du prélèvement applicable aux sommes issues de comptes en déshérence versées par la Caisse des dépôts et consignations	1 ^{er} janvier 2016	Art. 990 I <i>bis</i> du CGI		
83	Allègement des obligations des entreprises en cas de souscription des déclarations fiscales par voie électronique	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1649 <i>quater</i> B <i>bis</i> du CGI	Les dispositions réglementaires existent déjà : il s'agit des articles 344 I <i>ter</i> et 344 I <i>quater</i> de l'annexe III au CGI	
87	Information de leurs utilisateurs par les plates-formes de mise en relation par voie électronique	Transactions réalisées à compter du 1 ^{er} juillet 2016	Art. 242 <i>bis</i> et 1731 <i>ter</i> du CGI Art. L. 80 P et L. 102 AD du LPF Art. L. 114-19 du code de la sécurité sociale	Décret n° 2017-126 du 2 février 2017	3 février 2017 : BOI-BIC-DECLA-30-70
89	Adaptation de la fiscalité aux évolutions institutionnelles relatives aux régions	Applicable à la cotisation sur la valeur ajoutée : - due par les redevables au titre de 2016 et des années suivantes ; - versée par l'État aux régions et aux départements à compter de 2017	Art. 1586 et 1599 <i>bis</i> du CGI		17 juin 2016 : BOI-IF-COLOC-10-30
		1 ^{er} janvier 2016	Art. 1599 <i>sexdecies</i> et 1599 <i>novodecies</i> A du CGI Art. 114 de la loi n° 2015-991		24 mai 2016 : BOI-ENR-TIM-20-60-10

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
91	Extension du régime fiscal des gîtes ruraux à tous les meublés de tourisme sans considération du label « gîte de France », en matière d'exonération d'impôts directs locaux et d'éligibilité au régime des micro entreprises	À compter des impositions établies au titre de 2016	Art. 50-0, 1383 E <i>bis</i> , 1407, 1459 et 1600 du CGI Art. L.422-2 du code du tourisme		6 juillet 2016 : BOI-BIC-CHAMP-40-20
92	Exonération de TFPB des locaux qui appartiennent à une collectivité territoriale ou à un EPCI et occupés à titre onéreux par une maison de santé pluriprofessionnelle	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1382 C <i>bis</i> et 1639 A <i>quater</i> du CGI		1 ^{er} juin 2016 : BOI-IF-TFB-10
93	Possibilité pour les collectivités territoriales et les EPCI d'exonérer de TFPB des locaux à usage d'habitation principale issus de la transformation de bureaux pendant une durée de cinq ans	Locaux dont les travaux de transformation sont achevés à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 1384 F du CGI		27 juin 2016 : BOI-IF-TFB-10
94	Modulation par les communes et EPCI du taux de l'abattement sur la TH des personnes handicapées	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1411 du CGI		
95	Exonération de cotisation foncière des entreprises des sociétés coopératives de production (SCOP) membres d'un groupement de SCOP et unification du régime fiscal et juridique des SCOP d'amorçage	1 ^{er} janvier 2016	Art. 214, 237 <i>bis</i> A et 1456 du CGI Art. 26 <i>bis</i> de la loi n° 78-763		4 mai 2016 : BOI-BIC-PTP-10-20-10-20

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
96	Ouverture du bénéfice des exonérations de cotisation foncière des entreprises, de cotisation sur la valeur ajoutée et TFPB aux commerces situés de part et d'autres d'une même rue	Impositions dues au titre de 2015	Art. 1466 A et 1383 C <i>ter</i> du CGI		2 mars 2016 : BOI-IF-TFB-10-160-60
97	Précision sur l'évaluation de la valeur locative de bâtiments à vocation économique lorsqu'ils sont inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise dont la location de tels biens est l'activité principale	Impositions établies au titre de l'année 2017	Art. 1500 du CGI		BOI-IF-TFB-20-10-1030 du 6 septembre 2017
99	Rétablissement de l'abattement de 30 % sur la valeur locative de locaux affectés à l'habitation (lofts) sur délibération des collectivités territoriales et des EPCI	Impositions dues au titre de 2016	Art. 1409 et 1518 A <i>ter</i> du CGI		14 mars 2016 : BOI-IF-TFB-20-10-20
100	Application d'un abattement de 50 % de la valeur locative pour des immeubles affectés à des opérations de recherche industrielle (TFPB et CFE) sur délibération des collectivités territoriales et EPCI	Impositions dues au titre de 2016	Art. 1518 A <i>quater</i> du CGI		6 juillet 2016 : BOI-IF-TFB-20-10-50-40
102	Réduction du montant de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau applicable aux stations radioélectriques	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1519 H du CGI		6 avril 2016 : BOI-TFP-IFER-50

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
105	Bénéfices agricoles : rendre optionnelle la « tolérance de 5 % (ou 10 %) » pour la prise en compte des produits concernant la détermination du résultat si les produits ne proviennent pas de l'activité professionnelle	1 ^{er} janvier 2017	Art. 155 du CGI		
106	Prorogation et aménagement du crédit d'impôt pour la transition énergétique	Dépenses payées à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 200 <i>quater</i> du CGI	Décret n° 2016-235 du 1 ^{er} mars 2016 Arrêté du 30 décembre 2015 (JO du 31 décembre 2015) Arrêté du 17 février 2016 (JO du 27 février 2016)	30 juin 2016 : BOI-IR-RICI-280
107	Aménagement du dispositif du prêt à taux zéro consentis pour financer la primo-accession à la propriété (PTZ)	Offres de prêt émises à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. L. 31-10-2, L. 31-10-3, L. 31-10-4, L. 31-10-6 et L. 31-10-9 du code de la construction et de l'habitation Art. 244 <i>quater</i> V du CGI	Décret n° 2015-1813 du 29 décembre 2015	6 avril 2016 : BOI-BIC-RICI-10-140
108	Aménagement du dispositif du crédit d'impôt au titre des prêts à taux zéro consentis pour le financement de travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements (Eco PTZ)	Offres d'avances émises à compter du 1 ^{er} janvier 2016, à compter du 1 ^{er} juillet 2016 pour les offres d'avances complémentaires	Art. 244 <i>quater</i> U du CGI Art. 99 de la loi n° 2008-1425	Décret n° 2015-1910 du 30 décembre 2015 Décret n° 2016-1072 du 3 août 2016 Arrêté du 3 août 2016 (JO du 5 août)	4 mai 2016 : BOI-BIC-RICI-10-110-10
109	Financement du logement social outre-mer	Opérations ayant obtenu un agrément du représentant de l'État octroyé à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 199 <i>undecies</i> C et 244 <i>quater</i> X du CGI		1 ^{er} juin 2016 : BOI-IR-RICI

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
110	Aménagements des dispositifs d'incitation fiscale à l'investissement outre-mer	1 ^{er} janvier 2016	Art. 199 <i>undecies</i> A, 199 <i>undecies</i> B, 199 <i>undecies</i> C, 217 <i>undecies</i> , 217 <i>duodecies</i> , 244 <i>quater</i> W et 244 <i>quater</i> X du CGI		1 ^{er} juin 2016 : BOI-IR-RICI
111	Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel (CICA)	Crédits d'impôt calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 220 <i>sexies</i> du CGI	Décret n° 2016-1191 du 31 août 2016	2 novembre 2016 : BOI-IS-RICI-10-20-10
112	Simplification de la procédure de délivrance de l'agrément à titre provisoire pour le CICA	1 ^{er} janvier 2016	Art. 220 F du CGI		2 mars 2016 : BOI-IS-RICI-10-20-10
113	Crédit d'impôt en faveur des entreprises de spectacles vivants	Crédits d'impôt calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 220 <i>quindecies</i> , 220 S et 223 O du CGI	Décret n° 2016-1209 du 7 septembre 2016	7 décembre 2016 : BOI-IS-RICI-10
114	Augmentation du taux d'imposition des plus-values réalisées lors de la première cession de titres de sociétés titulaires d'une autorisation pour l'édition d'un service de télévision	Cessions entraînant une modification de contrôle agréée à compter du 30 septembre 2015	Art. 219 du CGI		6 avril 2016 : BOI-IS-BASE-20-20
117	Exclusion de certains véhicules aménagés en fauteuil roulant du champ d'application de la TVS	1 ^{er} janvier 2016	Art. 1010 du CGI	Les dispositions de la loi qui prévoyaient un décret ont été abrogées par le d du 1° du A du I de l'article 19 de la loi n° 2016-1827 du 23 décembre 2016 de financement de la sécurité sociale	6 juillet 2016 : BOI-TFP-TVS-10-30
118	Suppression de niches à faible rendement (« Ancien Malraux »)	Dépenses payées à compter du 1 ^{er} janvier 2018	Art. 31, 32, 156 et 239 <i>nonies</i> du CGI Art. 84 de la loi n° 2008-1425		30 mai 2016 : BOI-RFPI-SPEC-40

**Liste des articles de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
119	Aménagement du régime fiscal des monuments historiques	1 ^{er} janvier 2017	Art. 31-0 <i>bis</i> du CGI		21 juin 2016 : BOI-RFPI-CHAMP-30
120	Aménagement du régime d'imposition des non-résidents	Revenus 2015	Art. 197 A du CGI		28 juillet 2016 : BOI-IR-CHAMP-10
121	Déclaration pays par pays (BEPS)	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016	Art. 223 <i>quinquies</i> C et 1729 F du CGI	Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 Arrêté du 6 juillet 2017 (JO du 8 juillet 2017)	
126	Accès direct des officiers de police judiciaire et des gendarmes aux données bancaires sur FICOBA et FICOVIE	1 ^{er} janvier 2016	Art. L. 135 ZC du LPF	Décret n° 2016-971 du 15 juillet 2016	
133	Allocation viagère survivants de harkis	1 ^{er} janvier 2016	Art. 81 du CGI Art. 30 de la loi n° 2015-917		27 juin 2016 : BOI-RSA-CHAMP-20-50-40

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
14	Modernisation des procédures de contrôle fiscal	31 décembre 2016 et contrôles dont les avis de vérification sont adressés a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1729 D et 1729 H du CGI Art. L. 11, L. 13 B, L. 13 G, L. 47, L. 47 A, L. 47 AA, L. 47 B, L. 48, L. 49, L. 51, L. 52, L. 57 A et L. 62 du LPF	Arrêté du 6 janvier 2017 (JO du 3 février)	BOI-CF-IOR-60-40-30 du 7 juin 2017 BOI-CF-DG-40 du 4 octobre 2017
15	Dématérialisation de certaines procédures de déclaration et de paiement	Déclarations afférentes aux revenus perçus a/c de l'année 2017	Art. 89 A, 242 <i>ter</i> et 242 <i>ter</i> B du CGI		
		1 ^{er} janvier 2018	Art. 1635 <i>bis</i> P du CGI		
		Déclarations déposées et paiements effectués a/c du 1 ^{er} janvier 2018	Art. 1649 <i>quater</i> B <i>quater</i> , 1672, 1673, 1678 <i>quater</i> et 1681 <i>septies</i> du CGI	Décret n° 2018-756 du 28 août 2018	
16	Conservation au format électronique des factures papiers	Date de publication de l'arrêté du ministre chargé du budget prévu au 3 ^{ème} al. de l'art. L. 102 B du LPF, et au plus tard le 31 mars 2017	Art. 99 et 286 du CGI Art. L. 102 B et L. 102 C du LPF	Arrêté du 22 mars 2017 (JO du 30 mars 2017)	BOI-TVA-DED-40-10-10 du 7 février 2018
17	Nouvelles modalités de contrôle sur place pour la TVA et les reçus fiscaux	Demandes RCTVA déposées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Article L. 13 F et L. 198 A du LPF		BOI-CF-CPF-40 du 3 mai 2017
		A/c du 1 ^{er} janvier 2018 aux dons et versements effectués a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. L. 14 A du LPF	Décret n° 2017-1187 du 21 juillet 2017	BOI-CF-COM-20 du 6 décembre 2017
		Documents et pièces de toute nature afférents aux dons et versements effectués a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. L. 102 E du LPF		
18	Simplification du droit de visite en matière fiscale	31 décembre 2016	Art. L. 16 B du LPF		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
19	Renforcement de la lutte contre la fraude fiscale internationale	31 décembre 2016	Art. L. 10-0 AB du LPF		BOI-CF-COM-20 du 7 février 2018
20	Sécurisation des pénalités de retard en matière fiscale	Sommes recouvrées par voie d'AMR a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1730 du CGI		BOI-CF-IOR-50-20 du
		31 décembre 2016	Art. 1758 A du CGI		
24	Transmission à l'administration fiscale des revenus perçus par les utilisateurs de plates-formes	Revenus perçus a/c du 1 ^{er} janvier 2019	Art. 1649 <i>quater A bis</i>	L'article 1649 <i>quater A bis</i> du CGI a été abrogé par l'article 10 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude	
25	Réduction du délai d'indisponibilité du produit de cession d'un fonds de commerce	Cessions ou ventes de fonds de commerce réalisées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1684 du CGI		
26	Solidarité fiscale en matière de location gérance	Impositions dont la mise en recouvrement intervient a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1684 du CGI		
29	ISF : clarification de la notion de bien professionnel	31 décembre 2016	Art. 885 I <i>quater</i> , 885 O <i>bis</i> et 885 O <i>ter</i> du CGI		
30	Maintien du dispositif ISF-PME pour les entreprises solidaires d'utilité sociale	31 décembre 2016	3° de l'art. 885-0 V <i>bis</i> B du CGI		
31	Compte PME innovation	31 décembre 2016	Art. 150-0 A, 150-0 B <i>quinquies</i> , 787 B et 885 I <i>bis</i> du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
32	Plus-values : soultes des particuliers dans le cadre des opérations d'apports ou d'échanges de titres	Soultes afférentes à des opérations d'échange ou d'apport réalisées à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 150-0 B, 150-0 B <i>bis</i> , I de l'art. 150-0 B <i>ter</i> , 150-0 D, II de l'art. 150 UB, I de l'art. 150 VB, 161, I de l'art. 167 <i>bis</i> et V de l'art. 238 <i>septies</i> A du CGI		
		1 ^{er} janvier 2016	IV et V de l'art. 150-0 B <i>ter</i> du CGI		
33	Dispositif du report d'imposition des plus-values d'apport	Aux cessions réalisées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	2° du I à l'exception du dernier alinéa et VI de l'art. 150-0 B <i>ter</i> du CGI		
		31 décembre 2016	dernier alinéa du 2° du I et le II de l'art. 150-0 B <i>ter</i> du CGI		
34	Mise en conformité du régime des reports d'imposition des plus-values	1 ^{er} janvier 2016	I de l'art. 150-0 B <i>ter</i> , 2 <i>bis</i> de l'art. 150-0 D, 4 <i>bis</i> du VIII de l'art. 167 <i>bis</i> , b du 4 du I de l'art. 197, 2 <i>ter</i> de l'art. 200 A et 1 du I de l'art. 223 <i>sexies</i> du CGI		
		Contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France a/c du 1 ^{er} janvier 2016	II <i>bis</i> et 1 du V de l'art. 167 <i>bis</i> du CGI		
35	Prorogation de l'exonération des PVI à un bailleur social	31 décembre 2016	7° et 8° du II de l'art. 150 U du CGI		BOI-RFPI-PVI-10-40-110 du 30 janvier 2017
36	Imposition des produits financiers quand le teneur est établi dans un ETNC	Profits réalisés à compter du 1 ^{er} janvier 2017	3 de l'art. 150 <i>ter</i> du CGI		BOI-RPPM-PVBMI-70 du 22 mars 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
37	Maintien des RI « Madelin » ou « ISF PME » en cas de cession sous condition de réinvestissement	31 décembre 2016	IV de l'art. 199 <i>terdecies</i> -0 A et 2 du II de l'art. 885-0 V <i>bis</i> du CGI		
38	Fonctionnement du compte d'investissement forestier et d'assurance	31 décembre 2016	Art. 793 du CGI		BOI-PAT-ISF-30-40-10 du 9 février 2017
39	Exonération de taxe de publicité foncière pour les transferts d'immeubles HLM	31 décembre 2016	Art. 1051 du CGI		BOI-ENR-DG-20-30-30-10 du 5 avril 2017
40	Prise en compte des dispositions de la loi n° 2016-925 du 7 juillet 2016 dans la réduction d'impôt « Malraux »	- Dépenses de restauration immobilière réalisées par les contribuables et portant sur des immeubles bâtis pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration préalable a été déposée à compter du 09/07/2016 - Souscriptions mentionnées au IV <i>bis</i> de l'art. 199 <i>tervicies</i> du CGI dont la date de clôture est intervenue à compter du 09/07/2016	1°, 3° et 4° du I, II, fin du second alinéa du III, 1 et 2 du IV <i>bis</i> de l'art. 199 <i>tervicies</i> du CGI		BOI-IR-RICI-200 du 5 septembre 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
		- Dépenses de restauration immobilière réalisées par les contribuables et portant sur des immeubles bâtis pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration préalable a été déposée à compter du 01/01/2017 - Souscriptions mentionnées au IV bis de l'art. 199 <i>tervicies</i> du CGI dont la date de clôture est intervenue à compter du 01/01/2017	avant dernier alinéa du I, II bis, fin du 1 ^{er} alinéa du III, III <i>bis</i> , 2 et 4 du IV <i>bis</i> , V <i>bis</i> , 1° du VI et VIII de l'art. 199 <i>tervicies</i> du CGI		
41	Revenus imposables	31 décembre 2016	dernier alinéa du e du 5 de l'art. 158 du CGI		
42	Aménagement du dispositif RI dons mécénat pour la sauvegarde du patrimoine culturel	Dons et versements effectués a/c du 1 ^{er} janvier 2017	6 de l'art. 200 et 5 de l'art. 238 <i>bis</i> du CGI		BOI-IR-RICI-250-10-10 du 10 mai 2017
43	Exonération facultative de CET des disquaires indépendants	Impositions dues au titre de 2017	Art. 1464 M, II de l'art. 1466 A, VI de l'art. 1466 F, IV de l'art. 1639 A <i>ter</i> , II de l'art. 1640, I de l'art. 1647 C <i>septies</i> et 7 ^{ème} alinéa de l'art. 1679 <i>septies</i> du CGI		BOI-CVAE-DECLA-20 du 5 avril 2017
44	Minibons	Prêts consentis et aux minibons souscrits à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 125-00 A du CGI		BOI-RPPM-RCM-20-10-20-30 du 16 février 2017
45	IFER stations radioélectriques	Nouvelles stations installées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	III de l'art. 1519 H du CGI		BOI-TFP-IFER-50 du 1 ^{er} mars 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
46	Création du dispositif « Cosse »	Impositions des revenus de l'année 2017	I de l'art. 31 et 2 de l'art. 32 du CGI	Décret n° 2017-839 du 5 mai 2017 Arrêté du 5 mai 2017 (JO du 7 mai 2017)	
47	Abattement 30 % de TFPB dans les QPV	Impositions dues au titre de 2017	I de l'art. 1388 <i>bis</i> du CGI		BOI-IF-TFB-20-30-30 du 5 juillet 2017
48	Abattement de 50 % de TFPB en faveur d'un projet lié motivé par une pollution de l'environnement	31 décembre 2016	Art. 1388 <i>quinquies</i> B du CGI		
49	TFPB et TH à Mayotte	Impositions dues au titre de 2017 à 2019	I de l'art. 1414 A et art. 1417 du CGI		BOI-IR-CHAMP-20-10 du 6 avril 2017
50	Suppression du plafonnement de 11 salariés pour l'exonération de CFE dans les QPV	Impositions dues au titre de 2017	Art. 1383 <i>C ter</i> et I <i>septies</i> de l'art. 1466 A du CGI		BOI-IF-TFB-10-160-60 du 5 avril 2017
51	Répartition de la CVAE	CVAE des entreprises due par les redevables au titre de 2017 et des années suivantes	III de l'art. 1586 <i>octies</i> du CGI		
53	Exonération TVS véhicules essence + GPL	31 décembre 2016	Art. 1010 du CGI		BOI-BIC-DECLA-30-10-10-30 du 4 octobre 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
56	Taxe sur les diffusions en ligne de contenus audiovisuels	EEV à une date fixée par décret, qui ne peut être postérieure de plus de 6 mois à la date de réception par le Gvt de la réponse de la Commission sur la conformité du dispositif au droit de l'UE en matière d'aides d'Etat *	Art. 39, 1609 <i>sexdecies</i> B, 1736 et 1753 du CGI Art. L. 102 AF du LPF	Décret n° 2017-1364 du 20 septembre 2017	
61	Taux réduit de TVA sur les autotests VIH	du 1 ^{er} janvier au 31 décembre 2017	Art. 278-0 <i>bis</i> du CGI		BOI-TVA-LIQ-30-10 du 1 ^{er} février 2017
62	Bail réel solidaire : TVA et taxe sur la publicité foncière	31 décembre 2016	Art. 278 <i>sexies</i> , 284, 743 et 1378 <i>ter</i> du CGI Art. L. 176 du LPF		BOI-TVA-IMM-10-10-20 du 2 août 2017
63	Bail réel solidaire : TFPB	31 décembre 2016	Art. 1388 <i>octies</i> et 1400 du CGI		BOI-IF-TFB-10-20-20 du 10 janvier 2019
66	Exclusion des équipements liés aux casiers de stockage de la TFPB	31 décembre 2016	Art. 1382 F du CGI		BOI-IF-TFB-10-50 du 5 juillet 2017
72	Mécanisme de lissage des taux de la taxe additionnelle à la CFE	31 décembre 2016			
73	Création d'une taxe spéciale d'équipement différenciée en cas d'extension du périmètre d'un établissement public foncier	Impositions dues au titre de 2018	Art. 1607 <i>bis</i> , 1607 <i>ter</i> , 1609 G et 1636 B <i>octies</i> du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
74	Neutralité fiscale des transferts de biens en cas de restructurations de structures publiques	31 décembre 2016			
75	Adaptation dotations et compensations au regroupement des communes	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1609 <i>quinquies</i> C, 1638-0 <i>bis</i> , 1638, 1638 <i>quater</i> et 1638-0 <i>bis</i> du CGI XV de l'art 59 de la loi n° 2015-991 du 07/08/15		BOI-IF-COLOC-20-20-40-30 du 26 juin 2017
76	Transmission fichiers locaux commerciaux	31 décembre 2016	Art. L. 135 B du LPF		
77	Institution simultanée et sans limitation de durée de la TEOM et de la REOM	31 décembre 2016	Art. 1639 A <i>bis</i> du CGI		
82	Délibération des communes en cas de fusion d'EPCI	31 décembre 2016	Art. 1638-0 <i>bis</i> et 1638 <i>quater</i> du CGI		
87	Modernisation et simplification du dispositif de recouvrement de la DGDDI	EEV fixée par décret, postérieure à l'expiration du délai mentionné à l'art. 6 de la directive (UE) 2015/1535, et au plus tard le 1 ^{er} janvier 2018	Art. 262-0 <i>bis</i> du CGI Art. L. 80 I du LPF	Décret n° 2017-1825 du 28 décembre 2017 Arrêté du 13 janvier 2018 (JO du 19 janvier 2018) Arrêté du 13 janvier 2018 (JO du 26 janvier 2018)	BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 du 3 mai 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
		Demandes d'autorisation déposées a/c du 31 déc. 2016	Art. 287 et 1695 du CGI		BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 du 3 mai 2017
		1 ^{er} janvier 2018	1 <i>bis</i> de l'art. 114, 158 <i>octies</i> , 284 <i>quater</i> et 158 B du code des douanes		
		1 ^{er} juillet 2017	3 de l'art. 114 et section 3 du chapitre III du titre IV du code des douanes		
90	Modernisation et simplification du dispositif de recouvrement et du contrôle fiscal	1 ^{er} septembre 2017	Art. 77, 1503, 1510, 1515, 1651 F, 1651 M, 1515, 1651, 1651 A, 1651 B, 1651 C, 1651 D, 1651 E, 1651 G et 1653 du CGI Art. L. 59, L. 59 A, L. 60, L. 76, L. 136, L. 190 et L. 250 du LPF	Décret n° 2017-381 du 22 mars 2017 Décret n° 2017-769 du 4 mai 2017	
		AMR et décisions émis à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. L. 256 et L. 257 A du LPF Art. 345 et 346 du code des douanes	Arrêté du 1 ^{er} juin 2017 (JO du 16 août)	
91	Mise en conformité du régime des sociétés mères et filiales	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 39, a du 1 de l'art. 145 et a <i>quinquies</i> du I de l'art. 219 du CGI		BOI-BIC-PVMV-30-10 du 3 mai 2017
		31 décembre 2016	Art. 39 <i>duodecies</i> , dernier alinéa du 1 et c du 6 de l'art. 145, art. 187 et a <i>sexies-0 ter</i> du I de l'art. 219 du CGI	Décret n°2017-727 du 3 mai 2017	BOI-RPPM-RCM-30-30-10-20 du 7 juin 2017
92	Provision fonds de garantie	31 décembre 2016	Art. 39 <i>quinquies</i> GF du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
94	PEA anti-abus	Titres acquis dans le cadre du PEA a/c du 6 déc. 2016	3° du II de l'art. L. 221-31 du COMOFI		BOI-RPPM-RCM-40-50-20-20 du 25 septembre 2017
		Acquisitions effectuées a/c du 6 déc. 2016	4° du II de l'art. L. 221-31 du COMOFI		
95	Contribution additionnelle de 3 % sur les revenus distribués	Montants distribués dont la mise en paiement intervient a/c du 1 ^{er} janvier 2017	1° du I de l'article 235 <i>ter</i> ZCA du CGI	L'article 235 <i>ter</i> ZCA a été abrogé par l'article 37 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018	
96	Redevance hippique	31 décembre 2016	Art. 1609 <i>tertricies</i> du CGI		
97	Régime fiscal des casinos flottants	1 ^{er} janvier 2017	Art. L. 2333-57 du CGCT Art. L. 321-6 du code de la sécurité intérieure	Décret n° 2017-1452 du 6 octobre 2017	
				Décret n° 2017-1749 du 22 décembre 2017	
99	Suramortissement des biens faisant l'objet d'une commande assortie du versement d'acomptes	31 décembre 2016	Art. 39 <i>decies</i> du CGI		BOI-BA-BASE-20-10-10 du 1 ^{er} février 2017
100	Extension micro BA EARL	31 décembre 2016	Art. 69 D du CGI		
101	Exclusion des indemnités compensatoires de handicap de l'assiette du micro BA	1 ^{er} janvier 2017	I de l'art. 64 <i>bis</i> du CGI		
102	Option à l'IS des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 206 du CGI		BOI-RSA-GER-10-10-20 du 1 ^{er} mars 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification	Texte d'application	Instructions	
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
103	Ajout des fermes expérimentales dans la liste des organismes sous-traitant ouvrant droit au doublement du CIR	31 décembre 2016	Art. 244 <i>quater</i> B du CGI		BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 du 5 avril 2017
104	Extension du CI logement social aux logements CROUS	31 décembre 2016	1 ^{er} alinéa du a du 1 du I de l'art. 244 <i>quater</i> X du CGI		BOI-IR-RICI-380 du 15 mai 2019
105	Extension CI logements sociaux OM aux logements foyers	31 décembre 2016	a du 1 du I de l'art. 244 <i>quater</i> X du CGI		
106	Suppression agrément CI logements sociaux outre-mer	Opérations d'acquisition et de construction dont le fait générateur, pour l'application du CI, intervient a/c du 31 mai 2016 et qui, à cette date, n'ont pas obtenu l'agrément prévu au VI de l'art. 244 <i>quater</i> X du CGI	Art. 244 <i>quater</i> X du CGI		
107	Exonération TFPB antisismique	31 décembre 2016	Art. 1388 <i>ter</i> du CGI		BOI-IR-TFB-20-30-10 du 1 ^{er} février 2017
111	Placement sous RGEC de diverses dispositions fiscales	31 décembre 2016	Art. 231, 238 <i>bis</i> , 244 <i>quater</i> B, 244 <i>quater</i> C et 244 <i>quater</i> L du CGI		BOI-BIC-RICI-10-150 du 1 ^{er} mars 2017 BOI-BIC-RICI-10-10-20-30 du 5 avril 2017 BOI-BA-RICI-20-40 du 3 mai 2017
114	Évolution du régime fiscal de la location meublée	IR dû à compter des revenus perçus en 2017	Art. 35 du CGI		BOI-BIC-CHAMP-20-60 du 5 avril 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
115	Divorce par convention mutuelle (coordination avec la loi n° 2016-1547 « Justice du XXIe siècle »)	Imposition des revenus de l'année 2017	Art. 80 <i>quater</i> , 156 et 194 du CGI		
116	Exonération d'IR de l'indemnité pour licenciement nul pour motif discriminatoire	31 décembre 2016	Art. 80 <i>duodecies</i> du CGI		BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30 du 9 février 2017
117	Création de la contribution CDG-Express	EEV à une date fixée par décret, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gvt de la réponse de la Commission sur la conformité du dispositif au droit de l'UE en matière d'aides d'État	Art. 207, 1609 <i>tervicies</i> et 1647 du CGI	Décret n° 2018-409 du 28 mai 2018 Décret n° 2018-410 du 28 mai 2018	

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
2	IR – Barème et décote	Revenus 2016	I et II – art. 196 B et 197 du CGI III – art. 1664 et 1681 B du CGI		BOI-IR-CHAMP-20-10 du 6 avril 2017
3	Exonération d'IR des revenus perçus par les locataires des SCIAPP	Revenus 2016	Art. 16 du CGI		BOI-RFPI-CHAMP-10 du 14 juin 2017
4	Exonération d'IR des primes olympiques	Revenus 2016			
5	Solidarité à l'égard des ayants droit des victimes d'acte de terrorisme et des forces de l'ordre décédées dans leur mission	Décès survenus après le 1 ^{er} janvier 2015	Art. 796 et 1691 <i>ter</i>		BOI-ENR-DMTG-10-20-10 du 24 février 2017
		Donations consenties a/c du 1 ^{er} janvier 2015	Art. 796 <i>bis</i>		
6	Exonération d'IR de l'IJAT et des indemnités perçues par les militaires (opération « Sentinelle »)	Revenus de 2016	Art. 81 du CGI		
8	Taux de l'avantage fiscal des SOFICA	1 ^{er} janvier 2017	199 <i>unvicies</i> du CGI	Décret n° 2018-15 du 9 janvier 2018	BOI-IR-RICI-180 du 12 mai 2017
9	Droits de donation pour les transmissions du vivant de l'adoptant (adopté simple) - DMTG	1 ^{er} janvier 2017	Art. 786 du CGI		BOI-ENR-DMTG-10-50-80 du 24 août 2017
10	Aménagement du régime d'imposition des indemnités de fonction perçues par les élus locaux	Indemnités de fonctions perçues à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 80 <i>undecies</i> B, 81, 170, 204-0 <i>bis</i> et 1417 du CGI		BOI-IR-BASE-20-50-20 du 11 juillet 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
11	Diminution du taux d'IS	Exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1668		BOI-BIC-PVMV-10-10-30 du 1 ^{er} mars 2017
		Exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2020	2 ^{ème} alinéa et c du I de l'art. 219 et art. 1668 du CGI (a et d du 1° et b du 3° du I)		
		Exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2019	b du I de l'art. 219 du CGI (b du 1° du I)		
		Impositions dues au titre de 2019	Art. 1586 <i>quater</i> du CGI		
		IS dû au titre des exercices clos a/c du 31 déc. 2016	c du I de l'art. 219 du CGI (c du 1° du I)		
12	Modification du régime des acomptes d'IS pour les grandes entreprises	Exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1668 et 1731 A du CGI		BOI-BIC-PVMV-10-10-30 du 1 ^{er} mars 2017
13	Extension de l'amortissement exceptionnel	1 ^{er} janvier 2017	Art. 39 <i>decies</i> A du CGI		BOI-BA-BASE-20-10-10 du 1 ^{er} février 2017
14	Régime du micro BA : suppression de l'exclusion du régime des micro-exploitations agricoles	1 ^{er} janvier 2017	Art. 64 <i>bis</i> et 199 <i>quater</i> B du CGI		BOI-BA-RICI-10-30 du 1 ^{er} février 2017
15	Régime du micro BA : activité de préparation des équidés domestiques	1 ^{er} janvier 2017	Art. 69 E du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
16	IS : produits perçus par les HLM	IS dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2016	Art. 207 du CGI		BOI-IS-CHAMP-30 du 5 juillet 2017
17	IS : plafond des déficits et abandons de créances	IS dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2016	Art. 209 du CGI		
18	Modification du champ de la taxation à 19 % des plus-values sur cessions d'immeubles transformés en logement	Cessions intervenant à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 210 F du CGI		BOI-IS-BASE-20-30 du 1 ^{er} mars 2017
19	Réduction d'impôt pour les dons	IS dû au titre des exercices clos a/c du 31/12/2016	Art. 238 <i>bis</i> du CGI		BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 du 20 juin 2017
20	Prorogation du crédit d'impôt cinéma international	1 ^{er} janvier 2017	Art. 131 de la loi n° 2008-1425 du 27 déc. 2008		BOI-IS-RICI-10-40 du 3 mai 2017
21	Institution d'un acompte pour le paiement de la majoration de TaSCom	1 ^{er} janvier 2017	Art. 4 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972		BOI-TFP-TSC du 5 avril 2017
22	Extension du champ d'application de l'acompte de prélèvement forfaitaire sur les plans d'épargne logement aux revenus de capitaux mobiliers	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1678 <i>quater</i> du CGI		BOI-RPPM-RCM-30-10-10-40 du 4 octobre 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
23	Prorogation du CITE et ouverture du cumul avec l'éco-PTZ sans condition de ressources	1 ^{er} janvier 2017	Art. 199 <i>ter</i> S et 200 <i>quater</i> du CGI	Arrêté du 30 décembre 2016 (JO du 31 décembre)	
		Offres d'avances émises a/c du 1 ^{er} mars 2016	Art. 244 <i>quater</i> U du CGI	Deux arrêtés du 22 mars 2017 (JO du 30 mars 2017)	BOI-IR-RICI-280 du 7 août 2017
25	TTF : augmentation du taux	1 ^{er} janvier 2017	Art. 235 <i>ter</i> ZD du CGI		BOI-TCA-FIN-10-30 du 3 mai 2017
28	Maintien des abattements d'impôt dans les zones franches d'activité en 2017	1 ^{er} janvier 2017	Art. 44 <i>quaterdecies</i> , 1388 <i>quinquies</i> , 1395 H et 1466 F du CGI		BOI-BIC-CHAMP-80-10-80 du 7 juin 2017
29	Taux réduit de TVA dans les résidences hôtelières à vocation sociale	Prestations de services dont le fait générateur intervient a/c du 1 ^{er} mars 2017	Art. 278-0 <i>bis</i> du CGI		BOI-TVA-LIQ-30-20 du 7 juin 2017
30	Taux réduit de TVA dans les QPV	Opérations pour lesquelles la demande de permis de construire est déposée a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 278 <i>sexies</i> du CGI		BOI-TVA-IMM-20-20-20 du 1 ^{er} février 2017 BOI-TVA-IMM-20-20-20 du 4 avril 2018
31	Droit à déduction de la TVA sur l'essence	1 ^{er} janvier 2017	Art. 298 du CGI	Décret n° 2017-1675 du 8 décembre 2017	BOI-TVA-DED-30-30-40 du 5 avril 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
32	Suppression de petites niches fiscales inefficaces	Successions ouvertes et donations effectuées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 784, 792-0 <i>bis</i> , 780 et 781 du CGI		BOI-ENR-DMTG-10-50-40 du 13 février 2017 : art. 780 et 781
		Dépenses de grosses réparations supportées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 156 du CGI		BOI-IR-BASE-20-60 du 1 ^{er} septembre 2017
		Primes d'assurances payées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 200 <i>nonies</i> du CGI		BOI-IR-RICI-320 du 25 janvier 2017
		Logiciels acquis au cours des exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 236 du CGI		BOI-BA-BASE-20-30-10-20 du 1 ^{er} mars 2017
		TFPB et CFE dues sur les installations de méthanisation a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1586 <i>ter</i> , 1387 A <i>bis</i> et 1463 A du CGI		BOI-IF-TFB-10 du 1 ^{er} février 2017
45	Taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1011 <i>bis</i> du CGI		BOI-ENR-TIM-20-60-30 du 3 mai 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
60 (I)	Instauration du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu	Revenus perçus ou réalisés a/c du 1 ^{er} janvier 2018	<p>Art. 204 A à 204 N du CGI ; Art. 77, 87-0 A, 87 A, 89, 89 A, 151-0, 170, 182 C, 201, 202, 1605 <i>bis</i>, 1663, 1663 A, 1663 B, 1663 C, 1664, 1665, 1671, 1671 B, 1679 <i>quinquies</i>, 1680, 1680 A, 1681 A à 1681 E, 1681 <i>ter</i>, 1681 <i>ter</i> A, 1681 <i>ter</i> B, 1681 <i>quater</i> A, 1681 <i>sexies</i> 1684, 1723 <i>ter</i>-00A, 1724 <i>quinquies</i>, 1729 B, 1729 G, 1730, 1731, 1736, 1753 <i>bis</i> C, 1756, 1759-0 A, 1771 et 1920 du CGI</p> <p>Art. L. 257-0 A et L. 288 A du LPF</p> <p>Art. L.133-5-3, L.133-5-6, L.133-5-7, L.133-5-8, L.135-5-10, L.135-5-11, L.133-9, L. 133-9-1, L.133-9-2, L.133-9-4, L.133-6 et L.133-6-1 du code de la sécurité sociale</p>	<p>Arrêté du 25 avril 2017 (JO du 10 mai 2017)</p> <p>Décret n° 2017-697 du 2 mai 2017</p> <p>Décret n° 2017-803 du 5 mai 2017</p> <p>Décret n° 2017-866 du 9 mai 2017</p> <p>Arrêté du 9 mai 2017 (JO du 10 mai)</p> <p>Décret n° 2017-975 du 10 mai 2017</p> <p>Quatre arrêtés du 16 juin 2017 (JO du 12 juillet 2017)</p>	<p>BOI-IR-PAS du 31 janvier 2018</p> <p>BOI-IR-PAS du 15 mai 2018</p> <p>BOI-IR-PAS du 4 juillet 2018</p> <p>BOI-IR-PAS-50-10-20-10 du 1^{er} août 2018</p> <p>BOI-IR-PAS-30-10-20 du 03 décembre 2018</p>

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
60 (I)	Instauration du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu	Revenus perçus ou réalisés a/c du 1 ^{er} janvier 2018	Art. L. 3252-3 L. 3253-8, L. 323-17, L. 7122-23 et L. 7122-24 du code du travail Art. L. 2321-2, L. 3321-1, L. 3664-1, L. 4321-1, L. 5217-12-1, L. 71-113-3 et L. 72-103-2 du CGCT	Arrêté du 16 juin 2017 (JO du 5 juillet 2017) Arrêté du 27 juin 2017 (JO du 13 juillet 2017) Arrêté du 27 octobre 2017 (JO du 5 novembre 2017) Décret n° 2017-1676 du 7 décembre 2017 Arrêté du 11 décembre 2017 (JO du 22 décembre 2017) Décret n° 2017-1750 du 22 décembre 2017 Arrêté du 2 mai 2018 (JO du 26 mai 2018)	
60 (II)	Instauration du CIMR			Décret n° 2017-802 du 5 mai 2017	

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
61	Attributions gratuites d'actions : recentrage du régime adopté avec la loi Macron	Aux actions gratuites dont l'attribution a été autorisée par une décision de l'AGE postérieure à l'application de la présente loi	Art. 80 <i>quaterdecies</i> et 150-0 D du CGI; Art. L.136-2, L.136-6, L.137-13 et L.137-14 du code de la sécurité sociale		BOI-IR-BASE-20-20 du 24 juillet 2017
62	TTF : extension de l'assiette de la taxe aux transactions infrajournalières	Acquisitions réalisées a/c du 1 ^{er} janvier 2018	Art. 235 <i>ter</i> ZD du CGI	L'article 39 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a abrogé l'article 62 de la LF pour 2017. Le décret appelé par la loi n'est donc plus nécessaire.	L'instruction n'est plus nécessaire.
63	Indemnités de fonctions des parlementaires	Indemnités perçues a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 80 <i>undecies</i> du CGI		BOI-IR-BASE-20-50-20 du 11 juillet 2017
64	Indemnité de fonction du Président de la République et des membres du Gouvernement	Indemnités perçues a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 80 <i>undecies</i> A du CGI		BOI-IR-BASE-20-50-20 du 11 juillet 2017
65	Prorogation du crédit d'impôt pour les métiers d'art et extension aux restaurateurs du patrimoine	Dépenses exposées à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 244 <i>quater</i> O et 199 <i>ter</i> N du CGI		BOI-BIC-RICI-10-100 du 7 juin 2017
66	Crédit d'impôt spectacle vivant	CI calculés au titre des exercices clos a/c du 31 décembre 2016	Art. 220 S du CGI		BOI-IS-RICI-10 du 1 ^{er} février 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
67	CFE - exonération des diffuseurs de presse	Impositions établies au titre de 2017	Art. 1464 L (qui devient art. 1458 bis), art. 1466 A, 1466 F, 1639 ter, 1640 et 1647 C septies du CGI		BOI-IF-CFE-10-30-10 du 1 ^{er} mars 2017
68	Prorogation du dispositif Pinel d'un an : réduction d'impôt pour l'investissement locatif intermédiaire (199 novovicies)	1 ^{er} janvier 2017	Art. 199 novovicies du CGI	Décret n° 2017-761 du 4 mai 2017	BOI-IR-RICI-360 du 10 juillet 2017
69	Création d'une réduction d'impôt pour la réhabilitation des résidences de tourisme (199 decies G bis du CGI) et prorogation du dispositif « Censi-Bouvard » sur les autres volets (199 sexvicies)	IR dû au titre de 2016 et des années suivantes Abrogation du 3° du I de l'art. 199 sexvicies : investissements réalisés a/c du 1 ^{er} janvier 2017 (sous réserve de mesures transitoires)	Art.199 sexvicies et 199 decies G bis du CGI		BOI-IR-RICI-220 du 6 juillet 2017
70	Amortissements des véhicules de sociétés (incitation au verdissement)	Véhicules acquis ou loués a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 39 du CGI		BOI-BIC-CHG-30-10 du 1 ^{er} mars 2017
71	Renforcement du régime des impatriés (IR et TS)	IR : personnes dont la prise de fonction intervient a/c du 6 juillet 2016	Art. 83, 155 B, 170 et 1417 du CGI		21 juin 2017 BOI-RSA-GEO
		TS due à raison des rémunérations versées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 231 bis Q du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif			Codification	Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
72	Hausse du taux du CICE	Rémunérations versées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 244 <i>quater</i> C du CGI		BOI-BIC-RICI-10-150 du 1 ^{er} mars 2017
73	Prorogation du dispositif de soutien aux jeunes entreprises innovantes	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1383 D, 1466 D du CGI Art. 13 de la loi de finances pour 2014		BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10 du 1 ^{er} février 2017
74	Augmentation du taux de crédit d'impôt (de 20 à 30 %) pour certains investissements réalisés et exploités en Corse par les TPE	Exercices clos a/c du 31 décembre 2017	Art. 244 <i>quater</i> E du CGI		BOI-BIC-RICI-10-60 du 7 juin 2017
75	Constitution des provisions pour les dépenses de presse	1 ^{er} janvier 2017	Art. 39 <i>bis</i> B du CGI		BOI-BIC-PVMV-20-10 du 2 août 2017
76	Exonérations fiscales et sociales des ZRD	Imposition des revenus perçus au titre de l'année 2017	Art. 44 <i>terdecies</i> et 1466 A Art. 34 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008		BOI-BIC-CHAMP-80-10-60 du 1 ^{er} février 2017
77	Crédit d'impôt congés de l'exploitant agricole	1 ^{er} janvier 2017	Art. 200 <i>undecies</i> CGI		BOI-BA-RICI-20-50 du 1 ^{er} février 2017
79	Crédit d'impôt jeux vidéo : taux et plafond	CI calculés au titre des exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 220 <i>terdecies</i> du CGI	Décret n° 2017-1281 du 9 août 2017	BOI-IS-RICI-10-50 du 6 septembre 2017
80	Crédit d'impôt jeux vidéo : plafond des dépenses	CI calculés au titre des exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 220 <i>terdecies</i> du CGI	Décret n° 2017-1281 du 9 août 2017	BOI-IS-RICI-10-50 du 6 septembre 2017
81	Crédit d'impôt cinéma	CI calculés au titre des exercices ouverts a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 220 <i>quaterdecies</i> du CGI		BOI-IS-RICI-10-40 du 3 mai 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
82	Universalisation du crédit d'impôt en faveur des services à la personne	Imposition des revenus de l'année 2017	Art. 199 <i>sexdecies</i> et 1655 <i>bis</i> du CGI Art. L.7232-8 et L.7233-7 du code du travail		BOI-IR-BASE-20-30-20-10 du 20 septembre 2017
83	Suppression de taxes à faible rendement	Opérations dont le fait générateur intervient a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art L. 425-1 du code des assurances Art. 302 <i>bis</i> ZF et 1647 du CGI		
		Demandes déposées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1635 <i>bis</i> AE du CGI		
		1 ^{er} janvier 2017	V de la section 0I du chapitre Ier du titre III de la 2 ^{ème} partie du livre Ier (art. 1600-0 N à 1600-0 R), art. 1613 <i>bis</i> A et 1647 du CGI Art. L. 241-2 du code de la sécurité sociale		BOI-TCA du 1 ^{er} mars 2017

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
87	Allocation de solidarité spécifique à la prime de solidarité	1 ^{er} janvier 2017 ou pour les dispositions du III et IV de l'article, à une date fixée par décret et au plus tard le 1 ^{er} septembre 2017	Art. L.262-3, L.262-21, L.542-6, L.262-7, L.262-8, L.522-6, L.531-6, L.581-9, L.542-6 et L. 262-7 du CASF Art. L.842-6 et L. 136-2, L.821-1, L.842-4 et L.843-4 du CSS Art. 81 du CGI Art. L. 5312-1, L.5423-24, L.5425-3, L. 327-41, L.327-49 et L. 327-61 du code du travail Art. L.121-9 du CASF Art. L. 314-8, L. 411-5 et L. 135-2 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile		BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 du 17 février 2017
88	Crédit d'impôt sur la taxe sur les salaires	TS due à raison des rémunérations versées a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 231 A du CGI		BOI-IS-CHAMP-30-70 du 1 ^{er} mars 2017 BOI-TPS-TS du 4 mai 2017
94	TF sur les logements sociaux : délibération des CT	Baux conclus a/c du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1384 B du CGI		
		1 ^{er} janvier 2017	Art. 1384 C, 1639 A <i>quater</i> et 1640 du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
95	TF sur les logements sociaux (QPV)	Opérations de reconstitution de l'offre démolie agréées à compter du 1 ^{er} janvier 2017	Art. 1384 G du CGI		
96	Taxe sur les logements vacants	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1407 <i>bis</i> du CGI		BOI-IF-TH du 5 juillet 2017
97	Majoration de cotisation de la taxe d'habitation	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1407 <i>ter</i> du CGI		BOI-IF-TH-70 du 20 juillet 2017
98	CFE - exonération spectacles vivants	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1464 A du CGI		BOI-IF-CFE-10-30-30-20 du 3 mai 2017
99	Revalorisation des valeurs locatives	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1518 <i>bis</i> du CGI		
102	Coefficient de modulation de la TASCOM	1 ^{er} janvier 2017	Art. 77 de la loi n° 2009-1673 du 30 déc. 2009		BOI-TFP-TSC du 5 avril 2017
103	Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1601 et 1609 <i>quatervicies</i> B du CGI		BOI-IF-AUT-20 du 5 juillet 2017
		1 ^{er} janvier 2018	Art. 41 de la loi n° 2016-1088 du 8 août 2016 et art. 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 déc. 2011		
105 (II)	Instauration d'une déclaration fiscale obligatoire des achats en temps réel (carrousel TVA)	Livraisons de biens et de PS dont le fait générateur est intervenu a/c du 1 ^{er} janvier 2018	Art. L. 252 B du LPF		
107	Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1601 du CGI		

**Liste des articles de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017
qui feront l'objet d'un texte d'application et / ou d'un commentaire**

Texte Législatif		Codification		Texte d'application	Instructions
Articles de la loi	Objet	Entrée en vigueur	Articles du CGI / LPF	Références et date de publication	Date de publication et références
108	Obstacle au contrôle de l'impôt (augmentation de l'amende pour refus de communication des documents demandés)	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1734 du CGI		BOI-CF-CPF-40 du 3 mai 2017
109	Rémunération des aviseurs	1 ^{er} janvier 2017 (à titre expérimental et pour une durée de 2 ans)	-	Décret n° 2017-601 du 21 avril 2017 Arrêté du 21 avril 2017 (JO du 23 avril 2017) Décret n° 2019-459 du 15 mai 2019	
158	Prélèvement sur les jeux	1 ^{er} janvier 2017	Art. 1609 <i>novovicies</i> du CGI		

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
11	204...	Aménagement du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu	01/01/2019	1		28/12/2018	Décret n° 2018-1260 du 26 décembre 2018			
12	156 bis	Agrément monuments historiques	01/01/2018	1		07/07/2018	Arrêté du 15 juin 2018	1	19/12/18	BOI-IR-BASE-20-40
13	39	Adaptation du droit fiscal au prêt de main-d'œuvre à but non lucratif	01/01/2018	0				1	04/04/18	BOI-BIC-CHG-40-40-20
14	39	Interdiction de la déduction en charge des impôts prélevés conformément aux dispositions d'une convention fiscale	31/12/2017	0				1	03/10/18	BOI-BIC-CHG-40-30
15	38...	Aménagement du sursis d'imposition applicable aux opérations intercalaires réalisées par les entreprises	31/12/2017	0						
16	806	Suppression du certificat de non-imposition des contrats d'assurance-vie	30/12/2017	0				1	02/05/18	BOI-ENR-DMTG-10-70-20
17	44 <i>sexdecies</i>	Création d'un dispositif d'exonération fiscale pour les entreprises qui se créent dans les bassins urbains à	01/01/2018					1	04/07/18	BOI-BIC-CHAMP-80-10

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		dynamiser (liste des communes classées en BUR)								
18	44 <i>quindecies</i>	Exonération dans les ZRR	30/12/2017	0				1	06/06/18	BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10
19	220 <i>octies</i>	Prorogation du crédit phonographique	30/12/2017	0						
20	244 <i>quater</i> C	Réservation du CICE aux rémunérations versées aux salariés affectés à des activités lucratives (CICE hôpitaux)	01/01/2018	0				1	04/04/18	BOI-BIC-RICI-10-150
21	244 <i>quater</i> W	Exonération DMTO des établissements publics fonciers (EPF)	01/01/2018	0						
22	1040...	Exonération DMTO des établissements publics fonciers (EPF)	30/12/2017	0				1	04/07/18	BOI-ENRDMTOI-10-80
23	210-0 A	Suppression de la procédure d'agrément préalable pour l'application du régime spécial des fusions aux opérations de restructuration réalisées au profit d'une personne	01/01/2018	1	D	31/04/2018	Décret n° 2018-421 du 30 mai 2018	1	03/10/18	BOI-IS-FUS

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		morale étrangère (obligation déclarative)								
23	L. 80 B LPF	Suppression de la procédure d'agrément préalable pour l'application du régime spécial des fusions aux opérations de restructuration réalisées au profit d'une personne morale étrangère (rescrit)	01/01/2018	1	DCE	14/04/2018	Décret n°2018-270 du 12 avril 2018			
23	L. 80 B LPF	Suppression de la procédure d'agrément préalable pour l'application du régime spécial des fusions aux opérations de restructuration réalisées au profit d'une personne morale étrangère (modèle de la demande de rescrit spécifique prévue au 9° de l'article L. 80 du LPF)	01/01/2018	1	A	25/06/2018	Arrêté du 25 juin 2018			
24		Non conforme à la Constitution								
25	123 bis	Renforcement de la clause de sauvegarde applicable	30/12/2017	0						

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		hors de l'Union européenne prévue à l'article 123 bis du CGI								
26	199 <i>decies</i> H	Prorogation du dispositif "DEFI-Forêt" d'encouragement fiscal à l'investissement forestier	01/01/2018	0				1	04/07/18	BOI-IR-RICI-60
27	150 U	Extension de l'exonération des plus-values de cession en cas d'exercice du droit de délaissement	01/01/2018	0				1	09/05/18	BOI-RFPI-PVI-10-40-60
28	150 U	Instauration d'un abattement exceptionnel sur les PVI (liste des communes sur les territoires desquels sont situés les biens dont la cession donne droit à l'abattement)	30/12/2017	1	A	30/12/17	Arrêté du 29 décembre 2017	1	24/08/18	BOI-RFPI-PVI-20-20
29		Non conforme à la Constitution								
30	1498 - I	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs	30/12/2017	1	DCE	29/06/18	Décret n° 2018-535 du 28 juin 2018			

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		locatives des locaux professionnels (RVLLP) (détermination des catégories de locaux)								
30	1498 - II	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (fixation de coefficients permettant de déterminer la surface pondérée des locaux)	30/12/2017	1	D	29/06/18	Décret n° 2018-536 du 28 juin 2018			
30	1504 - I	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (conditions de la publication et de la notification des décisions de la commission départementales des valeurs locatives des	30/12/2017	0	DCE					

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		locaux professionnels)								
30	1504 - II	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (conditions de la publication et de la notification des décisions de la commission départementales des valeurs locatives des locaux professionnels ou du représentant de l'État dans le département)	30/12/2017	0	DCE					
30	1504 - III	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (conditions de la publication et de la notification des décisions de la commission	30/12/2017	0	DCE					

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		départementales des valeurs locatives des locaux professionnels ou du représentant de l'État dans le département)								
30	1518 ter - I	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (mise à jour annuelle des tarifs mentionnés au 2 du B du II de l'article 1498)	01/01/2019	0	DCE					
30	1518 ter - I	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (publication et notification de la mise à jour des tarifs)	01/01/2019	0	DCE					
30	1518 ter - II	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines	01/01/2018	0	DCE					

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (publication et notification des décisions de la commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels modifiant les coefficients de localisation du 2 du B du II de l'article 1498)								
30	1650 B	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels (RVLLP) (modalités d'application de l'article 1650 B)	01/01/2018	0	DCE					
30	1650 C	Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux	01/01/2018	0	DCE					

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		professionnels (RVLLP) (modalités d'application de l'article 1650 C)								
30		Codification de l'article 34 de la LFR pour 2010 et aménagement de certaines dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels	01/01/2018	1	A	29/06/18	Arrêté du 28 juin 2018			
31	1388 bis	Abattement TFPB dans les QPPV	01/01/2018	0						
32	1647-0 B septies	Suppression du PPVA	01/01/2017	0						
33	1522	Plafonnement des valeurs locatives TH	30/12/2017	0						
34	261 E...	Institution d'un régime fiscal applicable aux clubs de jeux	01/01/2018	0						
35	570...	Règles d'arrondi du tabac	30/12/2017							
36	302 bis KG...	Sécurisation de l'assiette de la taxe VaD et de la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision	01/01/2018	0				1	06/06/18	BOI-TCA-PCT

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
37	code cinéma et image animée	Sécurisation de l'assiette de la TST-E	01/01/2018	0						
38	code cinéma et image animée	TST-D, mise en cohérence avec les taux de TVA dans les offres composites	30/12/2017	0						
39	81 LF n°2016-1917	CI Jeux vidéo	30/12/2017	0						
40	1590	Fiscalité exploration des hydrocarbures	01/01/2018	0				1	04/04/18	BOI-TFP
41	L. 132-16 code minier	Redevance progressive des mines	30/12/2017	0						
42	1591	Fiscalité exploration des gîtes géothermiques	01/01/2018	0				1	04/04/18	BOI-TFP
43	1519	Aménagements de la redevance communale et départementale des mines	01/01/2018	0						
44	L. 2333-30 code général des collectivités territoriales	Taxe de séjour - Dispositions relatives aux hébergements	01/01/2019							
45	L. 2333-34 code général	Taxe de séjour - Dispositions relatives aux	01/01/2019							

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
	des collectivités territoriales	plateformes								
46	1396	Majoration de TFPNF pour les terrains constructibles	01/01/2018	0						
47	1398 A	Dégrèvement de TFPNB des associations foncières pastorales	01/01/2018	0				1	21/02/18	BOI-IF-TFNB
48	1595 bis	DMTO répartition	30/12/2017	0				1	02/05/18	BOI-ENR-DG-60-10-10
49	1599 bis...	IFER TELECOM	01/01/2019	0						
50	1638-0 bis	Débasage des taux en cas de fusion d'EPCI	30/12/2017	0						
51	1638	Rendre optionnelle l'harmonisation des abattements de taxe d'habitation préalable à l'intégration fiscale progressive (IFP) pour les fusions de communes.	30/12/2017	0				1	10/01/19	BOI-IF-COLOC-20-20-40-30
52	Loi n°2009-594 LF n°91-1322	Compensation communes exonération FDL (TH, TFPB, CFE)	30/12/2017							

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
53	non codifié	Taxe GEMAPI - Dates des délibérations	01/01/2018	0						
54		Rapports Mayotte								
55	1727	Réduction du taux de l'intérêt de retard et de l'intérêt moratoire	30/12/2017	0						
56	L. 102 AG LPF	Contrôle des informations sur les comptes financiers soumises à un échange automatique entre administrations fiscales	30/12/2017	1	D	04/07/2018	Décret n° 2018-569 du 3 juillet 2018			
57	L. 135 ZH LPF	Échange de données fiscales	01/01/2018	1	DCE	28/06/2018	Décret n° 2018-541 du 28 juin 2018			
58	L. 80 Q LPF	Consolidation du contrôle par l'administration fiscale de l'épargne réglementée	01/01/2018	0						
59	158 <i>quinquies</i> code des douanes	Simplification de la fiscalité douanière	01/01/2018							
60	266 <i>quinquies</i> C code des douanes	Exonération des petits producteurs (CSPE)	30/12/2017							

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
61	266 <i>sexies</i> code des douanes	Extension du délai de catastrophe naturelle TGAP	30/12/2017							
62	266 <i>nonies</i> code des douanes	Taux réduit de TGAP à Mayotte	30/12/2017							
63	302 M	Simplification de la fiscalité douanière (modalités de circulation des produits en suspension de droits dans les territoires ultramarins)	01/01/2018			30/05/2018	Décret n° 2018-408 du 29 mai 2018			
63	302 M <i>ter</i>	Simplification de la fiscalité douanière (modalités de circulation des produits soumis à accise mis à la consommation dans les territoires ultramarins)	01/01/2018			30/05/2018	Décret n° 2018-408 du 29 mai 2018			
64	750 <i>bis C</i>	Régime fiscal Mayotte	30/12/2017	0						
65	1599 <i>quindecies</i>	Aménagements relatifs au paiement dématérialisé pour la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules et accès au système d'immatriculation	30/12/2017	0						

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		des véhicules								
66	30 LF n°2016-1917	TVA dans les QPPV	01/01/2018	0				1	04/04/18	BOI-TVA-IMM-20-20-20
67	403	Contingent du rhum dans les DOM	01/01/2018							
68	586 bis	Tabac manufacturé dans les DOM	30/12/2018							
69	1791 ter	Sanctions tabacs	30/12/2018							
70	L. 257-0 B LPF	Suppression de la lettre de relance des professionnels	01/01/2018	0						
71		Rapport TVA équine								
72	278-0 bis	Abaissier de 10 % à 5,5 % le taux réduit de TVA applicable aux droits d'entrée pour la visite d'un parc zoologique (conditions fixées par arrêté des ministres compétents).	30/12/2017	0	A			1	06/06/18	BOI-TVA-LIQ-30-20-50
73	L. 262 LPF	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les	01/01/2019	1	D	12/12/2018	Décret n° 2018-1118 du 10 décembre 2018			

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		comptables publics (montant des frais bancaires afférents à la saisie administrative à tiers détenteur)								
73	128 LFR n°2004-1485	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (recouvrement des AMENDES et des condamnations pécuniaires)	01/01/2019	1	DCE	10/11/2018	Décret n°2018-969 du 8 novembre 2018			
73	17 LFR n°2013-1279	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (dématérialisation : signification par voie électronique des actes relatifs aux créances de toutes nature adressées aux établissements ou organismes détenteurs de	01/01/2019	1	DCE	10/11/2018	Décret n°2018-968 du 8 novembre 2018			

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		sommes devant revenir aux contribuables)								
73	73 de la présente LFR	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (entrée en vigueur de cet article)	01/01/2019	0	D					
73	décret 2012-1246	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (régime d'harmonisation des oppositions à poursuite et revendication des objets saisis)	01/01/2019	0	DCE					
73	décret 64-1333	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (AMENDES)	01/01/2019	0	DCE					
73	R*281-1 à	Harmonisation et	01/01/2019	1	DCE	10/11/2018	Décret n°2018-970 du			

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
	R*283-1 LPF	simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (recettes fiscales - mesures de coordination)					8 novembre 2018			
73	R1617-22 CGCT	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (mesure de coordination)	01/01/2019	0	D					
73	R3252-37 et R3252-38 du code du travail	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (mesures de coordination)	01/01/2019	0	DCE					
73	R212-3 du CPCE	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (mesures de coordination)	01/01/2019	0	DCE					

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
73	R725-18 CRPM	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (mesure de coordination)	01/01/2019	0	D					
73	D312-1-1 et R312-1-2 du Comofi	Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics (mesure de coordination)	01/01/2019	1	D	20/12/2018	Décret n° 2018-1175 du 18 décembre 2018			
74	1680	Moyens de paiement, plafond de recouvrement en numéraire	30/12/2019							
75	L.1611-5 (I) code général des collectivités territoriales	Offre de paiement en ligne par les collectivités locales (conditions du paiement en ligne mis à la disposition des usagers par les collectivités territoriales, les établissements publics et les personnes morales de droit public)	01/01/2022							

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
75	L.1611-5 (I) code général des collectivités territoriales	Offre de paiement en ligne par les collectivités locales (liste des personnes morales de droit public pouvant proposer le service de paiement en ligne)	01/01/2022							
75	L.1611-5 (II) code général des collectivités territoriales	Offre de paiement en ligne par les collectivités locales (montant des recettes en deçà duquel les personnes morales de droit public n'ont pas d'obligation de mettre en place ce mode de paiement en ligne)	01/01/2022							
75	75 de la présente LFR	Offre de paiement en ligne par les collectivités locales (échancier d'entrée en vigueur du dispositif)	01/01/2022							
76	1649 <i>quater</i> B <i>quater</i> - VI	Téléprocédures pour les professionnels (entré en vigueur des modifications de l'article)	30/12/2019	1	D					
76	1649 <i>quater</i> B <i>quater</i> - XII	Téléprocédures pour les professionnels (entré en vigueur des modifications)	30/12/2020	1	D					

Liste des articles de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		de l'article)								
76	1649 <i>quater</i> B <i>quater</i> - XIII	Téléprocédures pour les professionnels (entré en vigueur des modifications de l'article)	01/01/2020	1	D					
77	non codifié	Dématérialisation des titres de perception	01/07/2018	0						
78	12-2 loi n° 84-53	Transfert du recouvrement des cotisations dues au Centre national de la fonction publique territoriale à l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale	01/01/2019	0						
79 à 87		R.A.F.								
88	266 <i>quinquies</i> C code des douanes	Taux de TICFE applicable aux entreprises électro-intensives (date d'entrée en vigueur de la mesure)	30/12/2017							
89 à 96		R.A.F.								

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
3	80 <i>duodecies</i>	Alignement du régime social et fiscal des indemnités versées dans le cadre d'un accord portant rupture conventionnelle collective ou dans le cadre d'une rupture à la suite de l'acceptation du congé de mobilité sur celui applicable aux indemnités versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi	01/01/2018	0				2	25/06/2018	BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30 BOI-ANNX-000060
4	81 A	Exclusion de l'exonération totale d'impôt sur le revenu des marins-pêcheurs embarqués sur un navire inscrit au registre international français – exonération à l'IR prévue à l'article 81 A du CGI	01/01/2018	0				2	29/01/2018	BOI-RSA-GEO-10-20 BOI-RSA-GEO-10-30-20
5	1407 <i>bis...</i>	Dégrèvement de taxe d'habitation sur la résidence principale	01/01/2018	0						
6	1414 D	Extension des exonérations de taxe d'habitation aux pensionnaires des maisons de retraite	01/01/2018	0						
7	1414	Prolongation en 2017 de l'exonération de TH et CAP pour les bénéficiaires du dispositif du lissage	01/01/2018	0						
8	279...	Aménagement de l'assiette de taux réduit de TVA applicable aux services de presse en ligne	01/03/2018	0				2	05/12/18	BOI-TVA-LIQ-30-20-100 BOI-TVA-SECT-40-40

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
9	206	Exonération de TVA et d'IS : services à la personne	01/01/2018	0				2	04/04/18	BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40 BOI-IS-CHAMP-30-70
10	261	Extension de l'exonération de TVA applicable aux psychothérapeutes et psychologues	01/01/2018	0				2	02/05/18	BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10
11	278-0 bis	TVA – Extension du taux réduit de 5,5% applicable aux appareillages pour handicapés à la location de ces mêmes appareils	01/01/2018	0				1	02/05/18	BOI-TVA-LIQ-30-10-50
12	257...	TVA applicable aux opérations d'acquisitions de terrain à bâtir, de construction (LASM) ou vente de logements locatifs neufs	01/01/2018	0						
13	61 LF n°2016-1918	TVA - Prorogation jusqu'au 31/12/2018 du taux réduit de TVA de 5,5% pour les autotests VIH	01/01/2018	0				1	07/02/18	BOI-TVA-LIQ-30-10-60
14	279	TVA – Supprimer les conditions permettant l'application du taux réduit de 10 % de la TVA à la fourniture de logement et à la location d'emplacement dans les campings.	01/01/2018	0				4	06/06/18	BOI-TVA-LIQ-20-20 BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30 BOI-TVA-GEO-10-10 BOI-ANNX-000190

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
15	1586 quater...	Aménagement des modalités de calcul et de répartition de la CVAE.	01/01/2018	0				4	06/06/18	BOI-CVAE BOI-CVAE-LIQ-10 BOI-CVAE-LIEU-10 BOI-CVAE-DECLA-20
16	265 code des douanes	Trajectoire de la composante carbone pour la période 2018-2022 et conséquences en matière de tarifs des taxes intérieures de consommation	01/01/2018							
17	265 bis code des douanes	Extension de l'exonération de TICPE aux navires	01/01/2018							
18	266 sexies code des douanes	Suppression de la TGAP ICPE	01/01/2018							
19	265 code des douanes	Emission d'un certificat pour tous les biocarburants substituables au diesel et rendre redevable de la TGAP les vendeurs de ces mêmes biocarburants	01/01/2018							
20	226 sexies code des douanes	Maintenir le statu quo en incluant les installations soumises à enregistrement dans l'assiette des installations soumises à la TGAP "air"	01/01/2018							

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
21	39 decies A	Prorogation de deux ans du suramortissement pour l'acquisition de véhicules au poids supérieur ou égal à 3,5 tonnes qui fonctionnent au gaz naturel	01/01/2018	0				1	07/02/18	BOI-BIC-BASE-100
22	50-0...	Augmentation des seuils des régimes d'imposition des micro-entreprises	01/01/2018	0				16	01/06/2018 04/07/2019	BOI-IR-RICI-10 BOI-BNC-DECLA-10-10 BOI-BNC-DECLA-10-40 BOI-BNC-DECLA-20 BOI-BNC-DECLA-20-10 BOI-BNC-DECLA-20-40 BOI-BIC-DECLA-10-10-10 BOI-BIC-DECLA-10-10-20 BOI-BIC-DECLA-10-20 BOI-BIC-DECLA-10-30 BOI-BIC-DECLA-10-40 BOI-BIC-DECLA-10-40-10 BOI-BIC-DECLA-10-40-20 BOI-BIC-DECLA-10-40-30 BOI-BIC-DECLA-20 BOI-CVAE-BASE-20

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
23	44 quindecies	ZRR. Exonération d'impôt sur les bénéfices. Suppression de la clause anti-abus pour les reprises à l'intérieur du cercle familial pour la seule première reprise	01/01/2018	0				3	06/06/18	BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10 BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20 BOI-IF-CFE-10-30-40-40
24	75...	Augmentation des seuils de rattachement des activités accessoires aux bénéfices agricoles	01/01/2018	0				18	04/07/18	BOI-BA-CHAMP BOI-BA-CHAMP-10-10-20 BOI-BA-CHAMP-10-40 BOI-BA-BASE-20-20-10 BOI-BA-BASE-20-20-20-10 BOI-BA-BASE-30-10-30 BOI-BA-BASE-30-40 BOI-BA-BASE-40 BOI-BA-LIQ-10 BOI-BA-LIQ-20 BOI-BIC-CHAMP-50 BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20 BOI-BIC-BASE-10-20 BOI-BIC-BASE-90 BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 BOI-IS-CHAMP-10-30 BOI-IS-CHAMP-20-20-10 BOI-IF-CFE-10-30-10-20

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
25	210 F	Extension du taux réduit d'IS de 19% sur les PV de cession de locaux professionnels transformés en logement et recentrage du dispositif sur les zones les plus tendues	01/01/2018	1	D	30/06/18	Décret n°2018-553 du 29 juin 2018	3	04/07/18	BOI-IS-BASE-20-30-10 BOI-IS-BASE-20-30-10-10 BOI-IS-BASE-20-30-10-20
26	non codifié	Neutralisation de l'impact fiscal des dissolutions des conseils généraux de l'ordre des experts-comptables et application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI	01/01/2018	0						
27	1465 A	Maintien des communes sortantes en ZRR jusqu'en 2019	01/01/2018					1	06/06/18	BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10
28	13...	Mise en œuvre du prélèvement forfaitaire unique	01/01/2018	0						
29	39 quinquies	Abaissement du taux d'imposition des plus-values professionnelles à long terme de 16 à 12,8 %	01/01/2018	0				9	04/07/18	BOI-IR-BASE-10-20-30 BOI-IR-LIQ-20-20-40 BOI-BNC-BASE-30-30-10 BOI-BNC-BASE-30-30-20-30 BOI-BNC-BASE-30-30-20-40 BOI-BNC-BASE-30-30-20-60 BOI-BNC-SECT-60-10 BOI-BIC-PVMV-20-20-30 BOI-BIC-PVMV-20-40-10

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
30	150 VK	Augmentation du taux TFOP 11 % pour métaux précieux	01/01/2018	0				1	02/05/18	BOI-RPPM-PVBMC-20-10
31	976	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (exonération d'impôt sur les bois et forêts et les parts de groupements forestiers et au service compétents pour le dépôt des déclarations des résidents de Monaco)	01/01/2018	1	A	30/04/18	Arrêté du 29 mai 2018 (JO du 30 mai 2018)	Plusieurs instructions	08/06/18	BOI-PAT
31	978 - I	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (mécénat : liste des associations de financement et d'accompagnement de création et de reprise d'entreprises)	01/01/2018	1	A	29/04/18	Arrêté du 24 avril 2018 (JO du 29 avril 2018)			
31	978 - I	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (mécénat : modalités de l'agrément accordé aux organismes dont le siège est situé en UE ou EEE)	01/01/2018	1	D	30/04/18	Décret n° 2018-404 du 29 mai 2018			
31	978 - V	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (mécénat : obligations déclaratives)	01/01/2018							
31	978	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (exonération d'impôt sur la fortune immobilière en raison des dons faits à	01/01/2018	1	A	30/04/18	Arrêté du 29 mai 2018 (JO du 30 mai 2018)			

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		certaines organismes d'intérêt général)								
31	982	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (obligations déclaratives)	01/01/2018	1	D	26/05/18	Décret n° 2018-391 du 25 mai 2018			
31	1716 bis	Création de l'impôt sur la fortune immobilière et suppression de l'ISF (dation en paiement)	01/01/2018	1	D	01/08/18	Décret n° 2018-680 du 30 juillet 2018			
32		Non conforme à la Constitution								
33	223 bis code des douanes	Augmentation du barème du droit annuel de francisation et de navigation (DAFN) et du droit de passeport applicable aux grands navires de plaisance	01/01/2018							
34	963 A	Instauration d'une nouvelle taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation pour les seuls véhicules d'une puissance de 36 CV et plus	01/01/2018	0				3	16/07/18	BOI-ENR-TIM-20-60 BOI-ENR-TIM-20-60-30 BOI-BAREME-000011
35	990 I	Extension du dispositif vie génération aux contrats d'assurance vie groupe du numérique	01/01/2018	0				1	16/05/18	BOI-TCAS-AAUT-60
36	1010 bis	Modification barème taxe additionnelle à la taxe certificats	01/01/2018	0				3	16/07/18	BOI-ENR-TIM-20-60 BOI-ENR-TIM-20-60-30

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		d'immatriculation véhicules d'occasion								BOI-BAREME-000011
37	213...	Suppression de la contribution de 3 % sur les revenus distribués	01/01/2018	0				4	07/03/18	BOI-IS-AUT BOI-IS-AUT-30 BOI-IS-GPE-30-30-10 BOI-IS-GPE-30-30-20
38	209	Suppression du dispositif d'encadrement de la déductibilité des charges financières afférentes à l'acquisition de certains titres de participation	01/01/2018	0				3	04/04/2018	BOI-IS-BASE-35-10 BOI-IS-BASE-35-30-10 BOI-IS-BASE-35-30-20
39	62 LF n°2016-1917	Modification de l'assiette de la taxe sur les transactions financières : Abrogation de l'article de la LF modifiant l'article 235 ter ZD	01/01/2018	0						
40	L. 311-18 code de l'entrée et du séjour des étrangers	Taxes et droits de timbre sur les titres de séjour	01/01/2018							
41 à 45		R.A.F.								
46	71 LF n°2003-1312	Taxe sur l'industrie de l'ameublement et l'industrie du bois (variations des taux de la taxe)	01/01/2018							

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
47 à 50		R.A.F.								
51	1011 <i>bis</i>	Malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes	01/01/2018	0				1	16/07/18	BOI-ENR-TIM-20-60
51 à 66										
67	154 <i>quinquies</i>	Déductibilité à l'IR du supplément de CSG résultant de l'augmentation de son taux	01/01/2018	0						
68	199 <i>novovicies</i>	Prorogation et recentrage de la réduction d'IR "Pinel" en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (montant des frais et commissions imputés au titre d'une acquisition de logement ouvrant droit à la RI)	01/01/2018					11	28/06/18	BOI-IR-RICI-230-20-20BOI-IR-RICI-360BOI-IR-RICI-360-10-10BOI-IR-RICI-360-10-20BOI-IR-RICI-360-10-30BOI-IR-RICI-360-20-10BOI-IR-RICI-360-20-20BOI-IR-RICI-360-20-30BOI-IR-RICI-360-30BOI-IR-RICI-360-30-10BOI-IR-RICI-360-60
69	279-0 <i>bis</i>	Extension de l'exemption de la condition de mixité sociale pour l'application du taux TVA réduit de 10 % à la construction de logements intermédiaires avec entrée en vigueur différée d'un an au 1/01/2019	01/01/2019	0				1	06/02/2019	BOI-TVA-IMM-30
70	130 LFR	Suppression de la déclaration annuelle	01/01/2018					3	07/02/18	BOI-BIC-CHAMP-80-10-

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
	n°2006-1771	des employeurs concernant les exonérations de cotisations patronales (mise en œuvre de la suppression)								50 BOI-IF-TFB-10-160-20 BOI-IF-CFE-10-30-60-50
71	199 <i>undecies</i> A	Prorogation du dispositif "Girardin"	01/01/2018	0				8	30/07/18	BOI-IR-RICI-80 BOI-IR-RICI-80-10 BOI-IR-RICI-80-10-20-10 BOI-IR-RICI-80-10-20-20 BOI-IR-RICI-80-20-10 BOI-IR-RICI-80-30 BOI-IR-RICI-80-40 BOI-ANXX-000052
72	199 <i>undecies</i> B	Report de la dégressivité du seuil de chiffre d'affaire pour le recours à la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 <i>undecies</i> B du CGI	01/01/2019	0				3	04/04/2018	BOI-BIC-RICI-10-160-10 BOI-BIC-RICI-20-10 BOI-BIC-RICI-20-10-10-10
73	199 <i>undecies</i> C	Ouverture du bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 <i>undecies</i> C aux acquisitions de logements faisant l'objet de travaux de réhabilitation permettant leur confortation contre le risque sismique ou cyclonique	01/01/2018	0						
74	199 <i>terdecies</i> -0 A	Augmentation temporaire du taux de la réduction d'impôt "Madelin" à 25 % (montant des frais et commissions imputés au titre d'un versement	01/01/2018				Pour info : Arrêté du 11 juin 2018 (JO du			

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		ouvrant droit à la RI)					19 juin)			
74	199 <i>terdecies-0 A</i>	Augmentation temporaire du taux de la réduction d'impôt "Madelin" à 25 % (entrée en vigueur des modifications)	01/01/2018	1	D					
75	199 <i>terdecies-0 AA</i>	RI MADELIN - Restreindre le champ des investissements (exclusion des activités immobilières) - Ne pas appliquer la dérogation relative à l'exercice d'une activité de construction d'immeubles ou immobilière aux entreprises solidaires qui n'exercent pas une activité de gestion immobilière à vocation sociale.	01/01/2018	0						
76	199 <i>unvicies</i>	Prorogation de la réduction d'impôt "SOFICA" et hausse du taux de l'amende en cas de non-respect des engagements	01/01/2018	0						
77	200	Élargir le champ de la réduction d'impôt sur le revenu accordée au titre des dons faits par les particuliers aux fondations d'entreprises en étendant son bénéfice, à compter des dons réalisés en 2018, aux mandataires sociaux, sociétaires, actionnaires et adhérents de l'entreprise fondatrice ou	01/01/2018	0						

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		des entreprises du groupe auquel l'entreprise fondatrice								
78	199 <i>sexvicies</i>	Prorogation du dispositif "Censi-Bouvard" et remise d'un rapport au Parlement	01/01/2018	0				5	22/02/18	BOI-IR-RICI-220BOI-IR-RICI-220-10BOI-IR-RICI-220-10-10BOI-IR-RICI-220-10-20BOI-IR-RICI-220-30
79	200 <i>quater</i>	Prorogation du CITE jusqu'au 31 décembre 2018 avec aménagements (pompes à chaleurs)	01/01/2018	1	A	31/12/17	Arrêté du 30 décembre 2017	8	06/07/18	BOI-IR-RICI-280 BOI-IR-RICI-280-10-30 BOI-IR-RICI-280-20 BOI-IR-RICI-280-30 BOI-IR-RICI-280-30-10 BOI-IR-RICI-280-30-20 BOI-IR-RICI-280-30-30 BOI-IR-RICI-280-40
79	200 <i>quater</i>	Prorogation du CITE jusqu'au 31 décembre 2018 avec aménagements (définition du très haut niveau de performances énergétiques)	01/01/2018	1	A	31/12/17				
79	200 <i>quater</i>	Prorogation du CITE jusqu'au 31 décembre 2018 avec aménagements (conditions de qualification des auditeurs)	01/01/2018				Décret n°2018-416 du 30 mai 2018			
80	995	Extension de l'exonération de taxe spéciale sur les conventions d'assurance aux installations d'énergies marines renouvelables	01/01/2018	0				2	04/04/18	BOI-TCAS-ASSUR-10-40-30 BOI-TCAS-ASSUR-10-40-30-30
81	200 <i>quater A</i>	Prorogation du crédit d'impôt au titre des dépenses d'équipement pour les personnes âgées ou handicapées et du	01/01/2018	1	A	31/12/17	Arrêté du 30 décembre	6	15/06/18	BOI-IR-RICI-290 BOI-IR-RICI-290-10 BOI-IR-RICI-290-20

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		crédit d'impôt au titre des dépenses de prévention des risques technologiques					2017			BOI-IR-RICI-290-30 BOI-LETTRE-000225 BOI-ANNX-000048
82	244 quater X	Extension crédit d'impôt logement social outre-mer aux travaux de confortation contre le risque cyclonique	01/01/2018	0				12	15/05/2019	BOI-IR-RICI-380 BOI-IR-RICI-380-10-10 BOI-IR-RICI-380-10-20 BOI-IR-RICI-380-20 BOI-IR-RICI-380-30 BOI-IS-RICI-10-70 BOI-IS-RICI-10-70-10 BOI-IS-RICI-10-70-20 BOI-IS-RICI-10-70-30 BOI-SJ-AGR-40 BOI-BAREME-000019 BOI-LETTRE-000227
83	L 31-10-2 code de la construction et de l'habitation	Prorogation et réforme du prêt à taux zéro "PTZ" (classement des communes par zone géographique)	01/01/2018					2	04/04/18	BOI-BIC-RICI-10-140 BOI-BIC-RICI-10-140-20-10
83	L 31-10-2 code de la construction et de l'habitation	Prorogation et réforme du prêt à taux zéro "PTZ" (sélection des zones géographiques)	01/01/2018							
84	39	Diminution du taux normal de l'IS	01/01/2018	0				9	01/08/18	BOI-RPPM-RCM-30-30-

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
										20-60 BOI-RPPM-RCM-30-30-30-30 BOI-RFPI-PVINR-20-20 BOI-BIC-CHAMP-20-10-40 BOI-BIC-PVMV-20-40-20 BOI-IS-CHAMP-60-10-30 BOI-IS-BASE-35-50 BOI-IS-DEF-30 BOI-IS-RICI-30-20
85		Non conforme à la Constitution		0						
86	244 <i>quater C</i>	Baisse du taux du CICE en 2018 et suppression du crédit d'impôt à compter du 1er janvier 2019	01/01/2018	0				3	04/04/18	BOI-BIC-RICI-10-150 BOI-BIC-RICI-10-150-10 BOI-BIC-RICI-10-150-20
87	231 A	Suppression du crédit d'impôt de taxe sur les salaires	01/01/2019	0						
88	231	Exonération des établissements publics de coopération culturelle (EPCC) de taxe sur les salaires	01/01/2018	0				6	04/04/18	BOI-TPS-TS BOI-TPS-TS-10-10 BOI-TPS-TS-20-20 BOI-TPS-TS-30 BOI-TPS-TS-35 BOI-TPS-TS-40
89	1679 A	Extension du bénéfice de l'abattement et du crédit d'impôt de taxe sur les	01/01/2018	0				6	04/04/18	BOI-TPS-TS BOI-TPS-TS-10-10

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
		salaires (CITS) aux groupements de coopération sanitaire et aux groupements de coopération sociale et médico-sociale								BOI-TPS-TS-20-20 BOI-TPS-TS-30 BOI-TPS-TS-35 BOI-TPS-TS-40
90	231	Suppression du taux supérieur de la taxe sur les salaires	01/01/2018	0				6	04/04/18	BOI-TPS-TS BOI-TPS-TS-10-10 BOI-TPS-TS-20-20 BOI-TPS-TS-30 BOI-TPS-TS-35 BOI-TPS-TS-40
91	39 bis A	Prorogation de la provision presse (art. 39 bis A) et corrections techniques de la provision pour entreprises de presse en ligne (art. 39 B bis)	01/01/2018	0				5	04/04/18	BOI-BIC-PROV-60-60 BOI-BIC-PROV-60-60-10 BOI-BIC-PROV-60-60-20 BOI-BIC-PROV-60-60-30 BOI-IS-DECLA-10-10-20
92	75-0 B	Réduction de la durée d'option pour la moyenne triennale (mécanisme de lissage des bénéfices agricoles)	01/01/2018	0				18	04/07/18	BOI-BA-CHAMP BOI-BA-CHAMP-10-10-20 BOI-BA-CHAMP-10-40 BOI-BA-BASE-20-20-10 BOI-BA-BASE-20-20-20-10 BOI-BA-BASE-30-10-30 BOI-BA-BASE-30-40 BOI-BA-BASE-40 BOI-BA-LIQ-10 BOI-BA-LIQ-20

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
										BOI-BIC-CHAMP-50 BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20 BOI-BIC-BASE-10-20 BOI-BIC-BASE-90 BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20 BOI-IS-CHAMP-10-30 BOI-IS-CHAMP-20-20-10 BOI-IF-CFE-10-30-10-20
93	154 bis-0 A	Suppression de l'obligation de justifier de la régularité de sa situation fiscale pour les exploitants agricoles vis-à-vis des régimes obligatoires pour bénéficiaire de la déduction du bénéfice imposable des cotisations versées au titre de contrats d'assurance, appelés Madelin agricole	01/01/2018	0				1	06/06/18	BOI-BA-BASE-20-30-40-20
94	170	Suppression de certaines dépenses fiscales inefficaces	01/01/2018	0						
95	244 quater B	Crédit d'impôt recherche : précisions sur la part de titulaires d'un doctorat financée par les dépenses de recherche	01/01/2018	0				1	07/03/18	BOI-BIC-RICI-10-10-60
96	244 quater L	Prorogation du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique et augmentation de son montant	01/01/2018	0				1	07/03/18	BOI-BA-RICI-20-40

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
97	1600	Exonération de la cotisation minimum de CFE des redevables réalisant un très faible chiffre d'affaires	01/01/2019	0				3	05/09/2017	BOI-IF-CFE-20-20-40 BOI-IF-CFE-20-20-40-10 BOI-IF-CFE-20-20-40-20
98 à 100		R.A.F.								
101	1384 A	Prorogation de l'exonération de TFPB pour les nouveaux logements sociaux	01/01/2018	0						
102	1388 <i>quinquies</i> B	Abattement de la base d'imposition à la TFPB des commerces de détail et modification du dispositif de modulation de la TaSCom	01/01/2018	0				3	19/09/18	BOI-IF-TFB-20-30 BOI-IF-TFB-20-30-70 BOI-TFP-TSC
103	1499-00 A	Exclusion des entreprises artisanales de la méthode comptable (valeur locative des immobilisations industrielles passibles de la TFPB) et rapport d'évaluation	01/01/2019	0						
104		R.A.F.								
105	286...	Modification du champ de l'obligation de certification des logiciels de comptabilité et de gestion et des systèmes de caisse	01/01/2018	0				7	04/07/2018	BOI-TVA-DECLA-30-10 BOI-TVA-DECLA-30-10-30 BOI-CF-CPF-30 BOI-CF-COM-20 BOI-CF-COM-20-60 BOI-CF-INF-20-10-20 BOI-LETTRE-000242

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
106	1734...	Modification du montant des amendes pour manquements aux obligations fiscales et relèvement des peines pour les fraudeurs	01/01/2019	0						
107	L. 13 AA LPF	Refonte de la documentation relative aux prix de transfert	01/01/2018	1	D	30/06/2018	Décret n° 2018-554 du 29 juin 2018			
108	L. 169 LPF	Extension du délai de reprise décennal applicable aux activités occultes aux appréhensions de sommes ou d'avantages découlant d'une activité occulte exercée sous couvert d'une société	01/01/2018	0						
109	L. 88 LPF	Transposition directive "DAC 5" : droit de communication auprès des établissements et organismes assujettis aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	01/01/2018	0						
110 à 129		R.A.F.								
130	L. 443-14-1 code de la construction et de	Taxe sur les plus-values réalisées à l'occasion des cessions de logements par des sociétés d'HLM (détermination du prix de cession)	31/12/2017							

Liste des articles de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

Textes législatifs				Textes réglementaires				Instructions		
Article du texte de loi	Articles du CGI ou textes législatifs	Objet	Date d'entrée en vigueur de l'article de loi	Nb de textes réglementaires d'application	Nature du texte (D pour décret, A pour arrêté)	Date de publication	Référence de publication	Nb d'instructions	Date de publication	Référence de publication
	l'habitation									
130	L. 443-14-1 code de la construction et de l'habitation	Taxe sur les plus-values réalisées à l'occasion des cessions de logements par des sociétés d'HLM (détermination du prix d'acquisition)	31/12/2017							
130	L. 443-14-1 code de la construction et de l'habitation	Taxe sur les plus-values réalisées à l'occasion des cessions de logements par des sociétés d'HLM (taux de la taxe)	31/12/2017							
131 à 178		R.A.F.								

