



**HAL**  
open science

# DEPENSES FISCALES APPROCHE COMPTABLE

Georges Haddou

► **To cite this version:**

Georges Haddou. DEPENSES FISCALES APPROCHE COMPTABLE. Recherches en comptabilité internationale, May 1994, France. pp.cd-rom. hal-00818689

**HAL Id: hal-00818689**

**<https://hal.science/hal-00818689v1>**

Submitted on 19 Sep 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# DEPENSES FISCALES APPROCHE COMPTABLE

Georges HADDOU

## I - Notion de dépense fiscale

Les règles d'imposition ont toujours connu des dérogations afin d'alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations.

Divers pays étrangers, dont notamment les Etats-Unis et l'Allemagne, ont ressenti la nécessité de fournir régulièrement un état des allègements fiscaux en vigueur. En France, le conseil des impôts a conduit, le premier, une réflexion, dans ce sens et c'est lui qui a consacré l'appellation de « dépenses fiscales » qui est à la fois le symétrique de l'expression dépenses budgétaire et le négatif de l'expression recettes fiscales. Cette formule a été adoptée par le Parlement dans l'article 32 de la loi de finances pour 1980.

Peut être qualifiée de dépense fiscale toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en oeuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et pour le contribuable un allègement de charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de la « norme », c'est-à-dire des principes généraux du droit français. Toute disposition de caractère incitatif peut être considérée comme une dépense fiscale si l'on admet que la norme est la neutralité de la structure fiscale.

Les dépenses fiscales sont classées par nature d'impôt. Puis conformément à l'article 32 de la loi de finances pour 1980, les mesures sont ventilées par catégories d'objectifs et de bénéficiaires et selon une répartition Ménages et/ou Entreprises.

Les catégories définies permettent de rattacher chaque mesure à l'un des grands objectifs de la politique économique et sociale, et aux bénéficiaires directs ; il n'est pas tenu compte des effets indirects des mesures dans les circuits économiques ni de leurs répercussions éventuelles sur d'autres catégories d'agents économiques qu'il est difficile, voire impossible, d'apprécier.

Le rapport annuel indique le coût des mesures pour la dernière année budgétaire et l'année précédente. Les montants ne sont pas la plupart du temps des résultats constatés, mais seulement des estimations. En effet, les opérations économiques exonérées sont largement ignorées des statistiques fiscales. Par ailleurs, les estimations n'intègrent pas les effets secondaires de la dépense fiscale ; telle disposition peut inciter les contribuables à adopter un certain type de comportement, ce qui peut se traduire par des pertes ou des gains sur d'autres impôts.

Il est impossible de prendre en compte les effets secondaires et les coûts affichés dans les documents budgétaires ne représentent que la conséquence immédiate et directe de la mesure sur l'impôt concerné. Enfin, les chiffrages ne prennent pas en compte les interactions entre les mesures ; la suppression d'une dépense fiscale peut encourager une plus large utilisation d'un autre avantage ou, à l'inverse, se traduire par une réduction du coût d'une autre mesure. Pour le gouvernement, une totalisation de l'ensemble des dépenses fiscales est dépourvue de signification.

Le rapport annexé au projet de loi de finances pour 1994 recense 454 dépenses fiscales contre 448 dans le précédent rapport. Le coût de 239, soit 53% d'entre elles, a pu être chiffré.

La liste des dépenses fiscales est d'abord faite par nature d'impôt :

- Impôt sur le revenu : (10 sous-catégories),
- Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés : (4 sous-catégories),
- Impôt sur les sociétés : (6 sous-catégories),
- Impôt de solidarité sur la fortune,
- Droits d'enregistrement et de timbre : (10 sous-catégories),
- Taxe sur les salaires,
- Taxe sur la Valeur Ajoutée : (5 sous-catégories),
- Taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers,
- Autres droits indirects : (5 sous-catégories).

Les dépenses fiscales sont ensuite classées par catégories d'objectifs :

- Développement économique : (10 sous-catégories),
- Épargne : (6 sous-catégories),
- Aides régionales ou sectorielles : (9 sous-catégories),
- Logement : (4 sous-catégories),
- Politique sociale,
- Politique d'intérêt général : (4 sous-catégories),
- Mesures diverses : (2 sous-catégories).

Les dépenses fiscales sont enfin classées par bénéficiaires :

- Entreprises : (215 mesures),
- Entreprises, ménages : (37 mesures)
- Ménages : (200 mesures).

## II - TYPOLOGIE DES DEPENSES FISCALES EN VUE D'UNE EVENTUELLE COMPTABILISATION

Ne seront retenues que les dépenses fiscales chiffrées concernant les seules entreprises (soit 80 mesures sur 215 intéressant les entreprises).

Techniquement, elles se répartissent ainsi qu'il suit :

- Exonérations - 39 mesures - 35 532 millions de Francs,
- Taxations réduites - 10 mesures - 21 380 millions de Francs,
- Charges calculées - 12 mesures - 6 444 millions de Francs,
- Crédits d'impôt - 3 mesures - 4 650 millions de Francs,
- Abattements - 11 mesures - 2 410 millions de Francs,
- Réductions d'impôt - 2 mesures - 210 millions de Francs,
- Déductions - 1 mesure - 200 millions de Francs,
- Report d'imposition - 1 mesure - 75 millions de Francs,
- Étalement - 1 mesure - 15 millions de Francs.

Ainsi, 80 mesures représentent près de 71 milliards de Francs.

Les **charges calculées**, les **reports d'imposition** et les **étalements** sont déjà pris en considération par le biais de la fiscalité différée et latente conformément aux dispositions de la IV<sup>ème</sup> directive du Conseil des Communautés européennes du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (article 43 - points 10 et 11), à celles du décret du 29 novembre 1983 (points 23 et 24 de l'article 24) et à celles du plan comptable général, instrument réglementaire d'application des dispositions comptables du code de commerce, de la loi sur les sociétés commerciales et par défaut du Code Général des Impôts.

Les **taxations réduites** : plus values à long terme (10 500 millions) - Hôtels de tourisme (4 120 millions) n'appellent pas, semble-t-il de comptabilisation particulière du fait de leur généralité et de leur permanence dans le temps.

Les **exonérations** peuvent être individuelles, globales, sectorielles, générales... En matière de **benefices agricoles**, l'avantage résultant du forfait collectif agricole (2 700 millions) ne peut pas être comptabilisé au niveau de l'entreprise. Il en va différemment des 11 000 millions d'économies pour les entreprises résultant du régime d'**intégration fiscale** qui doivent pouvoir être décrit dans les comptes individuels et consolidés de la société-mère. De même, pour les **entreprises « nouvelles »**, rien ne s'oppose à l'affichage du montant de l'impôt sur les sociétés non recouvré (4 000 millions). Notons que les exonérations de taxe sur la valeur ajoutée résultant des franchises et décotes (100 millions) devraient obligatoirement apparaître dans les comptes.

Pour ce qui est des **crédits d'impôt**, en particulier en faveur de la recherche (3 800 millions) et de la formation (600 millions), des **réductions d'impôt** pour frais de comptabilité (150 millions), des **déductions** résultant de la prise en charge de certains dividendes (200 millions), leur comptabilisation paraît aisée.

Les **abattements** concernent essentiellement les professions non commerciales et des exploitations agricoles. En l'absence d'impôt proportionnel (si l'on écarte la Contribution Sociale Généralisée), compte tenu de la quasi absence d'obligations comptables de droit privé pour les exploitations individuelles non commerçantes, la comptabilisation des dépenses fiscales apparaît, pour la plupart des entreprises, comme utopique.

### III - JUSTIFICATION DE LA COMPTABILISATION DES DEPENSES FISCALES

En ce qui concerne les comptes annuels de certaines formes de sociétés (société anonyme, sociétés en commandite par actions, société à responsabilité limitée), la quatrième directive précitée stipule dans son article 7 que « Toute compensation entre des postes d'actif et de passif, ou entre des postes de charges et de produits est interdite ».

Cette règle de non-compensation a été étendue en France, en matière de droit privé, aux commerçants, aux personnes morales non commerçantes ayant une activité économique, aux exploitants agricoles, et à toutes les entreprises et exploitations tenues d'appliquer le plan comptable général.

C'est aussi la règle implicite du droit fiscal chaque fois que la compensation concerne des charges non déductibles ou des produits servant d'assiette à des taxes particulières.

En matière de comptabilité publique, la compensation n'est pas admise en règle générale. Celui qui est à la fois créancier et débiteur de l'Etat n'est pas autorisé à imputer sa dette sur sa créance. La dépense fiscale individualisable apparaît bien comme une entorse à cette règle.

L'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 à laquelle renvoie le préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 stipule que tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

Or, les dépenses fiscales ne figurent ni en recettes, ni en dépenses dans la comptabilité de l'Etat et leur estimation reste incomplète et incertaine. Les citoyens ou leurs représentants ne sont donc pas en mesure d'exercer le contrôle qui leur incombe de par la Constitution.

## **IV - INTERET DE LA COMPTABILISATION DES DEPENSES FISCALES**

Il est dit souvent de l'impôt indirect et de l'impôt retenu à la source qu'ils sont incolores. De même, pourrait-on dire des dépenses fiscales qu'elles sont incolores.

Or l'entreprise est à la fois redevable de la contribution publique et bénéficiaire de la subvention publique étatique. Il est de son intérêt et de l'intérêt de la société qu'elle soit pénétrée de cette double qualité.

Le calcul économique de l'entrepreneur ne doit pas être faussé par le biais de la compensation et il nécessaire qu'il prenne conscience de ce qu'il doit à la collectivité et de ce qu'elle lui doit.

Il importe de surcroît pour l'Etat de recenser le plus complètement possible soit directement, par la comptabilité publique, soit indirectement par les statistiques établies à partir des informations contenues dans les comptes annuels des entreprises les flux de recettes et dépenses publiques concernant les entreprises.

Les citoyens ou leurs représentants, quant à eux, ont besoin d'avoir une vision exhaustive de l'ensemble de ces recettes et dépenses publiques.

Il n'est pas pensable que l'Etat n'ait pas une connaissance complète des entrées et sorties résultant des lois de finances.

Dans l'intérêt de tous, il est indispensable que le citoyen soit à même, en matière économique et financière autant que dans les autres matières, de déléguer efficacement son pouvoir de décision.

\*  
\*\*

Cette première approche comptable des dépenses fiscales ne répond pas à toutes les interrogations que ce domaine suscite.

En premier lieu, il faudrait se préoccuper de la taxation des dépenses fiscales, réglée la plupart du temps par voie d'instructions administratives, la non taxation généralisée ayant pour conséquence une augmentation de la dépense fiscale originaire.

Il y aurait lieu de s'inquiéter ensuite des disparités en matière d'obligations comptables entre les divers acteurs de la vie économique selon qu'ils interviennent dans le secteur commercial ou le secteur civil de de déplorer l'absence d'un enseignement juridique et comptable dans la période de scolarité obligatoire.

De plus, il est permis de se demander si la suppression de l'impôt proportionnel (impôt cédulaire, taxe proportionnelle, taxe complémentaire) est compatible avec la prolifération des dépenses fiscales.

En outre, il va sans dire que ce qui a été signalé à propos des dépenses fiscales de l'Etat vaut d'une part pour les dépenses fiscales des autres collectivités publiques et d'autre part pour les dépenses sociales.

Enfin, dans une période de rigueur comme celle qui s'annonce, on peut légitimement penser que ce qui était acceptable quand les interventions de l'Etat dans l'économie étaient peu nombreuses et souvent liées à des circonstances exceptionnelles ne l'est plus dès lors que l'interventionisme étatique dans le domaine économique devient permanent et envahissant.

\*

\*\*

**BIBLIOGRAPHIE**

- **Projet de loi de finances pour 1994**  
Evaluation des voies et moyens - Tomes II - pages 5 à 179 - Paris Imprimerie Nationale - 1993.