



Matthieu Houser
Maître de Conférences en droit public (HDR)
Université de Bourgogne-Franche-Comté

La réforme des « impôts de production »

Mots-clés : fiscalité - impôts de production - finances locales - impôts économiques locaux - CET - CVAE - CFE - taxes foncières

En France, les impôts de production sont plus élevés que chez nos voisins en % du PIB et sont critiqués du point de vue de la compétitivité des entreprises. Il est prévu d'abaisser le plafonnement de la contribution économique territoriale, de remplacer la CVAE affectée aux régions par une part de TVA et de réduire la taxe foncière des entreprises industrielles.

Depuis l'adoption de la taxe professionnelle en 1975¹, l'imposition directe locale sur les entreprises n'a cessé d'être réformée, alors que la patente, supprimée à cette date, avait été créée par la loi des 2 et 17 mars 1791, soit 184 ans avant !

Cette nouvelle ère de l'incertitude, reflet d'une société en constante modification, correspond à la nécessité récurrente de réduire l'impôt pesant sur les entreprises mais également de rechercher un impôt davantage en phase avec la logique économique.

De tels changements ne sont pas étrangers à la nécessité d'aider les entreprises au sein d'une concurrence internationale de plus en plus exacerbée. La réflexion sur la révision du système des impôts pesant sur les entreprises ne date pas de la crise actuelle liée au Covid-19. Déjà en

2014, l'Inspection générale des finances s'interrogeait sur la remise en cause des taxes à faible rendement².

La réflexion sur la refonte des impôts de production s'est toutefois accélérée depuis deux ans.

Le Conseil d'analyse économique (CAE), en première ligne en la matière, définit les impôts de production comme « *des versements obligatoires sans contrepartie qui frappent la production et l'importation de biens et de services, l'emploi de main d'œuvre et la propriété ou l'utilisation de terrains, de bâtiments et d'autres actifs utilisés à des fins de production ; ces impôts sont dus indépendamment de la réalisation de bénéfices d'exploitation* »³.

On peut, en termes de données chiffrées, se référer aux données de l'INSEE, qui estime que les

¹ La loi n° 75-678 du 29 juillet 1975.

² IGF, Rapport n° 2013-M-095-02, Les taxes à faible rendement, 2014.

³ Focus, n° 042, 3 juillet 2020, *Éclairages complémentaires sur les impôts sur la production*, Philippe Martin et Hélène Paris.

impôts de production payées par les entreprises s'élèvent à 77,3 milliards d'euros en 2018 avec le détail suivant :

	Total
D291 : Impôts sur les salaires et la main d'œuvre	27,2
– Taxe sur les salaires	6,2
– Forfait social	5,7
– Versement transport	7,8
– Contribution apprentissage	1,7
– Autres (FNAL, CNSA...)	5,8
D292 : Impôts divers sur la production	50,1
– Taxe foncière sur le bâti	12,9
– Cotisation foncière sur les entreprises (CFE)(2)	6,7
– Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)	14,0
– Contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S)	3,8
– Impositions forfaitaires sur les entreprises de réseaux (IFER)	1,3
– Taxe sur les surfaces commerciales	1,0
– Contribution fonds de résolution bancaire	2,3
– Autres	8,1
D29 : autres impôts sur la production	77,3

Source : Focus, n° 042, 3 juillet 2020, Éclairages complémentaires sur les impôts sur la production, Philippe Martin et Hélène Paris.

Si on ajoute la part de taxe foncière sur les propriétés bâties payée par les ménages et le forfait

social, on arrive à un montant avoisinant les 109 milliards d'euros selon l'Institut Molinari :

Assiette taxée	Montant	Part du total
Masse salariale :	37 milliards€	34 %
Dont taxes sur les salaires	14 milliards€	
Dont versement transport	9 milliards€	
Dont forfait social	6 milliards€	
Dont aide au logement (FNAL) et autonomie (CNSA)	5 milliards€	
Autres	4 milliards€	
Outil de production :	48 milliards€	44 %
Dont taxes sur le foncier bâti	34 milliards€	
Dont contribution foncière entreprises CFE	7 milliards€	
Autres	7 milliards€	
Chiffres d'affaires (contribution sociale de solidarité des sociétés, C3S)	4 milliards€	3 %
Valeur ajoutée (cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, CVAE)	14 milliards€	13 %
Autres impôts sur la production	6 milliards€	5 %
Total impôts sur la production payés par les entreprises	109 milliards€	100 %

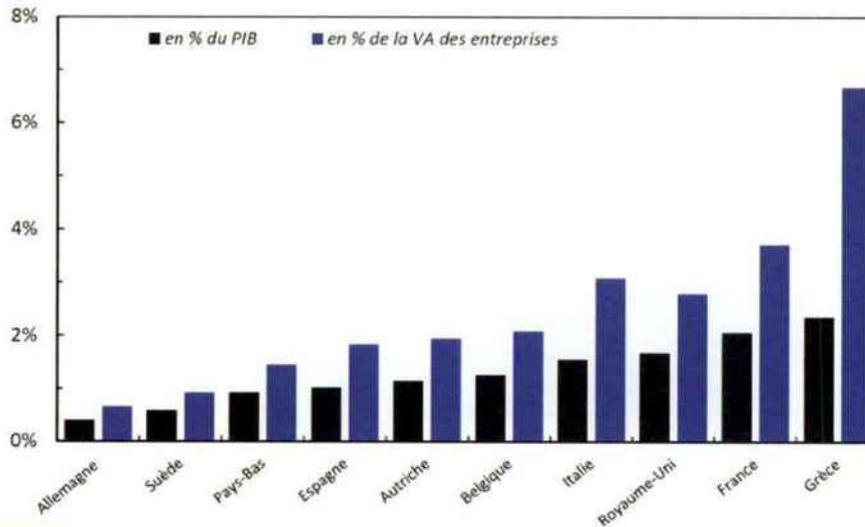
Source : Institut économique Molinari d'après Eurostat National Tax List.

Notons à ce stade de l'étude qu'il existe des différences en matière de données financières. Ainsi, la CVAE est évaluée à 14 milliards d'euros par l'INSEE alors que l'Observatoire pour la même année chiffre cet impôt à 17,7 milliards d'euros pour 2018 (voir supra).

La définition et le contenu des impôts de production s'avèrent importants car cela détermine le

champ de la comparaison avec les autres pays. Comme le rappelle le CAE, « la France se distingue de ses voisins européens par l'importance de ces impôts sur la production qui représentent 2,1 % du PIB et 3,7 % de la VA des entreprises en 2018 (contre 0,7 % en Allemagne) »⁴.

Graphique 1 Impôts divers sur la production (D292) payés par les entreprises* en 2018



* Sociétés non financières et sociétés financières

Source : Focus, n° 042, 3 juillet 2020, *Éclairages complémentaires sur les impôts sur la production*, Philippe Martin et Héliène Paris.

La part du secteur local dans la perception des impôts de production s'avère particulièrement importante avec la CVAE, la CFE, la taxe sur les surfaces commerciales et surtout la taxe foncière sur les propriétés bâties, qui est trop souvent ignorée⁵. Avec les montants précités, en 2018, la part payée par les entreprises s'élève à plus de 40 milliards d'euros. Le rythme d'évolution des ces impôts est également important.

Notons qu'entre 2018 et 2015, le montant payé par les entreprises en matière d'impôts économiques (CVAE, CFE, IFER et taxe sur les surfaces commerciales) a augmenté de + 7,4 %. Un tel rythme de progression doit forcément inviter à réfléchir, alors qu'à titre comparaison, le PIB n'a augmenté que de 5,27 % sur la même période⁶.

Mais le débat ne s'est paradoxalement pas focalisé sur le pouvoir de taux d'imposition des collectivités territoriales mais davantage sur l'imposition dite de production.

Depuis deux ans, des assauts récurrents ont été menés par des groupes de pression⁷ avec l'avis final du CAE en 2019 selon lequel, « *l'analyse économique enseigne que les impôts sur la production sont les plus nocifs en raison des distorsions qu'ils engendrent tout au long de la chaîne de production* »⁸. A partir de là, le sort d'au moins une partie de ces impôts était scellé à moyen terme. La crise du Covid ne fera qu'accélérer ce constat.

Déjà lors des travaux parlementaires sur la loi de finances pour 2020, des offensives ont été menées. Des parlementaires ont proposé la suppression pure et simple de la CFE⁹ et d'autres de retravailler sur la répartition de la CVAE¹⁰. Sans doute pour éviter l'échec de la réforme de la taxe d'habitation, aucune modification n'a été votée lors de la loi de finances pour 2020.

Cependant, toute réforme en matière de fiscalité directe locale impacte les collectivités. C'est

⁴ Ibid.

⁵ Paul Henu, Réforme de la fiscalité directe locale : attention à la taxe foncière sur les propriétés bâties due par les entreprises, GFP, n° 2, 2020, pp. 94-97.

⁶ Évolution du produit intérieur brut et de ses composantes. Données annuelles de 1950 à 2019.

⁷ Institut de Montaigne, Taxes de production : préservons les entreprises dans les territoires, octobre 2019 ; Conseil national de l'industrie, Yves Dubief et Jacques Le Pape, https://www.ifrap.org/sites/default/files/articles/fichiers/mission_fiscalite_de_production_rapport_final_1.pdf et pour la version « intermédiaire », <https://www.adcf.org/files/Finances-et-fiscalite/2018-M-025-02.pdf> (avril 2018) ; MARTIN, TRANNOY, Les impôts sur (ou contre) la production, note n°23 de juin 2019 <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/cae-note053.pdf>, ainsi que URVOY, Impôts de production : quel impact sur la compétitivité ? *Analyse de trois taxes sur données d'entreprises*, Focus n° 35 juin 2019, <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/cae-focus035.pdf> ; <https://www.institutmontaigne.org/publications/taxes-de-production-preservons-les-entreprises-dans-les-territoires> ; <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/fiscalite-des-entreprises-limplyable-diagnostic>.

⁸ Ibid.

⁹ Assemblée nationale 18 octobre 2019, PLF pour 2020, (N° 2272), N°II-CF457.

¹⁰ Assemblée nationale 17 octobre 2019, PLF pour 2020, (N° 2272), N° II-CF173.

d'ailleurs l'une des critiques majeures que l'on peut formuler à l'égard de la réforme de la taxe professionnelle en 2010 et de la taxe d'habitation en 2020 c'est que ces modifications ne tiennent

pas compte des compétences et du rôle assigné à chaque collectivité.

Le tableau ci-dessous illustre la répartition des impôts économiques entre chaque catégorie de collectivités :

Produits des impôts économiques

en millions d'euros

		2015	2016	2017	2018	2019
Secteur communal (y compris les syndicats à contributions fiscalisées)	ensemble	12 925	13 209	13 848	14 027	n. d.
	cotisation foncière des entreprises	7 234	7 426	7 663	7 954	n. d.
	cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	4 406	4 466	4 656	4 695	5 518
	cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	-	-	-	-	5 014
	impositions forfaitaires des entreprises de réseaux	548	563	587	603	609
	taxe sur les surfaces commerciales	737	753	942	774	762
Départements	ensemble	8 327	8 450	4 414	4 485	4 301
	cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	8 064	8 178	4 133	4 200	4 013
	cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	-	-	-	-	4 517
	impositions forfaitaires des entreprises de réseaux	263	271	281	285	287
Régions	ensemble	4 814	4 875	9 451	9 480	10 047
	cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	4 157	4 216	8 792	8 830	9 394
	impositions forfaitaires des entreprises de réseaux	657	659	658	650	653
Ensemble des collectivités (y compris les syndicats à contributions fiscalisées)	ensemble	26 066	26 534	27 713	27 992	n. d.
	cotisation foncières des entreprises	7 234	7 426	7 663	7 954	n. d.
	cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	16 627	16 861	17 581	17 725	18 925
	impositions forfaitaires des entreprises de réseaux	1 467	1 494	1 527	1 538	1 550
	taxe sur les surfaces commerciales	737	753	942	774	762

Source : Observatoire des finances locales, 2020.

Chaque catégorie de collectivité reçoit une part d'impôts professionnels. Le CAE est parfaitement conscient de la nécessité de réfléchir à une répartition fiscale pertinente pour les collectivités. Selon cet organe « *il nous apparaît que deux sujets de nature différente doivent être en fait découplés : d'une part, la réforme de la fiscalité des entreprises (et son financement) et, d'autre part, la répartition de recettes fiscales aux collectivités locales* »¹¹. Cependant, la réflexion sur les collectivités apparaît insuffisante pour plusieurs raisons. Le débat sur le pouvoir de taux semble esquivé alors qu'il s'agit d'une question majeure.

En outre, la place de la fiscalité locale se trouve totalement érudée. En effet, les collectivités territoriales doivent-elles être financées principalement par des impôts ménage, des impôts pesant sur les entreprises ou des impôts nationaux transférés ?

En 2018, les impositions économiques locales s'élevaient à 28 milliards d'euros¹², dont 17,7

milliards pour la CVAE et 8 milliards pour la CFE avec une évolution d'environ 10 % entre 2015 et 2018. Cette classification s'avère trompeuse car il convient, en réalité, d'ajouter la part payée par les entreprises en matière de taxe foncière, estimée à 12,2 milliards d'euros).

La réflexion en la matière apparaît absente alors que deux lames de fond irriguent les finances locales : d'une part, le poids des impôts ménage a fortement augmenté du fait de la diminution mécanique du poids de la CET par rapport à la taxe professionnelle. D'autre part, **le transfert d'impôts d'État, notamment avec la TVA, devient de plus en plus importante, créant un nouveau système dans lequel les collectivités ne décident plus du niveau de leurs ressources.**

Le système qui dessine semble maintenir la CFE (I) et réformer la CVAE (II), avec sans doute une nouvelle modification de la fiscalité locale, qui sera opérée dans le cadre de la loi de finances pour 2021 (III).

¹¹ CAE, 2011, *op. cit.*, p. 11.

¹² Rapport de l'Observatoire des finances locales, 2019, p. 165.

1 Le maintien prévisible de la cotisation foncière des entreprises (CFE)

Depuis sa création en 2011, la CFE a progressé de 26 %, soit 3,3 % en moyenne chaque année, avec un « effet base » et un « effet taux ». Contrairement à la CVAE, dont l'évolution dépend fortement de la conjoncture économique et des

modalités de versement, la CFE enregistre une évolution constante depuis sa création.

Le tableau ci-dessous retrace l'évolution depuis 2015.

Évolution du produit de la CFE

en millions d'euros

2015	2016	2017	2018	Évolution 2018/2015
7 234	7 426	7 663	7 954	9,95 %

Source : Observatoire des finances locales, 2019.

Cette hausse est due approximativement pour 83 % à la progression des bases et pour 17 % à

celle des taux. Le tableau ci-dessous détaille les effets base et taux :

Effet base

en millions d'euros

2015	2016	2016/2015	2017	Évolution 2017/2016	2018	Évolution 2018/2017	2019	Évolution 2019/2018
27 877	28 418	1,94 %	29 149	3 %	30 091	3,23 %	30 274	0,61 %

Source : Observatoire des finances locales, 2019.

Effet taux

en millions d'euros

2015	2016	2017	2018	2019
25,95	26,13	26,27	26,43	n. d.

Source : Observatoire des finances locales, 2019.

Il apparaît que l'effet taux se trouve limité, malgré la baisse des dotations qui aurait pu inciter les collectivités territoriales à fortement augmenter le taux de CFE. Cela contraste avec la décennie 2000 au cours de laquelle la hausse du taux de taxe professionnelle avait été réelle. La spécialisation fiscale avec l'affectation d'un pouvoir de taux à une seule catégorie de collectivité semble porter ses fruits. Cela explique la position du CAE pour qui « le

risque de concurrence fiscale entre communes et de relocalisation d'entreprises existe mais semble être limité quantitativement et géographiquement : la CFE pourrait même constituer une incitation positive pour les collectivités locales à ouvrir du foncier pour les entreprises »¹³

Si la CFE apparaît épargnée par certaines critiques, tel n'est pas le cas de la CVAE, qui cristallise de nombreux reproches.

¹³ CAE, 2020, p. 13.

2 Les critiques récurrentes à l'encontre de la CVAE

Le débat sur la CVAE apparaît surprenant, compte tenu de sa rapide acceptation par les acteurs économiques lors de sa création en 2010 en remplacement de la taxe professionnelle.

Si le lobbying mené par un certain nombre d'associations patronales a été entendu par le Gouvernement, cela s'explique par le déclin régulier du commerce extérieur.

La critique adressée à la taxe professionnelle a été remise au goût du jour reposant sur le fait que l'assiette de la CVAE avec le solde de gestion serait très éloigné du résultat net d'une entreprise. Aussi, le montant de l'impôt acquitté

par une entreprise serait indépendant de sa robustesse économique.

En outre, la fixation progressive du taux de fiscalité avec un plafond à 1,5 % en fonction du chiffre d'affaires pourrait créer des distorsions.

Si le débat sur la pertinence pour les entreprises doit être entendue, la défense bec et ongles de la CVAE serait une erreur, compte tenu des inconvénients pour les collectivités.

Le premier d'entre eux concerne la forte volatilité de cet impôt d'une année sur l'autre, ainsi que l'illustre le tableau ci-dessous :

Année	Montant en milliard d'euros	% d'évolution
2011	14,695	
2012	15,182	3,31 %
2013	16,323	7,52 %
2014	15,917	-2,49 %
2015	16,627	4,46 %
2016	16,861	1,41 %
2017	17,581	4,27 %
2018	17,725	0,82 %
2019	18,925	6,8 %

La deuxième limite réside dans sa répartition inéquitable sur le territoire. En effet, la répartition fiscale « post-taxe professionnelle » diffère de celle existante précédemment, avec des territoires gagnants, bénéficiant d'un dynamisme fiscal supérieur aux territoires dits perdants. Les critères de localisation de la CVAE ont été plu-

sieurs fois modifiés par le législateur et des fonds de péréquation ont été créés pour limiter les dégâts collatéraux.

Enfin, la troisième limite concerne le maintien de dégrèvements et donc de compensation par l'État aboutissant à une complexification du système fiscal local.

Dégrèvement accordés par l'État aux redevables des impôts économiques

en millions d'euros

Dégrèvements	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Taxe professionnelle/CET et taxes annexes	5 434	5 462	5 674	6 065	6 266	6 491
TP plafonnement valeur ajoutée	42	99	3,5	2,1	3,0	0,8
CVAE dégrèvement barémique	3 825	3 904	4 033	4 192	4 352	4 881
CET plafonnement valeur ajoutée	1 029	1 041	1 171	1 024	1 194	1 111
CFE, CVAE, IFR et autres taxes pro (hors PVA)	451	374	429	795	687	479
Autres dégrèvements ^(a)	85	44	37	51	30	19

(a) Y compris le dégrèvement des quartiers prioritaires.
Source : DGFIP ; calculs DGCI.

Cela explique qu'un accord a rapidement été trouvé entre le Gouvernement et les collectivités, dans un contexte économique qui se dégrade rapidement pour l'économie mais également pour le secteur local.

3 Les réformes envisagées pour la loi des finances pour 2021

Au cours de l'année 2019, les associations d'élus se sont frontalement opposées à toute modification de la fiscalité des impôts de production. Le 2 mars 2020, les huit associations d'élus ont à nouveau demandé au Président de la République « d'exprimer sans ambiguïté (sa) volonté de stabilité globale de la fiscalité économique locale ».

La crise du Covid a cependant eu raison de ce débat. Du côté des entreprises, l'argumentaire d'un choc de compétitivité reçoit un écho sans cesse plus important.

Mais du point de vue des collectivités, de nouveaux arguments viennent relancer le débat. Tout d'abord, la baisse de la CVAE en 2021 devrait être supérieure à 10 % et le rebond sur 2022 incertain. Le rapport Cazeneuve proposait, de son côté, la mise en place d'un dispositif relativement technique avec un tunnel garantissant un minimum de ressources pour les collectivités. Si un tel dispositif peut sembler séduisant, il apparaît techniquement difficilement à mettre en œuvre.

Le 26 août 2020, Jean Castex devant le Medef a annoncé une baisse proche de 10 milliards d'euros avec trois points majeurs.

Le remplacement de la CVAE par un autre impôt la TVA peut permettre de stabiliser certaines choses et d'aboutir dans le même temps à une meilleure redistribution. Avant d'aborder cette réforme (B) il convient de revenir sur la volonté de réduire le plafonnement de la contribution économique territoriale de 3 à 2 % (A). Enfin, il conviendra de revenir sur la baisse annoncée des impôts fonciers (C).

A. La réduction du plafonnement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée

La contribution économique territoriale est plafonnée à 3 % de la valeur ajoutée. Ce plafonnement prend la forme d'un dégrèvement, qui s'impute sur la CFE uniquement, sans pouvoir ramener la CET à un montant inférieur à celui de la cotisation minimum de CFE (CGI, art. 1647 B *sexies*).

Le coût du dégrèvement pour l'État lié au plafonnement à 3 % de la valeur ajoutée a été approché par un rapport parlementaire de 2017, qui aboutit aux chiffres suivants :

Évolution du montant du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée

en millions d'euros

2011 (exécution)	2012 (exécution)	2013 (exécution)	2014 (exécution)	2015 (exécution)	2016 (exécution)	2017 (exécution)
432	937	868	1 068	1 041	1 112	1 158

Source : Rapport d'information n° 596 (2016-2017) de MM. Charles Guené et Claude Raynal, fait au nom de la commission des finances, déposé le 28 juin 2017.

Aussi, le passage du plafonnement de 3 à 2 % entraînera un nouveau coût pour le budget de l'État, qu'il conviendra de chiffrer précisément.

B. La suppression de la part régionale de la CVAE

Le débat ces derniers mois et dernières semaines s'est rapidement orienté sur la suppression de la part régionale de la CVAE pour plusieurs raisons.

Le bloc local (communes et EPCI) a été fortement bousculé par la réforme de la taxe d'habitation, aussi, une nouvelle réforme fiscale importante aurait sans doute brusqué un certain nombre d'élus locaux.

Notons également que le montant de la baisse d'impôt avoisinera les 9 milliards d'euros, ce qui constitue, à ce stade, un montant peut-être suffisant pour aider les entreprises, sans créer un effet

d'aubaine. Ce montant correspond à la CVAE perçue par les régions.

La position des régions au regard de la réforme de la CVAE a toutefois évolué.

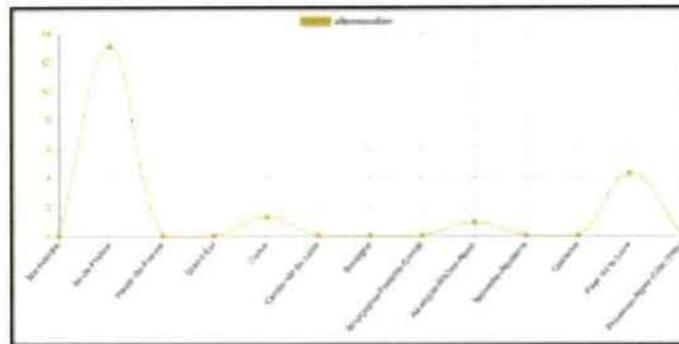
Dans un premier temps, celles-ci ont proposé le maintien de la CVAE, avec la possibilité de moduler le taux de fiscalité.

Cependant, devant la complexité technique et sans doute devant le risque de concurrence fiscale, les régions et le gouvernement ont arrêté,

dans un «accord de méthode» signé le 30 juillet 2020, un remplacement la part régionale de CVAE par de la TVA à compter de 2021.

Une telle réforme impactera bien évidemment les ressources des régions et donc nécessitera une nouvelle réflexion sur la péréquation entre les régions. A l'heure actuelle, trois régions participent au financement de la péréquation régionale avec principalement l'Île-de-France à hauteur de 13 €/habitant environ en 2020.

Régions prélevées au titre du fonds de péréquation en 2020

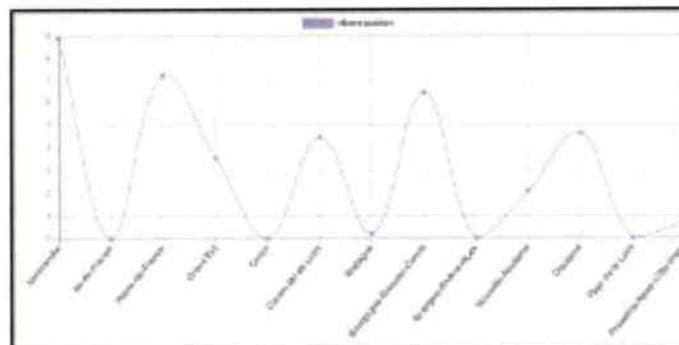


Source : DGFIP ; www.finances-locales.org avec les données de la DGCL.

Parmi les régions bénéficiaires, les montants sont assez variables avec des sommes, qui oscillent entre 1 et 7 €/habitant. Reste donc le bon équi-

libre à trouver lors des travaux parlementaires avec sans doute une réflexion à mener sur les indicateurs.

Régions bénéficiaires au titre du fonds de péréquation en 2020



Source : DGFIP ; www.finances-locales.org avec les données de la DGCL.

C. La baisse des impôts fonciers

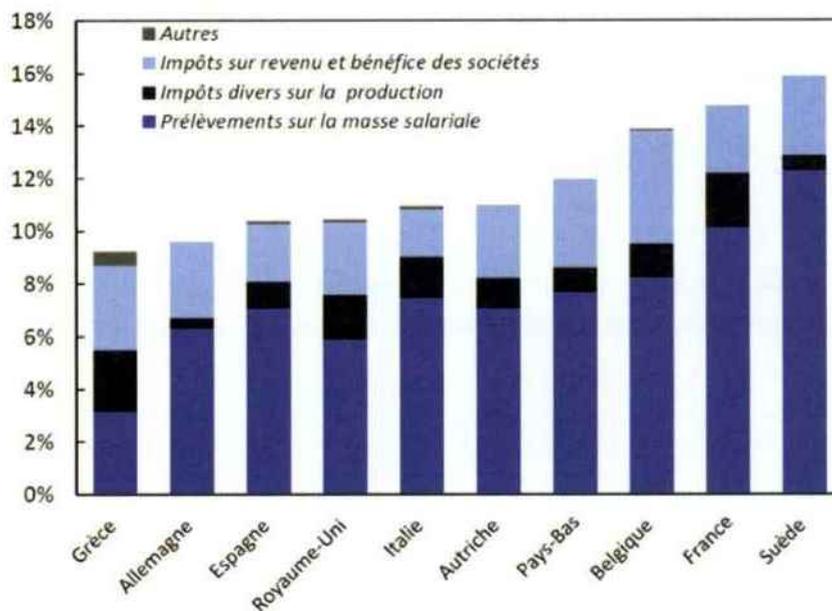
L'exécutif a également annoncé une baisse de la taxe foncière sur les locaux industriels de l'ordre de 1,75 milliard d'euros. Cette diminution devrait affecter tant la cotisation foncière des entreprises (CFE) que la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Conclusion

La réforme de la CVAE semble donc actée dans le cadre de la loi de finances pour 2021. Reste ce-

pendant en débat la nature de la fiscalité locale ou plus précisément ce qu'il en reste. Se pose également la question de l'efficacité de cette réforme ; si les impôts de production s'avèrent effectivement élevés en France, les prélèvements sur la masse salariale également. N'aurait-il pas fallu s'interroger sur ce point-là également au lieu de laisser cette question majeure en suspens ainsi que l'illustre le graphique ci-dessous ?

Graphique 3 : Prélèvements obligatoires payés par les entreprises en % du PIB (2018)



Source : CAE, 2019.