

L'enregistrement des crédits d'impôt en base 2020

Plusieurs dispositifs peuvent réduire le montant des impôts : déduction fiscale, réduction d'impôt ou encore crédit d'impôt. Parmi ces dispositifs, le crédit d'impôt a un statut spécifique car il est restituable, le contribuable pouvant obtenir un remboursement qui excède le montant de l'impôt. La majorité des dispositifs permettant de réduire l'impôt sont enregistrés en moindres impôts dans les comptes, mais les crédits d'impôt restituables sont enregistrés comme une dépense des administrations publiques ; symétriquement l'impôt est enregistré sans réduction du crédit d'impôt.

En base 2014, l'Insee suivait bien ces recommandations, mais Eurostat a depuis précisé le moment d'enregistrement des crédits d'impôt à la demande de certains pays. Ainsi, la base 2020 se conforme à ces nouvelles recommandations européennes. D'une part, le moment d'enregistrement des crédits d'impôt a été revu : les dépenses de crédits d'impôt doivent être enregistrées au moment du fait générateur de la dépense, et non au moment de la constatation des sommes dues par l'administration. Ce changement entraîne des modifications importantes de la chronique des subventions, en particulier en 2019 et 2020 avec le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). Par ailleurs, l'extension de crédit d'impôt au titre des services à la personne aux inactifs est considérée en base 2020 comme une prestation sociale en nature, au lieu d'une subvention (une partie aux ménages et une partie en subvention sur les produits) en base 2014.

1. Les crédits d'impôt en comptabilité nationale

Le Système européen de comptes (SEC) 2010 distingue deux sortes de crédits d'impôt (CI) : les crédits restituables et non-restituables. Un crédit d'impôt est dit « restituable » si le contribuable peut obtenir un remboursement de l'État lorsque l'avantage fiscal excède le montant d'impôt dû. Par exemple, le crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (services à la personne) est restituable car des ménages peu ou pas imposables peuvent en bénéficier sous la forme d'un versement de l'État. *A contrario*, le crédit d'impôt obtenu pour les dons aux œuvres est « non-restituable », puisqu'il ne peut pas excéder l'impôt dû et ne donne donc lieu à aucun remboursement.

Ces deux types de dispositifs sont enregistrés différemment en comptabilité nationale. Les crédits d'impôt non-restituables sont enregistrés comme des moindres recettes fiscales, la recette fiscale est égale à l'impôt payé après déduction du crédit d'impôt. En revanche, les crédits d'impôt restituables, qui sont dus en intégralité par les administrations publiques quel que soit le montant de l'impôt dû sont équivalents à des dépenses des administrations publiques. Ainsi, ces crédits d'impôt sont

enregistrés en dépenses, et les recettes d'impôt constatées sont augmentées de ces mêmes montants, pour reconstituer l'impôt dû avant déduction des crédits d'impôt.

Les impôts concernés sont l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et l'impôt sur les sociétés (IS), qui sont enregistrés en comptabilité nationale en impôt sur le revenu (D.51). Les dépenses de crédits d'impôt sont des subventions (D.39, par exemple le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, CICE), des prestations sociales (D.63, par exemple le crédit d'impôt pour frais de garde d'enfant), des transferts courants divers ou des aides à l'investissement (D.7 ou D.9, par exemple le crédit d'impôt recherche).

2. L'enregistrement des crédits d'impôt est réalisé au moment du fait générateur

Les règles d'enregistrement des crédits d'impôt restituables ont été précisées avec l'actualisation du manuel européen sur le déficit et la dette des administrations (MGDD) en 2023 pour une implémentation dans la base 2020. Outre des compléments pour l'appréciation du caractère restituable des crédits d'impôt, le manuel précise que leur moment d'enregistrement est défini indépendamment de celui de l'impôt. Ce sont les règles d'enregistrement des dépenses d'intervention des administrations publiques qui s'appliquent, c'est-à-dire au moment où l'événement économique qui sous-tend l'intervention a lieu : « Governments have the intention to provide different forms of benefits through tax credits. Such benefits should be recorded as expenditure when accrued, similarly as if they had been paid out in cash rather than delivered through tax credits. » (MGDD, chapitre 2.2 §.59).

Dans les comptes français, les crédits d'impôt sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés étaient enregistrés au moment de la constatation par l'administration des montants d'impôt et de crédits d'impôt, à l'occasion des avis d'imposition. La nouvelle recommandation internationale sur ce point modifie le traitement : en base 2020, les dépenses de crédits d'impôt sont ainsi enregistrées, dans tous les cas où cela est possible, en s'alignant sur les principes d'enregistrement des dépenses d'intervention des administrations publiques. En revanche, l'enregistrement des recettes n'est pas modifié.

La nouvelle règle conduit à significativement modifier la chronique des recettes et des dépenses au titre du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). C'est un dispositif de réduction du coût du travail mis en place au 1^{er} janvier 2013 et supprimé en 2019, au profit d'allègement de cotisations. Il consiste en un crédit d'impôt égal à une fraction des rémunérations brutes des salariés rémunérés sous le seuil de 2,5 Smic. En comptabilité nationale, les dépenses des administrations publiques au titre du CICE constituent une subvention sur la production (subvention sur les salaires et la main d'œuvre). Une entreprise verse des rémunérations une année donnée (T), et déclare le montant de crédit d'impôt lors de sa déclaration de revenu l'année suivante (T+1). Dans les bases précédentes, le moment d'enregistrement de la dépense était la date de constatation par l'administration des montants d'impôt et de crédits d'impôt, donc l'année de déclaration de revenu, soit T+1. En base 2020, le fait générateur de la dépense est aligné avec la naissance du droit au crédit d'impôt. Dans le cas d'une subvention sur la production, il s'agit de l'année où a lieu la production subventionnée, c'est-à-dire l'année où ont lieu les transactions qui génèrent le droit à la subvention. Ainsi, pour le CICE, et pour la majorité des crédits d'impôt, ce changement méthodologique conduit globalement à avancer d'un an la dépense du crédit d'impôt. En revanche, l'enregistrement des recettes n'est pas modifié.

Pour le CICE, la recette est constatée au moment où l'entreprise déduit le montant de CICE de son impôt à payer, ou bien le moment où sa créance lui est restituée en numéraire, à partir de l'année T+1.

Ce changement d'enregistrement a une conséquence pratique qu'il convient de souligner. Les CI devront faire l'objet d'une prévision au moment de l'élaboration du compte provisoire en base 2020, car les montants déclarés par les entreprises et les ménages ne sont pas encore connus par les administrations publiques. Ce changement pourrait ainsi augmenter les révisions du compte des administrations publiques.

3. Une partie des crédits d'impôt pour les services à la personne est enregistrée en prestation sociale en nature

Le traitement du crédit d'impôt pour les services à la personne a été revu suite à son extension aux inactifs en 2018. Il s'agit d'un dispositif permettant aux ménages qui emploient des salariés à domicile pour les services à la personne, en emploi direct ou en passant par un prestataire, de bénéficier d'un crédit d'impôt pour la moitié des frais engagés (dans la limite d'un plafond). En base 2014, les dépenses associées étaient enregistrées comme des subventions sur la production pour l'emploi direct par les ménages, et sur les produits pour l'emploi *via* un organisme prestataire. Un changement important est intervenu en 2018 : auparavant délivré sous condition d'activité, le crédit d'impôt s'est ouvert aux inactifs (en particulier les retraités). Il a alors plus que doublé, passant de 2,1 Md€ à 4,7 Md€ en 2018 (année de délivrance du crédit d'impôt sur activité et revenu de 2017). L'aide aux personnes fragiles (âgées, handicapées) occupe désormais une part importante des services à domicile (Dares Résultats n°2020-11). La base 2020 reconnaît donc que ce crédit d'impôt a en partie un caractère de protection sociale comptabilisée en base 2020 en transfert social en nature marchand.

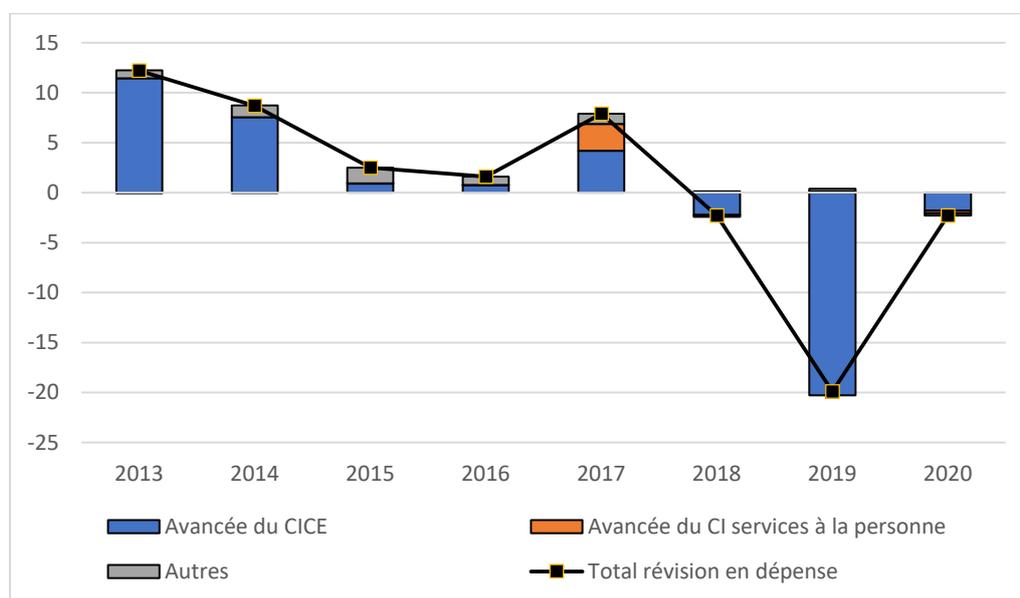
4. Le solde de financement des administrations publiques est rehaussé de 20,2 Md€ en 2019, principalement en raison du changement d'enregistrement du CICE

Le moment d'enregistrement de la dépense ne coïncide plus avec le moment où les recettes budgétaires sont diminuées par les crédits accordés. L'enregistrement des CI a donc un effet sur le solde des administrations. Cet effet est maximal lors de l'année de leur mise en place (enregistrement d'une dépense sans correction à la hausse des recettes) et lors de l'année de leur extinction (correction à la hausse des recettes et absence de dépenses). Il est en revanche faible en régime permanent.

Ainsi, pour le CICE l'effet sur le déficit est maximal en 2019 au moment de l'extinction du dispositif : en base 2014, le CICE au titre des rémunérations versées en 2018, dernière année du dispositif, ont été majoritairement portées à la connaissance de l'administration, et donc enregistrées en dépenses, en 2019 (► [Figure 4-1](#)). En base 2020, ces dépenses sont enregistrées dès 2018. Il en résulte une très large diminution des dépenses en 2019 (-20,3 Md€), et plus marginalement en 2020 pour -1,8 Md€ (déclarations tardives de CICE). À l'inverse, les dépenses sont revues à la hausse en 2013, année de création du dispositif, pour laquelle aucune subvention au titre du CICE n'avait été enregistrée en base 2014, contre +11,4 Md€ en base 2020. Les dépenses sont également revues à la hausse en 2014, avec la montée en charge du dispositif (passage de 4 % à 6 % des rémunérations en dessous de 2,5 Smic), puis en 2017 (passage de 6 % à 7 %), et à la baisse en 2018 (passage de 7 % à 6 %).

L'avancement des crédits d'impôt a également un effet significatif en 2017, avec l'extension du bénéfice du crédit d'impôt services à la personne (plutôt qu'une réduction d'impôt) aux inactifs, enregistré en dépenses en 2018 en base 2014, et donc en 2017 en base 2020.

Figure 4-1 : Révision des dépenses de crédits d'impôt de 2013 à 2022, en milliards d'euros



À l'inverse, les recettes publiques au titre des crédits d'impôt sont peu révisées, puisqu'elles ne sont pas affectées par le changement de méthode sur le moment d'enregistrement des dépenses. Elles sont cependant revues légèrement à la hausse avec l'enregistrement en crédit d'impôt restituable de dispositifs qui n'avaient pas été identifiés comme tels lors des précédentes bases (essentiellement les crédits d'impôt sur l'IS d'investissement dans les DRDM).

In fine, le solde des administrations publiques est fortement revu à la hausse en 2019 (+20,2 Md€), et encore significativement en 2020 (+2,7 Md€). À l'inverse, il est significativement dégradé en 2013, 2014 et 2017 (► [Tableau 4-1](#)).

Tableau 4-1 : Synthèse des révisions de dépenses et recettes des administrations publiques liées aux crédits d'impôt, en milliards d'euros

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Dépenses base 2014	15,9	25,4	32,4	31,7	31,8	39,6	38,2	18,8
Dépenses base 2020	28,1	34,1	34,8	33,3	39,8	37,3	18,3	16,5
Révision des dépenses	12,2	8,7	2,5	1,6	7,9	-2,3	-19,9	-2,3
Recettes base 2014	13,7	21,3	26,7	25,9	29,0	36,5	35,9	26,1
Recettes base 2020	14,0	21,7	27,0	26,3	29,1	36,7	36,2	26,4
Révision des recettes	0,4	0,4	0,4	0,4	0,1	0,2	0,2	0,4
Effet solde base 2014	-2,2	-4,1	-5,7	-5,8	-2,9	-3,1	-2,3	7,2
Effet solde base 2020	-14,1	-12,5	-7,8	-7,0	-10,7	-0,6	17,8	9,9
Révision du solde de financement des administrations publiques	-11,8	-8,4	-2,1	-1,2	-7,9	2,5	20,2	2,7

Source : Insee, comptes nationaux

Liens

Kulanthaivelu E., 2020, *Les services à la personne en 2018 ; légère baisse de l'activité, hausse du recours aux organismes prestataires*, Dares Résultats n°2020-11

MGDD, 2023, [Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010 – 2022 edition](#)