

Détermination des impôts sur la production

Synthèse

L'Institut Montaigne souhaite poursuivre l'actualisation de l'indicateur, créé l'année dernière avec Mazars, relatif aux impôts sur la production pour comparer leur poids économique entre plusieurs pays européens.

Nous avons été sollicités pour identifier et synthétiser l'assise juridique de cet indicateur. La catégorie d'impôts sur la production est définie par le Règlement européen n° 549/2013 du 21 mai 2013. Nous appuyant sur cette définition, nous développons chacun de ses termes pour approfondir et clarifier les principales sources de complexité, à savoir :

- La notion d'impôt ;
- L'identification des organismes prélevant les impôts ;
- L'entreprise à laquelle s'appliquent ces impôts sur la production ;
- Les capacités de production sur lesquelles sont assis ces impôts ; et
- Les impôts et taxes expressément exclus par la définition d'impôts sur la production.

Ces développements constituent le cahier des charges qui a permis de concevoir la liste des impôts sur la production en France et dans chaque pays européen sélectionné en annexe, et de formuler des réserves sur la prise en compte de certains impôts le cas échéant.

Propos introductif

La notion « d'impôts sur la production » est principalement un outil statistique. Sa définition permet d'identifier des caractéristiques communes à des contributions, malgré leur forte disparité, afin de constituer une catégorie d'impôts distincte.

Les organismes statistiques nationaux et européens, ainsi que certains syndicats, associations, médias, groupements, think tanks, etc. se réfèrent à cette notion pour une analyse critique et comparative du poids économique des impôts sur la production pour les entreprises.

L'Institut Montaigne fait partie de ces organismes, et souhaite poursuivre l'actualisation de l'indicateur lié aux impôts sur la production, sur la base de leurs recettes fiscales en 2022.

Ce nouvel indicateur a pour objectif de comparer le montant global annuel des impôts sur la production entre la France et plusieurs pays pré-identifiés, à savoir :

- Allemagne ;
- Autriche¹ ;
- Belgique ;
- Danemark ;
- Espagne ;
- Italie ;
- Pays-Bas ;
- Pologne ;
- Portugal ;
- Royaume-Uni ;
- Suède ;
- Suisse.

Pour ce faire, l'Institut Montaigne a sollicité Mazars pour établir un « cahier des charges » qui a pour objectif d'apporter une analyse juridique pour la définition d'impôts sur la production et l'identification desdits impôts sur la production.

Deux volets se complètent dans ce document. Le premier est le cahier des charges général pouvant être utilisé par les équipes Mazars situées dans les différents pays identifiés ci-dessus. Le second est attaché en annexe et correspond à la liste des impôts sur la production dans les différents pays sélectionnés.

Ce cahier des charges a été exclusivement préparé à l'attention de l'Institut Montaigne, et n'est pas destiné à être, en totalité ou en partie, reproduit pour tout un autre usage, copié, cité ou communiqué à d'autres personnes, sans notre accord préalable exprès et écrit.

Par ailleurs, cette analyse juridique se fonde exclusivement sur l'ensemble des normes en vigueur et leurs interprétations administratives et judiciaires à la date du présent document.

¹ Nouveauté 2023

I. La définition d' « impôts sur la production »

L'expression « impôts sur la production » a une source juridique dans le Règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne (publié au JOUE le 26 juin 2013, entré en vigueur le 16 juillet 2013) (« le Règlement »)². Il établit le système européen des comptes 2010 (SEC).

Le site d'accès à la législation de l'Union européenne (UE) définit le SEC 2010 comme « *une méthodologie (annexe A) relative aux normes, définitions, nomenclatures et règles comptables communes, destinée à permettre l'élaboration de comptes et de tableaux sur des bases comparables pour les besoins de l'UE [...]. Ces données seront utilisées pour coordonner les politiques économiques entre les États de l'UE et les politiques fiscales (en particulier par le biais du calcul de ratios de la dette et du déficit publics), faisant partie de l'Union économique et monétaire (UEM) et soutenant l'euro* ».

Le Règlement définit d'abord les « impôts sur la production et les importations » (D.2) comme étant « *des versements obligatoires sans contrepartie, en espèces ou en nature, prélevés par les administrations publiques ou par les institutions de l'Union européenne. Ils 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, bâtiments et autres actifs utilisés à des fins de production. Ces impôts sont dus quel que soit le montant des bénéfices obtenus* » (4.14.).

A titre informatif, la production est définie au point 3.07 du Règlement comme « *une activité exercée sous le contrôle, la responsabilité et la gestion d'une unité de production qui combine des ressources – main-d'œuvre, capital, biens et services – pour fabriquer des biens ou fournir des services* », et qui inclut principalement « *a) la production de tous les biens et services individuels ou collectifs qui sont fournis à d'autres unités que celles qui les ont produits - b) la production de tous les biens que leurs producteurs conservent à des fins de consommation finale ou de formation brute de capital fixe pour son propre compte (cette dernière forme de production inclut la production d'actifs fixes tant corporels (bâtiments, etc.) qu'incorporels (création de logiciels, prospection minière et pétrolière, etc.))* ».

Cette définition de la production est directement liée à celle d'unité de production homogène qui « *exerce une activité unique définie par ses entrées de produits, son processus de production, et ses sorties de produits* ».

Au sein de cette catégorie (D.2), il distingue les impôts sur les produits (TVA, droits et impôts sur les importations, droits d'accise, droits de timbre frappant la vente de produits spécifiques, impôts sur les transactions, immatriculation de véhicules, taxes sur les spectacles et divertissements, taxes sur les loteries, les jeux, et les paris autres que celles frappant les gains réalisés, taxes sur les primes d'assurance, les impôts sur le chiffre d'affaires, sur des services déterminés, taxes sur les achats, etc.) des « autres impôts sur la production » (D.29).

Selon le point 4.22 du Règlement, « *les autres impôts sur la production (D.29) englobent tous les impôts que les entreprises supportent du fait de leurs activités de production, indépendamment de la quantité ou de la valeur des biens et des services produits ou vendus. Les autres impôts sur la production peuvent être dus sur les terrains, les actifs fixes, la main-d'œuvre occupée ou certaines activités ou opérations* ».

² Les règlements européens ont un effet direct en droit interne – article 288 du Traité sur le Fonctionnement de l'UE

Le point 4.23 se poursuit avec une liste des autres impôts sur la production :

- « Les impôts sur la propriété ou l'utilisation de terrains, bâtiments et autres constructions utilisés par des entreprises (y compris des propriétaires occupants de logements) à des fins de production ;
- Les impôts sur l'utilisation d'actifs fixes (par exemple, véhicules, machines et équipements) à des fins de production, que les entreprises en soient propriétaires ou locataires ;
- Les impôts sur la masse salariale ou les effectifs employés ;
- Les impôts sur les transactions internationales (par exemple, voyages et envois de fonds à l'étranger, transactions similaires avec des non-résidents) dans le cadre des activités productives ;
- Les impôts payés par les entreprises sur les autorisations d'exercer des activités commerciales ou professionnelles, à condition que l'octroi de ces autorisations soit subordonné uniquement au paiement des montants dus. Dans ce cas, il est probable qu'il s'agit simplement là d'un moyen de générer des recettes, même si, en échange, les administrations fournissent un certificat ou une autorisation. Toutefois, si les administrations publiques utilisent la délivrance des permis pour exercer une véritable fonction régulatrice, par exemple en contrôlant la conformité ou la sécurité de locaux industriels, la fiabilité ou la sécurité d'équipements, les compétences professionnelles du personnel occupé ou la qualité et la conformité aux normes de biens ou de services produits, le montant versé doit être considéré comme un achat de services, sauf s'il n'a aucun rapport avec le coût de la vérification effectuée par l'administration publique en question;
- Les impôts sur les émissions polluantes résultant d'activités de production. Il s'agit des impôts frappant l'émission ou le rejet dans l'environnement de gaz et de liquides toxiques ou d'autres substances polluantes. Ils ne comprennent pas les montants versés pour la collecte et l'élimination par les pouvoirs publics des déchets et substances toxiques qui constituent des dépenses de consommation intermédiaire des entreprises ;
- La sous-compensation de la TVA résultant de l'application du régime forfaitaire, fréquent en agriculture. »

Enfin, en termes de recouvrement, le Règlement précise que « les impôts enregistrés dans les comptes sont déterminés sur la base de deux sources, à savoir les montants matérialisés par un rôle ou une déclaration et les encaissements. » (4.26).

La définition française apportée par l'INSEE, qui n'a pas d'assise juridique autre que le Règlement, est identique³.

Dans ce cadre, l'indicateur sera établi par référence à la catégorie D.29 des « autres impôts sur la production ». Les développements ci-dessous reprennent donc les différents termes de la définition du Règlement en vue d'apporter une analyse juridique sur certaines difficultés d'application aux différents impôts français.

Les pays sélectionnés sont principalement des Etats-membres de l'Union européenne et font une application directe du Règlement. Deux pays appellent néanmoins des commentaires spécifiques :

- La Suisse ne fait pas d'application directe de ce Règlement, n'étant pas membre de l'Union européenne ;

³ <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2089>

- Le Royaume-Uni maintient l'application du Règlement en vertu de son droit interne (Schedule 5 to the European Union (Withdrawal) Act 2018 c. 16) malgré le Brexit.

II. Définition d' « impôt »

La Constitution du 4 octobre 1958 prévoit en son article 34 que « *la loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

Aucune définition n'est apportée aux « *impositions de toutes natures* ». Toutefois, quelques éléments de réponse peuvent être trouvés à l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

Ces textes prévoient donc un caractère obligatoire aux contributions qualifiant d'impôt. En outre, leur montant ne dépend pas de la valeur d'un bien ou d'un service mais des facultés de chacun. Enfin, elles ne donnent pas droit à une contrepartie directe mais permettent de manière générale l'entretien de la force publique et les dépenses de l'administration.

La pratique a révélé de nombreuses difficultés de distinction entre les impôts et d'autres concepts proches :

- Redevance pour service rendu : la redevance obéit au principe de l'équivalence financière⁴, alors que l'impôt (ou la taxe) peut excéder par exemple la valeur du service. En outre une redevance n'est pas obligatoire, et n'est pas due en l'absence d'utilisation du service⁵. Par exemple, la redevance d'enlèvement des ordures ménagères est une redevance et non un impôt ou taxe⁶, à l'inverse de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères dont les caractéristiques distinctes justifient une qualification d'impôt selon le Conseil d'Etat⁷ ;
- Cotisations sociales : ces dernières sont « des versements à caractère obligatoire ouvrant des droits aux prestations et avantages servis par » des régimes obligatoires de sécurité sociale⁸. Par exemple, la contribution sociale généralisée (CSG) qui peut être due par les entreprises exploitées par des personnes physiques constitue un impôt et non une cotisation sociale, en l'absence de contrepartie comme l'ouverture de droits spécifiques⁹. De la même manière, bien qu'affectés à la sécurité sociale, le forfait social et la contribution sociale de solidarité des sociétés (« C3S ») ne génèrent pas de contrepartie pour l'entreprise versante et constituent donc bien des impositions de toute nature ;
- Taxes parafiscales, supprimées depuis 2004¹⁰.

Il en ressort la définition doctrinale de l'impôt communément acceptée suivante : un « *prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, à titre définitif, sans contrepartie* »

⁴ CE 21 novembre 1958 n° 30693 et 33969 ass., Syndicat national des transporteurs aériens

⁵ Cons. const. 23 février 1970 ; CE 19 décembre 1979 n° 12801

⁶ CE 27 octobre 2008 n° 294914, 3e et 8e s.-s., Communauté de communes de La Tinée c/ Kofman

⁷ CE 1^{er} octobre 1986, n° 48529 ; CE 5 juin 1987 n° 71950)

⁸ Cons. const., n° 93-25 DC - n° 2012-654 DC - n° 2012-659 DC - n° 2014-698 DC

⁹ Cons. const. 28 décembre 1990, n° 90-286 DC – voir néanmoins ci-dessous s'agissant d'impôts touchant à la fois les ménages et les entreprises

¹⁰ Loi organique 2001-692 du 1er août 2001 (art. 63)

déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics »¹¹.

¹¹ G. Jèze, Cours de science des finances et de législation financière : Paris, Giard, 1931, p. 17 – Pr. Lamarque, Négrin et Ayrault « Droit fiscal général », préc., p. 7 – Pr. Collet « Droit fiscal », PUF, coll. Thémis Droit, 7e éd., 2019, p. 22 et 23.

III. Impôts prélevés par les administrations publiques ou par les institutions de l'UE

Les impôts doivent être prélevés par les administrations publiques. Il peut s'agir le plus souvent de l'Etat ou d'une collectivité territoriale. Toutefois, certaines contributions sont recouvrées par d'autres organismes sans pour autant que cela ne remette en cause la qualification d'impôt. Par exemple, l'URSSAF recouvre le forfait social et la C3S, alors que ces contributions sont bien constitutives d'impôts.

A l'inverse, la participation de l'employeur à l'effort de construction (« PEEC ») peut prendre la forme d'investissements directs en faveur du logement des salariés, de prêts à taux réduits accordés aux salariés, ou d'un versement à l'organisme collecteur agréé « Action Logement Services », filiale SAS de « Action Logement Groupe » (association 1901 créée par l'Etat). Cette filiale a la charge de la collecte et la gestion de la PEEC. Cette participation n'est donc pas versée à une administration publique et ne peut pas qualifier d'impôt. Toutefois, lorsque cette participation est insuffisamment versée, l'entreprise devient redevable d'une cotisation forfaitaire de 2 % auprès de l'administration fiscale. Contrairement à la participation, cette cotisation forfaitaire a bien la qualité d'impôt au regard de ce critère.

IV. Impôts applicables aux entreprises

Dans la mesure où les impôts considérés s'appliquent à la « production », ces impôts sont applicables aux entreprises.

L'entreprise ne fait pas l'objet de définition spécifique. Elle correspond généralement à une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole, ou libérale¹². L'entreprise doit être exercée de manière indépendante, sans lien de subordination¹³ par exemple, ce qui permet de la distinguer d'une activité salariée¹⁴.

La forme d'exercice a peu d'importance. Il peut donc s'agir par exemple d'une personne physique qui exerce une activité professionnelle, d'une société civile ou commerciale, d'une personne publique¹⁵, d'une association, etc. A l'inverse, une société, bien que revêtant une forme commerciale, peut ne pas constituer une entreprise, lorsque par exemple elle a pour unique objet la gestion de son patrimoine immobilier ou mobilier.

L'entreprise s'oppose aux ménages, agissant dans le cadre privé, patrimonial, salarial. Par conséquent, la définition d'impôts sur la production exclut les impôts uniquement applicables aux ménages. L'impôt sur la fortune immobilière par exemple touche uniquement les ménages.

Cela étant, certains impôts sont susceptibles de toucher à la fois les entreprises et les ménages. Tel est le cas de la taxe foncière applicable en cas de détention d'une propriété immobilière, que le propriétaire soit un particulier ou une entreprise¹⁶. La contribution économique territoriale (« CET ») peut également s'appliquer à une activité patrimoniale (location immobilière par exemple) non-constitutive d'une entreprise.

Des impôts sont par ailleurs typiquement applicables aux ménages, mais ils peuvent trouver à s'appliquer dans des cas particuliers aux entreprises. Il en est ainsi des droits de mutation à titre gratuit entre vifs¹⁷.

Il ressort de cette difficulté, pour laquelle une conclusion définitive ne peut être apportée, que certains impôts sont identifiés au titre d'impôts sur la production, alors qu'une partie des recettes correspondantes peut provenir des ménages. Le cas échéant, une pondération pourrait être nécessaire dans la collecte de données.

¹² Exemple de liste correspondant à une activité d'entreprise à l'article 787 C du Code général des impôts (« CGI »)

¹³ Article 79 du CGI en matière d'impôt sur le revenu

¹⁴ Article 1447 du CGI en matière de CFE par exemple

¹⁵ Article 1654 du CGI

¹⁶ La CSG applicable à la plupart des revenus d'une personne physique, qu'ils soient patrimoniaux, salariaux ou professionnels, peut également être citée en exemple

¹⁷ Cass. com. 7 mai 2019, n°17-15621

V. Impôts dus au titre de capacités de production

Au sens du Règlement, les impôts sur la production peuvent être dus sur les terrains, les actifs fixes, la main-d'œuvre occupée ou certaines activités ou opérations.

- Terrains, actifs fixes

La première catégorie comprend les impôts sur la propriété ou l'utilisation de terrains, bâtiments et constructions par des entreprises à des fins de production. Peuvent être indiqués à titre d'illustration la taxe foncière, la contribution foncière des entreprises, la taxe sur les surfaces commerciales, etc.

Il est précisé que les taxes dues pour défaut de déclaration (taxe de 3 % sur immeubles prévue à l'article 990 D du CGI) ne sont pas prises en compte, dans la mesure où elles n'ont pas pour objet de s'appliquer directement aux capacités de production mais d'encourager certaines entités à déposer des déclarations fiscales spécifiques. De la même manière, bien que due au titre de la détention d'un immeuble, la taxe sur les friches commerciales (article 1530 du CGI) s'applique exclusivement à des biens inexploités et inoccupés, et par conséquent sans constituer un véritable moyen d'exploitation. Elle n'est donc pas retenue au titre des impôts sur la production.

Les impôts sur le capital s'étendent aux actifs mobiliers, dès lors qu'ils sont utilisés à des fins de production, tels que des véhicules (taxe sur les véhicules de société, taxe annuelle à l'essieu), des machines et équipements (imposition forfaitaire des entreprises de réseaux – IFER).

- Main d'œuvre occupée

Il existe différents impôts sur le travail (sur la masse salariale ou les effectifs employés) en France. Il s'agit par exemple de la taxe sur les salaires, de la CUFPA (taxe d'apprentissage et contribution à la formation professionnelle), cotisation forfaitaire de 2 % remplaçant la PEEC en cas d'insuffisance de versement, le forfait social, etc.

- Autorisations

Le Règlement ne vise pas directement dans sa définition les impôts payés sur les autorisations d'exercer des activités commerciales ou professionnelles. Cela étant, le Règlement comprend ces impôts dans la liste qui suit cette définition.

Ce faisant, une distinction est opérée selon que l'autorisation soit octroyée dès lors que l'impôt est payé, ou que la délivrance de l'autorisation soit sujette à un véritable contrôle (conformité, sécurité, fiabilité des équipements, compétence du personnel, etc.). Dans ce dernier cas, le Règlement exclut la dépense de la notion même d'impôt pour la considérer comme un achat de services¹⁸.

Par exemple, la taxe d'aménagement (article L. 331-1 du Code de l'urbanisme) ou encore la redevance d'archéologie préventive sont dues, dans certains cas, à la suite de la délivrance de l'autorisation de construire ou d'aménager (permis de construire). La taxe étant due dans

¹⁸ A notre avis, cette approche est en contradiction avec la définition française d'impôt (cf. section II.). Cela étant, en l'absence d'impact sur cette différence d'approche dans la conclusion, ce point ne pose pas de difficulté particulière.

le cadre d'un véritable contrôle par les administrations publiques, ces impôts ne peuvent pas qualifier d'impôts sur la production¹⁹.

- Emissions polluantes

De la même manière que les impôts prélevés au titre d'autorisations, les impôts sur les émissions polluantes résultant d'activités de production ne sont pas directement visés dans la définition du Règlement mais sont cités à titre d'exemple.

L'impôt doit frapper l'émission ou le rejet de substances polluantes. Toutefois, sont écartés les impôts appliqués à la collecte ou l'élimination des déchets, qualifiés de dépenses de consommation intermédiaire des entreprises.

A titre d'exemple, la taxe générale sur les activités polluantes (« TGAP ») est due à la fois au titre du stockage et traitement de déchets, mais aussi au titre de l'émission de substances polluantes dans l'atmosphère (article 266 *sexies* s. du Code des douanes). Dans ce dernier cas, son assiette correspond au poids de substances émises dans l'atmosphère. Seule la fraction de cette taxe attribuable à l'émission ou au rejet de substances polluantes peut être prise en compte au titre des impôts sur la production, à l'exclusion de la partie relative aux déchets stockés ou traités.

Pourrait se poser la question de la taxe malus sur les véhicules les plus polluants, due lors de la 1^{ère} immatriculation en France du véhicule. Cette taxe doit néanmoins être exclue des impôts sur la production dans la mesure où le Règlement considère expressément les taxes liées à l'immatriculation de véhicules comme étant des impôts sur les produits.

- Valeur ajoutée

La définition du Règlement ne vise pas directement les impôts appliqués sur la valeur ajoutée d'une entreprise (telle que la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises – CVAE). Or, cet impôt est typiquement pris en compte au titre des impôts sur la production, en ce qu'il pèse sur les entreprises et la valeur ajoutée générée par leurs capacités de production sans être lié à leur bénéfice.

¹⁹ D'autres exemples, tels que la redevance pour l'agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale, peuvent être discutés. Toutefois, les redevances assises sur le chiffre d'affaires ont été exclues pour les raisons évoquées en section VI.

VI. Exclusion expresse de certaines catégories d'impôts

Tout d'abord, le Règlement exclut expressément de la définition d'impôts sur la production les impôts calculés à partir du montant des bénéfices des entreprises. Sont donc typiquement exclus l'impôt sur le revenu, la CSG, la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, ou encore l'impôt sur les bénéfices des sociétés. La contribution sociale dont l'assiette correspond à une fraction de l'impôt sur les sociétés est indirectement liée aux bénéfices réalisés, et doit donc être exclue des impôts sur la production également.

L'imposition forfaitaire des entreprises de transport maritime (dite « taxe au tonnage ») prévue par l'article 209-0 B du CGI remplace, si certaines conditions sont remplies et sur option, l'impôt sur les sociétés appliqué aux entreprises éligibles. Bien que sa détermination résulte d'un bénéfice forfaitaire calculé à partir du nombre de navires et d'un barème fonction de la jauge nette du navire, ce calcul est réputé correspondre à un bénéfice. L'impôt est d'ailleurs situé dans le chapitre relatif à l'impôt sur les bénéfices des sociétés au sein du CGI. Par conséquent, la taxe au tonnage doit être exclue des impôts sur la production.

Ensuite, le Règlement exclut également les impôts qui sont dus à raison de la quantité ou de la valeur des biens et des services produits ou vendus. Cela exclut typiquement les impôts appliqués sur le chiffre d'affaires (TVA, taxe sur les services numériques, etc.) ou sur le nombre de biens ou services produits (par exemple, la redevance communale et départementale des mines et les droits d'accise et impôts de consommation autres que ceux inclus dans les impôts et droits sur les importations, telle que la TICPE).

Sur cette dernière exclusion, la C3S doit faire l'objet d'un développement spécifique. Cette contribution est très souvent considérée par les organismes statistiques comme le principal impôt sur la production, et ce malgré le fait que son assiette est déterminée en premier lieu par le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise. En effet, un certain nombre d'aménagements permettent de diminuer cette assiette, comme un abattement forfaitaire de 19 millions d'euros et la déduction de certaines taxes sur le chiffre d'affaires et taxes indirectes. Ces justifications permettent de soutenir que la C3S constitue un véritable impôt sur la production, au même titre que la CVAE par exemple. Bien que cette position pourrait être relativisée pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires largement supérieur à l'abattement forfaitaire de 19 millions d'euros, la prise en compte de la C3S au titre des impôts sur la production est communément admise en pratique et ne fait pas l'objet de contestation.

Enfin, le Règlement exclut également les impôts et droits (à l'exclusion de la TVA précitée) qui sont dus sur les importations de biens et services, comme les droits de douane, les droits d'accise et les taxes uniques sur certains produits importés.