

**RAPPORT PRESENTANT LES MODALITES DE MISE EN PLACE D'UNE
IMPOSITION MINIMALE SUR LE REVENU DES PERSONNES
PHYSIQUES**

REMIS AU PARLEMENT
EN APPLICATION DE L'ARTICLE 15 DE LA LOI N° 2007-1223 DU 21 AOUT 2007 EN
FAVEUR DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DU POUVOIR D'ACHAT.

OCTOBRE 2007



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'EMPLOI

Introduction

I. – La situation actuelle de l'impôt sur le revenu

1) Les caractéristiques de l'impôt sur le revenu français

- a) Un impôt fortement « personnalisé »
- b) Un barème récemment resserré
- c) Un impôt dont le poids relatif est en diminution
- d) Un impôt concentré
- e) Un impôt rendu complexe par la multiplication des dispositifs dérogatoires
- f) Un impôt progressif parfois élué

2) Comparaison avec la CSG

3) Les expériences de limitation du cumul des avantages fiscaux

- a) Les tentatives précédentes de réforme
 - 1°) La suppression de certaines niches fiscales
 - 2°) Le plafonnement des niches fiscales
- b) L'apport des exemples étrangers
 - 1°) Exemple des Etats-Unis
 - 2°) Exemple du Canada
 - 3°) Portée de chaque solution

II. – La nature d'un impôt minimal français

1) Le choix de l'objectif

- a) Impôt minimal universel
- b) Impôt minimal de remplacement

2) Les contraintes de l'exercice

- a) Les difficultés d'élaboration d'un dispositif alternatif
- b) Les contraintes constitutionnelles et juridiques
 - le principe d'égalité et la contribution proportionnée aux charges publiques
 - l'intelligibilité du dispositif
 - l'absence de rétroactivité

III. Les options étudiées

1) Typologie

- a) Imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes
- b) Plancher d'imposition inspiré du plafonnement des impositions directes
- c) Imposition minimale proportionnelle au revenu
- d) Imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt de référence

2) Mécanisme de pondération

- « Franchise » d'impôt minimal

3) Analyse

- a) Imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes
 - b) Plancher d'imposition inspiré du plafonnement des impositions directes
 - c) Imposition minimale proportionnelle au revenu
 - d) Imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt de référence
-

Liste des annexes

- Annexes 1 et 2. Données fondamentales de l'impôt sur le revenu
- Annexe 3. Phases de calcul de l'impôt sur le revenu
- Annexe 4. Graphique de l'évolution des taux d'imposition moyens par déciles de revenus
- Annexe 5. Tableau récapitulatif des avantages fiscaux par nature
- Annexe 6. Exposé des exemples, américain et canadien, de mise en place d'une imposition minimale
- Annexe 7. Fiche de chiffrage
- Annexe 8. Exposé du principe de retraitement pour le calcul de l'imposition minimale des charges déductibles des revenus fonciers au titre des régimes spéciaux

Introduction

L'article 15 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, prévoit la présentation au Parlement, le 15 octobre 2007, d'un rapport sur les modalités de mise en place d'une imposition minimale sur le revenu des personnes physiques.

Le présent rapport a pour objet de présenter différentes options pour créer, le cas échéant, une imposition minimale qui concernerait les Français aux revenus les plus élevés.

Après avoir rappelé les caractéristiques actuelles de l'impôt sur le revenu, le rapport présentera les objectifs et les contraintes qui encadrent la création d'un impôt minimal. L'étude d'exemples étrangers permettra de compléter cette analyse.

Les pistes étudiées sont présentées et analysées dans la troisième partie.

I. - La situation actuelle de l'impôt sur le revenu

1) Les caractéristiques de l'impôt sur le revenu français

a) un impôt fortement « personnalisé »

L'impôt sur le revenu des personnes physiques est fortement personnalisé.

En premier lieu, il repose sur la notion de foyer fiscal dont la composition est prise en compte par le système du quotient familial. Ainsi, l'impôt sur le revenu français est conçu comme un impôt dont le montant doit être proportionné aux facultés contributives de chaque contribuable, celles-ci s'appréciant en fonction de l'importance des revenus du foyer fiscal et du nombre de personnes à charge.

Le système du quotient, instauré en 1948, constitue une spécificité française. Les autres pays étrangers (à l'exception du Luxembourg) accordent plutôt des déductions forfaitaires pour compenser les charges de famille. Il s'agit tantôt d'un abattement sur le revenu imposable (Belgique, Pays-Bas, Japon) tantôt d'une réduction d'impôt (Autriche, Italie, Irlande, Royaume-Uni) ou encore d'un crédit d'impôt (Etats-Unis, Norvège). En Allemagne, les familles peuvent choisir entre un système d'abattement forfaitaire ou de crédit d'impôt, selon leur niveau de revenu.

En second lieu, la situation personnelle du contribuable est également prise en compte au travers d'avantages fiscaux spécifiques : exonérations à caractère familial ou social (allocations familiales, indemnités journalières de maladie...), abattements sur le revenu imposable (pour les personnes âgées par exemple), réductions d'impôt ou crédits d'impôt (frais de scolarité, frais de garde des jeunes enfants à l'extérieur du domicile...).

Ces différents dispositifs sont généralement cumulables entre eux.

b) Un barème récemment resserré

Depuis 1990, le nombre de tranches du barème et le taux de la dernière tranche d'imposition ont été plusieurs fois diminués. Ainsi le nombre de tranches du barème a été réduit de 13 tranches situées entre 0 % à 56.80 % en 1990, à 7 tranches en 1994, puis à 5 tranches en 2006 situées entre 0 % et 40 %.

Il est précisé que l'impôt sur le revenu net à payer ne résulte pas exclusivement de l'application du barème mais contient également une composante proportionnelle (imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières, revenus soumis au prélèvement forfaitaire libératoire).

Resserrement du barème à 5 tranches. A compter des revenus de 2006, l'article 76 de la loi de finances pour 2006 a supprimé l'abattement de 20 % dont bénéficiaient la plupart des revenus d'activité et de remplacement, afin d'en intégrer les effets dans les taux du barème. L'article 75 de la loi précitée a, pour sa part, modifié de manière structurelle le barème en diminuant le nombre de tranches et en ajustant les taux.

Celui-ci s'établit comme suit, pour l'imposition des revenus de l'année 2006 :

- 5,5 % pour la fraction supérieure à 5 614 € et inférieure ou égale à 11 198 € ;
- 14 % pour la fraction supérieure à 11 198 € et inférieure ou égale à 24 872 € ;
- 30 % pour la fraction supérieure à 24 872 € et inférieure ou égale à 66 679 € ;
- 40 % pour la fraction supérieure à 66 679 €.

Ces nouvelles dispositions profitent à la très grande majorité des contribuables puisque les foyers fiscaux précédemment imposés au taux de 19,14 % ou de 28,26 %, et désormais imposés à un taux marginal de 14 %, sont les principaux bénéficiaires de ce nouveau barème.

Suite à cette réforme, le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu en France se situe désormais dans la moyenne de ce qui est pratiqué au niveau des impôts d'Etat des pays de l'OCDE.

Evolution par pays du taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu (y compris impôt local)

Taux	en 2007
Allemagne	45 %
Belgique	50 %
Espagne	45 %
Etats-Unis	35 %
France	40 %
Italie	43 %
Pays-Bas	52 %
Royaume-Uni	40 %
Moyenne	43,75 %

Source Direction de la Législation fiscale

c) un impôt dont le poids relatif est en déclin

L'impôt sur le revenu représente un produit de 58,2 milliards d'euros au titre des revenus de 2006 alors que son produit s'élevait à 56 milliards d'euros au titre de l'année précédente.

Evolution des recettes de l'IR

Années budgétaires	Projets de lois de finances (en M€)	
	Evaluations proposées	Evaluations révisées
1998		45 658
1999		49 698
2000		52 793
2001		53 388
2002		51 420
2003		53 055
2004		53 457
2005		55 960
2006		58 180
2007	57.095	

Sources: Documents budgétaires des projets de lois de finances - évaluation des voies et moyens (recettes) - tome 1. Documents budgétaires des projets de lois de finances rectificatives.

Pris individuellement, il représente une faible part de l'ensemble des prélèvements obligatoires et son rendement est plus faible que celui de la CSG (71,7 Milliards d'euros de recettes constatées en 2005 et 76,1 milliards d'euros évaluées pour 2006).

Ainsi, le poids de l'impôt sur le revenu français, CSG non comprise (6,5 % des prélèvements obligatoires¹ contre 9 % en 1990)², est sensiblement inférieur à la moyenne de celui des pays de l'Union européenne (environ 23 %).

d) Un impôt concentré

Sur un nombre total d'environ 35 millions de foyers fiscaux, 48 % ne sont pas imposables au titre de l'imposition des revenus de 2005, tandis que les 10 % des foyers les plus aisés paient 72 % de l'impôt sur le revenu pour 36 % des revenus déclarés.

e) Un impôt rendu complexe par la multiplication des dispositifs dérogatoires

Multiplication des dépenses fiscales. L'impôt sur le revenu se caractérise par une assiette relativement étroite en raison de multiples exonérations, abattements, déductions, réductions et crédits d'impôt, plus communément désignés « niches fiscales ».

Le Conseil des Prélèvements Obligatoires (anciennement Conseil des Impôts), dans son XXIème rapport au Président de la République, rendu en 2003, recensait pour les impôts dont les recettes sont affectées à l'Etat, 418 dispositifs dérogatoires en 2003 dont 174 pour le seul impôt sur le revenu³, soit globalement une centaine de plus qu'au début des années quatre-vingts.

Le Conseil des Prélèvements Obligatoires notait que « la multiplication de telles dispositions fiscales dérogatoires pourrait [...] aller à l'encontre de l'esprit de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, dont l'article 13 prévoit que l'indispensable contribution commune doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés ».

Le tableau suivant illustre, en nombre et en montant, l'évolution du poids des dépenses fiscales les plus importantes en montant.

Dépenses fiscales supérieures à 1 milliard d'euros (en millions d'euros)

N° Impôt	Nature de la dépense fiscale	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
140119	Exonération des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation	3 680	3 950	3 250	3 300	3 600	2 800	3 200
110227	Prime pour l'emploi en faveur des contribuables modestes déclarant des revenus d'activité	2 145	2 145	2 435	2 700	3 240	4 230	4 230
120401	Abattement de 10 % sur le montant des pensions et retraites	1 995	2 130	2 050	2 190	2 350	2 330	2 550
140101	Exonération des intérêts et primes versés dans le cadre de l'épargne logement	1 780	1 880	1 740	1 550	1 500	1 000	900
110102	Demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (plafonnée lorsque le dernier enfant a plus de 26 ans)	1 520	1 610	1 540	1 500	1 560	1 500	1 640
120202	Exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelin, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et de l'aide à la scolarité	1 570	1 600	1 640	1 700	1 600	1 600	1 700
130201	Revenus fonciers : déduction des dépenses de grosses réparations et d'amélioration	Non listée	Non listée	940	1 000	1 270	1 100	1 100
110214	Réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile	1 360	1 370	1 715	1 860	2 060	2 100	1 040

¹ Données 2004. Source DGTPE FIPU 2.

² 17 % des prélèvements obligatoires si on tient compte de la CSG.

³ Le nombre prévisionnel des dépenses fiscales pour l'exécution du budget 2008 est de 200 en matière d'impôt sur le revenu.

N° Impôt	Nature de la dépense fiscale	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
110246	Crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile pour les contribuables exerçant une activité professionnelle ou demandeurs d'emploi depuis au moins trois mois							1 260
110222	Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable	220	330	355	400	990	1 900	2 400
150708	Exonération des gains de cessions de valeurs mobilières réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne en actions	1 090	870	Non listée	500	1 000	1 000	1 000

Sources : Projet de loi de finances pour 2003 (XXIème rapport du CPO) et Evaluation des Voies et moyens, Tome II, Projet de loi de finances pour 2007 (actualisé projet PLF 2008)

Des dépenses fiscales protéiformes. Les avantages fiscaux se présentent sous différentes formes et modalités : réductions d'impôt ou crédits d'impôt mais aussi, revenus exonérés, avantages en quotient familial, déductions spécifiques aux revenus catégoriels, charges déductibles du revenu global...

Ces avantages peuvent intervenir à toutes les phases de la détermination de l'impôt sur le revenu :

- exonération de revenus (salaire des apprentis, prestations familiales, allocations à caractère social, expatriés, impatriés...);
- abattement spécifique pratiqué sur le revenu brut catégoriel (abattement de 10 % sur les pensions de retraite, abattement forfaitaire pour les loueurs en meublé);
- charge spécifique admise en déduction d'un revenu catégoriel (ex : pour les revenus fonciers, déductions en faveur de l'investissement locatif « Besson », « Robien » ou « Borloo »);
- charge admise en déduction du revenu global (ex : déduction sans limite des déficits fonciers pour les monuments historiques ou le dispositif d'investissement locatif « Malraux », déduction des cotisations de retraite complémentaire);
- abattement spécial sur le revenu net global (ex : abattement pour contribuables âgés de plus de 65 ans);
- avantage de quotient familial (ex : demi-part supplémentaire pour les personnes seules ayant ou ayant eu des enfants à charge);
- réduction d'impôt (ex : réductions d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile ou pour les dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général, réduction d'impôt pour investissement dans les DOM);
- crédit d'impôt (ex : crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale, crédit d'impôt en faveur de la mobilité professionnelle, prime pour l'emploi...).

Dispositifs de plafonnement. Ces dépenses sont presque toujours plafonnées mais les modalités diffèrent : soit le montant de la dépense réalisée est plafonné (réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans les résidences de tourisme), soit il s'agit de l'avantage en impôt (crédit d'impôt en faveur de l'acquisition d'un véhicule peu polluant).

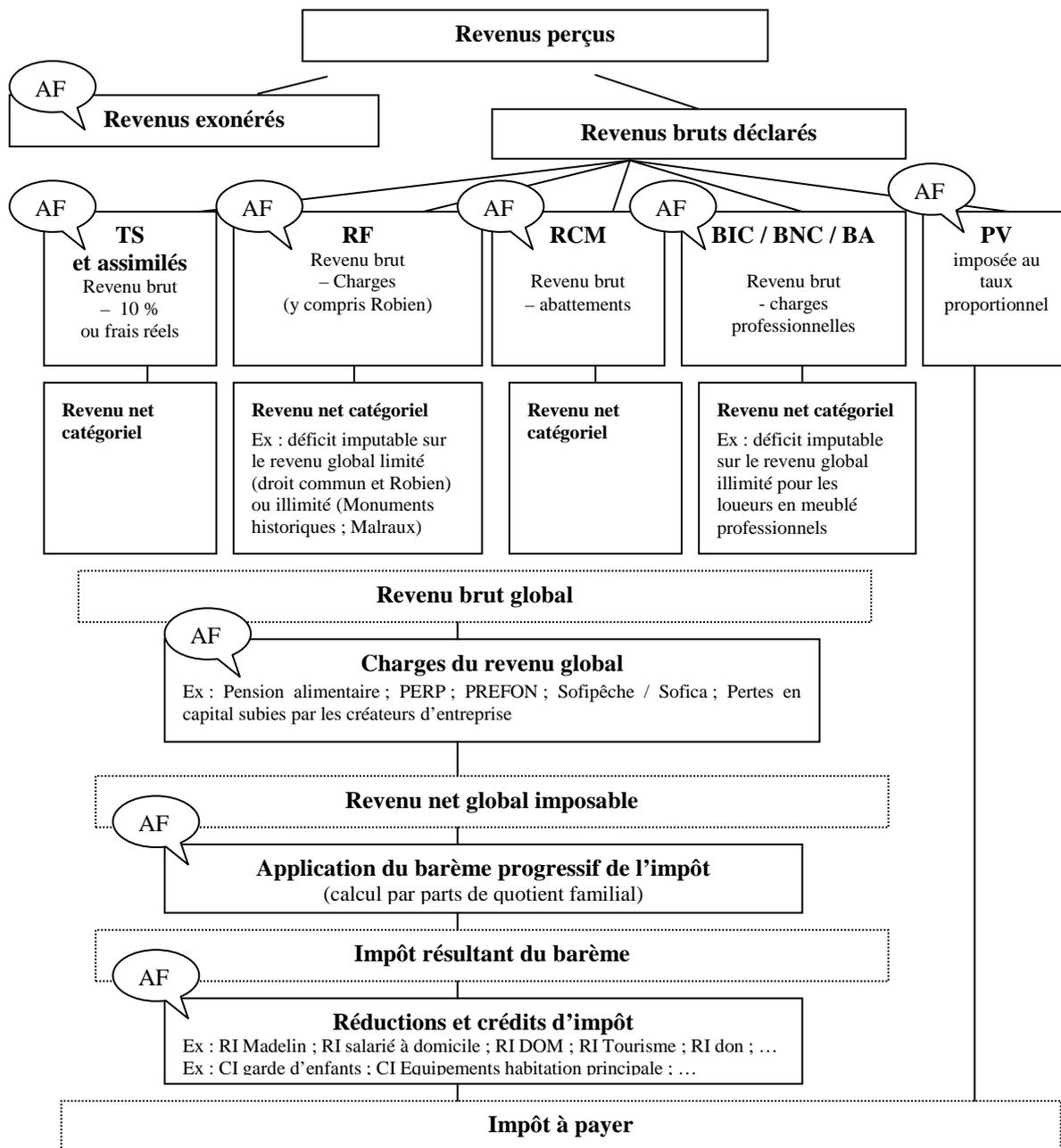
Il peut s'agir également d'une limite en fonction du revenu imposable (réduction d'impôt en faveur des dons effectués par les particuliers) ou, pour les avantages fiscaux nichés dans la détermination d'un revenu catégoriel, d'une limite d'imputation du déficit sur le revenu global (déduction au titre de l'amortissement « Robien »)

Ce plafonnement peut être majoré en fonction de la situation familiale (dispositif en faveur de l'emploi d'un salarié à domicile) ou applicable à tous sans distinction (crédit d'impôt en faveur des jeunes qui prennent un emploi dans un secteur pénurique).

Toutefois, certaines dépenses fiscales ne font pas l'objet d'un plafonnement effectif : il s'agit notamment des réductions en faveur de l'investissement outre-mer ou de la déduction sur le revenu global de dépenses effectuées au titre d'un immeuble situé dans un secteur sauvegardé (régime Malraux) ou classé monument historique.

Le schéma suivant présente les différentes phases de détermination de l'impôt sur le revenu net à payer et, au sein de ces dernières, mentionne la place des avantages fiscaux (AF) existants.

Présentation des différentes phases de détermination de l'impôt sur le revenu



f) Un impôt progressif parfois éludé

Une progressivité globalement maintenue. La progressivité de l'impôt sur le revenu reste forte quel que soit le décile d'appartenance du contribuable⁴ (cf annexe 3 - Evolution des taux d'imposition moyens par déciles de revenus).

Un dernier décile très contrasté. L'analyse des taux moyens d'imposition du dernier décile de revenus laisse apparaître une forte dispersion, lorsque les taux moyens d'imposition les plus élevés et les plus faibles sont isolés et comparés à la moyenne du taux d'imposition des contribuables appartenant à ce décile.

Une analyse plus fine du dernier centile de ce décile (cf. annexe 4) souligne plus nettement encore cette dispersion.

Ainsi, pour les contribuables appartenant au dernier centile de revenus pour lesquels la moyenne des taux moyens d'imposition constatés est de 20 %, la fraction de 10 % des foyers dont le taux moyen est le plus élevé affiche un taux supérieur ou égal à 30 % tandis que la fraction de 10 % des foyers dont le taux moyen est le plus faible affiche un taux moyen inférieur ou égal à 10 %.

La multiplication des avantages fiscaux, la possibilité de les cumuler et l'augmentation progressive des taux et des plafonds de ces avantages sont autant de facteurs qui peuvent faire partiellement obstacle, dans certaines situations, à la progressivité de l'impôt sur le revenu.

2) Comparaison avec la CSG

La CSG dispose d'une assiette beaucoup plus large que celle de l'impôt sur le revenu.

Ce caractère universel s'explique essentiellement par l'absence presque totale de dispositifs dérogatoires d'exonérations ou d'allègements de la contribution.

Répartition de la CSG constatée par catégorie de revenus

2006	<i>En M€</i>
Revenus salariaux	47 388
Revenus non salariaux	6 907
ETI ⁵	5 902
Artistes auteurs	119
Exploitants agricoles	886
Revenus de remplacement	11 835
Retraités	8 270
Pré retraités	174
Chômage	491
Retraites complémentaires	2 899
CSG sur revenus patrimoine	4 550
CSG sur placements	5 243
CSG sur les jeux	518
Total CSG	76 440

Source DSS (direction de la sécurité sociale). données nettes de frais d'assiette et de dégrèvement sur les revenus du capital.

⁴ En statistique descriptive, un décile est chacune des 9 valeurs qui divisent un jeu de données, triées selon une relation d'ordre, en 10 parts égales, de sorte que chaque partie représente 1/10 de l'échantillon de population.

⁵ Entreprises et travailleurs indépendants

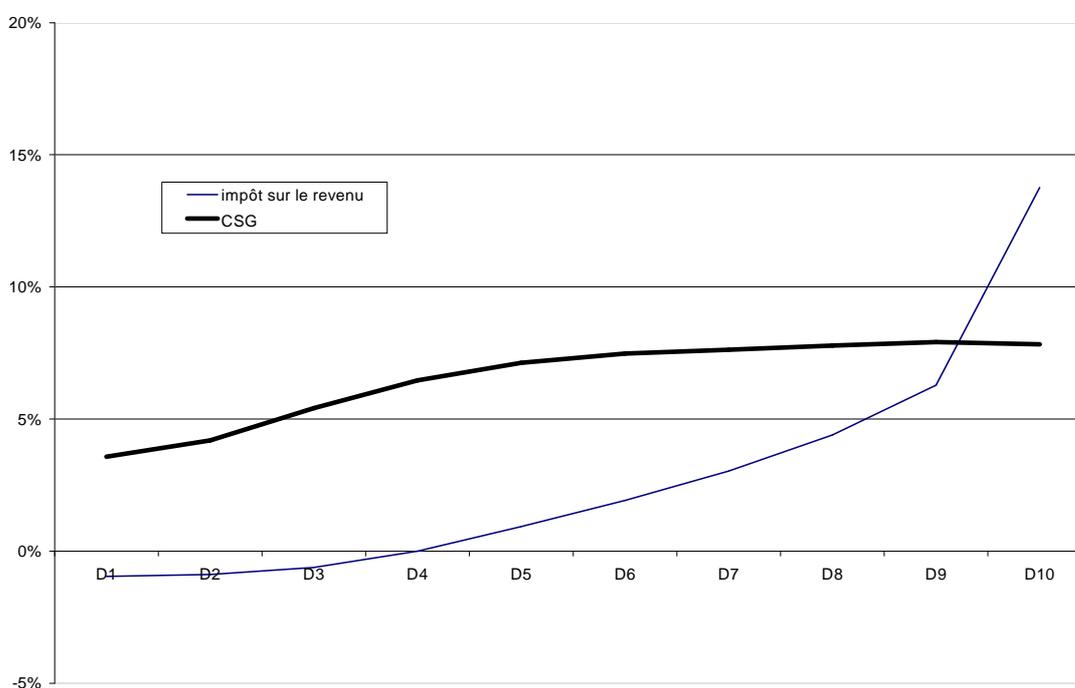
Par ailleurs, la CSG touche tous les ménages et les variations de revenus lui confèrent, en dépit de son caractère proportionnel, une certaine forme de progressivité dans les premiers déciles de revenus⁶.

La CSG frappe une assiette beaucoup plus large que celle de l'impôt sur le revenu, ce qui rend la question de l'élargissement de l'assiette de ce dernier moins pertinente.

Comparaison de la CSG et de l'IR - Poids de l'IR et de la CSG par déciles de niveau de vie⁷

Déciles de niveau de vie	Niveau de vie	Impôt sur le revenu		CSG hors CSG patrimoine		CSG patrimoine	IR après PPE	CSG totale
		Impôt hors PPE	PPE	Total	Dont déductible			
D1	7 319	13	83	250	80	12	- 1,0%	3,6%
D2	11 092	13	111	450	311	15	- 0,9%	4,2%
D3	13 263	46	127	699	488	19	- 0,6%	5,4%
D4	15 287	128	129	968	665	20	0,0%	6,5%
D5	17 347	278	117	1 213	819	24	0,9%	7,1%
D6	19 626	478	102	1 434	960	33	1,9%	7,5%
D7	22 369	755	76	1 670	1 114	35	3,0%	7,6%
D8	25 819	1 178	43	1 960	1 305	48	4,4%	7,8%
D9	31 322	1 987	19	2 401	1 595	78	6,3%	7,9%
D10	53 990	7 438	8	4 227	2 827	436	13,8%	7,8%
Ensemble	21 744	1 232	81	1 527	1 025	72		

Le graphique ci-après montre le poids de l'impôt sur le revenu et de la CSG en pourcentage du revenu (par décile de revenu en abscisse) et il est constaté que la CSG agit déjà comme un impôt alternatif à l'impôt sur le revenu.



Source : INSEE, simulation sur le modèle INES 2006 pour le niveau de vie, l'impôt sur le revenu et la CSG hors CSG patrimoine ; Enquête Revenus fiscaux 2004 pour la CSG patrimoine

⁶ Du fait des dispositifs d'exonération ou de taux réduits de CSG dont bénéficient, sous conditions de ressources, les retraités et les chômeurs.

⁷ Revenu par unité de consommation après redistribution (après versements des prestations sociales et paiement des impôts à l'exception de l'IR et de la CSG)

3) Les expériences de limitation du cumul des avantages fiscaux

Afin d'améliorer l'égalité devant les charges publiques, plusieurs pistes ont été envisagées.

Les enseignements tirés des expériences étrangères peuvent quant à eux nourrir la réflexion sur une nouvelle voie, à savoir la création d'une imposition minimale.

a) Les tentatives précédentes de réforme

Deux pistes ont déjà été explorées.

1) La suppression de certaines niches fiscales

La suppression de certaines niches fiscales a été plusieurs fois envisagée.

La première difficulté réside dans la définition objective du concept de « niches fiscales ». La frontière entre ce qui relève des modalités de calcul de l'impôt (quotient familial et décote par exemple) et ce qui relève des avantages fiscaux est ainsi sujette à débat.

Une autre difficulté tient à l'objet de chaque avantage fiscal : par construction, chaque « niche fiscale » dispose d'une justification mais cette dernière revêt une nature extrêmement variable.

Il en ressort deux contraintes :

- la spécificité de chaque avantage qui fait obstacle à une définition exhaustive ;
- le risque de transferts de charges qui fait obstacle à une suppression globale.

Spécificité de chaque avantage. Chaque avantage fiscal prévu par la législation répond à un objectif particulier de sorte que les niches fiscales ne peuvent être aisément ni classées ni supprimées.

Tout au plus, il est possible de distinguer trois grandes catégories :

- les avantages qui représentent la contrepartie d'un investissement dans un secteur jugé prioritaire (SOFICA, investissement locatif, investissement dans les DOM-COM, dans les zones de revitalisation rurale ou dans les zones franches urbaines, FIP, FCPI, FCPR...);

Bien que ces avantages s'adressent en principe à un public limité disposant d'une capacité d'épargne importante, leur suppression est malaisée, dès lors qu'ils conditionnent le financement d'un secteur ou d'une partie spécifique du territoire national ;

- les avantages qui représentent la prise en compte d'une préoccupation familiale ou sociale (réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile, réduction d'impôt dépendance, frais d'accueil des personnes âgées...).

Ces derniers sont également difficiles à remettre en cause, dès lors qu'ils concernent un grand nombre de contribuables et influent sur leurs décisions (réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile, crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale par exemple). Ils constituent également un soutien pour le développement de politiques publiques telles que le développement des services à la personne ou le développement durable ;

- les mécanismes de compensation des doubles impositions.

Même s'ils revêtent la même forme que certains avantages fiscaux, ces mécanismes relèvent d'une logique totalement différente puisqu'ils sont inhérents aux dispositions conventionnelles entre états visant à supprimer les doubles impositions. Pour cette raison, ils sont placés en dehors du champ de cette étude.

Enfin, chaque avantage fiscal est calibré différemment selon l'objectif poursuivi (à hauteur d'un montant forfaitaire pour la réduction d'impôt pour frais de scolarité, à hauteur de 20 % du revenu pour les dons ou sans plafonnement pour les réductions d'impôt « investissements DOM-TOM », par exemple).

Risque de transferts de charges. La suppression d'avantages fiscaux, notamment ceux répondant à une préoccupation familiale ou sociale, présenterait l'inconvénient de dégrader la situation d'un nombre important de foyers en supprimant des avantages dont la remise en cause peut être difficile à assumer, ou en concentrant la suppression d'avantages sur certaines catégories de personnes (familles, personnes âgées).

2) Le plafonnement des niches fiscales

L'article 78 de la loi de finances pour 2006 prévoyait un plafonnement du total d'une liste d'avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu.

Cet article disposait que le total des avantages fiscaux soumis au plafonnement ne pouvait procurer une réduction du montant de l'impôt dû supérieure à 8 000 euros ou 13 000 euros pour les foyers dont l'un des membres au moins est titulaire de la carte d'invalidité (ce montant pouvait être majoré de 1 000 euros par enfant à charge ou par personne âgée de plus de 65 ans, membre du foyer).

Dans sa décision n°2005-530 du 19 décembre 2005, le Conseil Constitutionnel a censuré les modalités du plafonnement retenues par le législateur et non le principe même. Il a déclaré cet article contraire à la Constitution en raison de :

- la « complexité excessive » du mécanisme adopté. Sa mise en œuvre aurait en effet supposé que les contribuables concernés aient pu opérer, avec « un degré de prévisibilité raisonnable », les arbitrages nécessaires et le calcul du montant de l'impôt dû, ce qui n'était pas possible en l'espèce. Le Conseil constitutionnel a critiqué la complexité du dispositif qualifié « d'inintelligible », « d'incompréhensible », à tel point qu'elle remettait en cause la garantie des droits, prévue à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme ;
- l'absence de motifs d'intérêt général suffisants pour justifier une telle complexité, notamment au regard de la portée résiduelle du dispositif et de son faible rendement budgétaire.

Cette décision a ainsi inscrit dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel un principe d'adéquation entre la complexité de la norme fiscale, son incidence budgétaire, la capacité du contribuable de l'anticiper⁸ et la force du motif d'intérêt général qu'elle est réputée porter.

b) L'apport des exemples étrangers

Il n'existe à ce jour aucun dispositif d'imposition minimale en Europe. Seuls deux Etats de l'OCDE (Etats-Unis et Canada) ont mis en place une imposition minimale.

1) Exemple des Etats-Unis.

La fiscalité fédérale américaine permet aux contribuables résidents des Etats-Unis, personnes physiques ou morales, de déduire, au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, un certain nombre de frais et charges à caractère professionnel ou personnel. Par ailleurs, des régimes fiscaux préférentiels à rôle incitatif leur permettent de bénéficier d'avantages significatifs.

Dans l'esprit du législateur américain, ces différents régimes dérogatoires permettent dans certains cas la détermination d'un revenu ou d'un bénéfice sensiblement moins élevé que le revenu ou bénéfice « économique » qui aurait été déterminé par application de règles fiscales neutres.

L'imposition minimale (« *alternative minimum tax* ») a été initialement introduite à destination des ménages aisés, qui recouraient à l'optimisation fiscale pour diminuer, voire annuler, leur cotisation d'impôt sur le revenu (« *personal income tax* »). L'objectif était donc voisin de celui des différentes options étudiées dans le cadre du présent rapport.

⁸ En particulier dans le cadre de ses décisions d'investissement.

Depuis 1982, l'imposition minimale des personnes physiques (Alternative Minimum Tax) est déterminée par application de taux proportionnels (26 ou 28 %) à une base élargie, c'est-à-dire une base retraitée de certains revenus. Elle n'est exigible qu'à la condition que son montant excède celui de l'impôt fédéral américain déterminé selon les règles de droit commun

L'imposition minimale ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur les impositions ultérieures (sans que celles-ci puissent être inférieures aux impositions minimales ultérieurement calculées).

En dépit de l'application d'un abattement général sur la base récemment relevé (le montant de cet abattement n'est pas indexé et se trouve situé aujourd'hui au niveau du salaire brut moyen hors primes), cette imposition concerne de nombreux contribuables (4,3 millions de foyers en 2007, 23 millions en 2008 à législation inchangée) et frappe plus durement, en valeur relative, les ménages disposant de revenus moyens que ceux qui disposent des plus hauts revenus (ces derniers bénéficient par ailleurs d'un mécanisme de plafonnement).

Elle est, de ce fait, contestée sans que sa suppression ait été, à ce jour, décidée, compte tenu des importants enjeux budgétaires qui y sont attachés.

2) Exemple du Canada .

L'imposition minimale du Canada a été instaurée le 1^{er} janvier 1986 en réponse aux critiques selon lesquelles un trop grand nombre de particuliers percevant des revenus élevés payaient peu ou pas d'impôt sur le revenu.

Il a donc été conçu afin d'améliorer l'équité du système fiscal en limitant l'effet de l'utilisation des avantages fiscaux par les particuliers aux revenus les plus élevés.

Cet impôt minimal est conçu comme un impôt de remplacement impliquant une double liquidation de l'impôt (impôt normal et impôt minimal au taux le plus bas de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, soit 15,5 %, ce dernier étant liquidé sur une base de revenus élargie).

Un abattement de 40 000 dollars canadiens sur les revenus agit comme une franchise qui permet d'écarter de l'impôt minimal les ménages dont les revenus sont relativement faibles et qui bénéficient d'un montant limité d'avantages fiscaux, tout en continuant à viser les ménages à revenus élevés et bénéficiant d'avantages fiscaux significatifs.

3) Portée de chaque solution .

Ces deux exemples illustrent deux conceptions différentes de l'imposition minimale :

- une première (l'exemple américain) globale et universelle, s'impose comme une duplication de l'imposition sur les revenus et frappe une fraction exponentielle des ménages (4,3 millions en 2007 ; 23 millions en 2008 et 56 millions en 2016, soit la moitié des contribuables américains, si la législation actuelle reste inchangée) ;
- la seconde (canadienne), résiduelle, vise seulement à écrêter les titulaires de revenus élevés bénéficiant d'avantages fiscaux conséquents.

Cela étant, l'histoire de l'expérience américaine est riche d'enseignements, à plusieurs égards.

D'abord, l'imposition minimale (AMT) a été initialement introduite au début des années 80 à destination des ménages riches, qui recouraient à l'optimisation fiscale pour fortement diminuer leur cotisation d'impôt sur le revenu. L'objectif était donc similaire à celui de l'exemple canadien.

Or, le nombre de contribuables assujettis à l'AMT a crû progressivement, si bien qu'il concerne aujourd'hui une fraction de la population bien supérieure à l'objectif initial. L'absence d'indexation de l'AMT, de surcroît dans une période où les baisses d'impôt dans le régime de droit commun ont été massives, a fortement accru le nombre de contribuables soumis à l'AMT et en a brouillé la lisibilité.

Ensuite, malgré un barème très simple dans son principe, le calcul de l'AMT est rendu très complexe par le fait qu'il n'y a pas de règle unique pour le traitement des avantages fiscaux du régime de droit commun : certains sont conservés, d'autres supprimés, d'autres encore restreints (à titre d'exemple, les dépenses médicales au-delà de 10% du revenu sont déductibles pour le calcul du revenu imposable alternatif, contre 7,5% du revenu dans le régime de droit commun). Par conséquent, la mise en place de l'AMT a finalement compliqué encore le calcul de l'impôt sur le revenu pour le contribuable, alors qu'elle aurait pu être l'occasion de le simplifier.

Enfin, les transferts induits par la mise en œuvre d'un impôt alternatif ne sont pas tous maîtrisables, et nuisent également à sa lisibilité et à son acceptabilité. Ainsi, il est fréquemment souligné que l'AMT est souvent moins favorable pour les couples que le régime de droit commun (ce constat pouvant être rigoureusement inversé dans certaines situations particulières) :

- d'une part, parce que l'abattement pour un couple est à peine supérieur à l'abattement pour un célibataire, alors que le taux marginal est plus faible pour les couples dans le régime de droit commun ;
- d'autre part, parce que les déductions forfaitaires pour personnes à charge sont supprimées.

Au final, l'AMT américain revêt aujourd'hui une dimension globale bien différente de l'impôt de remplacement canadien.

II. – La nature d'un impôt minimal français

L'imposition minimale aurait pour objectif essentiel de concilier l'effet des avantages fiscaux accordés et une participation aux charges publiques proportionnée aux facultés contributives.

1) Le choix de l'objectif

L'imposition minimale peut répondre à un objectif global ou limité :

- soit, instaurer une imposition minimale universelle qui conduirait à viser les non-imposables comme les imposables, c'est-à-dire instaurer une imposition minimum, y compris au moyen d'une contribution modique : ce n'est pas l'option qui a été étudiée dans ce rapport pour les raisons expliquées ci-dessous ;
- soit, réserver l'imposition minimale aux ménages disposant des plus hauts revenus mais qui en éludent une partie importante grâce aux avantages fiscaux.

a) Impôt minimal universel

Une imposition minimale universelle devrait toucher tous les contribuables même les plus modestes, ce qui lui conférerait une portée générale de nature à la transformer en imposition autonome, distincte de l'impôt sur le revenu, avec l'ensemble des caractères et garanties qui s'y attachent.

Sa création ne répondrait pas directement à l'objectif de participation aux charges publiques proportionnée aux facultés contributives, établi par l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen

En effet, dans le cadre du système fiscal français, il est rappelé que la TVA et les prélèvements sociaux (CSG et CRDS) pèsent de manière quasi universelle sur l'ensemble des ménages français et constituent ainsi une sorte d'impôt universel. Ainsi, s'agissant de la CSG et de la CRDS, leur assiette est très large et rares sont les revenus d'activité, de remplacement, du patrimoine ou de placement qui en sont exonérés.

Par ailleurs, l'exemple américain souligne les risques politiques d'une telle imposition.

Dès lors, la mise en place d'un impôt minimum universel sur le revenu ne semble pas pertinente.

b) Impôt minimal de remplacement

Une imposition minimale de remplacement viserait à corriger les situations les plus extrêmes qui peuvent concerner les contribuables disposant de hauts revenus et d'avantages fiscaux susceptibles d'effacer tout ou partie de leur contribution initiale.

De ce fait, sa création serait compatible avec l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Les développements qui suivent s'inscrivent dans cette perspective.

2) Les contraintes de l'exercice

a) Les difficultés d'élaboration d'un dispositif alternatif

L'élaboration d'un dispositif alternatif reste très délicate en raison essentiellement de la complexité du système fiscal actuel et de la difficulté à concilier simplicité du dispositif et équité fiscale.

La recherche de la simplicité obligerait, au détriment de l'équité, à retenir les seules réductions d'impôt et crédits d'impôt et donc à exclure les autres avantages fiscaux tels que ceux existant en matière d'investissement locatif parce qu'ils nécessitent un retraitement complexe.

La recherche de l'équité fiscale se heurterait quant à elle aux mêmes difficultés techniques qui avaient conduit à rendre le texte du plafonnement des niches fiscales excessivement complexe. Elle supposerait en effet que :

- l'imposition minimale épargne les ménages disposant de revenus moyens et de faibles avantages fiscaux ;
- l'effet des avantages fiscaux faisant l'objet d'un écrêtement demeure largement garanti de manière à ne pas priver d'effet la prise en compte des préoccupations socioéconomiques, culturelles ou environnementales qui ont présidé à leur création ;
- les avantages fiscaux logés dans la détermination des revenus catégoriels tels que les dispositifs d'incitation à l'investissement locatif soient retraités de manière à être écrêtés au même titre que les réductions d'impôt et crédits d'impôt.

b) les contraintes constitutionnelles et juridiques :

La création d'une imposition minimale devra respecter plusieurs principes à valeur constitutionnelle tels que :

- le principe d'égalité et le principe d'une participation aux charges publiques proportionnée aux facultés contributives.

« Considérant que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs ; » (DC 2000-441) ;

Considérant que l'article 13 de la Déclaration de 1789 dispose : " 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 " ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives (DC 2005-530) ;

- le principe d'intelligibilité de la loi fiscale à la lumière de la portée du dispositif selon lequel la création d'une nouvelle norme suppose que les contribuables concernés aient pu opérer, avec « un degré de prévisibilité raisonnable », les arbitrages nécessaires et le calcul du montant de l'impôt dû.

Considérant, toutefois, que des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de la loi ;

[...]

Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux ;

Considérant que la complexité du dispositif organisé par l'article 78 pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; que, faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt ;

Considérant, dans ces conditions, que la complexité de l'article 78 est, au regard des exigences constitutionnelles ci-dessus rappelées, excessive ;

Considérant, en second lieu, que le gain attendu, pour le budget de l'Etat, du dispositif de plafonnement des avantages fiscaux organisé par l'article 78 de la loi déferée est sans commune mesure avec la perte de recettes résultant des dispositions de ses articles 74, 75 et 76 ; (DC 2005-530)

- le principe d'absence de rétroactivité précisé également par la décision précitée de 2005.

Cela étant, la question de l'entrée en vigueur se pose dans des termes différents de ceux qui caractérisaient le dispositif de plafonnement des avantages fiscaux.

En effet, le calcul d'un impôt minimal tel qu'envisagé ne nécessite pas d'appréhender individuellement chaque avantage et devrait donc assurer au contribuable concerné un degré de prévisibilité suffisant pour ses décisions d'investissement. Cette garantie pourrait néanmoins être renforcée en n'appliquant les retraitements envisagés pour les avantages fiscaux en matière de revenus fonciers que pour les investissements ultérieurs à la date d'entrée en vigueur de l'impôt minimum.

La mise en place éventuelle d'une imposition minimale suppose donc de s'assurer notamment qu'elle impacte sans discrimination tous les avantages fiscaux et que les modalités retenues ne sont pas excessivement complexes au regard de la portée donnée au dispositif.

Ces contraintes conduisent à privilégier des solutions qui cibleraient une population de contribuables disposant de revenus élevés sans ôter pour autant toute portée aux mesures fiscales incitatives.

III. Les options étudiées

Au regard de l'objectif poursuivi et des contraintes juridiques, le Gouvernement a exploré plusieurs options destinées à respecter les impératifs suivants :

- la population de contribuables concernés est située dans les derniers déciles ;
- la base de revenu imposable utilisée pour le calcul de l'imposition minimale ne comprend pas⁹ les charges déductibles du revenu global, sauf exceptions limitativement énumérées ;
- la base de revenu serait également retraitée de certaines charges admises en déduction des revenus fonciers au titre de l'encouragement à l'investissement locatif (cf annexe 8).

Il s'agirait principalement des charges spécifiques déductibles des revenus fonciers au titre des régimes spéciaux (régimes spéciaux Malraux ou Monuments historiques) et des déductions spécifiques et charges déductibles des revenus fonciers au titre de l'amortissement (régimes « Besson », « Robien » et « Robien recentré », « Borloo ») ;

- les crédits d'impôt destinés à compenser les doubles impositions sont exclus du champ d'application du dispositif ;
- des mécanismes de protection des avantages fiscaux (en particulier des crédits d'impôt) sont envisagés.

Ces mécanismes viseraient tant à exclure les contribuables disposant de revenus modestes ou moyens et ayant sollicité peu d'avantages fiscaux, qu'à laisser subsister une part importante des avantages fiscaux accordés aux titulaires de hauts revenus ;

- l'incidence budgétaire médiane serait d'environ 200 millions d'euros, conformément à la logique de l'impôt minimal de remplacement.

⁹ Par construction, pour l'hypothèse de l'imposition minimale forfaitaire sur les revenus bruts, par choix exprès pour les autres hypothèses.

1) Typologie des solutions étudiées

Quatre types de solutions ont été étudiés.

a) Imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes.

Principe. La solution consiste à proposer, en s'inspirant du modèle de l'imposition forfaitaire annuelle à l'impôt sur les sociétés (articles 223 septies à 223 nonies du code général des impôts), une imposition minimale calculée en fonction du revenu brut du contribuable.

Elle serait égale à la différence entre l'impôt net à payer au titre de la période considérée, en application des règles actuelles, et une proportion des « recettes » encaissées (revenus bruts).

Exemple :

$$\text{Impôt minimal} = \begin{array}{r} 0,5 \% \times \text{revenus bruts de l'année} \\ - \\ \text{Impôt net à payer calculé au titre de la période} \end{array}$$

Revenus pris en compte (1^{er} terme de comparaison). Revenus et profits bruts (« recettes ») soumis à l'impôt sur le revenu au taux progressif et au taux proportionnel (y compris les revenus soumis au prélèvement libératoire dont le montant est porté sur la déclaration de revenus).

Seraient également pris en compte les revenus exonérés qui sont connus car déclarés.

Les revenus bruts (« recettes ») s'entendent des revenus déclarés avant imputation des charges admises en déduction et des abattements représentatifs de frais.

Impôts pris en compte (2nd terme de comparaison). Impôt sur le revenu net à payer, à savoir l'impôt soumis au barème progressif et l'impôt à taux proportionnel (impôt proportionnel sur les plus-values de cessions de valeurs mobilières et assimilées et impôt proportionnel sur les revenus et profits soumis au prélèvement libératoire).

L'impôt net à payer est diminué des réductions et crédits d'impôt, tel qu'il apparaît en bas de l'avis d'impôt sur le revenu.

Taux. Le taux serait forfaitaire et fixé à un très faible niveau.

b) Plancher d'imposition inspiré du plafonnement des impositions directes (« Bouclier »).

Principe. A l'instar de l'article 1 du code général des impôts, il serait institué un plancher d'imposition qui prévoirait que **les impôts directs** payés par un contribuable ne peuvent être inférieurs à un pourcentage de ses revenus.

Exemple :

$$\text{Impôt minimal} = \begin{array}{r} 10 \% \text{ des revenus retraités (base « bouclier »)} \\ - \\ \text{Somme des impôts directs (IR, ISF, TH, TF, Contributions sociales)} \end{array}$$

Revenus pris en compte (1^{er} terme de comparaison). Revenus pris en compte pour le plafonnement des impositions, selon les dispositions du 4, 5 et 6 de l'article 1649-0 du CGI, retraités de manière à exclure les charges déduites des revenus au titre des investissements locatifs et des régimes spéciaux (Besson, Robien, Borloo, Malraux, monuments historiques).

Les revenus tels que pris en compte pour la détermination du plafonnement des impositions (« bouclier ») s'entendent des revenus et profits nets de frais et charges soumis à l'impôt sur le revenu (y compris les revenus soumis au prélèvement libératoire dont le montant est porté sur la déclaration de revenus), sous déduction de certaines charges déductibles du revenu global (pensions alimentaires...).

Sont également retenus les revenus exonérés (à l'exception des revenus de remplacement comme le prestations à caractère familial ou social et de certaines plus-values).

Impôts pris en compte (2nd terme de comparaison). Impôts directs retenus pour le plafonnement des impôts directs (« bouclier ») :

- Impôt sur le revenu net à payer, à savoir l'impôt soumis au barème progressif et l'impôt à taux proportionnel (impôt proportionnel sur les plus-values de cessions de valeurs mobilières et assimilées et impôt proportionnel sur les revenus et profits soumis au prélèvement libératoire).

L'impôt net à payer est diminué des réductions et crédits d'impôt, tel qu'il apparaît en bas de l'avis d'impôt sur le revenu ;

- Impôt de solidarité sur la fortune,
- Taxe d'habitation et taxe foncière afférentes à l'habitation principale ;
- Contributions sociales.

Taux. Le taux serait forfaitaire et fixé à niveau modéré.

c) Imposition minimale proportionnelle au revenu.

Principe. L'imposition minimale, représentative contrairement à l'hypothèse précédente du seul impôt sur le revenu serait calculée en fonction des revenus retenus pour l'application du « bouclier fiscal ».

Elle serait égale à la différence entre l'impôt net à payer et une fraction des revenus retenus pour l'application du plafonnement des impôts directs retraités de manière à exclure certaines charges déduites pour la détermination des revenus catégoriels (dispositifs d'incitation à l'investissement locatif).

Exemple :

$$\text{Impôt minimal} = 8 \% \text{ des revenus nets (base « bouclier ») retraités de certaines charges} - \text{Impôt net à payer calculé au titre de la période}$$

Revenus pris en compte (1^{er} terme de comparaison). Revenus pris en compte pour ce même plafonnement, selon les dispositions du 4, 5 et 6 de l'article 1649-0 du code général des impôts, retraités de manière à exclure les charges déduites des revenus au titre des investissements locatifs et des régimes spéciaux (Besson, Robien, Borloo, Malraux, monuments historiques).

Les revenus tels que pris en compte pour la détermination du plafonnement des impositions (« bouclier ») s'entendent des revenus et profits nets de frais et charges soumis à l'impôt sur le revenu (y compris les revenus soumis au prélèvement libératoire dont le montant est porté sur la déclaration de revenus), sous déduction de certaines charges déductibles du revenu global (pensions alimentaires...).

Sont également pris en compte les revenus exonérés (hors revenus de remplacement notamment).

Impôts pris en compte (2nd terme de comparaison). Impôt sur le revenu net à payer, à savoir l'impôt soumis au barème progressif et l'impôt à taux proportionnel (impôt proportionnel sur les plus-values de cessions de valeurs mobilières et assimilées et impôt proportionnel sur les revenus et profits soumis au prélèvement libératoire).

L'impôt net à payer est diminué des réductions et crédits d'impôt, tel qu'il apparaît en bas de l'avis d'impôt sur le revenu.

Taux. Le taux serait forfaitaire et fixé à un niveau modéré.

d) Imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt de référence

Principe. La cotisation minimale serait calculée en pourcentage d'une cotisation d'impôt de référence.

Elle serait égale à la différence entre l'impôt net à payer au titre de la période considérée et une fraction d'un impôt de référence résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu actuel à un revenu net imposable

L'impôt de référence serait établi sur la base de la somme des revenus déclarés connus (après retraitement des charges spécifiques en faveur de l'investissement locatif déductibles des revenus fonciers et sous déduction de certaines charges déductibles du revenu global), des revenus et profits soumis à un taux forfaitaire (plus-values sur cessions de valeurs mobilières, revenus au prélèvement forfaitaire libératoire) et de certains revenus exonérés connus.

Exemple :

$$\text{Impôt minimal} = 50 \% \text{ de l'impôt de référence calculé sur la base des revenus retraités} - \text{Impôt net à payer calculé au titre de la période}$$

Impôt de référence (1^{er} terme de comparaison) L'impôt de référence serait constitué d'un impôt sur le revenu recalculé sur la base de la somme des revenus catégoriels déjà soumis à l'impôt sur le revenu augmentés de certaines charges déductibles du revenu global (hors pensions alimentaires, CSG déductible, frais d'accueil des personnes âgées), ainsi que des charges déduites des revenus fonciers au titre des investissements locatifs et des régimes spéciaux (Besson, Robien, Borloo, Malraux, monuments historiques).

Impôts pris en compte (2nd terme de comparaison). Impôt sur le revenu net à payer, à savoir l'impôt soumis au barème progressif et l'impôt à taux proportionnel (impôt proportionnel sur les plus-values de cessions de valeurs mobilières et assimilées et impôt proportionnel sur les revenus et profits soumis au prélèvement libératoire).

L'impôt net à payer est diminué des réductions et crédits d'impôt, tel qu'il apparaît en bas de l'avis d'impôt sur le revenu.

Taux. Le taux serait forfaitaire et fixé à un niveau significatif.

2) Mécanisme de pondération

Fondement. L'instauration d'une imposition minimale peut conduire, quelle que soit la méthode retenue, à supprimer indirectement une grande partie, voire la totalité, de l'effet des avantages fiscaux, pour certains contribuables.

Une telle diminution de la portée des avantages fiscaux accordés pour le calcul de l'impôt sur le revenu pourrait produire des effets excessifs qu'il conviendrait de limiter.

En effet, un nombre important de contribuables pourrait être indirectement privé du bénéfice d'avantages fiscaux de montant modéré, liés à leur situation et relevant de la prise en compte de préoccupations familiales, économiques ou sociales (exemple : réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile ; réduction d'impôt accordée au titre des dépenses afférentes à la dépendance) ;

C'est pourquoi, un mécanisme de pondération global paraît nécessaire en vue de maintenir une partie significative de la portée des avantages fiscaux accordés à l'impôt sur le revenu.

« Franchise » d'impôt minimal

Un mécanisme qui vise le plus grand nombre. La création d'une « franchise » d'imposition minimale pourrait permettre globalement de maintenir la portée des avantages fiscaux accordés au plus grand nombre et relevant pour la plupart de la prise en compte de situations subies et de préoccupations familiale et sociale, telles les réductions d'impôt en faveur des dons et du mécénat, la prime pour l'emploi, la réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile ou pour la prise en charge de la dépendance.

Elle permettrait également de sortir du champ d'application de l'imposition minimale les foyers fiscaux à revenus moyens disposant d'avantages fiscaux limités en nombre et en montant.

Elle permettrait enfin de tenir compte des crédits d'impôt qui aboutissent à une restitution.

Un mécanisme pertinent. Au regard de ces objectifs, le mécanisme de la franchise serait beaucoup plus efficace qu'un abattement général sur la base de l'imposition minimale (revenu ou impôt de référence) qui favoriserait mécaniquement les ménages aux revenus les plus élevés et ne tiendrait pas compte des crédits d'impôt restitués.

La franchise serait également plus pertinente en ce qu'elle éviterait les effets de seuils que réserverait un dispositif avec un champ d'application limité à des populations disposant d'un montant de revenus ou d'avantages fiscaux déterminé¹⁰ (par exemple, les contribuables relevant de la dernière tranche du barème).

Un montant forfaitaire d'avantages maintenus. Cette franchise pourrait être exprimée en montant forfaitaire (10.000 € ou 20.000 €), censé représenter un plafond général des avantages fiscaux cumulés.

Exemple 1 : Avec l'adoption d'une franchise de 10.000 €, un foyer fiscal dont la cotisation théorique d'imposition minimale, calculée selon l'une des hypothèses précitées, serait de 5.000 €, ne serait pas soumis à l'imposition minimale.

Exemple 2 : Le même foyer avec une cotisation théorique d'imposition minimale de 18.000 €, serait soumis à l'imposition minimale à hauteur de 8.000 € (18.000 – 10.000).

Exemple 3 : Un foyer fiscal qui bénéficie d'une restitution d'impôt sur le revenu de 6 000 € et dont la cotisation théorique d'imposition minimale serait de 3 000 €, n'acquitterait aucun impôt minimal après application de la franchise puisque le seuil de 10 000 € ne serait pas atteint.

Exemple 4 : Un foyer fiscal qui bénéficie d'une restitution d'impôt sur le revenu de 8 000 € et dont la cotisation théorique d'imposition minimale serait de 3 000 €, acquitterait après application de la franchise un impôt minimal de 1.000 €. Pour apprécier l'effet de la franchise, il conviendrait de comparer la cotisation d'imposition minimale théorique (3.000 €) et le montant de la restitution obtenue au titre des crédits d'impôt (8.000 €). La franchise de 10 000 € s'appliquerait à la somme de ces deux montants (3000 et 8000), laissant apparaître une cotisation résiduelle de 1.000 €.

3) Analyse

a) Imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes

Incidence budgétaire. La création d'une imposition forfaitaire minimale sur la base de l'exemple précité (0,5 % des revenus bruts) représenterait une incidence budgétaire de 200 millions d'euros, après application d'une franchise de 10.000 euros.

Population concernée : 12.000 contribuables.

Incidence éventuelle d'une application ultérieure du « bouclier ». 3.106 redevables de l'imposition minimale sur 12.000 dont 2450 entrants pourraient bénéficier du bouclier. Son application conduirait à effacer 75 M€ (sur les 200 M€ recouvrés) dont 65 M€ sur les entrants.

Un dispositif simple... Par son caractère très général et forfaitaire, l'imposition forfaitaire présenterait l'avantage d'une grande lisibilité et d'une grande simplicité de mise en œuvre.

... mais mal ciblé. Cette méthode basée sur les revenus bruts ne permet pas de tenir compte des déficits catégoriels quelle qu'en soit la cause et la portée (déficits fonciers ordinaires ou spéciaux, déficits professionnels ou non professionnels, déficit imputable sur les autres revenus, déficit reportable sur les bénéfices ultérieurs, déficit global).

Elle est de ce fait susceptible de pénaliser les personnes qui engagent des frais importants pour l'acquisition et la conservation de leur revenu (frais et charges déductibles des revenus fonciers, frais réels déductibles des traitements et salaires, abattements représentatifs de frais...);

Par ailleurs, son caractère forfaitaire peut conduire à frapper des populations de contribuables n'ayant bénéficié d'aucun avantage fiscal.

¹⁰ Outre le fait que la constitutionnalité d'un dispositif ciblé sur certaines catégories de revenus pourrait être contestable.

D'une manière générale, une telle imposition forfaitaire ne pourrait pas être configurée de manière à frapper proportionnellement les contribuables en fonction du montant des avantages fiscaux.

L'analyse des simulations effectuées sur un échantillon de population de contribuables valide ces observations puisqu'il est constaté que l'imposition forfaitaire frapperait :

- prioritairement, en nombre et en montant, les contribuables qui disposent de revenus industriels et commerciaux dominants (catégorie de revenus la plus sujette à la constatation d'un déficit ; cf *Schéma 1 : Répartition des foyers concernés par nature de revenu dominant*) ;
- proportionnellement plus lourdement les contribuables appartenant aux centiles les moins élevés du dernier décile et n'épargnerait pas les contribuables des déciles inférieurs (*Schéma 2 : Répartition des foyers concernés par tranche de RFR et Schéma 4 - Analyse selon la tranche du barème d'imposition*) ;
- prioritairement des contribuables qui ne bénéficient pas d'avantages fiscaux¹¹ ou dont les avantages fiscaux sont inférieurs à l'imposition minimale calculée (cf *Schéma 3 - Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux*).

Schéma 1 - Répartition des foyers concernés par revenu dominant

Nature du revenu dominant	Incidence en M€	Nombre de foyers concernés
Traitements et salaires	28	1.400
Pensions et rentes	2	200
Bénéfices industriels et commerciaux	130	7.800
Bénéfices non commerciaux	3	200
Bénéfices agricoles	15	1.700
Revenus fonciers	8	300
Revenus de capitaux mobiliers	2	70
Divers	10	300
Sans revenu dominant	2	30
Total	200	12.000

Schéma 2 - Répartition des foyers concernés par tranche de RFR

Tranches de revenu fiscal de référence	Incidence en M€	Nombre de foyers concernés
RFR < 50.000 €	61	5.400
50.001 € < RFR < 100.000 €	41	3.700
100.001 € < RFR < 150.000 €	31	1.200
150.001 € < RFR < 200.000 €	20	550
200.001 € < RFR < 300.000 €	16	500
300.001 € < RFR < 400.000 €	9	300
400.001 € < RFR < 500.000 €	5	100
500.001 € < RFR < 1.000.000 €	13	190
RFR > 1.000.001 €	4	60
Total	200	12.000

¹¹ Pour l'étude comparative entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux, les « niches » suivantes ont été retenues :

- les charges déduites suivantes multipliées par un taux moyen d'imposition (avant réductions et crédits d'impôt) : pertes en capital, souscriptions au capital des SOFIPECHE, déductions diverses, PERP et avantage foncier lié aux investissements locatifs ;
- la totalité des réductions d'impôt imputées ;
- la totalité des crédits d'impôt hors crédit d'impôt pour revenus étrangers lié à la case 8TK mais y compris le crédit d'impôt lié au report de la réduction outre-mer de 2001 non imputé sur les revenus 2006 (ligne 7 OZ de la déclaration 2042).

Schéma 3 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux

	Nombre	Montant
Redevable de l'imposition complémentaire	12.000	200 M€
1) Dont redevables ne bénéficiant d'aucune niche	2.300	30 M€
2) Dont redevables bénéficiant des niches	9.700	170 M€
a) Dont redevables dont l'imposition minimale dépasse le montant des niches	8.000	162 M€
b) Dont redevables dont l'imposition minimale est inférieure au montant des niches	1.700	8 M€

Schéma 4 - Analyse selon la tranche du barème d'imposition

Tranche du barème d'imposition	Nombre de contribuables concernés par l'IM	Incidence en M€
0,0 %	2 100	35
5,5 %	2 000	18
14 %	3 500	40
30 %	3 100	48
40 %	1 300	59
Total	12 000	200

b) Plancher d'imposition inspiré du plafonnement des impositions directes « bouclier »

Incidence budgétaire. La création d'un plancher d'imposition inspiré du plafonnement des impositions directes (« bouclier ») sur la base de l'exemple précité (10 % des revenus du « bouclier » retraités des charges déduites des revenus fonciers au titre de l'investissement locatif) représenterait une incidence budgétaire de 120 millions d'euros, après application d'une franchise de 10.000 euros.

Population concernée : 6.500 contribuables.

Un dispositif symétrique du bouclier... Le plancher d'imposition pourrait être présenté comme un complément du plafonnement des impôts directs (article 1649-0A du code général des impôts) et la symétrie entre les deux dispositifs assurerait une certaine sécurité juridique (le principe et les modalités du bouclier ayant été validés par le Conseil Constitutionnel). Par construction, son champ d'application ne se superpose avec celui du « bouclier ».

... mais relativement complexe et peu adapté. Cette solution présenterait probablement dans ses modalités une complexité similaire à celle du « bouclier ».

Il serait notamment nécessaire de prévoir des obligations déclaratives spécifiques pour un très grand nombre de contribuables¹², sans pour autant avoir la certitude de cibler principalement les contribuables disposant des avantages fiscaux les plus élevés.

L'analyse des simulations effectuées (Schéma 1 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux) signale ce dernier inconvénient puisqu'il est constaté que le plancher d'imposition frapperait une proportion très significative des contribuables qui ne bénéficient pas d'avantages fiscaux (26 %) ou dont les avantages fiscaux sont inférieurs à l'imposition minimale calculée (61,5 %).

Inversement, des contribuables disposant d'un patrimoine très important et bénéficiant d'avantages fiscaux élevés pourraient ne pas être atteints par le plancher d'imposition.

¹² La totalité des foyers fiscaux, en principe.

Schéma 1 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux

	Nombre	Montant
Redevable de l'imposition complémentaire	6.500	120 M€
1) Dont redevables ne bénéficiant d'aucune niche	1.700	20 M€
2) Dont redevables bénéficiant des niches	4.800	100 M€
a) Dont redevables dont l'imposition minimale dépasse le montant des niches	4.000	95 M€
b) Dont redevables dont l'imposition minimale est inférieure au montant des niches	800	5 M€

Schéma 2 - Analyse selon la tranche du barème d'imposition

Tranche du barème d'imposition	Nombre de contribuables concernés par l'IM	Incidence en M€
0,0 %	1.600	22
5,5 %	800	8
14 %	1.700	27
30 %	1.700	28
40 %	700	35
Total	6.500	120

c) Imposition minimale proportionnelle au revenu

Incidence budgétaire. La création d'une imposition proportionnelle au revenu sur la base de l'exemple précité (8 % des revenus du « bouclier » retraités des charges déduites des revenus fonciers au titre de l'investissement locatif) représenterait une incidence budgétaire de 230 millions d'euros, après application d'une franchise de 10.000 euros.

Population concernée : 19.000 contribuables.

Incidence éventuelle d'une application ultérieure du « bouclier ». 1.873 redevables de l'imposition minimale sur 19.000 dont 1336 entrants pourraient bénéficier du bouclier. Son application conduirait à effacer 37 M€ (sur les 230 M€ recouverts) dont 29 M€ sur les entrants.

Une base de calcul améliorée... L'imposition minimale proportionnelle au revenu permet de s'affranchir d'un des inconvénients de l'imposition forfaitaire grâce à la prise en compte des revenus nets catégoriels (déficits inclus).

En effet, à la différence de l'imposition forfaitaire cette base comprendrait les revenus nets de frais et charges, y compris, le cas échéant, les déficits constatés.

... mais une méthode qui demeure forfaitaire. Pas plus que l'imposition forfaitaire sur les revenus, cette piste ne permet de tenir compte de la progressivité de l'impôt sur le revenu.

En effet, c'est l'application du barème de l'impôt sur le revenu à une base « revenus » qui confère à l'impôt son caractère progressif et son caractère familial.

Dès lors, si la prise en compte des revenus nets constitue un progrès, l'imposition minimale qui en est issue échoue à rétablir la progressivité et conserve un caractère proportionnel. Elle répondrait donc de manière imparfaite à l'objectif recherché.

L'analyse des simulations effectuées (*Schéma 1 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux*) signale ces effets puisqu'il est constaté que l'imposition minimale proportionnelle au revenu frapperait une proportion significative des contribuables qui ne bénéficient pas d'avantages fiscaux (14 %) ou dont les avantages fiscaux sont inférieurs à l'imposition minimale calculée (44 %).

Schéma 1 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux

	Nombre	Montant
Redevable de l'imposition complémentaire	19.000	230 M€
1) Dont redevables ne bénéficiant d'aucune niche	2.700	30 M€
2) Dont redevables bénéficiant des niches	16.300	200 M€
a) Dont redevables dont l'imposition minimale dépasse le montant des niches	8.300	135 M€
b) Dont redevables dont l'imposition minimale est inférieure au montant des niches	8.000	65 M€

Schéma 2 - Analyse selon la tranche du barème d'imposition

Tranche du barème d'imposition	Nombre de contribuables concernés par l'IM	Incidence en M€
0,0 %	2 500	27
5,5 %	2 000	13
14 %	4 900	41
30 %	5 400	56
40 %	4 200	93
Total	19 000	230

d) Imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt de référence

Incidence budgétaire. La création d'une imposition proportionnelle à une cotisation d'impôt de référence sur la base de l'exemple précité (50 % de l'impôt de référence recalculé) représenterait une incidence budgétaire de 160 millions d'euros, après application d'une franchise de 10.000 euros.

Population concernée : 6.700 contribuables.

Incidence éventuelle d'une application ultérieure du « bouclier. 61 redevables de l'imposition minimale sur 6.700 dont 11 entrants pourraient bénéficier du bouclier. Son application conduirait à effacer 1 M€ (sur les 160 M€ recouverts) dont 0,2 M€ sur les entrants.

Une méthode qui tient compte de la progressivité... Le calcul d'une imposition minimale proportionnelle à un impôt de référence calculé par application du barème présente l'avantage, par comparaison aux autres méthodes, de tenir pleinement compte de la progressivité de l'impôt sur le revenu et donc d'atteindre l'objectif retenu d'appliquer l'imposition minimale aux contribuables disposant d'un montant élevé d'avantages fiscaux.

L'analyse des simulations effectuées met en évidence ces avantages puisqu'on constate que l'imposition forfaitaire frapperait :

- proportionnellement plus lourdement les contribuables appartenant aux centiles les plus élevés du dernier décile et épargnerait largement les contribuables des déciles inférieurs (Schéma 1 - Répartition des foyers concernés par revenu dominant) ;
- une proportion très faible des contribuables qui ne bénéficient pas d'avantages fiscaux (1 %) ou dont les avantages fiscaux sont inférieurs à l'imposition minimale calculée (7,5 %) (Schéma 3 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux).

... mais qui présente une complexité certaine. Cette solution apparaît plus complexe que certaines des autres solutions présentées, en ce qu'elle nécessite un double calcul de l'impôt.

Si cet inconvénient peut être nuancé en cas de prise en charge d'une partie de cette complexité par l'administration (dispense d'obligation déclarative autonome envisageable et calcul automatisé de l'imposition minimale), il reste que la double liquidation nécessitée par cette méthode ne présente pas nécessairement les caractères de lisibilité et de simplicité requis par la jurisprudence du Conseil Constitutionnel.

En effet, cette double liquidation nécessiterait en tout état de cause la prise en compte de certains revenus exonérés, un retraitement malaisé des charges spécifiques déduites des revenus fonciers (régimes spéciaux d'investissement locatif), ainsi que le tri des charges déductibles du revenu global entre celles dont le législateur souhaiterait conserver l'intégralité de l'effet (pensions alimentaires par exemple) ou non (régime Malraux par exemple).

Exemple d'application. Soit un contribuable célibataire, travailleur indépendant qui a perçu un revenu professionnel de 120.000 € au titre de N-1.

Il déclare également des revenus fonciers au titre de la location d'un appartement dans les conditions de droit commun et a récemment acquis un second appartement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement « Robien ». Au titre de N-1, ces deux immeubles procurent un déficit foncier de 10.000 € dont 8.000 € issus de la déduction au titre de l'amortissement « Robien ». Enfin, il emploie un salarié à domicile pour une dépense de 10.000 € ouvrant droit à une réduction d'impôt de 5.000 €.

Son impôt brut au titre de N-1 est de 32.092 € (avant réduction d'impôt salarié à domicile) et son impôt net à payer égal à 27.092 € (32.092 € – 5.000€)¹³.

Ce contribuable envisage la réalisation en N d'un investissement locatif de 100.000 € dans les DOM-TOM, susceptible de procurer une réduction d'impôt de 40 % non plafonnée. Cet investissement doit être financé par la cession de valeurs mobilières d'un montant de 100.000 € dégageant une plus-value imposable de 20.000 €. Il souhaite connaître les conséquences de cet investissement sur son imposition et son assujettissement éventuel à l'imposition minimale.

A structure d'imposition réputée inchangée en N (revenus et barème), l'impôt brut calculé selon le barème progressif (avant RI salarié à domicile et investissement locatif outre-mer) de ce contribuable reste fixé à 32.092 €. Son impôt net calculé selon le barème progressif est ramené à 0 € par les réductions d'impôt. Il est par ailleurs redevable de l'impôt proportionnel sur les plus-values de cession de valeurs mobilières de 3.200 € (16 % de 20.000 €).

Pour déterminer son imposition minimale, l'intéressé doit procéder à une nouvelle liquidation complète de son impôt brut de manière à exclure non seulement les réductions d'impôt sollicitées mais également la déduction au titre de l'amortissement « Robien » (8.000 €) à extraire de sa déclaration de revenus fonciers.

Il est réputé obtenir un impôt brut de 35.292 € auquel il est tenu d'ajouter l'impôt proportionnel sur les plus values de 3.200 €. Cette cotisation brute de référence globale de 38.492 € est divisée par 2 puis diminuée de la franchise de 10.000 €. L'imposition minimale théorique obtenue est de 9.246 €, à comparer à l'impôt net à payer de 3.200 €, soit une cotisation supplémentaire de 6.046 €

La pertinence de son calcul, et par voie de conséquence de sa décision d'investissement, reste étroitement dépendante :

- de l'absence de fluctuation de ses revenus à venir ;
- de l'absence de modification significative des règles de détermination de l'impôt entre N-1 et N ;
- de sa capacité *in fine* à maîtriser les modalités autonomes de détermination de l'imposition minimale.

¹³ Sur cette année là, le contribuable ne serait pas assujetti à l'impôt minimum. En effet, sa cotisation d'impôt de référence pour le calcul de l'impôt minimum serait de 35.292 €, qu'il conviendrait de diviser par deux et d'appliquer la franchise de 10.000 €. Au total, l'impôt minimum serait donc de 7.646 €, bien inférieur à l'impôt sur le revenu réellement dû (27.092 €), et ne serait donc pas applicable.

Schéma 1 - Répartition des foyers concernés par revenu dominant

Nature du revenu dominant	Incidence en M€	Nombre de foyers concernés
Traitements et salaires	80	3.000
Pensions et rentes	2	100
Bénéfices industriels et commerciaux	11	530
Bénéfices non commerciaux	31	1.300
Bénéfices agricoles	2	100
Revenus fonciers	11	1.000
Revenus de capitaux mobiliers	20	480
Divers	3	180
Sans revenu dominant	< 1	10
Total	160	6.700

Schéma 2 - Répartition des foyers concernés par tranche de RFR

Tranches de revenu fiscal de référence	Incidence en M€	Nombre de foyers concernés
RFR < 50.000 € ¹⁴	1	60
50.001 € < RFR < 100.000 € ⁽¹³⁾	1	210
100.001 € < RFR < 150.000 €	4	1.300
150.001 € < RFR < 200.000 €	9	1.400
200.001 € < RFR < 300.000 €	22	1.540
300.001 € < RFR < 400.000 €	26	900
400.001 € < RFR < 500.000 €	12	380
500.001 € < RFR < 1.000.000 €	33	640
RFR > 1.000.001 €	52	270
Total	160	6.700

Schéma 3 – Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux

	Nombre	Montant
Redevable de l'imposition complémentaire	6.700	160 M€
1) Dont redevables ne bénéficiant d'aucune niche ¹⁵	70	2 M€
2) Dont redevables bénéficiant des niches	6.630	158 M€
a) Dont redevables dont l'imposition minimale dépasse le montant des niches	500	15 M€
b) Dont redevables dont l'imposition minimale est inférieure au montant des niches	6.130	143 M€

Sur les 6 700 foyers devant s'acquitter d'un impôt minimum, plus de 4 900 bénéficient d'une réduction d'impôt en faveur de l'outre-mer. Pour la quasi-totalité de ces foyers, le montant de ces seules réductions suffit à déclencher l'impôt minimum. Cette situation n'est pas surprenante puisque lorsqu'on teste pour cette seule réduction d'impôt un plafonnement à 10.000 € ou 20 % des revenus, on dégage un gain de 120 millions d'euros pour 3.800 foyers concernés.

Pour les 1 800 foyers ne bénéficiant pas de réduction d'impôt en faveur de l'outre-mer :

- 1 200 ont un « avantage » en revenu foncier lié à un investissement locatif (charges spécifiques en faveur de l'investissement locatif comme le « Robien » ou régime spécial comme le « Malraux »).
- Pour les 600 autres foyers, 120 ont déclaré des charges importantes (en déductions diverses notamment, dont les charges afférentes aux monuments historiques ne procurant pas de recettes), les autres bénéficiant du cumul de diverses réductions d'impôts ou crédits d'impôts (dons aux œuvres, emploi d'un salarié à domicile, équipements de l'habitation principale, etc...).

Parmi ces mêmes 1 800 foyers, 970 bénéficient de la réduction d'impôt pour les dons aux œuvres.

¹⁴ Situations dues pour l'essentiel à des avantages locatifs qui diminuent à la fois le revenu fiscal de référence et l'impôt dû.

¹⁵ Il est rappelé qu'ici ne sont pas prises en compte dans les « niches » les situations de revenus exonérés. En conséquence, un contribuable bénéficiant de revenus exonérés (BIC installé dans une zone franche urbaine par exemple) et touché par l'impôt minimum sera décompté dans cette catégorie.

Les foyers ayant un impôt minimum supérieur au montant calculé de leurs niches bénéficient quasi-essentiellement d'un « avantage » foncier en faveur de l'investissement locatif. Il ne s'agit pas de situations où l'impôt minimal est réellement supérieur aux « niches » mais d'un effet de la méthode de calcul : l'avantage fiscal a été valorisé en fonction du taux moyen alors qu'en réalité il est calculé au taux marginal.

Schéma 4 - Analyse selon la tranche du barème d'imposition

Tranche du barème d'imposition	Nombre de contribuables concernés par l'IM	Incidence en M€
0,0 %	120	0,9
5,5 %	20	0,2
14 %	120	0,9
30 %	1 410	13
40 %	5 030	145
Total	6 700	160

- oOo -

La création éventuelle d'une imposition minimale devrait allier le respect de principes posés par le Conseil Constitutionnel, en termes de simplicité et de lisibilité, et le choix de modalités d'application permettant d'atteindre l'objectif fixé, notamment en ce qui concerne la population de redevables.

Alors même que la CSG apparaît clairement comme constituant déjà un socle d'imposition minimale, l'examen des différentes options présentées démontre que :

- les mécanismes les plus simples comme l'imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes, s'ils apparaissent conformes aux contraintes constitutionnelles de simplicité, ne permettent pas d'atteindre la cible désignée ;
- les mécanismes plus complexes comme l'imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt de référence, s'ils permettent d'atteindre l'objectif, ne sont pas sans risque juridique au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

Dans ces conditions, le Gouvernement n'est pas favorable à la mise en place d'un dispositif d'imposition minimale mais estimerait plus opportun de procéder à un réexamen sélectif des quelques dispositifs fiscaux qui procurent, dans certaines situations, un avantage jugé excessif par rapport à leur objet.

ANNEXES

- Annexes 1 et 2.** Données fondamentales de l'impôt sur le revenu
- Annexe 3.** Phases de calcul de l'impôt sur le revenu
- Annexe 4.** Graphique de l'évolution des taux d'imposition moyens par déciles de revenus
- Annexe 5.** Tableau récapitulatif des avantages fiscaux par nature
- Annexe 6.** Exposé des exemples, américain et canadien, de mise en place d'une imposition minimale
- Annexe 7.** Fiche de chiffrage
- Annexe 8.** Exposé du principe de retraitement pour le calcul de l'imposition minimale des charges déductibles des revenus fonciers au titre des régimes spéciaux

Annexe 1 : Données fondamentales de l'impôt sur le revenu (1)

PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2008

- Assemblée nationale -

Questionnaire de la Commission des Finances,
de l'économie générale et du Plan

QUESTION N° III – 1

Après avoir rappelé le nombre total de foyers fiscaux, indiquer pour la dernière année connue le nombre de foyers imposables, le nombre de foyers non imposables, la répartition des foyers imposables par taux marginal d'imposition ainsi que le montant moyen de la cotisation d'impôt sur le revenu et le produit de l'impôt.

RÉPONSE :

NOMBRE DE FOYERS FISCAUX ET REPARTITION DES IMPOSABLES ET NON IMPOSABLES

	Revenus 2005 LF 2006 (1)	Revenus 2006 LF 2007 (2)
Foyers fiscaux imposables (3)	18 972 308	17 671 360
Foyers fiscaux non imposables	16 109 489	14 454 480
Nombre total de foyers fiscaux	35 081 797	32 125 840

Sources : (1) : Etat statistique 1507M à la 4ème émission de l'imposition des revenus de 2005.

(2) : **situation provisoire** au 01/08/2007 (2ème émission de l'imposition des revenus de 2006).

(3) : y compris les contribuables imposables avant imputation de l'avoir fiscal et des crédits d'impôt et bénéficiant d'une restitution.

**REPARTITION DES FOYERS FISCAUX IMPOSABLES (1)
PAR TAUX DU BAREME**

Loi de finances pour 2006 Imposition des revenus de 2005 (3)		Loi de finances pour 2007 Imposition des revenus de 2006 (4)	
Taux barème	Nombre de foyers fiscaux imposables	Taux barème	Nombre de foyers fiscaux imposables
0 % (2)	110 231	0 % (2)	18 757
6,83 %	2 050 563	5,50 %	2 066 306
19,14 %	8 946 219	14 %	11 071 762
28,26 %	3 698 406		
37,38 %	1 001 418	30 %	2 811 306
42,62 %	227 458		
48,09 %	342 254	40 %	318 337
Total	16 376 550	Total	16 286 467

(1) Les foyers imposables retenus sont ceux qui au final acquittent effectivement l'impôt. Il n'est donc pas tenu compte des contribuables imposables avant imputation de l'avoir fiscal et des crédits d'impôt et bénéficiant d'une restitution.

(2) Les contribuables imposables relevant de la tranche à taux de 0% du barème progressif sont imposables au titre d'une taxation forfaitaire ou proportionnelle (plus-value professionnelle ou gain de cession de valeurs mobilières taxables à 16% par exemple).

Sources : Logiciel Orison exploitant un échantillon de 500 000 déclarations tirées après la 4^{ème} émission de l'impôt sur les revenus de :

(3) 2005, loi de finances pour 2006 ;

(4) 2005 actualisés 2006 avec effet volume, loi de finances pour 2007.

PRODUIT DE L'IMPOT ET COTISATION MOYENNE DE L'IMPOT SUR LE REVENU

	Revenus 2005 LF 2006	Revenus 2006 LF 2007
Produit de l'impôt sur le revenu (en m€)(1)	50 402	44 025
Montant moyen de la cotisation d'impôt (en €)	1 437	1 370

(1) : Etats statistiques 1507M à la 4^{ème} émission de l'imposition des revenus de 2005 et à la 2^{ème} émission (provisoire) de l'imposition des revenus de 2006 (hors impositions supplémentaires).

Pour mémoire : le rendement global de l'impôt sur le revenu, impositions supplémentaires comprises, s'élève à :

- 58,18 Mds€ au titre de l'année budgétaire 2006 (document budgétaire du projet de loi de finances pour 2007) ;
- 57,095 Mds€ , évaluation proposée au titre de l'année budgétaire 2007 (document budgétaire du projet de loi de finances pour 2007, évaluation des voies et moyens tome 1).

QUELQUES CHIFFRES DE L'IMPÔT SUR LES REVENUS 2005

Recette de l'IR	2 004	2005	2006	2007
rendement	53,5 Mds €	56,4 Mds €	58,2 Mds €	
évaluation				57,1 Mds €

Foyers fiscaux	35 106 000	dont imposables	52%
		non imposables	48%

Concentration de l'impôt	Les 10 % des foyers "les plus riches" déclarent environ 36 % des revenus (RFR) paient près de 72 % de l'impôt
---------------------------------	--

Revenu dominant	contribuables salariés	près de 61%
Taux barème le plus élevé	rev. 2003 à 2005	48,09 %
	nombre de contribuables	348 000
Cotisation moyenne	des contribuables imposables	2 810 €

}	revenus 2006	40%
}	revenus 2005	

PPE	Foyers fiscaux bénéficiaires	8 577 300
	Dont : imposables	44,7 %
	non imposables	55,3 %
		non restituables 27,3 %
		restituables* 72,7 %
		* yc restituables partiels
	Nombre de personnes bénéficiaires	8 763 135
	dont activité à temps partiel	1/3
	Montant moyen / foyer	377 €
	Coût	3 230 M€

CSG	rendement de CSG	2 004	2005	2006	2007
	résultats	66,8 Mds €	71,7 Mds €		
	prévisions			76,1 Mds €	78,4 Mds €
	valeur du point de CSG		9,7 Mds€	10,25 Mds€	10,57 Mds€
	revenus d'activité		6,9 Mds €	7,16 Mds€	7,46 Mds€
	revenus de remplacement		1,7 Md €	1,8 Mds€	1,86 Mds€
	revenus du patrimoine et de placement		1 Md €	1,2 Mds€	1,15 Mds€

Evolution du barème de l'impôt sur le revenu

Tranches du barème	Taux en %			Baisse cumulée des taux (en nbr de points)	Taux en % Impôt 2007 (rev. 2006)
	Impôt 2002 (rev. 2001)	Impôt 2003 (rev. 2002)	Impôt 2004 à 2006 (rev. 2003 à 2005)		
1re tranche	7,5	7,05	6,83	-0,67	5,5
2e tranche	21	19,74	19,14	-1,86	14
3e tranche	31	29,14	28,26	-2,74	30
4e tranche	41	38,54	37,38	-3,62	40
5e tranche	46,75	43,94	42,62	-4,13	-
6e tranche	52,75	49,58	48,09	-4,66	-

- 6 %

- 3 %

intégration abattement de 20 %
et réduction du nombre de tranches

Annexe 2 : Données fondamentales de l'impôt sur le revenu (2)

PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2008 - Sénat - — Questionnaire de la Commission des Finances relatif aux prélèvements obligatoires

QUESTION N° II – A.1. 13

Etendre le tableau ci-après, issu du récent rapport d'information (n° 3779, 13 mars 2007) de M. Didier Migaud, député, sur le prélèvement à la source et le rapprochement et la fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG, à la période 1990-2005.

IR 2006		IR 2007	
Seuils de tranches en euros par part	Taux marginal	Seuils de tranches en euros par part	Taux marginal (1)
4.412 à 8.677	6,83 %	5.614 à 11.198	5,5 %
8.677 à 15.274	19,14 %		
15.274 à 24.731	28,26 %	11.198 à 24.872	14 %
24.731 à 40.241	37,38 %	24.872 à 66.679	30 %
40.241 à 49.624	42,62 %		
Plus de 49.624	48,09 %		
		Plus de 66.679	40 %

(1) Après intégration de l'abattement de 20 %.

RÉPONSE : Cf. tableaux ci-joints.

Evolution des barèmes de l'impôt sur les revenus de 1989 (IR 1990) à 1995 (IR 1996)

	IR 1990 (revenus 1989)	IR 1991 (revenus 1990)	IR 1992 (revenus 1991)	IR 1993 (revenus 1992)		IR 1994 (revenus 1993)	IR 1995 (revenus 1994)	IR 1996 (revenus 1995)
Taux du barème IR 1990 à 1993	Limites de tranches de revenu imposable par part (en francs)				Taux du barème IR 1994 à 1996	Limites de tranches de revenu imposable par part (en francs)		
0,00%	Jusqu'à 17.570	Jusqu'à 18.140	Jusqu'à 18.690	Jusqu'à 19.220	0,00%	Jusqu'à 21.900	Jusqu'à 22.210	Jusqu'à 22.610
5,00%	17.570 à 18.370	18.140 à 18.960	18.690 à 19.530	19.220 à 20.080				
9,60%	18.370 à 21.770	18.960 à 22.470	19.530 à 23.150	20.080 à 23.800				
14,40%	21.770 à 34.410	22.470 à 35.520	23.150 à 36.590	23.800 à 37.620	12,00%	21.900 à 47.900	22.210 à 48.570	22.610 à 49.440
19,20%	34.410 à 44.240	35.520 à 45.660	36.590 à 47.030	37.620 à 48.350				
24,00%	44.240 à 55.540	45.660 à 57.320	47.030 à 59.040	48.350 à 60.690				
28,80%	55.540 à 67.220	57.320 à 69.370	59.040 à 71.450	60.690 à 73.450	25,00%	47.900 à 84.300	48.570 à 85.480	49.440 à 87.020
33,60%	67.220 à 77.550	69.370 à 80.030	71.450 à 82.430	73.450 à 84.740				
38,40%	77.550 à 129.210	80.030 à 133.340	82.430 à 137.340	84.740 à 141.190	35,00%	84.300 à 136.500	85.480 à 138.410	87.020 à 140.900
43,20%	129.210 à 177.710	133.340 à 183.400	137.340 à 188.900	141.190 à 194.190				
49,00%	177.710 à 210.210	183.400 à 216.940	188.900 à 223.450	194.190 à 229.710	45,00%	136.500 à 222.100	138.410 à 225.210	140.900 à 229.260
53,90%	210.210 à 239.120	216.940 à 246.770	223.450 à 254.170	229.710 à 261.290				
56,80%	Plus de 239.120	Plus de 246.770	Plus de 254.170	Plus de 261.290				
					50,00%	222.100 à 273.900	225.210 à 277.730	229.260 à 282.730
					56,80%	Plus de 273.900	Plus de 277.730	Plus de 282.730

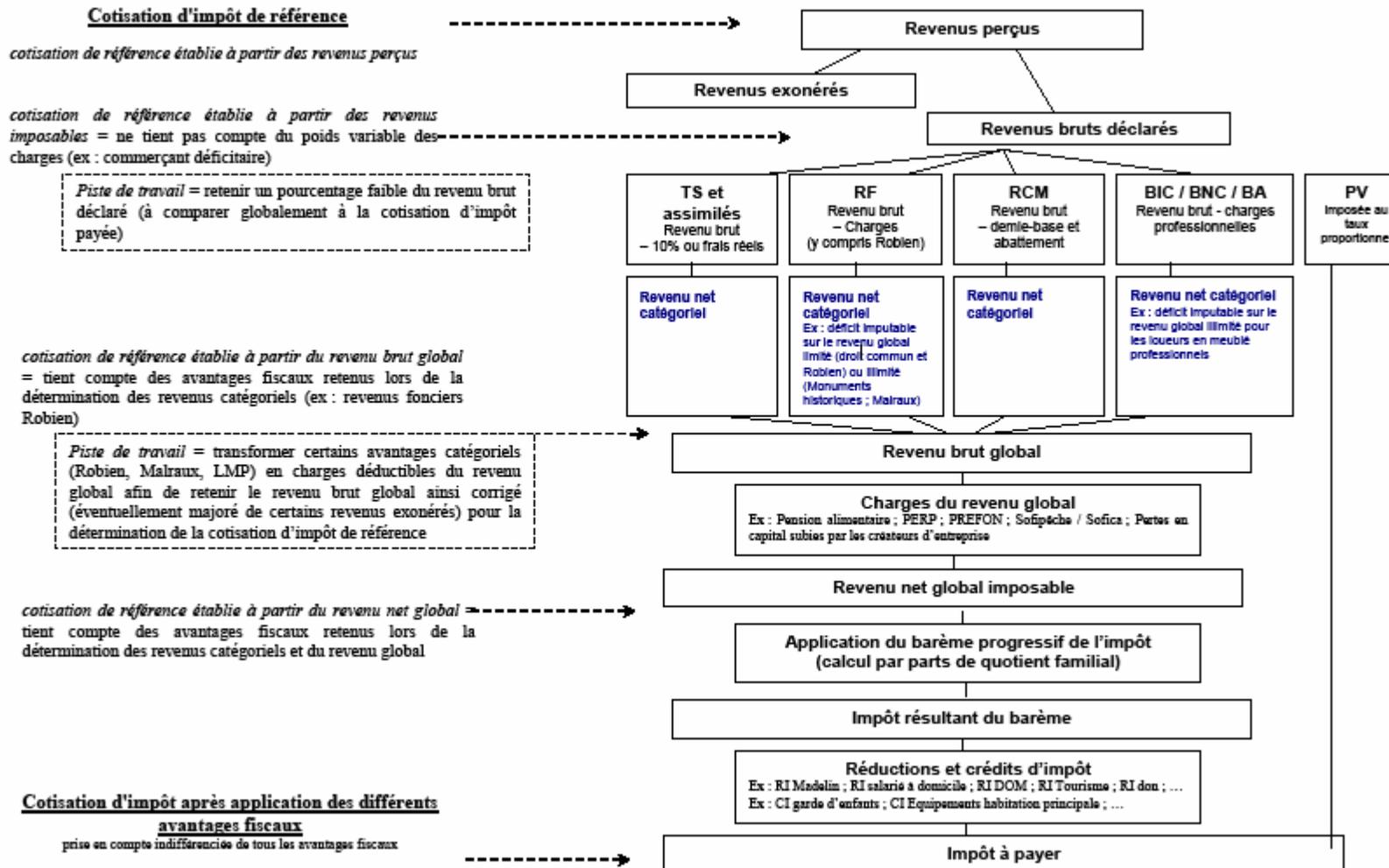
Evolution des barèmes de l'impôt sur les revenus de 1996 (IR 1997) à 2000 (IR 2001)

	IR 1997 (revenus 1996)	IR 1998 (revenus 1997)	IR 1999 (revenus 1998)		IR 2000 (revenus 1999)		IR 2001 (revenus 2000)
Taux du barème IR 1997 à 1999	Limites de tranches de revenu imposable par part (en francs)			Taux du barème	Limites de tranches de revenu imposable par part (en francs)	Taux du barème	Limites de tranches de revenu imposable par part (en francs)
0,00%	Jusqu'à 25.610	Jusqu'à 25.890	Jusqu'à 26.100	0,00%	Jusqu'à 26.230	0,00%	Jusqu'à 26.600
10,50%	25.610 à 50.380	25.890 à 50.930	26.100 à 51.340	9,50%	26.230 à 51.600	8,25%	26.600 à 52.320
24,00%	50.380 à 88.670	50.930 à 89.650	51.340 à 90.370	23,00%	51.600 à 90.820	21,75%	52.320 à 92.090
33,00%	88.670 à 143.580	89.650 à 145.160	90.370 à 146.320	33,00%	90.820 à 147.050	31,75%	92.090 à 149.110
43,00%	143.580 à 233.620	145.160 à 236.190	146.320 à 238.080	43,00%	147.050 à 239.270	41,75%	149.110 à 242.620
48,00%	233.620 à 288.100	236.190 à 291.270	238.080 à 293.600	48,00%	239.270 à 295.070	47,25%	242.620 à 299.200
54,00%	Plus de 288.100	Plus de 291.270	Plus de 293.600	54,00%	Plus de 295.070	53,25%	Plus de 299.200

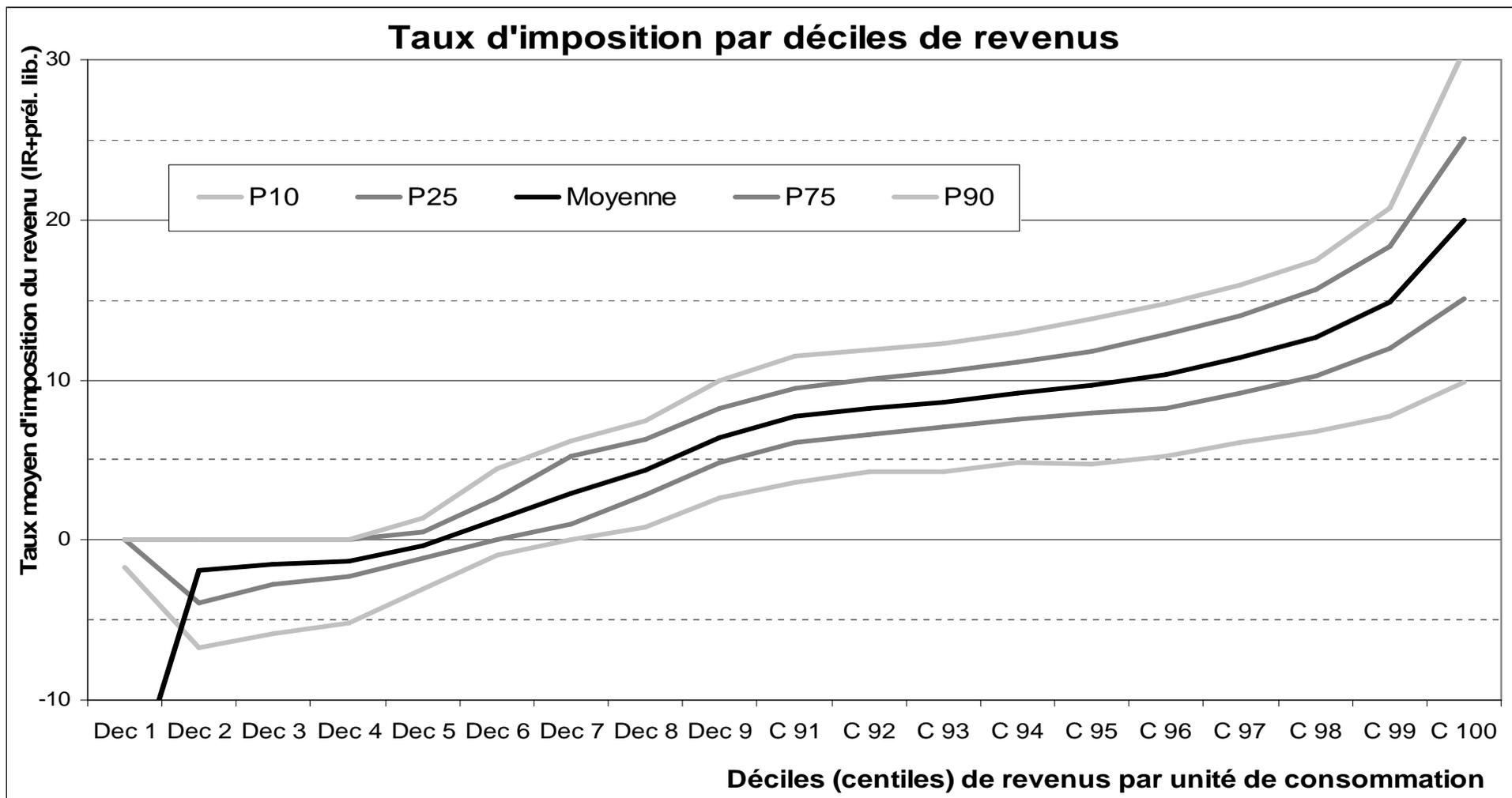
Evolution des barèmes de l'impôt sur les revenus de 2001 (IR 2002) à 2005 (IR 2006)

	IR 2002 (revenus 2001)		IR 2003 (revenus 2002)		IR 2004 (revenus 2003)	IR 2005 (revenus 2004)	IR 2006 (revenus 2005)
Taux du barème	Limites de tranches de revenu imposable par part (en euros)	Taux du barème	Limites de tranches de revenu imposable par part (en euros)	Taux du barème IR 2004 à 2006	Limites de tranches de revenu imposable par part (en euros)		
0,00%	Jusqu'à 4.121	0,00%	Jusqu'à 4.191	0,00%	Jusqu'à 4.262	Jusqu'à 4.334	Jusqu'à 4.412
7,50%	4.121 à 8.104	7,05%	4.191 à 8.242	6,83%	4.262 à 8.382	4.334 à 8.524	4.412 à 8.677
21,00%	8.104 à 14.264	19,74%	8.242 à 14.506	19,14%	8.382 à 14.753	8.524 à 15.004	8.677 à 15.274
31,00%	14.264 à 23.096	29,14%	14.506 à 23.489	28,26%	14.753 à 23.888	15.004 à 24.294	15.274 à 24.731
41,00%	23.096 à 37.579	38,54%	23.489 à 38.218	37,38%	23.888 à 38.868	24.294 à 39.529	24.731 à 40.241
46,75%	37.579 à 46.343	43,94%	38.218 à 47.131	42,62%	38.868 à 47.932	39.529 à 48.747	40.241 à 49.624
52,75%	Plus de 46.343	49,58%	Plus de 47.131	48,09%	Plus de 47.932	Plus de 48.747	Plus de 49.624
avec MINORATION DE 5% après décote							

Annexe 3. Phases de calcul de l'impôt sur le revenu



ANNEXE 4



Ce graphique représente les taux d'imposition du revenu (impôt sur le revenu + prélèvements libératoires), payés par les foyers en fonction de leur niveau de revenu. Par exemple, Dec 3 représente le 3ème décile et C 92 le 92ème centile dans la distribution des revenus par unité de consommation. La courbe *Moyenne* indique le taux moyen des impôts payés par la catégorie de revenu en abscisse. La courbe P10 représente pour chaque décile le taux d'imposition qui sépare les 10 % de foyers qui ont le taux d'imposition le plus bas des autres 90 % (P25 est la limite entre le quart des taux les plus bas et les trois autres quarts, P75 est la limite entre le quart des taux les plus hauts et les trois quarts bas, et enfin P90 est la limite entre les 10 % de taux les plus hauts et les 90 % de taux les plus bas). Ainsi, 10 % des foyers du 96ème centile ont un taux inférieur au égal à 5 %.

Annexe 5 - Panorama en 2005 des dépenses fiscales par nature

1 – REVENUS EXONERES		
Libellé	Plafonnement	nombre de bénéficiaires en 2005
Exonération des indemnités de stage en entreprise versées aux élèves et étudiants	ND ¹⁶	1 200 000
Exonération de la participation des employeurs au financement des titres-restaurant	ND	2 400 000
Exonération de la contribution patronale au financement des chèques vacances	ND	2 200 000
Exonération d'une partie des primes de transport versées par les employeurs à leurs salariés	ND	1 600 000
Exonération des gratifications allouées à l'occasion de la remise de la médaille d'honneur du travail	ND	400 000
Exonération des vacances horaires et des avantages retraite servis aux sapeurs pompiers volontaires	ND	260 000
Exonération totale ou partielle des sommes versées aux salariés détachés à l'étranger.	Non plafonné ou 40 % du revenu, selon le cas	90 000
Exonération partielle des sommes versées aux salariés exerçant temporairement une activité en France	Non plafonné	ND
Exonération de l'aide financière versée par l'Etat aux créateurs ou repreneurs d'entreprises (prime EDEN)	ND	5 000
Exonération des salaires perçus par les jeunes exerçant une activité pendant leurs congés scolaires ou universitaires	2 fois le SMIC mensuel	450 000
Exonération des indemnités versées aux victimes de l'amiante	ND	5 000
Exonération de l'allocation logement et de l'aide personnalisée au logement	ND	4 800 000
Exonération de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA)	ND	865 000
Exonération des intérêts des livrets A	ND	24 000 000
Exonération de gains réalisés lorsque le montant annuel des cessions ne dépasse pas un certain montant.	15.000 € en montant annuel de cessions	1 500 000
Exonération d'impôt sur le revenu, à hauteur de 60 jours par an, de la rémunération perçue au titre de la permanence des soins par les médecins ou leurs remplaçants installés dans certaines zones rurales ou urbaines	ND	1 600

2 – DISPOSITIFS D'INVESTISSEMENT		
Libellé	Plafonnement	nombre de bénéficiaires en 2005
Déduction des souscriptions en numéraire au capital de sociétés anonymes agréées ayant pour seule activité le financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles	18.000 € ou 25 % du revenu global	4 000
Déduction des souscriptions en numéraire au capital de sociétés agréées ayant pour objet le financement de la pêche artisanale (SOFIPECHE)	19.000 € ou 38.000 € ou 25 % du revenu net global	1 000
Déduction des investissements productifs réalisés dans les départements, territoires et collectivités territoriales d'outre-mer	Non plafonné	200
Réduction d'impôt sur le revenu à raison des investissements productifs réalisés dans les départements, territoires et collectivités territoriales d'outre-mer, avant le 31 décembre 2017	Non plafonné	7 700
Réduction d'impôt au titre des intérêts d'emprunt souscrits par une personne physique en vue de financer la reprise d'une entreprise exploitée sous forme de société soumise à l'impôt sur les sociétés	25 % de 10.000 € ou 20.000 €	1 160
Réduction d'impôt au titre de la souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation	25 % de 12.000 € ou 24.000 €	55 500

¹⁶ Pour l'ensemble du tableau, non déterminé car résultant des caractéristiques propres du dispositif.

Réduction d'impôt au titre des investissements locatifs et de la réhabilitation de logements situés dans D.O.M. ; à Saint-Pierre et Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises	Non plafonné	27 000
Réduction d'impôt au titre des investissements dans le secteur du tourisme	25 % ou 40 % de 50.000 € ou 100.000 €	10 900
Réduction d'impôt au titre de l'ensemble des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de sociétés	25 % de 20.000 € ou 40.000 €	94 000
Réduction d'impôt sur le revenu pour investissement forestier	25 % de 5.400 € ou 11.400 €	1 500
Réduction d'impôt au titre de la souscription de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)	25 % de 12.000 € ou 24.000 €	14 000

3 - DISPOSITIFS D'INVESTISSEMENT ASSORTIS D'ASTREINTES PARTICULIERES

Libellé	Plafonnement	nombre de bénéficiaires en 2005
Rehabilitation complète des parties communes des immeubles situés en zones franches urbaines	Non plafonné	ND
Charges foncières déductibles du revenu global ou imputation sans limitation de montant des déficits afférents aux immeubles historiques	Non plafonné	ND
Imputation sans limitation des déficits « Secteurs sauvegardés ou assimilés Malraux »	Non plafonné	ND
Déduction spécifique au titre du dispositif « Robien-ZRR » et « Daubresse »	Plafonné indirectement à la limite d'imputation sur le revenu global (10.700 €)	ND
Déduction au titre de l'amortissement « Périssol »	Plafonné indirectement à la limite majorée d'imputation sur le revenu global (15.300 €)	ND
Déduction spécifique du dispositif « Besson-ancien »	Plafonné indirectement à la limite d'imputation sur le revenu global (10.700 €)	ND
Déduction au titre de l'amortissement « Besson-neuf »	Plafonné indirectement à la limite d'imputation sur le revenu global (10.700 €)	ND
Déductions au titre de l'amortissement « Robien »	Plafonné indirectement à la limite d'imputation sur le revenu global (10.700 €)	ND

4. - AVANTAGES CORRESPONDANT A UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE

Libellé	Plafonnement	nombre de bénéficiaires en 2005
Déduction forfaitaire minimale pour frais professionnels prévue pour les demandeurs d'emploi depuis plus d'un an	13.093 €	1 450 000
Réduction d'impôt au titre des cotisations versées aux organisations syndicales représentatives de salariés	66 % de 1 % des salaires, pensions ou rentes	1 700 000
Prime pour l'emploi en faveur des contribuables modestes déclarant des revenus d'activité	16.659 € ou 25.376 € en base	9 100 000
Réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou une association agréée	915 €	73 000
Déduction des pertes en capital subies par les créateurs d'entreprises	30.000 € ou 60.000 €	2 100

5. – DISPOSITIF DE SOUTIEN A UN SECTEUR SOCIO-ECONOMIQUE

Réduction d'impôt au titre de l'emploi, par les particuliers, d'un salarié à domicile	50 % de 12.000 €, 15.000 € ou 20.000 €, selon le cas	2 650 000
Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable	15 %, 25 % ou 40 % de 8.000 € ou 16.000 €	890 000
Déduction des cotisations versées au titre de l'épargne retraite individuelle et facultative (PERP)	10 % de 23.770 € de revenus nets d'activité	1 060 000

Crédit d'impôt à raison des intérêts des prêts souscrits entre le 1 ^{er} septembre 2005 et le 31 décembre 2008 en vue du financement de leurs études par les personnes âgées de vingt-cinq ans au plus	25 % de 1.000 €	15 000
Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'un véhicule fonctionnant exclusivement ou non au moyen de gaz de pétrole liquéfié (GPL) ou de gaz naturel véhicule (GNV) ou qui combine l'énergie électrique et une autre source d'énergie, ou pour dépenses de transformation d'un véhicule de moins de trois ans destinées à permettre son fonctionnement au moyen du GPL	1.525 € ou 2.300 €	6 200
Réduction, dans la limite d'un certain montant, pour les contribuables des D.O.M. de la cotisation résultant du barème (30 % en Guadeloupe, Martinique et Réunion, et 40 % en Guyane)	5.100 € ou 6.700 €	270 000
Abattement de 10 % sur le montant des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites	3.385 € en base	12 300 000
Abattement sur certains revenus de capitaux mobiliers	1.220 € ou 2.440 € en base	5 200 000
Abattement sur les produits imposables attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie d'une durée au moins égale à 8 ans	4.600 € ou 9.200 € en base	230 000
Réduction d'impôt pour télédéclaration et paiement par prélèvement ou par voie électronique	20 €	3 090 000
Réduction d'impôt au titre des intérêts payés en 2004 et 2005 au titre de prêts à la consommation conclu entre le 1 ^{er} mai 2004 et le 31 mai 2005	25 % de 600 €	2 300 000
Taxation réduite des distributions prélevées par les sociétés de capital risque sur les plus-values provenant du portefeuille	Non plafonné	800
Réduction de l'imposition forfaitaire au taux de 16% des plus-values réalisées dans les DOM-TOM par certains associés à l'occasion de la cession de droits sociaux	Non plafonné	100
Déduction forfaitaire au titre du groupe III, pour les médecins conventionnés	3.050 € en base	20 000
Taxation réduite des plus-values professionnelles à long terme et de certains produits de la propriété industrielle	Non plafonné	28 000
Déduction forfaitaire de 3 % pour la détermination du résultat de l'année d'adhésion à une association agréée	Non plafonné	2 000
Abattement de 50% sur le bénéfice imposable des jeunes artistes de la création plastique	50.000 € en base	360
Déduction spécifique à l'investissement (BA)	26.000 € en base	50 000
Déduction pour aléas (BA)	26.000 € en base (+ compléments éventuels)	150
Abattement de 50% sur le bénéfice imposable des jeunes pêcheurs qui s'installent entre le 01/01/97 et le 31/12/2010	Non plafonné	150

6 – AVANTAGES CORRESPONDANT A DES SITUATIONS SUBIES PAR LE CONTRIBUABLE

Libellé	Plafonnement	nombre de bénéficiaires en 2005
Demi-part supplémentaire pour les contribuables seuls ayant eu un ou plusieurs enfants à charge (avantage plafonné).	829 € ou 2.770 €	4 300 000
Demi-part supplémentaire pour les contribuables (et leurs veuves) de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant	2.770 €	435 000
Demi-part supplémentaire pour les contribuables invalides	2.770 €	1 375 000
Maintien du quotient conjugal pour les contribuables veufs ayant des enfants à charge	ND	135 000

Demi-part supplémentaire ou quart de part supplémentaire en cas de résidence alternée, par enfant à charge titulaire de la carte d'invalidité ou part supplémentaire par personne rattachée au foyer fiscal titulaire de la carte d'invalidité	2.159 €	250 000
Demi-part supplémentaire, ou quart de part supplémentaire en cas de résidence alternée, accordée aux parents isolés	3.736 € ou 3736 €/2	1 500 000
Réduction d'impôt au titre de la prestation compensatoire versée exclusivement sous forme de capital	25 % de 30.500 €	12 700
Abattement en faveur des contribuables ayant des enfants mariés à charge du fait de leur rattachement au foyer fiscal	4.489 € en revenu	5 000
Réduction d'impôt pour frais de scolarité dans l'enseignement supérieur	183 €/enfant	950 000
Réduction d'impôt au titre des frais de dépendance des personnes hébergées en établissement spécialisé, et des frais d'hébergement des personnes hébergées au 31 décembre 2002 dans une unité de soins de longue durée non conventionnée	25 % de 3.000 €	233 000
Réduction d'impôt pour frais de scolarité dans l'enseignement secondaire	61 € ou 153 €/enfant	2 700 000
Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes	15 % ou 25 % de 5.000 € ou 10.000 €	50 000
Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans	25 % de 2.300 €/enfant	1 340 000
Déduction des avantages en nature consentis en l'absence d'obligation alimentaire à des personnes âgées de plus de 75 ans, de condition modeste, qui vivent sous le toit du contribuable	3.106 € en base	3 000
Déduction des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant.	Plafonnée indirectement au montant maximal autorisé de la rente à verser	285 000
Abattement en faveur des personnes âgées ou invalides de condition modeste	853 € ou 1.706 €	6 100 000

7. – DISPOSITIF VISANT A ENCOURAGER DES VERSEMENTS A FONDS PERDUS

Réduction d'impôt au titre des dons	75 % de 470 € ou 66 % de 20 % du revenu imposable	6 700 000
Réduction d'impôt au bénéfice des entrepreneurs individuels pour les dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général (art. 238 bis)	60 % de 5‰ du chiffre d'affaires	ND
Réduction d'impôt pour achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux (art. 238 bis-0 A)	90% de 50 % de l'impôt dû	ND

8. – AVANTAGES VISANT A ELIMINER UNE DOUBLE IMPOSITION

Libellé	Plafonnement	nombre de bénéficiaires en 2005
Abattement de 50% puis de 40% à compter des revenus 2006 sur certains revenus distribués de sociétés françaises ou étrangères.	Sans objet	5 300 000
Crédit d'impôt sur certains revenus distribués de sociétés françaises ou étrangères.	Sans objet	6 000 000
Crédit d'impôt « directive épargne » prévu en vue d'éliminer la double imposition sur certains revenus de source étrangère (art. 199 ter I c)	Sans objet	ND
Crédit d'impôt sur certains revenus de source étrangère prévu en vue d'éliminer la double imposition (art. 199 ter I b)	Sans objet	ND
Crédit d'impôt pour abattement sur prélèvement libératoire (art. 125-0 A I)	Sans objet	ND

Annexe 6 : comparaisons internationales. Présentation des exemples américain et canadien

Les Etats-Unis et le Canada sont les deux seuls Etats à avoir institué un « impôt minimum » :

- l'alternative minimum tax aux Etats-Unis ;
- l'impôt minimum de remplacement au Canada.

L'impôt minimum vise à garantir que les contribuables bénéficiant d'un niveau de revenu élevé ne soient amenés, en appliquant les différents allègements autorisés par la loi, à ne payer que peu ou pas d'impôt.

Dans les deux pays, les contribuables qui bénéficient au moins d'un avantage fiscal considéré comme préférentiel (certains crédits d'impôt ou abattements) doivent calculer un impôt minimum. Ce dernier est déterminé selon un ou des taux proportionnels appliqués à une base élargie, après réintégration de ces avantages fiscaux. L'impôt minimum constitue ainsi un système parallèle d'imposition, comprenant ses propres abattements et ses taux spécifiques.

Des différences existent entre ces deux régimes d'imposition :

- l'impôt minimum américain est dû par les sociétés et les particuliers, alors qu'il ne concerne que les particuliers au Canada ;
- l'impôt minimum est personnalisé au Canada et non aux Etats-Unis. Au Canada l'essentiel des crédits d'impôt accordés au contribuable par les règles de droit commun, en fonction de sa situation de famille ou de ses charges personnelles, sont pris en compte pour la détermination de l'impôt minimum. Aux Etats-Unis, les abattements personnels sont considérés comme des avantages et ne sont donc pas pris en compte pour la détermination de l'impôt minimum ;
- les régularisations qu'implique l'impôt minimum aux Etats-Unis sont plus complexes et plus nombreuses qu'au Canada.

Contrairement à l'impôt minimum américain, contesté parce qu'il frappe maintenant les revenus moyens (en raison de la diminution des tranches du barème de droit commun alors que celles de l'impôt minimum ont peu évolué), l'impôt minimum canadien ne fait pas l'objet de controverses.

A. L'impôt minimum alternatif – AMT (Etats-Unis)

I – Les raisons de l'instauration de l'impôt minimum...

La fiscalité fédérale américaine permet aux contribuables résidents des Etats-Unis, personnes physiques ou morales, de déduire au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés un certain nombre de frais et charges, à caractère professionnel ou privé, et de bénéficier de certains régimes fiscaux préférentiels à rôle incitatif (en particulier les régimes d'amortissement accéléré des actifs des sociétés et des entreprises industrielles ou commerciales).

Dans l'esprit du législateur américain, ces régimes de déduction permettent de déterminer un revenu ou un bénéfice imposable sensiblement moins élevé, dans certains cas, que le

"revenu ou le bénéfice économique" du contribuable qui résulterait de l'application des règles fiscales neutres, c'est-à-dire amputées de la plupart des régimes fiscaux préférentiels.

Dès lors, depuis 1982, pour compenser l'effet des régimes de faveur sur l'assiette de l'impôt fédéral sur le revenu ou sur les sociétés, les contribuables, personnes physiques ou morales, qui bénéficient de l'un au moins des régimes de faveur doivent calculer un impôt minimum déterminé selon des taux proportionnels appliqués à une base élargie après réintégration de certains allègements ou déductions considérés comme préférentiels. L'impôt minimum alternatif (AMT) constitue ainsi un système parallèle d'imposition, avec ses propres abattements, taux et crédits et sa propre définition du revenu imposable.

Bien entendu, l'impôt minimum n'est exigible que lorsque son montant excède le montant de l'impôt fédéral déterminé selon les règles de droit commun.

II –...et celles qui incitent à sa suppression

Alors qu'il visait normalement les hauts revenus, l'impôt minimum frappe également désormais les revenus moyens, les tranches du barème de droit commun ayant diminuées, alors même que celles de l'impôt minimum sont restées stables depuis sa création. La suppression de ce dernier a régulièrement été demandée, en particulier dans le cadre des baisses d'impôt adoptées sous l'Administration Bush : l'application de l'impôt minimum risquait de priver un certain nombre de contribuables de tout allègement fiscal. La suppression a toujours été repoussée en raison de son coût (estimé en 2005 à 1 300 milliards de dollars sur 10 ans). En revanche, un léger relèvement du plafond a été adopté en 2003, pour deux ans. Le relèvement de ce seuil a ensuite été renouvelé, et accentué, en 2005, pour un an, puis de nouveau en 2006. Sauf nouvelle modification législative, cet allègement prendra fin à compter de l'imposition des revenus perçus en 2007.

Ainsi, si l'AMT est dû en 2007 par 4,3 millions de foyers américains, ce chiffre serait porté à 23 millions en 2008 et à 56 millions en 2016 (soit la moitié des contribuables américains).

En outre, l'AMT échouerait également à toucher la totalité des plus hauts revenus. Une étude du Trésor américain de 2005 montre que 6 600 foyers dont le revenu excède 200 000 de dollars et 1 300 contribuables dont le revenu excède 700 000 dollars ne seraient redevables d'aucun impôt sur le revenu, régulier ou minimum.

Pour les personnes physiques, l'impôt minimum est donc considéré comme complexe, inefficace et injuste.

L'impôt minimum des sociétés est un sujet moins polémique. Il impose toutefois un double calcul de l'impôt et une double tenue de comptes. Selon les termes du rapport de la Commission nommée par le Président Bush pour une réforme fiscale aux Etats-Unis, "l'AMT des sociétés est un cauchemar comptable et administratif". Ce "cauchemar" est cependant épargné depuis 1998 aux sociétés dont le chiffre d'affaires moyen au cours des trois années précédant l'exercice n'excède pas 7,5 millions de dollars.

III –Le dispositif de l'impôt minimum : des taux proportionnels appliqués à une assiette élargie

1) Une assiette élargie

Pour déterminer le revenu ou le bénéfice imposable à l'impôt minimum, le revenu ou le bénéfice imposable selon les règles de droit commun est recalculé après réintégration de certains allègements, afin de réduire ou d'éliminer l'aspect "préférentiel" de chacun.

Les corrections à apporter au revenu normalement imposable sont nombreuses et complexes. Celles-ci visent autant les entreprises que les ménages. Le détail de ces dispositions figure en annexe.

a) Les corrections apportées aux résultats fiscaux des entreprises

Les principales corrections portent sur les règles fiscales d'amortissement et la détermination des plus ou moins-values.

S'agissant des amortissements, l'idée consiste à recalculer les annuités en ne prenant en compte que l'amortissement économique. Dès lors, la fraction de l'amortissement considérée comme allant au-delà du simple amortissement économique est réintégrée. Par souci de simplification, le législateur américain a fixé de manière forfaitaire des taux maximum d'amortissement, au-delà desquels la réintégration est effectuée.

L'idée consiste à recalculer la plus-value ou la moins-value, en tenant compte des corrections apportées aux annuités d'amortissement qui affectent le montant de la valeur résiduelle comptable de l'actif cédé.

b) Les corrections apportées au revenu imposable des ménages

Les principales corrections visent les déficits fonciers, les revenus de capitaux mobiliers et les déductions et abattements personnels pratiqués sur le revenu global.

Certains revenus fonciers sont inclus dans une catégorie fiscale comprenant également les résultats des activités industrielles ou commerciales auxquelles le contribuable ne participe pas activement (catégorie des "revenus d'investissements passifs").

Les déficits fonciers provenant de cette catégorie sont imputables uniquement sur les revenus ultérieurs de la même catégorie.

Pour la détermination de l'impôt minimum, il est nécessaire de recalculer le montant des déficits fonciers, compte tenu des règles d'amortissement plus rigoureuses des actifs immobiliers.

Certains intérêts d'obligations exonérés pour des motifs de soutien au développement économique sont réintégrés. Le législateur considère qu'il s'agit d'un régime fiscal préférentiel devant être écarté pour calculer l'impôt minimum selon des règles fiscales neutres.

Les déductions et abattements forfaitaires à caractère personnel pratiqués sur le revenu global ne sont pas autorisés pour le calcul de l'impôt minimum. Le législateur considère, en effet, que ce type de déduction forfaitaire constitue un avantage indu sans justification lorsque le contribuable n'a pas engagé de dépenses réelles. Dès lors, seul le montant effectif de certaines dépenses est pris en compte de surcroît dans des limites assez restrictives.

2) Des taux proportionnels

Le revenu ou le bénéfice recalculé est soumis, après application d'un abattement, à un impôt fédéral minimum constitué :

pour l'impôt sur le revenu, d'un barème spécial réduit à deux taux (26 et 28 %) ;

pour l'impôt sur les sociétés, d'un taux de 20 %.

Le montant de l'abattement est le suivant :

pour les ménages, son montant est de 62 550 dollars (47 650 €) au titre des revenus perçus entre le 01/01/2006 et le 31/12/2006 ; au titre de l'imposition des revenus perçus en 2007, sauf changement législatif, l'abattement retrouvera son niveau de 2003, soit 45 000 dollars (34 280 €).

pour les entreprises, l'abattement est de 40 000 dollars (30 472 €).

L'avantage est plafonné pour les hauts revenus et bénéfices : l'abattement diminue progressivement lorsque le revenu ou le bénéfice net, déterminé en application des règles de l'AMT, atteint 150 000 \$ (113 900 €), il est supprimé pour les revenus excédant 400 200 dollars (304 870 €) et pour les bénéfices au-delà de 310 000 dollars (236 154 €).

a) Barème de l'impôt minimum sur le revenu (barème applicable aux revenus perçus depuis le 1er janvier 1993) :

de 1 à 175 000 \$ (133 313 €)	= 26 %
au-delà de 175 000 \$	= 28 %

Le choix des deux taux de 26 % et de 28 % s'expliquait par la volonté du législateur américain de se rapprocher d'un taux moyen applicable à l'ensemble des contribuables, même si dans son esprit l'impôt minimum alternatif vise en premier lieu les contribuables les plus imposés qui "utilisent" le maximum de régimes fiscaux préférentiels afin d'alléger leur charge fiscale personnelle (le barème applicable entre 1993 et 2001 comprenait 5 tranches : 15 %, 28 %, 31 %, 36 % et 39,6 %).

A défaut d'avoir été modifié, le taux marginal de l'impôt minimum est plus élevé en 2007 que les taux des quatre tranches les plus basses du barème fédéral de droit commun, applicable aux revenus perçus en 2006, figurant ci-après.

Tranches de revenu Taux

De 1 à 7 550 dollars (de 1 à 5 751 €)	10 %
De 7 550 à 30 650 \$ (de 5 751 à 23 349 €)	15 %
de 30 650 à 74 200 \$ (de 23 349 à 56 533 €)	25 %
de 74 200 à 154 800 \$ (de 56 533 à 117 943 €)	28 %
de 154 800 à 336 550 \$ (de 117 943 à 256 419 €)	33 %
au-delà de 336 550 \$ (au-delà de 256 419 €)	35 %

Par exception, le taux de l'impôt minimum applicable aux dividendes et aux plus-values de cession est identique aux taux applicables pour l'impôt de droit commun, soit 15 % ou 5 % pour les contribuables se situant dans les tranches inférieures du barème de l'impôt sur le revenu (taux marginaux de 10 et 15 %) . Donc l'impôt minimum sur les dividendes et PV est toujours de 15 et 5 % quel que soit le montant de l'impôt minimum.

b) Taux de l'impôt minimum sur les sociétés

Un taux proportionnel spécial de 20 % est appliqué.

Ce taux d'imposition se substitue au barème fédéral de droit commun de l'impôt sur les sociétés :

de 1 à 50 000 \$ (38 097 €)	= 15 %
de 50 001 à 75 000 \$ (57 141 €)	= 25 %
de 75 001 à 10 millions \$ (7,62 M€)	= 34 %
au-delà de 10 millions \$ (7,62 M€)	= 35 %

Ces taux sont majorés

de 34 à 39 % de 100 000 à 335 000 \$ (de 76 188 € à 255 209 €)
de 35 à 38 % de 15 000 000 à 18 333 333 \$ (de 11,43 M€ à 13,97 M€).

Le taux de 20 % de l'impôt minimum a été choisi parce qu'il constituait, lors de la création de cet impôt minimum, le taux moyen auxquels les sociétés étaient alors soumises (selon la même approche qu'en matière d'impôt sur le revenu).

3) L'utilisation de certains crédits d'impôt

L'impôt minimum ainsi déterminé est ensuite réduit par l'imputation de différents crédits d'impôt, en particulier, du crédit pour impôt étranger. Ce crédit d'impôt est imputable sur l'impôt minimum dû au titre des revenus de source étrangère déterminés, toutefois, selon les règles particulières de l'impôt minimum.

L'impôt minimum des personnes physiques est également réduit par cet éventuel crédit d'impôt ainsi que par certaines réductions d'impôt (imposition des revenus perçus entre 2000 et 2006). En revanche, les principaux crédits d'impôt personnels (crédit d'impôt pour enfant à charge, crédit d'impôt pour les bas revenus – EITC- notamment) ne sont pas pris en compte pour la détermination du montant de l'impôt minimum.

□ □

Enfin, l'impôt minimum acquitté par un contribuable, personne physique ou morale, au titre d'une année (c'est-à-dire le complément d'impôt dû par rapport à l'impôt issu des règles de droit commun) ouvre droit à un crédit d'impôt reportable. Ce dernier est imputable sur l'impôt de droit commun, sur le revenu ou sur les sociétés, dû au titre des années suivantes.

En revanche, ce crédit d'impôt ne peut être utilisé pour diminuer l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés de droit commun des années ultérieures en dessous de l'impôt minimum.

ANNEXE

L'impôt minimum américain

Les principales corrections apportées aux résultats fiscaux

1) Les corrections apportées aux résultats fiscaux des entreprises (BIC-IS)

a) Règles d'amortissement

Le régime d'amortissement de droit commun répartit les actifs en huit classes. A chaque classe correspond une durée fiscale d'amortissement. Selon la classe, l'une des trois formules de calculs suivants est utilisée :

- amortissement dégressif dit à 200 % ;
- amortissement dégressif dit à 150 % ;
- amortissement linéaire.

L'amortissement dégressif dit à 200 % signifie que le taux annuel applicable à la classe est doublé. Ainsi, pour la classe des biens dont l'amortissement dégressif est à 200 % sur trois ans, le taux annuel (33 %) est doublé, soit 66 %. Ce régime d'amortissement dégressif accéléré (à 200 %) s'applique à quatre classes d'actifs:

- Les biens dont la durée moyenne d'utilisation ne dépasse pas quatre ans (sauf automobiles et camions légers) : amortissement dégressif à 200 % sur trois ans ;
- Les biens dont la durée moyenne d'utilisation est comprise entre quatre et dix ans (automobiles, camions légers, matériel informatique, matériel utilisé pour la recherche et le développement, matériel de forage et d'extraction de pétrole et de gaz, matériel utilisé pour le bâtiment) : amortissement dégressif à 200 % sur cinq ans ;

Les biens dont la durée d'utilisation est comprise entre dix et seize ans (meuble de bureau, agencement, matériel sans durée d'utilisation déterminée) : amortissement dégressif à 200 % sur sept ans.

Les biens dont la durée d'utilisation est comprise entre seize et vingt ans (navires et bateaux) : amortissement dégressif à 200 % sur dix ans.

Pour déterminer le revenu soumis à l'impôt minimum, l'amortissement dégressif est pris en compte dans la limite du taux de majoration de 150 %.

L'objectif du durcissement des régimes d'amortissement pour le calcul du revenu soumis à l'impôt minimum est de réintégrer la fraction de l'amortissement accéléré n'ayant pas de justification économique mais représentant uniquement une incitation fiscale à investir.

b) Prise en compte des plus ou moins-values

Le montant des plus-values et des moins-values à prendre en compte pour déterminer le revenu soumis à l'impôt minimum peut différer du montant des plus et moins-values retenu dans le cadre de l'impôt de droit commun, s'agissant d'actifs amortissables.

En effet, le montant de la plus ou moins-value est égal à la différence entre le prix de cession du bien et la valeur comptable résiduelle (après déduction des amortissements fiscaux).

Or, le montant des amortissements admis pour calculer le revenu soumis à l'impôt minimum est moins élevé que le montant des amortissements fiscaux de droit commun. Dès lors, dans le cadre de l'impôt minimum, le montant des plus-values à prendre en compte est moins élevé et le montant des moins-values est plus élevé que dans le régime de droit commun.

2°) Les corrections apportées au revenu imposable des ménages

a) Régime d'imputation de certains déficits fonciers

Les revenus et déficits fonciers provenant des activités de location immobilière exercées à titre privé ou professionnel sont compris dans la catégorie des "revenus d'investissements passifs". Cette catégorie inclut également les résultats des activités industrielles ou commerciales auxquelles le contribuable ou son conjoint ne participent pas d'une manière active, c'est-à-dire régulière et continue.

Par exception à la règle de droit commun, les déficits nets, notamment fonciers, provenant de cette catégorie ne sont pas imputables sur les autres revenus catégoriels réalisés au cours de la même année. Ces déficits ne peuvent venir en déduction que des revenus de la même catégorie réalisés au cours des années ultérieures, sans limitation.

La règle d'interdiction d'imputation des déficits fonciers sur les autres revenus catégoriels est, bien entendu, transposée lors de la détermination du revenu soumis à l'impôt minimum. Toutefois, il convient de recalculer le montant des déficits fonciers non imputables, conformément aux règles plus rigoureuses en matière d'amortissement des actifs immobiliers. En effet, une annuité d'amortissement moins élevée peut réduire voire effacer le déficit foncier calculé initialement dans le cadre des règles de droit commun.

b) Régime des intérêts de certaines obligations

Les intérêts des obligations émises par les Etats fédérés américains ou les collectivités territoriales afin de financer leur développement économique (prêts aux entreprises par exemple) sont exonérés de l'impôt fédéral sur le revenu ou sur les sociétés.

Toutefois, ces intérêts sont inclus dans le revenu soumis à l'impôt minimum.

c) Abattements, déductions et crédits personnels

Le revenu imposable selon les règles de droit commun est déterminé après déduction :

de certaines dépenses à caractère personnel (en particulier, intérêts d'emprunts immobiliers, certains impôts, dons aux œuvres, dépenses de santé, dans certaines conditions). Le contribuable peut renoncer à déduire ses dépenses réelles et choisir une déduction forfaitaire fixée à 10 300 dollars (7 846 €) pour les revenus perçus en 2006 par un couple marié établissant une déclaration commune ;

d'un abattement personnel s'élevant à 3 300 dollars (2 514 €) pour le contribuable et pour chaque personne à charge (revenus perçus en 2006).

Pour la détermination du revenu soumis à l'impôt minimum, la déduction forfaitaire de 10 300 dollars au titre des dépenses personnelles et l'abattement personnel de 3 300 dollars ne peuvent être pris en compte. Seules sont prises en compte certaines dépenses personnelles pour leur montant réel dans la limite de certains plafonds généralement plus restrictifs que ceux fixés par les règles de droit commun. Il s'agit de certains intérêts mobiliers et immobiliers.

En contrepartie de la réintégration de certains allègements fiscaux, le revenu soumis à l'impôt minimum est diminué d'un abattement particulier s'élevant à 62 250 dollars (47 650 €) au titre des revenus perçus entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2006. Sauf changement législatif, il sera par la suite de 45 000 dollars (34 280 €). Lorsque le revenu minimum excède 150 000 dollars (114 268 €) l'abattement est réduit d'un montant égal à 25 % de la fraction du revenu supérieure à 150 000 dollars et est supprimé lorsque le revenu atteint 400 200 dollars (304 870 €) en 2006.

IV Commentaires

L'expérience américaine est riche d'enseignements, à plusieurs égards.

D'abord, l'AMT a été initialement introduite au début des années 80 à destination des ménages riches, qui recouraient à l'optimisation fiscale pour payer peu ou pas d'impôt sur le revenu. L'objectif était donc similaire à celui qui prévaut aujourd'hui en France.

Or, le nombre de contribuables assujettis à l'AMT a cru progressivement, si bien qu'il concerne aujourd'hui une fraction de la population bien supérieure à l'objectif initial (En 2008, ¼ des contribuables sera assujetti à l'AMT). Le montant de l'abattement, qui n'est pas indexé, est aujourd'hui au niveau du salaire brut moyen (hors primes). Cette absence d'indexation de l'AMT, de surcroît dans une période où les baisses d'impôt dans le régime de droit commun ont été massives, a fortement accru le nombre de contribuables soumis à l'AMT, ce qui en a brouillé la lisibilité.

Ensuite, malgré un barème très simple dans son principe (« flat tax » sur le revenu imposable après abattement), le calcul de l'AMT est rendu très complexe par le fait qu'il n'y

a pas de règle simple pour les avantages fiscaux du régime de droit commun : certains sont conservés, d'autres supprimés, d'autres encore restreints (à titre d'exemple, les dépenses médicales au-delà de 10% du revenu sont déductibles pour le calcul du revenu imposable alternatif, contre 7,5% du revenu dans le régime de droit commun). Par conséquent, la mise en place de l'AMT a finalement compliqué encore le calcul de l'impôt sur le revenu pour le contribuable, alors qu'elle aurait pu être l'occasion de le simplifier.

Enfin, les transferts induits par la mise en œuvre d'un impôt alternatif ne sont pas tous maîtrisables, et nuisent également à sa lisibilité et à son acceptabilité. Ainsi, il est souvent souligné, à raison dans le cas général, que l'AMT est moins favorable pour les couples que le régime de droit commun, d'une part parce que l'abattement pour un couple est à peine supérieur à l'abattement pour un célibataire, alors que le taux marginal est plus faible pour les couples dans le régime de droit commun, d'autre part parce que les déductions forfaitaires pour personnes à charge sont supprimées. Ce constat n'est d'ailleurs pas vérifié pour tous les foyers, l'économie d'impôt induite par le mariage pouvant être supérieure pour l'AMT que pour le régime de droit commun. Par exemple, elle est plus élevée de 865 euros pour un foyer mono-actif déclarant 60 000\$ de revenu imposable. De même, elle est supérieure de plusieurs milliers de dollars pour les ménages très riches (400 000\$ et plus de revenu imposable).

B. L'impôt minimum de remplacement (l'exemple canadien)

I – Un impôt minimum conçu dans un but d'équité fiscale

En réponse aux critiques selon lesquelles un trop grand nombre de particuliers percevant des revenus élevés payaient peu ou pas d'impôt, le gouvernement canadien a instauré le 1er janvier 1986 l'impôt minimum de remplacement. Cet impôt a été conçu afin d'accroître l'équité du système fiscal en limitant le bénéfice de l'utilisation, par les particuliers à revenus élevés, des avantages fiscaux destinés à réduire sensiblement ou éliminer l'impôt sur le revenu. Cet impôt minimum ne concerne que les personnes physiques.

Le mécanisme de l'impôt minimum de remplacement (IMR) augmente le revenu imposable du contribuable en éliminant certains avantages fiscaux. En contrepartie de la réintégration de ces allègements, le revenu soumis à l'impôt minimum est diminué d'un abattement particulier, s'élevant à 40 000 \$C (26 176 €). Le revenu net imposable est ensuite assujéti au taux le plus bas de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, soit 15,5% en 2006 . Une fois ce calcul achevé, le contribuable doit acquitter le montant le plus élevé, de l'impôt minimum ou de l'impôt sur le revenu.

Le montant de l'abattement est suffisamment élevé pour exonérer la majorité des contribuables à faible revenu ou qui profitaient d'un nombre limité d'avantages fiscaux, mais suffisamment faible pour s'appliquer aux particuliers à revenu élevé qui ont recours à des avantages fiscaux afin de compenser le montant élevé de leur revenu. Le seuil de cet abattement n'a pas été modifié depuis 1986.

À l'instar du montant de l'abattement, le taux d'IMR a été fixé à un niveau "suffisamment élevé pour empêcher le contribuable de soustraire à l'administration fiscale des revenus appréciables, mais assez faible pour tenir compte du fait que, si le contribuable n'a pas beaucoup d'impôts à payer d'après les règles normales, c'est peut-être pour des raisons légitimes" . À l'heure actuelle, le taux de l'IMR correspond au taux d'imposition prévu par la loi pour la tranche d'imposition la plus faible, soit 15,5 % pour l'imposition des revenus perçus en 2006 .

II – Le dispositif de l'impôt minimum : un taux proportionnel appliqué à une assiette élargie

1) Une assiette élargie

Pour déterminer le revenu imposable à l'impôt minimum, le revenu imposable selon les règles de droit commun est recalculé après réintégration de certains allègements, en tout ou partie, afin de réduire ou d'éliminer l'aspect "préférentiel" de chacun d'eux.

Les principales corrections apportées concernent les plus-values de cession, les dividendes et la non imputation de certaines pertes :

□ selon les règles de droit commun, seule la moitié des plus-values de cession réalisées par les particuliers sont incluses dans le revenu imposable. Pour le calcul de l'IMR, 80 % des plus-values sont prises en compte ;

□ lorsqu'ils sont inclus dans le revenu imposable fédéral, les dividendes "déterminés" sont majorés de 45 % et donnent droit à un crédit pour dividendes de près de 19 % du montant majoré ; les autres dividendes sont majorés de 25 % et donnent droit à un crédit de 13,33 % du dividende majoré. Au titre du calcul de l'IMR, les dividendes sont inclus dans le revenu imposable pour leur montant réel et ne donnent pas droit à crédit d'impôt.

□ contrairement aux règles de droit commun, ne sont pas prises en compte pour le calcul de l'IMR les pertes liées aux amortissements ou aux frais financiers relatifs à des biens locatifs ou à des investissements dans des productions cinématographiques, celles liées aux dépenses engagées pour des investissements miniers ou relatives à des sociétés de personnes dont le contribuable est un commanditaire ou un associé passif.

Toutefois, en contrepartie de la réintégration de ces allègements fiscaux, le revenu soumis à l'impôt minimum est diminué d'un abattement particulier s'élevant à 40 000 \$C (26 176 €).

2) Un taux proportionnel

Le revenu recalculé est soumis à un taux proportionnel, égal au taux le plus faible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, soit 15,5% en 2006.

Ce taux d'imposition se substitue au barème fédéral de droit commun de l'impôt sur le revenu suivant :

de 1 à 37 178 \$C (24 330 €)	= 15,5 %
de 37 178 à 74 357 \$C (48 660 €)	= 22 %
de 74 357 à 120 887 \$C (79 110 €)	= 26 %
au-delà de 120 887 \$C (79 110 €)	= 29 %

Le crédit d'impôt minimum de base s'impute sur l'impôt ainsi déterminé. Ce crédit d'impôt correspond à l'essentiel des crédits d'impôt accordés au contribuable pour la détermination de l'impôt de droit commun (crédit d'impôt pour le contribuable, son conjoint et les personnes à charge, crédit pour frais de scolarité, pour handicap, pour adoption, pour dons...). Certains ne sont toutefois pas pris en compte, tels que le crédit pour dividendes (avoir fiscal), celui pour intérêts de prêt aux étudiants ou encore le crédit pour financement de partis politiques.

L'impôt minimum des personnes physiques est également réduit par l'éventuel crédit pour impôts étrangers.

Par ailleurs, l'impôt minimum acquitté par un contribuable au titre d'une année (c'est-à-dire le complément d'impôt par rapport à l'impôt dû selon les règles de droit commun) ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu de droit commun dû au titre des sept années ultérieures.

En revanche, ce crédit d'impôt ne peut servir à ramener l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés de droit commun des années ultérieures en dessous de l'impôt minimum.

Annexe 7 : Fiche de chiffrage

Cette fiche présente les résultats des différentes hypothèses de simulations relatives à la création d'un impôt minimum. Elle présente également les résultats de l'impact du bouclier fiscal¹⁷ sur 3 des différentes hypothèses de simulations.

I/ Résultats obtenus sur l'échantillon de 500 000 déclarations déposées au titre des revenus 2005 et retaxées en législation 2007 (applicable aux revenus 2006).

a) Hypothèse 1 : Imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes.

- *Impôts retenus* : Impôt sur le revenu à taux progressif et impôt sur le revenu à taux proportionnel y compris prélèvement libératoire (ligne 2EE retenue au taux de 16% et ligne 2DH retenue au taux de 7.5%).

- *Revenus pris en compte* : recettes soumises au taux progressif et au taux proportionnel (y compris revenus soumis au prélèvement libératoire portés en 2EE et 2DH). Sont également pris en compte les revenus exonérés connus (déclarés sur la 2042 ou la 2042 C).

- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimal.

	Avec application d'une franchise de 10 000 €	Avec application d'une franchise de 20 000 €
- 0.5 % des recettes	gain : 200 M€ foyers concernés : 12 000	gain : 130 M€ foyers concernés : 5 000
- 0.6 % des recettes	gain : 290 M€ foyers concernés : 16 000	gain : 190 M€ foyers concernés : 7 000
- 1 % des recettes	gain : 750 M€ foyers concernés : 38.000	gain : 516 M€ foyers concernés : 15.400
- 1,5 % des recettes	gain : 1.545 M€ foyers concernés : 69.000	gain : 1.096 M€ foyers concernés : 29.600

¹⁷ Les résultats ont été obtenus à partir de l'échantillon de 384 000 déclarations déposées au titre des revenus 2005 et retaxées en législation 2007 (applicable aux revenus 2006) avec l'ISF, la TH, la TF et les contributions sociales.

1°) Analyse selon les revenus dominants

Pour l'hypothèse grisée (impôt minimum égal à 0.5% des recettes diminué d'une franchise de 10 000 €), la répartition des foyers perdants par revenu dominant est la suivante :

Revenu Dominant	perte en M €	nombre
TS	28	1 400
PR	2	200
BIC	130	7 800
BNC	3	200
BA	15	1 700
RF	8	300
RCM	2	70
DIVERS	10	300
SANS REVENU DOMINANT	2	30
total	200	12 000

2°) Analyse selon les tranches de revenu fiscal de référence

Pour l'hypothèse grisée (impôt minimum égal à 0.5% des recettes diminué d'une franchise de 10 000 €), la répartition des foyers perdants par tranche de RFR est la suivante :

TRANCHES DE RFR	perte en M €	nombre
< 50 000 €	61	5 400
de 50 001€ à 100 000€	41	3 700
de 100 001€ à 150 000€	31	1 200
de 150 001€ à 200 000€	20	550
de 200 001€ à 300 000€	16	500
de 300 001€ à 400 000€	9	300
de 400 001€ à 500 000€	5	100
de 500 001€ à 1 000 000€	13	190
>1 000 001€	4	60
total	200	12 000

3°) Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)

	Nombre	Montant
Redevables de l'imposition complémentaire	12 000	200 M€
dont redevables de l'imposition complémentaire ne bénéficiant pas des niches	2 300	30 M€
dont redevables de l'imposition complémentaire bénéficiant des niches	9 700	170 M€
dont redevables dont l'imposition complémentaire dépasse les niches		
niches	8 000	13 M€
imposition complémentaire	8 000	162 M€
		(1200 %)
dont redevables dont l'imposition complémentaire est inférieure aux niches		
niches	1 700	58 M€
imposition complémentaire	1 700	8 M€
		(14%)

Pour les 4 hypothèses, sont retenues comme niches les charges déduites (à l'exception des pensions alimentaires, de la CSG déductible et des frais d'accueil mais avec l'avantage foncier lié aux investissements locatifs) multipliées par un taux moyen d'imposition (avant réductions et crédits d'impôts) ainsi que l'ensemble des crédits d'impôt et des réductions d'impôt imputées.

4°) Analyse selon la tranche d'imposition (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)

Tranche d'imposition	nombre de perdants	perte en M€
0,0%	2 100	35
5,5%	2 000	18
14%	3 500	40
30%	3 100	48
40%	1 300	59
Total	12 000	200

b) **Hypothèse 2 : Plancher d'imposition inspiré du plafonnement des impositions directes.**

- *Impôt retenu* : impôts du bouclier suite au vote de la loi TEPA : Impôt sur le revenu au taux progressif, impôt sur le revenu au taux proportionnel (y compris prélèvement libératoire), ISF, TH, TF, contributions sociales.
- *Revenus pris en compte* : revenus retenus pour l'application du bouclier actuel selon les articles 4, 5 et 6 de l'article 1649-0 du CGI, retraités de manière à réintégrer les investissements locatifs des régimes spéciaux (Périssol, Besson, Robien, Malraux, monuments historiques).
- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimal

	Avec application d'une franchise de 10 000 €	Avec application d'une franchise de 20 000 €
10% du revenu du bouclier	gain : 120 M€ Nb foyers : 6 500	gain : 80 M€ Nb foyers : 2 800
15% du revenu du bouclier	gain : 350 M€ Nb foyers : 20 000	gain : 230 M€ Nb foyers : 8 000

1°) **Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)**

	Nombre	Montant en M€
Redevables de l'imposition complémentaire	6 500	120
dont redevables de l'imposition complémentaire ne bénéficiant pas des niches	1 700	20
dont redevables de l'imposition complémentaire bénéficiant des niches	4 800	100
dont redevables dont l'imposition complémentaire dépasse les niches		
niches	4 000	5
imposition complémentaire	4 000	95
		(1900%)
dont redevables dont l'imposition complémentaire est inférieure aux niches		
niches	800	20
imposition complémentaire	800	5
		(25%)

2°) Analyse selon la tranche d'imposition (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)

Tranche d'imposition	nombre de perdants	perte en M€
0,0%	1 600	22
5,5%	800	8
14%	1 700	27
30%	1 700	28
40%	700	35
Total	6 500	120

c) **Hypothèse 3 : imposition minimale proportionnelle au revenu.**

- *Impôt retenu* : : Impôt sur le revenu au taux progressif, impôt sur le revenu au taux proportionnel (y compris prélèvement libératoire)
- *Revenus pris en compte* : revenus retenus pour l'application du bouclier actuel selon les articles 4, 5 et 6 de l'article 1649-0 du CGI, retraités de manière à réintégrer les investissements locatifs des régimes spéciaux (Périsso, Besson, Robien, Malraux, monuments historiques).
- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimum

	Avec application d'une franchise de 10 000 €	Avec application d'une franchise de 20 000 €
- 5% du revenu du bouclier	gain : 83 M€ foyers concernés : 6 800	gain : 44 M€ foyers concernés : 2 200
- 8% du revenu du bouclier	gain : 230 M€ foyers concernés : 19 000	gain : 130 M€ foyers concernés : 5 500
- 10% du revenu du bouclier	gain : 380 M€ foyers concernés : 33 000	gain : 215 M€ foyers concernés : 9 200

1°) Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)

	Nombre	Montant en M€
Redevables de l'imposition complémentaire	19 000	230
dont redevables de l'imposition complémentaire ne bénéficiant pas des niches	2 700	30
dont redevables de l'imposition complémentaire bénéficiant des niches	16 300	200
dont redevables dont l'imposition complémentaire dépasse les niches		
niches	8 300	13
imposition complémentaire	8 300	135
		(1038%)
dont redevables dont l'imposition complémentaire est inférieure aux niches		
niches	8 000	360
imposition complémentaire	8 000	65
		(18%)

2°) Analyse selon la tranche d'imposition (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)

Tranche d'imposition	nombre de perdants	perte en M€
0,0%	2 500	27
5,5%	2 000	13
14%	4 900	41
30%	5 400	56
40%	4 200	93
Total	19 000	230

d) Hypothèse 4 : imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt sur le revenu de référence.

- *Impôts retenus* : Impôt sur le revenu à taux progressif et impôt sur le revenu à taux proportionnel y compris prélèvement libératoire (ligne 2EE retenue au taux de 16% et ligne 2DH retenue au taux de 7.5%).
- *Revenus pris en compte pour le calcul de la cotisation de référence* : somme des revenus catégoriels augmentés des charges déductibles du revenu global (hors pensions alimentaires, CSG déductible, frais d'accueil des personnes âgées), ainsi que des charges spécifiques en faveur de l'investissement locatif (revenus fonciers) ;
- *Impôt minimal retenu* : quotité d'un impôt de référence (impôt après décote) calculé sur la base des revenus pris en compte.

- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimal.

	Avec application d'une franchise de 10 000 €	Avec application d'une franchise de 20 000 €
- 60 % de l'impôt de référence calculé	gain : 230 M€ foyers concernés : 10.000	gain : 165 M€ foyers concernés : 4.400
- 50 % de l'impôt de référence calculé	gain : 160 M€ foyers concernés : 6.700	gain : 110 M€ foyers concernés : 3.100
- 40 % de l'impôt de référence calculé	gain : 105 M€ foyers concernés : 4.600	gain : 70 M€ foyers concernés : 2.100

1°) Analyse selon les revenus dominants

Pour l'hypothèse grisée (impôt minimum égal à 50 % de l'impôt de référence calculé diminué d'une franchise de 10 000 €), la répartition des foyers perdants par revenu dominant est la suivante :

Revenu Dominant	perte en M €	nombre
TS	80	3000
PR	2	100
BIC	11	530
BNC	31	1300
BA	2	100
RF	11	1000
RCM	20	480
DIVERS	3	180
SANS REVENU DOMINANT	< 1	10
total	160	6700

2°) Analyse selon les tranches de revenu fiscal de référence

Pour l'hypothèse grisée (impôt minimum égal à 50 % de l'impôt de référence calculé diminué d'une franchise de 10 000 €), la répartition des foyers perdants par tranche de RFR est la suivante :

TRANCHES DE RFR	perte en M €	nombre
< 50 000 €	1	60
de 50 001€ à 100 000€	1	210
de 100 001€ à 150 000€	4	1300
de 150 001€ à 200 000€	9	1400
de 200 001€ à 300 000€	22	1540
de 300 001€ à 400 000€	26	900
de 400 001€ à 500 000€	12	380
de 500 001€ à 1 000 000€	33	640
>1 000 001€	52	270
total	160	6700

3°) Comparaison entre l'imposition complémentaire et le montant des avantages fiscaux

	Nombre	Montant
Redevables de l'imposition complémentaire	6 700	160 M€
dont redevables de l'imposition complémentaire ne bénéficiant pas des niches	70	1 M€
dont redevables de l'imposition complémentaire bénéficiant des niches	6 630	159 M€
dont redevables dont l'imposition complémentaire dépasse les niches		
niches	500	4 M€
imposition complémentaire	500	15 M€
		(375 %)
dont redevables dont l'imposition complémentaire est inférieure aux niches		
niches	6 130	455 M€
imposition complémentaire	6 130	144 M€
		(31%)

4°) Analyse selon la tranche d'imposition (pour l'hypothèse grisée ci-dessus)

Tranche d'imposition	nombre de perdants	perte en M€
0,0%	120	0,9
5,5%	20	0,2
14%	120	0,9
30%	1 410	13
40%	5 030	145
Total	6 700	160

II. - Résultats de l'impact du bouclier fiscal sur 3 des différentes hypothèses de simulations (déclarations déposées au titre des revenus 2005 et retaxées en législation 2007 (applicable aux revenus 2006)).

a) **Hypothèse 1. Imposition minimale forfaitaire sur les recettes brutes : hypothèse 0,5% des recettes et une franchise de 10 000 €.**

- *Impôts retenus* : Impôt sur le revenu à taux progressif et impôt sur le revenu à taux proportionnel y compris prélèvement libératoire (ligne 2EE retenue au taux de 16% et ligne 2DH retenue au taux de 7,5%).

- *Revenus pris en compte* : recettes soumises au taux progressif et au taux proportionnel (y compris revenus soumis au prélèvement libératoire portés en 2EE et 2DH). Sont également pris en compte les revenus exonérés connus (déclarés sur la 2042 ou la 2042 C).

- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimal.

Initialement, 12 000 foyers sont concernés par l'impôt minimum pour un gain de 200 M€

Foyers concernés par le bouclier initialement	Nombre : 656 Gain bouclier initial : 3 M € Gain total bouclier après impôt minimum : 13 M €
Foyers entrants dans le bouclier après application de l'impôt minimum	Nombre : 2 450 Gain bouclier : 65 M € sur 101 M € d'impôt minimum au total

Les 656 foyers concernés par le bouclier initialement se voient rembourser intégralement leur impôt minimum.

b) **Hypothèse 3. : Imposition minimale proportionnelle au revenu - solution avec un taux de 8%) et une franchise à 10 000 € .**

- *Impôt retenu* : : Impôt sur le revenu au taux progressif, impôt sur le revenu au taux proportionnel (y compris prélèvement libératoire)

- *Revenus pris en compte* : revenus retenus pour l'application du bouclier actuel selon les articles 4, 5 et 6 de l'article 1649-0 du CGI, retraités pour l'impôt minimum de manière à réintégrer les investissements locatifs des régimes spéciaux (Périssol, Besson, Robien, Malraux, monuments historiques).

- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimum

Initialement, 19 000 foyers sont concernés par l'impôt minimum pour un gain de 230 M€

Foyers concernés par le bouclier initialement	<p>Nombre : 537</p> <p>Gain bouclier initial : 8 M €</p> <p>Gain total bouclier après impôt minimum : 16 M €</p>
Foyers entrants dans le bouclier après application de l'impôt minimum	<p>Nombre : 1 336</p> <p>Gain bouclier : 29 M € sur 51 M € d'impôt minimum au total</p>

Les 537 foyers concernés par le bouclier initialement se voient rembourser intégralement leur impôt minimum.

c) Hypothèse 4 : Imposition minimale proportionnelle à une cotisation d'impôt sur le revenu de référence : hypothèse à 50% et une franchise à 10 000 €.

- *Impôts retenus* : Impôt sur le revenu à taux progressif et impôt sur le revenu à taux proportionnel y compris prélèvement libératoire (ligne 2EE retenue au taux de 16% et ligne 2DH retenue au taux de 7,5%).
- *Revenus pris en compte pour le calcul de la cotisation de référence* : somme des revenus catégoriels augmentés des charges déductibles du revenu global (hors pensions alimentaires, CSG déductible, frais d'accueil des personnes âgées), ainsi que des charges spécifiques en faveur de l'investissement locatif (revenus fonciers) ;
- *Impôt minimal retenu* : quotité d'un impôt de référence (impôt après décote) calculé sur la base des revenus pris en compte.
- *Mécanisme de correction* : Application d'une franchise sur le montant de l'impôt minimal.

Initialement, 6 700 foyers sont concernés par l'impôt minimum pour un gain de 160 M€ .

Foyers concernés par le bouclier initialement	<p>Nombre : 50</p> <p>Gain bouclier initial : 3,8 M €</p> <p>Gain total bouclier après impôt minimum : 4,6 M €</p>
Foyers entrants dans le bouclier après application de l'impôt minimum	<p>Nombre : 11</p> <p>Gain bouclier: 185 000 € sur 490 000 € d'impôt minimum</p>

Les 50 foyers concernés par le bouclier initialement se voient rembourser intégralement leur impôt minimum.

Annexe 8 : calcul de la base « revenus » de l'imposition minimale

Retraitement des charges admises en déduction des revenus fonciers au titre de l'encouragement à l'investissement locatif.

Il est rappelé que les modalités de calcul de l'imposition minimale visent à exclure la plupart des avantages fiscaux.

En conséquence, les différentes options présentées s'appuient sur des modalités excluant les réductions d'impôt et crédits d'impôt ainsi que la plupart des charges déductibles du revenu global.

Cela étant, certains avantages fiscaux sont contenus dans la détermination du revenu net catégoriel (revenu foncier), telles que les déductions spécifiques ou déductions au titre de l'amortissement des immeubles neufs acquis en vue de la location (régimes « Besson », « Robien », « Borloo », etc...) ou l'imputation sans limitation de montant des déficits afférents à des dépenses engagées au titre d'un immeuble situé dans un secteur sauvegardé ou assimilé (régime « Malraux »).

Par ailleurs, les propriétaires d'immeubles classés « Monuments historiques » peuvent bénéficier, selon que l'immeuble procure ou non des recettes, d'un avantage fiscal constitué, selon le cas, :

- d'une charge déductible du revenu global ;
- d'une imputation sans limitation de montant des déficits afférents aux dépenses engagées au titre de ces immeubles.

Il y aurait donc nécessité, pour des raisons tenant à la fois à l'équité et à l'efficacité de l'imposition minimale, de retraiter l'ensemble des avantages fiscaux contenus dans la détermination des revenus fonciers.

*

Ainsi, afin de n'exclure aucun type d'avantage, la base « revenus » serait retraitée de manière à exclure certaines charges admises en déduction des revenus fonciers au titre de l'encouragement à l'investissement locatif ou de la sauvegarde d'immeubles présentant un intérêt.

Cette opération est nécessaire afin d'assurer une base de comparaison homogène avec les revenus des autres contribuables qui ne bénéficieraient pas de cette catégorie d'avantages fiscaux.

Seraient visées à ce titre les charges déduites en revenus fonciers qui sont représentatives d'une incitation à l'investissement locatif :

- les charges spécifiques déductibles des revenus fonciers au titre des régimes spéciaux (régimes spéciaux Malraux ou Monuments historiques) ;
- les déductions spécifiques et charges déductibles des revenus fonciers au titre de l'amortissement (régimes « Besson », « Robien » et « Robien recentré », « Borloo »).

Ces charges seraient isolées et exclues de la base de revenu déterminée pour les besoins de l'établissement de l'imposition minimale.