

N° 653

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2013-2014

Enregistré à la Présidence du Sénat le 25 juin 2014

RAPPORT D'INFORMATION

FAIT

*au nom de la commission des finances (1) sur la **dépense fiscale** en faveur des anciens combattants,*

Par M. Philippe MARINI,

Sénateur.

(1) Cette commission est composée de : M. Philippe Marini, *président* ; M. François Marc, *rapporteur général* ; Mme Michèle André, *première vice-présidente* ; Mme Marie-France Beaufils, MM. Jean-Pierre Caffet, Yvon Collin, Jean-Claude Frécon, Mmes Fabienne Keller, Frédérique Espagnac, MM. Albéric de Montgolfier, Aymeri de Montesquiou, Roland du Luart, *vice-présidents* ; MM. Philippe Dallier, Jean Germain, Claude Haut, François Trucy, *secrétaires* ; MM. Philippe Adnot, Jean Arthuis, Claude Belot, Michel Berson, Éric Bocquet, Yannick Botrel, Joël Bourdin, Christian Bourquin, Mme Nicole Bricq, MM. Jacques Chiron, Serge Dassault, Vincent Delahaye, Francis Delattre, Mme Marie-Hélène Des Esgaulx, MM. Éric Doligé, Philippe Dominati, Jean-Paul Emorine, André Ferrand, François Fortassin, Thierry Foucaud, Yann Gaillard, Charles Guené, Edmond Hervé, Pierre Jarlier, Roger Karoutchi, Yves Krattinger, Dominique de Legge, Gérard Miquel, Georges Patient, François Patriat, Jean-Vincent Placé, Jean-Marc Todeschini, Richard Yung.

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
LISTE DES PRINCIPALES PROPOSITIONS	5
AVANT-PROPOS	7
I. PRÉSENTATION DES TROIS PRINCIPAUX DISPOSITIFS DE DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DES ANCIENS COMBATTANTS	9
A. DÉPENSE N° 110103 : DEMI-PART SUPPLÉMENTAIRE.....	9
1. <i>Historique et fondement juridique</i>	9
2. <i>Bénéficiaires</i>	10
B. DÉPENSE N° 120126 : EXONÉRATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DE PENSIONS ET RETRAITES.....	12
1. <i>Historique et fondement juridique</i>	12
2. <i>Bénéficiaires</i>	14
C. DÉPENSE N° 100101 : DÉDUCTION DU REVENU IMPOSABLE DES VERSEMENTS EFFECTUÉS EN VUE DE LA RETRAITE MUTUALISTE DU COMBATTANT	15
1. <i>Historique et fondement juridique</i>	15
2. <i>Bénéficiaires</i>	15
II. LES PROBLÈMES CONSTATÉS	17
A. DES OBJECTIFS BUDGÉTAIRES IMPRÉCIS.....	17
B. UN CHIFFRAGE QUI MANQUE DE FIABILITÉ	18
1. <i>Dépense n° 110103 : demi-part supplémentaire</i>	19
2. <i>Dépense n° 120126 : exonération de l'impôt sur le revenu des pensions et retraites</i>	22
3. <i>Dépense n° 100101 : déduction du revenu imposable des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant</i>	23
C. UNE AUGMENTATION SPONTANÉE IMPORTANTE	24
D. UNE SITUATION ENCORE INSUFFISAMMENT PRISE EN COMPTE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE.....	26
III. LES AMÉLIORATIONS NÉCESSAIRES POUR RATIONALISER LA DÉPENSE FISCALE	27
A. AMÉLIORER LE CHIFFRAGE ET MIEUX INTÉGRER LA DÉPENSE FISCALE DANS LE BUDGET DE LA MISSION	27
B. REPENSER LE RÉGIME DE LA DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DES ANCIENS COMBATTANTS	28
EXAMEN EN COMMISSION	31

LISTE DES PRINCIPALES PROPOSITIONS

1. Collecter et réactualiser **les données générationnelles relatives aux titulaires de la carte du combattant et d'un titre de reconnaissance de la Nation** afin de disposer d'outils fiables pour chiffrer les dépenses fiscales et réaliser des simulations d'évolution.
2. Présenter et justifier **la contribution des différentes dépenses fiscales à l'atteinte des objectifs des programmes** de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation », au même titre que les crédits budgétaires.
3. Proposer **des indicateurs** qui permettraient d'intégrer les dépenses fiscales dans le dispositif de mesure de la performance de la mission.
4. Mettre en œuvre sans délai **l'évaluation des dépenses fiscales** de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation » prévue par la loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 pour mesurer leur efficacité et leur efficacité.
5. Organiser, en concertation avec les associations d'anciens combattants, une **réflexion globale sur la dépense fiscale au sein de la mission** et formuler des propositions de refonte avant le 1^{er} juillet 2015.

AVANT-PROPOS

Mesdames, Messieurs,

Depuis quelques années, le montant de la dépense fiscale associée à la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation » augmente par rapport à celui des crédits budgétaires de la mission. Cette évolution ne résulte pas de la création de nouveaux dispositifs de réduction d'impôt. Elle est spontanée.

Parallèlement, on note que les évaluations communiquées au Parlement dans la documentation budgétaire n'anticipent pas cette évolution et que d'importants écarts sont constatés chaque année entre chiffrage initial et chiffrage définitif.

En conséquence, votre rapporteur spécial a décidé d'étudier ce phénomène, avec d'autant plus d'intérêt qu'il a précédemment écrit un rapport sur la dépense fiscale en 2011 intitulé « *Comment définir et chiffrer les allègements de prélèvements obligatoires ?* »¹.

L'objectif est ici plus ciblé. Il s'agit d'examiner en détail la dépense fiscale associée à la mission et de comprendre pourquoi son coût augmente et pourquoi il semble si difficile de l'évaluer.

¹ Rapport n° 553 (2010-2011).

I. PRÉSENTATION DES TROIS PRINCIPAUX DISPOSITIFS DE DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DES ANCIENS COMBATTANTS

La mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation » comprend **six dépenses fiscales**. Trois d'entre elles présentent un coût supérieur à 0,5 million d'euros¹ :

- la dépense n° 110103 : **demi-part supplémentaire** pour les contribuables (et leurs veuves ou veufs) de plus de soixante-quinze ans titulaires de la carte du combattant ;
- la dépense n° 120126 : **exonération de l'impôt** sur le revenu de la retraite du combattant, des pensions militaires d'invalidité, des retraites mutuelles servies aux anciens combattants et aux victimes de guerre et de l'allocation de reconnaissance servie aux anciens membres des formations supplétives de l'armée française en Algérie et à leurs veuves ou veufs ;
- la dépense n° 100101 : **déduction du revenu imposable** des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant.

Ces trois dépenses sont rattachées au **programme 169** « Reconnaissance et réparation en faveur du monde combattant » et, subsidiairement pour la dépense n° 120126, au **programme 158** « Indemnisation des victimes des persécutions antisémites et des actes de barbarie pendant la seconde guerre mondiale ». Elles permettent **une réduction de l'impôt sur le revenu** *via* une imposition selon un quotient spécifique, l'exonération de certains revenus ou la déduction de certaines dépenses.

A. DÉPENSE N° 110103 : DEMI-PART SUPPLÉMENTAIRE

1. Historique et fondement juridique

Ce dispositif prévoit qu'une demi-part supplémentaire de quotient familial est accordée aux contribuables âgés de plus de soixante-quinze ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre (CPMIVG), ainsi qu'à leurs veuves ou veufs, sous même condition d'âge.

¹ Les trois autres mesures ont un coût inférieur à 0,5 million d'euros, identifié par la lettre « e » dans les documents budgétaires, ou ne sont pas chiffrables. Il s'agit de la réduction de droits d'enregistrement et de timbre en raison de la qualité du donataire ou de l'héritier (mutilé, etc...), de l'exonération des indemnités versées aux victimes des essais nucléaires français et à leurs ayants-droit, et de l'exonération de droits de mutation pour les successions de victimes d'opérations militaires ou d'actes de terrorisme.

Cette mesure a été créée par l'article 12 de la loi n° 81-1160 du 31 décembre 1981 de finances pour 1982. Elle est codifiée dans le code général des impôts au f du 1 de l'article 195.

Cet avantage fiscal est issu d'un amendement présenté par notre collègue député Robert-André Vivien au cours de l'examen du projet de loi de finances pour 1982 lors de la discussion d'un article relatif au barème de l'impôt sur le revenu qui prévoyait notamment le plafonnement des effets du quotient familial. Il avait reçu l'avis favorable de la commission des finances de l'Assemblée nationale malgré l'opposition du rapporteur général du budget, M. Christian Pierret, qui l'avait qualifié de « *précédent dangereux* ». L'auteur de l'amendement l'a défendu en séance en indiquant que « *ce qui compte surtout, c'est que ces grands invalides que j'ai évoqués dans cet amendement, et qui sont très peu nombreux, puissent bénéficier d'une mesure d'allègement* ». Cette référence aux seuls « *grands invalides* » laisse penser que **la population cible pourrait dès l'origine avoir été sous-estimée.**

L'amendement prévoyait initialement une **limite d'âge de quatre-vingts ans**. Un sous-amendement est venu abaisser cette limite à soixante-quinze ans, mais a introduit **une condition de ressources**, les revenus du bénéficiaire ne pouvant excéder 71 180 francs, soit l'équivalent d'environ 26 000 euros aujourd'hui. La rédaction finale du dispositif est issue des travaux de la commission mixte paritaire : la limite d'âge a finalement été **maintenue à soixante-quinze ans** et la **condition de ressources supprimée.**

Cet avantage est plafonné en application du 2 du I de l'article 197 du code général des impôts. Il s'agit d'un **niveau de plafonnement spécifique**, distinct de celui qui est applicable en matière familiale qui a été introduit en loi de finances pour 1999¹. Le Gouvernement avait supprimé la mise sous condition de ressources des allocations familiales et réduit en contrepartie le plafonnement des effets du quotient familial. La commission des finances de l'Assemblée nationale avait entendu **préserver le plafond initial pour les bénéficiaires de quotient familial à titre de correctif social ou de reconnaissance** (comme les titulaires de carte du combattant) et avait eu l'initiative d'introduire un plafonnement spécifique. Le montant de ce plafond est de **2 997 euros** au titre des revenus de 2013.

2. Bénéficiaires

Pour bénéficier de cette mesure, le contribuable doit remplir les deux conditions suivantes :

- être âgé de plus de soixante-quinze ans ;

¹ Article 3 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

- être titulaire de la **carte du combattant** ou d'une **pension** servie en vertu du CPMIVG.

L'avantage de quotient familial dont bénéficient les contribuables mariés ou pacsés s'applique **au niveau du foyer fiscal** et ne peut excéder **une demi-part**. Les veuves ou veufs de personnes ayant bénéficié de la demi-part supplémentaire en bénéficient à leur tour personnellement. Les personnes qui souhaitent bénéficier de ce dispositif cochent une case spécifique de leur déclaration de revenus (la case W). **Les bénéficiaires sont donc parfaitement individualisables.**

En 2013, **656 600 foyers fiscaux** ont bénéficié de l'octroi d'une demi-part à ce titre. Ce chiffre est **en constante augmentation depuis 2008**, avec un net accroissement en 2010, en rupture avec une tendance à la baisse les années précédentes¹.

Nombre de foyers bénéficiaires de la dépense fiscale n° 110103

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nombre de foyers bénéficiaires de la dépense n° 110103	450 000	435 000	413 000	399 000	412 200	424 000	468 000	516 500	578 000	656 600
Écart		- 15 000	- 22 000	- 14 000	+ 13 200	+ 11 800	+ 44 000	+ 48 500	+ 61 500	+ 78 600

Source : réponse au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

Il semble qu'il existe un **lien direct entre cette augmentation et l'entrée progressive dans le dispositif des anciens appelés du contingent ayant participé à la guerre d'Algérie**. L'année 2008, qui a enregistré la première augmentation de 13 200 nouveaux bénéficiaires, pourrait correspondre à l'entrée dans le dispositif de la classe de mobilisation de 1953, qui a constitué le gros des bataillons de « rappelés ». À compter de 1956, les classes d'âge ont été massivement appelées sous les drapeaux, ce qui expliquerait les augmentations importantes observées à partir de 2010.

Pour essayer de mieux percevoir le profil des bénéficiaires de cette dépense fiscale, votre rapporteur spécial a interrogé le ministère des finances pour connaître leur revenu net imposable médian et moyen. Les chiffres communiqués concernent la période 2011 à 2013 et sont issus d'un échantillon de 500 000 déclarations de revenus (métropole et départements d'outre-mer).

¹ Les chiffres avant 2004 n'ont pas été communiqués.

(En euros)

	2011 (revenus 2010)	2012 (revenus 2011)	2013 (revenus 2012)
Revenu net imposable médian	20 474	21 361	24 326
Revenu net imposable moyen	25 338	25 822	27 684

Source : réponse au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

À titre de comparaison, en 2011, le revenu annuel moyen avant impôt d'un ménage vivant en France métropolitaine et dont la personne de référence a plus de soixante-quinze ans était de **28 858 euros**¹. La population bénéficiaire de la demi-part supplémentaire s'inscrit donc **légèrement au-dessous de cette moyenne**.

B. DÉPENSE N° 120126 : EXONÉRATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DE PENSIONS ET RETRAITES

1. Historique et fondement juridique

Ce dispositif exonère d'impôt sur le revenu :

- **les pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre** (pensions militaires d'invalidité) et la retraite du combattant, en application du *a* du 4° de l'article 81 du code général des impôts depuis un décret du 10 juillet 1934 ;

- **l'allocation de reconnaissance en faveur des harkis et leurs veuves** en application du *b* du 4° de l'article 81 du code général des impôts depuis la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002 ;

- **la rente mutualiste du combattant**, exonérée sous plafond du montant qui donne lieu à majoration de la part de l'État (1 741 euros au titre des revenus 2013), en application du 12° de l'article 81 du code général des impôts, depuis la loi n° 50-1535 du 13 décembre 1950.

L'administration fiscale applique également cette exonération aux **indemnités versées aux orphelins de la déportation et des victimes de spoliations du fait des législations antisémites en vigueur pendant l'Occupation**, au titre du décret n° 2000-657 du 13 juillet 2000, et à **l'indemnisation des victimes d'actes de barbarie durant la Seconde Guerre**

¹ Source : Insee – DGFiP – Cnaf – Cnav – CCMSA, enquête « Revenus fiscaux et sociaux 2011 ».

mondiale au titre du décret n° 2004-751 du 27 juillet 2004. Selon elle, ces indemnités bénéficient d'une exonération fiscale sur le fondement du 4° de l'article 81 du code général des impôts, qui exclut de l'assiette de l'impôt sur le revenu « *les pensions servies en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ainsi que la retraite du combattant* ». L'administration fiscale considère que ces indemnités relèvent du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre (CPMIVG) car elles sont **gérées par l'Office national des anciens combattants et des victimes de guerre (ONAC-VG)** qui est, lui, régi par ce code.

La Cour des comptes conteste cette analyse puisque les indemnités en question ne figurent pas en tant que telles dans le CPMIVG. À ses yeux, **l'exonération manque donc de base légale**. Elle le souligne notamment dans son analyse de l'exécution du budget de l'État par mission et programme - Exercice 2013 - Mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation » :

« Recommandation 2 : Pour le programme 158, les rentes, capitaux et indemnités sont dispensés de l'impôt sur le revenu et exonérés de l'impôt sur la fortune. Pour les indemnités versées aux orphelins, cette exonération de l'impôt sur le revenu découle de l'extension aux victimes de la barbarie et des mesures antisémites de l'article 81-4 du CGI, qui renvoie au code PMIVG. Or ce code ne traite pas spécifiquement des « pensions » versées à ces ayants-droits. Il conviendrait donc que le SGG s'assure du fondement de cette exonération et, si nécessaire, s'engage dans une évolution de la réglementation¹. »

Pour appuyer cette analyse, on relèvera que la dépense fiscale n° 120126 était intitulée dans le fascicule « Évaluations des voies et moyens » « *exonération de la retraite du combattant, des pensions militaires d'invalidité et des retraites mutuelles* » jusqu'en projet de loi de finances pour 2004. Elle s'intitule désormais « *exonération de la retraite du combattant, des pensions militaires d'invalidité, des retraites mutuelles servies aux anciens combattants et aux victimes de guerre et de l'allocation de reconnaissance servie aux anciens membres des formations supplétives de l'armée française en Algérie (harkis) et à leurs veuves* ». Si l'allocation de reconnaissance versée aux harkis a bien été ajoutée, **ce n'est pas le cas des indemnités servies aux orphelins de la déportation et victimes de spoliations nazies et aux victimes d'actes de barbarie durant la deuxième guerre mondiale**, créées successivement en 2000 et 2004. La dépense fiscale n° 120126 a pourtant été rattachée subsidiairement au programme 158 qui porte ces dispositifs.

¹ *Emphase ajoutée.*

Selon les informations communiquées par le ministère des finances, le coût de la dépense fiscale n° 120126 se répartit ainsi :

- près de **32 %** pour les pensions militaires d'invalidité,
- **31,6 %** pour les retraites du combattant,
- **32,6 %** pour les rentes mutualistes du combattant,
- **0,5 %** pour les allocations de reconnaissance,
- **3,5 %** pour les indemnisations au titre des persécutions antisémites et des actes de barbarie durant la deuxième guerre mondiale.

Il doit être noté qu'une ventilation des coûts de cette dépense fiscale pourrait donc être effectuée entre le programme 169 et le programme 158, plutôt que de rattacher « *subsidiatement* » au programme 158 **l'intégralité d'une dépense fiscale qui ne le concerne qu'à hauteur de 3,5 %**.

2. Bénéficiaires

Cette mesure bénéficie aux attributaires des différentes pensions, allocations et retraites prévues en faveur des anciens combattants, victimes de guerre et harkis, ou leurs veuves ou veufs.

Compte tenu du fait qu'il s'agit d'une exonération, cette mesure n'apparaît pas sur la déclaration de revenus et il n'est pas possible d'obtenir de données pour caractériser les bénéficiaires (notamment connaître leurs revenus).

Le nombre de bénéficiaires est estimé **en agréant le nombre de bénéficiaires de chacune des mesures concernées par l'exonération**. Cette méthode conduit sans doute à des **doublons**, une même personne pouvant cumuler deux ou trois mesures. Malgré tout, ces chiffres sont en baisse, à l'instar de la population des anciens combattants bénéficiaires des pensions et retraites.

Nombre de bénéficiaires de la dépense fiscale n° 120126

	2008	2009	2010	2011	2012
Nombre de bénéficiaires de la dépense n° 120126	2 287 000	2 218 000	2 153 000	2 088 000	2 014 000
Écart		- 69 000	- 65 000	- 65 000	- 74 000

Source : réponse au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

C. DÉPENSE N° 100101 : DÉDUCTION DU REVENU IMPOSABLE DES VERSEMENTS EFFECTUÉS EN VUE DE LA RETRAITE MUTUALISTE DU COMBATTANT

1. Historique et fondement juridique

Ce dispositif prévoit que les **versements effectués par les anciens combattants pour la constitution d'une rente mutualiste du combattant** sont déductibles du revenu imposable, à la condition que la rente acquise au 31 décembre de l'année de référence n'excède pas le plafond de rente majorée par l'État, qui est de **1 741 euros** au titre des revenus de 2013.

Il a été créé par l'article 109 de l'annexe I de la loi du 13 janvier 1941, qui reprend l'article 109 du décret du **20 juillet 1934**. Il est codifié dans le code général des impôts **au 5° du II de l'article 156**.

2. Bénéficiaires

La rente mutualiste du combattant peut être souscrite par les titulaires de la **carte du combattant** et les titulaires du **titre de reconnaissance de la Nation (TRN)**, ainsi que par les veuves, orphelins et ascendants des militaires ou civils tués du fait d'opérations de guerre ou assimilées.

Elle n'apparaît pas de manière individualisée sur la déclaration de revenus. Les bénéficiaires renseignent la case 6DD « déductions diverses » de leur déclaration qui, comme son nom l'indique, est **commune à d'autres déductions**, en particulier celle des charges foncières et primes d'assurance relatives aux monuments historiques. En 2012, 427 126 déclarations de revenus ont été renseignées en case 6DD, pour un montant cumulé de 804,4 millions d'euros.

Le nombre de bénéficiaires est établi sur la base **des informations communiquées par les mutuelles et sociétés mutualistes** qui gèrent directement la rente mutualiste du combattant.

Nombre de bénéficiaires de la dépense fiscale n° 100101

	2008	2009	2010	2011	2012
Nombre de bénéficiaires de la dépense n° 100101	190 000	182 000	180 000	179 300	169 200
Écart		- 8 000	- 2 000	- 700	- 10 100

Source : réponse au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

Le nombre de bénéficiaires de cette dépense fiscale est **en baisse**, comme d'ailleurs le nombre global des bénéficiaires de la rente mutualiste. Cette baisse pourrait être liée à **l'érosion du pouvoir d'épargne** des populations cibles.

Rappel sur la rente mutualiste¹

La rente (ou retraite) mutualiste du combattant est un système de rente par capitalisation créée par la loi du 4 août 1923, qui a posé pour la première fois le principe du versement d'une **majoration financée par l'État**, en plus de la rente constituée par les anciens combattants et leurs ayants-cause du conflit 1914-1918. Après la Seconde Guerre mondiale, plusieurs dispositions législatives et réglementaires ont permis, successivement, d'en étendre le bénéfice à **tous les titulaires de la carte d'ancien combattant, aux victimes de guerre** (veuves, veufs, orphelins ou ascendants des civils ou militaires décédés en opération) **et aux titulaires du titre de reconnaissance de la nation (TRN)**. Ce dispositif a été maintenu par l'article L. 222-2 du code de la mutualité.

L'adhésion doit avoir lieu dans un délai de dix ans à compter de l'attribution de la carte du combattant ou du titre de reconnaissance de la nation. Au-delà, la majoration spécifique est réduite de moitié.

Les majorations s'appliquent au montant de la rente résultant des versements personnels et sont versées par les mutuelles et les sociétés mutualistes aux souscripteurs et **remboursées par l'État l'année suivante**. Le total formé par la rente et la majoration spéciale de l'État est limité à un plafond, dit « plafond majorable ». Le **plafond annuel majorable des rentes mutualistes** du combattant a été fixé par l'article 101 de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 (loi de finances pour 2007) à 125 points de pension militaire d'invalidité, soit **1 741 euros au 1^{er} janvier 2013**.

La rente mutualiste se cumule avec toutes les autres pensions et retraites. Elle est exonérée d'impôt pour sa part inférieure au plafond majorable. Les versements effectués pour constituer la rente sont déductibles du revenu imposable, dans la limite de la constitution d'une rente majorée égale à ce même plafond. En cas de décès, ils peuvent être transmis à un bénéficiaire hors droits de succession. Au-delà du plafond majorable, le régime fiscal est celui de l'assurance-vie.

Ce dispositif bénéficie au 1^{er} janvier 2013 à **395 441 personnes pour un montant moyen annuel de 643,56 euros**. Seuls 10,3 % des bénéficiaires ont atteint le plafond majorable en 2012.

Onze organismes gèrent la rente mutualiste du combattant, dont la Caisse autonome de retraite des anciens combattants (CARAC) avec 181 191 adhérents, la France Mutualiste avec 104 846 adhérents, CNP Assurances, avec 49 870 adhérents et MUTEX, avec 26 673 adhérents.

¹ Cf. *Rapport spécial n° 156 (2013-2014), Tome III, Annexe 5.*

II. LES PROBLÈMES CONSTATÉS

A. DES OBJECTIFS BUDGÉTAIRES IMPRÉCIS

L'objectif de chacune des dépenses fiscales étudiées est identique dans le fascicule « Évaluations des voies et moyens ». Il s'agit « *d'aider les anciens combattants* ». Cet objectif est exprimé d'une manière elliptique qui trahit **le manque de réflexion pour inscrire ces dépenses fiscales dans la présentation des moyens de la mission** « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation ». Ces dépenses prennent pourtant une importance toujours plus grande, notamment au regard de crédits budgétaires en baisse. Elles représentaient ainsi **18,8 % des crédits consommés en 2013**. Elles restent malgré tout reléguées dans un simple tableau, qui apporte très peu d'information.

Évolution de la relation dépenses budgétaires / dépense fiscale 2008-2013

(En millions d'euros)

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Crédits de paiement consommés (1)	3 591,8	3 467,2	3 423,2	3 255,4	3 123,3	3 013,9
Dépense fiscale définitive (pour 2013 dépense actualisée) (2)	420	445	458	497	535	566
Part de la dépense fiscale par rapport aux crédits de paiement de la mission (2/1)	11,7 %	12,8 %	13,4 %	15,3 %	17,1 %	18,8 %
Effort financier en faveur de la mission (1 + 2)	4 011,8	3 912,2	3 881,2	3 752,4	3 658,3	3 579,9

Source : commission des finances, d'après les données des rapports annuels de performances de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation »

Votre rapporteur spécial remarque que l'objectif était formulé de manière un peu plus précise il y a quelques années, par exemple dans le projet de loi de finances pour 2004. La dépense n° 110103 (demi-part supplémentaire) avait comme objectif de « *favoriser les anciens combattants et leurs veuves* », la dépense n° 120126 (exonération de l'impôt sur le revenu de pensions et retraites) de « *ne pas alourdir la charge fiscale des anciens combattants et victimes de guerre, veuves de guerre, titulaires de pensions d'ascendants et anciens supplétifs (harkis)* », et la dépense n° 100101 (déduction du revenu imposable des versements effectués en vue de la retraite

mutualiste du combattant) d'« encourager les versements des anciens combattants à leur régime de retraite propre ».

Aujourd'hui, on comprend que ces trois mesures viennent **compléter les mesures d'aides directes** en faveur des anciens combattants. Elles sont d'ailleurs avant tout perçues par leurs bénéficiaires comme une forme de **revalorisation indirecte de subventions individuelles** dont l'impact est souvent jugé modeste. On rappellera par exemple que le montant de la retraite du combattant, malgré ses nombreuses revalorisations successives depuis 2006, reste de l'ordre de 670 euros par an, soit 56 euros par mois.

Toutefois, ces considérations ne doivent pas dispenser les responsables des programmes concernés de justifier **la légitimité de ces dispositifs par rapport à des subventions budgétaires** et de vérifier leur efficacité et leur efficacité par rapport à des objectifs fixés.

B. UN CHIFFRAGE QUI MANQUE DE FIABILITÉ

Le chiffrage des dépenses fiscales est un enjeu de finances publiques important puisque **la loi de programmation des finances publiques** les soumet à un **plafond** au même titre que les dépenses classiques (70,8 milliards d'euros pour 2013)¹.

Il s'agit d'un **exercice difficile** puisqu'il consiste à **reconstituer une base imposable**, puis à calculer l'avantage procuré par le dispositif, en comparant avec la liquidation de l'impôt sans celui-ci. Ce chiffrage fait l'objet de révisions successives. La documentation budgétaire présente ainsi l'évaluation des dépenses fiscales sur trois exercices (N-1, N et N+1). Chaque dépense fiscale a donc un chiffrage initial, un chiffrage actualisé, puis un chiffrage définitif (qui figure dans le rapport annuel de performances de l'année N+1).

En l'espèce, les trois dispositifs concernent l'impôt sur le revenu. L'avantage retiré varie donc **en fonction des revenus du contribuable et de son taux d'imposition marginal**. Il est évident qu'un ancien combattant non imposable ne retire aucun profit des dispositifs. À titre d'exemple, le ministère des finances a communiqué une simulation du bénéfice retiré de la demi-part fiscale par le titulaire d'une carte du combattant célibataire dont le seul revenu serait une pension de retraite classique².

¹ Cf. Loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017.

² Cet avantage est plafonné à 2 997 euros au titre des revenus de 2013.

(En euros)

Montant annuel imposable de la pension (avant abattement)	Montant de l'impôt sur le revenu			
	Montant IR normal	Montant IR avec dépense fiscale 110103	Réduction d'impôt	
			En valeur	En pourcentage des revenus
13 200	-	-	-	-
19 200	851	77	774	4,03%
36 000	4 109	2 511	1 598	4,44%
77 400	16 757	13 760	2 997	3,87%

Source : commission des finances, sur la base des réponses au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

Le revenu moyen brut par retraité (tous régimes confondus) était en 2012 de 1 654 euros par mois pour un homme, soit un revenu de 19 848 euros par an¹. L'avantage procuré par la demi-part fiscale supplémentaire est alors de l'ordre de **790 euros**.

Les méthodes de chiffrage des dépenses fiscales étudiées sont variées et complexes. Il semble toutefois que seul le chiffrage du dispositif de la demi-part supplémentaire, qui est la dépense la plus coûteuse, soit réellement problématique, principalement en ce qui concerne la prévision de son coût pour l'année en cours et l'année à venir (N et N+1).

1. Dépense n° 110103 : demi-part supplémentaire

La dépense fiscale n° 110103 est calculée par **simulation** suivant deux étapes :

- tout d'abord il est fait **une simulation sur un échantillon représentatif de 500 000 déclarations de revenus** de l'année N-1 (métropole et départements d'outre-mer) en comparant à **la norme de référence**, c'est-à-dire à la liquidation de l'impôt sur le revenu sans le bénéfice de la demi-part supplémentaire. Pour s'assurer de la bonne représentativité de l'échantillon, le nombre de contribuables concernés par la mesure (ayant coché la case W) est rapproché de l'effectif constaté sur l'ensemble des déclarations ;

- puis, le coût obtenu est retraité par application du « **taux de paiement des impôts des particuliers** », indicateur 1.1 du programme 156 « Gestion fiscale et financière de l'état et du secteur public local » de la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines ». Ce taux est de 98,5 % selon la prévision pour 2014.

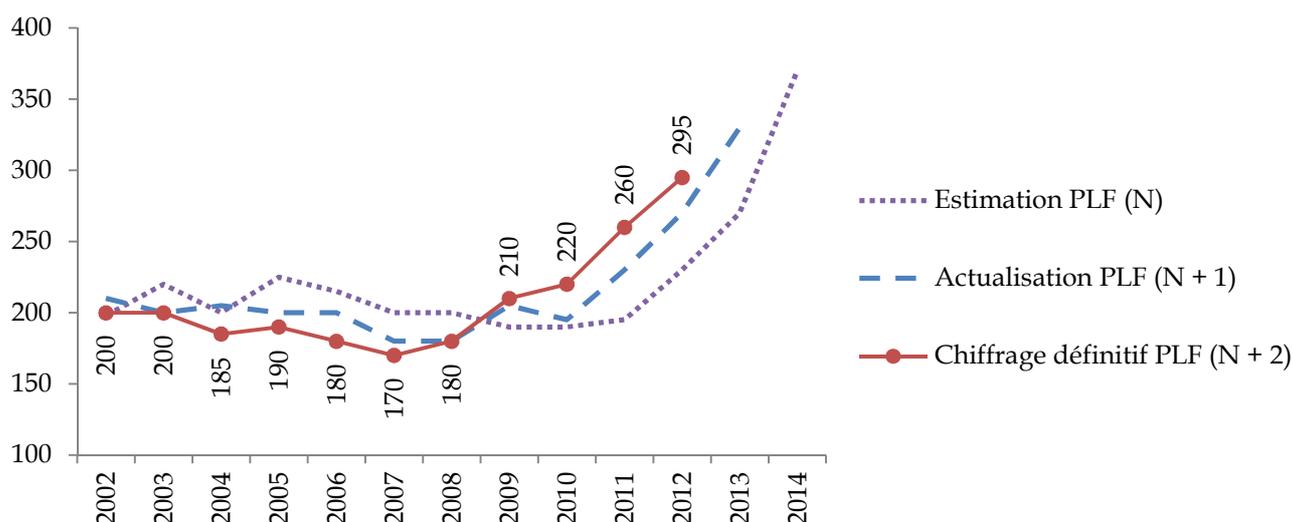
¹ Source : « Les Retraités et les retraites », édition 2014, Direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques.

La dépense fiscale n° 110103 de l'exercice 2012 a ainsi été évaluée de manière définitive à **295 millions d'euros**, ce qui équivaldrait à une dépense moyenne de **510 euros par foyer fiscal bénéficiaire**¹.

Cette méthode d'évaluation est qualifiée de « *très bonne* » dans le fascicule « Évaluations des voies et moyens » puisqu'elle est directement fondée sur des données fiscales. Toutefois, cette méthode réputée fiable ne permet pas d'anticiper l'évolution de la dépense fiscale pour l'avenir. **Des dérapages importants entre prévisions et chiffrages définitifs ont ainsi été constatés depuis 2009**. Par exemple, l'écart observé a été de 65 millions d'euros pour deux années consécutives, en 2011 et en 2012. Ce phénomène, que la Cour des comptes appelle « *dérive a posteriori de l'évaluation du coût des dépenses fiscales* », touche d'autres dispositifs².

Évolution du coût de la dépense n° 110103 (demi-part) de 2002 à 2012

(En millions d'euros)



Source : commission des finances, sur la base des réponses au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

L'administration fiscale a apporté un correctif à sa méthode pour intégrer l'aspect démographique à élaboration de ses estimations. Elle a en effet pris conscience de la nécessaire **prise en compte de l'arrivée des anciens combattants de la guerre d'Algérie dans le dispositif**. Elle reconnaît aujourd'hui que « *les générations d'anciens combattants de la guerre d'Algérie (2,8 millions d'appelés au total) ont commencé à atteindre l'âge de 75 ans. De ce fait, il peut être considéré que l'augmentation de la dépense fiscale observée en revenus 2011 sera encore observée pendant plusieurs années* ».

¹ Ils étaient 578 000 en 2012.

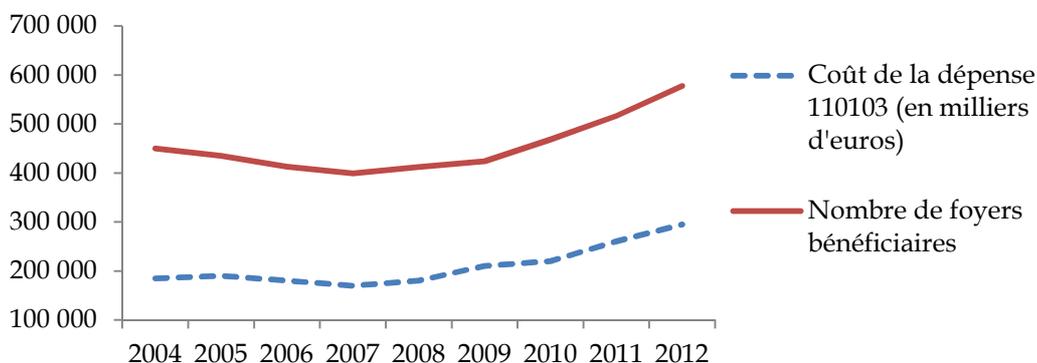
² Cf. Rapport de la Cour des comptes « Le budget de l'État en 2013 (Résultats et gestion) », page 96.

Votre rapporteur spécial s'en félicite, lui qui depuis plusieurs années attire l'attention sur ce sujet dans ses rapports budgétaires.

Pour les années 2013 et 2014, le ministère des finances a procédé à une estimation s'appuyant sur l'évolution en montant constatée entre 2011 et 2012 (+ 35 millions d'euros), ce qui a pour résultat une prévision de 330 millions d'euros pour 2013 et 370 millions d'euros en 2014. Il espère ainsi, **en l'absence d'éléments statistiques prospectifs générationnels** sur le nombre d'anciens combattants éligibles à la demi-part, réduire les écarts jusqu'alors observés. Cette technique de prévision a encore été modifiée pour les années suivantes (2015 à 2018) comme il sera vu plus loin.

En tout état de cause, cette méthode d'ajustement ne peut être qu'une solution temporaire. L'administration fiscale ne peut **faire l'impasse d'une prise en compte directe des évolutions démographiques** puisqu'il semble que l'augmentation de cette dépense soit bien directement liée à l'accroissement du nombre de personnes susceptibles de bénéficier du dispositif.

Évolution du coût de la dépense n° 110103 (demi-part) et du nombre de foyers bénéficiaires de 2004 à 2012



Source : commission des finances, sur la base des réponses au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

Enfin, il conviendrait peut-être de s'interroger sur l'échantillonnage utilisé : les **656 600 foyers** bénéficiant de la dépense fiscale n° 110103 représentent 1,8 % des 36,7 millions de foyers fiscaux existants¹. Si l'on conserve la même proportion, un échantillon de 500 000 déclarations présente **9 000 déclarations** ayant opté pour la demi-part supplémentaire (case W cochée), ce qui paraît réduit pour évaluer une dépense fiscale de plusieurs centaines de millions d'euros, compte tenu de la diversité des configurations possibles.

¹ Chiffre DGFIP - Rapport d'activité 2013.

2. Dépense n° 120126 : exonération de l'impôt sur le revenu des pensions et retraites

Les revenus concernés par cette mesure ne sont pas déclarés du fait même de l'exonération. La base imposable ne peut donc qu'être **reconstituée**. Elle l'est principalement à partir des données d'exécution et prévisionnelles de pensions fournies par **la direction du budget** et relatives aux versements effectués par l'État au titre des différents dispositifs de reconnaissance et de réparation exonérés.

L'estimation de cette dépense fiscale repose en effet en grande partie sur **le coût budgétaire des dispositifs entrant dans l'exonération**. Les montants en jeu sont les suivants :

- la retraite du combattant a coûté **823,5 millions d'euros** en 2013, pour un montant annuel d'environ **670 euros** par bénéficiaire ;

- les pensions militaires d'invalidité ont représenté **1 475,1 millions d'euros** en 2013, pour un montant annuel moyen de 5 387 euros par bénéficiaire ;

- le coût des allocations de reconnaissance a été d'environ **17 millions d'euros** en 2013, pour un montant moyen de **2 612,90 euros** par an par bénéficiaire¹.

S'agissant de la rente mutualiste, seule la majoration est versée par l'État². Cela a représenté **253,8 millions d'euros en 2013**. Le montant de la rente principale est le fruit de la capitalisation et est assumé par les mutuelles et les sociétés mutualistes. Il est déterminé à partir du montant total qui avait été versé par ces organismes en 2009 et qui serait la seule donnée connue du ministère des finances à ce jour. Ce montant est depuis revalorisé chaque année par application de l'augmentation de 1 % constatée entre 2008 et 2009. **Votre rapporteur spécial s'étonne que l'administration ne puisse disposer de données plus récentes pour procéder à son chiffrage de manière plus fiable.**

L'assiette reconstituée des revenus soumis à exonération est ensuite imposée après déduction d'un **abattement de 10 %** applicable aux revenus de remplacement, selon un **taux marginal moyen d'imposition** sur le revenu. Depuis 2008, ce taux est modulé en fonction de la nature des revenus concernés : le taux marginal moyen d'imposition des contribuables invalides pour les pensions militaires d'invalidité et le taux marginal moyen d'imposition des contribuables déclarant des pensions et retraites ou titulaires d'une carte du combattant pour les autres revenus exonérés.

¹ Estimation en projet annuel de performances pour 2014.

² Elle est avancée par les mutuelles et les sociétés mutualistes, puis remboursée par l'État sur l'exercice suivant.

Depuis 2011, les indemnisations versées au profit des orphelins de la déportation et des victimes de spoliations nazies et aux victimes d'actes de barbarie durant la deuxième guerre mondiale ont été intégrées à la base imposable reconstituée. Ces indemnisations ont représenté une charge de 88,2 millions d'euros en 2013 pour le budget de l'État. Le coût moyen par crédit-rentier de ces dispositifs est de **6 364,56 euros**¹.

Le coût budgétaire de la dépense n° 120126 est ensuite retraité par application du « *taux de paiement des impôts des particuliers* »².

La dépense fiscale n° 120126 de l'exercice 2012 a été évaluée de manière définitive à **200 millions d'euros**. Contrairement à la dépense précédente, cette dépense fiscale, qui enregistre une baisse du nombre de ses bénéficiaires au fil des ans, semble stable et ne présente **pas d'écarts entre estimation initiale et chiffrage définitif**. Toutefois, et c'est une réserve importante, l'administration fiscale prend la précaution de noter qu'il s'agit d'un « *ordre de grandeur* » dans le fascicule « Évaluations des voies et moyens ».

3. Dépense n° 100101 : déduction du revenu imposable des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant

Comme précédemment exposé, ces déductions n'apparaissent pas de manière individualisée sur la déclaration de revenus. Jusqu'au projet de loi de finances pour 2006, cette dépense fiscale n'était d'ailleurs pas chiffrée.

La base imposable est **reconstituée** à partir **des données transmises par les deux principales mutuelles** qui gèrent la rente mutualiste du combattant : la CARAC et la France mutualiste. L'administration fiscale calcule le montant total des versements effectués sur l'année en considérant que **les montants déclarés par ces deux organismes représentent 73 % des rentes versées par toutes les mutuelles**. Ce taux de 73 % est la proportion observée dans l'état récapitulatif des remboursements de la majoration de la rente versée par l'État qui est établi chaque année par le secrétariat pour l'administration du ministère de la défense sur la base des états établis par toutes les mutuelles et sociétés mutualistes concernées.

L'assiette totale reconstituée est ensuite imposée **selon un taux marginal moyen d'imposition sur le revenu**. Jusqu'au projet de loi de finances pour 2009, il s'agissait du taux marginal moyen d'imposition sur le revenu de l'ensemble des contribuables déclarant des charges en case 6DD « déductions diverses ». Une appréciation plus fine a été réalisée depuis le chiffrage définitif pour 2008 figurant dans le projet de loi de finances pour

¹ Estimation en projet annuel de performances pour 2014.

² Indicateur 1.1 du programme 156 « Gestion fiscale et financière de l'état et du secteur public local » de la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines ».

2010 en prenant en compte un **critère d'âge** et un **taux marginal moyen d'imposition sur le revenu n'excédant pas 30 %**. Le ministère des finances considère en effet que les contribuables ayant renseigné la case 6DD et ayant un taux marginal supérieur à 30 % déduisent des charges au titre des monuments historiques, et non de la rente mutualiste.

La dépense fiscale n° 100101 de l'exercice 2012 a été évaluée de manière définitive à **40 millions d'euros**. Cela équivaudrait à un versement moyen effectué en vue de la retraite mutualiste du combattant de **236,40 euros** par bénéficiaire¹.

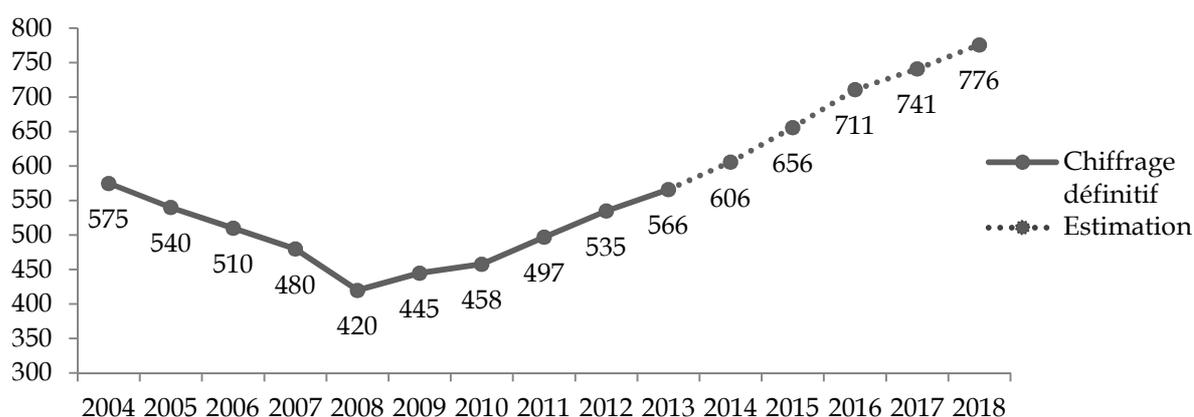
La méthode utilisée illustre à quel point le chiffrage de la dépense fiscale procède de la **construction intellectuelle** et **repose sur des hypothèses**. En l'état, aucune anomalie manifeste n'apparaît. Aucun écart n'est constaté entre estimation et chiffrage définitif. **La méthode est qualifiée de « bonne » dans le fascicule « Évaluations des voies et moyens »**.

C. UNE AUGMENTATION SPONTANÉE IMPORTANTE

On observe depuis 2009 une augmentation globale du coût de la dépense fiscale de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation ». Selon les projections établies à la demande de votre rapporteur spécial, cette hausse va se poursuivre et même s'accroître au cours des prochaines années pour atteindre plus de **775 millions d'euros en 2018**.

Évolution du coût des trois principales dépenses fiscales de la mission

(En millions d'euros)



Source : commission des finances, sur la base des réponses au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

¹ 169 200 bénéficiaires en 2012.

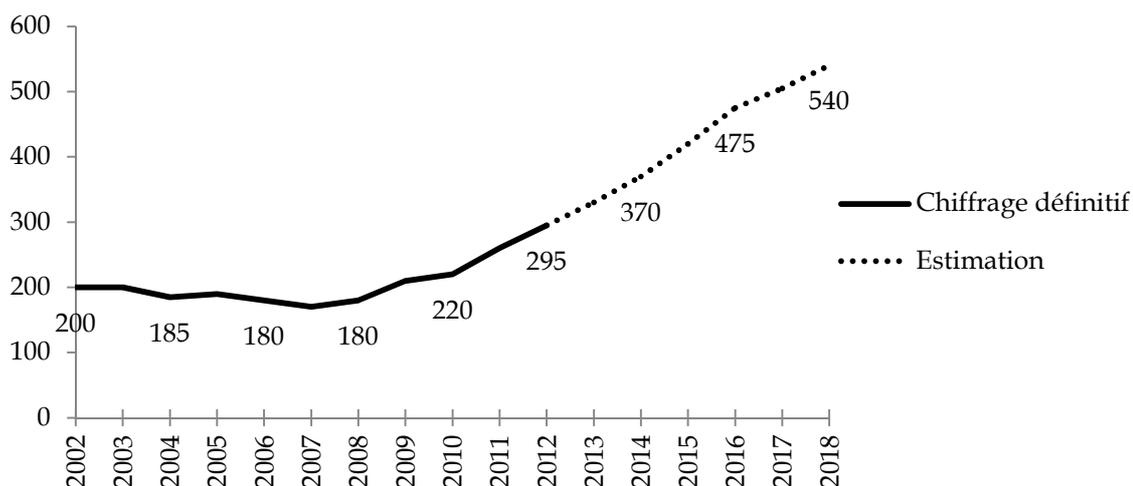
Les trois mécanismes de dépense fiscale **n'ont pas été modifiés depuis leur création**. Pour autant, il ne s'agit pas de mécanismes figés. Les titres qui y donnent accès ont fait l'objet de **conditions d'attribution assouplies**, ce qui a augmenté automatiquement le nombre de personnes susceptibles d'en bénéficier¹. Par ailleurs, le montant des pensions ou retraites éligibles aux exonérations a été augmenté, en particulier, la retraite du combattant, et les indemnisations portées par le programme 158 ont également été intégrées dans le mécanisme d'exonération sans modification législative.

Il semble toutefois que la principale cause de l'augmentation observée soit naturelle et **liée au vieillissement des titulaires de carte du combattant qui atteignent l'âge de soixante-quinze ans** et deviennent éligibles à la demi-part supplémentaire. L'augmentation du coût global de la dépense fiscale en faveur des anciens combattants qui est anticipée pour les prochaines années serait en effet exclusivement due à l'évolution spontanée de la dépense fiscale liée à la demi-part supplémentaire.

Les deux autres dépenses fiscales resteraient stables selon les prévisions du ministère des finances, avec 200 millions d'euros pour la dépense n° 120126 (exonération de pensions et retraites) et 36 millions d'euros pour la dépense n° 100101 (déduction des versements en vue de la retraite mutualiste du combattant).

Évolution de la dépense fiscale liée à la demi-part supplémentaire (n° 110103)

(En millions d'euros)



Source : commission des finances, sur la base des réponses au questionnaire par le ministère des finances et des comptes publics

¹ Par exemple, en 2014, 8 000 personnes supplémentaires pourront bénéficier de la carte du combattant au titre de la guerre d'Algérie, en application de l'article 109 de la loi de finances pour 2014 (cf. carte « à cheval »).

Le ministère des finances estime que la dépense fiscale liée à la demi-part supplémentaire **va continuer à croître au cours des cinq prochaines années** compte tenu de l'entrée dans le champ du dispositif des anciens appelés de la guerre d'Algérie. Il a revu à la hausse ses estimations. L'estimation 2015 était de 370 millions d'euros dans les réponses au questionnaire budgétaire du projet de loi de finances pour 2014 et est maintenant de 420 millions d'euros.

Faute de données permettant de connaître le nombre de titulaires de la carte du combattant éligibles au dispositif et leur année d'éligibilité, l'administration fiscale s'est contentée d'appliquer le taux d'augmentation observé entre 2010 et 2011 (soit 13 %) jusqu'en 2015, puis 6,5 % (soit la moitié) entre 2016 et 2017, pour prendre en compte la moindre mobilisation les dernières années et la sortie du dispositif de certains bénéficiaires actuels.

Il s'agit une fois encore d'une **méthode d'ajustement qui ne prend pas directement en compte l'évolution démographique** de la population bénéficiaire. Il n'y a donc pas de garantie que le correctif apporté permette d'anticiper de manière satisfaisante l'évolution de cette dépense fiscale.

D. UNE SITUATION ENCORE INSUFFISAMMENT PRISE EN COMPTE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Le ministère des finances et le secrétariat d'État aux anciens combattants et à la mémoire sont désormais sensibilisés sur la question de la dépense fiscale. Toutefois les solutions qu'ils envisagent ne semblent pas à la mesure des enjeux.

Il s'agirait tout d'abord d'**améliorer le chiffrage de la dépense n° 110103** (demi-part supplémentaire) en demandant au ministère de la défense **la transmission de données prospectives générationnelles** sur les anciens combattants de la guerre d'Algérie. Cela pourrait être réalisé *via* le logiciel KAPTA, mais nécessiterait une campagne de réactualisation de la base de données.

Par ailleurs, il serait envisagé **une réflexion sur la rente mutualiste**, qui bénéficie d'une exonération en entrée et en sortie. Le dispositif pourrait être recadré *via* une suppression de la déductibilité des versements ou une restriction des critères d'éligibilité aux seuls détenteurs de la carte du combattant, voire une baisse du plafond de majoration.

Les pistes évoquées semblent avoir un champ réduit. Il est vrai que le sujet est sensible, **les dépenses fiscales participant à la juste réparation en faveur du monde combattant**. Toutefois, compte tenu de l'ampleur de la hausse à venir, il devient nécessaire de se saisir du problème de manière globale et de ne pas se contenter de mesures pointillistes.

III. LES AMÉLIORATIONS NÉCESSAIRES POUR RATIONALISER LA DÉPENSE FISCALE

Votre rapporteur spécial formule deux séries de recommandations, les unes pour régler rapidement la question du chiffrage et du pilotage de la dépense fiscale, et les autres pour entamer une réflexion globale sur son rôle dans la mission et sur les avantages et inconvénients qu'il y aurait à la transformer en subvention budgétaire.

A. AMÉLIORER LE CHIFFRAGE ET MIEUX INTÉGRER LA DÉPENSE FISCALE DANS LE BUDGET DE LA MISSION

Le ministère des finances doit affiner ses méthodes pour évaluer et surtout piloter la dépense fiscale. Son effort pour obtenir des données démographiques générationnelles ne peut se limiter aux seuls anciens combattants de la guerre d'Algérie. **L'effort doit être poursuivi auprès de tous les titulaires de la carte du combattant et d'un titre de reconnaissance de la Nation (TRN)¹**, afin d'anticiper les entrées dans les dispositifs et de pouvoir simuler les conséquences de toutes modifications de ceux-ci. On rappellera par exemple que 61 268 cartes du combattant ont été délivrées au titre des opérations extérieures (OPEX) au 15 juillet 2013. Or aucun recensement ni actualisation n'est entrepris pour connaître cette population.

Cette recommandation a déjà été formulée par votre rapporteur spécial à l'issue de son contrôle de l'ONAC-VG en 2013. Il s'agissait de sa recommandation n° 10 : « *demander sans délai au contrôle général des armées l'établissement d'une étude mettant à jour celle réalisée en 1998 sur l'évolution prospective des ressortissants et proposant un mécanisme pérenne de mise à jour* ». Le secrétaire d'État chargé des anciens combattants informé officiellement de cette recommandation **n'y a pas donné suite à ce jour**.

Recommandation n° 1 : collecter et réactualiser les données générationnelles relatives aux titulaires de la carte du combattant et d'un titre de reconnaissance de la Nation afin de disposer d'outils fiables pour chiffrer les dépenses fiscales et faire des simulations d'évolution

Il conviendrait également de **mieux intégrer la dépense fiscale dans le budget de la mission et dans la documentation budgétaire**. Celle-ci en constitue en effet une part croissante et n'est absolument pas prise en compte dans la présentation stratégique du projet annuel de performances ou dans la présentation des actions. La dépense fiscale n'est mentionnée que dans un

¹ Les titulaires de TRN peuvent souscrire des rentes mutualistes du combattant.

tableau, sans commentaire. Or, il serait utile d'expliquer **en quoi la dépense fiscale contribue effectivement aux objectifs des programmes**. Cela suppose que **les responsables de programme soient pleinement associés** à cette démarche et conscients du rôle de la dépense fiscale dans leurs budgets.

Recommandation n° 2 : présenter et justifier la contribution des différentes dépenses fiscales à l'atteinte des objectifs des programmes de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation », au même titre que les crédits budgétaires

Dans ce cadre, une **mesure de la performance** de la dépense fiscale devrait également être envisagée. Les montants importants que représentent les différentes mesures le justifient.

Recommandation n° 3 : proposer des indicateurs qui permettraient d'intégrer les dépenses fiscales dans le dispositif de mesure de la performance de la mission

B. REPENSER LE RÉGIME DE LA DÉPENSE FISCALE EN FAVEUR DES ANCIENS COMBATTANTS

Un autre chantier, plus prospectif, semble devoir être mené, en concertation avec le monde combattant, pour **réfléchir à la place de la dépense fiscale dans la mission**, à son efficacité et aux avantages et inconvénients qu'il y aurait à transformer la dépense fiscale en subvention budgétaire.

Dans ce cadre, il est impératif que **l'évaluation** prévue par l'article 18 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 soit **mise en œuvre sans délai pour mesurer l'efficacité et l'efficacités des dépenses fiscales** de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation ». On rappellera que le rapport élaboré en 2011 par le **Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales**, dirigé par l'inspecteur général des finances honoraire Henri Guillaume, avait **attribué la note de 0 sur 3 à deux des trois principales dépenses fiscales** de la mission, les considérant inefficaces. Il s'agissait des dispositifs liés à la demi-part fiscale supplémentaire (n° 110103) et à la déduction du revenu imposable des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant (n° 100101). Il serait donc **intéressant de disposer d'une nouvelle analyse**.

Recommandation n° 4 : mettre en œuvre sans délai l'évaluation des dépenses fiscales de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation » prévue par la loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 pour mesurer leur efficacité et leur efficacité

Parallèlement, il conviendrait d'organiser **une concertation avec les associations représentatives d'anciens combattants** en vue d'une refonte du système de la dépense fiscale. Cette concertation pourrait être menée sous l'égide du secrétaire d'État chargé des anciens combattants et de la mémoire et en lien avec l'ONAC-VG qui rassemble déjà au sein du deuxième collège de son conseil d'administration les représentants des associations d'anciens combattants.

Il semble en effet opportun de **repenser les mécanismes de dépense fiscale au regard du contexte actuel et d'en vérifier la pertinence**. Ces mécanismes ne sont pas bornés dans le temps et sont donc appelés à se maintenir et produire leurs effets de manière perpétuelle. Or le contexte a changé de manière importante depuis la création de ces dispositifs qui avaient tous comme **bénéficiaires initiaux les anciens combattants de la première guerre mondiale**, les « poilus » qui avaient passé de longues années sur le front. La professionnalisation de l'armée, la durée plus brève des conflits, l'amélioration de la couverture sociale, **l'allongement de la durée de vie**, tous ces changements rendent légitime **une interrogation sur le devenir de ces mesures**.

Cette discussion serait aussi l'occasion de réfléchir à l'opportunité qu'il pourrait y avoir à **contingenter une dépense fiscale dont l'évolution spontanée est très dynamique**, par exemple, au moyen de conditions de ressources ou *via* le plafonnement, pour privilégier **les mesures d'intervention qui bénéficient de manière plus déterminante à ceux qui en ont besoin**, par exemple, en augmentant la retraite du combattant de certaines catégorie d'anciens combattants.

Les résultats de ces travaux seront utiles en vue de la préparation du projet de loi de finances pour 2016.

Recommandation n° 5 : organiser, en concertation avec les associations d'anciens combattants, une réflexion globale sur la dépense fiscale au sein de la mission et formuler des propositions de refonte avant le 1^{er} juillet 2015

EXAMEN EN COMMISSION

Réunie le mercredi 25 juin 2014, sous la présidence de M. Jean-Pierre Caffet, vice-président, la commission a entendu une communication de M. Philippe Marini, rapporteur spécial, sur la dépense fiscale en faveur des anciens combattants.

M. Philippe Marini, rapporteur spécial de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation ». – Monsieur le Président, monsieur le rapporteur général, mes chers collègues, je vais vous présenter les résultats du contrôle que j'ai mené cette année, en tant que rapporteur spécial, sur la dépense fiscale en faveur des anciens combattants. La dépense fiscale est un enjeu de pilotage des finances publiques. Elle augmente de manière importante et prend au fil des années une part grandissante dans cette mission que j'ai le plaisir de rapporter. C'est une évolution spontanée, car il n'y a aucune disposition législative nouvelle qui ait alourdi la dépense fiscale depuis 2002, année de l'exonération d'impôt sur le revenu de l'allocation de reconnaissance pour les harkis.

Le chiffrage de dépense fiscale, tous dispositifs confondus, s'établissait en 2008 à 420 millions d'euros, c'est-à-dire 12 % des crédits de paiement consommés de la mission. En 2013, il s'agirait de 566 millions d'euros, soit près de 19 % de ces crédits. Cela représente une hausse de près de 35 % et de 146 millions en six ans, alors que pendant la même période, les crédits de paiements consommés avaient baissé de 16 %. Cette hausse est appelée à se poursuivre et s'accroître, la projection donnant environ 775 millions d'euros en 2018.

La dépense fiscale de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation » comprend trois principaux dispositifs : premièrement, la demi-part supplémentaire pour les contribuables et leurs veufs ou veuves de plus de soixante-quinze ans titulaires de la carte du combattant, deuxièmement, l'exonération de l'impôt sur le revenu de la retraite du combattant, des pensions militaires d'invalidité et de divers autres dispositifs, et troisièmement, la déduction du revenu imposable des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant.

Je vais plus précisément axer ma présentation sur la demi-part supplémentaire qui est la dépense fiscale la plus importante, la plus dynamique. Cette dépense présentait un coût de 200 millions d'euros en 2002, de 295 millions en 2012 et l'estimation s'établit à 540 millions en 2018. Pourquoi ?

Rappelons que ce dispositif résulte de la loi de finances pour 1982. Il n'a pas changé depuis. Il est prévu qu'une demi-part supplémentaire de quotient familial est accordée aux contribuables âgés de plus de soixante-quinze ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre, ainsi qu'à leurs veuves ou veufs, sous la même condition d'âge. Pour bénéficier de la demi-part supplémentaire, il faut donc remplir deux conditions cumulatives : avoir plus de soixante-quinze ans et être titulaire de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre.

L'avantage de quotient familial dont bénéficient les contribuables mariés ou pacsés s'applique, dans ce domaine comme dans d'autres domaines, au niveau du foyer fiscal et ne peut excéder une demi-part. Les veuves ou veufs de personnes ayant bénéficié de la demi-part supplémentaire en bénéficient à leur tour personnellement. Cet avantage est plafonné. Le plafond est de 2 997 euros en 2014. Le coût de la demi-part supplémentaire a été évalué de manière définitive à 295 millions d'euros pour l'année 2012. Ceci équivaut à une dépense moyenne de 510 euros par foyer bénéficiaire. Il y en avait 578 000 en 2012.

On peut s'expliquer l'augmentation de la charge que représente cette dépense fiscale par l'entrée progressive dans le dispositif des anciens combattants de la guerre d'Algérie. La classe d'âge qui a eu vingt ans en 1953 et a constitué ce qu'on a appelé « des rappelés », a eu soixante-quinze ans en 2008, première année où l'augmentation est constatée après des années de baisse. L'année 2010, qui a enregistré une brusque augmentation de 44 000 nouveaux bénéficiaires, pourrait correspondre à la classe de mobilisation de 1956, massivement appelée sous les drapeaux.

Selon le ministère des finances, « les générations d'anciens combattants de la guerre d'Algérie (2,8 millions d'appelés au total) ont commencé à atteindre l'âge de 75 ans. De ce fait, il peut être considéré que l'augmentation de la dépense fiscale observée en revenus 2011 sera encore observée pendant plusieurs années ».

À vrai dire, avant que nous nous y intéressions, ceci n'avait fait l'objet d'aucune anticipation, ce qui explique les écarts très importants constatés depuis 2009 entre estimation initiale et chiffrage définitif. Par exemple, l'écart observé a été de 65 millions d'euros pour deux années consécutives, en 2011 et 2012. Constatant ces écarts importants, l'administration affine sa méthodologie, mais se repose toujours sur des conventions, faute de données statistiques. Elle estime désormais qu'en 2018, le coût de la demi-part supplémentaire sera de 540 millions d'euros, soit plus du double du coût de l'exercice 2011.

Malgré le contexte budgétaire contraint, aucune réforme du régime de la dépense fiscale en faveur des anciens combattants n'est actuellement envisagée. Les marges de manœuvre évoquées par le ministère des finances sont les suivantes : premièrement, améliorer le chiffrage de la dépense liée à

la demi-part fiscale en demandant au ministère de la défense la transmission de données prospectives générationnelles sur les anciens combattants de la guerre d'Algérie, ce qui pourrait être fait *via* le logiciel KAPTA déjà mis en place pour la gestion des cartes et des titres ; deuxièmement, réfléchir à un recadrage des dispositifs relatifs à la rente mutualiste qui bénéficie d'exonérations à l'entrée et à la sortie, par exemple en supprimant la déductibilité des versements ou en restreignant les critères d'éligibilité.

À mon sens, ces pistes demeurent limitées. Il est vrai que le sujet est sensible. 578 000 foyers sont concernés et les dépenses fiscales participent à la juste réparation en faveur du monde combattant. Ceci étant dit, nous ne pouvons non plus nous contenter de constater les effets de l'évolution spontanée de la dépense fiscale, sans essayer de mettre au point un pilotage, sinon sans insérer ce sujet dans une réflexion plus globale sur l'évolution, le contingentement de la dépense fiscale dans son ensemble.

Peut-être est-il nécessaire d'ouvrir deux chantiers, l'un pour régler rapidement la question du chiffrage et du pilotage de la dépense fiscale. Dans ce cadre, le ministère des finances en premier lieu devrait affiner ses méthodes pour évaluer et surtout piloter la dépense fiscale. Son effort pour obtenir des données démographiques prospectives ne peut se limiter aux seuls anciens combattants de la guerre d'Algérie. Cet effort doit être poursuivi auprès de tous les titulaires de carte, afin d'anticiper les entrées dans les dispositifs et de simuler les conséquences de toutes modifications de ceux-ci. Rappelons que 61 268 cartes du combattant ont été délivrées au titre des opérations extérieures (OPEX) au 15 juillet 2013. Toutes ces personnes atteindront soixante-quinze ans un jour et bénéficieront dès lors de la demi-part. Aucun recensement ni actualisation n'est fait pour connaître cette population.

Ceci faisait déjà partie des recommandations formulées l'an dernier lors de mon contrôle sur l'Office national des anciens combattants et victimes de guerre (ONAC-VG). Le ministre chargé des anciens combattants avait été informé officiellement de cette recommandation, mais n'y a pas donné suite.

En second lieu, il conviendrait de mieux intégrer la dépense fiscale dans le budget de la mission et dans la documentation budgétaire. Celle-ci en constitue en effet une part croissante et n'est absolument pas prise en compte dans la présentation stratégique du projet annuel de performance ou dans la présentation des actions. La dépense fiscale n'est mentionnée que dans un tableau et sans commentaire. Or, il serait utile d'expliquer en quoi la dépense fiscale contribue aux objectifs des programmes. J'attends plus de détail que la simple mention « *aider les anciens combattants* », qui est l'objectif mentionné actuellement et qui est une expression assez minimaliste.

Il me semble qu'une réflexion sur la manière de mesurer la performance de la dépense fiscale devrait également être menée. On ne peut

à mon sens consacrer aujourd'hui 566 millions d'euros à une mission sans essayer d'en vérifier la performance.

Un autre chantier, plus prospectif, me semble devoir être mené, en concertation avec le monde combattant, pour réfléchir notamment au poids de la dépense fiscale dans la mission et aux avantages et inconvénients qu'il y aurait à transformer, ne serait-ce que partiellement, la dépense fiscale en subvention budgétaire.

Dans ce cadre, deux réflexions par lesquelles je termine. Premièrement, je demande la mise en œuvre sans délai de l'évaluation prévue par l'article 18 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017 pour mesurer l'efficacité et l'efficacités des dépenses fiscales de la mission « Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation ». Je rappelle qu'un rapport élaboré en 2011 par le Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, que dirigeait alors l'inspecteur général des finances honoraire Henri Guillaume, avait attribué la note de 0 sur 3 à deux des trois principales dépenses fiscales de la mission, les considérant inefficaces, en fonction des raisonnements qui étaient les siens bien entendu. Il s'agissait des dispositifs liés à la demi-part fiscale supplémentaire et à la déduction du revenu imposable des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant. À mon sens, nous pourrions reprendre cette analyse.

Par le passé, nous avons demandé deux fois dans des lois de finances au Gouvernement de remettre un rapport sur l'opportunité de transformer les dépenses fiscales en faveur de l'outre-mer en subventions budgétaires. Ce rapport n'a jamais été remis. Il est des rapports ou des idées qui brûlent les doigts de leurs auteurs. Or un jour ou l'autre, il faudra bien entrer dans ces débats, que ce soit pour l'outre-mer, que ce soit pour les anciens combattants.

Deuxièmement, je suggère l'organisation d'une concertation avec les associations représentatives d'anciens combattants en vue de la refonte du système de la dépense fiscale. Il semble opportun d'adapter ces dispositifs au contexte actuel, de réfléchir en fonction de la professionnalisation de l'armée, d'une couverture sociale meilleure, d'une durée plus brève des conflits. Est-ce qu'il est indispensable, même s'il s'agit d'enjeux à moyen, voire à long terme, de laisser le régime vivre et apporter chaque année des demi-parts supplémentaires à des gens qui ont pu s'engager beaucoup plus récemment que la guerre d'Algérie. Peut-être faudrait-il au minimum que la population soit délimitée, peut-être pourrait-on aussi, mais je le dis très timidement, regarder les conditions, par exemple de ressources.

Une telle discussion pourrait permettre de réfléchir à l'opportunité de contingenter la dépense fiscale (notamment, au moyen de conditions de ressources) pour favoriser les mesures d'intervention directes qui bénéficient de manière plus décisive à tous ceux qui en ont réellement besoin, par

exemple, en améliorant la couverture sociale, en augmentant éventuellement la retraite du combattant pour certains publics qui seraient plus précisément ciblés.

Voilà les quelques considérations que je voulais vous livrer, en souhaitant que la question de la dépense fiscale soit examinée en profondeur, pour qu'elle ne soit plus subie, pour qu'elle fasse l'objet un jour de réels choix budgétaires et d'un pilotage. Je crois que sur une mission comme les anciens combattants, si l'on s'abstient de regarder cette masse que constitue la dépense fiscale et qui est celle qui évolue le plus vite, on risque de passer à côté de l'essentiel.

Je vous remercie de votre attention.

M. Jean-Pierre Caffet, président. – Merci pour cette présentation complète mais également préoccupante.

M. François Marc, rapporteur général. – Je remercie Philippe Marini pour cet exposé détaillé et sans tabou sur un sujet sensible. Nous sommes tous, dans le cadre de nos fonctions respectives, amenés à participer aux assemblées annuelles des anciens combattants. Nous savons que nos compatriotes qui ont accomplis ces missions au service de la France sont vigilants quant à la reconnaissance qu'ils attendent de la part de la Nation. Les questions posées sont certainement tout à fait judicieuses et appellent une réflexion sur la performance du dispositif en question.

Je me rallie tout à fait à la préconisation qui est faite, car il faut examiner cette dépense fiscale, comme toutes les autres d'ailleurs, et je m'associe aux conclusions de notre rapporteur spécial.

M. François Trucy. – Je me rappelle l'état d'esprit pendant la guerre d'Algérie. Plus que les efforts à produire et les dangers, c'est la question du temps qui préoccupait les appelés. J'ai fait vingt-huit mois et je ne m'en suis pas plus plaint que les autres. Mais je sais que lorsqu'on a fait cet effort-là, on en demande de la reconnaissance et souvent des décorations. Par contre, je suis parfaitement le rapporteur Marini : s'il y a un avantage financier représentant un coût fiscal important, il faut le soumettre à des conditions de ressources. Cela est vrai d'ailleurs de toute mesure fiscale spéciale, sortant du cadre ordinaire. J'ai vu tout au long de ma longue carrière des aberrations, y compris au niveau local, lorsqu'on ne tenait pas compte des différences de ressources et qu'on gaspillait beaucoup d'argent sans en obtenir de reconnaissance particulière.

M. Jean Germain. – Il y a deux sujets dans ce que nous a exposé Philippe Marini. Tout d'abord, l'écart entre la prévision et la réalité de la dépense : vous nous l'aviez d'ailleurs déjà dit l'année dernière, lors de la présentation de votre rapport sur la mission. Je rappelle que la dépense fiscale de la mission « Anciens combattants » augmente mais que les autres crédits diminuent. Des mesures ont déjà été proposées, comme la diminution de 20 % sur la partie mutualiste. C'est un sujet important, mais c'est

également un sujet délicat. Au départ les choses avaient été faites pour des personnes qui avaient fait quatre, cinq, six ans de service militaire – avec les conséquences que l’on imagine sur leur carrière, quel que soit leur niveau de fortune. Je ne parle pas seulement de la première guerre mondiale : il y a des gens qui ont fait leur service militaire en 1936, qui ont été libérés en 1939, qui ont fait la guerre jusqu’en 1940 et qui ont ensuite été dans la Résistance. Et ce n’est pas une question de revenus. Il y a des gens comme Emmanuel d’Astier de la Vigerie qui ont été de grands résistants, il y a des gens modestes qui ont été collaborateurs. L’inverse a aussi existé. Sur la guerre d’Algérie, on a moins de recul. Faire de la technocratie là-dessus, je crois que c’est difficile.

L’autre sujet est qu’on est passé d’un service militaire pour tous à une armée professionnelle. Cela change les choses. La question se pose de ces avantages qui vont désormais à des personnes qui ont fait le choix de l’armée professionnelle. De plus, tous les militaires ne sont pas exposés aux mêmes risques. Les gens qui sont allés en opération, par exemple sur la frontière entre le Liban et Israël, attendent que cela soit reconnu. Ils demandent à être distingués des autres militaires. Je suis opposé à toute réfaction des avantages des personnes qui ont participé à des opérations, dans le cadre de leur service militaire, au nom de la Nation française. Je suis peut-être très rétrograde, mais je suis de ceux qui sont convaincus que cela a été une grave erreur de supprimer totalement le service militaire. Plus aucun internat, plus de service militaire, dans ces conditions comment réussir la mixité sociale ... Comme, en plus, les gens ne vivent pas dans les mêmes lieux et n’ont pas les mêmes logements, c’est compliqué. Pour les militaires de carrière, c’est un autre sujet. Voilà mon opinion et, comme dirait un humoriste, je la partage. Je m’avancerais là-dedans avec une grande prudence.

M. Philippe Marini, rapporteur spécial. – La question est posée : à quoi doit servir l’outil fiscal ? Souvenez-vous, nous avons eu un débat analogue – et à vrai dire assez cruel – sur la demi-part des veuves. L’outil fiscal est-il destiné à apporter une reconnaissance de la Nation à des personnes qui ont exercé des missions que l’on va considérer comme d’intérêt général ? Ou bien l’outil fiscal n’est-il qu’un moyen de répartition des ressources et des charges, d’intervention au bénéfice des plus faibles dans la société ? Nous sommes face à une politique mixte, ce qui nous met parfois mal à l’aise. Au demeurant, nous pouvons aussi transposer ce débat à la politique familiale, notamment au sujet du plafonnement du quotient familial. J’entends des personnes invoquer la famille, la démographie, l’avenir du pays, la morale, etc. Je les écoute toutes volontiers, mais j’écoute aussi ceux qui disent que cet avantage n’a pas la même portée selon les ressources globales du foyer et qu’il n’est pas totalement illogique de le plafonner. S’agissant de la demi-part des anciens combattants, raisonnera-t-on un jour de la même manière ? Il y a déjà un plafonnement, mais un ministre des finances ne sera-t-il pas un jour tenté de réguler ce plafond, de revoir les conditions d’entrée dans le dispositif ? Quand on a fixé, en 1982,

l'âge de soixante-quinze ans, l'espérance de vie n'était pas la même. C'était une excellente mesure qui ne coûtait pas cher. Ne faudrait-il pas se remettre dans les conditions de 1982 et s'adapter à la progression de l'espérance de vie ? Il y a une réflexion à avoir. J'ai été très prudent dans mes recommandations. Nous avons un peu avancé en termes de prévisibilité de la dépense. Pourquoi y avait-il de tels écarts ? Parce que le sujet était un peu tabou. La mission de contrôle nous a permis de mieux explorer cette question.

À l'issue de ce débat, la commission donne acte de sa communication à M. Philippe Marini, rapporteur spécial, et en autorise la publication sous la forme d'un rapport d'information.