

# **Les dépenses fiscales**

---

Note d'analyse  
de l'exécution budgétaire

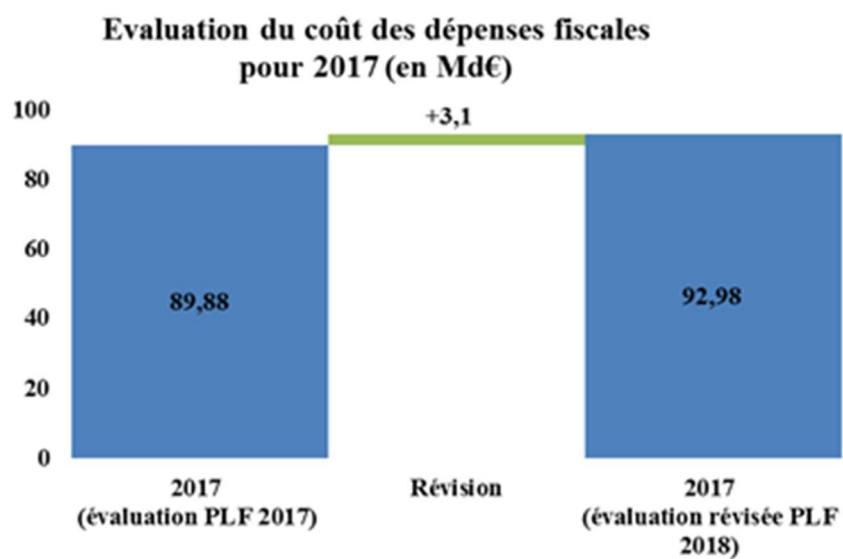
2017

## Infographie

### Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2016 (Md€)

	Évaluation du PLF 2016	Évaluation révisée du PLF 2017	Écart
<b>Coût total</b>	<b>89,88</b>	<b>92,98</b>	<b>+ 3,1</b>

Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF 2017 et 2018



Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2017 et 2018, retraitement Cour des comptes

## Synthèse

### Les dépenses de 2017 et la gestion des crédits

**Le coût des dépenses fiscales en 2017 est évalué à 92,98 Md€, selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2018. Ce montant est supérieur de 3,1 Md€ à celui publié un an auparavant dans le PLF pour 2017, qui s'établissait à 89,88 Md€.**

Cette révision du coût global des dépenses fiscales en 2017 résulte :

- d'écarts de prévision de l'évolution spontanée des dépenses fiscales, à hauteur de 2,19 Md€ ;
- de changements de méthode de chiffrage de certains dispositifs, à hauteur de 0,84 Md€ ;
- de mesures nouvelles adoptées par amendement à la loi de finances pour 2017 et en loi de finances rectificative pour 2016, à hauteur de 0,07 Md€.

**Le coût des dépenses fiscales progresse de 5,37 Md€ entre 2016 et 2017.** Le dynamisme du CICE n'en explique que les deux tiers.

Les dispositifs de maîtrise des dépenses fiscales prévus par la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques (LPPF) pour 2014 – 2019 comprennent des plafonds indicatifs. **En 2017, le dépassement constaté du plafond des dépenses fiscales s'est élevé à 3,2 Md€. Les dépassements continus au cours des exercices 2015, 2016 et 2017 ne se sont traduits par aucune mesure d'ajustement.** La LPPF 2018 - 2022 amplifie cette renonciation en mettant en place un mécanisme de plafonnement non opérant, puisque placé près de 20 Md€ au-dessus du niveau actuel des dépenses fiscales.

Outre la fixation de plafonds, les pouvoirs publics ont cherché, depuis 2013, à contenir le coût des dépenses fiscales par l'organisation de conférences fiscales. La discussion conjointe des crédits budgétaires et des dépenses fiscales devait permettre d'assurer une cohérence entre ces deux leviers de politiques publiques et, dans un souci de rationalisation, de conduire à la suppression d'un certain nombre de dispositifs.

Bien que cette démarche soit positive, ses résultats sont particulièrement décevants dans les faits.

**L'implication de l'administration est réduite et les propositions de modifications ou de suppressions de dépenses fiscales sont pratiquement inexistantes, faute notamment d'une évaluation suffisante.**

Par ailleurs, comme les années précédentes, **la Cour fait le constat d'une articulation insuffisante entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques** auxquelles elles sont censées concourir.

**La stratégie de pilotage déployée est lacunaire et souffre d'un défaut d'appropriation : les règles et les plafonds ne sont pas respectés, les effets concrets des dispositifs sont souvent méconnus voire s'avèrent en contradiction avec les objectifs des politiques publiques auxquels ils sont rattachés, seuls certaines dépenses sont évaluées et les outils de mesure et de suivi déployés pour contrôler leur efficacité sont défectueux.**

L'action menée pour évaluer et réduire en conséquence les dépenses fiscales doit être relancée.

---

## **Les recommandations de la Cour**

---

### **Le suivi des recommandations formulées au titre de la gestion 2016**

---

La Cour avait formulé trois recommandations au titre de l'année 2016, qui n'ont pas été mises en œuvre :

*Recommandation n°1 : réaliser, sur la période couverte par la prochaine LPFP, une évaluation exhaustive des dépenses fiscales.*

Cette recommandation, introduite en 2014 et reformulée depuis, invitait l'administration à procéder, comme le prévoyait la LPFP 2012 – 2017, à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales au cours des cinq années de la loi de programmation. Elle avait fait l'objet d'une mention dans le référé du premier président de la Cour des comptes du 19 juillet 2017, adressé au ministre de l'action et des comptes publics, relatif aux 50 recommandations des notes d'exécution budgétaire susceptibles d'être mises en œuvre dans la prochaine loi de finances.

L'administration indique que l'article 20 de la LPFP 2018 – 2022 privilégie le principe d'une limitation dans le temps, de quatre ans, pour toute nouvelle dépense fiscale. Elle note qu'une telle disposition permet de fixer une échéance d'évaluation, à l'approche de la date d'extinction du dispositif, afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction éventuelle au Parlement.

La Cour reconduit, en l'actualisant, sa recommandation eu égard aux carences des dispositifs d'évaluation et à la méconnaissance de l'impact de nombreuses dépenses fiscales, qui invalident toute ambition de pilotage.

*Recommandation n°2 : compléter les documents budgétaires (PAP et RAP) en précisant les objectifs auxquels concourent les dépenses fiscales rattachées au programme et en justifiant la prévision du coût des plus significatives.*

L'administration se limite à répondre que l'article 51 de la LOLF ne prévoit pas explicitement de classer les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent. Elle indique que la direction du budget, en plus de l'estimation du montant des dépenses fiscales, communique nonobstant, à titre indicatif, certains éléments complémentaires tels que la méthode et la fiabilité du chiffrage, les dates de début et de fin d'applicabilité, la référence au CGI et l'objectif de la mesure.

Considérant que le classement des mesures en fonction des objectifs des programmes et la justification des prévisions de coût des dispositifs les plus significatifs doivent contribuer à la réflexion d'ensemble sur les crédits budgétaires et les dépenses fiscales qui participent à une même politique publique, la Cour reconduit sa recommandation.

*Recommandation n°3 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt soumis aux plafonds de la LPFP.*

Cette troisième recommandation, introduite en 2015, invitait l'administration à formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt soumis au plafond de la LPFP. Comme pour l'exercice 2016, la direction de la législation fiscale indique qu'elle partage la recommandation de la Cour sur la nécessité de documenter davantage le champ et l'évolution des dépenses fiscales soumis au plafond de la LPFP. La recommandation n'a cependant pas été mise en œuvre, ce qui justifie son maintien.

---

### Les recommandations formulées au titre de la gestion 2017

---

La Cour formule trois recommandations au titre de l'année 2016 :

*Recommandation n°1 : réaliser, sur la période couverte par la LPFP 2018 – 2022, une évaluation exhaustive des dépenses fiscales (recommandation reconduite).*

*Recommandation n° 2 : compléter les documents budgétaires (PAP et RAP) en précisant les objectifs auxquels concourent les dépenses fiscales rattachées au programme et en justifiant la prévision du coût des plus significatives (recommandation reconduite).*

*Recommandation n° 3 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt soumis aux plafonds de la LPFP (recommandation reconduite).*

## Sommaire

<b>Infographie .....</b>	<b>2</b>
<b>Synthèse .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Les dépenses fiscales sont chiffrées à 93 Md€ en 2017, en progression constante depuis 2011 .....</b>	<b>10</b>
1.1 Le PLF pour 2018 révisé à la hausse de 3,19 Md€ la prévision du coût des dépenses fiscales en 2017.....	10
1.1.1 La révision du coût des dépenses fiscales pour 2017 s'explique par le dynamisme de nombreux dispositifs ...	12
1.1.2 Les changements de méthode de chiffrage participent pour 0,9 Md€ à hausse du coût des dépenses fiscales....	14
1.1.3 Les mesures nouvelles n'ont eu qu'un impact limité.....	14
1.2 Les dépenses fiscales sont fortement concentrées.....	15
1.3 Le coût des dépenses fiscales augmente depuis 2011 .....	19
1.3.1 Le montant des dépenses fiscales a essentiellement augmenté sous l'effet du CICE .....	20
1.3.2 Les dépenses fiscales hors CICE reprennent également leur progression .....	21
1.4 Les dépenses fiscales d'un faible coût budgétaire sont nombreuses et hétérogènes.....	23
<b>2. Les outils de pilotage existants n'ont pas été utilisés pour maîtriser les dépenses fiscales .....</b>	<b>24</b>
2.1 Le dépassement des plafonds votés en LPFP ne donne lieu à aucune action correctrice.....	24
2.2 Les conférences fiscales, un processus largement inopérant pour maîtriser les dépenses fiscales .....	27
<b>Les conférences fiscales .....</b>	<b>27</b>
2.3 Les évaluations ne permettent pas un pilotage efficace des dépenses fiscales .....	29
<b>Le comité de suivi du CICE s'efforce d'en évaluer l'impact.....</b>	<b>29</b>
2.3.1 L'objectif d'évaluation a été revu à la baisse dans les LPFP successives.....	30
2.3.2 Les évaluations prévues n'ont pas été conduites.....	30
2.3.3 La connaissance des dispositifs est défaillante .....	33
2.4 L'articulation entre dépenses fiscales et politiques publiques est mal assurée.....	37

<b>3. Les recommandations de la Cour.....</b>	<b>42</b>
3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2016.....	42
3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2017 .....	42



## Introduction

Selon le tome II de l'annexe *Voies et moyens* des projets de lois de finances, les dépenses fiscales se définissent comme « *les dispositions fiscales dérogatoires induisant un coût pour le budget de l'État* ».

Dans chaque PLF, le tome II de l'annexe *Voies et moyens* présente l'ensemble des dépenses fiscales, ainsi qu'une évaluation de leur coût<sup>1</sup> pour l'année écoulée, l'année en cours et l'année à venir, au chapitre « Chiffrage des dépenses fiscales ». Les dépenses fiscales au titre d'une année sont donc évaluées de manière exhaustive à trois reprises, dans le PLF de l'année puis dans les deux PLF suivants. Elles ne font pas l'objet d'une évaluation actualisée en cours de gestion.

Les dépenses fiscales de l'année 2017 ont ainsi été évaluées à deux occasions, dans les PLF pour 2017 et pour 2018<sup>2</sup>. L'exécution des dépenses fiscales en 2017 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 457 allègements de charges fiscales pour les contribuables recensés dans l'annexe au PLF pour 2018 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État dont le coût est chiffré à 92,98 Md€.

---

<sup>1</sup> À l'exception de celles jugées non chiffrables ou dont le coût est inférieur à 0,5 M€.

<sup>2</sup> Elles le seront pour la troisième et dernière fois dans le PLF pour 2019.

## 1. Les dépenses fiscales sont chiffrées à 93 Md€ en 2017, en progression constante depuis 2011

### 1.1 Le PLF pour 2018 révisé à la hausse de 3,19 Md€ la prévision du coût des dépenses fiscales en 2017

Le PLF pour 2017 estimait à 89,88 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2017. Dans le PLF pour 2018, ces dépenses sont réévaluées à 92,98 Md€, soit une hausse de 3,1 Md€.

**Tableau n° 1 : Évaluation du coût des dépenses fiscales pour 2017**

en Md€	Évaluation PLF pour 2017	Évaluation révisée PLF pour 2018	Écart
<b>Total</b>	<b>89,88</b>	<b>92,98</b>	<b>+ 3,1</b>

Source : PLF pour 2017 et 2018

Depuis 2015, le chiffrage du coût des dépenses fiscales en année  $n$  est systématiquement sous-évalué, en moyenne de 2,64 Md€, comparé au chiffrage en année  $n + 1$ .

S'agissant du chiffrage en  $n + 2$ , les données pour 2017 ne sont pas encore connues. En revanche, en 2015 comme en 2016, le chiffrage du coût définitif en PLF pour  $n + 2$  avait encore progressé comparé à celui du PLF pour  $n + 1$ , conduisant à une estimation finale du coût des dépenses fiscales pour 2015 supérieure de 3,8 % aux chiffrages du PLF pour 2015 et, pour 2016, supérieure de 5,1 % au chiffrage du PLF pour 2016.

**Tableau n° 2 : Écarts de chiffrage du coût des dépenses fiscales d'un PLF à l'autre depuis 2015**

En Md€	2015	2016	2017
chiffrage année $n$	81,93	83,37	89,88
révision année $n+1$	+ 2,42	+ 2,39	+ 3,1
révision année $n+2$	+ 0,75	+ 1,86	nc
écart total d'estimation	+ 3,17	+ 4,25	nc
chiffrage final	<b>85,1</b>	<b>87,62</b>	nc

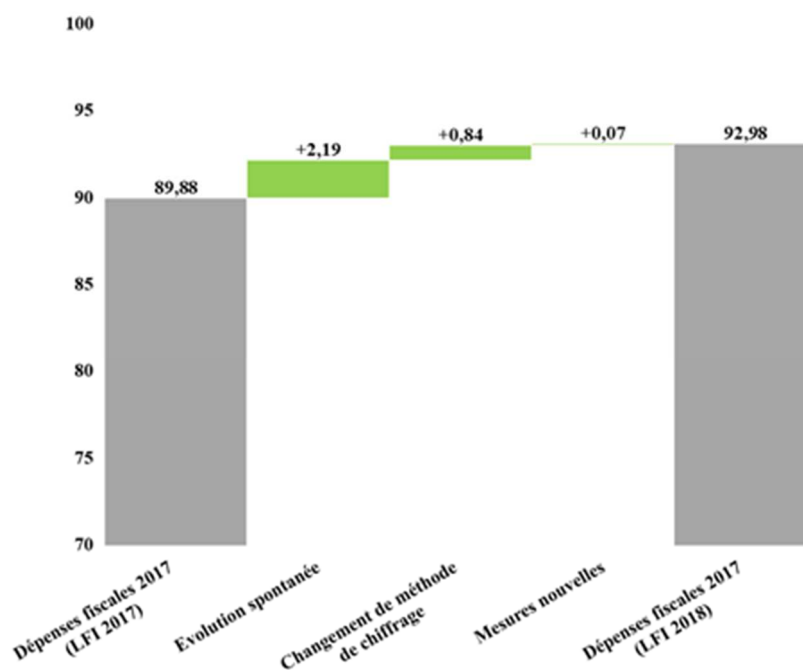
Source : PLF pour 2015, 2016, 2017 et 2018

La révision à la hausse du coût des dépenses fiscales pour 2016 dans le PLF pour 2017 provenait principalement de mesures nouvelles, introduites après le dépôt du PLF pour 2016, à hauteur de 1,71 Md€.

La révision à la hausse du coût des dépenses fiscales pour 2017 opérée dans le PLF pour 2018 est de nature différente. Elle résulte, avant tout, d'écarts de prévisions de l'évolution spontanée de certaines dépenses fiscales, qui s'élèvent à 2,19 Md€.

Hors dynamisme des dépenses fiscales, la progression de 0,91 Md€ du chiffrage de leur coût entre le PLF pour 2017 et le PLF pour 2018 s'explique, pour l'essentiel (0,84 Md€), par des changements de méthode de chiffrage de certains dispositifs. Les mesures nouvelles adoptées par voie d'amendement de loi de finances pour 2017 et en loi de finances rectificative pour 2016 y contribuent marginalement, à hauteur de 0,07 Md€.

**Graphique n° 1 : Décomposition de la hausse du chiffrage du coût des dépenses fiscales en 2017 (Md€)**



Source : PLF pour 2017 et 2018, retraitement Cour des comptes

### 1.1.1 La révision du coût des dépenses fiscales pour 2017 s'explique par le dynamisme de nombreux dispositifs

L'évolution spontanée des dépenses fiscales est à l'origine de l'essentiel de la hausse observée entre le chiffrage du PLF pour 2017 et celui du PLF pour 2018 (2,19 Md€, soit 70,6 % de la progression). Ce montant résulte d'ajustements de sens contraires.

L'estimation du coût de 128 dépenses fiscales a été revue à la hausse entre le PLF pour 2017 et le PLF pour 2018, pour un total de 4,75 Md€. Les principales sous-estimations en PLF pour 2017 concernent :

- Le CICE (n° 210324), dont l'évaluation du coût pour 2017 a été revue à la hausse de 681 M€ entre les 15,77 Md€ estimés en PLF pour 2017 et les 16,45 Md€ estimés en PLF pour 2018;

#### Un CICE plus dynamique que prévu

Le dynamisme du CICE en 2017 (+ 4,3 % entre les estimations de chiffrage effectuées en PLF pour 2018 et celles du PLF pour 2017) s'explique en premier lieu par une augmentation de l'estimation du taux de recours total, à la suite de l'observation des déclarations de créances.

Le chiffrage a également été rectifié conformément à la progression de la masse salariale en 2016.

Les clés de consommation du crédit d'impôt ont également été revues à la hausse, l'administration ayant constaté de nouvelles consommations effectives.

Le montant de CICE budgétaire estimé pour 2017 se décompose en 1 Md€ de « CICE-IR » et 15,5 Md€ de « CICE-IS », dont environ 12,5 Md€ de créances imputées au titre de 2014 - 2016 et 3 Md€ de créances restituées au titre de 2013.

La créance de CICE au titre des rémunérations versées en 2017, qui pourra être imputée les années suivantes par les entreprises, est évaluée à près de 23 Md€.

En 2017, le coût estimé du CICE représente 17,7 % de l'ensemble des dépenses fiscales.

- La taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets (n° 320139), dont l'estimation du coût est passée de 300 M€ dans le PLF pour 2017 à 660 M€ dans le PLF pour 2018, soit une hausse de 360 M€.
- La réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou organismes d'intérêt général (n° 210309), dont le coût

estimé dans le PFL pour 2017 (680 M€) a été revu à la hausse de 310 M€ dans le PLF pour 2018 (990 M€).

- Le coût lié aux taux réduits de contribution au service public de l'électricité pour l'électricité consommée par des personnes exploitant des installations industrielles électro-intensives (n° 820203) a également été revu à la hausse<sup>4</sup>. L'estimation de la dépense en PLF pour 2018 (561 M€) est révisée de 241 M€ comparé à celle effectuée en PLF pour 2017 (320 M€)
- De même, le coût du taux à 10 % pour la TVA applicable aux ventes à consommer sur place (n° 730221) a été revu à la hausse de 10 %, soit 215 M€, entre l'estimation du PLF pour 2017 (2,4 Md€) et celle du PLF pour 2018 (2,62 Md€).

À l'inverse, l'estimation du coût de 110 dispositifs a été revu à la baisse, pour un total de - 2,56 Md€. Les principales révisions concernent :

- La déduction exceptionnelle de 40 % du prix de revient de certains biens limitativement énumérés, pratiquée sur la durée normale d'utilisation du bien (n° 210204, dit « suramortissement Macron ») est beaucoup moins dynamique dans l'estimation du PLF pour 2018 (450 M€) que dans celle du PLF pour 2017 (1,02Md€), soit une révision du chiffrage à la baisse de 570 M€.
- Le coût des déductions de l'IR des dépenses de réparation et d'amélioration (n° 130201) a également été revu à la baisse de 205 M€ entre l'estimation du PLF pour 2017 (1,56 Md€) et celle du PLF pour 2018 (1,36 Md€).
- Le taux réduit de TICPE au profit des installations intensives en énergie et exerçant une activité considérée comme exposée à un risque important de fuite carbone (n° 800211), dont le coût en 2017 était estimé à 220 M€ dans le PLF pour 2017 a été revu à la baisse de 202 M€, et est estimé à 18 M€ dans le PLF pour 2018.
- Les exonérations d'impôts locaux en faveur des personnes âgées ou de condition modeste (n° 050101) ont également connu une évolution spontanée à la baisse, non expliquée par l'administration. Leur chiffrage passe de 203 M€ en PLF pour 2017 à 26 M€ en PLF pour 2018, soit une diminution de 177 M€.

---

<sup>3</sup> Seuls les coûts 2015 et 2016 avaient été chiffrés en PLF pour 2017. Le coût pour 2017 avait alors été déduit en PLF pour 2017 du dernier coût chiffré, soit 300 M€ en 2016.

<sup>4</sup> Le coût final de ces dépenses est notamment majoré par de nombreuses demandes de remboursement déposées *a posteriori*.

### **1.1.2 Les changements de méthode de chiffrage participant pour 0,9 Md€ à hausse du coût des dépenses fiscales**

Les changements de méthode de chiffrage ont contribué à hauteur de 0,91 Md€ à la hausse de l'estimation du coût des dépenses fiscales effectuée par le PLF pour 2018. Ils concernent trois dispositifs :

- Le principal changement de méthode de chiffrage a trait au taux réduit de TVA à 2,1 % applicable à la contribution à l'audiovisuel public (n° 740106), dont l'estimation par l'administration fiscale est passée de 210 M€ en PLF pour 2017 à 650 M€ en PLF pour 2018, soit une hausse de 440 M€ intégralement liée à un changement de méthode<sup>5</sup>.
- L'évolution du chiffrage de coût du taux réduit de TVA de 5,5 % pour certaines opérations de travaux (n° 730210) explique pour 250 M€ l'écart entre l'estimation du PLF pour 2017 (18 Md€) et celle du PLF pour 2018 (21,55 Md€).
- S'agissant de l'IS, la principale évolution concerne les exonérations s'appliquant aux organismes HLM et OPAC, dont le coût croît de 1 Md€ à 1,22 Md€ et dont 150 M€ sont imputables à un changement de méthode de chiffrage<sup>6</sup>.

La fiabilité des méthodes de chiffrage est par ailleurs limitée et fait l'objet d'un traitement en annexe n° 1.

### **1.1.3 Les mesures nouvelles n'ont eu qu'un impact limité**

Les mesures nouvelles adoptées après la publication du projet de loi de finances initiale, par voie d'amendement en loi de finances pour 2017 et en loi de finances rectificative pour 2016 ont contribué à réévaluer le chiffrage du coût des dépenses fiscales de 75 M€.

Quatre dépenses fiscales ont été créées en loi de finances rectificative pour 2016. Sept autres dispositifs ont été créés par voie d'amendement en loi de finances pour 2017, dont cinq ont un impact dès

---

<sup>5</sup> La révision à la hausse a trait à la déduction de TVA opérée par les organismes du service public de la communication audiovisuelle. La dépense fiscale n° 740106 est désormais chiffrée en appliquant le taux de 2,1 % à la CAP (au lieu de 20 %). Ce changement de cadre d'évaluation conduit à la majoration de 400 M€ du coût de la dépense fiscale.

<sup>6</sup> Les modalités de calcul de ces deux dépenses fiscales n'ont pas été modifiées. Leur périmètre, en revanche, a évolué : il comprend, depuis le PLF pour 2018, le coût induit par le bénéfice qu'en tirent les sociétés d'économie mixte.

2017. Leur coût est estimé à 56 M€ pour 2017 dans le PLF pour 2018. Il s'agit pour l'essentiel de mesures d'exonérations d'IR des certaines indemnités perçues par les forces de sécurité (n° 120144 et n° 120145), pour un coût estimé à 34 M€, et d'exonérations de CET en faveur des entreprises dont les établissements vendent au public des écrits périodiques en qualité de mandataires inscrits au Conseil supérieur des messageries de presse et revêtent la qualité de diffuseurs de presse spécialistes (n° 040110 et n° 090110), pour un montant de 22 M€.

Par ailleurs, 24 augmentations de dépenses fiscales ont été votées au cours de l'année 2017, en loi ordinaire, par voie d'amendement en loi de finances pour 2017 et en loi de finances rectificative pour 2016, dont 11 ont eu un impact dès 2017, estimé à 19 M€.

## 1.2 Les dépenses fiscales sont fortement concentrées

L'administration estime que 442<sup>7</sup> dépenses fiscales ont eu un impact budgétaire en 2017.

**Tableau n° 3 : Évolution du nombre de dépenses fiscales recensées**

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de dépenses fiscales	491	464	460	453	449	451	457
<i>avec impact budgétaire</i>	447	433	432	431	438	442	434

Source : DLF

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent plus de la moitié du total estimé pour 2017, soit 50,71 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2018.

<sup>7</sup> Pour connaître le nombre précis de dépenses fiscales ayant un impact en année *n*, il convient de se référer au tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour l'année *n+2*.

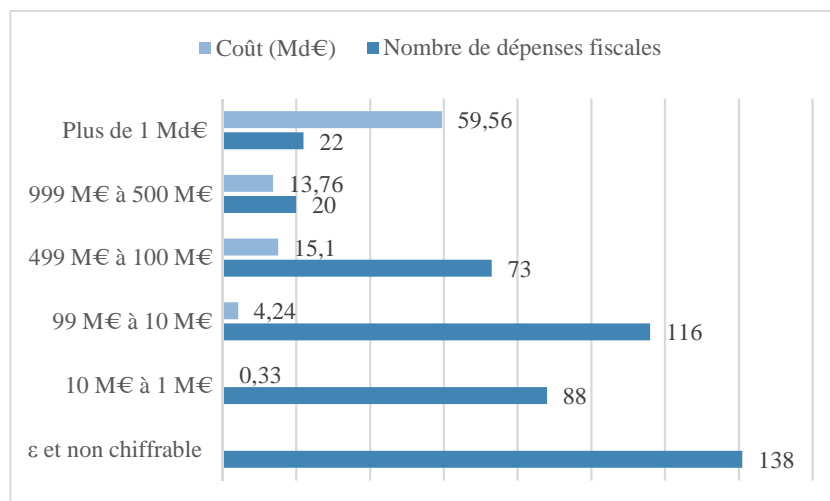
**Tableau n° 4 : Les 15 principales dépenses fiscales en 2017 (M€)**

N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2017	PLF 2018	Écart
210324	IR/IS	CICE	15 770	16 451	681
200302	IR/IS	CIR	5 505	5 707	202
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 150	4 060	- 90
730213	TVA	Taux de 10 % pour travaux [...]	3410	3540	130
730221	TVA	Taux de 10 % ventes à consommer sur place [...]	2400	2615	215
730303	TVA	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments [...]	2450	2515	65
730210	TVA	Taux réduit lié aux travaux dans les logements sociaux	1800	2155	355
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	2025	2080	55
120202	IR	Exonérations liées à la garde d'enfant	1990	1905	- 85
800201	TICPE	Taux réduit sur le gazole sous condition d'emploi	1885	1835	- 50
110222	IR	CITE	1670	1675	5
070101	locaux	Exonération en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste	1550	1647	97
120108	IR	Exonération au titre des plans d'épargne salariale [...]	1500	1600	100
140119	IR	Exonération ou réduction liées aux contrats d'assurance-vie [...]	1513	1475	- 38
710103	TVA	Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion	1300	1450	150
<b>Total (en M€)</b>			48 912	50 710	1 792

Source : PLF pour 2018

En 2017, 22 dépenses fiscales sur les 451 recensées étaient d'un montant supérieur à 1 Md€. Le coût global de ces mesures est chiffré à 59,56 Md€ dans le PLF pour 2018.



**Graphique n° 2 : Répartition des dépenses fiscales par coût et nombre**

Source : PLF pour 2018, retraitement Cour des comptes

De même, l'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions à forts enjeux financiers.

Trois missions comportent des dépenses fiscales dont le coût total excède 10 Md€. Il s'agit de la mission *Économie*, qui compte 76 dispositifs en plus du CICE, chiffrés au total à 24,90 Md€. Il en est de même s'agissant des missions *Égalité des territoires et logement* (53 dispositifs, 12,78 Md€) et *Solidarité, insertion et égalité des chances* (29 dispositifs, 13,93 Md€).

La mission *Travail et emploi* compte 23 dépenses fiscales, pour un coût d'ensemble estimé à 7,11 Md€. La mission *Recherche et enseignement supérieur* ne compte que 16 dispositifs, mais dont le coût estimé atteint 7,06 Md€ pour 2017 du fait de l'importance du CIR (chiffré à 5,71 Md€).

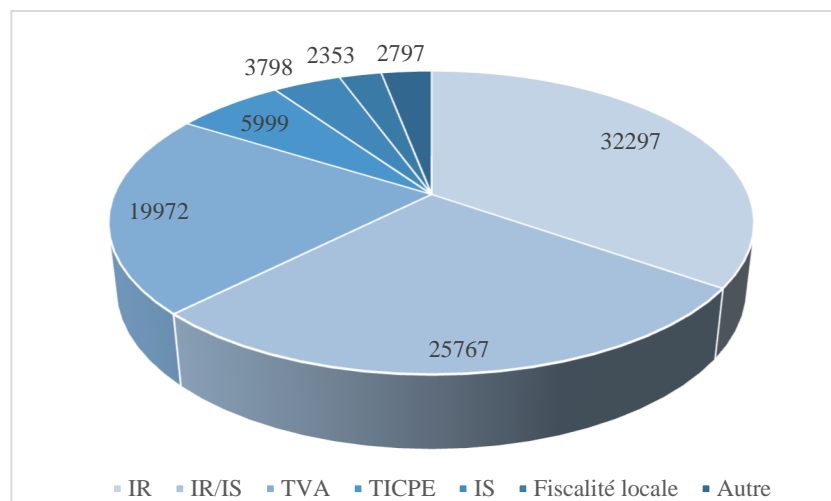
**Tableau n° 5 : Missions pour lesquelles le coût des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€ (PLF 2017)**

Mission	Coût (Md€)	Nombre
Économie	24,9	75
Solidarité, insertion et égalité des chances	13,73	29
Égalité des territoires et logement	13,29	55
Travail et emploi	7,11	24
Recherche et enseignement supérieur	7,06	15
Engagements financiers de l'État	5,67	30
Outre-mer	4,14	25
Écologie, développement et mobilité durables	3,82	40
Santé	3,36	11
Sport, jeunesse et vie associative	3,03	18
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	2,73	37

Source : PLF pour 2018

À l'inverse, certaines missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût plus limité. La mission *Culture* dénombre ainsi 22 dépenses fiscales, pour un coût chiffré à 0,29 Md€ en PLF pour 2018. De même, la mission *Politique des territoires* en compte 35, pour un coût estimé à 0,90 Md€.

L'IR et l'IS concentrent 66,5 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales. Les dispositifs associés à la TVA y participent à hauteur de 21,5 %. Les dépenses associées à tous les autres impôts représentent, pour leur part, 12 % du coût total des dépenses fiscales pour 2017 chiffrées dans le PLF pour 2018.

**Graphique n° 3 : Dépenses par impôt (Md€ - PLF 2018 pour 2017)**

Source : PLF pour 2018, retraitement Cour des comptes

### 1.3 Le coût des dépenses fiscales augmente depuis 2011

Le montant total des dépenses fiscales a progressé de 5,37 Md€ entre 2016 (87,62 Md€) et 2017 (92,98 Md€), soit une hausse de plus de 6 % en un an.

En 2011, le coût des dépenses fiscales était de 72 Md€, soit inférieur de 29,2 % en valeur nominale et de 20,8 % en valeur réelle<sup>8</sup> à celui estimé pour 2017 dans le PLF pour 2018.

Le coût des dépenses fiscales a ainsi augmenté de 0,57 point de PIB depuis 2011, et s'établit à près de 4,1 % du PIB en 2017.

**Tableau n° 6 : Évolution du coût des dépenses fiscales depuis 2010**

Année	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017*
Coût (Md€)	72	72,2	72,1	78,3	85,1	87,6	93,0
Coût (% PIB)	3,5	3,46	3,41	3,65	3,88	3,93	4,07

Source : chiffrage PLF n+2, \* chiffrage PLF pour 2018

<sup>8</sup> Déflaté par l'indice des prix à la consommation.

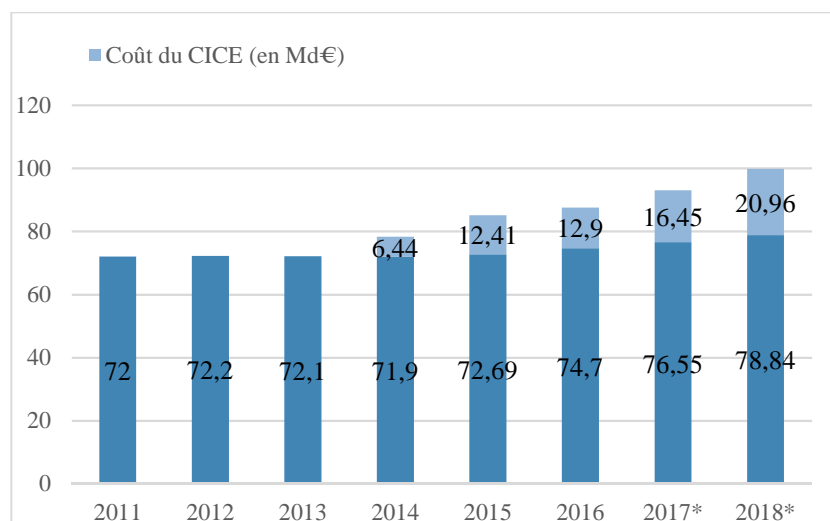
### 1.3.1 Le montant des dépenses fiscales a essentiellement augmenté sous l'effet du CICE

Entre 2016 et 2017, le coût estimé du CICE dans le PLF pour 2018 a progressé de 3,55 Md€, passant de 12,90 Md€ à 16,45 Md€ d'un exercice à l'autre<sup>9</sup>.

Depuis sa mise en place, 48,19 Md€ ont été versés aux entreprises redevables de l'IS et de l'IR sous forme d'imputations ou de restitutions immédiates. Le déploiement du crédit d'impôt explique 79 % de la hausse des dépenses fiscales depuis 2013.

Les dernières prévisions du comité de suivi du CICE estiment son coût à 20,96 Md€ en 2018, 19,6 Md€ en 2019 et 10,2Md€ en 2020.

#### Graphique n° 4 : Chiffrage du coût des dépenses fiscales 2011 - 2018



Source : PLF 2009 à 2018, retraitement Cour des comptes, en Md€ courants

\* données PLF pour 2018

<sup>9</sup> Cette augmentation s'explique par la restitution des reliquats de crédit d'impôt des millésimes 2013 à 2014, exigibles automatiquement s'ils n'ont pas pu être imputés pendant trois ans, et par l'application du taux de 9 % pour les départements d'outre-mer à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

### 1.3.2 Les dépenses fiscales hors CICE reprennent également leur progression

Hors CICE, les dépenses fiscales progressent également de 4,35 Md€ depuis 2013, soit 6,2 % en valeur nominale sur la période, hors effets de périmètre ou d'absence de chiffrage. Après une relative stabilité en 2014 et 2015, la hausse du coût des dépenses fiscales hors CICE tend à s'accélérer depuis 2016.

**Tableau n° 7 : Taux d'augmentation des dépenses fiscales hors CICE**

Année	2014	2015	2016	2017*	2018*
Montant hors CICE	71,9	72,69	74,7	76,55	78,84
Variation (%)	- 0,42	+ 1,10	+ 2,77	+ 2,48	+ 2,99

Source : PLF 2016 à 2018, retraitement Cour des comptes

\* données PLF pour 2018

#### Évolution des dépenses hors CICE entre 2016 et 2017

L'impact financier de nombreuses dépenses fiscales varie d'un exercice à l'autre. Ainsi, hors CICE et mesures dont le coût est inférieur à 0,5 M€, le coût estimé de 153 dispositifs a été revu entre 2016 et 2017, alors que celui de 171 dispositifs n'a pas évolué.

Le chiffrage du coût de 92 mesures a été revu à la hausse entre 2016 et 2017, pour un total estimé à 7,05 Md€ dans le PLF pour 2018.

D'un exercice à l'autre, quatre dépenses fiscales ont connu une progression comprise entre 200 M€ et 100 M€, 36 entre 100 M€ et 10 M€ et 48 entre 10 M€ et 1 M€.

Quatre dispositifs ont un impact particulièrement significatif (supérieur à 200 M€) sur la progression des dépenses fiscales entre 2016 et 2017, pour un total cumulé de 1,44 Md€ :

- Le coût estimé de la taxation au taux réduit d'IS des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets (n° 320139) est passé de 186 M€ en 2016 à 660 M€ en 2017, soit une hausse de 474 M€ liée à l'évolution des bénéfices fiscaux déclarés à 15 %.
- Le dispositif de déduction exceptionnelle de 40 % du prix de revient de certains biens (n° 210204, dit « suramortissement

Macron »), qui s'applique aux investissements réalisés du 15 avril 2015 au 14 avril 2017, a progressé de 370 M€.

- L'augmentation des remboursements d'une fraction de TICPE sur le gazole utilisé par certains véhicules (n° 800403), liée à la hausse de la composante carbone du tarif de la taxe, a entraîné une progression du coût du dispositif de 333 M€ entre 2016 et 2017.
- Le vieillissement de la population et le maintien de certains dispositifs expliquent que le coût de l'exonération d'impôts locaux en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste (n° 070101) augmente de 262 M€ entre 2016 (1,39 Md€) et 2017 (1,65 Md€).

A l'inverse, le coût de 61 dépenses fiscales a reculé, mais dans une moindre mesure (- 1,63 Md€).

Le crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt supportés à raison de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale recule de plus de 200 M€ (cf. *supra*). Trois autres dépenses fiscales connaissent une diminution de leur coût comprise entre 200 M€ et 100 M€, 20 une diminution comprise entre 100 M€ et 10 M€ et 37 une diminution comprise entre 10 M€ et 1 M€.

La diminution du coût des dépenses fiscales peut être liée à l'extinction d'un dispositif. C'est le cas du crédit d'impôt au titre des intérêts d'emprunt supportés à raison de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale (n° 110247, fin du fait générateur en 2011), dont le coût recule de 267 M€ entre 2016 (414 M€) et 2017 (147 M€) ou des dispositifs « Robien »<sup>10</sup> (n° 130208, fin du fait générateur en 2009), donc le coût diminue de 95 M€ entre 2016 (285 M€) et 2017 (190 M€).

La variation du coût de certains dispositifs peut aussi être conjoncturel, et se stabiliser d'une année sur l'autre. Ainsi, le chiffrage de l'exonération d'impôts locaux en cas de perte de récolte ou de bétail, qui était particulièrement dynamique en 2016 du fait des fortes intempéries (174 M€), s'établit à 6 M€ en 2015 et est estimé à 34 M€ pour 2017 dans le PLF pour 2018.

<sup>10</sup> Déduction dégressive sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale pour les investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009.

## 1.4 Les dépenses fiscales d'un faible coût budgétaire sont nombreuses et hétérogènes

Le coût des dépenses fiscales publié dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des 65 dispositifs qui ne sont pas supposés excéder 0,5 M€ par an, ni des 46 dépenses dites « non chiffrables », soit 111 dispositifs au total en 2017 – pour un coût pour les finances publiques non déterminé. Pour 82 d'entre elles, le nombre de bénéficiaires est inconnu.

171 dépenses fiscales ont un coût compris entre 1 M€ et 50 M€. Leur montant cumulé est estimé à 2,39 Md€ pour 2017. Pour 84 d'entre elles<sup>11</sup>, l'administration ne dispose pas d'estimation du nombre de bénéficiaires.

Parmi les 76 dépenses fiscales pour lesquelles une évaluation est disponible, certains dispositifs ont un nombre de bénéficiaires très réduit, du fait notamment de leur ciblage, restreint à un secteur d'activité, une profession ou un territoire spécifique. Ainsi, en 2016<sup>12</sup>, cinq dépenses fiscales ont concerné moins de 1000 ménages et sept moins de 100 entreprises. Le coût moyen de ces dispositifs peut néanmoins s'avérer important.

À l'inverse, certains dispositifs au coût inférieur à 50 M€ s'appliquent à un nombre élevé de ménages ou d'entreprises, pour un bénéfice individuel limité.

La concentration du coût des dépenses fiscales ne doit donc pas occulter la multitude de petits dispositifs, dont l'efficacité, la pertinence ou l'impact ne sont pas établis.

---

<sup>11</sup> L'absence d'information relative aux bénéficiaires ne concerne pas seulement les dépenses les plus faibles. Ainsi, 49,1 % des mesures dont l'estimation de coût est comprise entre 10 M€ et 50 M€ n'en comporte pas.

<sup>12</sup> L'estimation du nombre de bénéficiaires effectuée dans le PLF de l'année  $n$  porte sur l'année  $n - 2$ .

## **2. Les outils de pilotage existants n'ont pas été utilisés pour maîtriser les dépenses fiscales**

La maîtrise des dépenses fiscales est un objectif affiché des pouvoirs publics, matérialisé par le plafond fixé dans les lois de programmation des finances publiques. Les conférences fiscales conduites depuis 2013 ont notamment pour objet de les rationaliser. Les dépenses fiscales ont par ailleurs été intégrées dans le champ des revues de dépenses en 2014.

Dans la pratique, ces différentes démarches n'ont pas eu d'effets en 2017. Depuis leur création, elles n'ont jamais servi de support à une réduction, ni à une stabilisation, du nombre et du coût des différents dispositifs.

Les dépenses fiscales souffrent d'un défaut de pilotage et d'appropriation. Par ailleurs, comme pour l'exercice 2016, la Cour relève le manque d'évaluation et l'insuffisante articulation des dispositifs avec les objectifs des politiques publiques auxquelles ils sont rattachés. Les critères permettant de s'assurer de leur efficacité ne sont donc pas réunis.

### **2.1 Le dépassement des plafonds votés en LPFP ne donne lieu à aucune action correctrice**

La LPFP pour 2014 – 2019 prévoit un double plafonnement des dépenses fiscales et des crédits d'impôt.

Le I de l'article 19 dispose que « *le montant annuel des dépenses fiscales ne peut excéder 80,6 Md€ en 2015, 81,8 Md€ en 2016 et 86 Md€ en 2017* ». Le II du même article institue, pour la première fois, un plafond pour les crédits d'impôt : « *le montant annuel des crédits d'impôt ne peut excéder 24,7 Md€ en 2015, 25,9 Md€ en 2016 et 30,1 Md€ en 2017* ».

Sur les trois derniers exercices, le coût des dépenses fiscales a pourtant été systématiquement supérieur au plafond établi en LPFP<sup>13</sup>.

Après neutralisation des mesures de périmètre et des changements de méthode opérés depuis le PLF pour 2013, le solde des dépenses fiscales

---

<sup>13</sup> L'objectif des dépenses fiscales était auparavant publié dans l'exposé des motifs de l'article 1 du PLF relatif à l'autorisation de perception des impôts. Il est publié dans le tome II relatif aux dépenses fiscales de l'annexe au PLF pour 2017 *Voies et moyens*, ce qui améliore la lisibilité et la qualité de l'information fournie. S'il y est fait mention du coût des dépenses fiscales au titre de 2018 sur le périmètre arrêté en PLF pour 2013, il est cependant regrettable que celui pour 2017 ne soit pas publié.



est estimé à 89,2 Md€ en 2017 dans le PLF pour 2018 soit 2 Md€ de plus que l'estimation du PLF pour 2017. Le plafond fixé à 86 Md€ en 2017 par la LPFP 2014 – 2019 n'est donc pas respecté.

**Tableau n° 8 : Évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2014 - 2019**

En Md€	2015	2016	2017
Plafond LPFP 2014 - 2019	80,6	81,8	86,0
Coût des dépenses fiscales à méthode PLF 2013 calcul <i>Voies et moyens</i>	83,3	83,9	89,2
<b>Dépassement (<i>Voies et moyens</i>)</b>	<b>2,7</b>	<b>2,1</b>	<b>3,2</b>

Source : DLF, retraitement Cour des comptes

Ce dépassement de 3,2 Md€ s'explique essentiellement par le dynamisme du CICE, la montée en puissance de la fiscalité écologique (TICPE), qui entraîne une hausse du coût des dépenses fiscales en faveur des professions exonérées, le doublement du taux du CITE en loi de finances pour 2015 et la reconduction du suramortissement de 40 %.

De surcroît, le calcul des dépassements de plafonds tel qu'il est présenté dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens au PLF* est sous-évalué. En effet, l'administration n'a pas traité la disparition de certaines dépenses fiscales comme des mesures de périmètre. La Cour relevait en 2016 que, s'agissant notamment de la prime pour l'emploi, la symétrie des mesures de périmètre en recettes et en dépenses, qui permet d'apprécier correctement le respect du plafond, n'avait pas été respectée. Elle considérait ainsi que le plafond de dépenses fiscales aurait dû être réduit de 2 Md€<sup>14</sup>.

De même, le coût prévisionnel des crédits d'impôt, compris dans le plafond global des dépenses fiscales, a été chiffré à 28,5 Md€ dans le PLF pour 2017. Il a été réévalué à 29,5 Md€ dans le PLF pour 2018. Cette correction s'explique principalement par la hausse de l'estimation des coûts du CICE (681 M€) et du CIR (202 M€).

Comme pour les dépenses fiscales, ce coût doit cependant être corrigé de l'impact de la suppression de la PPE.

<sup>14</sup> Cf. la note d'exécution budgétaire relative aux dépenses fiscales de 2016.

**Tableau n° 9 : Évolution des crédits d'impôt au regard des plafonds établis dans la LPFP 2014 – 2019**

En Md€	2015	2016	2017
Plafond LPFP 2014 - 2019	24,7	25,9	30,1
Coût des crédits d'impôt à méthode PLF 2013 hors prise en compte de la PPE	26,7	25,5	29,5
Coût des crédits d'impôt à méthode PLF 2013, PPE prise en compte	<b>26,7</b>	<b>27,6</b>	<b>31,6</b>

Source : DLF, retraitement Cour des comptes

Retraité de la PPE, le plafond des crédits d'impôt voté en LPFP n'est pas non plus respecté en 2017.

En dépit de ces dépassements consécutifs, aucune mesure correctrice n'a été adoptée.

Au regard de ces éléments, la Cour renouvelle sa recommandation d'adopter des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt, à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme.

L'article 20 de la LPFP 2018 – 2022 fixe également un plafond annuel, exprimé non plus en montant mais en pourcentage : chaque année, le rapport entre le coût annuel des dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales du budget général, nettes des remboursements et dégrèvements et des dépenses fiscales, ne peut excéder 28 %.

Les prévisions de recettes fiscales nettes pour 2018 s'établissent à 288,8 Md€. Avec une estimation du coût des dépenses fiscales de 99,8 Md€, le ratio tel qu'il est exprimé en LPFP 2018 – 2022 serait donc de 25,68 %. Dès lors, le montant des dépenses fiscales respectant le plafond ainsi établi pourrait atteindre jusqu'à 112,31 Md€ en 2018.

Les règles imposées par la nouvelle LPFP sont donc sensiblement moins contraignantes que celles établies par les deux lois précédentes. Le plafond de dépenses fiscales ainsi calculé serait, en 2018, supérieur de 26,3 Md€ à celui fixé pour 2017 par la précédente LPFP et de 19,3 Md€ comparé au montant des dépenses fiscales évalué pour 2017.

## 2.2 Les conférences fiscales, un processus largement inopérant pour maîtriser les dépenses fiscales

Les conférences fiscales organisées en 2016 avaient conduit à la suppression, à compter de 2017, de trois dispositifs uniquement, au coût estimé à 47 M€.

Huit conférences fiscales seulement se sont tenues en 2017, réunissant la direction générale du Trésor, la direction de la législation fiscale, la direction du budget et les représentants des ministères de l'agriculture, de l'enseignement supérieur et de la recherche, des armées, de la culture, de la cohésion des territoires, de l'économie (direction générale des entreprises), de la transition écologique et du commissariat général pour l'égalité des territoires.

### Les conférences fiscales

Créées en 2015, les conférences fiscales ont pour ambition de mener un examen conjoint des crédits budgétaires et des dispositifs fiscaux d'une politique publique.

La lettre du secrétaire d'État chargé du budget et des comptes publics du 11 avril 2017 en a rappelé les objectifs à l'ensemble des ministres :

- proposer une réduction en nombre et en valeur des dispositifs ;
- identifier des taxes à faible rendement à supprimer ou fusionner ;
- échanger avec le ministère de l'action et des comptes publics sur les projets que chaque ministère souhaite intégrer aux PFL.

Dans le cadre de la préparation des conférences fiscales, la DLF adresse à chaque ministère un dossier comprenant la liste des dépenses fiscales le concernant, leur montant sur les trois dernières années ainsi qu'un tableau des taxes affectées et/ou à faible rendement pour lesquelles la suppression, la fusion, la rebudgétisation ou la transformation pourrait être étudiée. Les ministères complètent le dossier et proposent une liste des mesures, classées par ordre de priorité décroissant. Ils sont aussi invités à renseigner une fiche d'évaluation simplifiée pour chaque proposition. À l'exception du ministère de l'agriculture, en 2017, le retour de tous les dossiers a été différé.

La conférence fiscale clôt l'exercice en réunissant les représentants du ministère concerné, de la DLF et de la direction du budget.

Elles ont conduit à supprimer ou à ne pas reconduire quatre dépenses fiscales, dont le coût est estimé à 25 M€ en 2017, soit moins de 0,03 % de l'estimation totale du coût des dépenses fiscales :

- la suppression du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (n° 210312), dont le coût pour 2017 est estimé à 22 M€ dans le PLF pour 2018 ;
- la non-reconduction de l'amortissement exceptionnel des bâtiments d'élevage et des matériels et installations destinés au stockage des effluents d'élevage (n° 200217), pour un coût estimé à 4 M€ ;
- la suppression de deux autres dispositifs (n° 160206 et n° 230202), au montant chiffré à moins de 1 M€.

En revanche, les conférences fiscales ont conduit à reconnaître la « *nécessité d'évaluer* », la « *nécessité de réaliser une revue de dépenses* » ou encore « *l'engagement d'une réflexion* » pour 14 dépenses fiscales.

À l'inverse, les conférences fiscales ont pu aboutir dans certains cas à la prorogation de dépenses fiscales bornées dans le temps, voire à l'extension de certaines dépenses fiscales. Il s'agit notamment de :

- la modification et reconduction de la réduction d'IR pour cotisations d'assurance et investissements de bois et forêts (n° 110226). Son coût est estimé à 5 M€ en 2018 dans le PLF pour 2018 ;
- la prorogation de trois ans du crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes et l'élargissement de son champ aux dépenses liées à l'adaptation des logements à la perte d'autonomie ou au handicap (n° 110236), dont le coût est estimé à 67 M€ pour 2018 ;
- la prorogation de trois ans de la déduction spéciale prévue en faveur des entreprises de presse (n° 230403), dont le coût est estimé à 1 M€ pour 2018.

Au total, la prorogation et le réexamen des dispositifs effectués lors des conférences fiscales convoquées en 2017 pourraient conduire à accroître de 42 M€ le coût des dépenses fiscales en 2018.

Le pilotage des dépenses fiscales souffre d'un défaut d'appropriation, entre des ministères responsables de programmes qui affirment ne pas détenir la compétence technique suffisante pour en évaluer l'impact et le ministère de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics cantonné à un rôle d'observateur et de conseil.

### 2.3 Les évaluations ne permettent pas un pilotage efficace des dépenses fiscales

Au-delà des seuls chiffrages, qui demeurent imparfaits<sup>15</sup>, les dépenses fiscales doivent faire l'objet d'évaluations afin de s'assurer de leur efficacité. Or, à l'exception du suivi annuel du CICE (voir encadré), celles-ci demeurent trop rares et incomplètes.

#### **Le comité de suivi du CICE s'efforce d'en évaluer l'impact**

Lors de l'entrée en vigueur du dispositif, un comité chargé de son suivi et de son évaluation a été mis en place, regroupant des parlementaires, les partenaires sociaux, des experts ainsi que des représentants de l'administration. Il rend un avis annuel, étayé par un rapport d'analyse.

Trois équipes de chercheurs issues du *Laboratoire interdisciplinaire d'évaluation des politiques publiques*, de l'*Observatoire français de la conjoncture économique* et de la *Fédération de recherche travail emploi et politiques publiques*, auxquelles s'ajoutent des études spécifiques de la Dares, de l'Insee et de France Stratégie, ont conduit les analyses sur lesquelles s'est appuyée le comité d'évaluation.

L'avis publié en octobre 2017 retient quatre principaux éléments :

- le CICE s'est diffusé, en partie, dans l'ensemble du système productif, le long de chaînes de valeur dès le début de sa mise en place ;
- il a permis d'améliorer les marges des entreprises ;
- il n'a pas eu d'impact de court terme sur l'investissement, la recherche et développement ou les exportations ;
- il a probablement eu un effet positif mais modéré sur l'emploi, concentré sur les entreprises les plus exposées, de l'ordre de 100 000 emplois sauvegardés ou créés sur la période 2013-2015 (mais dans une fourchette large, allant de 10 000 à 200 000 emplois).

Le comité souligne enfin que l'ensemble des travaux quantitatifs et qualitatifs menés depuis 2014 font apparaître une très grande diversité de comportements économiques des entreprises face au CICE.

---

<sup>15</sup> À cet égard, 47 dépenses fiscales ne sont pas chiffrées dans le PLF pour 2018.

### 2.3.1 L'objectif d'évaluation a été revu à la baisse dans les LPFP successives

En matière d'évaluation des dépenses fiscales, les trois dernières lois de programmation des finances publiques ont systématiquement revu leurs ambitions à la baisse.

La LPFP pour 2012 – 2017 prévoyait qu'elles fassent l'objet d'une évaluation annuelle de leur efficacité et de leur efficacité. Ces évaluations devaient être réalisées par cinquième des dépenses fiscales qui, aux termes du texte qui les avait institués, cesseraient de s'appliquer dans les douze mois, afin d'être transmises au Parlement.

L'article 23 de la LPFP pour 2014 – 2019 limite l'obligation d'évaluation aux mesures de création ou d'extension d'une dépense fiscale entrée en vigueur pour une durée limitée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015<sup>16</sup>.

La LPFP pour 2014 – 2019 renonce ainsi à évaluer les dispositifs déjà existants.

Pour sa part, l'article 20 de la LPFP 2018 – 2022 consacré aux dépenses fiscales ne mentionne plus leur évaluation. Si le rapport annexé à la LPFP souligne que le principe d'une limitation dans le temps des mesures<sup>17</sup> « permet de fixer une échéance d'évaluation à l'approche de la date d'extinction du dispositif afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement », il n'en demeure pas moins que toute référence explicite à l'évaluation des dispositifs a disparu du texte de la loi de programmation.

### 2.3.2 Les évaluations prévues n'ont pas été conduites

Seules trois des 28 dépenses fiscales entrant dans le champ de l'article 23 de la LPFP pour 2014 – 2019 ont fait l'objet d'une évaluation préalable en loi de finances pour 2018 :

- la dépense fiscale relative au CITE (n° 110222), prorogée d'un an ;
- la dépense fiscale relative à la réduction d'impôt dite « Pinel » (n° 110261), prorogée de quatre ans ;

---

<sup>16</sup> Le Gouvernement est alors tenu de présenter au Parlement, au plus tard six mois avant l'expiration du délai pour lequel la mesure a été adoptée, une évaluation de celle-ci et, le cas échéant, de justifier son maintien pour une durée supplémentaire de trois années.

<sup>17</sup> L'article 17-2 dispose que « les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ne sont applicables que pour une durée maximale de quatre ans, précisée par le texte qui les institue ».

- la dépense fiscale relative au prêt à taux zéro (n° 210313), également prorogée de quatre ans.

En revanche, 19 dépenses fiscales ont été étendues par voie d'amendement déposé par les parlementaires (pour un coût estimé à au moins 813 M€ en 2017 dans le PLF pour 2018<sup>18</sup>) et six ont été prorogées sur amendement du Gouvernement (pour un coût total estimé à 288 M€ en 2017 dans le PLF pour 2018) sans faire l'objet d'aucune évaluation.

Des modifications substantielles de certaines dépenses fiscales, adoptées dans le cadre de la loi n° 2017-256 du 28 février 2017 de programmation relative à l'égalité réelle outre-mer et portant autres dispositions en matière sociale et économique<sup>19</sup>, n'ont pourtant pas fait l'objet d'estimations d'impact ou de coûts. De même, la dépense fiscale créée en cours de gestion dans le cadre de la loi n° 2017-285 du 6 mars 2017 visant à favoriser l'assainissement cadastral et la résorption du désordre de propriété relative à l'exonération du droit de partage de 2,5 % pour les actes de partage de succession et les licitations de biens héréditaires survenus entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et le 31 décembre 2027 à la hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse (n° 550104) n'a pas été chiffré et n'a pas fait l'objet d'une évaluation précise de ses effets. Leur adoption a méconnu tout à la fois l'article 23 de la LPFP pour 2014 – 2019, la circulaire du Premier ministre du 4 juin 2010 relative à l'édiction de mesures fiscales et de mesures affectant les recettes de la sécurité sociale, qui demandait à l'ensemble des ministres et secrétaires d'État de ne plus insérer de dispositions fiscales dans les projets de lois ordinaires, ainsi que la circulaire du Premier ministre du 14 janvier 2013 relative aux règles pour une gestion responsable des dépenses publiques, qui établissait comme principe que le recours aux dépenses fiscales ne doit pas venir en substitution d'une dépense budgétaire et doit être compensé par la diminution d'une autre dépense fiscale.

De même, l'article 22 de la LPFP pour 2014 – 2019 inclut bien les dépenses fiscales dans le champ des revues de dépenses mais ne fixe aucun objectif en termes de nombre de dispositifs à examiner chaque année. Dans les faits, les évaluations portant sur les dépenses fiscales dans ce cadre ont été très limitées.

Ainsi, en 2017, seules deux des treize revues de dépenses programmées ont aussi traité de dépenses fiscales. Elles ont notamment analysé l'efficacité du CITE, de l'éco-prêt à taux zéro et du taux de TVA réduit sur les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des

---

<sup>18</sup> Quatre dépenses sont en effet non chiffrées ou estimées à moins de 1 M€.

<sup>19</sup> Cf. la note d'analyse de l'exécution budgétaire 2017 de la mission *Outre-mer*.

logements de plus de deux ans dans le cadre de la revue de dépense « aides à la rénovation énergétique des logements privés » (voir encadré). La revue de dépenses relative à « la politique de petite enfance » a également examiné la pertinence de crédits et réductions d'impôts en faveur de l'accueil des jeunes enfants.

**La revue de dépenses « aides à la rénovation énergétique » juge les dispositifs actuels peu efficaces**

Les analyses conduites dans le cadre de la revue de dépenses révèlent que l'État a consacré 3,2 Md€ à l'aide à la rénovation énergétique en 2016, dont un peu plus de la moitié au bénéfice du CITE, un peu moins du tiers au taux réduit de TVA à 5,5 %, et un peu plus d'un huitième au programme « habiter mieux » de l'Agence nationale pour l'habitat destiné aux ménages à revenus modestes. Les autres dépenses, notamment celles liées aux dispositifs de prêts à taux zéro (« éco-PTZ »), sont plus limitées.

Les résultats de ces dispositifs sont jugés modestes au regard de l'effort financier consenti : les économies de consommation énergétique demeurent nettement en deçà des objectifs et la répartition des efforts de rénovation dans le logement privé n'est pas cohérente avec les besoins.

La revue conteste la pertinence de l'approche menée. Elle juge que les deux principaux dispositifs en termes de coût - CITE et TVA à taux réduit - encouragent la réalisation de travaux à des normes supérieures à celles de la réglementation, équipement par équipement, mais sans exigence minimale quant au progrès global réalisé. Elle cite, à cet égard, l'exemple des changements de fenêtres, qui génèrent une dépense publique de plus de 630 M€ de CITE (2015), alors même qu'ils présentent un rapport très défavorable entre les montants engagés et l'économie induite.

En conclusion, la revue de dépense recommande de faire évoluer les dispositifs afin :

- d'affirmer comme objectif prioritaire des politiques de soutien à la rénovation énergétique la réduction des émissions de gaz à effet de serre ;
- d'améliorer le suivi des rénovations énergétiques ;
- d'encourager la réalisation d'audits énergétiques complets, en leur permettant notamment de devenir éligibles au CITE ;

Pour cela, la revue de dépenses préconise notamment de :



- réformer le CITE (porter le taux à 20 %, relever éventuellement le plafond afin de mieux prendre en compte le coût des travaux de rénovation global, conditionner son obtention à la réalisation d'au moins deux travaux de rénovation sauf à ce qu'il existe un audit énergétique du logement, réduire la dépense fiscale associée au remplacement des fenêtres) ;
- rétablir un taux de TVA unique à 10 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements de plus de deux ans et les autres travaux d'entretien-amélioration ;
- simplifier le fonctionnement des dispositifs éco-PTZ, peu mobilisés actuellement, et d'en dresser un bilan d'ici fin 2018.

### 2.3.3 La connaissance des dispositifs est défaillante

L'identification du nombre de bénéficiaires concernés par une dépense fiscale, première étape d'une démarche évaluative, n'est disponible que pour 214 des 453 mesures recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens*.

Par ailleurs, parmi les dispositifs dont le nombre de bénéficiaires est chiffré, 55 ne concernent qu'une entreprise sur mille environ, pour un montant total de 2,06 Md€, et 43 ne sont accordés qu'à un ménage sur mille<sup>20</sup>, pour un montant total de 1,43 Md€.

Une évaluation de leur pertinence pourrait ainsi être engagée.

À titre d'exemple, la réduction d'IR à raison des intérêts perçus au titre du différé de paiement accordé à des exploitants agricoles (n° 110239), dont le coût est estimé à moins de 1 M€ en 2017, a bénéficié à 13 ménages. La réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital d'entreprises de presse (n° 110263) a réduit l'IR de 158 ménages en 2016. Au sein de mission *Écologie, développement et mobilité durables*, la réduction d'IR au titre des dépenses réalisées sur certains espaces en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (n° 110257), n'a concerné que 425 ménages en 2016. De même, la déduction des dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non bâties (n° 0130213) n'a bénéficié qu'à 475 ménages.

En outre, 182 dépenses fiscales recensées dans l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour 2018 ont été instaurées avant 1997. Parmi elles, 40 n'ont pas connu de modification depuis plus de 20 ans. Elles représentent

---

<sup>20</sup> La Cour s'est fondée sur l'estimation de l'Insee, à savoir 3,4 millions d'entreprises et 28,5 millions de ménages.

un coût d'au moins 1,96 Md€ en 2017, huit d'entre dles n'étant pas chiffrées. 30 mesures ont été créées avant 1958, voire précédemment.

Le statut de ces dépenses fiscales anciennes mérite un réexamen. Dans certains cas, ces régimes dérogatoires sont devenus, avec le temps, la norme de calcul de l'impôt, ce qui justifierait leur déclassement.

Les analyses conduites par ailleurs par la Cour confirment la faiblesse, voire l'inexistence, de l'évaluation des dépenses fiscales.

À titre d'exemple, le CIR, rattaché à la mission *Recherche et Enseignement supérieur*, n'a jamais fait l'objet d'une évaluation au titre de l'article 18 de la LPFP pour 2012 – 2017 ni de l'article 22 de la LPFP pour 2014 – 2019<sup>21</sup>. L'étude de son efficacité au regard de son objectif principal, à savoir l'augmentation de la dépense intérieure en recherche et développement des entreprises, reste difficile à établir<sup>22</sup>. La Cour avait conclu en 2013<sup>23</sup> à l'absence de corrélation entre l'évolution de la dépense en recherche et développement des entreprises et l'avantage fiscal accordé. Une étude d'impact, initiée par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche en 2015, devrait être finalisée au premier semestre 2018. De même, trois sujets d'étude retenus dans le cadre de l'appel à projet de recherche de 2016 de la Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation devraient donner lieu à publication courant 2018. Cependant, en l'absence de données pertinentes, l'administration n'est pas en mesure de déterminer, pour l'heure, l'impact du dispositif sur la création d'emplois.

---

<sup>21</sup> Les études d'impact les plus abouties ont été reprises dans un rapport de synthèse d'avril 2014 de la direction générale de la recherche et de l'innovation portant sur la période 1983- 2011, tandis qu'une étude de 2015 a plus particulièrement analysé le doublement d'assiette en faveur de l'emploi de jeunes docteurs.

<sup>22</sup> Cf. la note d'exécution budgétaire *Recherche et Enseignement supérieur* pour 2017.

<sup>23</sup> Cf. la communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale de juillet 2013 relative à *l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche*.

S'agissant de la mission *Outre-mer*, qui n'a pas fait l'objet d'une conférence fiscale en 2017, trois évaluations<sup>24</sup> ont été conduites pour répondre aux obligations communautaires découlant des dispositions du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC)<sup>25</sup>.

- Les résultats de l'évaluation du dispositif d'aide à l'investissement relèvent qu'entre 2011 et 2014, 56 593 projets défiscalisés ont été réalisés dans les territoires d'outre-mer relevant du champ de l'évaluation, soit 4,4 Md€ investis. Les dépenses fiscales associées sont estimées à 724 M€. Le rapport considère le dispositif efficace pour soutenir la compétitivité des entreprises et accompagner la modernisation des équipements et du bâti professionnel. Il souligne que cette aide fiscale facilite également l'accès aux financements bancaires. En revanche, il relève que la complexité du régime d'aide rend la mise en œuvre difficile et longue et que le ciblage insuffisant des mesures limite l'efficacité des dispositifs. Enfin, le ministère de l'outre-mer constate également que les résultats de cette évaluation sont fondés sur des données dont la fiabilité n'est pas assurée.
- L'évaluation de l'aide fiscale à l'investissement dans le logement social a porté sur la réduction d'IR à destination des particuliers, la déduction des résultats imposables des entreprises et le crédit d'impôt à destination des organismes HLM. Le rapport chiffre la dépense fiscale à 2 Md€ sur la période 2009-2016, dont une partie, estimée entre 6 % et 10 %, a été captée par l'intermédiation des cabinets de défiscalisation. Ces mesures auraient soutenu la construction d'environ 36 000 logements. L'évaluation constate cependant que les investisseurs ne connaissent pas bien ces dispositifs et que les acteurs du logement social ne maîtrisent pas tous leur mise en œuvre. Par ailleurs, les logements retenus n'ont

---

<sup>24</sup> Une évaluation du régime d'aide fiscale à l'investissement productif outre-mer (décision C(2015)1342 de la Commission du 2 mars 2015). Le rapport d'évaluation effectué par le cabinet Louis Legrand et associés a été rendu en décembre 2017. Une évaluation du régime d'aide fiscale à l'investissement dans le logement social outre-mer (décision C(2014) 9316 de la Commission du 10 décembre 2014). Le rapport effectué par le consortium regroupant trois cabinets, Quadrant conseil, le Lab'urba et VEV consulting, a été rendu en décembre 2017. Une évaluation du régime d'aide fiscale au rhum « traditionnel » produit en Guadeloupe, en Guyane française, en Martinique et à la Réunion, (décision n° 189/2014/UE du Conseil du 20 février 2014). Le rapport d'évaluation effectué par le cabinet Oxera a été finalisé en juillet 2017.

<sup>25</sup> Ce règlement impose aux États membres de l'Union de transmettre à la Commission une évaluation des régimes d'aides dont le budget excède 150 M€ en moyenne par an.

pas toujours répondu aux besoins de la population locale tant en termes qualitatifs que quantitatifs.

- La réduction du taux d'accises du rhum a également fait l'objet d'une évaluation par un cabinet privé. Elle confirme la pertinence et l'efficacité de la mesure, en constatant en particulier l'absence d'effet d'aubaine au profit de la grande distribution ou d'effets de distorsions sur le marché des spiritueux dans son ensemble. Les conclusions soulignent que la disparition de l'aide entraînerait une perte de parts de marché, qui passeraient de 81 % à 54 %, et ferait baisser le chiffre d'affaires des distilleries de 17 M€. Cependant, les résultats concluent également à une surcompensation des surcoûts supportés par la filière.

Ces trois évaluations, conduites sous la contrainte de la réglementation européenne, n'ont cependant que très peu porté sur l'efficacité des dépenses fiscales.

De même, les mesures centrées sur le développement économique du programme *Politique de la ville* de la mission *Politique des territoires* (exonérations d'IR et d'IS pour les entreprises qui exercent une activité en ZFU et pour les entreprises implantées en ZFU-territoires entrepreneurs) n'ont jamais fait l'objet d'évaluation sur la base des articles 22 et 23 de la LPFP 2014 – 2019. Or, l'impact de ces dispositifs, au fonctionnement complexe et qui représentent 196 M€ de dépenses fiscales en 2017, soit près de la moitié des crédits budgétaires du programme (429 M€ en CP), mériterait d'être clarifié du fait des nombreux risques d'effets d'aubaine qu'il peut créer<sup>26</sup> :

- s'agissant notamment de l'exonération d'IS qui ne bénéficie de fait qu'aux entreprises réussissant à dégager un bénéfice ;
- sur le volet emploi, qui se traduirait par des transferts plutôt que des créations de postes<sup>27</sup> ;
- pour certaines professions libérales, qui pourraient bénéficier aisément d'un effet dit de « boîte postale ».

L'objectif affiché des dépenses fiscales relevant du programme 103 - *Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi*, estimées à 5,44 Md€ en 2017, de la mission *Travail et emploi*, est de « développer les emplois de service à la personne ». Toutefois, les documents budgétaires annexés ne fournissent aucune évaluation relative

<sup>26</sup> Cf. la note d'exécution budgétaire de la mission *Politique des territoires*.

<sup>27</sup> Une étude de la DARES de 2013 indique que les embauches exonérées auraient diminué de plus de 60 % comparé à 2007.

au nombre d'emplois concernés, ni quant à la performance du dispositif en termes de sauvegarde ou de création d'emplois. Les autres objectifs éventuellement poursuivis par le dispositif (faciliter la garde des jeunes enfants, répondre aux besoins des personnes vulnérables, etc.) – et qui pourraient justifier un rattachement au moins subsidiaire à d'autres programmes – ne sont pas davantage évalués.

De même, l'annexe au PLF pour 2018 « *Rapport évaluant l'efficacité des dépenses fiscales en faveur du développement et de l'amélioration de l'offre de logements* » dresse un examen succinct des dix principales dépenses fiscales (au montant cumulé de plus de 10 Md€) portées par le programme 135 - *Urbanisme, territoires et amélioration de l'habitat*<sup>28</sup>. Cette présentation n'analyse jamais l'efficacité ou l'efficience des dispositifs, mais se contente d'en faire la description (coût, nombre de bénéficiaires, etc.) sans réaliser ni l'évaluation, ni l'étude de l'impact des dispositifs et des propositions de modifications.

## **2.4 L'articulation entre dépenses fiscales et politiques publiques est mal assurée**

La Cour relève depuis plusieurs années que l'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des programmes auxquels elles se rattachent n'est pas toujours assurée.

Dans son analyse de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*<sup>29</sup>, la Cour fait état de sept dépenses fiscales, dont deux figurent parmi les dix les plus coûteuses, qui s'étaient vu attribuer un score nul par le comité d'évaluation des dépenses fiscales en 2011. Leur coût global est de 6,5 Md€ en 2017, soit près de la moitié des dépenses fiscales rattachées à la mission. Pour autant, depuis leur création, elles n'ont jamais été remises en question ni fait l'objet d'une revue de dépenses. En outre, les objectifs assignés aux 29 dépenses fiscales que compte la mission correspondent, pour 28 d'entre elles, à la désignation du public concerné. Il s'agit ainsi « d'aider les personnes âgées et modestes », « les familles », « les assistants maternels », « les personnes retraitées », etc. Au total, les dépenses fiscales de la mission se répartissent entre 17 « objectifs », souvent redondants, exprimés en termes très généraux, et dans de nombreux cas beaucoup plus larges que les objectifs affectés aux programmes de la mission.

---

<sup>28</sup> Mission *Égalité des territoires et logement*.

<sup>29</sup> Cf. la note d'exécution budgétaire de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*.

La cohérence entre les objectifs des dépenses fiscales et ceux des programmes auxquels elles sont rattachées est souvent ténue.

Cette situation est particulièrement manifeste pour le programme 304 - *Inclusion sociale et protection des personnes*, auquel sont rattachées des dépenses fiscales relevant plutôt de la politique de la famille, telle que l'exonération d'IR pour les prestations familiales, dont la portée va au-delà de la lutte contre la pauvreté ou de la protection des personnes vulnérables. De même, certains dispositifs rattachés au programme 157 *Handicap et dépendance* bénéficient en fait aux personnes âgées à revenus modestes, voire à l'ensemble des personnes retraitées, sans considération particulière liée au handicap ou à la perte d'autonomie.

Ces décalages traduisent l'absence d'intégration des mesures fiscales dans une politique globale et cohérente de la mission.

La Cour a également mené en 2017 une enquête sur les dépenses fiscales en faveur du logement social pour les exercices 2011 à 2015<sup>30</sup>. Elle recommande la suppression ou la refonte de ces dispositifs, qu'elle juge complexes et pour partie contradictoires avec les objectifs de politiques publiques poursuivis (voir encadré).

#### **L'évaluation des dépenses fiscales en faveur du logement social**

L'enquête de la Cour a porté sur l'exonération de l'IS pour les organismes de logement social, l'exonération de la TFPB pour les immeubles à caractère social et le taux réduit de TVA dans le secteur du logement social, qui représentent une dépense fiscale totale évaluée à 3,7 Md€ en 2015.

Ces dispositifs ont été analysés à l'aune de plusieurs critères : lisibilité, clarté, qualité du chiffrage, impact sur le financement du logement social, adéquation aux objectifs de la politique du logement, contrôle et prévention des fraudes.

Les exonérations d'IS et de TFPB s'avèrent peu efficaces au regard de l'objectif de différenciation des aides aux bailleurs en fonction de la localisation des besoins et du caractère social des catégories de logements. La Cour a constaté que la dépense fiscale liée à l'exonération de d'IS apparaissait sans relation avec l'effort effectivement accompli en faveur du logement social. De même, l'exonération de TFPB entraîne pour chaque collectivité concernée une moins-value fiscale d'autant plus importante

<sup>30</sup> Cf. le référé du Premier président de la Cour des comptes du 1<sup>er</sup> juin 2017 relatif aux dépenses fiscales en faveur du logement.

qu'elle comprend plus de logements sociaux sur son territoire et, parmi ceux-ci, plus de logements récemment construits ou rénovés. En outre, les collectivités financièrement les plus pénalisées par la mesure d'exonération de la TFPB sont souvent celles où le besoin de financement de logements sociaux est le plus important. Les dispositions adoptées en loi de finances pour 2017 permettent d'atténuer les effets de ces dispositifs, mais de manière très partielle et au prix d'un degré supplémentaire de complexité des règles d'exonération.

Par ailleurs, les travaux de la Cour l'ont conduite à estimer l'application du taux réduit de TVA très complexe, notamment en ce qui concerne les opérations autres que les acquisitions de terrains à bâtir. L'extension progressive de cette mesure s'est traduite par une multiplication des dispositions législatives applicables. Cette instabilité conduit à faire coexister pas moins de 70 cas possibles d'application de ce régime de taux réduit, dont 48 pour les opérations dites de « livraison à soi-même de travaux ». S'agissant de ce dernier dispositif, afin de pouvoir en bénéficier, le redevable doit créer, pour chaque opération, un secteur d'activité fiscal distinct et calculer le prix de revient et le droit à déduction, en tenant compte de variables nombreuses et complexes.

À l'issue de son évaluation, la Cour recommandait de supprimer les mesures d'exonération de l'IS en faveur du secteur du logement social, de remplacer le régime d'exonération de la TFPB en faveur du secteur immobilier social par des subventions ciblées tenant compte de la situation des territoires et des organismes concernés et de simplifier les dispositions du code général des impôts relatives au taux réduit de TVA en faveur du secteur du logement, et notamment celles concernant les travaux.

Des constats similaires se retrouvent dans de nombreuses missions. S'agissant de l'*Outre-mer*, mission pour laquelle le montant des dépenses fiscales est supérieur aux crédits budgétaires<sup>31</sup>, 24 des 26 dispositifs<sup>32</sup> ont le même objectif, formulé de manière peu précise, d'« *aider certains espaces géographiques* ». Les deux autres dépenses fiscales ont pour objectif le « *développement et amélioration de l'offre outre-mer* ».

Parmi les dépenses fiscales rattachées du programme 111 - *Amélioration de la qualité de l'emploi et des relations du travail*, de la

<sup>31</sup> Il est estimé dans le PLF pour 2018 à 4,14 Md€ pour l'année 2017, ce qui correspond à 25 % de l'ensemble des crédits budgétaires pour l'Outre-mer inscrits dans le document de politique transversale pour 2017. Les crédits budgétaires ouverts pour la mission *Outre-mer* s'élevaient à 2,1 Md€ en 2017.

<sup>32</sup> L'objectif associé aux deux autres dispositifs correspond « au développement et à l'amélioration de l'offre logement ». Il s'agit des mesures dites « Scellier outre-mer ».

mission *Travail et emploi*, la priorité affichée pour le premier dispositif<sup>33</sup>, « *aider le secteur de la restauration collective* », ne justifie pas son rattachement au programme alors que l'objectif associé au second<sup>34</sup>, « *aider les entreprises à financer la restauration de leurs salariés* », n'est pas cohérent avec sa définition, la dépense fiscale bénéficiant aux salariés.

La mission *Écologie, développement et mobilité durables* recense 40 dépenses fiscales en 2017, soit cinq de plus qu'en 2016, relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Faute de vision d'ensemble quant à leur impact, il en résulte une incohérence avec les objectifs de politiques publiques sous-jacents. Ainsi, les dépenses fiscales liées aux remboursements ou aux taux réduits de TICPE pour certains utilisateurs de carburants sont en contradiction avec l'objectif de « *développer la part des modes alternatifs à la route dans les déplacements des personnes et le transport de marchandises* » du programme 203 - *Infrastructures et services de transport* auxquelles elles sont pourtant rattachées.

De même, la communication de la Cour à la commission des finances du Sénat de septembre 2016 traitant de l'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable soulignait l'empilement de dispositifs fiscaux, mal suivis et à l'efficience incertaine, opéré sans cohérence, au risque de cumuler les coûts et d'annuler les résultats. Suite aux travaux de la Cour, le Commissariat général au développement durable (CGDD) a publié, en janvier 2017, un rapport indiquant que certains dispositifs « *nuisent indirectement à l'environnement* » et que « *les dépenses fiscales défavorables à l'environnement sont presque trois fois plus coûteuses pour le budget de l'État que celles favorables à l'environnement : 7,1 Md€ contre 2,3 Md€ (2105)* ». Pour le CGDD, comme pour la Cour, « *les exonérations sectorielles de TICPE sont les principales subventions dommageables* ». Or, 20 dépenses fiscales de la mission concernent cet impôt. Trois nouvelles dépenses fiscales relatives à la TICPE ont même été créées en 2016<sup>35</sup>. Pour autant, le coût d'aucune de ces mesures n'est chiffré dans le PLF pour 2018.

---

<sup>33</sup> Taux réduit de TVA sur la fourniture de repas par les cantines d'entreprises ou d'administration et les cantines scolaires (n° 730207), chiffré à 905 M€ en 2017.

<sup>34</sup> Exonération d'IR au titre de la participation des employeurs au financement des titres-restaurant (n° 120111), évaluée à 375 M€ en 2017 dans le PLF pour 2018.

<sup>35</sup> L'exonération pour le biogaz, l'application du taux réduit pour le gaz naturel utilisé comme carburant et pour le carburant constitué d'un mélange d'au minimum 90 % d'alcool éthylique d'origine agricole, d'eau et d'additifs favorisant l'auto-inflammation et la lubrification, destiné à l'alimentation des moteurs thermiques à allumage par compression.



\*  
\* \*

L'exercice 2017 constitue une étape supplémentaire dans le desserrement progressif des contraintes sur l'évolution des dépenses fiscales.

Depuis leur création, les outils de pilotage n'ont pas permis de réduire, ni de stabiliser, le nombre et le coût des différents dispositifs : le plafond prévu par la loi de programmation des finances publiques a été dépassé sans qu'aucune mesure correctrice ne soit décidée ; les résultats des conférences fiscales sont demeurés faibles voire inexistantes, en raison notamment d'un défaut d'appropriation et de l'insuffisance des évaluations. L'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques est restée, pour partie, incohérente.

Aucun progrès n'a été constaté en 2017 par rapport aux exercices antérieurs. Au contraire, l'ambition précédemment affichée de réduire, d'ordonner et d'orienter les dépenses fiscales semble s'estomper.

### **3. Les recommandations de la Cour**

#### **3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2016**

La Cour avait formulé trois recommandations au titre de l'année 2016 :

*Recommandation n° 1 : réaliser, sur la période couverte par la prochaine LPFP, une évaluation exhaustive des dépenses fiscales.*

*Recommandation n° 2 : compléter les documents budgétaires (PAP et RAP) en précisant les objectifs auxquels concourent les dépenses fiscales rattachées au programme et en justifiant la prévision du coût des plus significatives.*

*Recommandation n° 3 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt soumis aux plafonds de la LPFP.*

La recommandation n° 1 avait fait l'objet d'une mention dans le référé du Premier président de la Cour des comptes du 19 juillet 2017, adressé au ministre de l'action et des comptes publics, relatif aux 50 recommandations des notes d'exécution budgétaire susceptibles d'être mises en œuvre dans la prochaine loi de finances.

Aucune de ces recommandations n'a été mise en œuvre.

#### **3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2017**

Au titre de l'exercice 2017, la Cour maintient l'ensemble de ses recommandations.

*Recommandation n° 1 : réaliser, sur la période couverte par la LPFP 2018 – 2022, une évaluation exhaustive des dépenses fiscales (recommandation reconduite).*

*Recommandation n° 2 : compléter les documents budgétaires (PAP et RAP) en précisant les objectifs auxquels concourent les dépenses fiscales rattachées au programme et en justifiant la prévision du coût des plus significatives (recommandation reconduite).*

*Recommandation n° 3 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt soumis aux plafonds de la LPFP (recommandation reconduite).*

### Annexe n° 1 : La fiabilité limitée des chiffrages

Les méthodes de chiffrage utilisées sont différentes selon les impôts. Elles consistent soit à simuler les coûts quand des données sont disponibles (c'est-à-dire la première année ou les deux premières années sur les trois années fournies), soit à reconduire les dynamiques et les montants observés les années précédentes (pour la dernière année fournie).

Le chiffrage des dépenses fiscales se heurte à des enjeux d'assiette et de disponibilité de données, ce qui peut conduire à des chiffrages conventionnels.

Près de 50 dépenses fiscales recensées sont désignées comme « non chiffrables » pour 2017 dans les PLF pour 2017 et pour 2018.

Par convention, les chiffrages sont réalisés en considérant que les comportements des contribuables ne changent pas en réponse à la dépense fiscale.

La direction de la législation fiscale détermine la qualité du chiffrage en fonction de la capacité à isoler et simuler « *l'environnement contrefactuel* » portant sur l'exécuté ; c'est-à-dire la possibilité d'identifier le coût précis rattachable à une mesure fiscale particulière mise en œuvre les années antérieures ainsi que la faculté à simuler ce qui se serait produit si la mesure avait été différente.

C'est ce qui explique que l'évaluation du coût de certaines dépenses fiscales, dont le chiffrage est identifié comme « bon », voire « très bon », puisse varier de manière conséquente d'un PLF  $n$  au PLF  $n + 1$  : la qualité indiquée du chiffrage ne dépend pas de la capacité à prévoir l'évolution des dépenses fiscales.

Les annexes *Voies et moyens* (tome II) des PLF de 2013 à 2017 qualifient la méthode d'évaluation de « bonne » ou « très bonne » pour moins de la moitié des dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales dont la méthode de chiffrage est considérée comme bonne ou très bonne sont en revanche majoritaires en montant. Ainsi, parmi les 73,32 dépenses fiscales les plus élevées<sup>36</sup>, représentant un total estimé de 32 Md€, le chiffrage de seulement 5d'entre elles est qualifié d'« ordre de grandeur », pour un coût total de 8,39 Md€.

---

<sup>36</sup> À savoir celles dont le coût estimé est supérieur à 500 M€.