



# **Les dépenses fiscales**

---

Note d'analyse  
de l'exécution budgétaire

2020

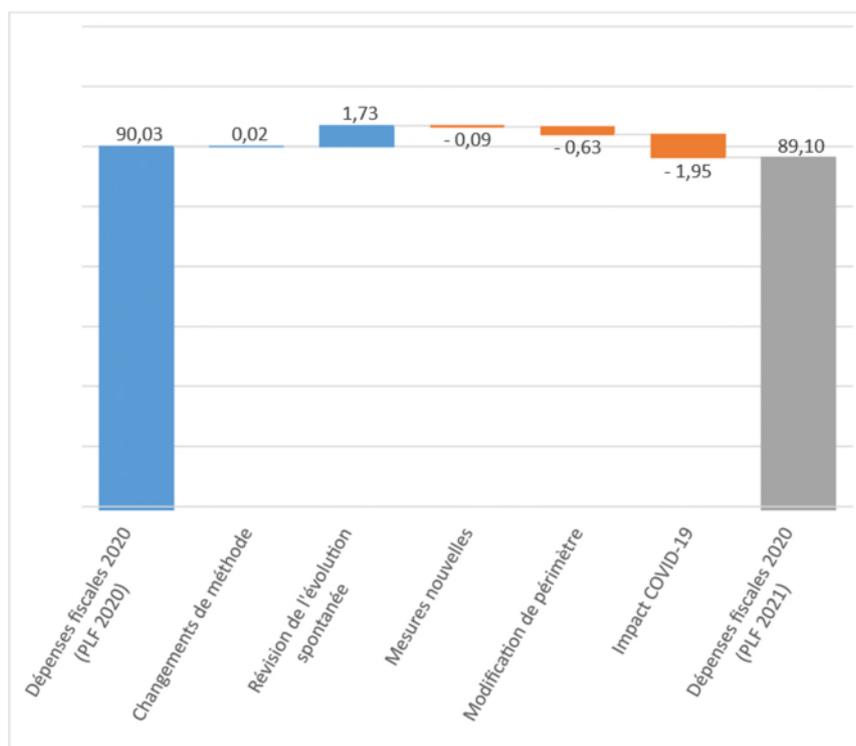
## Infographies

### Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2020 (Md€)

	Évaluation du PLF 2020	Évaluation révisée du PLF 2021	Écart
<b>Coût total</b>	<b>90,0</b>	<b>89,1</b>	<b>-0,9</b>

Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2020 et 2021

### Décomposition de la révision du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'année 2020 (Md€)



Source : PLF pour 2020 et 2021 et DLF, retraitement Cour des comptes

## Synthèse

### Les dépenses fiscales en 2020 et la gestion des crédits

**Le coût des dépenses fiscales en 2020 est évalué à 89,1 Md€,** selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2021. Ce montant est **inférieur de 0,9 Md€ à celui prévu pour la même année publié un an auparavant dans le PLF pour 2020**, qui s'établissait à 99,0 Md€.

Cette révision du coût global des dépenses fiscales en 2020 résulte essentiellement de trois facteurs :

- les écarts de prévision de l'évolution spontanée, à hauteur de + 1,73 Md€ ;
- l'impact de la crise sanitaire, estimé à – 1,95 Md€ ;
- la modification du périmètre de dépenses fiscales à hauteur de – 0,63 Md€.

**Le coût des dépenses fiscales a diminué de 10,8 Md€ entre 2019 et 2020.** Cette baisse apparente résulte essentiellement de la transformation du CICE en allègements de cotisations sociales, qui réduit le coût de ce dispositif de moitié. Les effets de la crise sanitaire, estimés à – 2 Md€ en 2020 au moment du dépôt du PLF pour 2021, sont quasiment compensés par la montée en charge de plusieurs dispositifs (notamment l'exonération d'impôt sur le revenu sur les heures supplémentaires).

Au cours des exercices précédents, le dépassement continu du plafond de dépenses fiscales prévu dans la loi de programmation des finances publiques (LPFP) n'avait entraîné aucune mesure d'ajustement. **Les règles instaurées par la LPFP 2018-2022 sont sensiblement moins contraignantes.** Un mécanisme de plafonnement a été instauré avec un plafond calculé en pourcentage des recettes fiscales nettes qui se révèle inopérant.

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 d'intervention publique et, dans un souci de rationalisation, de conduire à la suppression d'un certain nombre de dispositifs.

**Les résultats des conférences fiscales en 2020 sont à nouveau décevants.**

L'implication des responsables de programme est réduite et les propositions de modification ou de suppression de dépenses fiscales sont pratiquement inexistantes, faute notamment d'une évaluation suffisante et préalable.

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 complexité des dispositifs rend parfois leur appréhension délicate.

**La stratégie de pilotage est lacunaire et souffre d'un défaut d'appropriation** : les règles et les effets concrets des dispositifs sont souvent méconnus voire en contradiction avec les objectifs des politiques publiques auxquels ils sont rattachés, peu de dépenses fiscales sont évaluées et les outils de mesure et de suivi déployés pour contrôler leur efficacité sont défaillants. L'action menée pour évaluer et réduire en conséquence les dépenses fiscales doit être relancée.

---

### **Les recommandations de la Cour**

---

Ces observations conduisent la Cour à reconduire deux des recommandations formulées au titre de la gestion 2019 et à en reformuler une autre, ces recommandations n'ayant pas été mises en œuvre ou seulement partiellement. Elle supprime toutefois une recommandation de façon à privilégier les travaux d'évaluation et la mise en œuvre de leurs enseignements. Elle formule également une nouvelle recommandation.

La Cour formule quatre recommandations au titre de l'année 2020 :

**Recommandation n°1** : lorsqu'une dépense fiscale n'a entraîné aucun coût et/ou n'a concerné aucun bénéficiaire sur l'ensemble de la période couverte par une loi de programmation des finances publiques, étudier l'opportunité de la suppression du dispositif en question (*recommandation nouvelle*).

**Recommandation n°2** : 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 soumises au plafond de la loi de programmation des finances publiques (*recommandation réitérée*).

**Recommandation n°3** : À défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (*recommandation réitérée*).

**Recommandation n°4** : Accélérer la mise en œuvre du programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficacité des dépenses fiscales les plus significatives sur la période restant à couvrir d'ici 2022, s'assurer que les résultats des évaluations donnent bien lieu, le cas échéant, à une rationalisation des dispositifs concernés et préparer le programme d'évaluation à mettre en œuvre au cours de la prochaine loi de programmation des finances publiques (*recommandation reformulée*).

## Sommaire

<b>Infographies.....</b>	<b>2</b>
<b>Synthèse .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Des dépenses fiscales en progression constante jusqu'en 2019 dont le coût baisse en 2020 avec la fin du CICE et la crise sanitaire.....</b>	<b>9</b>
1.1 En PLF pour 2021, une révision à la baisse pour l'année 2020 de 0,9 Md€ .....	9
1.1.1 Des facteurs de révision à la baisse avec les mesures nouvelles, les modifications de périmètre et les conséquences de la crise sanitaire.....	13
1.1.2 Des facteurs de hausse avec la révision de l'évolution spontanée des dépenses fiscales et les changements de méthode .....	15
1.2 Une diminution du coût des dépenses fiscales pour la première fois depuis 2013, avec la transformation du CICE en allègements de cotisations sociales .....	17
1.2.1. Une diminution de moitié du coût du CICE entre 2019 et 2020.....	18
1.2.2. Des dépenses fiscales hors CICE qui diminuent très légèrement en 2020 sous l'effet de la crise sanitaire.....	20
1.3. Des dépenses fiscales qui recouvrent des dispositifs divers et mal appréhendés.....	22
1.3.1. Une quinzaine de mesures concentre la plus grande partie du coût des dépenses fiscales.....	22
1.3.2. De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût et hétérogènes .....	28
<b>2. Des dépenses fiscales qui ne sont ni pilotées ni évaluées .....</b>	<b>31</b>
2.1 Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défaillants .....	31
2.1.1 Un relèvement d'un tiers du plafond de dépenses fiscales pour 2018 par la LPFP 2018-2022.....	31
2.1.2 Des efforts pour améliorer la fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales.....	33
2.2 Les conférences fiscales, un processus encore faiblement opérant pour maîtriser les dépenses fiscales.....	36
2.2.1 Une programmation des conférences fiscales à renforcer .....	36
2.2.2 Des évaluations qui restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs.....	39

- 2.2.3 Une articulation mal assurée entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis .....47

**3. Les recommandations de la Cour..... 52**

- 3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2019 ..... 52
- 3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2020 ..... 56

## 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, cette annexe 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.

Le coût des dépenses fiscales de l'année 2020 a ainsi été évalué à deux reprises, dans les PLF pour 2020 et pour 2021<sup>2</sup>. L'exécution des dépenses fiscales en 2020 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 475 dispositions fiscales dérogatoires recensées dans l'annexe au PLF pour 2020 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État dont le coût est chiffré à 89,1 Md€ en 2020 dans le PLF 2021.

---

<sup>1</sup> À l'exception de celles jugées non chiffrables.

<sup>2</sup> Elles le seront pour la troisième et dernière fois dans le PLF pour 2022.

## 1. Des dépenses fiscales en progression constante jusqu'en 2019 dont le coût baisse en 2020 avec la fin du CICE et la crise sanitaire

### 1.1 En PLF pour 2021, une révision à la baisse pour l'année 2020 de 0,9 Md€

Le PLF pour 2020 estimait à 90,0 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2020. Dans le PLF pour 2021, ces dépenses sont réévaluées à 89,1 Md€, soit une baisse de 0,9 Md€.

**Tableau n° 1 : évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2020 (Md€)**

	Évaluation du PLF 2020	Évaluation révisée du PLF 2021	Écart
<b>Coût total</b>	<b>90,0</b>	<b>89,1</b>	<b>-0,9</b>

Source : PLF pour 2020 et 2021

Alors que depuis 2016, le chiffrage du coût des dépenses fiscales en année  $n$  est systématiquement sous-évalué, en moyenne de 1,76 Md€ à périmètre courant, comparé au chiffrage en année  $n + 1$ , l'année 2020 est une exception.

Le chiffrage en  $n + 2$  pour 2020 n'est pas encore connu. En 2018, le chiffrage du coût définitif en PLF pour  $n + 2$  a diminué comparé à celui du PLF pour  $n + 1$  – conduisant à une estimation finale du coût des dépenses fiscales pour 2018 de -0,8 Md€ par rapport au chiffrage du PLF pour 2018. En revanche, le chiffrage du coût définitif en PLF pour  $n + 2$  du coût des dépenses fiscales pour 2019 a augmenté de 0,5 Md€ comparé à l'estimation  $n + 1$ , soit une estimation finale de 1,7 Md€ supérieure au chiffrage du PLF 2020.

**Tableau n° 2 : le chiffrage du coût des dépenses fiscales d'un PLF à l'autre en 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020**

<i>En Md€</i>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
chiffrage année n	83,4	89,9	99,8	98,2	90,0
révision année n+1	+2,4	+3,1	+0,4	+1,2	-0,9
révision année n+2	+1,9	+0,5	-1,2	+0,5	<i>n.c.</i>
écart total d'estimation	+4,3	+3,6	- 0,8	+1,7	<i>n.c.</i>
chiffrage final	<b>87,6</b>	<b>93,4</b>	<b>99,0</b>	<b>99,9</b>	<b>n.c.</b>

Source : PLF pour 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 et 2021

La révision du coût des dépenses fiscales pour 2019 dans le PLF pour 2021, s'explique par des écarts de prévision, à hauteur de + 1,1 Md€<sup>3</sup> et par une mesure de périmètre portant sur deux dépenses fiscales relatives aux taux réduits de TVA à hauteur de 0,6 Md€.

La révision à la baisse de 0,9 Md€ du coût global des dépenses fiscales en 2020 entre l'estimation en PLF pour 2020 et celle réalisée en PLF pour 2021 résulte de trois facteurs :

- des écarts de prévisions à hauteur de + 1,7 Md€ liés à la hausse du coût de certaines dépenses fiscales, compensées en partie par la baisse du coût d'autres dépenses fiscales (dont -0,5 Md€ au titre du CICE) ;

- la mesure de périmètre portant sur les dépenses fiscales relatives aux taux réduits de TVA à hauteur de -0,6 Md€ ;

- la prise en compte de l'impact sur l'activité économique des mesures sanitaires prises pour lutter contre l'épidémie de la Covid-19 sur certaines dépenses fiscales à hauteur de -2 Md€ : pour les secteurs les plus affectés, en particulier ceux qui ont connu une interruption d'activité pendant le confinement (spectacles, services à la personne notamment), la DLF a, par convention, appliqué un facteur de -25 % au coût annuel

<sup>3</sup> L'écart de prévision résulte de révisions à la hausse du coût de certaines dépenses fiscales plus dynamiques que prévu (+ 0,3 Md€ au titre de l'exonération d'IS en faveur des SIIC et de leurs filiales, + 0,3 Md€ au titre de l'exonération d'IR des sommes versées au titre de la participation et de l'intéressement, + 0,2 Md€ au titre du taux de TVA de 10 % pour certaines opérations relatives aux logements locatifs sociaux) non compensées par la révision à la baisse du coût de certaines dépenses fiscales (-0,3 Md€ au titre du taux de TVA de 5,5 % pour certaines opérations relatives à l'accession sociale à la propriété à usage de résidence principale, - 0,2 Md€ au titre de la déduction des revenus fonciers des dépenses de réparations et d'amélioration).

(correspondant à 3 mois d'arrêt). Pour les autres secteurs, un facteur de - 9 % (correspondant à la récession prévue pour 2020 au moment de l'élaboration du PLF<sup>4</sup>) a été appliqué.

Depuis l'exercice 2018, des modifications de périmètre liées à des classements ou déclassés de taux réduits de TVA ont joué un rôle majeur dans l'évolution du coût des dépenses fiscales.

**Des taux réduits de TVA qui ne sont pas systématiquement considérés comme des dépenses fiscales**

Contrairement à ce qu'il avait été possible de faire en 2018, le coût total des mesures de taux réduits de TVA non considérées comme des dépenses fiscales, lorsque ces dernières sont chiffrables, n'a pas pu être évalué<sup>5</sup>. En effet, au moment de la production du *Voies et Moyens*, seuls cinq taux réduits de TVA<sup>6</sup> ont pu être chiffrés à hauteur de 4,5 Md€. Huit autres dispositifs sont considérés comme non chiffrables par la direction générale du Trésor. La principale difficulté identifiée par la DGT et la DLF provient du formulaire de déclaration de TVA qui ventile les montants de TVA par taux réduits et non par dispositifs<sup>7</sup>. Ainsi, un retraitement important est nécessaire (avec des données INSEE sur la consommation notamment) afin de construire un modèle de chiffrage pour chaque dispositif. Ainsi, le taux réduit de 5,5 % sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine, estimé à 14,28 Md€ en 2018 n'a pas pu être chiffré pour 2019.

Dès lors que l'application de taux réduits ne résulte pas d'une obligation communautaire, c'est le caractère incitatif du taux réduit qui détermine si la mesure est classée en dépense fiscale. La présentation retenue dans le tome II de l'annexe *Voies et Moyens* s'appuie sur les critères définis par le Conseil des impôts en 2003 : sont traitées comme des règles générales, les dispositions qui, pour l'ensemble des contribuables visés, « *contribuent à rendre supportable cet impôt sur la consommation ou qui ont pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services* ». Lorsque les taux réduits de TVA ont pour objet « *de soutenir économiquement un secteur* », ils sont alors classés en dépenses fiscales. Selon la DLF, dans le prolongement de recommandations de la Cour visant à améliorer les critères de classement des dépenses fiscales, ont été opérés dans le PLF 2019 un classement de quatre dispositifs de la mission *Outre-Mer* relatifs à la TVA et, dans le PLF 2020, le remplacement de six dispositifs de TVA à taux réduit par six autres.

<sup>4</sup> 8,3 % selon l'INSEE pour l'année 2020 (<https://www.insee.fr/fr/statistiques/2107840>)

<sup>5</sup> 21 Md€ pour 2018

<sup>6</sup> Sur un total de 23 dispositifs recensés dans le PLF pour 2021

<sup>7</sup> Un même taux réduit peut s'appliquer à plusieurs dispositifs.

En PLF 2021, le périmètre de deux dépenses fiscales relatives à des taux réduits de TVA a été revu, pour un montant de -0,63 Md€ :

- n° 730207 anciennement relative aux taux de 10 % pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations, et de 5,5 % pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA ;

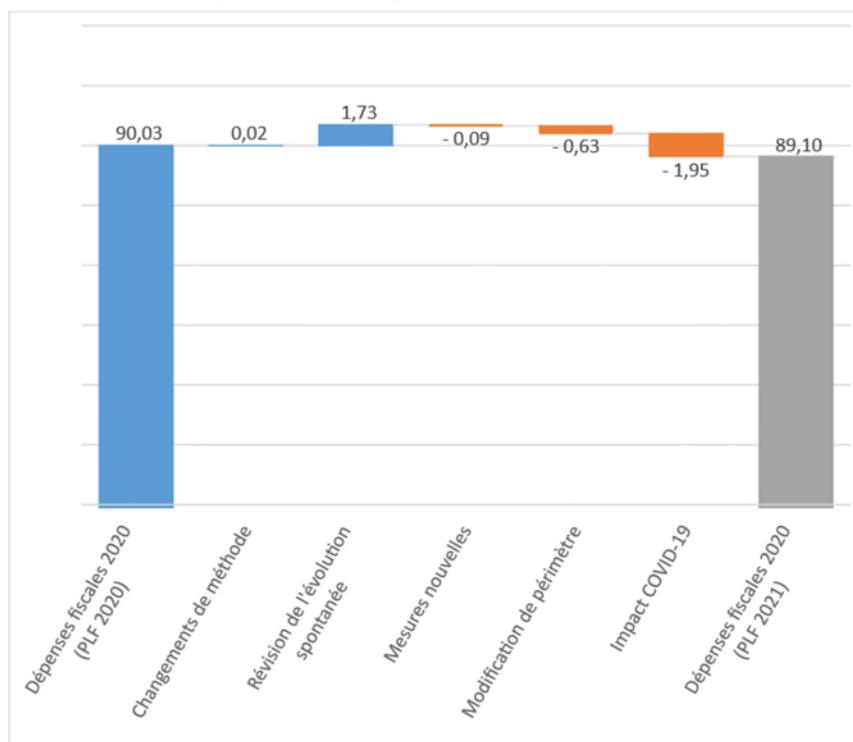
- n° 730214 anciennement relative au taux de 10 % pour les services d'aide à la personne fournis à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du même code, et dont la liste est fixée par décret et de 5,5 % pour les prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L.7232-1-1 du même code, dont la liste est fixée par décret, à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L.7232-1-2 du même code.

L'examen du caractère incitatif de ces deux dispositifs, lequel constitue le critère dégagé par le Conseil des prélèvements obligatoires pour considérer ou non ces mesures comme des dépenses fiscales, a conduit la DLF à modifier leurs périmètres.

Pour ces deux dépenses fiscales, seule la partie relative au taux de TVA de 10 % a été conservée. En effet, selon la DLF, le taux de 5,5 % ne correspond pas à une dépense fiscale car il n'est pas incitatif et a pour seul objet d'abaisser le coût de services de première nécessité.

Hors dynamisme spontané des dépenses fiscales, les mesures nouvelles adoptées par voie d'amendement lors de la LFI pour 2020 contribuent également à la baisse de leur coût entre le PLF pour 2020 et le PLF pour 2021, à hauteur de -0,091 Md€.

**Graphique n° 1 : décomposition de la révision du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'exercice 2020 (Md€)**



Source : PLF pour 2020 et 2021 et DLF, retraitement Cour des comptes

### **1.1.1 Des facteurs de révision à la baisse avec les mesures nouvelles, les modifications de périmètre et les conséquences de la crise sanitaire**

Depuis la publication du Tome II des *Voies et moyens* annexé au PLF pour 2020, ont été votées 22 créations et 17 suppressions de dépenses fiscales.

Les mesures nouvelles adoptées après la publication du projet de loi de finances initiales, par voie d'amendement en loi de finances pour 2020 ont contribué à réviser à la baisse le montant des dépenses fiscales de 0,091 Md€.

Il s'agit pour l'essentiel de deux mesures :

- la réduction du tarif réduit (remboursement) de TICPE pour le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes : -0,09 Md€ ;

- la suppression du dégrèvement de la taxe d'habitation en faveur des personnes de condition modeste relogés dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme ANRU : -0,027 Md€.

Les changements de périmètre effectués dans le tome II du *Voies et moyens* annexé au PLF pour 2021 concernent deux dépenses fiscales relatives à des taux réduits de TVA (*cf. supra*) pour 0,63 Md€. Les modifications de périmètre sont le principal vecteur de stabilité voire de baisse du coût global des dépenses fiscales. Les enjeux de périmètre des dépenses fiscales ne sont, au demeurant, pas récents. Dans son rapport de 2003 consacré à la fiscalité dérogatoire, le Conseil des impôts soulignait que les suppressions de dépenses fiscales « *correspondent rarement à l'extinction ou à la suppression effective des dispositifs eux-mêmes : il s'agit dans la plupart des cas de [...] retraits du périmètre [...]. De telles pratiques, qui sont restées jusqu'à présent non justifiées, fragilisent non seulement les comparaisons d'une année à l'autre, mais font aussi porter l'interrogation sur le contenu de la notion* ». <sup>8</sup>

La crise sanitaire, enfin, a eu un impact estimé à un peu moins de 2 Md€ en 2020 (1,95 Md€). En conséquence, 37 dépenses fiscales ont été revues à la baisse et concernent deux impôts, la TVA et la taxe intérieure de consommation sur les gaz naturels. Deux niveaux de décotes ont été appliqués, en fonction de l'impact supposé sur les dépenses fiscales : 25 % ou 9 %. Six dépenses fiscales ont été considérées comme particulièrement affectées par la crise sanitaire et économique (décote de 25 %) :

- - les mesures liées aux événements sportifs et culturels (n° 730224, 730230, 730231, 730301 et 740103) ;
- - la dépense fiscale 730207 relative au taux de TVA de 10 % pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations.

Les 31 autres dépenses fiscales considérées comme affectées par la crise économique ont fait l'objet d'une décote à hauteur de 9 % (récession alors prévue pour 2020). Parmi les 10 plus fortes réévaluations à la baisse pour 2020 entre le PLF 2020 et le PLF 2021 figurent ainsi quatre révisions

---

<sup>8</sup> Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire – Pour un réexamen des dépenses fiscales*, XXIe rapport au Président de la République, septembre 2003, pages 14-15.

de dépenses fiscales au titre de la crise sanitaire (n° 730207, 730213, 730221 et 710103)

### **1.1.2 Des facteurs de hausse avec la révision de l'évolution spontanée des dépenses fiscales et les changements de méthode**

La révision de l'évolution spontanée des dépenses fiscales est à l'origine d'une correction à la hausse entre le chiffre du PLF pour 2020 et celui du PLF pour 2021 (1,73 Md€). Ce montant résulte d'ajustements de sens contraires.

L'estimation du coût de 118 dépenses fiscales a été revue à la hausse en raison d'évolutions spontanées entre le PLF pour 2020 et le PLF pour 2021, pour un total de 5,39 Md€. Les principales sous-estimations en PLF pour 2020 concernaient :

- le tarif réduit de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) pour le gaz naturel et le méthane utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie (n° 830201), créé lors du PLF pour 2020 ;

- l'exonération d'impôt sur le revenu des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement, de l'abondement ou d'un partage de plus-value, aux plans d'épargne salariale et aux plans d'épargne retraite d'entreprise collectifs ou obligatoires (n° 120108), dont l'évolution entre le PLF 2020 et le PLF 2021 a été revue de 0,41 Md€ passant de 1,7 à 2,2 Md€ ;

- les exonérations d'impôt sur les sociétés des produits retirés par les sociétés d'investissements immobiliers cotées, ainsi que par leurs filiales ou des filiales de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou des filiales conjointes de ces dernières sociétés, et provenant de la location d'immeubles, de la sous-location des immeubles pris en crédit-bail ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou leurs établissements publics, de certains droits réels immobiliers et de certaines plus-values de cession (n° 300206), dont l'estimation est passée de 0,5 à 0,8 Md€ ;

- le taux réduit de TVA de 10 % pour certaines opérations relatives aux logements locatifs sociaux (n° 730210), dont l'estimation a été revue à la hausse de 0,24 Md€.

À l'inverse, l'estimation du coût de 111 dispositifs a été revue à la baisse en raison d'évolutions spontanées, pour un total de 3,66 Md€.

Les principales révisions concernent :

- le CICE (n° 210324), dont l'évaluation du coût pour 2020 a été revue à la baisse de 0,48 Md€ entre les 9,01 Md€ estimés en PLF pour 2020 et les 8,54 Md€ estimés en PLF pour 2021 ;

- le taux de 5,5 % de TVA pour certaines opérations relatives à l'accession sociale à la propriété à usage de résidence principale : livraisons de logements dans le cadre de la location-accession, livraisons d'immeubles et travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logement dans certains quartiers ciblés par la politique de la ville ou à leur proximité, certaines opérations destinées à la conclusion d'un bail réel solidaire et apports aux sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété (n° 730216) avec un coût estimé en PLF 2020 à 1,46 Md€ revu en PLF 2021 à 1,16 Md€ ;

- la déduction des revenus fonciers soumis à l'impôt sur le revenu des dépenses de réparations et d'amélioration (n°130201) estimée en PLF 2020 à 1,84 Md€ et en PLF 2021 à 1,65 Md€.

Par ailleurs, des changements de méthode de chiffrage de onze dépenses fiscales ont contribué à hauteur de 0,024 Md€ à la hausse de l'estimation du coût des dépenses fiscales en 2020 effectuée par le PLF pour 2021.

Le montant du régime spécial d'imposition des assistants maternels et des assistants familiaux régis par les articles L. 421-1 et suivants et L. 423-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles (n° 120501) a ainsi été réévalué à hauteur de 0,17 Md€, suite à la nouvelle possibilité d'exploitation des données issues des déclarations annuelles de données (DADS).

Par ailleurs, six dépenses fiscales relatives aux droits d'enregistrement et de timbre (n° 500101, 520209, 530206, 530212, 570102 et 570202) voient leurs prévisions revues à la baisse à hauteur de 0,06 Md€ en lien avec la bascule applicative qui les rend non chiffrables à compter de 2021.

La fiabilité des méthodes de chiffrage est par ailleurs limitée comme l'illustre ci-après le point 2.1.2.

## 1.2 Une diminution du coût des dépenses fiscales pour la première fois depuis 2013, avec la transformation du CICE en allègements de cotisations sociales

Le coût des dépenses fiscales a diminué de 10,8 Md€ entre 2019 (99,9 Md€) et 2020 (89,1 Md€ selon le PLF 2021), soit une baisse de 10,8 % en un an à périmètre courant. Ce résultat contraste avec les hausses constatées les années précédentes, le coût total des dépenses fiscales ayant augmenté de 5,6 % par an en moyenne entre 2013 et 2019 (et ce malgré la décélération observée entre 2018 et 2019). Toutefois, la baisse enregistrée en 2020 est essentiellement liée à l'extinction progressive du CICE (*cf. infra*), bien que l'impact de la crise économique et sanitaire se fasse également sentir.

Entre 2013 et 2020 (estimation PLF pour 2021), le montant des dépenses fiscales a ainsi progressé de 23,6 % en valeur nominale et de 17,5 % en valeur réelle<sup>9</sup>.

Le coût estimé des dépenses fiscales s'établit à 4,0 % du PIB en 2020, le montant des dépenses fiscales en pourcentage des recettes fiscales nettes (RFN) s'établissant à 36,1 %. La quasi-stabilité de ce ratio entre 2019 et 2020 masque en réalité la baisse concomitante du montant des dépenses fiscales et des recettes fiscales (en lien avec la crise sanitaire et économique).

**Tableau n° 3 : coût des dépenses fiscales depuis 2013**

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	99,0	99,9	89,1
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,3	4,1	4,0
Coût (% RFN <sup>10</sup> )	25,4	28,5	30,4	30,8	31,6	33,5	35,5	36,1

Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2021

\* estimation PLF pour 2021

<sup>9</sup> Chiffre PLF pour 2021 déflaté par l'indice des prix à la consommation.

<sup>10</sup> Recettes fiscales nettes

### **1.2.1. Une diminution de moitié du coût du CICE entre 2019 et 2020**

Les lois de finance pour 2018 et 2019 ont supprimé le dispositif du CICE pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2019, sauf dans le cas des entreprises exploitées à Mayotte. Ainsi, les salaires inférieurs à 2,5 SMIC versés à compter de 2019 par les entreprises ne donnent plus droit au CICE, mais à une exonération de cotisations sociales au même taux de 6 % que celui du CICE portant sur les salaires de 2018.

Entre 2019 et 2020, le coût du CICE diminue de 10,7 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2021, passant de 19,2 Md€ à 8,54 Md€.

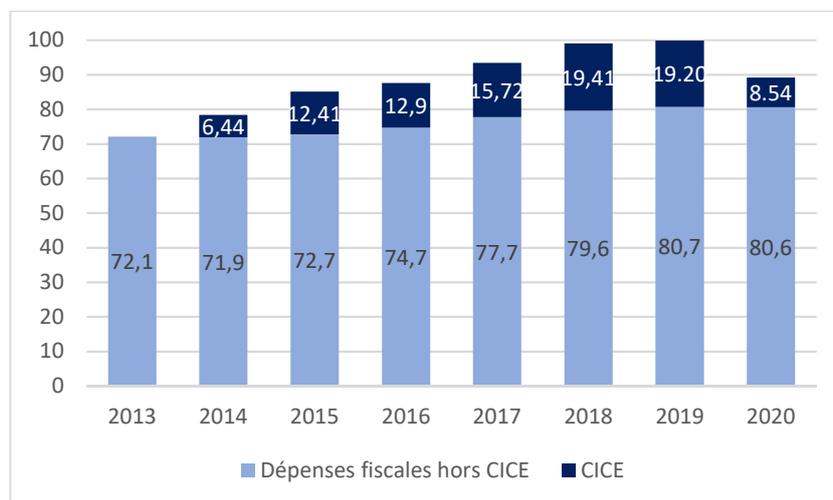
Entre 2013 et 2019, le déploiement de ce crédit d'impôt destiné aux entreprises a expliqué plus de 70 % de la hausse du coût total des dépenses fiscales. En 2020, le CICE reste le dispositif le plus coûteux en dépit de son extinction (*cf. infra*). Son coût devrait continuer à baisser progressivement : la créance acquise par les entreprises pouvant être consommée sur les prochains exercices s'élève encore à 14,7 Md€ au 31 décembre 2020.

En comptabilité nationale<sup>11</sup>, le coût du CICE, concernant à la fois l'IR et l'IS, est estimé à 2,0 Md€ pour 2020. Il devrait continuer à diminuer, pour atteindre 1,1 Md€ en 2021 et 1,0 Md€ en 2022<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Le CICE est enregistré en comptabilité nationale dès la naissance de la créance déclarée par les entreprises, mais n'est pris en compte par la comptabilité budgétaire que lors de la consommation effective de cette créance, qui peut être réalisée sur plusieurs années et pèse donc toujours sur le solde budgétaire.

<sup>12</sup> Source : DGFIP – bureau GF3C.

**Graphique n° 2 : chiffrage du coût des dépenses fiscales 2013 – 2020 (Md€)**

Source : PLF 2010 à 2021, retraitement Cour des comptes, en Md€ courants  
\* estimations PLF pour 2021

### L'évaluation du CICE

La loi de finances pour 2018<sup>13</sup> a abrogé, à compter du 1er janvier 2019, les dispositions de la loi de finances pour 2012<sup>14</sup> portant création du comité chargé du suivi et de l'évaluation du CICE.

Conformément à la mission qui lui avait été assignée, le comité a rendu six rapports, dont le dernier est paru le 31 juillet 2018, afin d'évaluer ce dispositif. L'avis publié le 3 octobre 2018 porte sur les exercices 2013 à 2015 (les données pour 2016 n'étant pas disponibles à la date de publication en raison d'un changement de système d'information). Les principales conclusions du comité sont les suivantes :

Le CICE a eu un effet positif, bien que modéré, sur l'emploi : le comité retient un effet net proche de 100 000 emplois créés ou sauvegardés et qui se serait matérialisé sur 2014 et 2015 dans les entreprises les plus exposées au CICE. Cet effet pourrait toutefois être plus important : des travaux de l'OFCE ont montré qu'en tenant compte des effets salaire et emploi et du financement partiel de la mesure, le CICE aurait permis de créer ou de sauvegarder entre 110 000 et 300 000 emplois sur la période étudiée ;

<sup>13</sup> Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

<sup>14</sup> Article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 relatives à la création des instances nationales et régionales chargées de suivre et d'évaluer le CICE.

- le CICE a également eu un effet positif sur les salaires moyens et la masse salariale. Toutefois, aucun effet du CICE sur les salaires au niveau individuel n'est identifié à proximité du seuil de 2,5 SMIC, sur les salaires d'embauche comme sur les augmentations salariales des employés permanents ;

- l'existence d'un effet significatif du CICE sur l'investissement demeure difficile à établir. Les entreprises bénéficiaires du CICE faisaient état a priori d'intentions importantes en matière d'investissement. Toutefois, l'impact éventuel du CICE sur le niveau d'investissement met du temps à se matérialiser, notamment du fait d'une contrainte financière qui ne peut être levée avant le versement effectif du CICE. Par ailleurs, les entreprises qui représentent la plus grande part de l'investissement total sont essentiellement des grandes entreprises, qui ne sont pas parmi les principales bénéficiaires du CICE en proportion de leur masse salariale ;

- selon les travaux complémentaires menés avec l'OFCE, l'impact du CICE sur la croissance serait de l'ordre de 0,2 point de contribution au PIB sur la période 2013-2015.

Des travaux d'approfondissement ont par la suite été menés sous l'égide de France Stratégie, donnant lieu à un rapport publié en septembre 2020. Ces travaux confirment les effets positifs du CICE sur l'emploi et les salaires observés précédemment, mais identifient toutefois des différences selon les secteurs : dans les branches productrices de biens (industrie, agriculture et construction), plus exposées à la concurrence internationale, le CICE aurait davantage été mobilisé pour modérer les prix, notamment à l'exportation, dans une logique de compétitivité. Enfin, le rapport de septembre 2020 conclut à un effet non significatif du CICE sur l'investissement.

### **1.2.2. Des dépenses fiscales hors CICE qui diminuent très légèrement en 2020 sous l'effet de la crise sanitaire**

Après une relative stabilité en 2014 et 2015, la hausse du coût des dépenses fiscales hors CICE a eu tendance à s'accroître en 2016, 2017 et 2018, avant de ralentir à nouveau en 2019 (+ 1,37 % entre 2018 et 2019). L'exercice 2020 enregistre une faible diminution du montant des dépenses fiscales à périmètre courant, l'impact de la crise économique et sanitaire (estimé à ce stade à - 2 Md€) étant quasiment compensé par la montée en charge de plusieurs dispositifs, notamment l'exonération d'impôt sur le revenu des heures supplémentaires, ou les réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs « Duflot » et « Pinel »).

Hors CICE, les dépenses fiscales ont progressé de 8,7 Md€ depuis 2014<sup>15</sup>, soit 12,1 % en valeur nominale sur la période.

**Tableau n° 4 : progression des dépenses fiscales hors CICE**

Année	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Montant hors CICE (Md€)	71,9	72,7	74,7	77,7	79,6	80,7	<b>80,6</b>
Variation (%)	- 0,33	1,16	2,77	3,99	2,44	1,37	<b>-0,11</b>

Source : PLF 2015 à 2021, retraitement Cour des comptes

\* estimation PLF pour 2021

#### **L'évolution des dépenses hors CICE entre 2019 et 2020<sup>16</sup>**

Le coût de 76 dépenses fiscales a diminué entre 2019 et 2020, pour un montant total équivalent à - 2,6 Md€ dans le PLF 2021.

L'impact de la crise économique sur le montant des dépenses fiscales a été estimé à - 2 Md€ en 2020. Cette estimation est fondée sur l'hypothèse d'une diminution de 25 % du coût annuel (correspondant à 3 mois d'arrêt) pour les secteurs les plus affectés, en particulier par une interruption d'activité pendant le confinement (spectacles notamment), et de 9 % (correspondant à la récession prévue pour 2020 au moment de la publication du PLF pour 2021) pour les secteurs moins affectés (travaux, restauration...). A noter toutefois que cette estimation ne prend pas en compte les effets des mesures prises à partir d'octobre 2020 (second confinement notamment).

Hors effet de la crise, la principale baisse a trait à la taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets (n° 320139), dont le coût diminue de 586 M€ du fait de l'extinction de l'ancien régime des brevets (remplacé par la dépense fiscale n° 210326).

À l'inverse, le coût de 76 dispositifs a été revu à la hausse entre 2019 et 2020, pour un total estimé à 3,3 Md€ dans le PLF pour 2021. Six mesures ont un impact supérieur ou égal à 200 M€, pour un total cumulé de 2,0 Md€ :

<sup>15</sup> Cette variation ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

<sup>16</sup> Les chiffres mentionnés ci-dessous ne tiennent pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

- quatre dépenses concernent l'impôt sur le revenu :
  - le coût de l'exonération de l'impôt sur le revenu, dans une limite annuelle égale à 5 000 €, des rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires (n° 120146), a progressé de 847 M€, du fait de la montée en charge du dispositif ;
  - pour la même raison, le coût des réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel - n° 110261) a augmenté de 246 M€, soit une progression comparable à celle constatée l'année précédente ;
  - l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et des retraites (n° 120401) a vu son coût augmenter de 205 M€, du fait de la hausse des montants éligibles ;
  - le coût du crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n° 110246) a progressé de 200 M€, en raison de la hausse des dépenses éligibles ;
- le tarif réduit de TICPE sur le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes (n°800221) a progressé de 292 M€, du fait du passage d'un remboursement semestriel à un remboursement trimestriel à compter du 1er janvier 2020.
- le coût du crédit d'impôt en faveur de la recherche (n° 200302) a augmenté de 200 M€ ; cette hausse pouvant potentiellement s'expliquer par un mouvement d'accélération de l'imputation de la créance qui n'a pu être anticipé.

### **1.3. Des dépenses fiscales qui recouvrent des dispositifs divers et mal appréhendés**

#### **1.3.1. Une quinzaine de mesures concentre la plus grande partie du coût des dépenses fiscales**

Le nombre de dépenses fiscales ayant eu un impact budgétaire en exécution 2020 est estimé à 424 par l'administration, sur 475 dispositifs au total (contre respectivement 433 et 468 en PLF pour 2020).

**Tableau n° 5 : évolution du nombre de dépenses fiscales recensées en PLF**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Nombre de dispositifs	464	460	453	449	451	457	474	468	475
<i>avec un impact budgétaire</i>	433	432	431	438	449	450	441	433	428

Source : DLF, PLF pour 2021

Estimations pour 2020 et 2021

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent 52,7 % du total estimé pour 2020, soit 47,0 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2021. Le poids des 15 premières dépenses fiscales diminue toutefois par rapport à 2019 (où elles représentaient plus de 57 % du total), du fait notamment de l'extinction progressive du CICE et de l'impact de la crise sanitaire sur certains dispositifs (taux réduits de TVA notamment).

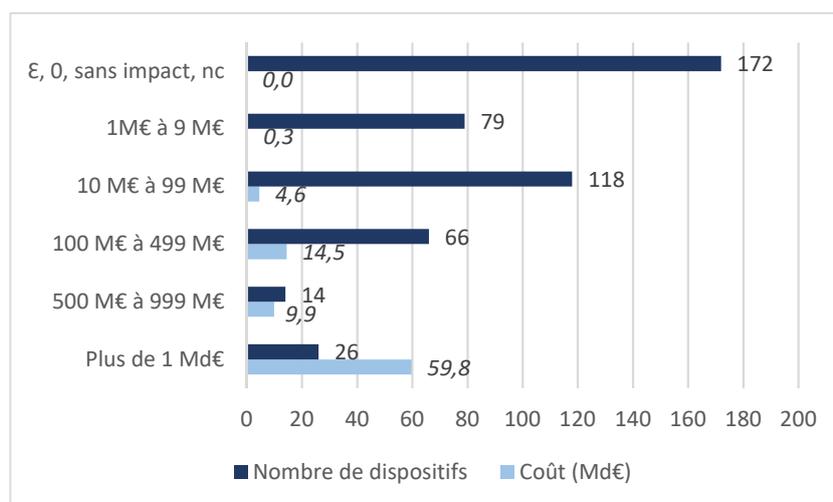
**Tableau n° 6 : les 15 principales dépenses fiscales en 2020 (M€)**

N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2020	PLF 2021	Écart
210324	IR/IS	CICE	9 019	8 536	-483
200302	IR/IS	CIR	6 500	6 600	100
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	5 175	5 045	-130
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 515	4 562	47
730213	TVA	Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien [...]	3 500	3 080	-420
730221	TVA	Taux de 10 % pour la restauration commerciale	3 062	2 764	-298
120108	IR	Exonération [...] au titre de l'épargne salariale	1 785	2 200	415
120202	IR	Exonération des prestations familiales, de l'AAH ou des pensions d'orphelin, des aides à la garde d'enfant	1 916	1 955	39
070101	Locaux	Exonération en faveur des personnes âgées, handicapées, ou de condition modeste	1 799	1 944	145
710103	TVA	Niveau des taux en Guadeloupe, en Martinique et à la Réunion	2 185	1 930	-255
120146	IR	Exonération [...] des heures supplémentaires et complémentaires	1 880	1 879	-1
800221	TICPE	Tarif réduit pour le gazole utilisé par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1 553	1 674	121
130201	IR	Déduction des dépenses de réparations et d'amélioration	1 840	1 650	-190
800401	TICPE	Exclusion des DOM du champ TIC carburants [...]	1 534	1 595	61
110201	IR	Réduction d'impôt au titre des dons	1 500	1 545	45
<b>Total (en M€)</b>			<b>47 763</b>	<b>46 959</b>	<b>-804</b>

Source : PLF pour 2021

En 2020, 26 dépenses fiscales<sup>17</sup> sur les 475 recensées étaient d'un montant supérieur à 1 Md€ (ce chiffre était de 25 en 2019). Le coût global de ces mesures est chiffré à 59,8 Md€ dans le PLF pour 2021.

### Graphique n° 3 : répartition des dépenses fiscales par coût et nombre



Source : PLF pour 2021, retraitement Cour des comptes

Lecture : les 26 dépenses fiscales de plus d'1 Md€ représentent un coût global de 59,8 Md€.

<sup>17</sup> Les 15 principaux dispositifs sont recensés dans le tableau n°6. Les onze dispositifs suivant en montant sont : l'exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie ; le crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans ; le tarif réduit de TICPE pour le gazole non routier, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfié utilisés pour les travaux agricoles et forestiers ; le taux de 10 % pour certaines opérations relatives aux logements locatifs sociaux ; le taux de 5,5% pour certaines opérations relatives à l'accession sociale à la propriété à usage de résidence principale ; le tarif réduit de TICPE pour le gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles ; le taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés ; les crédits d'impôt "Prêt à taux zéro" et "Prêt à taux zéro renforcé PTZ+" ; l'exonération d'impôt sur les sociétés des organismes d'HLM et des offices publics d'aménagement et de construction ; le crédit d'impôt pour la transition énergétique ; le tarif réduit pour l'électricité consommée soit sur des sites industriels électro-intensifs où sont exploitées des installations industrielles et pour l'électricité consommée soit par des entreprises industrielles électro-intensives exploitant des installations industrielles.

De même, l'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions à forts enjeux financiers<sup>18</sup>.

Trois missions représentent plus de 50 % du montant total des dépenses fiscales. Pour ces trois missions, le coût des dépenses fiscales excède 10 Md€. La mission *Économie* compte ainsi 72 dispositifs. Si leur montant prévisionnel pour 2020 (17,5 Md€) est en baisse par rapport à 2019 (27,9 Md€) en raison de l'extinction progressive du CICE), il reste près de six fois supérieur à celui des crédits budgétaires de la mission (3,0 Md€ de CP).

Il en est de même s'agissant de la mission *Cohésion des territoires* qui comporte 93 dépenses fiscales à titre principal (92 en 2019 et 86 en 2018) pour un montant de 14,3 Md€ (15,0 Md€ en 2019), soit 16,0 % du montant total des dépenses fiscales. Enfin, la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* compte 30 dispositifs, pour un coût total de 13,7 Md€. Les dépenses fiscales représentent 50,0 % des crédits budgétaires de cette dernière mission.

Certaines missions comptent peu de dépenses fiscales, mais leur coût est très concentré sur quelques dispositifs. Ainsi, la mission *Recherche et enseignement supérieur* ne compte que 15 dépenses fiscales, mais leur coût est estimé à 7,4 Md€ pour 2020, du fait de l'importance du crédit impôt recherche (CIR) rattaché au programme budgétaire 172-*Recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires*. Ce dispositif, chiffré à 6,6 Md€, représente à lui seul plus de 89 % du montant total des dépenses fiscales affectées à titre principal à la mission et près de 95 % des dépenses budgétaires du programme 172.

À l'inverse, d'autres missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût plus limité. La mission *Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales* compte ainsi 34 dépenses fiscales en 2020 (selon le PLF 2021), pour un coût chiffré à 2,1 Md€.

Plusieurs missions connaissent sur longue période une augmentation continue. Ainsi, pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, le coût total des dépenses fiscales s'élevait à 1,30 Md€ en 2009 et est estimé à 3,0 Md€ en 2020, soit une hausse de 133 %.

---

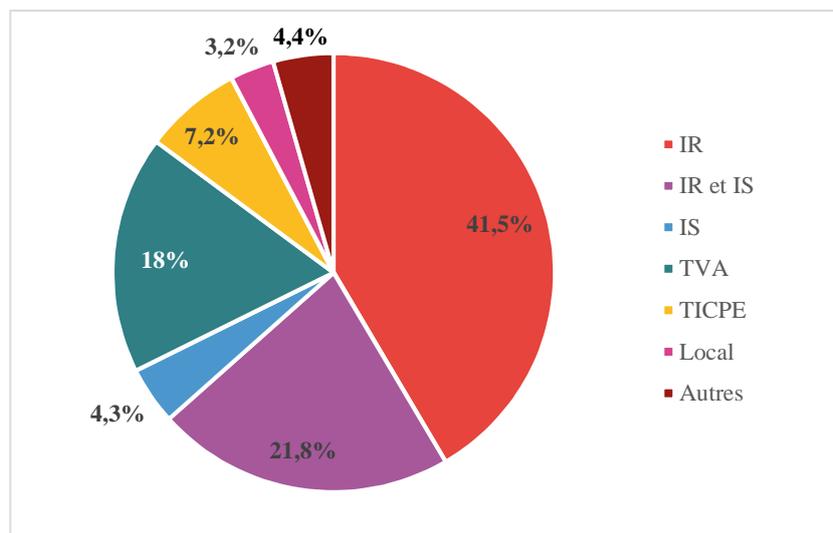
<sup>18</sup> À l'inverse, certaines missions ne comportent aucune mesure. D'autres un nombre réduit, au coût faible. Ainsi, la seule dépense fiscale de la mission *Direction de l'action du Gouvernement* est celle du programme 129 relative à l'exonération de l'impôt sur le revenu du traitement attaché à la légion d'honneur et à la médaille militaire. Elle est estimée à moins de 0,5 M€ en 2020 (montant stable depuis 2015).

**Tableau n° 7 : coût total par mission dont le montant des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€ en 2020 (PLF pour 2021)**

<b>Mission budgétaire</b>	<b>Coût (Md€)</b>	<b>Nombre</b>	<b>% total</b>
<i>Économie</i>	17,5	72	19,6%
<i>Cohésion des territoires</i>	14,3	93	16,0%
<i>Solidarité, insertion et égalité des chances</i>	13,7	30	15,4%
<i>Travail et emploi</i>	9,7	20	10,9%
<i>Recherche et enseignement supérieur</i>	7,4	15	8,3%
<i>Écologie, développement et mobilité durables</i>	5,7	59	6,4%
<i>Engagements financiers de l'État</i>	5,7	28	6,4%
<i>Outre-mer</i>	5,3	32	5,9%
<i>Sport, jeunesse et vie associative</i>	3,0	17	3,4%
<i>Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales</i>	2,1	34	2,3%
<i>Santé</i>	1,0	10	1,2%

Source : PLF pour 2021, DLF

Trois impositions concentrent l'essentiel des mesures. Dans le PLF pour 2021, les dispositifs associés à la TVA, à l'IR et à l'IS représentent 85,2 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales pour 2020, tandis que les dépenses associées à tous les autres impôts (TICPE, impôts locaux et autres) représentent pour leur part moins de 15 % du total. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 67,6 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales.

**Graphique n° 4 : dépenses par impôt en 2020 (Md€)**

Source : PLF pour 2021, retraitement Cour des comptes

### 1.3.2. De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût et hétérogènes

Dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire des dépenses fiscales de 2019, la Cour invitait l'administration à évaluer l'opportunité du maintien de dépenses fiscales de faible montant.

Un nombre important de dispositifs à faible coût restent toutefois recensés parmi les dépenses fiscales (*cf.* graphique n° 6). En 2020, 171 dispositifs représentent ainsi entre 0,5 M€ et 50 M€, pour un coût cumulé de 2,2 Md€ en PLF pour 2021. Ces chiffres sont quasiment stables par rapport aux années précédentes (183 dispositifs à moins de 50 M€ en 2018 et 171 en 2019, représentant respectivement 2,6 Md€ et 2,4 Md€). À ces dispositifs s'ajoutent 56 dépenses fiscales dont le coût est nul ou inférieur à 0,5 M€.

Ces dispositifs sont par ailleurs très hétérogènes. Les dispositifs chiffrés à moins de 50 M€ peuvent en effet concerner un nombre très réduit de bénéficiaires, du fait notamment de leur ciblage, restreint à un secteur d'activité, une profession ou un territoire spécifique. À l'inverse, certains dispositifs inférieurs à 50 M€ peuvent s'appliquer à un nombre élevé de ménages ou d'entreprises, pour une réduction moyenne d'impôt par conséquent limitée (par exemple, l'exonération des intérêts des livrets

d'épargne populaire concerne 8,5 millions de ménages, pour un coût de 15 M€ ; soit moins de 2 € par bénéficiaire).

Par ailleurs, pour 222 dépenses fiscales, l'administration ne dispose d'aucune estimation du nombre de bénéficiaires (*cf. infra*).

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 toujours établis.

Des efforts de rationalisation des dépenses fiscales sont néanmoins conduits depuis plusieurs années. Ainsi, le PLF pour 2021 prévoyait la suppression de deux dépenses fiscales considérées comme inefficaces et le PLF pour 2020 de cinq dépenses fiscales, en plus de la limitation de certains dispositifs dans le temps. Par ailleurs, depuis 2018, un programme de suppression des taxes à faible rendement a été amorcé, notamment *via* l'intégration de scénarii de suppression de certaines de ces taxes à l'ordre du jour des conférences fiscales. Ce programme se traduit également dans les projets de lois de finances pour 2020 (suppression de 18 taxes à faible rendement) et 2021 (7 suppressions). Ces efforts de rationalisation doivent être poursuivis.

Ainsi, lorsque que la mesure fiscale dérogatoire n'a entraîné aucun coût budgétaire sur l'ensemble d'une LPFP, il conviendrait d'envisager une suppression de ces dispositifs, ou à tout le moins un déclassement de ceux-ci.

En témoigne l'exemple de deux dépenses fiscales du programme 145 *Épargne* qui sont évaluées à moins de 0,5 M€ depuis plus de dix ans et que l'administration<sup>19</sup> n'envisage pas de supprimer ou de déclasser pour des raisons d'affichage. De même, l'exonération des revenus patrimoniaux des établissements publics scientifiques pour leurs revenus fonciers agricoles et mobiliers (n° 300201), rattachée au programme 142 *Enseignement supérieur et recherches agricoles* et créée en 1948, est indiquée comme étant « non chiffrable » et le nombre de ses bénéficiaires est « inconnu », depuis l'instauration du Tome II *Voies et moyens*.

---

<sup>19</sup> La Direction générale du Trésor n'envisage pas leur suppression au motif que l'exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la cession ou du rachat de parts de fonds communs de placement à risques sous certaines conditions (DF n° 150706) « permet de renforcer la compétitivité des fonds de capital investissement » et l'application d'un abattement d'assiette proportionnel de 20 % aux contrats d'assurance-vie en unités de compte dénommés "vie-génération" dont les actifs sont investis en partie dans le logement social ou intermédiaire, l'économie sociale et solidaire, le capital-risque ou dans des entreprises de taille intermédiaire (DF n° 580103) « contribuerait à l'objectif de mobilisation d'une épargne privée vers certains investissements ».

La Cour propose ainsi la recommandation suivante :

**Recommandation n°1 : lorsqu'une dépense fiscale n'a entraîné aucun coût ou n'a concerné aucun bénéficiaire sur l'ensemble de la période couverte par une loi de programmation des finances publiques, étudier l'opportunité de la suppression du dispositif en question (*recommandation nouvelle*).**

## 2. Des dépenses fiscales qui ne sont ni pilotées ni évaluées

La maîtrise des dépenses fiscales est un objectif affiché par les pouvoirs publics, réitéré dans les lois de programmation des finances publiques successives et matérialisé par un plafond fixé depuis 2013.

Les conférences fiscales, conduites depuis 2013, avaient également pour objet de les rationaliser. Les dépenses fiscales avaient par ailleurs été intégrées dans le champ des revues de dépenses en 2014.

Dans la pratique, ces différentes démarches ont eu peu d'effets. 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. Au contraire, les dispositions de la LPFP 2018-2022 (relèvement du plafond de dépenses fiscales, disparition du plafond pour les crédits d'impôts) ont sensiblement assoupli les contraintes établies par les deux lois de programmation des finances publiques précédentes.

Les dépenses fiscales souffrent d'un défaut de pilotage et d'appropriation. Par ailleurs, comme pour 2018, la Cour relève un défaut d'évaluation et l'insuffisante articulation des dispositifs avec les objectifs des politiques publiques auxquelles ils sont rattachés, même si elle note que des travaux d'évaluation confiés à l'Inspection générale des finances permettent d'envisager pour l'avenir une meilleure prise en compte de ces impératifs. À ce jour, les critères permettant de s'assurer de leur efficience ne sont donc pas réunis.

### 2.1 Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défailants

#### 2.1.1 Un relèvement d'un tiers du plafond de dépenses fiscales pour 2018 par la LPFP 2018-2022

La LPFP pour 2014-2019 prévoyait un double plafonnement indicatif, en montants, du coût total des dépenses fiscales et des crédits d'impôt. Au cours des trois précédents exercices, il a été systématiquement dépassé, sans qu'aucune mesure correctrice n'ait été adoptée.

La LPFP 2018-2022 rompt avec cette logique : son article 20 fixe aussi un plafond annuel, mais exprimé en pourcentage, défini comme **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.** Ce rapport ne peut excéder 28 % pour les années 2018 et 2019, 27 % pour 2020, 26 % pour 2021 et 25 % pour 2022.

Les recettes fiscales nettes s'élevant à 281,3 Md€, le rapport au titre de 2019 s'établit ainsi à 26,2 %<sup>20</sup>, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP :  $99,9 / (281,3 + 99,9) = 26,2 \%$ .

**Tableau n° 8 : évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2018-2022 (en %)**

Année	2018	2019	2020*	2021*	2022
Plafond (%)	28%	28%	27%	26%	25%
Coût (%)	25,1%	26,2%	26,5%	24,1%	n.c
Coût (Md€)	99	99,9	89,1	85,9	n.c

\*Prévisions du PLF 2021.

Source : PLF 2018 à 2021, retraitement Cour des comptes

Au titre de l'année 2020, le rapport entre les dépenses fiscales dont le coût global est évalué à 89,1 Md€ et les recettes fiscales nettes établies à 246,8 Md€ est de 26,5 %, ce qui respecte également le plafond fixé dans la LPFP.

Cet indicateur pose question. En effet, son calcul fait intervenir le montant des dépenses fiscales au numérateur et au dénominateur ; une augmentation des dépenses fiscales n'a ainsi qu'une incidence très limitée sur le respect du plafond. Par ailleurs, il est basé sur les recettes fiscales nettes, dont l'évaluation, tout comme pour les dépenses fiscales, est revue tous les ans. Il existe ainsi une contradiction entre l'exposé des motifs de la LPFP 2018-2022, qui indique que le nouveau mode de calcul du plafond « vise à instaurer un instrument de pilotage des dépenses fiscales destiné à contenir leur montant total », et le fait que ce plafond dépende du montant même des dépenses fiscales.

La Cour reconduit ainsi la recommandation suivante :

**Recommandation n°2 : 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 soumises au plafond de la loi de programmation des finances publiques (recommandation réitérée).**

<sup>20</sup> Chiffrage définitif en PLF 2021.

### 2.1.2 Des efforts pour améliorer la fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales

Le chiffrage des dépenses fiscales est tout à la fois complexe et approximatif, ce qui nuit à la connaissance comme au pilotage de ces mesures fiscales dérogatoires. Les prévisions du coût des dépenses fiscales sont fragiles et elles ont souvent sous-estimé leur dynamisme.

Il faut relever qu'un bureau des chiffrages et études statistiques a été créé au sein de la direction de la législation fiscale (DLF), en septembre 2019, afin de renforcer la fonction de chiffrage. 23 dépenses fiscales ont ainsi été chiffrées avec une fiabilité très bonne à compter du PLF pour 2021, du fait de la mise à jour des degrés de fiabilité en matière de fiscalité directe locale depuis 2019, ainsi que de l'amélioration des données déclaratives.

Selon la DLF, les résultats des chiffrages des dépenses fiscales relatives à l'IR sont plus fiables que ceux des dispositifs portant sur l'IS<sup>21</sup>.

#### Une méthodologie de chiffrage complexe

Les méthodes de chiffrage utilisées par la DLF sont différentes selon les impôts. Ces méthodes ne sont pas réservées à un type d'impôt en particulier mais leur emploi obéit à la nature des données dont dispose l'administration fiscale pour chiffrer le coût (définitif ou prévisionnel) des différentes dépenses fiscales. 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). Ainsi, sur 475 dépenses fiscales, 73 sont chiffrées à partir de simulation (et, parmi elles, 54 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne »), 143 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données autres que fiscales (et, parmi elles, 15 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne ») et 165 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données déclaratives fiscales (et, parmi elles, 74 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne »).

<sup>21</sup> Statistiquement, on observe que le pourcentage de dépenses fiscales relatives à l'IR chiffrées avec un très bon degré de fiabilité (35 %) est supérieur à celui des dépenses fiscales relatives à l'IS (26 %). Par ailleurs, le meilleur degré de fiabilité des dépenses fiscales à l'IR provient du fait que les simulations sont réalisées à partir de données réelles issues des bases de données de la DGFIP qui permettent d'identifier aisément les contribuables concernés et d'estimer l'impact financier de l'avantage fiscal.

Le chiffrage des dépenses fiscales se heurte de plus à des enjeux d'assiette et de disponibilité des données, ce qui peut conduire à des chiffrages conventionnels. Ainsi, par convention, les chiffrages sont réalisés en considérant que les comportements des contribuables ne changent pas en réponse à la mesure.

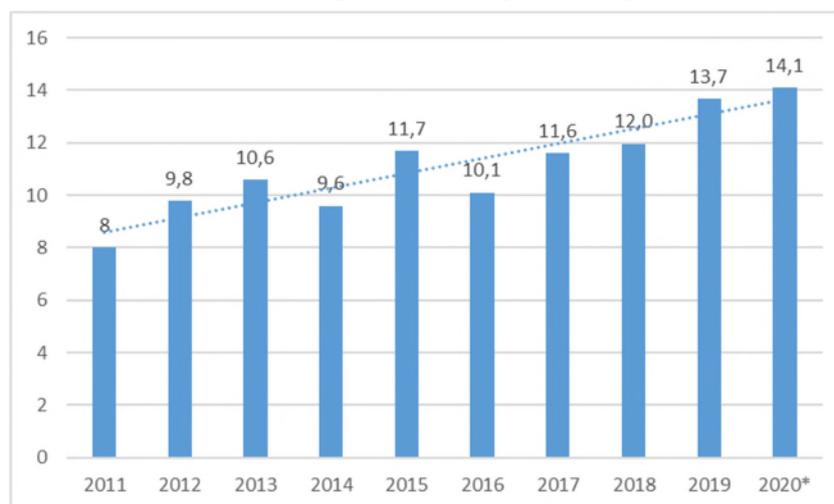
La DLF détermine la qualité du chiffrage au moyen de l'indicateur de fiabilité portant pour chaque dépense fiscale sur la première année chiffrée. Ainsi, la fiabilité de l'estimation est précisée depuis le PLF pour 2006. Cette indication de fiabilité permet de traduire de manière graduée les limites méthodologiques rencontrées lors du chiffrage, liée notamment à la nature et la qualité des données disponibles.

Le caractère approximatif des dépenses fiscales nuit à la qualité de l'information délivrée<sup>22</sup>. En outre, le coût total des dépenses fiscales recensé dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des dispositifs qui, notés « epsilon », ne sont pas supposés excéder 0,5 M€ par an - pour un coût pour les finances publiques non déterminé. Le PLF pour 2021 en identifie 52 pour 2020.

Comme l'illustre le graphique suivant, entre 2011 et 2020, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées est passé de 8 % à plus de 19,4 % du nombre total de dispositifs recensés.

<sup>22</sup> Dans son rapport d'août 2019 sur les méthodes de chiffrage des dépenses fiscales, l'IGF note que « peu maîtrisées dans leur dynamisme, les dépenses fiscales font, dans tous les pays, l'objet d'un chiffrage individuel et agrégé de moins bonne qualité que les dépenses budgétaires, et reposent sur des techniques d'estimation plus ou moins sophistiquées. Ainsi le chiffrage individuel est-il généralement restreint à la mesure du coût fiscal immédiat de la mesure, indépendamment des ajustements comportementaux des bénéficiaires ou des interactions entre dispositifs. Le chiffrage agrégé est quant à lui délicat à déterminer, compte tenu des effets de substitution entre dispositifs, ce qui conduit certains pays, comme les États-Unis, à ne pas présenter de coût agrégé des dépenses fiscales. S'ajoute à cela l'hétérogénéité des données utilisées en appui des exercices de chiffrage, qui peut en moduler la fiabilité selon qu'il s'agit de données fiscales, professionnelles, associatives ou encore d'enquêtes statistiques ».

**Graphique n° 5 : évolution du nombre de dépenses fiscales non chiffrées depuis 2011 (en pourcentage)**



Source : Cour des comptes d'après PLF Tome II, Voies et moyens depuis 2011

NB : le nombre de dépenses fiscales non chiffrées s'établit à 92. Toutefois, l'application de la méthode de reconduction du dernier coût connu pour les dépenses dont le coût prévisionnel est non chiffrable conduit à revoir ce nombre, qui s'élève ainsi à 67 sur 475 dépenses fiscales.

\* Évaluation PLF 2021.

Pour expliquer cette évolution pour 2019, la DLF invoque une bascule applicative de la DGFIP concernant les dépenses fiscales relatives aux droits d'enregistrement et de timbre, qui ne permet plus, pour ces dix dépenses fiscales, d'indiquer le fondement juridique et donc d'obtenir les données afférentes. La DGFIP a démarré un projet d'informatisation des déclarations dont le premier lot de dématérialisation des déclarations principales de succession est envisagé d'ici la fin du 1er semestre 2022 (déclarations non payantes).

Pour 2020, le PLF pour 2021, le *Voies et moyens*, tome II anticipe 92 dépenses fiscales non chiffrées. Parmi elles, 33 dépenses fiscales étaient cependant chiffrées en 2019 : 22 avec un chiffrage, 3 « ε » et 8 considérées comme « sans impact ». Cet écart résulte des difficultés pour l'administration dans cet exercice de prévisions. Se fondant sur une observation rétrospective, le caractère erratique de l'évolution de certaines dépenses incite l'administration fiscale à préférer indiquer que la dépense est non chiffrable.

Il reste que les méthodologies de chiffrages devraient être harmonisées dans les différents documents budgétaires (PAP et *Voies et moyens*)<sup>23</sup>. En effet, l'instruction a mis au jour des divergences concernant le coût total des dépenses par programme et mission, concernant la prise en compte des dépenses non chiffrées.

En conséquence, la Cour reconduit la recommandation suivante :

**Recommandation n°3 : À défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (recommandation réitérée).**

## **2.2 Les conférences fiscales, un processus encore faiblement opérant pour maîtriser les dépenses fiscales**

### **2.2.1 Une programmation des conférences fiscales à renforcer**

Treize conférences fiscales se sont tenues en 2020 (soit deux de plus qu'en 2019), réunissant notamment la direction générale du Trésor, la direction de la législation fiscale, la direction du budget et les représentants des ministères de la transition écologique et solidaire, des solidarités et de la santé, des outre-mer, de l'intérieur, de l'économie et des finances, de l'action et des comptes publics, de la culture, des sports<sup>24</sup>, de la cohésion des territoires, de l'agriculture et de l'alimentation, des armées, du travail, de l'éducation et de la jeunesse et de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation. Les ministères de l'Europe et des Affaires étrangères et de la Justice n'ayant aucune nouvelle mesure fiscale en préparation lors de l'appel de texte, les conférences fiscales avec ces ministères ne se sont pas tenues.

---

<sup>23</sup> Ainsi pour la DLF, le caractère non chiffrable d'une dépense pour une prévision n'implique pas la faiblesse ou la nullité du montant de celle-ci, l'administration reprend, lorsqu'il existe, le dernier montant chiffré pour établir sa prévision.

<sup>24</sup> À cette occasion le ministère a proposé la création d'un crédit d'impôt pour encourager la pratique sportive au travail au bénéfice des PME pour un coût estimé de 20 M€ à laquelle la DLF s'est opposée. Deux propositions autour des JOP 2024 ont également été faites qui pourraient être mises en œuvre à terme : l'exonération du chronométrateur officiel (entreprise OMEGA) et la prévention des situations de double imposition des personnes présentes temporairement en France dans le cadre des jeux.

### Les conférences fiscales

Créées en 2013, les conférences fiscales ont pour objet de mener un examen des dispositifs fiscaux d'une politique publique. Par circulaire du directeur de la législation fiscale, en date 29 mars 2020, les objectifs en ont été rappelé à l'ensemble des ministères :

- Échanger sur l'utilisation de la fiscalité et identifier les mesures fiscales qui auraient vocation à figurer dans les textes financiers ;
- Renforcer l'évaluation des dépenses fiscales existantes et réduire leur nombre ou recentrer leur champ ;
- Identifier les taxes à faible rendement qui pourraient être supprimées ou regroupées.

Pour préparer les conférences fiscales, la DLF adresse ainsi 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 des mesures, classées par ordre de priorité décroissant. Ils sont également invités à renseigner une fiche d'évaluation simplifiée pour chaque proposition.

Le cycle des conférences fiscales en vue de l'élaboration du PLF 2021 s'est tenu, du fait du contexte sanitaire, de façon dématérialisée (lettre de lancement en date du 6 mars 2020).

Les conférences fiscales ont fait l'objet, dès le mois d'avril 2020, d'échanges préparatoires entre la DLF et la direction du budget pour coordonner le déroulement des conférences de sécurisation et des conférences fiscales. Ces conférences ont permis d'examiner les modalités de poursuite du programme de suppression des taxes à faible rendement ainsi que la suppression des dépenses fiscales inefficaces, qui ont débouché respectivement sur la rédaction des articles 16 et 17 du PLF pour 2021.

L'article 16 proposait de poursuivre l'effort de réduction du nombre de taxes à faible rendement en supprimant sept (voir *supra*). Sur l'ensemble des ministères concernés, deux seulement ont proposé l'aménagement de certaines dépenses fiscales et taxes à faible rendement.

L'article 17 visait à simplifier la législation fiscale en supprimant deux dépenses fiscales obsolètes ou inefficaces : l'exonération d'impôt sur le revenu et de cotisations ou contributions sociales des sommes perçues par les lauréats du concours "French Tech Ticket" et l'exonération de taxe

intérieure de consommation pour les huiles végétales pures utilisées comme carburant agricole ou pour l'avitaillement des navires de pêche professionnelle.

Le pilotage des dépenses fiscales souffre d'un défaut récurrent d'appropriation, que les conditions sanitaires de l'année 2020 ont encore renforcé, entre des ministères responsables de programmes qui affirment ne pas détenir la compétence et les informations nécessaires pour en évaluer l'impact, et le ministère de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics qui voit son action limitée à un rôle d'observateur et de conseil juridique sur les risques d'invalidation constitutionnelle ou communautaire de telle ou telle nouvelle mesure envisagée. S'ensuit une dilution des responsabilités en ce qui concerne le pilotage des dépenses fiscales.

Les comptes-rendus des conférences fiscales montrent une appropriation progressive de l'exercice par les administrations et l'amorce d'un dialogue entre ces dernières et la DLF. Pour autant, les résultats des conférences de l'exercice 2020 sont modestes : les dépenses fiscales proposées à la suppression sont pour l'essentiel des mesures n'ayant plus d'incidence budgétaire ou reprises par d'autres dispositifs. Trois ministères ont ainsi fait des propositions de suppression. La DLF quant à elle a proposé à six ministères des suppressions de dépenses fiscales auxquelles la majorité d'entre eux se sont opposés.

Au titre de la LFI pour 2020, 17 dépenses fiscales ont été supprimées pour un impact de 3,3 Md€ en 2020<sup>25</sup> et 0,8 Md€ en 2021.

Si la création des conférences fiscales, et leur tenue en 2020 dans des conditions difficiles, doit être saluée, la question des évaluations et de leur suivi doit être approfondie :

- les évaluations réalisées sont peu nombreuses et ne permettent pas, à de rares exceptions près, de nourrir utilement des discussions entre ministres ;

---

<sup>25</sup> Parmi les plus importantes (*Voies et moyens*, tome II) : exonération de taxe d'habitation en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste (1,9 Md€) ; tarif réduit de TICPE du gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles (1,1 Md€) ; crédit d'impôt (IR et IS) en faveur de l'innovation (0,2 Md€) ; crédit d'impôt (IR et IS) au titre des dépenses engagées pour la formation du chef d'entreprise (0,05 Md€) ; dégrèvement de taxe d'habitation en faveur des personnes de condition modeste relogées dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme ANRU (0,01Md€) ; déduction d'IR et d'IS sur cinq ans du prix d'acquisition des œuvres originales d'artistes vivants (0,003Md€). Les onze autres dépenses fiscales sont soit évaluées à 0 M€, soit à un montant « epsilon », soit non chiffrées, soit sans impact.

- elles ne concernent pas l'ensemble des missions.

### **2.2.2 Des évaluations qui restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs**

Au-delà des seuls chiffrages, qui demeurent imparfaits, les dépenses fiscales doivent faire l'objet d'évaluations afin de s'assurer de leur efficacité et de leur efficience. Or, aucune évaluation exhaustive des dépenses fiscales n'a été réalisée depuis près de 10 ans. La LPFP 2009-2012 avait conduit à la mise en place d'un « comité d'évaluation » en vue d'évaluer le stock existant avant le 30 juin 2011 (soit 470 dépenses fiscales et de 68 niches sociales). 72 % des mesures avaient ainsi été évaluées.

Depuis, les objectifs d'évaluation ont été revus à la baisse par les LPFP successives et se concentrent sur les « nouvelles » dépenses fiscales. Les évaluations mises en œuvre au cours des derniers exercices sont par conséquent peu nombreuses ou incomplètes, et les données disponibles (notamment s'agissant du chiffrage ou du nombre de bénéficiaires) demeurent parcellaires.

Or, les travaux d'évaluation des dépenses fiscales constituent l'un des premiers outils de maîtrise des coûts. Le Gouvernement missionne régulièrement l'IGF concernant la question de l'évaluation des dépenses fiscales. Par lettre de mission du 11 avril 2019, le ministre de l'Économie et des Finances et le ministre de l'Action et des comptes publics ont ainsi saisi l'Inspection générale des finances en vue de :

- procéder à un état des lieux des travaux d'évaluation et d'encadrement des dépenses fiscales ou sociales, permettant d'identifier les priorités, dans la perspective d'élaborer un programme d'évaluation pluriannuel ;

- dresser un bilan des règles de gouvernance actuelles (plafonnement, bornage dans le temps, reconduction conditionnée à une évaluation positive, création sur la base d'analyses étayées des besoins, conférences fiscales, procédure d'arbitrage relative aux dépenses fiscales, etc.) et formuler toute proposition d'évolution sur la base des constats.

Sur la base des recommandations du rapport de l'IGF, remis en juin 2019, un programme d'évaluation a été élaboré fin 2019, portant sur la période 2020 - 2023.

### 2.2.2.1 Une révision à la baisse de l'objectif d'évaluation dans les LPFP successives

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

Alors que la LPFP 2012-2017 prévoyait une évaluation par cinquième chaque année des dépenses fiscales (article 18), cette disposition a été abrogée par la LPFP 2014-2019 (article 35). Toutefois, cette dernière limitait à trois années les nouvelles dépenses fiscales instaurées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (article 21) et, d'autre part, prévoyait une évaluation systématique à l'issue de cette période, couplée, en cas de maintien de celles-ci, à une obligation de justification (article 23). En outre, l'article 22 de la LPFP 2014 – 2019 prévoyait la réalisation de revues de dépenses, mais sans fixer d'objectif chiffré.

La LPFP 2018 – 2022 a abrogé l'ensemble de ces dispositions (article 36) et ne prévoit plus aucun objectif relatif aux revues de dépenses. Une limitation dans le temps des nouvelles dépenses fiscales a toutefois été fixée, mais plus souple qu'auparavant. L'article 20 de la LPFP pour les années 2018 à 2022 prévoit ainsi que les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ne soient applicables que pour une durée maximale de quatre ans (contre trois ans auparavant). Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « *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 au Parlement* ». L'application de cette disposition est examinée à l'occasion des conférences fiscales organisées chaque année entre la DLF, la DB et les ministères porteurs de dépenses fiscales. S'agissant des « anciennes » dépenses fiscales, leur contrôle est très limité<sup>26</sup>.

Des LPFP successives, il résulte clairement que l'exigence législative d'évaluation des dépenses fiscales, déjà peu respectée, est désormais très limitée. En témoigne le fait qu'aucune revue de dépenses, au sens de la LPFP 2014-2019, n'a été conduite en 2020 ni en 2019.

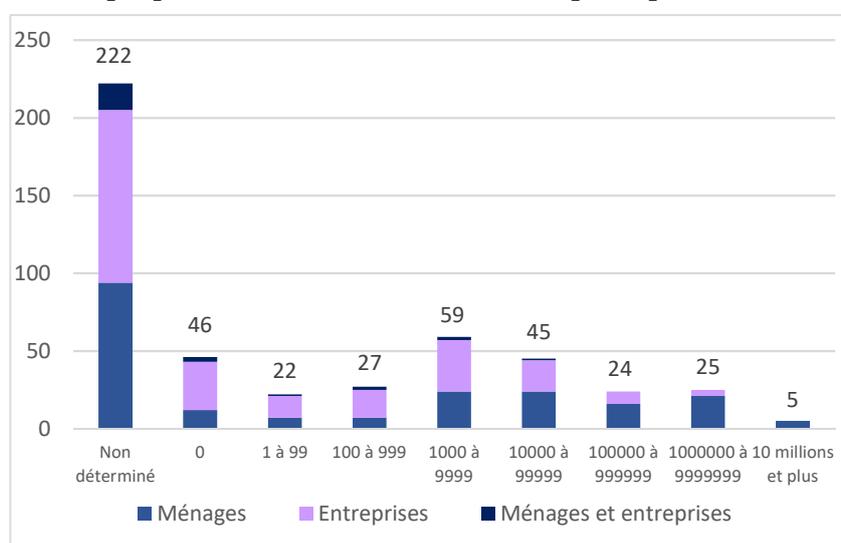
---

<sup>26</sup> L'article 34 de la LPFP prévoit que *chaque année, le Gouvernement transmet au Parlement, avant le dépôt du projet de loi de finances de l'année, la liste des huit dépenses fiscales les plus coûteuses parmi celles relatives à l'impôt sur le revenu et qui ne sont pas communes avec celles relatives à l'impôt sur les sociétés. Cette liste précise, pour chacune de ces dépenses, la distribution par décile de revenu du nombre de contribuables concernés pour les trois années précédentes. Cette liste est rendue publique dans un format permettant sa réutilisation.*

### 2.2.2.2 Une connaissance défailante des bénéficiaires

Outre les difficultés liées au chiffrage, le nombre de bénéficiaires n'est disponible que pour un peu plus de la moitié des dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* pour 2021 (soit 253 dispositifs sur 475), et ce, que les dispositifs ciblent les entreprises ou les ménages.

**Graphique n° 6 : nombre de bénéficiaires par dépense fiscale**



Source : PLF pour 2021, retraitement Cour des comptes

Les dépenses fiscales dont le coût est le plus élevé ne sont pas systématiquement les mieux connues. A titre d'exemple, le nombre de bénéficiaires de l'exonération de l'impôt sur le revenu des rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires (n° 120146) n'est pas renseigné, alors que son coût atteint près de 1,9 Md€ en 2020. Il en est de même pour le taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221), qui représente 2,8 Md€ en 2020.

Outre les 46 dépenses fiscales ne comptant aucun bénéficiaire, un nombre significatif de dispositifs ne concernent qu'un nombre très réduit de bénéficiaires pour un coût très faible, ce qui pose la question de la pertinence de la mesure. Par exemple, le tarif réduit de taxe intérieure de consommation (remboursement) pour le gazole utilisé pour les engins à l'arrêt équipant les véhicules de transport de marchandises et les véhicules à usages spéciaux (n° 800209) n'a bénéficié qu'à 4 entreprises en 2020,

pour un coût inférieur à 0,5 M€. De même, la réduction d'impôt sur le revenu à raison des intérêts perçus au titre du différé de paiement accordé à des exploitants agricoles (n° 110239), dont le coût est également inférieur à 0,5 M€, n'a bénéficié qu'à 14 ménages.

Ainsi, lorsque que la dépense fiscale ne concerne aucun bénéficiaire, voire un nombre très limité de ceux-ci, sur l'ensemble de la période couverte par la LPFP, une suppression du dispositif en question pourrait être étudiée.

### 2.2.2.3 Des évaluations prévues qui ne sont que partiellement réalisées

Si la LPFP 2018-2022 ne prévoit aucune obligation d'évaluation des dépenses fiscales antérieures à 2018, des progrès ont toutefois été réalisés dans ce domaine.

#### Des évaluations menées suite à l'effort de programmation du Gouvernement mais également en raison d'obligations européennes

Les articles 29 et 136 de la loi de finances pour 2020 ont contribué à accentuer l'effort de rationalisation des dépenses fiscales, notamment en établissant le bornage dans le temps de certaines d'entre elles afin d'en favoriser l'évaluation. Lors de l'examen du PLF pour 2020, le Gouvernement a ainsi présenté un programme d'évaluation de près de 70 dépenses fiscales entre 2020 et 2023 (cf. annexe 1), l'objectif étant que ces évaluations interviennent en temps utile afin de permettre au Parlement de se prononcer sur l'opportunité de proroger les dispositifs arrivant à échéance. Pour le seul exercice 2020, 13 évaluations étaient prévues, couvrant 31 dispositifs rattachés à des missions variées.

En outre, pour certaines dépenses fiscales, l'article 29 du projet de loi de finances prévoyait expressément :

- avant le 30 septembre de chaque année, la remise par le Centre national du Cinéma et de l'image animée (CNC) au Gouvernement et au Parlement d'un rapport évaluant les crédits d'impôt mentionnés aux articles L. 331-1, L. 331-3 et L. 331-4 du code du cinéma et de l'image animée<sup>27</sup>, au regard des objectifs qu'ils poursuivent ;

- la remise d'un rapport présentant la pertinence d'un bornage du crédit d'impôt famille<sup>28</sup> et « le cas échéant la durée recommandée,

<sup>27</sup> Production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, dépenses dans la création de jeux vidéos, dépenses de production exécutive en France d'œuvres cinématographiques.

<sup>28</sup> Article 244 quater F du code général des impôts

l'incidence économique de ce crédit d'impôt, l'évolution de son coût et du nombre de ses bénéficiaires ainsi que les éventuelles perspectives d'évolution permettant d'en renforcer l'efficacité » ;

- avant le 30 septembre 2022, la remise d'un rapport évaluant l'efficacité des exonérations des impatriés, en indiquant notamment l'impact de ces dispositifs en termes d'attractivité du territoire français dans le contexte du Brexit.

Le premier rapport a été bien remis par le CNC le 29 septembre dernier. Une mission d'évaluation confiée à l'IGF et à l'IGAS, dont les travaux sont en cours, prépare quant à elle le rapport d'évaluation du crédit d'impôt famille.

Le programme d'évaluation 2020 – 2023 est quant à lui peu suivi à ce stade : une seule évaluation a effectivement été réalisée en 2020 (qui représente toutefois près de la moitié des dépenses inscrites au programme 2020). Une mission d'inspection conjointe du CGEDD (Conseil général de l'environnement et du développement durable), de l'IGA, de l'IGAS et de l'IGF a en effet été conduite au premier semestre 2020 sur les dispositifs zonés de soutien du développement économique et de l'emploi dans les territoires : les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV), les zones franches-urbaines - territoires entrepreneurs (ZFU-TFE), les zones de revitalisation rurale (ZRR), les zones de développement prioritaire (ZDP), les bassins d'emploi à redynamiser (BER), les bassins urbains à dynamiser (BUD) et les zones de restructuration de défense (ZRD).

D'autres contrôles, pouvant porter sur des dépenses fiscales à fort enjeu, ont toutefois été réalisés en 2020, notamment :

- s'agissant de la mission Cohésion des territoires, une nouvelle mission a été conduite en 2020 dans la continuité du rapport d'évaluation du CGEDD et de l'IGF remis en novembre 2019, sur les dispositifs Pinel (n° 110261) et PTZ (Prêt à taux zéro, n° 210313), qui représentent plus de 2,1 Md€ à eux deux ;

- s'agissant de la mission Recherche et enseignement supérieur :

- Le crédit d'impôt innovation<sup>29</sup> (200 M€ en 2020) a fait l'objet d'une évaluation par l'INSEE en décembre 2019, qui a conclu à un effet positif sur l'emploi et le chiffre d'affaire, avec toutefois des effets contradictoires sur les nouveaux produits ;
- Suite à l'avis de synthèse publié en mars 2019 par la commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation (CNEPI) sur la

---

<sup>29</sup> Dépense fiscale n° 200310

réforme du CIR de 2008<sup>30</sup>, une seconde phase d'évaluation portant plus spécifiquement sur les effets indirects du CIR a été lancée en 2019. Les résultats de ces travaux n'ont toujours pas été publiés ;

- Dans le cadre du plan d'évaluation du régime cadre des aides d'État françaises à la recherche, au développement et à l'innovation (RDI), validé par la Commission européenne, le dispositif Jeunes entreprises innovantes (JEI)<sup>31</sup>, estimé à 12 M€, a été évalué. En octobre 2020, le rapport d'évaluation a souligné la difficulté d'estimer l'impact spécifique du dispositif JEI sur l'emploi et d'établir des critères permettant de déterminer quelles entreprises profitent au mieux de ce dispositif.

- contrairement aux années précédentes, une évaluation a été réalisée sur le périmètre de la mission Outre-Mer, portant sur l'impact du régime d'aide fiscale à l'investissement productif neuf en outre-mer (RAFIP), qui comprend 4 dépenses fiscales<sup>32</sup>, dont le total est estimé à 834 M€ en 2020. Les résultats de cette évaluation tendent à démontrer l'impact positif du RAFIP sur les économies ultramarines.

À noter que dans plusieurs cas (dispositifs JEI et JEU, RAFIP), l'évaluation relève également d'une obligation communautaire, dans le cadre de la validation des aides d'État par la Commission européenne.

#### Un dispositif d'évaluation qui reste très incomplet

En dépit des évaluations réalisées en 2020, de nombreuses dépenses fiscales restent en dehors du dispositif, y compris pour des sujets à fort enjeu financier. Une proportion significative de dépenses fiscales estimées à plus de 1 Md€ n'ont ainsi jamais été évaluées. Les dépenses fiscales en question se concentrent notamment sur les missions *Outre-mer, Cohésion des territoires, Économie et Solidarité, insertion et égalité des chances*. Quelques exemples sont répertoriés ci-dessous :

---

<sup>30</sup> Cet avis conclut que la réforme du CIR de 2008 a atteint sa première cible : la croissance des dépenses de recherche et de développement de ses bénéficiaires dans une période pourtant marquée par la crise économique et la poursuite du mouvement de désindustrialisation de l'économie française. Toutefois, la CNEPI relève que ces études ne tiennent pas compte des effets indirects du CIR (effets de diffusion du savoir et autres interactions macroéconomiques, y compris en termes de recettes fiscales induites).

<sup>31</sup> Dépense fiscale n° 230604 : Exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les JEI et les JEU

<sup>32</sup> n° 110210, n° 110224, n° 210325, n° 320113

- l'exclusion des départements d'outre-mer du champ d'application de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants (n° 800401), estimée à 1 595 M€ en 2020 ;

- le taux réduit de TVA de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés (n° 730223), chiffré à 1 120 M€ en 2020 ;

- le taux réduit de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (consommation sur place et vente à emporter en vue d'une consommation immédiate – n° 730211), dont le coût est estimé à 2 764 M€ en 2020 ;

- les taux réduits de TICFE en lien avec l'exploitation d'installations électro-intensives (n° 820201, 820202 et 820203), qui représentent 1 455 M€ en 2020 ;

- l'abattement de 10 % sur les montants des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites (n° 120401), estimé à 4 562 M€ ;

- l'exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelins, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et, depuis le 1er janvier 2004, de la prestation d'accueil du jeune enfant, pour l'impôt sur le revenu (n° 120202), chiffrée à 1 955 M€.

À noter toutefois que l'absence d'évaluation peut parfois résulter d'un classement récent parmi les dépenses fiscales, ainsi du taux de TVA de 5,5 % applicable aux théâtres, cirques, concerts, spectacles de variété, sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma et des parcs zoologiques, inscrit en tant que dépense fiscale depuis le PLF 2020 (n° 730231), qui est chiffré à 501 M€.

Certaines missions ou politiques n'ont été concernées par aucun travail d'évaluation en 2020. Par exemple, pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, il n'y a pas eu de travaux spécifiques d'évaluation des dépenses fiscales rattachées à la mission lors des trois dernières années, et aucune évaluation n'est prévue en 2021 (bien que des travaux aient été menés en 2019 sur le mécénat). A noter que pour la grande majorité de celles-ci, le nombre de bénéficiaires n'est même pas estimé. De même, à l'exception du rapport prévu en PLF pour 2020 sur le bornage du crédit d'impôt famille, aucune évaluation n'a été menée depuis 2013 sur les dépenses fiscales de la mission Solidarité, insertion et égalité des chances (qui représente pour mémoire plus de 15 % du total des dépenses fiscales).

Les dépenses fiscales en faveur de la Corse (mesures n° 730306, taux particuliers de TVA applicables à divers produits et services

consommés ou utilisés en Corse et n° 210305, crédit d'impôt pour investissement en Corse), qui représentent à elles deux 310 M€ en 2020 et connaissent une augmentation sensible depuis plusieurs années, n'ont jamais fait l'objet d'une évaluation par le ministère de la Cohésion des territoires. La pertinence de ces dépenses fiscales ne fait toujours pas l'objet d'évaluation malgré les recommandations réitérées de la Cour<sup>33</sup>. La dernière évaluation remonte au rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 qui avait pourtant mis en doute leur efficacité.

Si deux tiers des dépenses fiscales évaluées en 2011 avaient obtenu des résultats insuffisants (soit un score de 0 ou 1), moins de 27 % de ces mesures ont disparu en 2019. Des dépenses fiscales en faveur des entreprises évaluées à « zéro » en 2011 n'ont en effet jamais fait l'objet d'une évaluation par les ministères responsables. C'est par exemple le cas de la mesure n° 800222 (TICPE : Tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour le gazole utilisé comme carburant des véhicules de transport public collectif de voyageurs) dont le coût est évalué à 282 M€ en 2020, et qui était décrit par la Cour comme un dispositif à revoir<sup>34</sup>.

Par ailleurs, les évaluations réalisées peuvent s'avérer incomplètes. C'est par exemple le cas du crédit impôt recherche, deuxième dépense fiscale par son montant (6,6 Md€ en 2020). Le rapport d'information « sur l'évaluation de la politique industrielle » déposé à l'Assemblée nationale le 21 janvier 2021 souligne ainsi la limite des études réalisées jusqu'ici, qui « n'ont pas été en mesure de quantifier précisément l'effet d'entraînement du CIR sur l'effort de R&D des entreprises, ni a fortiori son impact sur le développement futur de celles-ci. » En effet, l'effet multiplicateur du CIR sur la dépense de R&D paraît incertain.

Les résultats du programme d'évaluation mis en place depuis le PLF pour 2020 restent ainsi assez faibles. Une seule évaluation prévue pour 2020 dans le programme pluriannuel a été réalisée. Par ailleurs, les ambitions du programme ont été revues à la baisse pour 2021, où il est prévu de contrôler un plus petit nombre de dispositifs. Aussi, bien que la démarche d'évaluation ait semblé enregistrer des progrès depuis 2 ans, il n'en convient pas moins de veiller à la mise en œuvre effective des évaluations prévues et à leur ciblage.

En effet, si le rapport de l'IGF de juin 2019 exclut une revue exhaustive des dépenses fiscales, sur le modèle de celle conduite en 2011,

---

<sup>33</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Cohésion des territoires*

<sup>34</sup> Cour des comptes, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

il préconise de cibler essentiellement les dispositifs à fort enjeu financier et quelques politiques publiques que le Gouvernement souhaite expertiser afin de les moderniser. Or, les dispositifs inscrits au programme 2020 – 2023 ne remplissent pas systématiquement ces conditions.

Un préalable à la démarche d'évaluation reste toutefois la fourniture de données fiables et complètes s'agissant du chiffrage des dépenses fiscales et de leur nombre de bénéficiaires. Enfin, une méthodologie partagée de l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales devra être établie, afin de rendre ces évaluations plus opérationnelles en vue des arbitrages sur le maintien ou non de tel ou tel dispositif.

La Cour reconduit ainsi la recommandation suivante en la reformulant :

**Recommandation n°4 : accélérer la mise en œuvre du programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives sur la période restant à couvrir d'ici 2022, s'assurer que les résultats des évaluations donnent bien lieu, le cas échéant, à une rationalisation des dispositifs concernés et préparer le programme d'évaluation à mettre en œuvre au cours de la prochaine loi de programmation des finances publiques (recommandation reformulée).**

### 2.2.3 Une articulation mal assurée entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis

Aucun texte ne prévoit explicitement de classer les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent. L'article 51 de la LOLF dispose en effet seulement que « *sont joints au projet de loi de finances de l'année [...] des annexes explicatives [...] accompagnées du projet annuel de performances de chaque programme précisant [...] l'évaluation des dépenses fiscales* ». L'information concernant les objectifs poursuivis par les dépenses fiscales est donc très limitée. Dans l'ensemble des documents de politique transversale annexés aux PLF successifs, le chapitre consacré à la « *présentation des principales dépenses fiscales concourant à la politique transversale* » se limite à une simple liste des dispositifs, qui ne détaille ou n'évalue ni leur objectif, ni leur impact. Le Tome II du *Voies et moyens* annexé au PLF comporte, en plus de l'estimation du montant des dépenses fiscales, certains éléments complémentaires tels que la méthode et la fiabilité du chiffrage, les dates de début et de fin d'applicabilité et le texte de référence au CGI (ces informations étant transmises à titre indicatif). Depuis le PLF pour 2021,

est également indiquée la finalité visée par chaque dépense fiscale. Ces éléments restent toutefois insuffisants.

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

Le choix des indicateurs de performance peut se révéler mal adapté aux dépenses fiscales. En effet, certaines dépenses fiscales, en particulier lorsque leur montant est élevé ou le nombre de leurs bénéficiaires important, peuvent contribuer à des objectifs dont la portée est plus large que ceux figurant dans le volet performance des PAP, voire différente de ces derniers.

Un tel décalage entre les objectifs affichés et le contenu réel du dispositif est notamment observé s'agissant de la mission *Économie*.

Ainsi, un grand nombre de dépenses fiscales associées au programme 134 *Développement des entreprises et régulation* n'ont aucun lien avec les trois objectifs de ce programme : « renforcer l'efficacité des aides aux entreprises », qui porte sur le soutien offert par Bpifrance, « améliorer l'efficacité du soutien public à l'internationalisation des entreprises », et « assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés », destiné notamment à évaluer l'action de la DGCCRF. Il s'agit entre autres du taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221), estimé à 2,8 Md€ en 2020, du tarif réduit de TICFE pour l'électricité consommée sur des sites industriels électro-intensifs (n° 820203), chiffré à 1,1 Md€ ou encore de la pratique des amortissements dérogatoires, *via* la déduction exceptionnelle de 40 % du prix de revient de certains biens limitativement énumérés, pratiquée sur la durée normale d'utilisation du bien (n° 200401), estimée à 0,9 Md€ en 2020.

De même, les exonérations des droits d'enregistrement pour les actes portant changement de régime matrimonial (n° 550103) ou la taxation à un taux réduit d'IS de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance (n° 320108) n'ont aucun lien apparent avec les trois objectifs du programme 305 *Stratégie économique et fiscale* auxquelles elles sont rattachées<sup>35</sup>.

Des constats similaires se retrouvent dans la mission *Écologie, développement et mobilité durables*. Cette dernière recense 59 dépenses fiscales en 2020, relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux

---

<sup>35</sup> Assurer la qualité de l'analyse et des prévisions présentées dans le projet de loi de finances, dans le domaine des évolutions économiques et dans celui des recettes fiscales, assurer l'efficacité du réseau international de la Direction générale du Trésor, assurer un traitement efficace du surendettement.

transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Or, faute de vision d'ensemble quant à leur impact, une part significative de ces dispositifs s'avère inefficace voire génère des effets contraires aux objectifs de la mission.

### **Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement**

En 2016, la Cour des comptes avait dressé un panorama des dépenses fiscales relatives au développement durable<sup>36</sup>, en proposant une typologie de classement entre dépenses favorables et défavorables. Elle y notait que 14 des dépenses fiscales relevant de la mission *Écologie, développement et mobilité durables* généraient des effets défavorables au développement durable.

Le rapport sur le *Green Budgeting* publié le 25 septembre 2019 par la mission IGF-CGEDD se penche sur les enjeux environnementaux des dépenses fiscales<sup>37</sup>. Il recense 2,9 Md€ de dépenses fiscales ayant un impact défavorable, essentiellement dans le domaine de la lutte contre le changement climatique. Il s'agit principalement d'exonérations de taxes intérieures sur la consommation (TIC) des produits énergétiques bénéficiant aux secteurs industriels et de la production d'énergie. En particulier, la mission a classé comme défavorables les exonérations sur l'électricité consommée par les installations électro-intensives considérant qu'il s'agissait d'une baisse des prix de l'énergie qui désincitait la transition vers une économie sobre en énergie.

Dans le même ordre d'idée, dans son rapport de septembre 2019 sur la fiscalité environnementale<sup>38</sup>, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) considère que la majorité des dépenses fiscales attachées à la TICPE «*sont défavorables à l'environnement et peuvent être considérées comme des soutiens à la consommation d'énergies fossiles*». Il suggère qu'une réforme des dépenses fiscales les réoriente vers des objectifs favorables à l'environnement et propose la suppression des tarifs de remboursement de TICPE en faveur du transport routier de marchandises en vue d'élargir l'assiette de la fiscalité carbone.

<sup>36</sup> Cour des comptes, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

<sup>37</sup> IGF-CGEDD, *Green Budgeting : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale*, septembre 2019.

<sup>38</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au service de l'urgence climatique*, septembre 2019.

Ces constats sont réitérés dans le Jaune budgétaire annexé au PLF 2021 *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État*, qui précise que plus de la moitié (en montant) des dépenses fiscales relatives à la mission *Ecologie, développement et mobilité durables* ont un impact défavorable sur l'environnement.

L'empilement des dépenses fiscales relatives au développement durable et à l'environnement, opéré sans cohérence et à l'efficacité parfois incertaine, pourrait ainsi conduire à cumuler les coûts tout en annulant les résultats de ces dispositifs. Des efforts d'évaluation et de coordination pourraient être effectués dans ce domaine.

Par ailleurs, pour plus de la moitié des missions, le Tome II de l'annexe *Voies et moyens* indique qu'aucune dépense fiscale n'est rattachée à un indicateur de performance. C'est notamment le cas pour plusieurs missions comportant pourtant un nombre élevé de dépenses fiscales, comme la mission *Économie*.

Les mesures peuvent en outre n'avoir qu'un lien ténu avec le programme auquel elles sont rattachées. Ainsi, les aides aux entreprises s'implantant dans une zone de restructuration de la défense (n° 090201 - crédit d'impôt pour les micro entreprises implantées en zone de restructuration de la défense et n° 230605 - exonération du bénéfice réalisé par les entreprises créées en zone de restructuration de la défense) relèvent davantage de l'impulsion et de la coordination de la politique d'aménagement du territoire (programme 112) que du programme 212 *Soutien de la politique de la défense* auquel elles sont rattachées.

Les progrès sur ce point sont assez minimes : en 2019 comme en 2020, seules deux dépenses fiscales ont été rattachées à un programme correspondant davantage à leur objet. En 2020, il s'agit de l'exonération de taxe foncière en faveur des zones humides (n° 060105), qui passe du programme 138 *Emploi outre-mer* au programme 113 *Paysages, eau et biodiversité* et du tarif réduit de TICPE pour le gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles (n° 800201), qui passe du programme 149 *Agriculture* au programme 174 *Énergie, climat et après-mines*.

Par ailleurs, un certain nombre de dépenses fiscales relèvent de politiques plus larges que celles soutenues par leur programme de rattachement. Par exemple, l'abattement de 10 % d'IR sur le montant des pensions, y compris les pensions alimentaires, et des retraites (n° 120401), chiffré à 4,6 Md€ en 2020 et rattaché au programme 157 *Handicap et dépendance* ne concerne pas seulement les personnes âgées dépendantes ou handicapées, mais l'ensemble des retraités, ainsi que les bénéficiaires d'une pension alimentaire non retraités. Une même dépense fiscale peut

ainsi concourir en réalité à plusieurs politiques ou programmes. Par exemple, la réduction d'impôt au titre des dons (n° 110201), estimée à 1,5 Md€ en 2020, est rattachée à titre principal au programme 163 *Jeunesse et vie associative* mais figure également à titre subsidiaire dans les PAP d'autres programmes, notamment le programme 177 *Hébergement, parcours vers le logement et insertion des personnes vulnérables*. Pour chaque programme concerné, la dépense fiscale est inscrite pour la totalité de son montant, ce qui fausse l'évaluation du total des moyens consacrés à une politique donnée.

Ces décalages traduisent l'absence d'intégration des mesures fiscales dans une politique globale et cohérente. Les analyses conduites par ailleurs par la Cour ont pu remettre en cause l'efficacité même de certaines dépenses fiscales, au regard des objectifs poursuivis.

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 2018 – 2022 est inopérant ; les évaluations menées sont incomplètes et peu opérationnelles et les résultats des conférences fiscales demeurent faibles voire inexistantes. Par ailleurs, l'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques montre parfois des incohérences.

Malgré l'accent mis sur l'évaluation dans le PLF pour 2020, la mise en œuvre du programme d'évaluation demeure incomplète. Il conviendra donc de veiller à la réalisation effective des contrôles prévus, et s'assurer que les résultats des évaluations donnent bien lieu, le cas échéant, à une rationalisation des dispositifs.

### 3. Les recommandations de la Cour

#### 3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2019

La Cour avait formulé quatre recommandations au titre de l'année 2019, qui n'ont pas été mises en œuvre :

*Recommandation n°1 : À défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (recommandation nouvelle).*

La recommandation n°1, introduite pour la première fois en 2019, prévoit d'assortir chaque création de dépense fiscale d'une obligation déclarative permettant ensuite leur chiffrage comme leur évaluation. La Cour a par ailleurs reformulé cette nécessité lors de la publication du référé relatif à la fiscalité des associations du 8 décembre 2020 en proposant de rétablir l'annexe à la déclaration de revenus détaillant la liste des associations bénéficiaires de dons ainsi que des montants accordés. En effet, pour améliorer l'évaluation, le suivi et le contrôle des dépenses fiscales, l'administration doit pouvoir disposer de données permettant la connaissance de ces dispositifs. Dans un souci d'efficacité, il a été proposé de limiter le champ de cette recommandation dans un premier temps aux nouvelles dépenses fiscales créées par le Gouvernement concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (qui représentaient 69 % du montant des dépenses fiscales pour l'année 2019).

La DLF considère que l'administration met déjà en œuvre tous les moyens dont elle dispose afin de procéder à un chiffrage du coût des dépenses fiscales. Elle rappelle que les données actuellement à disposition de l'administration fiscale ne permettent pas toujours de procéder au chiffrage des dispositifs. Cela nécessite alors de faire appel aux autres administrations concernées pour reconstituer les coûts à partir de données autres que fiscales, lorsque ces dernières sont disponibles et suffisamment fiables. Dans certains cas toutefois, aucune donnée disponible ne permet de procéder à une estimation ou à une simulation du coût de la dépense ; le coût de cette dernière est alors indiqué comme « non chiffrable ».

Dans ce contexte, la DLF estime que la mise en place d'une obligation déclarative systématique à chaque création de dépense fiscale serait une solution pour s'assurer de la disponibilité de données fiables qui permettraient de chiffrer et d'améliorer le suivi des dépenses fiscales. Cette

obligation relèverait du service de la gestion fiscale de la DGFIP en charge des obligations déclaratives fiscales.

Cependant, la DLF relève que l'instauration d'obligations déclaratives supplémentaires ne serait pas sans coût pour l'administration fiscale, ferait peser une charge supplémentaire sur les usagers bénéficiaires et rendrait le système fiscal plus complexe dans son ensemble. Cet alourdissement des obligations déclaratives pour les bénéficiaires de dépenses fiscales irait en outre à l'encontre des mesures mises en place depuis plusieurs années visant à simplifier les modalités de déclaration de l'impôt.

L'existence d'une obligation déclarative permettant, aux dires mêmes de la DLF, d'obtenir des données fiables pour le chiffrage et l'évaluation des dépenses fiscales, la Cour envisage de reconduire sa recommandation.

*Recommandation n°2 : mettre en œuvre le programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives sur la période restant à couvrir d'ici 2022 (recommandation reformulée).*

La recommandation n° 2, introduite en 2014 et reformulée depuis, invitait l'administration mettre en œuvre un programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives sur la période restant à couvrir jusqu'au terme de la loi de programmation.

À titre liminaire, la DLF indique, comme lors des exercices précédents, que l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales relève avant tout de la responsabilité du ministère responsable de programme. Les données fiscales dont dispose, le cas échéant, la DLF ne sont en effet pas suffisantes pour apprécier si les objectifs de politique publique poursuivis sont atteints.

L'article 20 de la LPFP 2018-2022 relatif 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 « 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 de la loi de programmation.

La DLF rappelle que l'article 29 de la loi de finances pour 2020 prévoit, outre la suppression de certaines dépenses fiscales inefficaces, de borner dans le temps d'autres dépenses qui présentaient un besoin particulier d'évaluation afin d'élaborer un programme d'évaluation de dépenses fiscales. Il prévoit également l'élaboration de rapports

d'évaluation sur plusieurs politiques spécifiques. Dans ce cadre, un programme d'évaluation 2020-2023 a été présenté par le Gouvernement en complément du PLF pour 2020.

Si l'année 2020 a été marquée par l'évaluation d'un certain nombre de dispositifs à fort enjeu financier, le programme fixé pour 2020 n'a pas été exécuté en totalité et un grand nombre de dépenses fiscales d'un montant élevé ne font toujours l'objet d'aucune évaluation. Par ailleurs, les résultats des travaux d'évaluation donnent rarement lieu à une révision ou une suppression des dispositifs en question.

La Cour constate ainsi que sa recommandation a été partiellement mise en œuvre du fait des progrès réalisés en matière d'évaluation. Elle envisage de la maintenir en la reformulant, afin que les contrôles prévus dans le programme d'évaluation des dépenses fiscales soient effectivement réalisés d'ici le terme de la LPFP et que ces évaluations donnent lieu à des résultats concrets.

*Recommandation n°3 : compléter les documents budgétaires en précisant les objectifs auxquels concourent les dépenses fiscales rattachées à chaque programme et en les assortissant, pour les plus significatives, d'indicateurs de performance (recommandation maintenue).*

La DLF rappelle à titre liminaire 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 signale toutefois que le Tome II du *Voies et moyens* annexé au PLF comporte, en plus de l'estimation du montant des dépenses fiscales, certains éléments complémentaires tels que la méthode et la fiabilité du chiffrage, les dates de début et de fin d'applicabilité et le texte de référence au CGI (ces informations étant transmises à titre indicatif). La DLF a également ajouté dans le Tome II annexé au PLF pour 2021 la finalité visée par chaque dépense fiscale.

La DLF considère que si la recommandation de la Cour est applicable à certaines politiques publiques dont la part de financement par des dépenses fiscales est importante, l'application généralisée de cette recommandation à l'ensemble des dépenses fiscales se heurte à leur nature particulière. En effet, ces dispositifs contribuent dans de très nombreux cas à des objectifs de portée plus large, voie différente, des objectifs figurant dans le volet performance des PAP, qui ont quant à eux vocation à rendre compte de l'utilisation des crédits budgétaires alloués au programme.

De même, la pertinence d'indicateurs de performance pour chaque dépense fiscale doit être examinée au cas par cas. À titre d'exemple, pour

certaines dépenses fiscales correspondant à la volonté du législateur d'alléger la charge fiscale de certains redevables en raison de leur situation particulière (par exemple les dispositifs en faveur des anciens combattants ou de certains publics vulnérables) sans poursuivre de finalité incitative particulière, il s'avérera difficile de définir un indicateur à même de traduire l'efficacité du dispositif fiscal.

Ainsi, la DLF indique préférer une démarche d'évaluation ciblée, plus pertinente selon elle pour prendre en compte l'ensemble des objectifs poursuivis par les dépenses fiscales et de les replacer dans le contexte plus large de la politique publique à laquelle ils concourent.

Elle estime que la mise en place d'indicateurs spécifiques pour les dépenses fiscales présente deux principaux défauts. D'une part, la multiplication des indicateurs pour un programme donné pourrait être contre-productive, au regard des indicateurs déjà renseignés dans les PAP, et créer une charge supplémentaire pour les responsables de programme. D'autre part, l'approche par des indicateurs pourrait s'avérer réductrice pour évaluer une politique publique, ces derniers ne prenant pas en compte les interactions entre les différents dispositifs concourant à la politique en question.

Selon la Cour, les dépenses fiscales doivent ainsi être replacées dans un cadre plus large. Comme elle l'indique dans un rapport public thématique récent sur la gouvernance des finances publiques<sup>39</sup>, elle estime parallèlement nécessaire de compléter le périmètre des missions et programmes budgétaires en y faisant figurer l'ensemble des moyens de natures diverses concourant au financement de l'action publique et réexaminer sur une période de trois à cinq ans la pertinence des dispositifs de financement dérogeant aux principes d'unité et d'universalité (dépenses fiscales, opérateurs, taxes affectées, fonds sans personnalité juridique).

En conséquence, la Cour supprime sa recommandation et rappelle celle formulée dans le rapport sur la gouvernance des finances publiques.

*Recommandation n° 4 : 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 soumises au plafond de la LPFP (recommandation maintenue).*

Cette quatrième recommandation, introduite en 2015, invitait l'administration à formaliser des règles précises de définition et de

---

<sup>39</sup> Rapport public thématique : « Les finances publiques : pour une réforme du cadre organique et de la gouvernance », novembre 2020, recommandation n°13.

modification du périmètre des dépenses fiscales soumises au plafond de la LPFP.

Comme pour les exercices précédents, la DLF indique partager la recommandation de la Cour portant sur la nécessité de documenter davantage le champ et l'évolution des dépenses fiscales. S'agissant de la formalisation de règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales, la DLF rappelle la difficulté de définir la norme par rapport à laquelle s'apprécie le caractère dérogatoire d'une mesure, notamment parce que cette norme n'est pas définie de façon intangible. L'administration souligne que la norme est susceptible d'évoluer en fonction de la législation nationale ou communautaire, qui expliquent en grande partie les « changements de périmètre » (classements/déclassements de dépenses fiscales). La DLF rappelle toutefois que quelques progrès ont été réalisés en termes de formalisation du concept de dépense fiscale et de suivi des changements de périmètre dans le tome II des *Voies et moyens* annexé au PLF.

Pour ces raisons, les règles définies dans la charte de budgétisation s'appliquant aux dépenses budgétaires sous norme ne sauraient être transposées selon l'administration aux dépenses fiscales compte tenu des difficultés existantes pour définir ces dernières.

La recommandation n'a pas été mise en œuvre, ce qui conduit la Cour à en visager de la réitérer. Une meilleure formalisation du périmètre des dépenses fiscales serait notamment utile pour permettre le respect du plafonnement prévu par la LPFP, le chiffrage des dépenses fiscales devrait s'opérer non seulement en comparant l'évolution du coût PLF par PLF mais aussi à périmètre constant dans le cadre d'exercice d'une loi de programmation.

### **3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2020**

Au titre de l'exercice 2020, la Cour maintient trois de ses recommandations, dont une en la reformulant, supprime une recommandation et en formule une nouvelle.

La Cour formule ainsi quatre recommandations au titre de l'année 2020 :

**Recommandation n°1** : lorsqu'une dépense fiscale n'a entraîné aucun coût et/ou n'a concerné aucun bénéficiaire sur l'ensemble de la période couverte par une loi de programmation des finances publiques, étudier l'opportunité de la suppression du dispositif en question (*recommandation nouvelle*).

**Recommandation n°2** : 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 soumises au plafond de la loi de programmation des finances publiques (*recommandation réitérée*).

**Recommandation n°3** : à défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (*recommandation réitérée*).

**Recommandation n°4** : accélérer la mise en œuvre du programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives sur la période restant à couvrir d'ici 2022, s'assurer que les résultats des évaluations donnent bien lieu, le cas échéant, à une rationalisation des dispositifs concernés et préparer le programme d'évaluation à mettre en œuvre au cours de la prochaine loi de programmation des finances publiques (*recommandation reformulée*).

## Annexe n° 1 : extrait du programme d'évaluation présenté lors de l'examen du PLF 2020

Programme d'évaluation des dépenses fiscales 2020-2023		
Année d'évaluation	Évaluations à conduire	Dépenses fiscales concernées (numéro du VMT2)
2020	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :</b>	
	1/ Régimes zonés fiscaux : zones de revitalisation rurale (ZRR), zones franches urbaines de troisième génération (ZFU), zones d'aide à finalité régionale (ZAFR), bassins d'emploi à redynamiser (BER), bassins urbains à dynamiser (BUD), zones de développement prioritaire (ZDP), quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV).	220102, 220104, 230602, 230606, 230608, 230609, 040101, 040111, 040112, 050106, 050111, 050112, 050101, 090111, 090113
	2/ Crédit d'impôt pour l'investissement en Corse (CIIC).	210305
	3/ Crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique.	210316
	4/ Réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions en numéraire au capital des sociétés anonymes de financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (SOFICA)	110244
	5/ Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes	110236
	6/ Aides fiscales en faveur de la forêt : réduction d'impôt sur le revenu pour les investissements et cotisations d'assurance de bois et forêts ; crédit d'impôt sur le revenu pour travaux forestiers et rémunérations versées pour la réalisation de contrats de gestion de bois et forêts	110226, 110262
	7/ Dispositifs en faveur du logement à usage d'habitation : exonération des plus-values immobilières en vue de leur cession à des organismes chargés du logement social ; exonération temporaire des plus-values de cession d'un droit de surélévation ; imposition au taux réduit de 19% des plus-values de cession sous réserve de transformation en locaux d'habitation	150119, 150406, 320141
	8/ Déduction spéciale prévue en faveur des entreprises de presse	230403
	9/ Aides en faveur des entreprises : exonération temporaire des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une entreprise en difficulté ; déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation industrielle	230102, 300111
	10/ Réduction d'impôt au titre des travaux de réhabilitation (ou de confortation contre le risque cyclonique) réalisés par une entreprise dans DOM et les COM	110210
	11/ Degrèvement de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des associations foncières pastorales	060202
	12/ Exonération des syndicats professionnels et de leurs unions pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres	300109
13/ Taux réduit d'imposition de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance	320108	
2021	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :</b>	
	1/ Évaluation des dispositifs d'incitation à l'investissement locatif : Pinel, Denormandie et "Censi-Bouvard"	110250, 110261, 110265
	2/ Évaluation des crédits d'impôt PTZ+ et éco-PTZ	210313, 210321
	3/ Déduction exceptionnelle de 40% en faveur des acquisitions de poids lourds fonctionnant au gaz naturel, au biométhane ou à l'ED95	200402
	4/ Réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos	320143
	5/ Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital d'entreprises de presse	110263
	6/ Abattement en faveur des immeubles anti-sismiques des départements d'outre-mer (DOM)	050107
<b>Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps :</b>		
7/ Crédit d'impôt famille (CIF)	210308	
2022	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :</b>	
	1/ Aides au secteur agricole : déduction pour épargne de précaution ; crédit d'impôt au titre des dépenses engagées par les exploitants agricoles pour assurer leur remplacement	110240, 170106
	2/ Régimes fiscaux zonés : exonérations d'impôts locaux dans les QPV	040109, 050110, 050109
	3/ Crédits d'impôt en faveur du secteur culturel : crédit d'impôt pour la production phonographique, crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles engagées par des entreprises de production exécutive ; crédit d'impôt pour dépenses de production de spectacles vivants	320142, 320140, 320128
	4/ Déduction exceptionnelle (suramortissement) en faveur des entreprises investissant dans des équipements de réfrigération et de traitement de l'aide utilisant des fluides autres que les hydrofluorocarbures (HFC)	200403
	5/ Crédit d'impôt pour le rachat des entreprises par les salariés	320134
	6/ Abattement exceptionnel applicable aux plus-values de cession en vue de la construction de logements en zones A et A bis	150209
	<b>Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps :</b>	
	7/ Crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour la formation du chef d'entreprise	210315
	8/ Crédit d'impôt en faveur de l'innovation (CII) et crédit d'impôt collection	200310
	9/ Tarifs réduits de TICPE en faveur des biocarburants (non borné dans le temps)	800212, 800215, 800216, 800217
10/ Dépenses fiscales visant à soutenir la générosité des français (non borné dans le temps)	210309, 400203, 520121, 110201	
11/ Taux réduits de TVA (5,5% et 10%) pour le logement social (opérations de construction et livraisons) les logements en accession sociale à la propriété dans les zones faisant l'objet de la politique de la ville	730210, 730222, 730216	
2023	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :</b>	
	1/ Exonération du bénéfice réalisé par les entreprises créées en zone de restructuration de la défense (ZRD)	230605
	<b>Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps :</b>	
	2/ Crédit d'impôt pour dépenses de production de spectacles vivants	320142
3/ Exonération partielle, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit lors de la transmission d'entreprises exploitées sous la forme individuelle ou détenues sous forme sociale (Pacte Dutreil DMTG)	520110	
4/ Taux à 5,5% sur les travaux de rénovation énergétique	730223	