



Les dépenses fiscales

Note d'analyse de l'exécution
budgétaire

2019

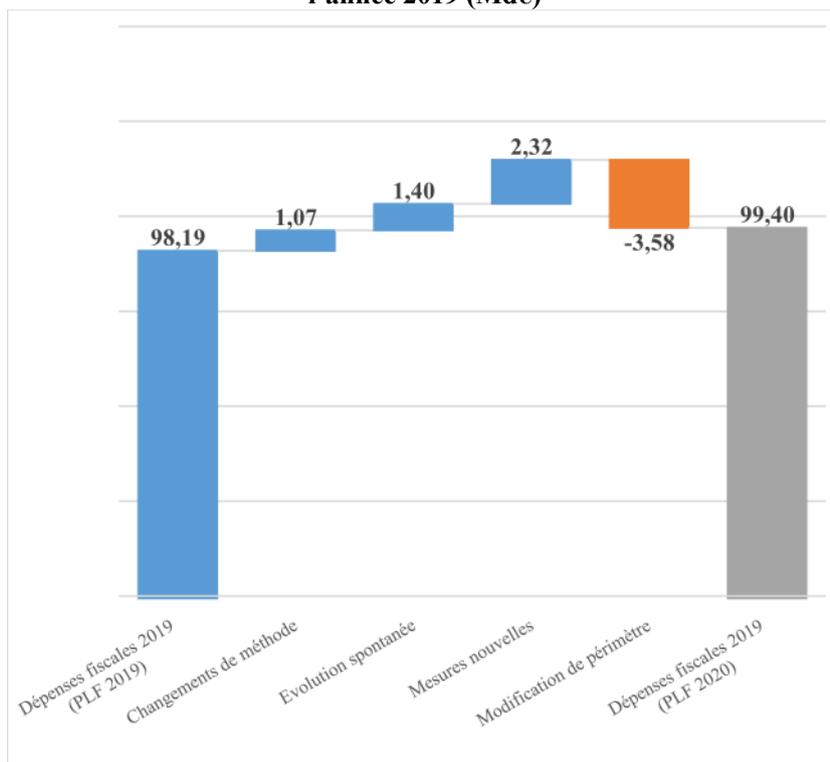
Infographies

Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2019 (Md€)

	Évaluation du PLF 2019	Évaluation révisée du PLF 2020	Écart
Coût total	98,19	99,40	+ 1,20

Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2019 et 2020

Décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'année 2019 (Md€)



Source : PLF pour 2019 et 2020 et DLF, retraitement Cour des comptes

Synthèse

Les dépenses de 2019 et la gestion des crédits

Le coût des dépenses fiscales en 2019 est évalué à 99,40 Md€, selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2020. Ce montant est **supérieur de 1,2 Md€ à celui prévu pour la même année publié un an auparavant dans le PLF pour 2019**, qui s'établissait à 98,19 Md€.

Cette révision du coût global des dépenses fiscales en 2019 résulte :

- de changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales à hauteur de 1,07 Md€ ;
- de mesures nouvelles adoptées depuis la parution du projet de loi de finances pour 2019, à hauteur de 2,32 Md€ ;
- des écarts de prévision, à hauteur de 1,40 Md€ ;
- et de modification du périmètre de dépenses fiscales à hauteur de – 3,58 Md€.

Le coût des dépenses fiscales a ainsi progressé de 0,42 Md€ entre 2018 et 2019. Ce ralentissement apparent de l'augmentation du coût par rapport aux années précédentes résulte d'importants mouvements de sens contraire, des modifications de périmètre sans précédent venant compenser les mesures nouvelles adoptées en faveur du pouvoir d'achat depuis la parution du projet de loi de finances pour 2019.

Le dépassement continu du plafond de dépenses fiscales au cours des exercices précédents n'avait entraîné aucune mesure d'ajustement. **Les règles instaurées par la LPFP 2018-2022 sont sensiblement moins contraignantes que celles établies par les lois de programmations précédentes.** Si un mécanisme de plafonnement a été instauré avec un plafond calculé en pourcentage des recettes fiscales nettes, il n'est pas opérant car fixé 9 Md€ au-dessus du montant estimé des dépenses fiscales en 2019 et 16 Md€ au-dessus du niveau atteint lors du précédent exercice.

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 2019 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 fiscale sont évaluées et les outils de mesure et de suivi déployés pour contrôler leur efficacité sont défectueux. L'action menée pour évaluer et réduire en conséquence les dépenses fiscales doit être relancée.

Les recommandations de la Cour

Cela conduit la Cour à reconduire ses recommandations formulées au titre de la gestion 2018 qui n'ont pas été mises en œuvre et à formuler une recommandation nouvelle. Elle consiste à prévoir, pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'IR et l'IS, une obligation déclarative permettant l'évaluation par l'administration de cette mesure fiscale dérogatoire.

Les recommandations formulées au titre de la gestion 2019

La Cour formule quatre recommandations au titre de l'année 2019 :

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).

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

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).

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 LPPF (recommandation maintenue).

Sommaire

Infographies	2
Synthèse	3
1. Les dépenses fiscales, en progression constante, sont chiffrées à 99,4 Md€ en 2019	9
1.1 Le PLF pour 2020 révisé à la hausse de 1,2 Md€ la prévision du coût des dépenses fiscales en 2019.....	9
1.1.1 Les mesures nouvelles ont été à l'origine d'une majeure partie de la révision à la hausse du coût des dépenses fiscales en 2019	12
1.1.2 Le dynamisme de nombreux dispositifs et le changement de méthodes de chiffrage expliquent également la révision à la hausse des dépenses fiscales	13
1.1.3 Des mesures de périmètre compensent en partie la révision à la hausse des dépenses fiscales.....	17
1.2 Le coût des dépenses fiscales augmente continûment depuis 2013.....	19
1.2.1. Le CICE, transformé en allègement de cotisations sociales, amorce sa sortie du champ des dépenses fiscales	20
1.2.2. Les dépenses fiscales hors CICE progressent également	22
1.3. Les dépenses fiscales recouvrent des dispositifs dérogatoires divers et mal appréhendés	24
1.3.1. Le coût des dépenses fiscales est concentré sur une quinzaine de mesures.....	24
1.3.2. Les dépenses fiscales d'un faible coût demeurent nombreuses et hétérogènes	29
2. Les dépenses fiscales ne sont ni pilotées ni évaluées	31
2.1 Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défaillants	31
2.1.1 La LPFP 2018-2022 a relevé d'un tiers le plafond de dépenses fiscales pour 2018.....	31
2.1.2 Des efforts pour améliorer la fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales.....	32
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 Les évaluations restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs.....	38

2.2.3 L'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis est mal assurée.....	46
--	----

3. Les recommandations de la Cour..... 51

3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2018.....	51
3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2019.....	55

Introduction

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

Dans chaque PLF, le tome II de l'annexe *Voies et moyens* présente l'ensemble des dépenses fiscales, ainsi qu'une évaluation de leur coût¹ 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 gestion².

Le coût des dépenses fiscales de l'année 2019 a ainsi été évalué à deux reprises, dans les PLF pour 2019 et pour 2020³. L'exécution des dépenses fiscales en 2019 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 468 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 99,4 Md€ en 2019.

¹ À l'exception de celles jugées non chiffrables.

² À compter du 1^{er} janvier 2019, l'impôt devient contemporain de la perception avec la mise en œuvre du prélèvement à la source (PAS) : en 2019, l'impôt est prélevé sur les revenus de 2019, avec une régularisation en 2020.

Afin de conserver une présentation du coût de ces dépenses fiscales dans les documents budgétaires permettant de comparer leur évolution d'une année à l'autre, une convention a été retenue lors du PLF 2019 pour présenter le coût des dépenses fiscales ainsi concernées.

La convention retenue consiste à présenter un impact budgétaire 2019 qui correspond à l'impact budgétaire sur les revenus 2019 qui font l'objet du prélèvement à la source. Pour celles-ci, l'impact budgétaire en année N ne correspond plus aux revenus N-1 mais aux revenus N. Cette convention ne trouve pas à s'appliquer aux réductions et crédits d'impôts qui produisent toujours leurs effets budgétaires l'année suivant celle des revenus auxquels ils correspondent car calculés lors du dépôt de la déclaration de revenus.

³ Elles le seront pour la troisième et dernière fois dans le PLF pour 2021.

1. Les dépenses fiscales, en progression constante, sont chiffrées à 99,4 Md€ en 2019

1.1 Le PLF pour 2020 révisé à la hausse de 1,2 Md€ la prévision du coût des dépenses fiscales en 2019

Le PLF pour 2019 estimait à 98,19 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2019. Dans le PLF pour 2020, ces dépenses sont réévaluées à 99,40 Md€, soit une hausse de 1,20 Md€.

Tableau n° 1 : Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2019 (Md€)

	Évaluation du PLF 2019	Évaluation révisée du PLF 2020	Écart
Coût total	98,19	99,40	+ 1,20

Source : PLF pour 2019 et 2020

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 $n + 1$. Les missions comportant les mesures les plus coûteuses concentrent naturellement les écarts les plus importants.

Le chiffrage en $n + 2$ pour 2019 n'est pas encore connu. En 2017, le chiffrage du coût définitif en PLF pour $n + 2$ avait encore progressé comparé à celui du PLF pour $n + 1$ – conduisant à une estimation finale du coût des dépenses fiscales pour 2017 de 4 % supérieure au chiffrage du PLF pour 2017. En revanche, le chiffrage du coût définitif en PLF pour $n + 2$ du coût des dépenses fiscales pour 2018 a diminué de 1,19 Md€ comparé à l'estimation $n + 1$, soit une estimation finale de 1,2 % inférieure au chiffrage du PLF 2019.

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

<i>En Md€</i>	2017	2018	2019
chiffrage année <i>n</i>	89,88	99 ,81	98,19
révision année <i>n+1</i>	+ 3,1	+0,36	+1,20
révision <i>année n +2</i>	+ 0,45	-1,19	<i>n.c.</i>
écart total d'estimation	+ 3,55	- 0,83	n.c.
chiffrage final	93 ,43	98,98	n.c.

Source : PLF pour 2017, 2018, 2019 et 2020

La révision du coût des dépenses fiscales pour 2018 dans le PLF pour 2020, est due à une mesure exceptionnelle de périmètre portant sur les dépenses fiscales relatives aux taux réduits de TVA à hauteur de 3,53 Md€, sensiblement supérieure aux hausses induites par des changements de méthode (1,02 Md€), une révision de l'évolution spontanée (1,27 Md€) et des mesures nouvelles (0,05 Md€).

La révision à la hausse de 1,2 Md€ du coût global des dépenses fiscales en 2019 entre l'estimation en PLF pour 2019 et celle réalisée en PLF pour 2020 résulte avant tout de mesures nouvelles, que ne compense pas une baisse due à une mesure exceptionnelle de périmètre portant sur les dépenses fiscales relatives aux taux réduits de TVA. Cette révision est la conséquence :

- de changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales à hauteur de 1,07 Md€ ;
- des écarts de prévision à hauteur de 1,40 Md€ ;
- de mesures nouvelles adoptées depuis la parution du projet de loi de finances pour 2019, à hauteur de 2,32 Md€ ;
- de mesures exceptionnelles de périmètre à hauteur de -3,58 Md€.

Qu'il s'agisse de l'exercice 2018 ou celui de 2019, des modifications de périmètre liées à des classements ou déclassements de taux réduits de TVA ont joué un rôle majeur dans l'évolution du coût des dépenses fiscales.

Des taux réduits de TVA, non considérés comme des dépenses fiscales

Le coût total des mesures de taux réduits de TVA non considérées comme des dépenses fiscales, lorsque ces dernières sont chiffrables, dépasse 21 Md€ pour 2018⁴.

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 dépenses fiscale, selon les critères définis par le Conseil des impôts : sont traitées comme des règles générales, les dispositions qui, pour l'ensemble des contribuables visés, « *contribue 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.

Pour autant, dix-neuf dispositifs de taux réduits de TVA sont toujours considérés comme n'étant pas des dépenses fiscales. Huit sont chiffrables⁵ en exécution parmi lesquelles :

- Le taux de 5,5 % sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine, représentant un coût de 14,28 Md€ en 2018 ;
- Le taux de 10 % sur les transports de voyageurs (2,17 Md€ en 2018) ;
- Le taux réduit à 5,5 % sur les livres (0,47 Md€ en 2018).

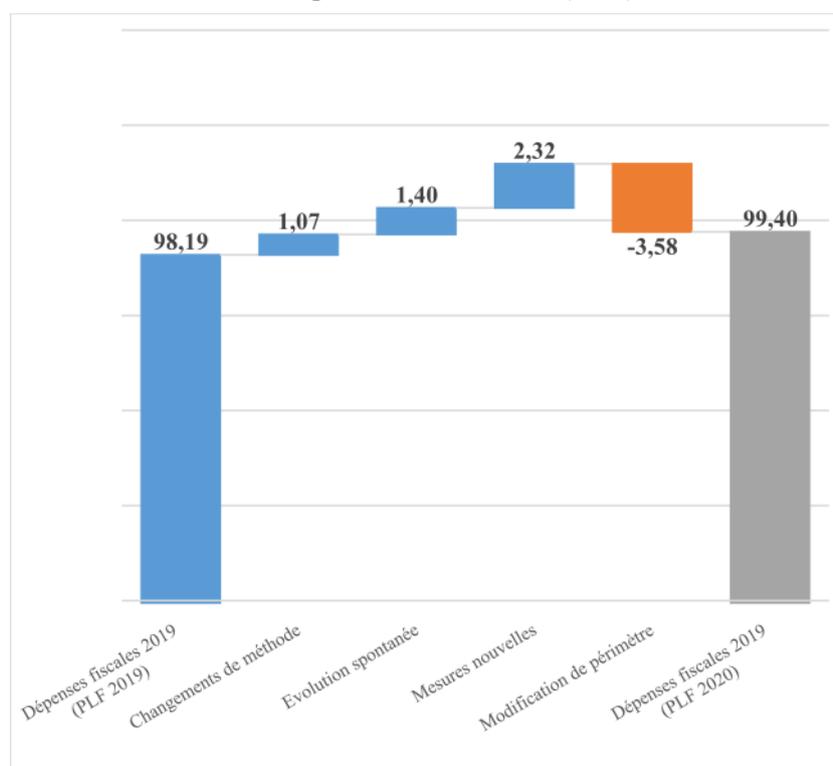
Hors dynamisme spontané des dépenses fiscales, les mesures nouvelles adoptées par voie d'amendement lors de la LFI pour 2019 contribuent significativement à la progression de leur coût entre le PLF pour 2019 et le PLF pour 2020, à hauteur de 1,29 Md€.

⁴ La pertinence de certains taux réduits de TVA devrait être révisée. Ainsi, concernant les soins thermaux, la Cour en 2019 a recommandé un réexamen au regard de l'absence d'évaluation du service médical rendu des soins thermaux par la Haute autorité de santé (Cour des comptes, *Rapport public annuel 2019*, Tome I. Thermalisme et collectivités territoriales, un système fragile : le cas occitan, p. 433-504).

⁵ Réponse de la DLF à votre rapporteur.

Par ailleurs, la loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales a entraîné une hausse de 1,03 Md€ du coût des dépenses fiscales pour 2019.

Graphique n° 1 : Décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'exercice 2019 (Md€)



Source : PLF pour 2019 et 2020 et DLF, retraitement Cour des comptes

1.1.1 Les mesures nouvelles ont été à l'origine d'une majeure partie de la révision à la hausse du coût des dépenses fiscales en 2019

Depuis la publication du tome II des Voies et moyens annexé au PLF pour 2019, ont été votées 16 nouvelles dépenses fiscales, et 18 suppressions de dépenses fiscales.

L'exercice 2019 est marqué par les mesures prises à la suite des mouvements sociaux de l'automne 2018. Ainsi, les mesures nouvelles adoptées après la publication du projet de loi de finances initiale, par voie d'amendement en loi de finances pour 2019, ont contribué à réévaluer le chiffrage du coût des dépenses fiscales de 1,29 Md€ :

- Il s'agit pour l'essentiel de la suppression, par voie d'amendement, de la mesure figurant à l'article 19 du PLF 2019, qui visait à supprimer dès 2019 le taux réduit de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) sur le gazole non routier. Cette suppression induit une progression des dépenses fiscales pour 2019 à hauteur de 2,09 Md€ due à la réactivation de la dépense fiscale n°800201 atténuée par la modification du champ de la dépense fiscale n°800405⁶.
- Il s'agit également de la création, par voie d'amendement, d'une exonération des impôts locaux en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste pour un montant de 0,14 Md€ (dépense fiscale n° 070101).

Par ailleurs, depuis la parution de l'annexe « dépense fiscale » au PLF 2019, une dépense fiscale a été créée dans le cadre de la loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales. L'article 2 de la loi crée une 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 réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019. La création de cette dépense fiscale n°120146 fait progresser le coût des dépenses fiscales pour 2019 de 1,03 Md€⁷.

1.1.2 Le dynamisme de nombreux dispositifs et le changement de méthodes de chiffrage expliquent également la révision à la hausse des dépenses fiscales

L'évolution spontanée des dépenses fiscales est à l'origine d'une partie de la hausse observée entre le chiffrage du PLF pour 2019 et celui du PLF pour 2020 (1,40 Md€). Ce montant résulte d'ajustements de sens contraires.

L'estimation du coût de 131 dépenses fiscales a été revue à la hausse en raison d'évolutions spontanées entre le PLF pour 2019 et le PLF pour

⁶ Tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour le GNR et le GPL par les exploitants agricoles.

⁷ Elle est évaluée à 1,88 Md€ pour 2020.

2020, pour un total de 3,42 Md€. Les principales sous-estimations en PLF pour 2019 concernaient :

- Le crédit d'impôt en faveur de la recherche (n°200302), plus dynamique qu'anticipé⁸. L'estimation de la dépense en PLF pour 2019 (6,2 Md€) est révisée de 0,30 Md€, comme elle le fut déjà, en 2018, pour un montant de 0,45 Md€ ;
- Le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE, dépense n°110222), dont le coût estimé dans le PLF pour 2019 (0,88 Md€) a été revu à la hausse de 0,26 Md€ dans le PLF pour 2020 (1,14 Md€), soit près de 29 % d'augmentation⁹ ;
- Le crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n°110246), dont l'estimation est passée de 4,76 à 4,95 Md€, soit une augmentation de 0,19 Md€.

À l'inverse, comme en 2018, l'estimation du coût de 91 dispositifs a été revue à la baisse en raison d'évolutions spontanées, pour un total de 2,02 Md€. Les principales révisions¹⁰ concernent :

- Le CICE (n°210324), dont l'évaluation du coût pour 2019 a été revue à la baisse de 0,44 Md€ entre les 19,62 Md€ estimés en PLF pour 2019 et les 19,18 Md€ estimés en PLF pour 2020 ;
- Le coût de la réduction d'impôt au titre des investissements effectués dans le secteur du logement social dans les départements et collectivités d'outre-mer (n°110256), beaucoup moins dynamique dans l'estimation du PLF pour 2020 (0,14 Md€) que dans le PLF 2019 (0,07 Md€) résultant en une baisse de 51 % de la dépense ;
- La dépense fiscale n°730207 relative aux taux de 10 %, de 5,5 % et à l'exonération de TVA pour les recettes provenant de la fourniture des

⁸ La DLF suppose un mouvement d'accélération d'imputation de la créance qui n'a pu être anticipée.

⁹ La DLF explique cette augmentation non prévisible par une hausse du recours au dispositif.

¹⁰ On peut citer également :

- l'exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie (n° 140119), dont l'estimation du coût est passée de 1,52 Md€ dans le PLF pour 2019 à 1,46 Md€ dans le PLF pour 2020, soit une baisse de 0,06 Md€ - à relativiser face à l'évolution en pourcentage (4 %) qu'elle représente.

- l'abattement majoré appliqué aux plus-values sur cessions de titres acquis moins de dix ans après la création d'une PME (n°150518) dont le coût en 2019 estimé à 0,19 Md€ a été revu à la baisse de 0,06 Md€ et est estimé à 0,13 Md€ dans le PLF pour 2020, en raison de la forte diminution du nombre de bénéficiaires à la suite des premiers dénombrements réalisés au titre des revenus 2018.

repas par les cantines/prestataires d'entreprises, d'administrations, ou d'établissements scolaires et universitaires, dont le coût en PLF 2019 (1 Md€) était supérieur de 0,07 Md€ à son estimation en PLF 2020 (0,93 Md€)¹¹ ;

- La réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012 et, sous conditions, jusqu'au 31 mars 2013 dans les zones présentant un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements (n°110251) a également connu une évolution spontanée à la baisse, son chiffrage passant de 0,74 Md€ en PLF pour 2019 à 0,70 Md€ en PLF pour 2020, soit une diminution de 0,04 Md€¹².

Un CICE moins dynamique que prévu, transformé en baisse de cotisations sociales à compter de 2019

L'estimation définitive du coût du CICE en 2018 (19,41 Md€ selon le PLF 2020) est moins élevée qu'anticipé dans le PLF 2019 (20,10 Md€). S'agissant des dépenses pour l'année 2019, le coût estimé du CICE était évalué à 19,6 Md€ dans le PLF 2019, anticipant la diminution du coût de la dépense fiscale pour la deuxième année consécutive, à mettre toutefois en perspective avec la forte croissance du dispositif dont le coût constaté pour 2017 s'est établi à 15,71 Md€.

Les prévisions¹³ de consommation 2019 et 2020 sous-jacentes au PLF pour 2020 s'appuient désormais sur les comportements observés s'agissant des dépenses 2018¹⁴. L'enrichissement progressif du modèle par les données disponibles expliquerait ainsi la révision opérée entre le PLF 2019 et le PLF 2020.

Par ailleurs, des changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales ont contribué à hauteur de 1,07 Md€ à la hausse de

¹¹ La baisse du coût de la dépense fiscale s'explique par une baisse de l'assiette taxable relative aux prestataires de cantines.

¹² Selon la DLF, cette amorce de baisse est possiblement due à la fin d'incidence budgétaire des premières générations d'investissements.

¹³ Selon la DLF ; des hypothèses comportementales ont été faites pour tenir compte de la suppression du CICE en 2019, susceptibles de modifier le rythme d'imputation des créances non consommées. Les prévisions macroéconomiques influencent également les estimations de CICE. En effet, l'évolution prévue de la masse salariale influence fortement le montant total de créance déclarée.

¹⁴ L'année 2018 était la première au cours de laquelle les créances déclarées en 2014 qui n'avaient jusqu'alors pas pu être imputées pouvaient être restituées ; or un montant plus important que prévu de créances déclarées en 2014 n'avait toujours pas été consommé à la fin de l'année. Par ailleurs, le taux de consommation en 2018 des créances reposant sur les salaires de l'année 2017 se révèle plus faible que prévu.

l'estimation du coût des dépenses fiscales en 2019 effectuée par le PLF pour 2020.

Ils concernent principalement le chiffrage de dépenses fiscales relatives à la TICPE, amélioré grâce à la dématérialisation des déclarations :

- Ainsi le tarif réduit de TICPE pour les produits énergétiques utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie et soumises au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre du dispositif ETS (n°800210) a-t-il été réévalué de 0,28 Md€ ;
- L'exclusion des départements d'outre-mer du champ d'application de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants (n°800401), a également été réévalué à la hausse de 0,26 Md€.

D'autre part, certaines dépenses relatives à des taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)¹⁵ ont fait l'objet d'une revue de la part de la DGFIP :

- S'agissant de la TVA à taux réduits pour les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (n° 710103), son coût estimé dans le PLF pour 2019 (1,90 Md€) a été revu à la hausse de 0,23 Md€ dans le PLF pour 2020 (2,13 Md€)¹⁶ ;
- La déduction dégressive sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale pour les investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009 (dispositifs dits « Robien classique » et « Robien recentré ») a vu son estimation augmenter de 0,19 Md€ entre le PLF 2019 et le PLF 2020 ;
- Enfin, la refonte du périmètre des dépenses fiscales relatives aux taux réduits de TVA en faveur du logement social a conduit à revoir le périmètre de deux dépenses fiscales afin de distinguer, d'une part, les opérations relevant du taux de 5,5 % (dépense fiscale n°730216), et d'autre part, celles relevant du taux de 10 % (dépense fiscale

¹⁵ - Il en est de même pour les taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse (n°730306), dont le coût est réévalué dans le PLF pour 2020 à 0,21 Md€ en hausse de 0,03 Md€ par rapport au PLF 2019. Par ailleurs, le coût des taux applicables à la fourniture de logements dans les hôtels (n°730205) était estimé à 0,78 Md€ dans le PLF pour 2019, et est réévalué de 0,07 Md€ dans le PLF 2020 (0,85 Md€).

¹⁶ Selon la DGFIP, cette hausse provient d'une amélioration de la méthode de chiffrage pour la part des opérations relevant du taux de 2,1 %, et une ventilation plus affinée par la DGFIP des opérations entre celles qui auraient été taxées au taux de 5,5 % ou de 10 % en métropole (norme fiscale de référence).

n°730210). Ces changements de périmètre conduisent à un transfert de base taxable important de la seconde vers la première ;

- Par ailleurs, concernant la non applicabilité provisoire de la TVA en Guyane et Mayotte (dépense n°710105), l'absence de chiffrage jusqu'en 2019 entraîne une hausse de l'estimation de celle-ci égale à son coût dans le PLF 2020, *i.e.* 0,20 Md€¹⁷.

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

1.1.3 Des mesures de périmètre compensent en partie la révision à la hausse des dépenses fiscales

Les modifications de périmètre relatives aux dépenses fiscales depuis la publication du PLF 2019 induisent une révision à la baisse des dépenses fiscales pour 2019 de 3,58 Md€.

Une revue des dépenses fiscales relatives aux taux réduits de TVA conduite en 2019, a présidé à la mise en œuvre d'une mesure exceptionnelle de périmètre portant sur ces dépenses. L'examen du caractère incitatif des dispositifs de dépenses fiscales, selon le critère dégagé par le Conseil des prélèvements obligatoires¹⁸ pour qualifier une dépense fiscale, a conduit au remplacement de six dispositifs par six autres, avec pour conséquence une diminution du montant des dépenses fiscales de ce périmètre de l'ordre de 3,58 Md€. Les questions de classement en dépense fiscale de dispositifs ou de rattachement d'un dispositif à un programme constituent une illustration des limites de la coopération interministérielle à ce sujet. Ainsi, la sortie des dispositifs de taux réduits de TVA (n° 730203 et n°730219) n'a pas été évoquée en conférence fiscale 2019.

Ainsi, ont été déclassés six taux réduits de TVA portant sur les produits et services suivants :

- Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins (2,34 Md€, dépense n°730303) ;

¹⁷ Cette mesure fait partie des cinq classements en dépenses fiscales effectués malgré leur caractère non chiffrable à la suite des échanges avec la Cour dans le cadre des réponses aux relevés d'observations provisoires sur l'exécution budgétaire 2017 de la mission *Outre-mer*.

¹⁸ Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales*, 21^{ème} rapport au Président de la République, 2003.

- Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés (0,96 Md€, dépense n°730203) ;
- Taux de 5,5% pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées, les logements-foyers, les résidences hôtelières à vocation très sociale (0,86 Md€, dépense n°730219) ;
- Taux de 2,1% applicable à la contribution à l'audiovisuel public (dépense n°740106)¹⁹;
- Taux de 10 % pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale ou départementale (n°730220) et services de sylviculture rendus aux agriculteurs (n°730215).

À l'inverse, ont été classés comme dépenses fiscales des dispositifs anciens fixant des taux réduits de TVA. Il s'agit notamment de dispositifs relatifs aux biens et services culturels, aux services de loisir ou résultant, selon l'administration, de la volonté expresse du législateur de soutenir économiquement des secteurs particuliers²⁰ :

- Taux applicables aux importations d'œuvres d'art, d'objets de collection, y compris en provenance d'autre État-membre de l'Union européenne aux livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit, ou à titre occasionnel (n° 730228) ; cette dépense est non chiffrée pour 2019 ;
- Taux de 10 % sur les droits d'entrée pour la visite des parcs botaniques, musées, monuments, grottes, sites et expositions culturelles (n° 730229) ; cette dépense est chiffrée à 0,05 Md€ pour 2019 dans le PLF 2020 ;
- Taux de 10 % applicable aux foires, salons, expositions autorisés, jeux et manèges forains et visites de parcs à décors animés (n° 730230); cette dépense est évaluée à 0,22 Md€ pour 2019 dans le PLF pour 2020 ;

¹⁹ La NEB Culture pour 2019 recommande ainsi de reclasser comme dépense fiscale le taux de TVA à 2,1 % applicable à la contribution à l'audiovisuel public.

²⁰ Par ailleurs, le dispositif d'exclusion de l'assiette de la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques (TOCE) des dotations aux amortissements afférents aux matériels et équipements acquis pour les besoins des infrastructures et des réseaux de communications électroniques (n° 920301) est désormais considéré comme une dépense fiscale, s'agissant d'une mesure dérogatoire au calcul de l'impôt.

- Taux de 5,5 % applicable aux théâtres, cirques, concerts, spectacles de variété, sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma et des parcs zoologique (n° 730231), dont le coût atteint 0,49 Md€ en 2019 (PLF 2020) ;
- Taux de 10 % applicable aux livraisons de bois de chauffage et produits de bois assimilés (n° 730232). La dépense est chiffrée à 0,14 Md€ en 2019 dans le PLF 2020 ;
- Taux de 10 % applicable aux abonnements souscrits pour recevoir des services de télévision, évaluée à 0,35 Md€ pour 2019 dans le PLF 2020 (n° 730233).

1.2 Le coût des dépenses fiscales augmente continûment depuis 2013

Le coût des dépenses fiscales a progressé de 0,42 Md€ entre 2018 (98,98 Md€) et 2019 (99,40 Md€ selon le PLF 2020), soit une hausse d'environ 0,42 % en un an en périmètre courant. La progression du coût total des dépenses fiscales est néanmoins sensiblement plus faible que les années précédentes : en moyenne, entre 2013 et 2019, le coût total des dépenses fiscales a progressé de 6 % annuellement.

Entre 2013 et 2019 (estimation PLF pour 2020), le montant des dépenses fiscales a progressé de 38 % en valeur nominale et de 32 % en valeur réelle²¹.

Le coût estimé des dépenses fiscales s'établit à 4,3 % du PIB en 2019, le montant des dépenses fiscales en pourcentage des recettes fiscales nettes (RFN) s'établissant à 35,7 % en 2019.

²¹ Chiffrage PLF pour 2020 déflaté par l'indice des prix à la consommation.

Tableau n° 3 : Coût des dépenses fiscales depuis 2013

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	98,9	99,4
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,3	4,3
Coût (% RFN)	25,4	28,5	30,4	30,8	31,6	33,5	35,7 %

Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2020, * chiffrage PLF pour 2020

1.2.1. Le CICE, transformé en allègement de cotisations sociales, amorce sa sortie du champ des dépenses fiscales

Entre 2018 et 2019, le coût du CICE diminue de 0,24 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2020, passant de 19,41 Md€ à 19,18 Md€ d'un exercice à l'autre. Le montant du CICE en 2019 se décompose en 10,63 Md€ de restitutions et 8,55 Md€ d'imputations²².

Depuis 2013, le déploiement de ce crédit d'impôt destiné aux entreprises a expliqué plus de 70 % de la hausse du coût total des dépenses fiscales²³.

Les lois de finance pour 2018 et 2019²⁴ ont supprimé le dispositif du CICE pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2019, sauf dans le cas des entreprises exploitées à Mayotte²⁵. Ainsi, les salaires inférieurs à 2,5 SMIC versés en 2019 par les entreprises ne donnent plus droit au CICE (LFI 2019) mais à une exonération de cotisations sociales au même taux de 6 % que celui du CICE portant sur les salaires de 2018.

²² Le montant de créance acquise par les entreprises à la fin de l'année 2019, à imputer sur les impôts des prochains exercices, n'est pas encore connu.

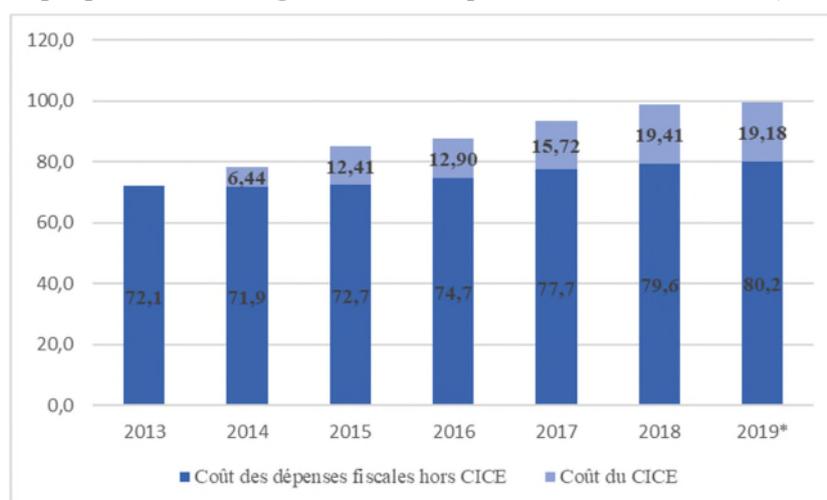
²³ Une variation, même faible, d'un dispositif particulièrement coûteux peut avoir un impact important. Ainsi, le coût du CICE n'a diminué que de 1 % entre 2018 et 2019, ce qui représente toutefois 236 M€ selon l'estimation du PLF pour 2020.

²⁴ Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, modifié par l'article 155 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

²⁵ Par conséquent, le dispositif du CICE au taux de 9 % est maintenu pour les entreprises exploitées à Mayotte (amendements n° II-2204 et II-2283 adoptés le 15 novembre 2018 par l'Assemblée nationale dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2019).

En dépit de sa transformation, le coût prévisionnel du CICE, concernant à la fois l'IR et l'IS, en comptabilité nationale²⁶ est estimé à 20,2 Md€ pour 2019. Il diminuerait sensiblement après : 2,0 Md€ pour 2020, 1,1 Md€ pour 2021 et 1,0 Md€ pour 2022²⁷.

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



Source : PLF 2010 à 2020, retraitement Cour des comptes, en Md€ courants

* données PLF pour 2020

Par ailleurs, la loi de finances pour 2018²⁸ a abrogé, à compter du 1^{er} janvier 2019, les dispositions de la loi de finances pour 2012²⁹ portant création du comité chargé du suivi et de l'évaluation du CICE. Conformément à la mission qui lui avait été assignée, le comité aura rendu

²⁶ 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.

²⁷ Source : DGFIP – bureau GF3C.

²⁸ Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

²⁹ 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.

six rapports, dont le dernier rapport a paru le 31 juillet 2018³⁰, afin d'évaluer ce dispositif.

1.2.2. Les dépenses fiscales hors CICE progressent également

Hors CICE, les dépenses fiscales ont progressé de 8 Md€ depuis 2014³¹, soit 11,2 % en valeur nominale sur la période.

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 se stabiliser à nouveau en 2019 (+ 0,75% seulement entre 2018 et 2019 selon le PLF 2020).

Tableau n° 4 : Progression des dépenses fiscales hors CICE

Année	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
Montant hors CICE (Md€)	71,9	72,7	74,7	77,7	79,6	80,2
Variation (%)	- 0,33	1,16	2,77	3,99	2,44	0,75

Source : PLF 2015 à 2020, retraitement Cour des comptes

* données PLF pour 2020

Évolution des dépenses hors CICE entre 2018 et 2019

- Le coût de 61 dépenses fiscales a diminué entre 2018 et 2019, pour un montant total équivalent à -2,9 Md€ dans le PLF 2020³².
- La principale baisse a trait au crédit d'impôt pour la transition énergétique (n°110222), dont le coût recule de 813 M€ du fait de la mesure de prorogation d'une année de la dépense, accompagnée d'un resserrement de son champ pour les dépenses engagées au cours de l'année 2018.

³⁰ L'avis publié le 3 octobre 2018 retenait trois principaux éléments concernant le dispositif:

- il a permis d'améliorer les marges des entreprises ;
- il n'a pas eu d'impact de court terme sur l'investissement, la recherche et développement ou les exportations ;
- il a probablement eu un effet positif mais modéré sur l'emploi, de l'ordre de 100 000 emplois sauvés en 2014 et 2015.

³¹ Cette variation nominale ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

³² Cette évolution ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

- Plusieurs dispositifs d'exonération d'impôts sur le revenu ont vu leurs coûts diminuer entre 2018 et 2019 du fait de la mise en place du prélèvement forfaitaire unique (PFU). Il s'agit notamment de l'exonération des intérêts et primes versés dans le cadre de l'épargne logement (n° 140101), en baisse de 417 M€ entre 2018 et 2019 équivalent à 49 % du montant de la dépense. L'exonération des produits des plans d'épargne populaire (n°140123), l'exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie (n° 140119) et l'exonération des intérêts des livrets A (n° 140102) sont également concernées, pour un montant cumulé de – 417 Md€. Par ailleurs, le coût de la dépense n° 150515 relative à l'abattement fixe applicable aux cessions de titres ou droits par les dirigeants de PME partant à la retraite a diminué de 257 M€.
- À l'inverse, le coût de 77 dispositifs a été revu à la hausse entre 2018 et 2019, mais dans une moindre mesure, pour un total estimé à 2,59 Md€ dans le PLF pour 2020³³.
- Quatre mesures ont un impact supérieur à 200 M€, pour un total cumulé de 1,16 Md€ :
- Le remboursement d'une fraction de TICPE sur le gazole utilisé par certains véhicules (n°800403) a progressé de 410 M€³⁴ ;
- Le coût du crédit d'impôt en faveur de la recherche (n° 200302) a progressé de 300 M€³⁵ (de 6,2 à 6,5 Md€) ;
- Le coût de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (« dispositifs Duflot et Pinel », n°110261) a progressé de 229 M€ entre 2018 et 2019 en raison de la montée en charge progressive du dispositif ;
- Le coût estimé du crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n° 110246) est passé de 4,73 Md€ en 2018 à 4,95 Md€ en 2019, soit une hausse de 220 M€ liée à l'augmentation du nombre de bénéficiaires entre les revenus 2017 et les revenus 2018.

³³ Cette évolution ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

³⁴ L'augmentation de la dépense fiscale est consécutive à la hausse du tarif de TICPE qui constitue la norme fiscale de référence.

³⁵ La DLF explique cette progression par un possible mouvement d'accélération de l'imputation de la créance n'ayant pas pu être anticipé.

1.3. Les dépenses fiscales recouvrent des dispositifs dérogatoires divers et mal appréhendés

1.3.1. Le coût des dépenses fiscales est concentré sur une quinzaine de mesures

Le nombre de dépenses fiscales ayant eu un impact budgétaire en 2019 est estimé à 441³⁶ par l'administration.

Tableau n° 5 : Évolution du nombre de dépenses fiscales recensées

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

Source : DLF

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent plus de 57,3 % du total estimé pour 2019, soit 56,95 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2020.

Tableau n° 6 : Les 15 principales dépenses fiscales en 2019 (M€)

N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2019	PLF 2020	Écart
210324	IR/IS	CICE	19 621	19 178	-443
200302	IR/IS	CIR	6 200	6 500	300
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	4 760	4 945	185
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 200	4 383	183
730213	TVA	Taux de 10 % sur l'amélioration [...]	3 200	3 400	200
730221	TVA	Taux de 10 % ventes sur place [...]	2 899	2 982	83

³⁶ Pour connaître le nombre précis de dépenses fiscales ayant un impact en année *n*, il convient de se référer au tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour l'année *n+2*.

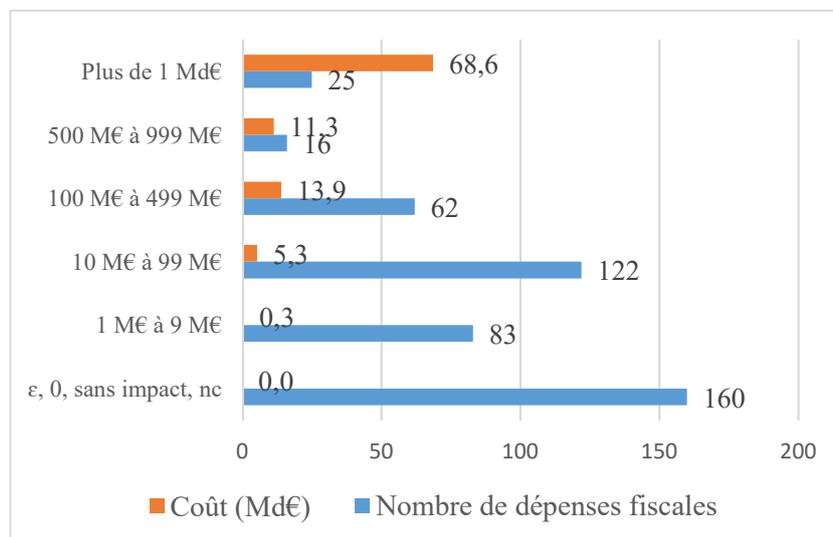
710103	TVA	Régime de la Guadeloupe, Martinique et de la Réunion	1 900	2 130	230
120202	IR	Exonérations liées à la garde d'enfant	1 897	1 916	19
130201	IR	Déduction [...] dépenses de réparations / amélioration	1 845	1 840	-5
070101	locaux	Exonération personnes âgées, handicapées, condition modeste	1 681	1 838	157
120108	IR	Exonération [...] au titre de l'épargne salariale	1 660	1 785	125
800403	TICPE	Remboursement de TIC sur le gazole [...]	1543	1553	10
800401	TICPE	Exclusion des DOM du champ TIC carburants [...]	1272	1534	262
110201	IR	Réduction d'impôt au titre des dons ³⁷	1495	1500	5
140119	IR	Exonération [...] capitalisation et assurance vie	1523	1464	-59
Total (en M€)			55 696	56 948	1 252

Source : PLF pour 2020

En 2019, 25 dépenses fiscales³⁸ sur les 468, recensées étaient d'un montant supérieur à 1 Md€ (ce chiffre était de 22 en 2018). Le coût global de ces mesures est chiffré à 68,62 Md€ dans le PLF pour 2020.

³⁷ Cette dépense n°110201, correspondant à la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dons, agrège un grand nombre de dispositifs hétérogènes pris sur le fondement de l'article 200 du Code Général des Impôts, nuisant ainsi à la lisibilité comme au pilotage de la dépense. A titre d'exemple, sont compris dans cette dépense la réduction d'impôt au titre des dons aux partis politiques, d'un montant de 43 M€ en 2018 pour 269 937 déclarants.

³⁸ Les 15 principaux dispositifs sont recensés dans le tableau n°6. Les dix dispositifs suivant en montant sont : le taux de 5,5% 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

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

Source : PLF pour 2020, retraitement Cour des comptes

Lecture : les 25 dépenses fiscales de plus d'1 Md€ représentent un coût global de 68,6 Md€.

immobilières d'accession progressive à la propriété ; le tarif réduit de taxe intérieure de consommation du gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles ; l'exonération des organismes d'HLM et des offices publics d'aménagement et de construction (OPAC) ; le crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans ; 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 ; le crédit d'impôt pour la transition énergétique ; les crédits d'impôt "Prêt à taux zéro" et "Prêt à taux zéro renforcé PTZ+" ; le tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour le gazole non routier (cumul du tarif réduit pour les usages non routiers et d'un remboursement), le fioul lourd (remboursement), le gaz naturel (remboursement) et le gaz de pétrole liquéfié (remboursement) utilisés par les exploitants agricoles ; 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 ; 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 réalisées à compter du 1er janvier 2019 ; 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 réalisées à compter du 1er janvier 2019.

De même, l'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions à forts enjeux financiers³⁹.

Trois missions comportent des dépenses fiscales dont le coût total excède 10 Md€. La mission *Économie* se distingue par le poids particulièrement important des dépenses fiscales (75). En effet, leur montant prévisionnel (27,9 Md€ en 2019) est plus de quinze fois supérieur à celui des crédits budgétaires de la mission (1,8 Md€ de CP consommés).

Il en est de même s'agissant de la mission *Cohésion des territoires* qui comporte 92 dépenses fiscales à titre principal (86 en 2018) pour un montant de 15,0 Md€ (13,48 Md€ en 2018), soit 12,5 % du montant total des dépenses fiscales. Enfin, la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* (28 dispositifs, 12,95 Md€). Les dépenses fiscales représentent 52,3 % des crédits budgétaires de cette dernière mission.

Nombre de missions connaissent sur la 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 2,94 Md€ en 2019, soit une hausse de 125 % en dix ans.

La mission *Recherche et enseignement supérieur*, ne compte que 15 dispositifs, mais dont le coût estimé atteint 7,81 Md€ pour 2019 du fait de l'importance du crédit impôt recherche (CIR) rattaché au programme budgétaire 172-*Recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires*. Ce dispositif représente à lui seul plus de 83 % du montant total des dépenses fiscales affectées à titre principal de la mission et près de 95 % des dépenses budgétaires du programme 172.

³⁹ Certaines missions ne comportent toutefois 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 a été stable sur l'ensemble de la période 2015-2018 et est estimée à moins de 0,5 M€. Elle n'a donné lieu à aucun rapport d'évaluation en 2019.

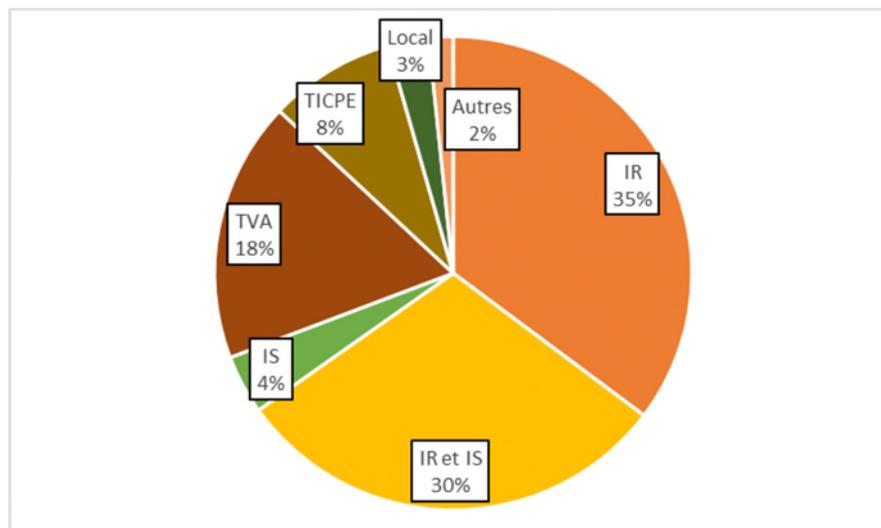
Tableau n° 7 : Coût total par mission dont le montant des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€ (PLF pour 2020)

Mission budgétaire	Coût (Md€)	Nombre
<i>Économie</i>	27,90	75
<i>Cohésion des territoires</i>	15,05	92
<i>Solidarité, insertion et égalité des chances</i>	12,95	28
<i>Travail et emploi</i>	9,58	23
<i>Recherche et enseignement supérieur</i>	7,81	15
<i>Engagements financiers de l'État</i>	5,23	29
<i>Écologie, développement et mobilité durables</i>	4,71	46
<i>Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales</i>	3,19	36
<i>Sport, jeunesse et vie associative</i>	2,91	17
<i>Outre-mer</i>	5,32	32
<i>Culture</i>	1,08	25

Source : PLF pour 2020, DLF

À l'inverse, certaines missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût plus limité. La mission *Culture* dénombre ainsi 25 (en 2020 selon PLF 2020) dépenses fiscales, pour un coût chiffré à 1,11 Md€ en PLF pour 2020.

Trois impositions concentrent enfin l'essentiel des mesures. Les dispositifs associés à la TVA, à l'IR et à l'IS représentent 87 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 69,2 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales. Les dépenses associées à tous les autres impôts (TICPE, impôts locaux et autres) représentent, pour leur part, 11 % du coût total des dépenses fiscales pour 2019 chiffrées dans le PLF pour 2020.

Graphique n° 4 : Dépenses par impôt (Md€ - PLF 2020 pour 2019)

Source : PLF pour 2020, retraitement Cour des comptes

1.3.2. Les dépenses fiscales d'un faible coût demeurent nombreuses et hétérogènes

Dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire des dépenses fiscales de 2018, la Cour relevait un nombre important de dispositifs de faible montant (191 dispositifs compris entre 0 et 50 M€), qui représentaient un coût cumulé estimé à 2,56 Md€ dans le PLF 2019. Elle invitait l'administration à évaluer le fondement de leur maintien.

Dans le PLF 2020, si le nombre de dispositifs d'un montant inférieur à 50 M€ diminue de 12 entre 2018 et 2019, passant de 183⁴⁰ à 171, leur coût cumulé ne diminue que de 0,2 Md€.

Il convient cependant de relever qu'un programme de suppression des taxes à faible rendement a été amorcée depuis 2018⁴¹. Cette

⁴⁰ Chiffrage définitif du PLF 2020.

⁴¹ Ce dernier se traduit par l'intégration de scénarii de suppression de taxes à faible rendement à l'ordre du jour des conférences fiscales ainsi que par la lettre des articles 6 et 7 du PLF pour 2020. L'article 6 du PLF 2020 proposait de poursuivre l'effort de réduction du nombre de taxes à faible rendement débuté en loi de finances pour 2019, en supprimant dix-huit taxes dont le rendement était faible ainsi que plusieurs formalités d'enregistrement obligatoires.

rationalisation du paysage des taxes à faible rendement est à saluer, mais il conviendrait de la poursuivre.

Les dispositifs chiffrés à moins de 50 M€ peuvent en outre 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 trouver à s'appliquer à un nombre élevé de ménages ou d'entreprises, pour une réduction moyenne d'impôt par conséquent limitée.

Par ailleurs, pour 223 dépenses fiscales, l'administration ne dispose d'aucune estimation du nombre de bénéficiaires.

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.

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

En témoigne l'exemple de deux dépenses fiscales du programme 145 *Épargne* qui sont évaluées en montant à la valeur *epsilon*⁴² depuis plus de dix ans et que l'administration⁴³ n'envisage pas de supprimer ou de déclasser pour des raisons d'affichage. De même à titre d'illustration, au programme 142 *Enseignement supérieur et recherches agricoles*, peut être relevée une dépense fiscale⁴⁴, créée en 1948, dont le chiffrage est « non chiffrable » et le nombre de ses bénéficiaires est « inconnu », depuis l'instauration du Tome 2 Voies et moyens.

⁴² La DLF estime que le coût est en cette hypothèse supérieur à zéro mais inférieur à 0,5 M€.

⁴³ 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 ».

⁴⁴ N°300201, mesure d'exonération des revenus patrimoniaux des établissements publics scientifiques pour leurs revenus fonciers agricoles et mobiliers.

2. Les dépenses fiscales 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'IGF 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 efficacité ne sont donc pas réunis.

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

2.1.1 La LPFP 2018-2022 a relevé d'un tiers le plafond de dépenses fiscales pour 2018

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 : le rapport entre le coût annuel des dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales du budget général nettes des remboursements et dégrèvements et des dépenses

fiscales, ne pouvant 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 295,4 Md€, le rapport au titre de 2018 s'établit ainsi à 25,1 %⁴⁵, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP.

Tableau n° 8 : Évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2018-2022 (en % et en Md€)

Année	2018	2019	2020*	2021	2022
Plafond (%)	28%	28%	27%	26%	25%
Coût (%)	25,1%	26,3%	23,6%	n.c	n.c
Plafond (Md€)	114,9	108,2	107,9	n.c.	n.c.
Coût (Md€)	98,9	99,4	90,0	n.c	n.c

*Prévisions du PLF 2020.

Source : PLF 2018 à 2020, retraitement Cour des comptes

Au titre de l'année 2019, le rapport entre les dépenses fiscales dont le coût global est évalué à 99,40 Md€ et les recettes fiscales nettes établies à 278,1 Md€ est de 26,3 %, ce qui respecte également le plafond fixé dans la LPFP.

La Cour relève cependant 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 seuil permettant de le respecter, à savoir près de 108,2 Md€ en 2019, soit 9,1 Md€ de plus que le coût total des dépenses fiscales selon l'évaluation du PLF 2020.

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 dérogoires. 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 préciser et renforcer la fonction de chiffrage. 32 dépenses fiscales ont ainsi été chiffrées avec une fiabilité très bonne à compter du PLF pour 2020, du fait de la mise à jour des degrés de fiabilité

⁴⁵ Chiffrage définitif en PLF 2020.

en matière de fiscalité directe locale en 2019, ainsi que de l'amélioration des données déclaratives. À l'inverse, le chiffrage d'une seule dépense fiscale (n°800203 relative au tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour le gaz de pétrole liquéfié utilisé comme carburant non routier) est passé d'une fiabilité « très bonne » à un « ordre de grandeur ».

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.

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).

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.

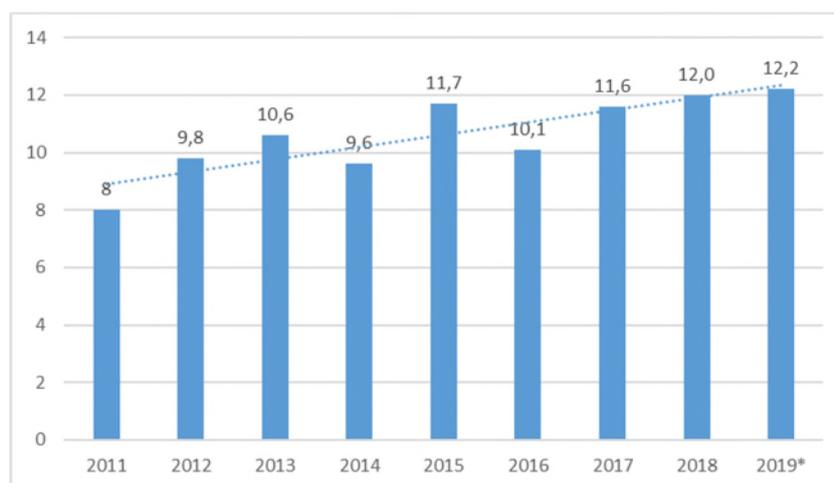
Le caractère approximatif des dépenses fiscales nuit à la qualité de l'information délivrée⁴⁶. En outre, le coût total des dépenses fiscales

⁴⁶ 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

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 2020 en identifie 64 pour 2019.

Comme l'illustre le graphique suivant, entre 2011 et 2019, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées est passé de 8 % à plus de 12 % du total des dispositifs recensés.

Graphique n° 5 : Évolution du pourcentage des dépenses fiscales non chiffrées depuis 2011



Source : Cour des comptes d'après PLF Tome 2, Voies et moyens depuis 2011

* Évaluation PLF 2020.

Pour expliquer cette évolution, la DLF invoque l'absence de données fiables, ainsi que des effets mécaniques dus aux modifications de périmètre.

70 dépenses fiscales chiffrées pour la première fois dans le PLF 2019 n'étaient pas mesurables pour 2017, la première année de chiffrage de ces dépenses s'effectuant en n+2. En réalité, ce nombre recouvre des dépenses pour lesquelles le coût 2017 n'était réellement pas chiffrable (55), mais aussi des dépenses fiscales qui ne produisaient pas encore de coût en

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 ».

2017 (sans impact), l'application servant à concevoir le Tome II des voies et moyens ne permettant pas de les distinguer. Un nouvel outil ayant été mis en œuvre cette année, ces deux catégories de dépenses fiscales apparaissent désormais de façon distincte dans le Tome II des Voies et moyens. Ainsi, il apparaît pour la première année chiffrée du PLF 2020 (incidence budgétaire 2018), que le coût n'est pas chiffrable pour 56 dépenses fiscales.

Il reste que les méthodologies de chiffrages devraient être harmonisées dans les différents documents budgétaires (PAP et Voies et moyens)⁴⁷. 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.

**Le chiffrage complexe des dépenses fiscales concernant les
DMTG/DMTO⁴⁸**

Le cas le plus compliqué au sein des cinquante premières dépenses fiscales en montant dans le PLF pour 2020 concerne la dépense fiscale n°520110 portant sur l'exonération à 75 %, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) lors de la transmission d'entreprises exploitées sous la forme individuelle ou détenue sous forme de part sociale en cas d'engagement collectif de conservation, dit « pacte ou dispositif Dutreil ».

Qu'il s'agisse des droits de succession ou des droits de donation, les déclarations de patrimoine ne font en effet pas l'objet d'une « acquisition informatique normalisée »⁴⁹. Ainsi, les données disponibles dans les bases de la DGFIP ne permettent donc pas de connaître de façon précise la dépense fiscale relative au dispositif Dutreil. À défaut de disposer notamment de données contemporaines sur les successions, l'administration opère une simple estimation de l'ordre de grandeur, à hauteur de 500 M€.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Déjà relevé dans le référé de la Cour, *La comptabilisation des droits de mutation*, octobre 2018.

⁴⁹ Dans ce contexte, l'administration relève que les montants des patrimoines partiellement exonérés ne font pas l'objet d'acquisitions informatiques, seules des déclarations en format PDF non requêttables étant conservées dans le système d'information.

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

Onze conférences fiscales se sont tenues 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 sports⁵⁰, de la cohésion des territoires et de l'agriculture et de l'alimentation. Les ministères du travail, de l'Europe et des affaires étrangères, de la justice et des armées 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. Il est regrettable qu'aucun travail interministériel formalisé n'ait lieu, par exemple pour la mission *Travail et emploi dont* les dépenses fiscales représentent un coût toujours croissant et estimé à 9,58 Md€ en 2019.

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 8 mars avril 2019, les objectifs en ont été rappelés 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.

⁵⁰ 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 chronomètreur officiel (entreprise OMEGA) et la prévention des situations de double imposition des personnes présentes temporairement en France dans le cadre des jeux.

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 2020 s'est tenu entre mai et juin 2019.

Les conférences fiscales ont fait l'objet, dès le mois d'avril 2019, 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 6 et 7 du PLF pour 2020.

L'article 6 proposait de poursuivre l'effort de réduction du nombre de taxes à faible rendement (voir *supra*). Sur l'ensemble des ministères concernés, cinq ont proposé l'aménagement de certaines dépenses fiscales et taxes à faible rendement.

L'article 7 avait en premier lieu, pour objectif, dans la continuité des dispositions de la loi de programmation des finances publiques en vigueur, d'accentuer l'effort d'évaluation des dépenses fiscales en étendant le périmètre des dépenses fiscales bornées dans le temps à trois dépenses fiscales existantes. En second lieu, il proposait de supprimer cinq dépenses fiscales apparaissant comme inefficaces ou sous-utilisées conformément aux recommandations de la Cour :

- l'exclusion temporaire du revenu imposable des bénéfices provenant de l'exploitation de terrains auparavant non cultivés affectés à des cultures agréées pour la détermination du revenu imposable afférent aux exploitations agricoles situées dans les départements d'outre-mer (DOM) (non chiffrée pour 2019) ;
- la réduction de l'impôt de 40 % au titre des sommes consacrées par les entreprises à l'achat d'un trésor national (chiffrée à 0 € en 2019) ;
- l'exonération de TVA relative à la mise en valeur agricole de terres dans les DOM (non chiffrée en 2019) ;

- l'exonération des résultats provenant d'opérations dans une zone d'aménagement concerté (non chiffrée pour 2019) ;
- la dépense n° 570204 relative à l'exonération des droits d'enregistrement des actes de constitution et de dissolution des sociétés de bains-douches et des sociétés coopératives artisanales, ainsi que des actes intéressant les sociétés mutuelles et de secours des ouvriers et employés de mines (chiffrée à moins de 0,5 M€ pour 2019).

Les résultats des conférences de l'exercice 2019 sont modestes : les dépenses fiscales supprimées sont pour l'essentiel des mesures n'ayant plus d'incidence budgétaire ou reprises par d'autres dispositifs.

Le pilotage des dépenses fiscales souffre d'un défaut récurrent d'appropriation, 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.

Le bilan des conférences fiscales créées en 2013 est donc limité : trois dépenses fiscales ont été supprimées au titre du PLF 2016 pour 48 M€, quatre au PLF 2017 pour 25 M€, quatre au PLF 2018 pour 5 M€, 14 au PLF 2019 et 18 au PLF 2020 pour des montants majoritairement non chiffrés, nuls ou inférieurs à 0,5 M€.

Si la création des conférences fiscales doit être saluée, l'organisation de celles-ci pourrait être améliorée, par exemple sur les points suivants :

- les évaluations réalisées sont peu nombreuses et ne permettent pas, à de rares exceptions près, de nourrir utilement des discussions entre ministres ;
- elles ne concernent pas l'ensemble des missions.

2.2.2 Les évaluations 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 celles-ci sont quasi inexistantes et incomplètes ce que les documents budgétaires relèvent d'ailleurs. Ainsi pour la mission *Ecologie*, « la connaissance des effets précis de chaque

dispositif nécessiterait de diligenter des évaluations qui sont, à l'heure actuelle, rarement voire jamais disponibles »⁵¹.

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, ce qui marque la nécessité d'une élaboration, voire d'une exécution de celles-ci, conduites au sein des MEF plus que par les RPROG⁵².

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 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. En particulier, seront étudiées les modalités d'une meilleure intégration des arbitrages relatifs aux dépenses fiscales dans le cadre de la procédure budgétaire, afin de renforcer le pilotage et la maîtrise de ces dépenses.

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

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

⁵¹ Jaune budgétaire annexé au projet de loi de finances pour 2020 intitulé *Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat* (institué par l'article 206 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019).

⁵² La LPFP 2009-2012 a conduit à la mise en place d'un « comité d'évaluation » en vue d'évaluer le stock existant avant le 30 juin 2011 (revue de 470 dépenses fiscales et de 68 niches sociales). 72 % des mesures ont ainsi été évaluées et scorées, les deux tiers ayant obtenu des résultats insuffisants. Pour autant, moins de 27 % des mesures jugées insuffisantes (scorées 0 ou 1) en 2011 ont disparu en 2019.

L'obligation d'évaluer s'est émoussée avec le temps. Les LPFP successives ont réduit les obligations en matière d'évaluation, passant de l'obligation de réaliser des évaluations par cinquième dans le cadre de la LPFP 2012-2017 à la réalisation de revues de dépenses sans que leur nombre soit fixé dans la LPFP 2014-2019, puis enfin à l'absence de tout objectif dans la LPFP 2018-2022. Les dispositions de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019 ayant institué les revues de dépenses ont en effet été abrogées par l'article 36 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

En conséquence, la DLF indique qu'aucune revue de dépenses, au sens de la LPFP 2014-2019, n'a été conduite en 2019, ces exercices devant être intégrés dans la revue des missions et des dépenses des administrations publiques, intitulée « Action publique 2022 ».

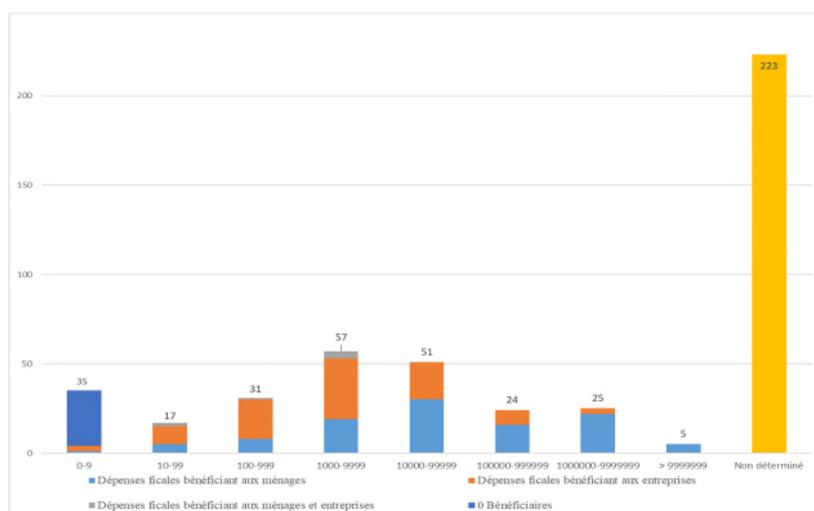
L'article 20 de la LPFP pour les années 2018 à 2022 prévoit que les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1^{er} janvier 2018 ne soient applicables que pour une durée maximale de quatre ans. Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « *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* ».

Des LFLP successives, il résulte clairement que l'exigence législative d'évaluation des dépenses fiscales, déjà peu respectée, se trouve désormais cantonnée à un champ à la portée très limitée⁵³.

2.2.2.2 La connaissance des dépenses fiscales est défaillante

De surcroît, l'identification du nombre de bénéficiaires, première étape d'une démarche évaluative, n'est disponible que pour 2454 des 468 dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* et comme l'illustre le graphique suivant, concernant les dispositifs ciblant les entreprises comme les ménages.

⁵³ Même si l'article 34 de la LPFP prévoit que le Gouvernement transmettra 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 précisera, pour chacune de ces dépenses, la distribution par décile de revenu du nombre de contribuables concernés pour les trois années précédentes. Cette liste sera rendue publique dans un format permettant sa réutilisation.

Graphique n° 6 : Nombre de bénéficiaires par dépenses fiscales

Source : PLF pour 2020, retraitement Cour des comptes

À titre d'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 (dépense n°800209), chiffrée à moins de 0,5 M€ pour 2019, ne bénéficie qu'à 3 entreprises.

Au sein de la mission *Écologie, développement et mobilité durables*, la réduction d'IR au titre des dépenses réalisées sur certains espaces en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (n°110257), n'a concerné que 74 ménages. De même, l'exonération des transports maritimes du taux réduit de TVA en Guadeloupe, Martinique et Réunion (n°710110) n'a bénéficié qu'à 70 entreprises.

2.2.2.3 Les évaluations pourtant nécessaires ne sont pas conduites

Cantonnée, la mise en œuvre de l'impératif d'évaluation s'avère en outre déficiente, la DLF constatant qu'aucune évaluation n'a été fournie lors des conférences fiscales 2019.

Pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, il n'y a pas eu de travaux spécifiques d'évaluation en 2019, comme lors des dernières années, des 17 dépenses fiscales rattachées à la mission alors même que

pour la grande majorité de celles-ci, le nombre de bénéficiaires n'est même pas estimé.

Les dépenses fiscales en faveur de la Corse (mesures n°730306, taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse et n°210305, crédit d'impôt pour investissement en Corse), connaissent une augmentation sensible depuis plusieurs années. La mesure n°730306 dont le coût évalué à 210 M€ et le nombre de bénéficiaires à 10 000 pour l'année 2019 par le PLF 2020 n'a 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 Cour⁵⁴. La dernière évaluation, toujours évoquée en réponse par l'administration, 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.

Tableau n° 9 : Dépenses fiscales de plus de 500 M€ jamais évaluées⁵⁵

Numéro de la mesure	Description	Coût/bénéficiaires	Mission
820203	Tarif réduit de TICFE consommée sur des sites industriels électro-intensifs où sont exploitées des installations industrielles et pour l'électricité consommée par des entreprises industrielles électro intensives exploitant des installations industrielles.	1035 M€/non déterminé	<i>Économie</i>
730221	Taux de 10 % applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques	2982 M€/non déterminé	<i>Économie</i>
730223	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	1200 M€/315 000	<i>Cohésion des territoires</i>

Source : PLF 2020 Tome II

⁵⁴ Cour des comptes, NEB 2018, mission *Politiques des territoires*

⁵⁵ Aucune évaluation recensée par l'IGF dans son rapport de juin 2019 précité qu'il s'agisse de travaux des inspections, de la Cour ou du Parlement.

Des dépenses fiscales en faveur des entreprises évaluées à « zéro » en 2011 n'ont jamais fait l'objet d'une évaluation par les ministères responsables. Ainsi, la mesure n°800404 (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 219 M€ par le PLF 2020 pour l'année 2019⁵⁶ et était décrit par la Cour comme un dispositif à revoir d'autant que le nombre de ses bénéficiaires était inconnu⁵⁷.

Un effort d'évaluation pour les dépenses fiscales de la mission culture

En 2019, deux dépenses fiscales qui arrivaient à échéance au 31 décembre 2019 ont fait l'objet d'une évaluation.

Ces évaluations ont porté sur :

- le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art (dépense fiscale n°210318 relevant du programme 131 « Création »)⁵⁸. Cette évaluation a été réalisée par l'institut national des métiers d'art et par la direction générale des entreprises du ministère de l'économie et des finances).
- le dispositif « Malraux » (dépense fiscale n°110249 relevant du programme 175 « Patrimoines »)⁵⁹. Ce dispositif a fait l'objet d'un rapport « Évaluation et adaptation du dispositif Malraux aux enjeux des petites villes et villes moyennes », rendu en décembre 2018 par l'inspection générale des finances, le conseil général de l'environnement et du développement durable et l'inspection générale des affaires culturelles.

Par ailleurs, la loi de finances pour 2020 (I de l'article 29) a créé au titre des dépenses fiscales subsidiaires de la mission « Culture » une obligation d'évaluation des crédits d'impôt relevant du Centre national du cinéma et de l'image animée. Chaque année, avant le 30 septembre,

⁵⁶ Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

⁵⁷ Le PLF 2020 énonce, pour la première fois depuis la création de cette mesure en 2001, un chiffre de 1672 bénéficiaires.

⁵⁸ Le dispositif est reconduit jusqu'au 31 décembre 2022 en application de l'article 139 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

⁵⁹ Le dispositif applicable aux quartiers anciens dégradés définis à l'article 25 de la loi n°2009-323 du 25 mars 2009 et aux quartiers présentant une concentration élevée d'habitat ancien dégradé et faisant l'objet d'une convention pluriannuelle est prorogé jusqu'au 31 décembre 2022 en application de l'article 160 de la loi de finances pour 2020.

le CNC devra remettre au Parlement et au Gouvernement un rapport d'évaluation des crédits d'impôt au regard des objectifs qu'ils poursuivent, notamment quant à leur impact sur l'attractivité du territoire français et les retombées économiques directes et indirectes qu'ils induisent.

Concernant la mission *Outre-mer*, comme pour les exercices précédents, l'absence de démarche d'évaluation est à souligner. Aucune évaluation n'a été menée en 2019. Une seule est prévue en 2020, relative au dispositif des ZFANG⁶⁰ d'un coût de 180 M€.

Pour la mission *Économie*, peuvent être relevés⁶¹ :

- le lancement en 2019 d'une évaluation du crédit d'impôt relatif aux jeux vidéo, notamment pour analyser les effets du passage du crédit d'impôt de 20 à 30 % depuis 2017 ;

- la remise d'un rapport d'ici fin septembre 2022, également prévue en LFI 2020, sur l'évaluation de l'efficacité des exonérations des impatriés, en indiquant notamment l'impact de ces dispositifs en termes d'attractivité du territoire, dans le contexte du « Brexit ».

⁶⁰ Conformément aux conclusions du Livre bleu des outre-mer, l'article 19 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 renove les dispositifs fiscaux zonés applicables dans les départements d'outre-mer (DOM) en établissant un dispositif unique : les zones franches d'activité nouvelle génération (ZFANG). Ce dispositif s'appuie sur le régime de faveur des zones franches d'activité (ZFA) actuellement en vigueur dans les territoires ultramarins, en créant un régime pérenne, simplifié et renforcé sur certains territoires et pour certaines activités.

⁶¹ Le programme d'évaluation tel que présenté en PLF 2020 prévoit notamment, en lien avec la mission *Économie* :

- en 2020, la réalisation d'évaluations sur la déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation industrielles (16 M€ prévus pour 2020), sur l'imposition au taux réduit de 19 % des plus-values de cession sous réserve de transformation en locaux d'habitation (3 M€ en 2020) et sur l'évaluation du taux réduit d'imposition de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance ;

- en 2022, l'évaluation du crédit d'impôt pour le rachat des entreprises pour les salariés (1 M€ prévus en 2020) ;

- en 2023, l'évaluation de l'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 (500 M€ prévus en 2020).

Si cette démarche marque un progrès certain, il n'en conviendra pas moins de veiller à la mise en œuvre effective de ce programme d'évaluations.

Le programme 192 *Recherche et enseignement supérieur en matière économique et industrielle*, dont le Directeur général des entreprises est responsable, comprend principalement des dispositifs en faveur de l'innovation (comme le crédit impôt innovation (CII). En décembre 2019, le plan d'évaluation du CII mené par l'Insee et la DGE a été rendu public⁶².

Concernant le crédit impôt recherche, dont le coût est évalué à 6,5 Md€ en 2019 (en croissance continue depuis plusieurs années), l'étude de l'efficacité au regard de son objectif principal, l'augmentation de la dépense intérieure de recherche et développement des entreprises, reste à établir⁶³ notamment au regard des modifications votées par les parlementaires en loi de finances pour 2020. Aucune évaluation n'a à cet égard été transmise à la DLF lors des conférences fiscales de 2019 ou des années antérieures.

De portée désormais limitée, l'objectif d'évaluation gagnerait à être précisément défini afin de dégager des éléments partagés d'une méthodologie de l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales.

La Cour a remis en mars 2019 à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale

⁶² L'évaluation menée s'intéresse à l'impact de l'introduction du CII en 2013 sur ses bénéficiaires, en comparant, au moyen de méthodes économétriques, leur trajectoire à celle d'entreprises similaires. Elle conclut à un effet positif sur l'emploi des bénéficiaires du CII ainsi qu'un effet positif à moyen terme sur le chiffre d'affaires. Un rapport définitif est attendu courant 2020.

⁶³ En mars 2019, la commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation (CNEPI) a publié un avis de synthèse sur les quatre études réalisées à son initiative concluant 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). Par conséquent, la commission a lancé en 2019 une seconde phase d'évaluation du CIR, notamment en commanditant une série d'études ciblées sur ces questions complémentaires et essentielles pour notamment appréhender l'efficacité réelle du dispositif fiscal. Les résultats de ces travaux n'ont pas encore été publiés.

une communication relative à la gestion des dépenses fiscales en faveur du logement⁶⁴ qui déplorait l'absence d'évaluation de l'essentiel des mesures.

Des missions ont, par ailleurs, été confiées à l'IGF et au CGEDD afin d'examiner le dispositif d'aide à l'investissement locatif dit « dispositif Pinel » ainsi que le dispositif « prêt à taux zéro »⁶⁵. Ces mesures représentent respectivement en 2019, 784 M€ et 1 062 M€.

La direction de la législation fiscale a communiqué le programme pluriannuel d'évaluation des dépenses fiscales (toutes dépenses confondues) pour la période 2020-2023.

Une charte définissant les modalités, méthodes et responsabilités de l'évaluation de ces mesures dérogatoires est un préalable nécessaire à l'examen exhaustif des 468 dispositifs.

En complément du caractère peu opérationnel et de l'ambition dégradée des dispositions des LPFP successives, les analyses conduites par ailleurs par la Cour confirment la faiblesse, voire l'inexistence, de l'évaluation des dépenses fiscales.

2.2.3 L'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis est mal assurée

Il convient de rappeler que l'article 51 de la LOLF prévoit que sont jointes au projet de loi de finances de l'année des annexes « *accompagnées du projet annuel de performances de chaque programme précisant : 5° b) L'évaluation des dépenses fiscales* ». Ainsi, cet article ne prévoit pas explicitement de classer les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent. L'administration, en plus de l'estimation du montant des dépenses fiscales, communique néanmoins (à titre indicatif) 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.

⁶⁴ Cour des comptes, *La gestion des dépenses fiscales en faveur du logement*, communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, mars 2019.

⁶⁵ Les conclusions de ces travaux seront analysées en 2020 par les services du Ministère de l'Économie et des Finances, en vue de l'élaboration du PLF pour 2021.

Pour autant, la Cour relève depuis plusieurs années que la cohérence entre les dépenses fiscales et les objectifs des programmes auxquels elles se rattachent n'est pas toujours assurée⁶⁶.

L'exercice 2019 a certes vu le rattachement au programme 204 de la dépense fiscale n°160302 sur l'impôt sur le revenu, correspondant à la déduction forfaitaire de 3 % déclarée par les médecins conventionnés, jusqu'alors rattachée au programme 156 - *Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local*. Ce changement de rattachement est conforme à une recommandation de la Cour⁶⁷, cette dépense relevant de la politique de l'offre de soins.

Par ailleurs, le programme 134, *Développement des entreprises et régulation*, de la mission *Économie* compte trois objectifs : « 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 », auquel est rattaché l'action de Buisness France et de Bpifrance Assurance Export, et « assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés », destiné notamment à évaluer l'action de la DGCCRF.

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. Un nombre important de dépenses fiscales associées au programme 134 n'a aucun lien avec ces trois objectifs. Il s'agit notamment du taux de TVA de 10 % applicable aux ventes à consommer sur place (n°730221), estimé à 2,98 Md€ en 2019, du tarif réduit de TICPE pour l'électricité consommée sur des sites industriels électro-intensifs (n°820203), chiffré à 1,03 Md€ ou encore de l'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 (n°520110), chiffrée à 500 M€ en 2019⁶⁸.

De même, les exonérations des droits d'enregistrement pour les actes portant changement de régime matrimonial (n° 550103), les exonérations des intérêts des prêts familiaux de l'IR (n° 140125), la taxation à un taux réduit d'IS de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses

⁶⁶ Aucun indicateur de performance n'est associé aux dépenses fiscales de la mission *Justice*.

⁶⁷ Notes d'exécution budgétaire 2014 à 2018 de la mission *Gestion des finances publiques et des ressources humaines*.

⁶⁸ Cette mesure connaît la même évaluation à 500 M€ depuis 2010.

de retraite et de prévoyance (n° 320108) ou encore la provision pour risque d'intervention du fonds de garantie des dépôts et de résolution (n° 230411) n'ont aucun lien apparent avec les trois objectifs du programme 305 *Stratégie économique et fiscale* auxquelles elles sont rattachées.

Des constats similaires se retrouvent dans de nombreuses missions.

La mission *Écologie, développement et mobilité durables* recense 47 dépenses fiscales en 2019, relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Faute de vision d'ensemble quant à leur impact, il en résulte une incohérence avec les objectifs de politiques publiques sous-jacents pour près d'un quart d'entre elles.

Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement

Le rapport sur le *Green Budgeting* publié le 25 septembre 2019 par la mission IGF-CGEDD se penche sur les enjeux environnementaux des dépenses fiscales⁶⁹.

En 2016, la Cour des comptes avait déjà dressé un panorama des dépenses fiscales relatives au développement durable⁷⁰, 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* de 2019 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 environnementale⁷¹, le Conseil des prélèvements

⁶⁹ IGF-CGEDD, *Green Budgeting : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale*, septembre 2019.

⁷⁰ Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

⁷¹ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au service de l'urgence climatique*, septembre 2019.

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.

L'empilement des dépenses fiscales relatives au développement durable et à l'environnement, opéré sans cohérence et à l'efficacité parfois incertain, 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.

Les mesures peuvent en outre n'avoir qu'un lien ténu avec le programme auquel elles sont rattachées. Un certain nombre de dépenses fiscales du programme 304 *Inclusion sociale et protection des personnes*, relèvent plutôt de la politique de la famille, comme par exemple l'exonération d'IR pour les prestations familiales (n°120202), chiffrée à près de 1,9 Md€ en 2019 et dont la portée va au-delà de la lutte contre la pauvreté ou de la protection des personnes vulnérables. De même, certains dispositifs rattachés au programme 157 *Handicap et dépendance* bénéficient en fait aux personnes âgées à revenus modestes, voire à l'ensemble des personnes retraitées, sans considération particulière liée au handicap ou à la perte d'autonomie, à l'instar de l'abattement de 10 % d'IR sur le montant des pensions, y compris les pensions alimentaires, et des retraites (n°120401), chiffré à 4,38 Md€ en 2019.

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

De même, 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.

Les analyses conduites par ailleurs par la Cour en 2018 ont pu remettre en cause l'efficacité même de certaines dépenses fiscales, au regard des objectifs poursuivis.

Ce manque d'évaluation se double d'un manque de lisibilité du périmètre des dépenses fiscales ainsi que de son évolution ; en conséquence, 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. ».⁷²

*
* *

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 résultats des conférences fiscales sont demeurés faibles voire inexistantes, en raison notamment d’un défaut d’appropriation et de l’insuffisance des évaluations ; l’articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques est restée, pour partie, incohérente.

Certains progrès partiels ont été constatés en 2019 par rapport aux exercices antérieurs en ce qui concerne l’élaboration d’un programme d’évaluation, mais il importe désormais d’en assurer la mise en œuvre effective au cours des années restant à courir dans la présente LPPF.

⁷² Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire – Pour un réexamen des dépenses fiscales*, XXI^e rapport au Président de la République, septembre 2003, pages 14-15.

3. Les recommandations de la Cour

3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2018

La Cour avait formulé quatre recommandations au titre de l'année 2018, qui n'ont pas été mises en œuvre :

Recommandation n°1 : réaliser un chiffrage du nombre des bénéficiaires et du coût de chacune des dépenses fiscales (recommandation nouvelle).

La recommandation n°1, introduite pour la première fois en 2018, invitait l'administration à réaliser un chiffrage exhaustif du nombre des bénéficiaires et du coût de chacune des dépenses fiscales.

La DLF considère que l'exhaustivité recommandée n'est pas atteignable en l'état des données à la disposition de la DGFIP. Elle rappelle que le chiffrage des dépenses fiscales recensées dans le tome II des voies et moyens fait chaque année l'objet d'un travail d'actualisation, qui s'étale sur plusieurs mois, mené par la direction de la législation fiscale avec la direction générale du Trésor (DGT), la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) et les ministères responsables des programmes auxquels sont rattachées les dépenses fiscales.

L'administration considère qu'elle met ainsi déjà en œuvre tous les moyens dont elle dispose afin de procéder à un chiffrage du coût des dépenses fiscales. À ce titre, elle souligne que le nombre de dépenses fiscales dont le coût n'est pas chiffrable en année d'exécution reste assez faible (56 au titre de 2018 dans le tome II annexé au PLF 2020).

Les travaux de la Cour sur la dépense fiscale de mécénat des entreprises avaient déjà pointé des difficultés de cet ordre, que le Parlement a ensuite corrigé en prévoyant une obligation déclarative nouvelle pour les entreprises bénéficiaires de la réduction d'impôt sur les sociétés. Il faut en outre signaler que l'Inspection générale des Finances (IGF) a procédé récemment à un audit des méthodes de chiffrage sur la base d'un échantillon représentatif constitué des 50 premières dépenses fiscales en montant. Dans ce rapport confidentiel d'août 2019, il est relevé que « le chiffrage est largement tributaire tant des méthodes que de la disponibilité des données. Il s'agit d'un processus extrêmement technique, sophistiqué et complexe, et globalement bien effectué par les services des ministères économiques et financiers et notamment la direction de la législation fiscale (DLF) ».

Pour mieux évaluer et améliorer le suivi, comme le contrôle, des dépenses fiscales, l'administration doit pouvoir disposer de données permettant la connaissance de ces dispositifs. Si la simplification des modalités de déclaration de l'impôt est un objectif de politique fiscale, il importe, pour l'avenir, d'assortir chaque création de dépense fiscale d'une obligation déclarative permettant ensuite leur chiffrage comme leur évaluation afin, in fine, d'assurer l'information du Parlement qui vote ces mesures fiscales dérogatoires (recommandation nouvelle). Dans un souci d'efficacité, il est proposé de limiter le champ de cette recommandation dans un premier temps aux nouvelles dépenses fiscales créées par la Gouvernement concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (69 % du montant des dépenses fiscales pour l'année 2019).

Recommandation n°2 : 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 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.

L'article 20 de la LPFP 2018-2022 consacré aux dépenses fiscales ne mentionne en effet 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.

À titre liminaire, la DLF rappelle, 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.

La DLF partage toutefois l'avis exprimé par la Cour concernant la faiblesse des éléments d'évaluation disponibles pour apprécier la contribution des dépenses fiscales aux objectifs de politique publique poursuivis.

La DLF souligne que l'article 29 de la loi de finances pour 2020 prévoit un renforcement de l'évaluation des dépenses fiscales et le recours, pour ce faire, au bornage dans le temps de certains dispositifs ainsi que la suppression de dépenses fiscales inefficaces. La DLF rappelle que le Gouvernement a porté des mesures de rationalisation des dépenses fiscales

de grande ampleur, en particulier la suppression du tarif réduit de TICPE applicable aux carburants sous conditions d'emploi ("GNR") ou le resserrement de la réduction d'impôt "Mécénat".

L'année 2019 marque une évolution quant à la prise en compte effective de cette recommandation.

Le Parlement a en effet, manifesté au cours de l'année passée, à l'occasion de travaux particuliers, son souhait d'une documentation de chaque dépense fiscale destinée à en établir l'utilité, notamment s'agissant de celles qui présentent des lacunes de chiffrage. L'IGF missionné par le Gouvernement a rendu un rapport recommandant notamment l'établissement d'un programme pluriannuel d'évaluation des dépenses fiscales.

À l'occasion de l'examen de l'article 7 du PLF pour 2020, un programme d'évaluation de 84 dépenses fiscales entre 2020 et 2023 a été présenté incluant notamment :

- en 2020, 31 dépenses fiscales arrivant à échéance, dont 15 portent sur des régimes zonés fiscaux ;
- en 2021, 9 dépenses fiscales bornées dans le temps.

La Cour constate que sa recommandation a été partiellement mise en œuvre par l'amorce d'un programme d'évaluation à la suite du rapport de l'IGF précité (en annexe). Elle la maintient en la reformulant afin que ce programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales soit effectivement conduit, notamment dans les deux années restant à courir avant le terme de la LPFP.

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 reformulée).

L'administration indique 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. 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.

Elle rappelle que la direction du budget, en plus de l'estimation du montant des dispositifs, communique à titre indicatif certains éléments, comme la méthode et la fiabilité du chiffrage, les dates de début et de fin d'applicabilité ainsi que la référence au code général des impôts. Elle ajoute enfin qu'une application généralisée de cette recommandation à

l'ensemble des dépenses fiscales se heurterait à leur nature particulière, celles-ci contribuant dans de très nombreux cas à des objectifs dont la portée est plus large, ou même différente, des objectifs figurant dans le volet performance des PAP.

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.

Considérant que l'identification des objectifs des dépenses fiscales rattachées aux programmes doit contribuer à la réflexion d'ensemble sur la mise en œuvre d'une politique publique, la Cour reconduit sa recommandation dont le champ d'application limité aux dépenses les plus significatives demeure pertinent.

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 LPPF (recommandation reformulée).

Cette quatrième recommandation, introduite en 2015, invitait l'administration à formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales soumises au plafond de la LPPF.

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).

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 donc pas été mise en œuvre, ce qui conduit la Cour à la réitérer. En toute hypothèse, 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 2019

Au titre de l'exercice 2019, la Cour maintient, en les reformulant, l'ensemble de ses recommandations non suivies, et en formule une nouvelle.

La Cour formule quatre recommandations au titre de l'année 2019 :

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).

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).

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).

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).

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)
	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :	
2020	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 (QPJV).	220102, 220104, 230602, 230606, 230608, 230609, 040101, 040111, 040112, 050106, 050111, 050112, 090101, 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/ Dégrevement 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
	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :	
2021	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
	7/ Crédit d'impôt famille (CIF)	210308
	Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps :	
2022	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, 090109
	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
	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
	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps :	
2023	1/ Exonération du bénéfice réalisé par les entreprises créées en zone de restructuration de la défense (ZRD)	230605
	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 Outreil DMTG)	520110
	4/ Taux à 5,5% sur les travaux de rénovation énergétique	730223