



Les dépenses fiscales

Note d'analyse
de l'exécution budgétaire

2021

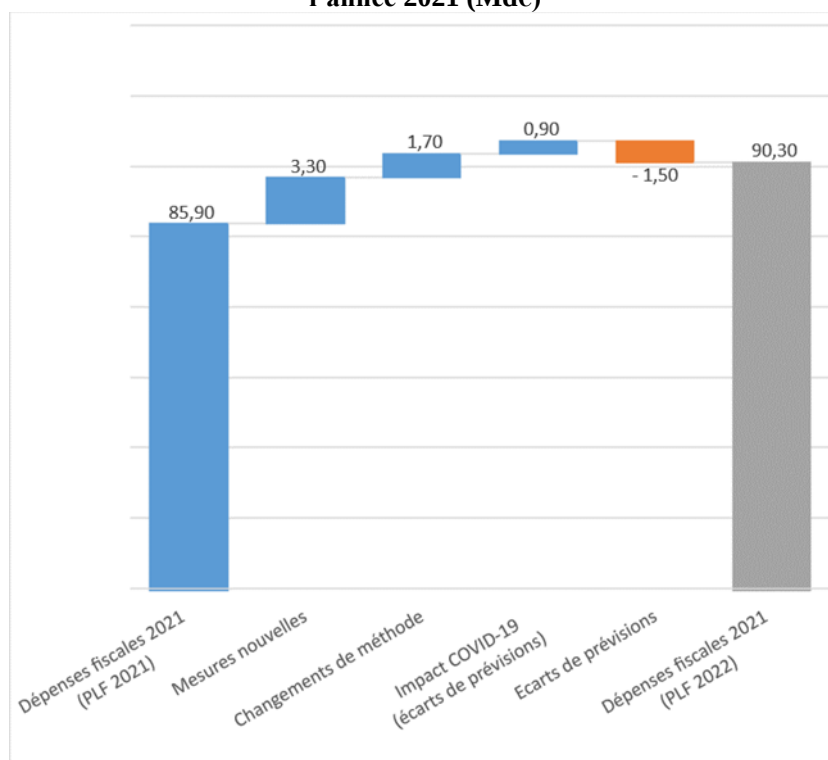
Infographies

Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2021 (Md€)

	Évaluation du PLF 2021	Évaluation révisée du PLF 2022	Écart
Coût total	85,9	90,3	+4,4

Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2021 et 2022

Décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'année 2021 (Md€)



Source : PLF pour 2021 et 2022 et DLF, retraitement Cour des comptes

Synthèse

Les dépenses fiscales en 2021 et la gestion des crédits

Le coût des dépenses fiscales en 2021 est évalué à 90,3 Md€, selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2022. Ce montant est **supérieur de 4,4 Md€ à celui prévu pour la même année publié un an auparavant dans le PLF pour 2021**, qui s'établissait à 85,9 Md€.

Cette révision du coût global des dépenses fiscales en 2021 résulte essentiellement de trois facteurs :

- les écarts de prévision de l'évolution spontanée, à hauteur de - 0,6 Md€ ;
- des changements de méthode et la fiabilisation de certaines dépenses fiscales, pour un montant de + 1,7 Md€ ;
- des mesures nouvelles adoptées depuis 2020, à hauteur de + 3,3 Md€ (notamment l'exonération des aides versées par le fonds de solidarité pour 2,5 Md€).

Le coût des dépenses fiscales a diminué de 2,4 Md€ entre 2020 et 2021. Cette diminution est due pour les deux tiers à l'extinction progressive du CICE. Le reste de la baisse s'explique essentiellement par l'impact de la crise économique et sanitaire.

Le dépassement continu du plafond (indicatif) de dépenses fiscales avant 2018 n'avait entraîné aucune mesure d'ajustement. **Les règles instaurées par la loi de programmation des finances publiques (LPFP) 2018-2022 sont sensiblement moins contraignantes que celles établies par les lois de programmation précédentes qui prévoyaient un plafonnement en nombre et en montant.** Si un mécanisme de plafonnement a été instauré par l'actuelle LPFP avec un plafond calculé en pourcentage des recettes fiscales nettes, il n'est pas opérant car il est fixé à un niveau trop élevé. Outre la fixation de plafonds, les pouvoirs publics ont cherché, depuis 2013, à contenir le coût des dépenses fiscales. Des efforts ont été réalisés afin d'améliorer la connaissance du coût et des bénéficiaires des dispositifs. Ainsi, un bureau des chiffrages et études statistiques a été créé au sein de la direction de la législation fiscale (DLF), en septembre 2019, afin de renforcer la fonction de chiffrage. Toutefois, sur la période de la LPFP, le coût des dépenses fiscales (hors CICE) est passé de 79,6 Md€ en 2018 à 83,3 Md€ en 2021 (chiffage prévisionnel) et leur nombre a évolué de 457 en 2018 à 471 en 2021 (en PLF).

Par ailleurs, l'organisation de conférences fiscales devait également permettre de concourir à l'objectif : la discussion conjointe des crédits budgétaires et des dépenses fiscales devait assurer une cohérence entre ces

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

Les résultats des conférences fiscales en 2021 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. Ainsi, sur les sept propositions de suppressions de dépenses fiscales issues des discussions des conférences fiscales, seules deux émanaient des responsables de programme, ces deux dépenses n'ayant plus d'incidence budgétaire.

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.

Le pilotage des dépenses fiscales est lacunaire et souffre d'un défaut d'appropriation : les règles et les effets concrets des dispositifs sont souvent méconnus voire en contradiction avec les objectifs des politiques publiques auxquels ils sont rattachés, peu de dépenses fiscales sont évaluées et les outils de mesure et de suivi déployés pour contrôler leur efficience sont défaillants. Les objectifs d'évaluation fixés en LPFP et en loi de finances ne sont généralement pas atteints : à titre d'exemple, seule une évaluation sur sept prévues dans le programme de travail pour 2021 a été réalisée. Pour certaines missions, aucune évaluation n'a été réalisée depuis 10 ans, y compris sur des dépenses fiscales à fort enjeu. L'action menée pour évaluer et réduire en conséquence les dépenses fiscales doit être relancée.

La mise en œuvre de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques sera l'occasion d'améliorer la transparence et l'information relatives aux dépenses fiscales par la création d'un état nouveau pour chaque mission. L'article 25 de cette loi prévoit notamment l'élaboration d'un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales, qui doit figurer dans le Tome II de l'annexe d'évaluation des Voies et Moyens du PLF. La Cour recommande d'inscrire ce programme annuel dans un cadre pluriannuel fixé par la prochaine loi de programmation des finances publiques.

Recommandation

La Cour reconduit trois de ses recommandations formulées au titre de la gestion 2020 qui n'ont pas été mises en œuvre ou seulement partiellement, dont deux en les reformulant, dans l'optique de la préparation de la prochaine LPFP.

Les recommandations formulées au titre de la gestion 2021

La Cour formule trois recommandations au titre de l'année 2021 :

1. Dans le cadre des conférences fiscales, étudier systématiquement l'opportunité de la suppression des dépenses fiscales dont le coût est très faible ou nul ou dont le nombre de bénéficiaires est très faible ou nul (recommandation reformulée).
2. À défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (recommandation réitérée).
3. Élaborer un programme d'évaluation des dépenses fiscales à mettre en œuvre au cours de la prochaine loi de programmation des finances publiques, en vue d'en réduire le nombre et leur impact sur les recettes publiques (recommandation reformulée).

Sommaire

Infographies.....	2
Synthèse	3
Chapitre I En 2021 une deuxième année consécutive de baisse des dépenses fiscales dont le coût demeure difficile à mesurer.....	9
I - Des dépenses fiscales dont le coût diminue depuis deux ans, essentiellement du fait de la fin du CICE.....	9
A - Une diminution du coût du CICE qui se poursuit entre 2020 et 2021	10
B - Des dépenses fiscales hors CICE qui diminuent légèrement en 2021, sous l'effet de la crise sanitaire.....	11
II - En PLF pour 2022, une révision à la hausse pour l'année 2021 de 4,4 Md€ du montant prévisionnel des dépenses fiscales	14
A - L'évaluation du coût des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2018 entraîne de nombreuses révisions d'une année sur l'autre	14
B - Des facteurs de hausse avec les mesures nouvelles, les changements de méthode et les conséquences de la crise sanitaire	16
C - Un seul facteur de révision à la baisse avec l'évolution spontanée des dépenses fiscales.....	19
III - Des dépenses fiscales qui recouvrent des dispositifs divers et mal appréhendés	20
A - Une quinzaine de mesures concentre la plus grande partie du coût des dépenses fiscales.....	20
B - Un niveau élevé de dépenses fiscales qui réduit le rendement des impôts	24
C - De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût et hétérogènes.....	26
Chapitre II Des dépenses fiscales qui ne sont pas pilotées et insuffisamment évaluées	28
I.- Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défaillants.....	28
A - Un relèvement d'un tiers du plafond de dépenses fiscales pour 2018 par la LPFP 2018-2022.....	28
B - Des efforts pour améliorer la fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales.....	30
C - Une connaissance défaillante des bénéficiaires	33
II - Des conférences fiscales et un processus d'évaluation à relancer pour maîtriser les dépenses fiscales	34
A - Des conférences fiscales qui nécessitent une nouvelle impulsion pour une plus grande responsabilisation des acteurs	34
B - Des évaluations qui restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs.....	38
C - Une articulation mal assurée entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis	46
Chapitre III Les recommandations de la Cour	52
I - Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2020	52

II - Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2021	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 à trois reprises, dans le PLF de l'année puis dans les deux PLF suivants. Elles ne font pas l'objet d'une évaluation actualisée en cours de gestion. Force est de constater toutefois, que ces évaluations sont loin d'être exhaustives, malgré l'ambition affichée.

Le coût des dépenses fiscales de l'année 2021 a ainsi été évalué à deux reprises, dans les PLF pour 2021 et pour 2022². L'exécution des dépenses fiscales en 2021 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 471 dispositions fiscales dérogatoires recensées dans l'annexe au PLF pour 2022 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État dont le coût est chiffré à 90,3 Md€ en 2021.

¹ À l'exception de celles jugées non chiffrables.

² Elles le seront pour la troisième et dernière fois dans le PLF pour 2023.

Chapitre I

En 2021 une deuxième année consécutive de baisse des dépenses fiscales dont le coût demeure difficile à mesurer

I - Des dépenses fiscales dont le coût diminue depuis deux ans, essentiellement du fait de la fin du CICE

Le coût des dépenses fiscales a diminué de 2,4 Md€ entre 2020 (92,7 Md€) et 2021 (90,3 Md€ selon le PLF pour 2022), soit une baisse de 2,6 % en un an à périmètre courant. Cette diminution est due pour les deux tiers à l'extinction progressive du CICE (*cf. infra*). Le reste de la baisse s'explique essentiellement par l'impact de la crise économique et sanitaire. Le montant des dépenses fiscales diminue ainsi depuis deux ans : entre 2019 et 2021, ce dernier a baissé de 9,6 %, notamment sous l'effet de la transformation du CICE en allègements de charges. Ce résultat contraste avec les hausses constatées les années précédentes, le coût total des dépenses fiscales ayant augmenté de 5,6 % par an en moyenne entre 2013 et 2019 (et ce malgré la décélération observée entre 2018 et 2019).

Entre 2013 et 2021 (estimation PLF pour 2022), le montant des dépenses fiscales a ainsi progressé de 25,3 % en valeur nominale et de 17,0 % en valeur réelle³.

Le coût estimé des dépenses fiscales s'établit à 3,7 % du PIB en 2021, le montant des dépenses fiscales en pourcentage des recettes fiscales nettes (RFN) s'établissant à 32,4 %. La baisse de près de quatre points de

³ Chiffre PLF pour 2021 déflaté par l'indice des prix à la consommation.

ce ratio entre 2020 et 2021 s'explique essentiellement par la forte hausse des recettes fiscales (due à un effet de rattrapage en sortie de crise), les dépenses fiscales diminuant peu.

Tableau n° 1 : Coût des dépenses fiscales depuis 2013

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	99,0	99,9	92,7	90,3
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,2	4,1	4,0	3,7
Coût (% RFN)	25,4	28,6	30,4	30,8	31,6	33,5	35,5	36,2	32,4

Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2022

* estimation PLF pour 2022 – RFN : Recettes fiscales nettes

A - Une diminution du coût du CICE qui se poursuit entre 2020 et 2021

Les lois de finance pour 2018⁴ et 2019 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 Mayotte. Ainsi, les salaires inférieurs à 2,5 SMIC versés à compter de 2019 par les entreprises ne donnent plus droit au CICE, mais à une exonération de cotisations sociales au même taux de 6 % que celui du CICE portant sur les salaires de 2018.

Entre 2020 et 2021, le coût du CICE diminue de 1,6 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2022, passant de 8,65 Md€ à 7,04 Md€.

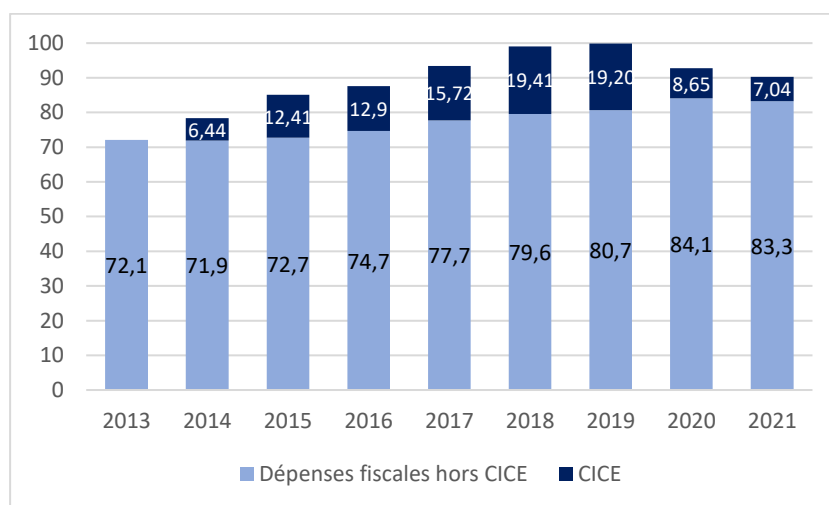
Entre 2013 et 2019, le déploiement de ce crédit d'impôt destiné aux entreprises a expliqué environ 70 % de la hausse du coût total des dépenses fiscales. En 2021 comme en 2020, le CICE reste le dispositif le plus coûteux en dépit de son extinction (*cf. infra*). Son coût devrait continuer de baisser progressivement : la créance acquise par les entreprises pouvant être consommée sur les prochains exercices s'élève encore à 7,6 Md€ au 31 décembre 2021.

Le CICE a fait l'objet d'évaluations régulières, dont la dernière a été réalisée en 2020 par France stratégie. Les résultats de ces études sont présentés dans la NEB *Dépenses fiscales* de l'exercice 2020. En revanche, les exonérations de cotisations qui ont remplacé le CICE à compter de 2019 n'ont pas encore fait l'objet d'évaluations.

⁴ Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

En comptabilité nationale⁵, le coût du CICE, concernant à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, continue à diminuer et est estimé à 1,1 Md€ pour 2021. Il devrait atteindre 1,0 Md€ en 2022⁶.

Graphique n° 1 : Chiffrage du coût des dépenses fiscales 2013 – 2021 (Md€)



Source : PLF pour 2010 à 2022, retraitement Cour des comptes, en Md€ courants
* estimations PLF pour 2022

B - Des dépenses fiscales hors CICE qui diminuent légèrement en 2021, sous l'effet de la crise sanitaire

Après une relative stabilité en 2014 et 2015, la hausse du coût des dépenses fiscales hors CICE a eu tendance à s'accroître en 2016, 2017 et 2018, avant de ralentir en 2019 (+ 1,4 % entre 2018 et 2019) et d'accélérer à nouveau en 2020 (+ 4,2 %). Contrairement à 2020, l'exercice 2021 enregistre une faible diminution du montant des dépenses fiscales à périmètre courant. L'impact de la crise économique et sanitaire (estimé à ce stade à – 1,0 Md€, contre 2,0 Md€ en 2020) explique l'essentiel de cette baisse.

⁵ 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.

⁶ Source : DGFIP – bureau GF3C.

Hors CICE, les dépenses fiscales ont progressé de 11,4 Md€ depuis 2014⁷, soit 15,8 % en valeur nominale sur la période.

Tableau n° 2 : Progression des dépenses fiscales hors CICE

Année	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021*
Montant hors CICE (Md€)	71,9	72,7	74,7	77,7	79,6	80,7	84,1	83,3
Variation (%)	-0,26	1,09	2,81	4,02	2,37	1,54	4,09	-0,98

Source : PLF 2015 à 2022, retraitement Cour des comptes

* estimation PLF pour 2022

La diminution globale de 0,8 Md€ du coût des dépenses fiscales hors CICE entre 2020 et 2021 s'explique par un ensemble de mouvements à la baisse (pour 6,3 Md€) et à la hausse (pour 5,5 Md€)⁸.

Dans le détail : le coût de 98 dépenses fiscales a diminué entre 2020 et 2021, pour un montant total équivalent à - 6,3 Md€ dans le PLF 2022. Hors CICE et impact de la crise sanitaire, les évolutions à la baisse s'expliquent essentiellement par cinq mesures, qui ont chacune un impact supérieur ou égal à - 200 M€ :

- l'exonération de taxe d'habitation en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste (n° 70101) voit son coût baisser de 1 944 M€, cette dépense devenant sans objet du fait de la suppression progressive de la taxe d'habitation ;
- le coût du crédit d'impôt en faveur de la recherche (n° 200302) a diminué de 940 M€. Cette baisse s'explique par deux facteurs :
 - la baisse des dépenses de recherche et développement des entreprises en 2020, qui a conduit à une moindre créance de CIR au titre de 2020 et imputée en 2021 ;
 - la consommation très dynamique à fin 2020 des créances de CIR (mesure de soutien pendant la crise) au titre des années 2018 et 2019, qui restreint l'ampleur des imputations et restitutions concernant ces millésimes sur les années suivantes ;
- les trois autres dépenses concernent l'impôt sur le revenu :
- le coût du crédit d'impôt pour la transition énergétique (n° 110222), a diminué de 784 M€, du fait de l'extinction du dispositif, remplacé par « ma prime rénov » ;

⁷ Cette variation ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

⁸ Les chiffres mentionnés ci-dessous ne tiennent pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

- l'abattement de 10 % sur le montant des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites (n° 120401) a vu son coût baisser de 373 M€, en lien avec la réforme du barème de l'impôt sur le revenu, mais également pour des raisons techniques liées à la prévision (absence de certaines données utiles aux simulations) ;
- le coût du crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n° 110246) a diminué de 258 M€, du fait de la baisse d'activité constatée en 2020, notamment lors des périodes de confinement.

À l'inverse, le coût de 85 dispositifs a augmenté entre 2020 et 2021, pour un total estimé à 5,5 Md€ dans le PLF pour 2022. Six mesures ont un impact supérieur ou égal à 200 M€, pour un total cumulé de 3,6 Md€ :

- l'exonération des aides versées par le fonds de solidarité institué par l'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020, d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle (n° 220107), votée en LFR 2 pour 2020, a essentiellement eu un impact sur 2021, du fait des dates de clôture comptable des entreprises. Son coût a ainsi augmenté de 2 440 M€ entre 2020 et 2021 ;
- deux dépenses portent sur la taxe sur la valeur ajoutée :
 - le taux de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221) a vu son coût augmenter de 302 M€ par rapport à 2020, en raison de la reprise de l'activité dans le secteur de la restauration après les restrictions sanitaires ;
 - pour la même raison, le taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que les travaux de rénovation énergétiques, portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (n° 730213) a connu une hausse de son coût de 200 M€ ;
- deux autres dépenses fiscales concernent l'impôt sur le revenu. Pour ces dernières, la hausse de leur coût est le résultat de la montée en charge des dispositifs en question :
 - le coût des réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel - n° 110261) a augmenté de 229 M€, soit une progression comparable à celles des années précédentes ;
 - l'exonération d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions et limites, des rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019 (n° 120146) a vu son coût augmenter de 212 M€ ;
- le coût de l'application aux départements d'Outre-Mer de la taxe spéciale de consommation à la place de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (n° 800401) a augmenté de 225 M€, en raison de la reprise de l'activité économique.

II - En PLF pour 2022, une révision à la hausse pour l'année 2021 de 4,4 Md€ du montant prévisionnel des dépenses fiscales

A - L'évaluation du coût des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2018 entraîne de nombreuses révisions d'une année sur l'autre

Le PLF pour 2021 estimait à 85,9 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2021. Dans le PLF pour 2022, ces dépenses sont réévaluées à 90,3 Md€, soit une hausse de 4,4 Md€.

Tableau n° 3 : Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2021 (Md€)

	Évaluation du PLF 2021	Évaluation révisée du PLF 2022	Écart
Coût total	85,9	90,3	+4,4

Source : PLF pour 2021 et 2022

A l'exception de l'année 2020, depuis le début de la LPFP, le chiffrage du coût des dépenses fiscales en année n s'est révélé inférieur, en moyenne de 2,2 Md€ à périmètre courant, comparé au chiffrage en année $n + 1$.

Pour l'année 2019, le chiffrage du coût définitif en PLF pour $n + 2$ a augmenté comparé à celui du PLF pour $n + 1$ – conduisant à une estimation finale du coût des dépenses fiscales pour 2019 de +2,7 Md€ par rapport au chiffrage du PLF pour 2020.

En revanche, pour l'année 2020, le chiffrage du coût définitif en PLF pour $n + 2$ du coût des dépenses fiscales a augmenté de 3,6 Md€ comparé à l'estimation $n + 1$, soit une estimation finale de 2,7 Md€ supérieure au chiffrage du PLF pour 2020. La révision du coût des dépenses fiscales pour 2020 dans le PLF pour 2022 à hauteur de + 3,6 Md€ s'explique par des changements de méthode, à hauteur de 1,7 Md€, par des

écarts de prévision, à hauteur de + 1,7 Md€⁹, et par des mesures nouvelles, à hauteur de + 0,2 Md€¹⁰.

Tableau n° 4 : Le chiffrage du coût des dépenses fiscales d'un PLF à l'autre en 2018, 2019, 2020, 2021 et 2022

<i>En Md€</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>
chiffrage année n	99,8	98,2	90,0	85,9	91,4
<i>révision année n+1</i>	<i>+0,4</i>	<i>+1,2</i>	<i>-0,9</i>	<i>+4,4</i>	<i>n.c.</i>
chiffrage année n+1	100,2	99,4	89,1	90,3	n.c.
<i>révision année n +2 par rapport à n+1</i>	<i>-1,2</i>	<i>+0,5</i>	<i>+ 3,6</i>	<i>n.c.</i>	<i>n.c.</i>
écart total d'estimation par rapport à l'année n	-0,8	+1,7	+2,7	n.c.	n.c.
chiffrage final	99,0	99,9	92,7	n.c.	n.c.

Source : PLF pour 2018, 2019, 2020, 2021 et 2022

Depuis l'exercice 2018, des modifications de périmètre liées à des classements ou déclassés de taux réduits de TVA ont joué un rôle majeur dans l'évolution du coût des dépenses fiscales (*cf.* annexe 2).

En PLF pour 2022, 43 dépenses fiscales concernent la TVA, dont 39 ont un coût 2021 compris entre 0,001 Md€ et 3,53 Md€, 2 sont non chiffrées¹¹ et 2 autres ont une valeur « ε »¹².

⁹ L' écart de prévision résulte de la révision à la hausse du coût de certaines dépenses fiscales (+0,9 Md€ au titre du crédit d'impôt recherche, +0,4 Md€ au titre de l'exonération d'IS en faveur des SIIC et de leurs filiales, +0,2 Md€ au titre de la réduction d'impôt sur les bénéfices pour les dons faits par des entreprises) non entièrement compensées par la révision à la baisse du coût de certaines dépenses fiscales (-0,3 Md€ au titre du taux de TVA de 10 % dans le secteur du logement locatif social, -0,2 Md€ au titre du tarif réduit de TICPE sur le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes).

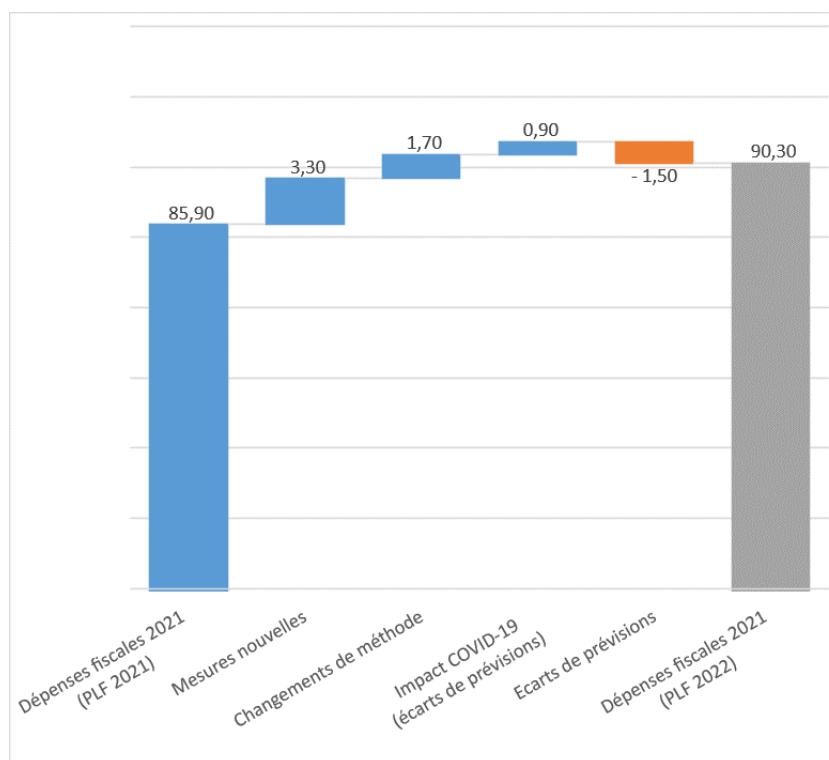
¹⁰ Exonération d'impôt sur les bénéfices des aides versées par le fonds de solidarité ou dégrèvement exceptionnel de CFE au titre de 2020 pour les entreprises relevant de secteurs particulièrement touchés par la crise sanitaire.

¹¹ Il s'agit des dépenses fiscales n°730227 (taux de 5,5 % dans le secteur social et médico-social) et n°730228 (Taux de 5,5 % applicable aux importations d'œuvres d'art, d'objets de collection, y compris en provenance d'autre État-membre de l'Union européenne et pour les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droits – taux de 10 % applicable aux livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction de la TVA)

¹² Il s'agit des dépenses fiscales n°710101 (exonération de transports maritimes de personnes et de marchandises en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion) et

Hors dynamisme spontané des dépenses fiscales, les mesures nouvelles adoptées par voie d'amendement lors de l'examen du PLF pour 2021 augmentent leur coût de + 0,256 Md€. Par ailleurs, les amendements au projet de loi de finances rectificative pour 2021 majorent ces estimations de + 0,508 Md€, portant le total des ajustements par amendements à + 0,764 Md€ pour l'année 2021.

Graphique n° 2 : Décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'exercice 2021 (Md€)



Source : PLF pour 2021 et 2022 et DLF, retraitement Cour des comptes

B - Des facteurs de hausse avec les mesures nouvelles, les changements de méthode et les conséquences de la crise sanitaire

Pour 2021, la révision à la hausse de 4,4 Md€ du coût global des dépenses fiscales entre l'estimation en PLF pour 2021 et celle réalisée en PLF pour 2022 résulte de trois facteurs :

n°710108 (exonération des livraisons de biens dans certaines communes de Guadeloupe ou de Martinique réalisées auprès des touristes effectuant une croisière)

- des mesures nouvelles adoptées depuis 2020, à hauteur de + 3,3 Md€ : notamment, l'exonération d'impôt sur les bénéfices des aides versées par le fonds de solidarité (+ 2,5 Md€) et le report de la suppression du tarif réduit de TICPE sur le gazole non routier au 1er janvier 2023 (+ 0,6 Md€).

Depuis la publication du Tome II des *Voies et moyens* annexé au PLF pour 2021, ont été votées 25 créations et 2 suppressions de dépenses fiscales, que ce soit en PLF pour 2021 ou par voie d'amendement.

Les mesures nouvelles adoptées après la publication du projet de loi de finances, par voie d'amendement en loi de finances pour 2021 ont contribué à réévaluer à la hausse le montant des dépenses fiscales de 0,256 Md€. Il s'agit des quatre mesures suivantes :

- la création d'une exonération sur les aides exceptionnelles versées par le Conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants (CPSTI) : + 0,16 Md€ ;
- la création d'un crédit d'impôt en faveur des bailleurs au titre des abandons du loyer de novembre 2020 consentis aux entreprises locataires qui ont fait l'objet d'une fermeture administrative ou relèvent d'un secteur particulièrement touché par la crise sanitaire : + 0,075 Md€ ;
- la création d'un crédit d'impôt au titre des dépenses engagées par les PME pour la rénovation énergétique de leurs bâtiments à usage tertiaire : + 0,02 Md€
- l'augmentation de la déduction pour épargne de précaution : + 0,001 Md€.
- Les quatre mesures nouvelles adoptées par voie d'amendement à la première loi de finances rectificative pour 2021 concernent la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) et ont relevé le montant des dépenses fiscales de + 0,508 Md€ :
- l'augmentation du tarif réduit du gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles : + 0,55 Md€ ;
- le report de l'entrée en vigueur du tarif réduit pour le gazole utilisé pour le transport ferroviaire de personnes ou de marchandises sur le réseau ferré national : - 0,035 Md€ ;
- le report de l'entrée en vigueur du tarif réduit pour le gazole utilisé pour réaliser des travaux statiques ou de terrassement pour les besoins de certaines activités extractives soumises à une forte concurrence internationale : - 0,005 Md€ ;
- le report de l'entrée en vigueur du tarif réduit pour la gazole utilisé pour réaliser des travaux statiques ou de terrassement pour les besoins de l'activité de manutention portuaire dans les ports maritimes et certains ports fluviaux exposés à la concurrence internationale : - 0,002 Md€.

- Les changements de méthode opérés dans le tome II du Voies et moyens annexé au PLF pour 2022 ont engendré un coût de 1,7 Md€ (cf. tableau en annexe n°1). L'écart dû aux changements de méthode résulte du travail annuel de la DLF qui examine la pertinence et la fiabilité des méthodes utilisées afin d'améliorer la qualité et l'exhaustivité des chiffrages. C'est également le travail qu'elle mène lorsque le chiffrage de certaines dépenses fiscales lui est transféré au sein de la DGFIP. C'est à ce titre que certaines améliorations ont été apportées au chiffrage des dépenses fiscales relatives à des taux réduits de TVA dans le sens d'une amélioration de l'exhaustivité du périmètre à retenir¹³; disponibilité de nouvelles données déclaratives fiscales permettant de chiffrer pour la première fois certaines dépenses fiscales (taxation à l'IS au taux de 10% des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle à hauteur de 0,8 Md€ par exemple).
- L'impact moins important que prévu de la crise sanitaire sur 2021 a conduit à réévaluer de + 0,9 Md€ le montant des dépenses fiscales par rapport à la prévision initiale.

Pour mémoire, l'impact de la crise sanitaire sur 2020 avait été estimé en PLF pour 2021 à 1,954 Md€. Lors de l'élaboration du Tome II annexé au PLF pour 2021 (prévisionnel n+1), pour les secteurs les plus affectés, en particulier par une interruption d'activité pendant le confinement (spectacles, services à la personne notamment), un facteur de -25 % du coût annuel (correspondant à 3 mois d'arrêt) avait été appliqué. Le Tome II publié début octobre 2020 n'a pris en compte que les seuls effets du premier confinement. Pour les secteurs moins affectés, un facteur de - 9 % (correspondant à la récession prévue pour 2020 au moment de la parution du Tome II) avait été appliqué.

Au final, l'impact de la crise sanitaire sur le total des dépenses fiscales pour 2020 est donc un moindre coût de 1,961 Md€. En revanche, pour le millésime 2021¹⁴, la réévaluation en PLF pour 2022 a conduit à une augmentation de 0,869 Md€ du coût des dépenses fiscales par rapport à ce qui était prévu, les effets de la crise sanitaire ayant été initialement surestimés.

On constate donc un moindre impact de la crise sanitaire en 2021 sur le montant des dépenses fiscales (- 1 Md€ *versus* - 2 Md€ pour 2020) lié à la reprise progressive de l'activité économique.

En conséquence, 18 dépenses fiscales ont été revues à la baisse pour un montant de - 0,715 Md€ et 14 revues à la hausse pour un montant de + 1,584 Md€ (cf. tableau en annexe 3).

¹³ Les dépenses concernées sont les n° 710103, et 730222.

¹⁴ Pour mémoire, les impacts définitifs de la crise sanitaire sur le total des dépenses fiscales pour l'année 2021 ne seront connus qu'une fois que l'ensemble des données déclaratives et comptables liées à l'exercice 2021 seront remontées à la DGFIP dans le courant de l'année 2022.

C - Un seul facteur de révision à la baisse avec l'évolution spontanée des dépenses fiscales

L'évolution spontanée des dépenses fiscales est seule à l'origine de la diminution du montant des dépenses fiscales en 2021 à hauteur de - 1,412 Md€.

L'estimation du coût de 111 dépenses fiscales a été revue à la hausse en raison de la révision des évolutions spontanées entre le PLF pour 2021 et le PLF pour 2022, pour un total de 3,036 Md€. Les principales sous-estimations en PLF pour 2021 concernaient :

- les exonérations des produits retirés par les sociétés d'investissements immobiliers cotées, ainsi que par leurs filiales ou des filiales de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou des filiales conjointes de ces dernières sociétés, et provenant de la location d'immeubles, de la sous-location des immeubles pris en crédit-bail ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou leurs établissements publics, de certains droits réels immobiliers et de certaines plus-values de cession (n° 300206), dont l'évolution entre le PLF pour 2021 et le PLF pour 2022 a été revue de 0,350 Md€, passant de 0,850 Md€ à 1,2 Md€ ;
- la réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou organismes d'intérêt général (n°210309), dont l'évolution entre le PLF 2021 et le PLF 2022 a été revue de 0,236 Md€, passant de 0,954 Md€ à 1,190 Md€ ;
- l'exonération totale ou partielle des sommes versées aux salariés détachés à l'étranger (n° 120124), dont l'évolution entre le PLF 2021 et le PLF 2022 a été revue de 0,173 Md€, passant de 0,082 Md€ à 0,255 Md€.
- À l'inverse, l'estimation du coût de 81 dispositifs a été revue à la baisse en raison d'évolutions spontanées, pour un total de 4,448 Md€. Les principales révisions concernent :
 - l'exonération de la taxe d'habitation en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste (n° 70101) dont l'évaluation du coût pour 2021 a été revue à la baisse de 1,944 Md€ pour conduire à son extinction ;
 - le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (n° 210324) avec un coût estimé en PLF pour 2021 à 8,027 Md€ revu en PLF pour 2022 à 7,035 Md€, soit une baisse de 0,992 Md€ ;
 - le taux de 10 % de TVA dans le secteur du logement social pour les opérations qui ne sont pas éligibles au taux réduit de 5,5 % (n° 730210) estimée en PLF pour 2021 à 1,190 Md€ et en PLF pour 2022 à 0,885 Md€, soit une baisse de 0,305 Md€.

La fiabilité des méthodes de chiffrage est par ailleurs limitée comme les développements précédents l'ont montré et comme l'illustre ci-après le point 2.1.2.

III - Des dépenses fiscales qui recouvrent des dispositifs divers et mal appréhendés

A - Une quinzaine de mesures concentre la plus grande partie du coût des dépenses fiscales

Le nombre de dépenses fiscales ayant eu un impact budgétaire¹⁵ en exécution 2020 est estimé à 418 par l'administration, sur 471 dispositifs au total (contre respectivement 428 et 475 en PLF pour 2021).

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

PLF	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nombre de dispositifs	460	453	449	451	457	474	468	475	471
<i>avec un impact budgétaire</i>	432	431	438	449	450	441	433	428	418

Source : DLF

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent 52,6 % du total estimé pour 2021, soit 47,5 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2022. Le poids des 15 premières dépenses fiscales est ainsi équivalent à son niveau de 2020.

¹⁵ Sont considérées comme n'ayant pas d'impact budgétaire les dépenses fiscales dont le coût est nul (notées « 0 ») ou n'ayant pas d'incidence (notées « - »).

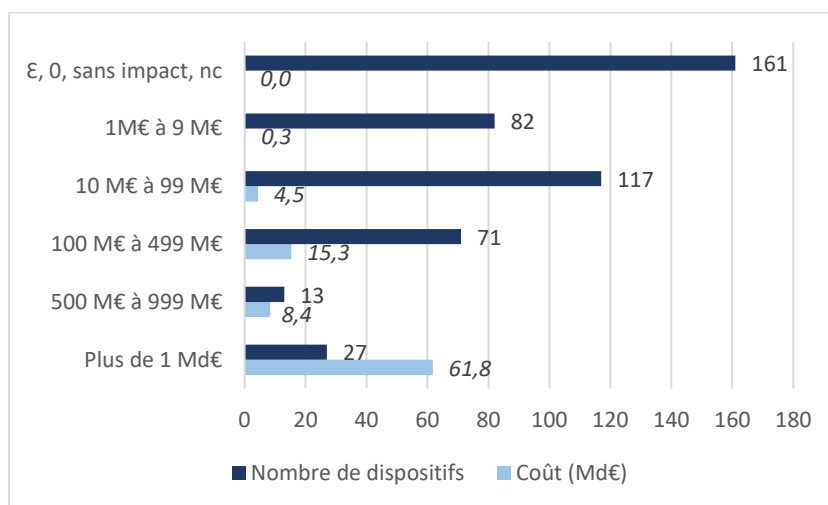
Tableau n° 6 : Les 15 principales dépenses fiscales en 2021 (M€)

N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2021	PLF 2022	Écart
210324	IR/IS	CICE	8 027	7 035	-992
200302	IR/IS	Crédit impôt recherche (CIR)	6 400	6 520	120
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	3 800	4 700	900
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 257	4 187	-70
730213	TVA	Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien [...]	3 360	3 530	170
730221	TVA	Taux de 10 % pour la restauration commerciale	3 020	3 244	224
710103	TVA	Niveau des taux en Guadeloupe, en Martinique et à la Réunion	2 110	3 000	890
220107	IR et IS	Exonération des aides versées par le fonds de solidarité d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales	création	2 500	2500
120108	IR	Exonération des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement [...] aux plans d'épargne salariale et aux PERCO	2 200	2 350	150
120146	IR	Exonération [...] des heures supplémentaires et complémentaires	2091	2 091	0
120202	IR	Exonération des prestations familiales, de l'AAH ou des pensions d'orphelin, des aides à la garde d'enfant	1 975	2 045	70
130201	IR	Déduction des revenus fonciers des dépenses de réparations et d'amélioration	1 650	1 700	50
110201	IR	Réduction d'impôt au titre des dons	1510	1600	90
800401	TICPE	Application aux DOM, à la place de la TICPE, de la taxe spéciale de consommation, aux tarifs plus bas et au champ plus étroit	1745	1600	-145
800229	TICPE	Tarif réduit (remboursement) pour le gazole, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers	1420	1420	0
Total (en M€)			43 565	47 522	3 957

Source : PLF pour 2022

En 2021, 27 dépenses fiscales¹⁶ sur les 471 recensées étaient d'un montant supérieur ou égal à 1 Md€ (ce chiffre était de 26 en 2020 et en 2019). Le coût global de ces mesures est chiffré à 61,8 Md€ en 2021 dans le PLF pour 2022.

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



Source : PLF pour 2022, retraitement Cour des comptes

Lecture : les 27 dépenses fiscales de plus d'1 Md€ représentent un coût global de 61,8 Md€.

De même, l'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions à forts enjeux financiers¹⁷.

Quatre missions représentent plus de 60 % du montant total des dépenses fiscales (soit environ 45 Md€). Pour les trois premières, le coût des dépenses fiscales excède 10 Md€.

La mission *Économie* compte 68 dispositifs. Leur montant prévisionnel pour 2021 (20,4 Md€) est en hausse par rapport à 2020 (18,9 Md€), notamment du fait du rebond économique observé dans certains secteurs à la suite de la crise sanitaire. Il est plus de sept fois supérieur à celui des crédits budgétaires de la mission (2,7 Md€ de CP). La mission *Cohésion des territoires* comporte pour sa part 85 dépenses fiscales à titre principal (contre 93 en 2020 et 92 en 2019) pour un montant

¹⁶ Les 15 principaux dispositifs sont recensés dans le tableau n°6. Les douze dispositifs suivant en montant sont recensés en annexe 3.

¹⁷ A l'inverse, certaines missions ne comportent aucune mesure. D'autres un nombre réduit, au coût faible. Ainsi, la seule dépense fiscale de la mission *Aide publique au développement* est celle du programme 110, qui prévoit un prélèvement libératoire à taux réduit sur les produits de placement à revenus fixes abandonnés dans le cadre d'un mécanisme d'épargne solidaire (n° 140308). Elle est estimée à moins de 0,5 M€ en 2021 (montant stable depuis 2013).

de 14,2 Md€ (14,2 Md€ en 2020), soit 15,7 % du montant total des dépenses fiscales. Enfin, la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* compte 27 dispositifs, pour un coût total de 11,3 Md€. Les dépenses fiscales représentent 37,9 % des crédits budgétaires de cette dernière mission.

Certaines missions comptent peu de dépenses fiscales, mais leur coût est très concentré sur quelques dispositifs. Ainsi, la mission *Recherche et enseignement supérieur* ne compte que 10 dépenses fiscales, mais leur coût est estimé à 7,4 Md€ pour 2021, du fait de l'importance du crédit impôt recherche (CIR) rattaché au programme budgétaire 172-*Recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires*. Ce dispositif, chiffré à 6,5 Md€, représente à lui seul près de 89 % du montant total des dépenses fiscales affectées à titre principal à la mission et environ 91 % des dépenses budgétaires du programme 172.

À l'inverse, d'autres missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût plus limité. La mission *Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales* compte ainsi 34 dépenses fiscales en 2021 (selon le PLF 2022), pour un coût chiffré à 2,4 Md€.

Plusieurs missions connaissent sur longue période une augmentation continue. Ainsi, pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, le coût total des dépenses fiscales s'élevait à 1,30 Md€ en 2009 et est estimé à 3,4 Md€ en 2021, soit une hausse de 158 %.

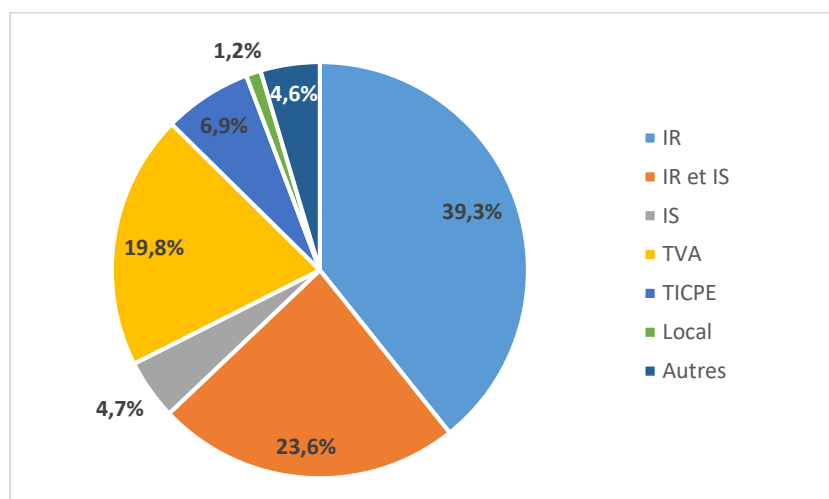
Tableau n° 7 : Coût total par mission dont le montant des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€ en 2021 (PLF pour 2022)

Mission budgétaire	Coût (Md€)	Nombre	% Total
<i>Économie</i>	20,4	68	22,5%
<i>Cohésion des territoires</i>	14,2	85	15,7%
<i>Solidarité, insertion et égalité des chances</i>	11,3	27	12,5%
<i>Travail et emploi</i>	9,8	19	10,8%
<i>Recherche et enseignement supérieur</i>	7,4	10	8,2%
<i>Outre-mer</i>	6,4	29	7,1%
<i>Engagements financiers de l'État</i>	5,8	28	6,4%
<i>Écologie, développement et mobilité durables</i>	4,7	52	5,2%
<i>Sport, jeunesse et vie associative</i>	3,4	17	3,7%
<i>Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales</i>	2,4	31	2,7%
<i>Santé</i>	1,1	9	1,2%
Total	90,3		

Source : PLF pour 2022, DLF

B - Un niveau élevé de dépenses fiscales qui réduit le rendement des impôts

Trois impositions concentrent l'essentiel des mesures. Dans le PLF pour 2022, les dispositifs associés à la TVA, à l'IR et à l'IS représentent 87,4 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales pour 2021, tandis que les dépenses associées à tous les autres impôts (TICPE, impôts locaux et autres) représentent pour leur part moins de 13 % du total. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 67,6 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales.

Graphique n° 4 : Dépenses par impôt en 2021 (Md€)

Source : PLF pour 2022, retraitement Cour des comptes

La concentration des dépenses fiscales sur certains impôts affecte fortement le rendement de ces derniers. En conséquence, l'assiette de l'impôt sur le revenu et celle de l'impôt sur les sociétés sont plus étroites et mitées. Ainsi, le montant des dispositifs associés au seul impôt sur le revenu est équivalent à près de la moitié du rendement net de cet impôt. De même, en l'absence de dépenses fiscales, le rendement de la TICPE pour l'État serait supérieur de plus d'un tiers à son niveau actuel.

Par ailleurs, la multiplication des dépenses fiscales sur ces impôts pose des problèmes d'équité et d'égalité. En effet, si le taux nominal de ces impôts est élevé (par rapport à d'autres pays européens), il résulte de la multiplication des niches une baisse des impôts pour certains contribuables seulement.

Tableau n° 8 : Poids des dépenses fiscales par rapport au rendement net des différents impôts (2021)

	Impôt net (Md€)	Dépenses fiscales (Md€)	En % du rendement net de l'impôt
<i>IR et IS</i>	113,5	61,0	53,8%
<i>Dont IR seul</i>	77,0	35,5	46,0%
<i>Dont IS seul</i>	36,4	4,2	11,6%
<i>TVA</i>	92,4	17,9	19,4%
<i>TICPE</i>	17,5	6,2	35,5%
<i>Autres</i>	55,3	5,2	9,4%

Source : PLF pour 2022

C - De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût et hétérogènes

Dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire des dépenses fiscales de 2020, la Cour invitait l'administration à évaluer l'opportunité du maintien de dépenses fiscales de faible montant et concernant peu de bénéficiaires.

Un nombre important de dispositifs à faible coût restent toutefois recensés parmi les dépenses fiscales (*cf.* graphique n° 3). En 2021, 159 dispositifs représentent ainsi entre 0,5 M€ et 50 M€, pour un coût cumulé de 2,15 Md€ en PLF pour 2022. Ces chiffres sont quasiment stables par rapport aux années précédentes (171 dispositifs à moins de 50 M€ en 2019 et 2020, représentant respectivement 2,4 Md€ et 2,2 Md€). À ces dispositifs s'ajoutent 59 dépenses fiscales dont le coût est nul ou inférieur à 0,5 M€.

Ces dispositifs sont par ailleurs très hétérogènes. Les dispositifs chiffrés à moins de 50 M€ peuvent en effet concerner un nombre très réduit de bénéficiaires, du fait notamment de leur ciblage, restreint à un secteur d'activité, une profession ou un territoire spécifique. À l'inverse, certains dispositifs inférieurs à 50 M€ peuvent s'appliquer à un nombre élevé de ménages ou d'entreprises, pour une réduction moyenne d'impôt par conséquent limitée (par exemple, l'exonération des intérêts des livrets d'épargne populaire concerne 7,3 millions de ménages en 2020, pour un coût de 25 M€ en exécution 2020; soit 3,5 € par bénéficiaire).

Par ailleurs, pour 194 dépenses fiscales, l'administration ne dispose d'aucune estimation du nombre de bénéficiaires (*cf. infra*).

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

Des efforts de rationalisation des dépenses fiscales sont néanmoins conduits depuis plusieurs années. Ainsi, le PLF pour 2022 prévoyait la suppression de six dépenses fiscales, dont cinq dont le coût était nul ou non chiffrable (après deux suppressions en PLF pour 2021, deux postérieures au PLF pour 2021 et cinq en PLF pour 2020, en plus de la limitation de certains dispositifs dans le temps). Ces efforts de rationalisation doivent être poursuivis, en examinant plus systématiquement l'opportunité de supprimer les petites dépenses fiscales.

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

En témoigne l'exemple de deux dépenses fiscales du programme 145 *Épargne* qui sont évaluées à moins de 0,5 M€ depuis plus de dix ans

et que l'administration¹⁸ n'envisage pas de supprimer ou de déclasser pour des raisons d'affichage. De même, l'exonération des revenus patrimoniaux des établissements publics scientifiques pour leurs revenus fonciers agricoles et mobiliers (n° 300201), rattachée au programme 142 *Enseignement supérieur et recherches agricoles* et créée en 1948, est indiquée comme étant « non chiffrable » et le nombre de ses bénéficiaires est « inconnu », depuis l'instauration du Tome II *Voies et moyens*.

La Cour recommande en conséquence de profiter des conférences fiscales pour étudier la possibilité de supprimer la soixantaine de dépenses fiscales dont le coût est très faible ou nul.

Recommandation n°1 : Dans le cadre des conférences fiscales, étudier systématiquement l'opportunité de la suppression des dépenses fiscales dont le coût est très faible ou nul ou dont le nombre de bénéficiaires est très faible ou nul (recommandation reformulée).

¹⁸ 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 ».

Chapitre II

Des dépenses fiscales qui ne sont pas pilotées et insuffisamment 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 pas su installer une dynamique de réduction ni de 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'impôt) 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.

I. Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défaillants

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

La LPFP pour 2014-2019 prévoyait un double plafonnement indicatif, en montants, du coût total des dépenses fiscales et des crédits

d'impôt¹⁹. Au cours des trois exercices couverts, il a été systématiquement dépassé, sans qu'aucune mesure correctrice n'ait été adoptée.

La LPFP 2018-2022 rompt avec cette logique : son article 20 fixe aussi un plafond annuel, mais exprimé en pourcentage, défini comme **le rapport entre le coût annuel des dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales du budget général nettes des remboursements et dégrèvements et des dépenses fiscales**. Ce rapport ne peut excéder 28 % pour les années 2018 et 2019, 27 % pour 2020, 26 % pour 2021 et 25 % pour 2022.

Les recettes fiscales nettes s'élevant à 256 Md€, le rapport au titre de 2020 s'établit ainsi à 26,6%²⁰, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP : $92,7 / (256 + 92,7) = 26,6 \%$.

Tableau n° 9 : Évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2018-2022 (en %)

Année	2018	2019	2020	2021	2022*
Plafond (%)	28%	28%	27%	26%	25%
Coût (%)	25,1%	26,2%	26,6%	24,5%	23,8%
Coût (Md€)	99	99,9	92,7	90,3	91,4

*Prévisions du PLF 2022.

Source : PLF 2018 à 2022, retraitement Cour des comptes

Au titre de l'année 2021, le rapport entre les dépenses fiscales dont le coût global est évalué à 90,3 Md€ et les recettes fiscales nettes établies à 278,6 Md€ est de 24,5 %, ce qui respecte également le plafond fixé dans la LPFP.

Cet indicateur est quasi inopérant pour un pilotage des dépenses fiscales. En effet, le plafond, fixé à un pourcentage trop élevé, n'est pas contraignant²¹.

¹⁹ Article 19 : I. Le montant annuel des dépenses fiscales ne peut excéder 80,6 milliards d'euros en 2015, 81,8 milliards d'euros en 2016 et 86 milliards d'euros en 2017. En vue de l'appréciation du respect de cette orientation pluriannuelle, le calcul de la variation de ce montant d'une année sur l'autre comprend exclusivement l'incidence de la croissance spontanée et des créations, modifications et suppressions des dépenses mentionnées au premier alinéa du présent I.

²⁰ Chiffre définitif en PLF 2022.

²¹ Pour rappel, en valeur absolue, le montant annuel des dépenses fiscales prévu en LPFP 2014-2019 ne pouvait excéder 80,6 Md€ en 2015, 81,8 Md€ en 2016 et 86 Md€ en 2017. Les montants des dépenses fiscales ont été, dans le cadre de l'actuelle LPFP, bien supérieurs : 99 Md€ en 2018, 99,9 Md€ en 2019, 92,7 Md€ en 2020 et 90,3 Md€ en 2021, la baisse étant principalement due à l'extinction du CICE.

B - Des efforts pour améliorer la fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales

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

Il faut relever qu'un bureau des chiffrages et études statistiques a été créé au sein de la direction de la législation fiscale (DLF), en septembre 2019, afin de renforcer la fonction de chiffrage. 24 dépenses fiscales ont ainsi été chiffrées avec une fiabilité très bonne à compter du PLF pour 2022, du fait de l'amélioration de la fiabilité en matière de fiscalité directe locale depuis 2019, ainsi que de l'amélioration des données déclaratives. C'est par exemple le cas pour les dépenses fiscales 230104, 230105 et 230106 (CGI articles 39 *decies* E, F et G) instituant des déductions exceptionnelles sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Une méthode de chiffrage complexe

Les méthodes de chiffrage utilisées par la DLF sont différentes selon les impôts. Ces méthodes ne sont pas réservées à un type d'impôt en particulier mais leur emploi obéit à la nature des données dont dispose l'administration fiscale pour chiffrer le coût (définitif ou prévisionnel) des différentes dépenses fiscales.

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

Ainsi, sur 471 dépenses fiscales, 77 sont chiffrées à partir de simulation (et, parmi elles, 57 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne »), 132 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données autres que fiscales (et, parmi elles, 12 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne ») et 166 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données déclaratives fiscales (et, parmi elles, 88 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne »).

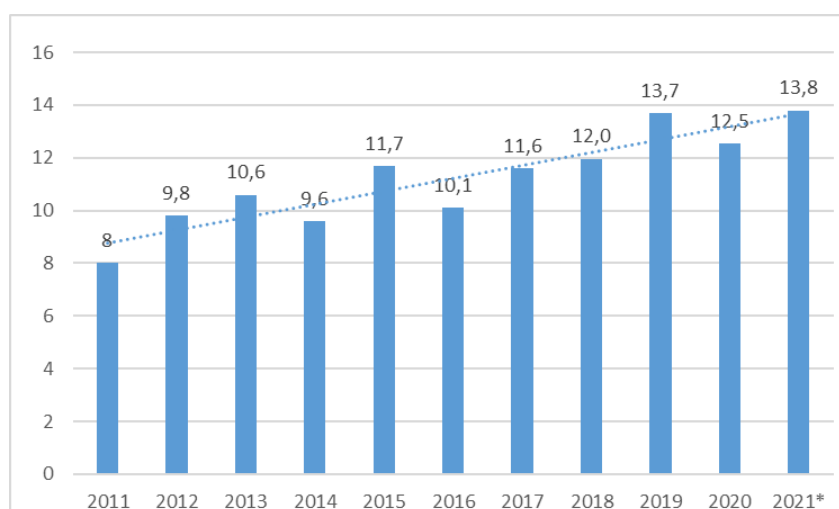
Le chiffrage des dépenses fiscales se heurte de plus à des enjeux d'assiette et de disponibilité des données, ce qui peut conduire à des chiffrages conventionnels. Ainsi, par convention, les chiffrages sont réalisés en considérant que les comportements des contribuables ne changent pas en réponse à la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

Malgré ces précisions méthodologiques, le caractère approximatif du chiffrage des dépenses fiscales nuit à la qualité de l'information délivrée²². En outre, le coût total des dépenses fiscales recensé dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des dispositifs qui, notés « epsilon », ne sont pas supposés excéder 0,5 M€ par an - pour un coût pour les finances publiques non déterminé. Le PLF pour 2022 en identifie 49 pour 2020 (chiffres définitifs après que le PLF pour 2021 en avait identifié 52 pour 2020), 49 pour 2021 et 51 pour 2022.

Comme l'illustre le graphique suivant, entre 2011 et 2020, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées est passée de 8 % à plus de 13,8 % 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 II, Voies et moyens depuis 2011

NB : pour 2021, le nombre de dépenses fiscales non chiffrées s'établit à 89. Toutefois, l'application de la méthode de reconduction du dernier coût connu pour les dépenses dont le coût prévisionnel est non chiffrable conduit à revoir ce nombre, qui s'élève ainsi à 65 sur 471 dépenses fiscales.

* Évaluation PLF 2022.

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

Les modifications des systèmes applicatifs ou les suppressions de formulaire peuvent avoir des conséquences sur la qualité du chiffrage de certaines dépenses fiscales. Ainsi, pour 2019, un changement d'application informatique de la DGFIP concernant les dépenses fiscales relatives aux droits d'enregistrement et de timbre, n'a plus permis, pour ces dix dépenses fiscales, d'indiquer le fondement juridique et donc d'obtenir les données afférentes. Depuis, la DGFIP a démarré en 2021 un projet d'informatisation des déclarations, « e-Enregistrement » qui vise à déployer une offre de services en ligne de l'enregistrement à destination des particuliers, des notaires et des entreprises. Ainsi l'offre de déclarations des dons manuels sans donation antérieure est disponible sur le site impots.gouv.fr depuis le 30 juin 2021 pour les dons non payants et depuis le 14 octobre 2021 pour les dons payants²³. Le déploiement des briques de cette plateforme est progressif et se poursuivra jusqu'en 2024. Ce nouvel instrument permettra ainsi d'obtenir à nouveau une bonne qualité de chiffrage de ces dépenses fiscales.

Pour 2021, le PLF pour 2022, le *Voies et moyens*, tome II anticipe 89 dépenses fiscales non chiffrées. Parmi elles, 31 dépenses fiscales étaient chiffrées en 2019 : 23 avec un chiffrage, 1 « ε » et 7 considérées comme sans effet budgétaire. Cet écart résulte des difficultés pour l'administration dans cet exercice de prévisions. Se fondant sur une observation rétrospective, le caractère erratique de l'évolution de certaines dépenses incite l'administration fiscale à préférer indiquer que la dépense est non chiffrable.

Les méthodologies de chiffrages devraient en outre être harmonisées dans les différents documents budgétaires (PAP et *Voies et moyens*)²⁴. 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. Ce sujet a été pris en compte par les directions concernées et les chiffrages seront harmonisés à compter du PLF pour 2023 dans les différents documents budgétaires.

Il reste un nombre important de dépenses fiscales non chiffrées parfois en l'absence de données fiables, ce qui avait conduit la Cour à recommander la mise en place d'obligations déclaratives à la création de nouvelles dépenses fiscales en cas d'absence d'autre source d'information. La DGFIP indique vouloir mettre en œuvre cette recommandation dans la mesure du possible pour les nouvelles dépenses fiscales créées à l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. Dans cette attente, la Cour réitère sa recommandation :

²³ <https://www.impots.gouv.fr/portail/node/14217>

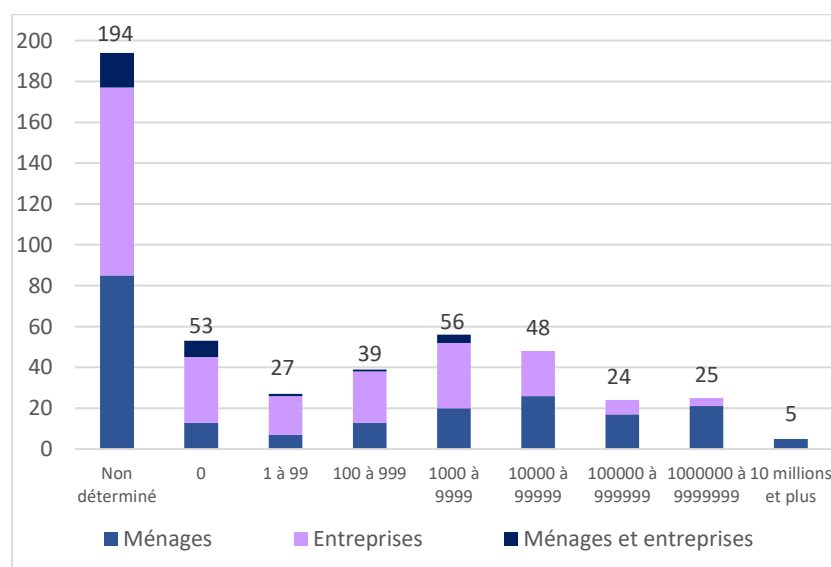
²⁴ Ainsi pour la DLF, le caractère non chiffrable d'une dépense pour une prévision n'implique pas la faiblesse ou la nullité du montant de celle-ci, l'administration reprend, lorsqu'il existe, le dernier montant chiffré pour établir sa prévision.

Recommandation n° 2 : À défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (recommandation réitérée).

C - Une connaissance défaillante des bénéficiaires

Outre les difficultés liées au chiffrage, le nombre de bénéficiaires n'est disponible que pour un peu moins de 60 % des dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* pour 2021 (soit 277 dispositifs sur 471), et ce, que les dispositifs ciblent les entreprises ou les ménages. Ce résultat représente toutefois un progrès par rapport à l'exercice précédent, le nombre de dépenses fiscales pour lesquelles le nombre de bénéficiaires n'est pas déterminé passant de 222 à 194.

Graphique n° 6 : Nombre de bénéficiaires par dépense fiscale



Source : PLF pour 2022, retraitement Cour des comptes. Données en exécution 2020.
Note de lecture : 5 dispositifs concernent 10 millions de bénéficiaires ou plus

Les dépenses fiscales dont le coût est le plus élevé ne sont pas systématiquement les mieux connues. À titre d'exemple, le nombre de bénéficiaires de l'exonération de l'impôt sur le revenu des rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires (n° 120146) n'est pas renseigné, alors que son coût atteint 2,1 Md€ en 2021. Il en est de même pour le taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221), qui représente plus de 3,2 Md€ en 2021.

Outre les 53 dépenses fiscales ne comptant aucun bénéficiaire, un nombre significatif de dispositifs ne concernent qu'un nombre très réduit de bénéficiaires pour un coût très faible, ce qui pose la question de la pertinence de la mesure. Par exemple, l'exonération de cotisation foncière des entreprises en faveur des établissements existants ou créés dans les ZFU créées en 1996) n'a bénéficié qu'à 18 entreprises en 2021, pour un coût inférieur à 0,5 M€. De même, la réduction d'impôt sur le revenu à raison des intérêts perçus au titre du différé de paiement accordé à des exploitants agricoles (n° 110239), dont le coût est également inférieur à 0,5 M€, n'a bénéficié qu'à 10 ménages.

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

II - Des conférences fiscales et un processus d'évaluation à relancer pour maîtriser les dépenses fiscales

A - Des conférences fiscales qui nécessitent une nouvelle impulsion pour une plus grande responsabilisation des acteurs

Onze conférences fiscales se sont tenues en 2021 (soit deux de moins qu'en 2020 et le même nombre qu'en 2019), réunissant notamment la direction générale du trésor, la direction de la législation fiscale, la direction du budget et les représentants des ministères de l'agriculture et de l'alimentation, de la mer, de la transition écologique, des outre-mer, de l'intérieur, de l'économie, des finances et de la relance, de la culture, des sports, de l'agriculture et de l'alimentation, du travail, de l'emploi et de l'insertion, de l'éducation et de la jeunesse et de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation. Les ministères de l'Europe et des affaires étrangères, de la justice et de la solidarité et de la santé 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.

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 du 16 mars 2021, quatre objectifs ont été fixés à l'ensemble des ministères :

- Identifier les mesures fiscales qui ont vocation à figurer dans la loi de finances de l'année ;
- 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 ;
- Contribuer à la mise à jour du budget vert.

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 2022 s'est tenu, du fait du contexte sanitaire, de façon dématérialisée.

Les conférences fiscales et les conférences budgétaires constituent traditionnellement deux exercices séparés mais coordonnés. Dans la perspective d'un renforcement de la capacité de suivi et de pilotage de la dépense publique, un effort accru d'articulation entre ces conférences a été porté en 2021.

Les cycles de conférences budgétaires et fiscales ont fait l'objet d'une préparation commune entre la DLF et la direction du budget, au niveau des bureaux de synthèse.

En 2021, afin d'enrichir la réflexion sur les dépenses fiscales, la direction du budget et la direction générale du Trésor ont ainsi été sollicitées début avril par la DLF sur une large sélection de dépenses fiscales, afin de faciliter d'éventuelles propositions de suppression. Les deux directions précitées ont également été informées de la sélection des dispositifs proposés à la suppression par la DLF et les ministères concernés. Enfin, après analyse par la DLF, certaines propositions émanant de ces directions ont également été examinées pendant la tenue des conférences fiscales. Une attention particulière a été portée sur les dépenses fiscales qui pourraient être transformées en dépenses budgétaires.

Par ailleurs, les conférences de performance²⁵ ont été l'occasion, cette année, d'analyser les éléments de diagnostic produits par les ministères porteurs de programme et le résultat des évaluations récentes de dépenses fiscales, de définir les besoins en la matière et, le cas échéant, de fixer des objectifs plus précis et des indicateurs enrichis.

En amont de ces conférences, la DLF et la direction du budget ont passé en revue les indicateurs de performance fixés pour chaque programme en prenant en compte de façon plus systématique la contribution de l'outil fiscal aux moyens mis en œuvre en vue des objectifs visés, afin d'enrichir le recensement des dépenses fiscales dont l'objectif recoupe celui d'une mission ou d'un programme et est mesuré par un indicateur de performance, et de proposer de nouveaux indicateurs.

Les conférences fiscales, auxquelles participe la direction du budget, sont habituellement centrées sur les propositions de mesures fiscales nouvelles ou d'adaptation des régimes existants formulées par les ministères en vue du PLF suivant. Le travail sur les leviers fiscaux existants a été renforcé, à l'aune notamment du résultat des conférences de performance.

Ainsi, l'ensemble du cycle de ces conférences a permis d'examiner les modalités de poursuite du programme de suppression des taxes à faible rendement (point systématiquement abordé depuis 2018) ainsi que la suppression des dépenses fiscales inefficaces, qui ont débouché respectivement sur la rédaction des articles 10 et 30 du PLF pour 2022.

À ce titre, les résultats des conférences de l'exercice 2021 sont modestes : les dépenses fiscales proposées à la suppression sont pour l'essentiel des mesures n'ayant plus d'incidence budgétaire ou reprises par d'autres dispositifs. Seulement sept propositions de suppression (dont une seule émanant initialement d'un ministère) ont fait consensus à l'issue des conférences fiscales.

L'article 10 du PLF pour 2022, visant à simplifier la législation fiscale, propose finalement la suppression de six dépenses fiscales :

- la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dépenses réalisées sur certains espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel ;
- l'exonération d'impôt sur le revenu des lots d'obligations et primes de remboursement attachées à des emprunts négociables émis avant le 1er janvier 1992 ;

²⁵ Conformément à l'article 7 de la LOLF, le dialogue de performance vise à déterminer, pour chaque programme, « des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation ».

- l'exonération d'impôt sur le revenu des intérêts des sommes inscrites sur un compte épargne d'assurance pour la forêt (CEAF) ouverts jusqu'au 31 décembre 2013 ;
- l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, plafonnée à 61 000 € de bénéfice, pour les entreprises qui exercent une activité en zones franches urbaines (ZFU) ;
- l'exonération, sur agrément, des bénéfices réinvestis dans l'entreprise pour les sociétés de recherche et d'exploitation minière dans les départements d'outre-mer ;
- l'exonération d'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés, au cours des 24 mois suivant leur création, par les sociétés créées entre le 1er juillet 2007 et le 31 décembre 2021 pour reprendre une entreprise ou des établissements industriels en difficulté.
- Cette suppression, et celles des exonérations d'impôts locaux associées, découle de l'évaluation conduite par l'inspection générale des finances conformément à l'article 144 de la loi de finances pour 2021, qui conclut à l'inefficacité de ce dispositif.
- Au titre de la LFI pour 2021, deux dépenses fiscales ont été supprimées (conformément à l'article 17 du PLF pour 2021) :
- l'exonération d'impôt sur le revenu et de cotisations ou contributions sociales des sommes perçues par les lauréats du concours "French Tech Ticket" (dépense fiscale n° 190211, article 66 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021) ;
- l'exonération de taxe intérieure de consommation pour les huiles végétales pures utilisées comme carburant agricole ou pour l'avitaillement des navires de pêche professionnelle (dépense fiscale n° 800111, article 66 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021).

L'article 30 proposait de poursuivre l'effort de réduction du nombre de taxes à faible rendement en supprimant quatre (voir *supra*). Or, pendant les conférences fiscales, aucun arbitrage n'a pu se dégager sur ces sujets.

Malgré les efforts de concertation entre les différentes directions du ministère de l'économie, des finances et de la relance, 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 et de la relance 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.

Au-delà du sujet de la tenue des conférences fiscales, la question des évaluations et de leur suivi doit être approfondie :

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

B - Des évaluations qui restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs

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

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

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

- procéder à un état des lieux des travaux d'évaluation et d'encadrement des dépenses fiscales ou sociales, permettant d'identifier les priorités, dans la perspective d'élaborer un programme d'évaluation pluriannuel ;
- dresser un bilan des règles de gouvernance actuelles (plafonnement, bornage dans le temps, reconduction conditionnée à une évaluation positive, création sur la base d'analyses étayées des besoins, conférences fiscales, procédure d'arbitrage relative aux dépenses fiscales, etc.) et formuler toute proposition d'évolution sur la base des constats.

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

1 - Une révision à la baisse de l'objectif d'évaluation dans les LPFP successives

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

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

La LPFP 2018 – 2022 a abrogé l'ensemble de ces dispositions (article 36) et ne prévoit plus aucun objectif relatif aux revues de dépenses. Une limitation dans le temps des nouvelles dépenses fiscales a toutefois été fixée, mais plus souple qu'auparavant. L'article 20 de la LPFP pour les années 2018 à 2022 prévoit ainsi que les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1^{er} janvier 2018 ne soient applicables que pour une durée maximale de quatre ans (contre trois ans auparavant). Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « *une telle disposition permet de fixer une échéance d'évaluation, à l'approche de la date d'extinction du dispositif, afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement* ». L'application de cette disposition est examinée à l'occasion des conférences fiscales organisées chaque année entre la DLF, la DB et les ministères porteurs de dépenses fiscales. Or, sur les 76 dépenses fiscales créées depuis 2018, 42 ne sont pas bornées ; ce qui contrevient à l'article 20 de la LPFP 2018-2022. S'agissant des « anciennes » dépenses fiscales, leur contrôle est très limité²⁶.

Des LPFP successives, il résulte clairement que l'exigence législative d'évaluation des dépenses fiscales, déjà peu respectée, est désormais très limitée.

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

2 - Des évaluations prévues qui ne sont que très partiellement réalisées

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

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

Les articles 29 et 136 de la loi de finances pour 2020 ont contribué à accentuer l'effort de rationalisation des dépenses fiscales, notamment en établissant le bornage dans le temps de certaines d'entre elles afin d'en favoriser l'évaluation. Lors de l'examen du PLF pour 2020, le Gouvernement a ainsi présenté un programme d'évaluation de près de 70 dépenses fiscales entre 2020 et 2023 (cf. annexe 4), l'objectif étant que ces évaluations interviennent en temps utile afin de permettre au Parlement de se prononcer sur l'opportunité de proroger les dispositifs arrivant à échéance. Pour l'exercice 2021, 7 évaluations étaient prévues, couvrant 10 dispositifs rattachés à des missions variées (contre 13 évaluations en 2020).

En outre, l'article 29 de la loi de finances pour 2020 prévoyait expressément des évaluations pour plusieurs dépenses fiscales en 2021 ; ces dernières ont été réalisées :

- le deuxième rapport du Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC) évaluant les crédits d'impôt mentionnés aux articles L. 331-1, L. 331-3 et L. 331-4 du code du cinéma et de l'image animée²⁷, au regard des objectifs qu'ils poursuivent, a été remis au Gouvernement et au Parlement en septembre 2021 (après un premier rapport remis en septembre 2020) ;
- un rapport d'évaluation du crédit d'impôt famille²⁸ (n° 210308) a été présenté en 2021. Ce rapport indique que le crédit d'impôt famille a permis d'augmenter le nombre de places en crèche, notamment dans le secteur privé. Ce dispositif est néanmoins complexe et souffre d'un défaut de pilotage, en raison de sa nature fiscale. Il semble en outre accroître les inégalités d'accès aux places en crèche. Toutefois, dans un contexte où la crise sanitaire a fragilisé les entreprises de crèches privées, la mission considère que le niveau de dépenses occasionnées par le crédit d'impôt famille ne justifie pas de remise en cause de ce dernier à court terme. Le rapport préconise ainsi un maintien du champ et des dispositions actuelles du dispositif, le temps de disposer de davantage d'informations permettant de préciser son évaluation.

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

²⁸ Article 244 quater F du code général des impôts

Par ailleurs, aux termes de l'article 29 de la loi de finances pour 2020, un rapport évaluant l'efficacité des exonérations des impatriés, en indiquant notamment l'impact de ces dispositifs en termes d'attractivité du territoire français dans le contexte du Brexit, doit être remis avant le 30 septembre 2022.

Le programme d'évaluation 2020 – 2023 est quant à lui peu suivi à ce stade : une seule évaluation a effectivement été réalisée en 2020 (sur les dispositifs zonés de soutien du développement économique et de l'emploi dans les territoires) et une seule en 2021 (sur le crédit d'impôt famille).

Toutefois, des évaluations antérieures ont déjà été réalisées sur certaines mesures inscrites au programme de travail pour 2021. Ainsi, le dispositif « Pinel » en faveur du logement locatif intermédiaire (n° 110261), qui représente 1 195 Md€ en 2021, a fait l'objet de plusieurs évaluations de l'IGF et du CGEDD en 2019 et 2020. Dans la continuité de ces travaux, un rapport de ces mêmes organismes paru en avril 2021 s'est penché sur le développement de l'offre de logement locatif intermédiaire par les investisseurs institutionnels²⁹, dans un contexte de réduction progressive des dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement des particuliers. De même, les crédits d'impôt « Prêt à taux zéro » et « Prêt à taux zéro renforcé PTZ+ » (n° 210313), estimés à 1 063 M€ en 2021, avaient déjà été évalués par l'IGF et du CGEDD en 2019.

D'autres contrôles, portant dans certains cas sur des dépenses fiscales à fort enjeu, ont toutefois été réalisés en 2021, notamment :

- s'agissant des missions *Recherche et enseignement supérieur* et *Enseignement scolaire*, l'IGF a évalué les réductions d'impôt sur le revenu pour frais de scolarité dans le secondaire et le supérieur (dépenses fiscales n° 110215 et 110242, qui représentent 410 M€ à elles deux). Ces dernières ont été jugées inefficaces, car elles comportent un effet d'aubaine intrinsèque et ne présentent pas d'effets redistributifs. Le rapport préconise donc leur suppression. À ce stade, aucune suite n'a été donnée à cette recommandation ;
- sur la mission *Recherche et enseignement supérieur*, plusieurs travaux portant sur le crédit d'impôt recherche (CIR)³⁰ ont été menés, par la Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation (CNEPI), la direction générale du Trésor (DGT), et l'Institut des politiques publiques (IPP), dans le cadre de la seconde phase d'évaluation lancée en 2019³¹. Ces travaux ont

²⁹ *Développement de l'offre de logement locatif intermédiaire par les investisseurs institutionnels*, IDG et CGDD, avril 2021.

³⁰ Dépense fiscale n° 200302

³¹ Un premier avis de synthèse avait été publié en mars 2019 par la CNEPI, sur la réforme du CIR de 2008. Cet avis conclut que cette réforme 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

relevé que le CIR stimule les activités de recherche et développement (R&D) des entreprises mais que ses effets sont surtout perceptibles pour les PME. Le CIR a pu contribuer à une augmentation plus forte, en proportion, des dépenses de R&D des entreprises françaises en France par rapport à l'étranger. Toutefois, les niveaux d'effort en R&D des entreprises françaises en France restent faibles en comparaison de ceux des grandes entreprises qui investissent le plus en R&D dans le monde (y compris pour celles qui sont originaires de pays ne disposant pas d'une aide fiscale aussi généreuse). Par ailleurs, le CIR permet d'accroître le nombre d'ingénieurs au sein des entreprises bénéficiaires (bien que leur part dans la main d'œuvre n'augmente pas), de même que la probabilité de déposer un brevet. La réforme du CIR en 2008 a également eu un effet positif sur l'activité à moyen et long terme, tant en termes d'emplois que de croissance économique selon la DGT³². Dans son rapport paru le 9 février 2022, le Conseil des prélèvements obligatoires, constatant l'efficacité perfectible du CIR sur l'effort de R&D des grandes entreprises et l'innovation, préconise d'engager une réduction du plafond du CIR³³ ;

- s'agissant de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*, outre le rapport sur le crédit d'impôt famille, une mission conjointe de l'IGF et l'IGAS a effectué au premier semestre 2021 une revue des dépenses socio-fiscales consacrées à la politique familiale, portant notamment sur le crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans (n° 110203) et la demi-part supplémentaire accordée aux contribuables vivant seuls et ayant eu à titre exclusif, en vivant seuls, la charge d'enfants pendant au moins 5 ans (n° 110102) ;

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).

³² Dans sa note, « *Évaluation de la réforme du Crédit d'Impôt Recherche de 2008* », la DG Trésor conclut que la réforme du CIR de 2008 aurait permis d'accroître l'activité de 0,5 point de PIB et de créer 30 000 emplois. À long terme, la réforme permettrait de rehausser l'activité de 0,8 point de PIB et de créer 60 000 emplois. Les effets sont toutefois longs à se matérialiser.

³³ Le CIR est de 30% jusqu'à 100 M€ de dépenses de recherches puis de 5% au-delà. D'autres pays de l'OCDE ont instauré des plafonds à des niveaux nettement plus faibles (4 M€ en Allemagne par exemple).

La revue des dépenses socio-fiscales en faveur de la politique familiale

En juillet 2021, l'IGF et l'IGAS ont réalisé une revue des dépenses socio-fiscales en faveur de la politique familiale. Les dispositifs évalués par la mission représentaient 63 M€ en 2019.

Le système socio-fiscal assure une redistribution horizontale entre familles avec enfants et celles sans enfant, renforcée pour les familles nombreuses et les familles monoparentales. Par ailleurs, l'objectif de soutien aux familles vulnérables s'est renforcé.

Le rapport relève que si les dispositifs socio-fiscaux relevant de la politique de la famille ont des effets redistributifs puissants, ils prennent en compte imparfaitement les nouvelles configurations familiales et s'accompagnent d'effets de bord et de seuil importants.

A long terme, la mission préconise une transformation très ambitieuse du dispositif socio-fiscal afin d'améliorer la cohérence d'ensemble du système et de le recentrer sur une logique de redistribution horizontale. Elle propose ainsi de fusionner les prestations d'entretien et le quotient familial, pour créer une allocation d'entretien forfaitaire, versée dès le premier enfant et modulée selon le rang des enfants. Cette allocation pourrait s'articuler avec un revenu universel d'activité, centré sur la redistribution verticale et prenant en compte les enjeux de réduction de la pauvreté des familles.

A plus court terme, la mission a également identifié un certain nombre d'évolutions paramétriques, dans l'objectif de clarifier le système. Elle propose ainsi de supprimer la réduction d'impôt pour frais de scolarité des enfants scolarisés dans le primaire et le secondaire, d'étendre l'allocation de rentrée scolaire à tous les élèves dès 3 ans, et de la moduler en fonction de la filière (générale, technologique ou professionnelle). Elle préconise également de maintenir le bénéfice du complément familial majoré pour les familles accueillant un nouvel enfant.

- une évaluation a été réalisée sur le périmètre de la mission *Outre-Mer*, portant sur les zones franches d'activité nouvelle génération (ZFANG). Ce dispositif, entré en vigueur en janvier 2019 et dont le coût pour 2021 est estimé à 71 M€, est destiné à simplifier et renforcer l'efficacité des aides aux entreprises ultramarines, dans un but d'amélioration de la compétitivité. L'évaluation répondait à la fois à une volonté de la DGOM d'apprécier l'efficacité des dispositifs et à une obligation issue du droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État, dans le cadre de la reconduction de l'autorisation du dispositif par les autorités européennes (la loi de finances pour 2019³⁴ prévoyait ainsi la remise au Parlement d'un rapport d'évaluation des abattements fiscaux dans les ZFANG). Cette évaluation n'a pas permis de conclure définitivement sur le niveau de recours au dispositif ZGANG par les acteurs économiques et sur ses effets en matière de compétitivité des

³⁴ Article 19 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019

entreprises. En 2019, le coût de la dépense fiscale s'est avéré relativement faible au regard de ses résultats ; mais cette dépense doit être mise en perspective du nombre d'entreprises éligibles utilisant le dispositif ;

- s'agissant de la mission *Économie*, l'IGF a remis en juillet 2021 un rapport d'évaluation de l'exonération d'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés, au cours des 24 mois suivant leur création, par les sociétés créées entre le 1er juillet 2007 et le 31 décembre 2021 pour reprendre une entreprise ou des établissements industriels en difficulté (n° 300111), dont le coût est estimé à 5 M€ en 2021. Le rapport préconise la suppression de ce dispositif, considéré comme complexe pour les repreneurs, très peu employé, très concentré sur certains secteurs et sur certaines régions et inadapté aux besoins des entreprises en difficulté. En outre, la mission n'a pas pu déterminer l'efficacité et l'efficience de la dépense fiscale, mais a relevé un fort risque d'effet d'aubaine. Le projet de loi de finances pour 2022 a donc proposé la suppression du dispositif, ainsi que des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties, de cotisation foncière des entreprises et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui y sont attachées.

b) Un dispositif d'évaluation qui reste très incomplet

En dépit des évaluations réalisées en 2021, de nombreuses dépenses fiscales restent en dehors du dispositif, y compris pour des sujets à fort enjeu financier. Une proportion significative de dépenses fiscales estimées à plus de 1 Md€ n'ont ainsi jamais été évaluées. Les dépenses fiscales en question se concentrent notamment sur les missions *Outre-mer*, *Cohésion des territoires*, *Économie* et *Solidarité, insertion et égalité des chances*. Quelques exemples sont répertoriés ci-dessous :

- l'exclusion des départements d'outre-mer du champ d'application de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants (n° 800401), estimée à 1 600 M€ en 2021. Une évaluation de cette mesure est toutefois prévue en 2022 ;
- le taux réduit de TVA de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés (n° 730223), chiffré à 1 390 M€ en 2021 ;
- le taux réduit de TVA de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que les travaux de rénovation énergétiques soumis au taux de 5,5 %, portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (n° 730213), évalué à 3 530 M€ en 2021 ;
- le taux réduit de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (consommation sur place et vente à emporter en vue d'une

consommation immédiate – n° 730221), dont le coût est estimé à 3 244 M€ en 2021 ;

- le tarif réduit (remboursement) pour le gazole, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers (n° 800229), qui représente 1 420 M€ en 2021 ;
- l'abattement de 10 % sur les montants des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites (n° 120401), estimé à 4 187 M€ ;
- l'exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelins, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et, depuis le 1er janvier 2004, de la prestation d'accueil du jeune enfant, pour l'impôt sur le revenu (n° 120202), chiffrée à 2 045 M€ et dont le nombre de bénéficiaires n'est pas connu.

À noter toutefois que l'absence d'évaluation peut parfois résulter d'un classement récent parmi les dépenses fiscales, ainsi du taux de TVA de 5,5 % applicable aux théâtres, cirques, concerts, spectacles de variété, sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma et des parcs zoologiques, inscrit en tant que dépense fiscale depuis le PLF pour 2020 (n° 730231), qui est chiffré à 380 M€ en 2021.

Certaines missions ou politiques n'ont été concernées par aucun travail d'évaluation en 2021. C'est notamment le cas de la mission *Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales*, pour laquelle la dernière évaluation de dépense fiscale remonte à 2017 (il s'agissait du crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique, n° 210316). S'agissant des dépenses fiscales de la mission *Défense*, la Cour demande depuis 2014 à ce qu'elles fassent l'objet d'une évaluation, mais cette recommandation n'a jamais été suivie d'effets.

Les dépenses fiscales en faveur de la Corse (mesures n° 730306, taux particuliers de TVA applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse et n° 210305, crédit d'impôt pour investissement en Corse), qui représentent à elles deux 295 M€ en 2021 (contre 298 M€ en 2020), n'ont jamais fait l'objet d'une évaluation par le ministère de la Cohésion des territoires. La pertinence de ces dépenses fiscales ne fait toujours pas l'objet d'évaluation malgré les recommandations réitérées de la Cour³⁵. La dernière évaluation remonte au rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 qui avait pourtant mis en doute leur efficacité.

Si deux tiers des dépenses fiscales évaluées en 2011 avaient obtenu des résultats insuffisants (soit un score de 0 ou 1), moins de 27 % de ces mesures ont disparu en 2019. Ainsi, si les dépenses fiscales inefficaces ou peu efficaces représentaient 40 Md€ en 2011, leur total s'élevait encore à 35 Md€ en 2019, pour 169 dispositifs. Des dépenses fiscales en faveur des

³⁵ Cour des comptes, NEB 2018, mission *Cohésion des territoires*

entreprises évaluées à « zéro » en 2011 n'ont en effet jamais fait l'objet d'une évaluation par les ministères responsables. C'est par exemple le cas de la mesure n° 800222 (TICPE : Tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour le gazole utilisé comme carburant des véhicules de transport public collectif de voyageurs) dont le coût est évalué à 197 M€ en 2021, et qui était décrit par la Cour comme un dispositif à revoir³⁶.

Par ailleurs, si la loi de finances pour 2020 prévoyait le bornage dans le temps d'un certain nombre de dépenses fiscales, cette démarche n'a pas été reconduite lors des exercices suivants.

Les résultats du programme d'évaluation mis en place depuis le PLF pour 2020 restent ainsi assez faibles. En 2020 comme en 2021, une seule évaluation prévue dans le programme pluriannuel a été réalisée ; alors même que le programme pour 2021 était moins ambitieux. Aussi, bien que la démarche d'évaluation ait semblé enregistrer des progrès depuis 3 ans, il n'en convient pas moins de veiller à la mise en œuvre effective des évaluations prévues et à leur ciblage. L'inscription dans le Tome II de l'annexe Voies et moyens d'un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales, prévue à l'article 25 de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques, constitue une avancée.

La Cour recommande que cette démarche annuelle s'inscrive dans une programmation pluriannuelle des évaluations fixée par la prochaine loi de programmation des finances publiques. Elle reconduit ainsi la recommandation suivante en la reformulant :

Recommandation n° 3 : Elaborer un programme d'évaluation des dépenses fiscales à mettre en œuvre au cours de la prochaine loi de programmation des finances publiques, en vue d'en réduire le nombre et leur impact sur les recettes publiques (recommandation reformulée).

C - Une articulation mal assurée entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis

Aucun texte ne prévoit explicitement de classer les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent. L'article 51 de la LOLF dispose en effet seulement que « *sont joints au projet de loi de finances de l'année [...] des annexes explicatives [...] accompagnées du projet annuel de performances de chaque programme précisant [...] l'évaluation des dépenses fiscales* ». L'information concernant les objectifs poursuivis par les dépenses fiscales est donc très limitée. Dans l'ensemble des documents de politique transversale annexés aux PLF successifs, le

³⁶ Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

chapitre consacré à la « *présentation des principales dépenses fiscales concourant à la politique transversale* » se limite à une simple liste des dispositifs, qui ne détaille ou n'évalue ni leur objectif, ni leur impact. Le Tome II du *Voies et moyens* annexé au PLF comporte, en plus de l'estimation du montant des dépenses fiscales, certains éléments complémentaires tels que la méthode et la fiabilité du chiffrage, les dates de début et de fin d'applicabilité et le texte de référence au CGI (ces informations étant transmises à titre indicatif). Depuis le PLF pour 2021, est également indiquée la finalité visée par chaque dépense fiscale. Ces éléments restent toutefois insuffisants.

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

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

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

Ainsi, un grand nombre de dépenses fiscales associées au programme 134 *Développement des entreprises et régulation* n'ont aucun lien avec les trois objectifs de ce programme : « renforcer l'efficacité des aides aux entreprises », qui porte sur le soutien offert par Bpifrance, « améliorer l'efficacité du soutien public à l'internationalisation des entreprises », et « assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés », destiné notamment à évaluer l'action de la DGCCRF. Il s'agit entre autres du taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221), estimé à 3,2 Md€ en 2021, du tarif réduit de TICFE pour l'électricité consommée sur des sites industriels électro-intensifs (n° 820203), chiffré à 1,2 Md€ ou encore de la pratique des amortissements dérogatoires, *via* la déduction exceptionnelle de 40 % du prix de revient de certains biens limitativement énumérés, pratiquée sur la durée normale d'utilisation du bien (n° 200401), estimée à 0,6 Md€ en 2021.

De même, les exonérations des droits d'enregistrement pour les actes portant changement de régime matrimonial (n° 550103) ou la taxation à un taux réduit d'IS de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance (n° 320108) n'ont aucun lien apparent avec les trois objectifs du programme 305 *Stratégie économique et fiscale* auxquelles elles sont rattachées³⁷.

³⁷ Assurer la qualité de l'analyse et des prévisions présentées dans le projet de loi de finances, dans le domaine des évolutions économiques et dans celui des recettes

Des constats similaires se retrouvent dans la mission *Écologie, développement et mobilité durables*. Cette dernière recense 69 dépenses fiscales en 2021, relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Or, faute de vision d'ensemble quant à leur impact, une part significative de ces dispositifs s'avère inefficace voire génère des effets contraires aux objectifs de la mission.

fiscales, assurer l'efficacité du réseau international de la Direction générale du Trésor, assurer un traitement efficace du surendettement.

Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement

En 2016, la Cour des comptes avait dressé un panorama des dépenses fiscales relatives au développement durable³⁸, 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 génèrent des effets défavorables au développement durable.

Le rapport sur le Green Budgeting publié le 25 septembre 2019 par la mission IGF-CGEDD se penche sur les enjeux environnementaux des dépenses fiscales³⁹. Il recense 2,9 Md€ de dépenses fiscales ayant un impact défavorable, essentiellement dans le domaine de la lutte contre le changement climatique. Il s'agit principalement d'exonérations de taxes intérieures sur la consommation (TIC) des produits énergétiques bénéficiant aux secteurs industriels et de la production d'énergie. En particulier, la mission a classé comme défavorables les exonérations sur l'électricité consommée par les installations électro-intensives considérant qu'il s'agissait d'une baisse des prix de l'énergie qui désincitait la transition vers une économie sobre en énergie.

Dans le même ordre d'idée, dans son rapport de septembre 2019 sur la fiscalité environnementale⁴⁰, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) considère que la majorité des dépenses fiscales attachées à la TICPE « sont défavorables à l'environnement et peuvent être considérées comme des soutiens à la consommation d'énergies fossiles ». Il suggère qu'une réforme des dépenses fiscales les réoriente vers des objectifs favorables à l'environnement et propose la suppression des tarifs de remboursement de TICPE en faveur du transport routier de marchandises en vue d'élargir l'assiette de la fiscalité carbone.

Ces constats sont réitérés dans le Jaune budgétaire annexé au PLF 2022 *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État*. Ce dernier recense 122 dépenses fiscales ayant un impact sur l'environnement, représentant 11,4 Md€ en PLF 2022. Deux tiers (en montant) de ces dépenses fiscales sont cotées comme défavorables à l'environnement. S'agissant plus spécifiquement de la mission Écologie, développement et mobilité durables, un peu moins des trois quarts (en montant) des dépenses fiscales relatives à cette mission sont considérées comme ayant un impact défavorable sur l'environnement, contre un peu plus de la moitié en 2021, en raison de l'extinction du crédit d'impôt transition énergétique.

L'empilement des dépenses fiscales relatives au développement durable et à l'environnement, opéré sans cohérence, pourrait ainsi conduire à multiplier les coûts sans garantir l'efficacité des dispositifs. Les effets des différentes dépenses fiscales pourraient même s'avérer contradictoires entre eux. Des efforts d'évaluation et de coordination pourraient être effectués dans ce domaine.

³⁸ Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

³⁹ IGF-CGEDD, *Green Budgeting : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale*, septembre 2019.

⁴⁰ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au service de l'urgence climatique*, septembre 2019.

Par ailleurs, pour plus de la moitié des missions, le Tome II de l'annexe *Voies et moyens* indique qu'aucune dépense fiscale n'est rattachée à un indicateur de performance⁴¹. C'est notamment le cas pour plusieurs missions comportant pourtant un nombre élevé de dépenses fiscales, comme la mission *Économie*.

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

Les progrès sur ce point sont assez minimes : en 2019, 2020 et 2021, seules deux dépenses fiscales ont changé de programme de rattachement chaque année. Le taux de 5,5 % dans le secteur de l'accession sociale à la propriété et dans le secteur du logement locatif social pour les logements financés par un prêt locatif aidé d'intégration, pour les logements financés par un prêt locatif à usage social lorsqu'ils relèvent de la politique de renouvellement urbain, ainsi que pour certains travaux portant sur ces logements ou participant au renouvellement urbain (n° 730216) est ainsi passé en 2021 du programme 147 *Politique de la ville* au programme 135 *Urbanisme, territoires et amélioration de l'habitat*, ce qui est cohérent avec l'objet de cette dépense fiscale. En revanche, le rattachement au programme 129 *Coordination du travail gouvernemental* de l'exonération d'impôt sur le revenu des indemnités versées aux victimes des essais nucléaires français et à leurs ayants-droit (n° 120143) est plus discutable.

Par ailleurs, un certain nombre de dépenses fiscales relèvent de politiques plus larges que celles soutenues par leur programme de rattachement. Par exemple, l'abattement de 10 % d'IR sur le montant des pensions, y compris les pensions alimentaires, et des retraites (n° 120401), chiffré à 4,2 Md€ en 2021 et rattaché au programme 157 *Handicap et dépendance* ne concerne pas seulement les personnes âgées dépendantes ou handicapées, mais l'ensemble des retraités, ainsi que les bénéficiaires d'une pension alimentaire non retraités. Une même dépense fiscale peut ainsi concourir en réalité à plusieurs politiques ou programmes. Par exemple, la réduction d'impôt au titre des dons (n° 110201), estimée à 1,6 Md€ en 2021, est rattachée à titre principal au programme 163 *Jeunesse et vie associative* mais figure également à titre subsidiaire dans les PAP d'autres programmes : P 177 *Hébergement, parcours vers le logement et*

⁴¹ La DLF signale toutefois qu'un indicateur de performance a été créé en PLF pour 2022 sur le Programme 176 (*Police, gendarmerie, sécurité routière*) pour participer à l'évaluation de l'efficacité de la dépense fiscale n° 120145 "Exonération de l'impôt sur le revenu de l'indemnité journalière d'absence temporaire versée aux personnels des compagnies républicaines de sécurité et aux gendarmes mobiles".

insertion des personnes vulnérables et P 150 *Formations supérieures et recherche universitaire*. Pour chaque programme concerné, la dépense fiscale est inscrite pour la totalité de son montant, ce qui fausse l'évaluation du total des moyens consacrés à une politique donnée. Il est ainsi nécessaire d'améliorer la connaissance des bénéficiaires de chaque dispositif, afin de mieux répartir le coût des dépenses fiscales par programme.

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

*

**

Depuis leur création, les outils de pilotage n'ont pas permis de réduire ni de stabiliser le nombre et le coût des différents dispositifs. Le plafond prévu par la loi de programmation des finances publiques 2018 – 2022 est inopérant ; les évaluations menées sont incomplètes et peu suivies d'effets et les résultats des conférences fiscales demeurent faibles voire inexistants. Par ailleurs, l'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques montre parfois des incohérences.

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

Les nouvelles mesures introduites par la loi organique du 28 décembre 2021 réformant la LOLF, et en particulier, le renforcement des informations relatives aux dépenses fiscales dans la documentation budgétaire, en créant un état nouveau pour chaque mission (montant exécuté, nombre de bénéficiaires, écart entre la prévision et l'exécution pour chaque mission, liste des évaluations envisagées pour l'année) devraient conduire à une meilleure appropriation de ces mesures et donc à une consolidation de leur pilotage, permettant par là-même un renforcement de l'information du Parlement.

Chapitre III

Les recommandations de la Cour

I - Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2020

La Cour avait formulé quatre recommandations au titre de l'année 2020. Si la première a été très partiellement mise en œuvre, ce n'est pas le cas des trois suivantes.

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

La recommandation n° 1, introduite pour la première fois au titre de 2020, prévoit d'étudier l'opportunité de supprimer toute dépense fiscale présentant un coût nul ou ne concernant aucun bénéficiaire sur plusieurs années.

La DLF considère que cette recommandation est déjà mise en œuvre. En effet, l'administration indique qu'elle examine déjà chaque année l'opportunité de supprimer de tels dispositifs, notamment lors des conférences fiscales.

En outre, la DLF souligne que la recommandation ne porte désormais plus que sur cinq dépenses fiscales (sur 13 dépenses n'ayant donné lieu à aucun coût recensées en 2022, six sont déjà en cours d'extinction et deux viennent d'être créées et auront de premières incidences budgétaires à compter de 2022). Par ailleurs, sur les cinq dépenses concernées, un dispositif a fait l'objet d'une proposition de suppression lors des conférences fiscales organisées en 2021, qui a été reprise dans le PLF pour 2022.

Toutefois, la Cour estime que la recommandation est insuffisamment mise en œuvre. En effet, le tome II du Voies et Moyens annexé au PLF pour 2022 dénombre encore 59 dispositifs ne concernant aucun bénéficiaire et 46 dépenses fiscales sans incidence budgétaire en 2022. Les résultats des conférences fiscales en matière de suppression de dispositifs sont en outre très limités. Elle réitère dès lors sa recommandation.

Recommandation n° 2 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales soumises au plafond de la LPFP (recommandation maintenue).

Cette deuxième 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 LPFP.

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

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

La recommandation n'a pas été mise en œuvre. La Cour ne reconduit pas cette recommandation en tant que telle, mais l'intègre dans une recommandation plus large visant à renforcer l'encadrement et l'évaluation des dépenses fiscales, dans le cadre de l'élaboration d'une nouvelle LPFP au second semestre 2022.

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

La recommandation n° 3, introduite pour la première fois en 2019, prévoit d'assortir chaque création de dépense fiscale d'une obligation déclarative permettant ensuite leur chiffrage comme leur évaluation. La Cour a par ailleurs reformulé cette nécessité lors de la publication du référé relatif à la fiscalité des associations du 8 décembre 2020 en proposant de rétablir l'annexe à la déclaration de revenus détaillant la liste des associations bénéficiaires de dons ainsi que des montants accordés. En effet, pour améliorer l'évaluation, le suivi et le contrôle des dépenses fiscales, l'administration doit pouvoir disposer de données permettant la

connaissance de ces dispositifs. Dans un souci d'efficacité, il a été proposé de limiter le champ de cette recommandation dans un premier temps aux nouvelles dépenses fiscales créées par le Gouvernement concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (qui représentaient 69 % du montant des dépenses fiscales pour l'année 2019).

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

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

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

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

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

La recommandation n° 4, 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.

La DLF indique, comme lors des exercices précédents, que l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales relève avant tout de la responsabilité du ministère responsable de programme. Les seules 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 partage toutefois le constat de la Cour concernant le manque d'éléments disponibles pour évaluer la contribution des dépenses fiscales aux objectifs de politique publique poursuivis et souscrit à la recommandation de la Cour sur la nécessité de poursuivre la mise en œuvre du programme initié en 2020.

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

La DLF rappelle que l'article 29 de la loi de finances pour 2020 prévoit, outre la suppression de certaines dépenses fiscales inefficaces, de borner dans le temps d'autres dépenses qui présentaient un besoin particulier d'évaluation afin d'élaborer un programme d'évaluation de dépenses fiscales. Il prévoit également l'élaboration de rapports d'évaluation sur plusieurs politiques spécifiques. Un programme d'évaluation 2020-2023 a ainsi été présenté par le Gouvernement en complément du PLF pour 2020. A ce titre, la dépense fiscale n° 210308 relative au crédit d'impôt famille, a été évaluée en 2021 par une mission conjointe IGF-IGAS.

Le programme d'évaluation pour 2021 n'a donc été que très partiellement exécuté (une seule évaluation réalisée) ; ce qui augure mal de la mise en œuvre de l'ensemble du programme d'ici à 2023. En outre, un grand nombre de dépenses fiscales d'un montant élevé ne font toujours l'objet d'aucune évaluation. Enfin, les résultats des travaux d'évaluation donnent rarement lieu à une révision ou une suppression des dispositifs en question, par exemple s'agissant du CIR.

La Cour constate ainsi que sa recommandation n'a pas été mise en œuvre. Elle la maintient en la reformulant, afin de prévoir un nouveau programme de contrôle, plus contraignant et plus opérationnel, pour la période couverte par la prochaine LPFP.

II - Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2021

Au titre de l'exercice 2021, la Cour maintient trois de ses recommandations, dont deux en les reformulant.

La Cour formule ainsi trois recommandations au titre de l'année 2021 :

1. Dans le cadre des conférences fiscales, étudier systématiquement l'opportunité de la suppression des dépenses fiscales dont le coût est très faible ou nul ou dont le nombre de bénéficiaires est très faible ou nul. (recommandation reformulée).
2. A défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (recommandation réitérée).
3. Élaborer un programme d'évaluation des dépenses fiscales à mettre en œuvre au cours de la prochaine loi de programmation des finances publiques, en vue d'en réduire le nombre et leur impact sur les recettes publiques (recommandation reformulée).

Annexe n° 1 : Chiffrage des changements de méthode PLF 2022 (coût 2021)

DFI	Impôt	Libellé de la mesure	Coût 2021			
			PLF 2021	PLF 2022	Ecart	Changements de méthode
50106	Impôts locaux	Abattement en faveur des immeubles en ZUS (jusqu'en 2015) puis situés dans les quartiers prioritaires de la ville (à compter de 2016)	-	66	66	66
50113	Impôts locaux	Exonération des immeubles situés dans une zone de revitalisation des commerces en milieu rural (ZoRCoMiR) et rattachés à un établissement implanté dans une ZoRCoMiR pouvant bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises	nc	ε	0	ε
110251	Impôt sur le revenu	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif du 1er 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 (sous conditions de de loyer) : Dispositif SCELLIER	604	370	-234	-234
110252	Impôt sur le revenu	Réduction d'impôt sur le revenu majorée en faveur de l'investissement locatif du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2012 et, sous conditions, jusqu'au 31 mars 2013 dans le secteur intermédiaire dans les zones présentant un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements accompagnée d'une déduction spécifique sur les revenus tirés de ces logements (sous conditions de loyer plus strictes et conditions de ressources du locataire) : Dispositif SCELLIER intermédiaire	320	240	-80	-80
120501	Impôt sur le revenu	Régime spécial d'imposition des assistants maternels et des assistants familiaux régis par les articles L. 421-1 et suivants et L.	430	588	158	158

			Coût 2021			
DFI	Impôt	Libellé de la mesure	PLF 2021	PLF 2022	Ecart	Changements de méthode
		423-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles				
130203	Impôt sur le revenu	Déduction spécifique sur les revenus des logements loués sous conditions de loyer et de ressources du locataire : Dispositif BESSON ancien	-	29	29	29
130209	Impôt sur le revenu	Déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire à compter du 1er janvier 1999) pour les investissements réalisés jusqu'au 3 avril 2003 : Dispositif BESSON neuf	-	3	3	3
160201	Impôt sur le revenu	Exonération des sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel ou de récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique	nc	1	1	1
160207	Impôt sur le revenu	Exonération des sommes perçues à titre de dédommagement par les aidants familiaux dans le cadre de la prestation de compensation handicap	nc	60	60	60
200401	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle de 40% du prix de revient de certains biens limitativement énumérés, pratiquée sur la durée normale d'utilisation du bien	630	600	-30	-30
200402	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle en faveur des acquisitions de véhicules de 3,5 tonnes et plus fonctionnant exclusivement au gaz naturel, ou au biométhane, ou au carburant ED95, ou au B100, ou au dual fuel de type 1 A	32	14	-18	-18

DFI	Impôt	Libellé de la mesure	Coût 2021			
			PLF 2021	PLF 2022	Ecart	Changements de méthode
200403	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle de 40% en faveur des entreprises investissant dans des équipements de réfrigération et de traitement de l'air utilisant des fluides autres que les hydrofluorocarbures (HFC)	nc	1	1	1
210326	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Taxation au taux de 10% des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle	nc	770	770	770
230102	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation industrielles	23	6	-17	-17
230103	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle en faveur des navires, bateaux ou équipements répondant à des enjeux écologiques	5	ε	-5	-5
230104	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle en faveur des simulateurs d'apprentissage de la conduite	nc	ε	0	ε
230105	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des entreprises utilisatrices d'engins fonctionnant au GNR dans l'acquisition de matériels fonctionnant avec des carburants alternatifs	nc	ε	0	ε

DFI	Impôt	Libellé de la mesure	Coût 2021			
			PLF 2021	PLF 2022	Ecart	Changements de méthode
230106	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des petites et moyennes entreprises (PME) de commerce de détail de gazole non routier (GNR) dans des installations de stockage et des matériels de manutention et de distribution de gazole	nc	ε	0	ε
430101	Autres impôts directs	Exonération des retenues à la source prévues aux c et b du I de l'article 182 B du CGI et à l'article 119 bis du CGI à raison des bénéfices réalisés en France et des revenus de source française versés ou perçus par des organismes chargés de l'organisation de la compétition sportive internationale et de leurs filiales, directement liés à l'organisation de la compétition sportive internationale	nc	1	1	1
710103	Taxe sur la valeur ajoutée	Niveau des taux en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion (8,5 % pour le taux normal et 2,1 % pour le taux réduit)	2 110	3 000	890	890
730222	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% de TVA applicable pour les ventes et les livraisons à soi-même aux investisseurs dits « institutionnels » de logements locatifs intermédiaires situés dans des zones caractérisées par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logement, lorsqu'ils répondent à des critères de mixité avec des logements locatifs sociaux, ainsi que pour les livraisons de logements locatifs intermédiaires à l'association foncière logement, ou aux sociétés qu'elle contrôle, lorsqu'ils sont situés dans des quartiers ciblés de la politique de la ville ou à leur proximité	60	150	90	90

			Coût 2021			
DFI	Impôt	Libellé de la mesure	PLF 2021	PLF 2022	Ecart	Changements de méthode
970103	Autres droits	Réduction des émissions de CO ₂ , ou de la puissance administrative, prises en compte dans le barème du malus à hauteur de 40 %, ou de deux CV, pour certains véhicules de tourisme dont la source d'énergie comprend le superéthanol E85	nc	ε	0	ε
970104	Autres droits	Réduction des émissions, ou de la puissance administrative, prises en compte dans le barème du malus à hauteur de 20 grammes par kilomètre, ou d'un CV, par enfant à charge ou accueilli au titre de l'aide sociale, lorsque le nombre d'enfants au sein du foyer fiscal est d'au moins trois	nc	10	10	10
23			4 214	5 909	1 695	1 695

Annexe n° 2 : Des taux réduits de TVA, non considérés comme des dépenses fiscales

Pour 2020, la DLF a pu fournir un chiffrage qui estime le montant à 29,9 Md€⁴², en évolution de + 8,9 Md€ par rapport à l'évaluation menée pour 2018.

Mesures non considérées comme des dépenses fiscales	Coût budgétaire en 2020 (M€)
Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	2 571
Taux de 2,1 % applicable à la contribution à l'audiovisuel public	608
Taux de 5,5% sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine	20 120
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 mentionnés à l'article L.633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles, les résidences hôtelières à vocation très sociale	793
Taux de 10% sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation	620
Taux de 10% sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 <i>octies</i> (taux à 2,1%)	227
Taux de 5,5% pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	891
Taux de 10% sur les transports de voyageurs	2 770
Taux réduit à 10% sur les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets	110
Taux réduit à 5,5% sur les livres	590
Taux réduit de 5,5 % pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs	464

⁴² Selon la méthodologie suivante : modèle de TVA de la direction générale du trésor, assis sur des données de comptabilité nationale 2019, vieilles et recalées en budgétaire après transfert aux administrations de sécurité sociale (ASSO) et aux administrations publiques locales (APUL)

extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA	
Taux réduit de 5,5 % pour les prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L.7232-1-1 du même code, dont la liste est fixée par décret, à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L.7232-1-2 du même code	114

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 en 2003 par le Conseil des impôts (actuellement Conseil des prélèvements obligatoires): 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 dans les dépenses fiscales 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 mémoire, en PLF 2021, le périmètre de deux dépenses fiscales relatives à des taux réduits de TVA a été revu, pour un montant de - 0,63 Md€ :

- n° 730207 anciennement relative aux taux de 10 % pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations, et de 5,5 % pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA ;
- n° 730214 anciennement relative aux taux de 10 % pour les services d'aide à la personne fournis à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du même code, et dont la liste est fixée par décret et de 5,5 % pour les prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des associations, des entreprises ou des

organismes déclarés en application de l'article L.7232-1-1 du même code, dont la liste est fixée par décret, à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L.7232-1-2 du même code.

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

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

Annexe n° 3 : Dépenses fiscales supérieures à 1 Md€ non répertoriées parmi les 15 principales dépenses fiscales

Numéro	Impôt	Intitulé du dispositif	Montant 2021 (M€)
800221	TICPE	Tarif réduit pour le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1 408
730223	TVA	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	1 390
140119	IR	Exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie	1 273
820203	TICPE	Tarif réduit pour l'électricité consommée soit sur des sites industriels électro-intensifs où sont exploitées des installations industrielles, soit par des entreprises industrielles électro-intensives	1 235
300206	IS	Exonérations de certains droits réels immobiliers et de certaines plus-values de cession des produits retirés par les sociétés d'investissements immobiliers cotées, ainsi que par leurs filiales, et provenant de la location d'immeubles, de la sous-location des immeubles pris en crédit-bail ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou leurs établissements publics	1 200
110261	IR	Réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel)	1 195
210309	IR et IS	Réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou organismes d'intérêt général	1 190
800201	TICPE	Tarif réduit de TICPE pour le gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles	1 150

110203	IR	Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans	1 110
210313	IR et IS	Crédits d'impôt "Prêt à taux zéro" et "Prêt à taux zéro renforcé PTZ+"	1 063
730216	TVA	Taux de TVA de 5,5 % pour certaines opérations relatives à l'accession sociale à la propriété à usage de résidence principale ;	1 035
300210	IS	Exonération d'impôt sur les sociétés des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV).	1 000

Annexe n° 4 : Extrait du programme d'évaluation des dépenses fiscales (2020-2023) présenté lors de l'examen du PLF 2020

Année d'évaluation	Évaluations à conduire	Dépenses fiscales concernées
2020	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	Régimes zonés fiscaux : zones de revitalisation rurale (ZRR), zones franches urbaines de troisième génération (ZFU), zones d'aide à finalité régionale (ZAFR), bassins d'emploi à redynamiser (BER), bassins urbains à dynamiser (BUD), zones de développement prioritaire (ZDP), quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV)	220102 ; 220104 ; 230602 ; 230606 ; 230608 ; 230609 ; 040101 ; 040111 ; 040112 ; 050106 ; 050111 ; 050112 ; 090101 ; 090111 ; 090113
	Crédit d'impôt pour l'investissement en Corse	210305
	Crédit d'impôt en faveur des entreprises utilisant le mode de production biologique	210316
	Réduction d'impôt sur le revenu au titre des Sociétés anonymes de financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (SOFICA)	110244
	Crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes	110236
	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 les travaux forestiers et les rémunérations versées pour la réalisation de contrats de gestion de bois et forêts	110226 ; 110262
	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
	Déduction fiscale en faveur des entreprises de presse	230403
	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
	Réduction d'impôt au titre des travaux de réhabilitation (ou de confortation contre le risque cyclonique) réalisés par une entreprise dans les DOM et les COM	110210
	Dégrèvement de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des associations foncières pastorales	60202
	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
	Taux réduit d'imposition de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance	320108

2021	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	Dispositifs d'incitation à l'investissement locatif : Pinel, denormandie et Censi-Bouvard	110250 ; 110261 ; 110265
	Évaluation du PTZ et PTZ+	210313 ; 210321
	Déduction exceptionnelle de 40% en faveur des acquisitions de poids lourds fonctionnant au gaz naturel, au biométhane ou à l'ED95	200402
	Réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos	320143
	Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital d'entreprises de presse	110263
	Abattement en faveur des immeubles anti-sismiques des DOM	50107
	Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps	
	Crédit d'impôt famille	210308
2022	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	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
	Régimes fiscaux zonés : exonérations d'impôts locaux dans les QPV	040109 ; 050110 ; 090109
	Crédits d'impôt en faveur du secteur culturel : CI pour la production phonographique, CI pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles engagées par des entreprises de production exécutive, CI pour dépenses de production de spectacles vivants	320142 ; 320140 ; 320128
	Déduction exceptionnelle (suramortissement) en faveur des entreprises investissant dans des équipements de réfrigération et de traitement de l'aide utilisant des fluides autre que les hydrofluorocarbures	200403
	Crédit d'impôt pour le rachat des entreprises par les salariés	320134
	Abattement exceptionnel applicable aux plus-values de cession en vue de la construction de logements en zones A et A bis	150209
	Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps	
	Crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour la formation du chef d'entreprise	210315
	Crédit d'impôt en faveur de l'innovation et crédit d'impôt collection	200310
	Tarifs réduits de TICPE en faveur des biocarburants	800212 ; 800215 ; 800216 ; 800217
	Dépenses fiscales visant à soutenir la générosité des Français	210309 ; 400203 ; 520121 ; 110201
	Taux réduits de TVA (5,5% et 10%) pour le logement social (construction et livraison) et les logements en accession sociale à la propriété dans les zones faisant l'objet de la politique de la ville	730210 ; 730222 ; 730216

2023	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	Exonération du bénéfice réalisé par les entreprises créées en zone de restructuration de la défense	230605
	Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps	
	Crédit d'impôt pour dépenses de production de spectacles vivants	320142
	Exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit lors de la transmission d'entreprises exploitées sous forme individuelle ou détenues sous forme sociale (Dutreil DMTG)	520110
	Taux de TVA à 5,5% sur les travaux de rénovation énergétique	730223

Annexe n° 5 : Comparaison de l'estimation de l'impact COVID sur les dépenses 2021 (PLF 2021 et PLF 2022)

DFI	Impôt	Libellé de la mesure	Impact Covid 2021 retenu en PLF 2021	Impact Covid 2021 retenu en PLF 2022
110203	Impôt sur le revenu	Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans	-320	150
110236	Impôt sur le revenu	Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes	-5	7
110246	Impôt sur le revenu	Crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile	-1245	900
110250	Impôt sur le revenu	Réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle	-12	-31
110258	Impôt sur le revenu	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements locatifs réalisés outre-mer jusqu'au 31 décembre 2012 ou, sous conditions, jusqu'au 31 mars 2013 : dispositif SCCELLIER OUTRE-MER	0	-16
110259	Impôt sur le revenu	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements locatifs réalisés outre-mer dans le secteur intermédiaire jusqu'au 31 décembre 2012 ou, sous conditions, jusqu'au 31 mars 2013 : dispositif SCCELLIER INTERMEDIAIRE OUTRE-MER	0	-8
120109	Impôt sur le revenu	Exonération du salaire des apprentis et des gratifications versées aux stagiaires versées à compter du 12 juillet 2014	-135	125
120111	Impôt sur le revenu	Exonération de la participation des employeurs au financement des titres-restaurant	-40	20
120127	Impôt sur le revenu	Exonération des indemnités versées aux réservistes en période d'instruction, aux personnes accomplissant un service civique ou une autre forme de volontariat	-6	-9
120132	Impôt sur le revenu	Exonération d'impôt sur le revenu (sur option) des salaires perçus par les jeunes au titre d'une activité exercée pendant leurs études secondaires ou supérieures ou leurs congés scolaires ou universitaires	-90	85
210322	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Abattement applicable aux bénéfices des entreprises provenant d'exploitations situées dans les départements d'outre-mer	-16	21
300111	Impôt sur les sociétés	Exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une entreprise ou des établissements industriels en difficulté	-1	1

DFI	Impôt	Libellé de la mesure	Impact Covid 2021 retenu en PLF 2021	Impact Covid 2021 retenu en PLF 2022
710102	Taxe sur la valeur ajoutée	Exonération de certains produits et matières premières ainsi que des produits pétroliers en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion		-19
720106	Taxe sur la valeur ajoutée	Exonération des associations intermédiaires conventionnées, visées à l'article L. 5132-7 du code du travail dont la gestion est désintéressée		6
720107	Taxe sur la valeur ajoutée	Exonération des services rendus aux personnes physiques par les associations agréées en application de l'article L. 7232-1 du code du travail		30
720108	Taxe sur la valeur ajoutée	Exonération des prestations de services et des livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans		-5
730205	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% pour la fourniture de logements dans les hôtels		-170
730206	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% applicable à la fourniture de logements dans les terrains de camping classés		8
730207	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations		5
730208	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% pour les prestations de soins dispensées par les établissements thermaux autorisés		-4
730221	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% pour la restauration commerciale (consommation sur place et vente à emporter en vue d'une consommation immédiate)		224
730224	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 5,5 % pour les droits d'entrée aux réunions sportives		-32
730230	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10 % applicable aux droits d'admission aux expositions, sites et installations à caractère culturel, ludique, éducatif et professionnel ainsi qu'aux loteries foraines		-65
730231	Taxe sur la valeur ajoutée	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 zoologiques		-110
730232	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10 % applicable aux livraisons de bois de chauffage et produits de bois assimilés		-3

DFI	Impôt	Libellé de la mesure	Impact Covid 2021 retenu en PLF 2021	Impact Covid 2021 retenu en PLF 2022
730301	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 2,10 % applicable aux droits d'entrée des 140 premières représentations de certains spectacles		-30
730305	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 2,10 % applicable aux publications de presse		2
730306	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse		-25
800119	Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	Exonération pour les carburants destinés aux moteurs d'avions et de navires lorsqu'ils sont utilisés dans le cadre de la construction, du développement, de la mise au point, des essais ou de l'entretien des aéronefs et navires et de leurs moteurs		-7
800220	Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	Tarif réduit (remboursement) pour les carburants utilisés par les taxis		-5
800401	Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	Application au département de Mayotte et en Guadeloupe, Guyane, Martinique et à La Réunion, à la place de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, de la taxe spéciale de consommation, aux tarifs plus bas et au champ plus étroit		-145
820204	Taxe intérieure de consommation sur la fourniture d'électricité	Tarif réduit pour l'électricité consommée par les transports collectifs ferroviaires et routiers (train, métro, tramway, câble, autobus hybride rechargeable et électrique, trolleybus)		-31
Total			-1870	869