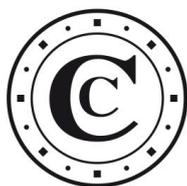


Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

# ANALYSE DE L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE 2023

Dépenses fiscales

Avril 2024



# Sommaire

<b>SYNTHÈSE.....</b>	<b>5</b>
<b>RÉCAPITULATIF DES RECOMMANDATIONS .....</b>	<b>9</b>
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>11</b>
<b>CHAPITRE I UNE BAISSÉ MOINDRE QUE PRÉVU DU COÛT DES DÉPENSES FISCALES EN 2023.....</b>	<b>13</b>
<b>I - DES DÉPENSES FISCALES DONT LE COÛT DIMINUE EN 2023 DU FAIT DE L'EXTINCTION DU CICE .....</b>	<b>13</b>
A - Un chiffrage des dépenses fiscales pour 2022 et 2023 brouillé par un changement de convention concernant les dispositifs relatifs à la TVA.....	13
B - Une extinction du CICE quasiment achevée en 2023 .....	15
C - Des dépenses fiscales hors CICE qui augmentent légèrement en 2023 dans un contexte d'inflation ..	16
<b>II - EN PLF POUR 2024, UNE RÉVISION À LA HAUSSE POUR L'ANNÉE 2023 DE 3,7 MDC DU MONTANT PRÉVISIONNEL DES DÉPENSES FISCALES.....</b>	<b>18</b>
A - L'évaluation du coût des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2018 fait l'objet de nombreuses révisions d'une année sur l'autre.....	18
B - Une augmentation du montant des dépenses fiscales tirée par leur évolution spontanée davantage que par les mesures nouvelles.....	21
<b>III - DES DÉPENSES FISCALES QUI RECOUVRENT DES DISPOSITIFS DIVERS ET MAL APPRÉHENDÉS.....</b>	<b>21</b>
A - Une quinzaine de mesures concentre la plus grande partie du coût des dépenses fiscales .....	21
B - Un niveau élevé de dépenses fiscales qui réduit le rendement des grands impôts .....	25
C - De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût et hétérogènes.....	26
<b>CHAPITRE II DES DÉPENSES FISCALES NON PILOTÉES ET INSUFFISAMMENT ÉVALUÉES .....</b>	<b>29</b>
<b>I - DES MESURES DE PLAFONNEMENT ET UN CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES DÉFAILLANTS .....</b>	<b>30</b>
A - Un plafond de dépenses fiscales trop élevé et inopérant dans la LPFP 2018-2022, une LPFP 2023-2027 sans aucun mécanisme équivalent.....	30
B - Une fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales qui reste approximative malgré des efforts pour l'améliorer.....	31
C - Une connaissance incomplète des bénéficiaires.....	33
<b>II - DES CONFÉRENCES FISCALES ET UN PROCESSUS D'ÉVALUATION À RELANCER .</b>	<b>34</b>
A - Des conférences fiscales qui nécessitent une nouvelle impulsion pour une plus grande responsabilisation des acteurs .....	34
B - Des évaluations qui progressent mais qui restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs .....	36
C - Une articulation mal assurée entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis .....	41

**SUIVI DES RECOMMANDATIONS 2022 ..... 45**

**ANNEXES ..... 46**

## Synthèse

### ***Le coût des dépenses fiscales a diminué de 4,3 Md€ entre 2022 et 2023 essentiellement du fait de l'extinction du CICE mais une nouvelle convention d'affichage des dépenses fiscales attachées à la TVA obscurcit la lecture des évolutions d'un exercice à l'autre***

Le coût des dépenses fiscales en 2023 est évalué à 81,3 Md€ et celui – définitif – relatif à 2022 s'élève à 85,6 Md€, selon les derniers chiffres figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2024, cette baisse d'un exercice à l'autre s'expliquant pour l'essentiel par celle du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). Le coût définitif des dépenses fiscales pour 2022 est revu à la hausse à hauteur de 1,1 Md€ et celui pour 2023, encore provisoire, est lui aussi réévalué de 3,7 Md€ par rapport à la prévision du PLF 2023.

Ces montants, d'apparence moins élevés que la prévision du PLF 2023 (94,2 Md€ pour 2022 et 89,1 Md€ pour 2023), résultent de la modification du périmètre de décompte de la TVA. En effet, le Gouvernement ne tient désormais compte que de l'incidence des dépenses fiscales de TVA sur la part des recettes nettes restant à l'État, c'est-à-dire diminuées de la TVA transférée aux collectivités territoriales et aux organismes de sécurité sociale. Le montant des dépenses fiscales assises sur la TVA s'en trouve ainsi artificiellement réduit de moitié. Pour 2023, la nouvelle convention de chiffrage conduit à abaisser le montant des prévisions figurant dans le PLF 2023 de 11,4 Md€, de 89,1 Md€ à 77,7 Md€.

Ce choix est critiquable car l'État demeure l'autorité prescriptrice en matière de dépenses fiscales et il est donc naturel de prendre en compte l'intégralité de l'incidence budgétaire de ses choix. Il est en outre pertinent de donner une vision globale du manque à gagner pour l'ensemble des administrations publiques de ces dispositifs dérogatoires, ce que proposait le Gouvernement jusqu'au PLF pour 2023. Enfin, cette modification introduit une rupture de série car les chiffres présentés dans le PLF 2024 avec la nouvelle convention ne sont pas comparables à ceux des années précédentes. Aussi la Cour recommande-t-elle de revenir à la présentation des dépenses fiscales de la TVA qui prévalait jusqu'au PLF 2023 et de rendre ainsi à nouveau visible l'ensemble de ces dépenses fiscales.

Selon la nouvelle convention, le coût des dépenses fiscales en 2023 serait inférieur de 4,30 Md€ à leur coût en 2022 selon le PLF pour 2024 (-2,9 Md€ selon l'ancienne convention). Cette diminution est essentiellement imputable à l'extinction du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), dont le coût diminue de 4,35 Md€ en 2023 par rapport à 2022, passant de 5,52 Md€ à 1,17 Md€.

### ***Un plafonnement global inopérant et abandonné par la LPFP 2023-2027 au profit d'un encadrement peu contraignant, des conférences fiscales à nouveau décevantes en 2023***

Le coût des dépenses fiscales (hors CICE) est passé de 79,6 Md€ en 2018 à 80,2 Md€ en 2023 (chiffrage prévisionnel) et leur nombre de 457 en 2018 à 467 en 2023 (PLF pour 2024). Le montant des dépenses fiscales hors CICE s'élèverait même à 91,3 Md€ en 2023 en adoptant l'ancienne convention relative à la TVA utilisée au cours des exercices précédents et permettant donc des comparaisons historiques. Hors CICE, en extinction depuis cinq ans, la tendance à la hausse du coût des dépenses fiscales s'est donc prolongée jusqu'à 2023.

Le mécanisme de plafonnement des dépenses fiscales instauré par la loi de programmation des finances publiques (LPFP) 2018-2022, moins contraignant que les plafonds en nombre et montant des précédentes LPFP, n'a pas enrayé cette dynamique. La LPFP 2023-2027 abandonne tout plafonnement général des dépenses fiscales et n'institue qu'un dispositif d'« incidence minimale » des nouvelles mesures de dépenses fiscales, dont les modalités de mise en œuvre restent à définir.

L'organisation de conférences fiscales devait par ailleurs permettre, par l'examen des dépenses fiscales de chaque ministère, des propositions de modification de ces dispositifs. Par ailleurs, la discussion rapprochée des crédits budgétaires et des dépenses fiscales, mise en place ces dernières années, devait favoriser 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.

Or, l'implication des responsables de programme reste réduite et les propositions de modification ou de suppression de dépenses fiscales sont pratiquement inexistantes, faute notamment d'une évaluation préalable suffisante. Les propositions de suppression en PLF pour 2024 ne concernaient encore une fois presque que des dépenses fiscales n'ayant plus d'impact budgétaire ou dont les dispositifs s'éteignaient (notamment des mesures en lien avec la crise sanitaire).

### ***Un pilotage des dépenses fiscales défailant, des évaluations encore insuffisantes***

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 supposées concourir. La complexité des dispositifs rend parfois leur appréhension délicate. Les règles et les effets concrets des dispositifs sont souvent méconnus voire en contradiction avec les objectifs des politiques publiques auxquels ils sont rattachés. La mise en œuvre de la loi organique de décembre 2021 a toutefois permis d'améliorer l'information relative aux dépenses fiscales par la création d'un état nouveau pour chaque mission (état F pour la loi de finances initiale pour 2023).

En dépit des ambitions affichées et d'incontestables progrès en 2023, peu de dépenses fiscales sont évaluées. Si des travaux ont été engagés sur la période récente au sein de certaines missions (notamment sur le programme 134 de la mission *Économie*), il n'en demeure pas moins que, pour d'autres 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, alors que les calendriers des programmes pluriannuels d'évaluation ne sont pas respectés et les outils de mesure et de suivi déployés pour contrôler leur efficacité sont défectueux.

L'année 2023 a vu la relance d'un certain nombre d'évaluations prescrites par des textes différents et dont la conjugaison n'est pas claire. Une seule évaluation correspondant au programme pluriannuel 2020-2023 a été réalisée en 2023, initialement prévue pour 2021 et portant sur le dispositif dit « Denormandie » (réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire rénové) et publiée par l'Inspection générale des finances (IGF) en janvier 2024.

Parallèlement, l'article 25 de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques prévoit l'élaboration d'un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales, qui figure - depuis le PLF 2023 - dans le Tome II de l'annexe d'évaluation des *Voies et Moyens* du PLF et dont la mise en œuvre semble plus rapide que pour le programme 2020-2023 : en 2023, plusieurs évaluations correspondant à ce programme ont été réalisées par l'IGF (régime fiscal de soutien à l'investissement production en outre-mer, dispositifs de soutien au logement dans le cadre d'un rapport sur l'adaptation de la fiscalité à la transition écologique, réduction d'impôt sur le revenu « Madelin », dispositif « Action cœur de ville »).

La LPFP pour 2023-2027, adoptée en décembre 2023, prévoit quant à elle des évaluations de la « *qualité de l'action publique* », portant notamment sur les dépenses fiscales, transmises au Parlement au plus tard le 1<sup>er</sup> avril de chaque année. Elle prévoit également l'évaluation des trente dépenses fiscales les plus coûteuses non bornées dans le temps et celle des trente dépenses fiscales les plus coûteuses dont les bénéficiaires sont peu nombreux.

La Cour recommande que ces évaluations s'inscrivent dans une programmation pluriannuelle hiérarchisée, qui soit rigoureusement et intégralement réalisée dans le calendrier prévu.



## Récapitulatif des recommandations

Au titre de l'exercice 2023, la Cour maintient ses quatre recommandations en les reformulant et en ajoutant une nouvelle.

1. (Nouvelle recommandation) : chiffrer de nouveau dans le projet de loi de finances l'ensemble des dépenses fiscales relatives à la TVA, y compris pour les parts attribuées à d'autres administrations publiques que l'État (*DLF*).
2. (Recommandation reformulée) : mettre en œuvre de manière effective le dispositif de plancher prévu à l'article 6 de la LPFP 2023-2027 (*DLF, DB*).
3. (Recommandation reformulée) : prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (*DGFIP*).
4. (Recommandation reformulée) : assigner aux conférences fiscales annuelles un objectif explicite de pilotage et de rationalisation des dépenses fiscales, en particulier de suppression des dépenses fiscales ne comptant que peu de bénéficiaires ou ayant un coût marginal (*DLF, DB, responsables de programme*).
5. (Recommandation reformulée) : dans le cadre des revues de dépenses, programmer l'évaluation de l'ensemble des dépenses fiscales à l'horizon 2027 et la mettre en œuvre dans le calendrier prévu (*DLF, DB, responsables de programme*).



## Introduction

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

Dans chaque PLF, le tome II de l'annexe *Voies et moyens* présente l'ensemble des dépenses fiscales, ainsi qu'une évaluation de leur coût<sup>1</sup> pour l'année écoulée, l'année en cours et l'année à venir. Le coût des dépenses fiscales au titre d'une année N est donc estimé à trois reprises, dans le PLF de l'année N puis dans les deux PLF suivants. Il ne fait pas l'objet d'une estimation actualisée en cours de gestion.

Le coût des dépenses fiscales de l'année 2023 a ainsi été évalué à deux reprises, dans les PLF pour 2023 et pour 2024, leur coût définitif n'étant pas connu avant le PLF 2025. L'exécution des dépenses fiscales en 2023 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 467 dispositions fiscales dérogatoires recensées dans l'annexe au PLF pour 2024 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État chiffrée à 81,3 Md€ en 2023.

---

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

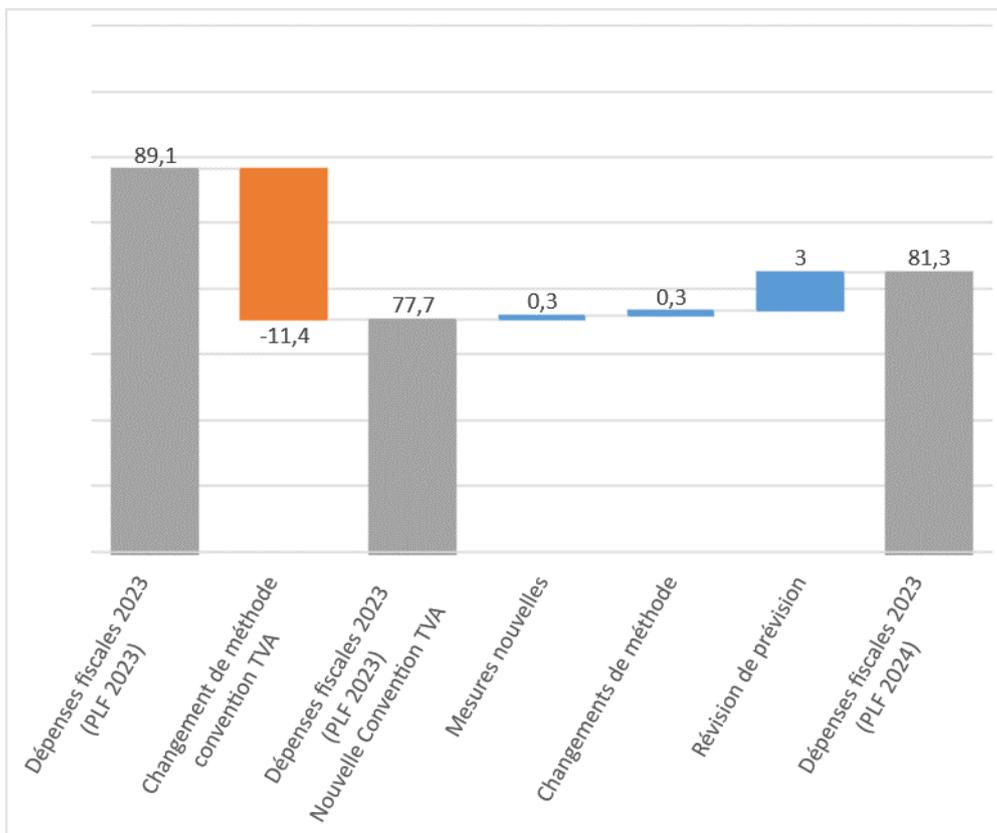
## Les dépenses fiscales

**Tableau n° 1 : estimation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2023 (Md€)**

	Estimation du PLF 2023 (I)	Estimation du PLF 2023 (recalculée selon la nouvelle convention relative à la TVA) (II)	Estimation révisée du PLF 2024 (nouvelle convention relative à la TVA) (III)	Écart (III) – (II)
Coût total	89,1	77,7	81,3	+3,7

Source : annexe Voies et moyens (tome II) du PLF pour 2024

**Graphique n° 1 : décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour 2023 (Md€)**



Source : PLF pour 2023 et 2024, retraitement Cour des comptes

L'évaluation du coût correspondant aux chiffrages du PLF 2023 (89,1 Md€) a été recalculée dans le PLF pour 2024 pour la mettre en cohérence avec la nouvelle convention de chiffrage des dispositifs relatifs à la TVA.

# Chapitre I

## Une baisse moindre que prévu du coût des dépenses fiscales en 2023

### I - Des dépenses fiscales dont le coût diminue en 2023 du fait de l'extinction du CICE

Le coût des dépenses fiscales a diminué de 4,3 Md€ entre 2022 (85,6 Md€) et 2023 (81,3 Md€ selon le PLF pour 2024), soit une baisse de 5,0 % en un an à périmètre courant et à méthodologie identique concernant le décompte de la TVA (cf. *infra*). Cette baisse est essentiellement imputable à l'extinction du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE, cf. *infra*).

### A - Un chiffrage des dépenses fiscales pour 2022 et 2023 brouillé par un changement de convention concernant les dispositifs relatifs à la TVA

Le chiffrage des dépenses fiscales présenté dans le PLF pour 2024 marque une rupture par rapport aux années précédentes car le coût des dépenses fiscales relatives à la TVA est dorénavant circonscrit à « *l'impact restant à la charge de l'État après transferts aux collectivités territoriales et aux administrations de sécurité sociale* ». Cette nouvelle convention conduit ainsi à diviser par deux le coût des dépenses fiscales liées à la TVA, qui passerait de 20 Md€ à 10 Md€ en 2022 et de 21 Md€ à 10 Md€ en 2023.

Ce choix est critiquable à plusieurs titres. D'abord, l'État demeure l'autorité prescriptrice en matière de dépenses fiscales et il est donc naturel de prendre en compte l'intégralité de l'incidence budgétaire de ses choix. Ensuite, il est pertinent de donner une vision globale du manque à gagner pour l'ensemble des administrations publiques de ces dispositifs dérogatoires, ce que proposait le Gouvernement jusqu'au PLF pour 2023. Enfin, cette modification introduit une rupture de série car les chiffrages des années passées (jusqu'en 2021) n'ont pas été reconstitués avec la nouvelle convention dans les documents budgétaires.

Il est toutefois possible, à l'inverse, de reconstituer les chiffrages du PLF 2024 pour les années 2022 et 2023 en adoptant l'ancienne convention sur des dépenses fiscales relatives à la TVA. En effet, selon les données du Gouvernement relatives au PLF 2024, le coût des dépenses

fiscales relatives à la TVA aurait été ramené par le changement de convention de 20,5 Md€ à 10,5 Md€ pour 2022 et de 21,4 Md€ à 10,0 Md€ pour 2023<sup>2</sup>.

Au total, en adoptant l'ancienne convention relative aux dispositifs liés à la TVA, le coût de l'ensemble des dépenses fiscales évalué dans le PLF pour 2024 serait réhaussé de 85,6 Md€ à 95,3 Md€ pour 2022 et de 81,3 Md€ à 92,4 Md€ pour 2023<sup>3</sup>.

Selon cette approche, cohérente avec la pratique passée, le coût – définitif – des dépenses fiscales pour 2022 serait réévalué à la hausse à hauteur de 1,1 Md€ par rapport à la prévision du PLF 2023. D'après les évaluations du PLF 2024 recalculées selon l'ancienne convention, le coût des dépenses fiscales diminuerait de 2,9 Md€ en 2023, soit -3,0 %, par rapport à 2022 – contre respectivement -4,3 Md€ et -5,0 % avec la nouvelle convention<sup>4</sup>.

**Tableau n° 2 : reconstitution du chiffrage des dépenses fiscales pour 2022 et 2023 du PLF 2024 selon l'ancienne convention relative à la TVA**

<i>en M€</i>	2022	2023
<b>(1) Total des dépenses fiscales PLF 2023 (ancienne convention)</b>	<b>94 230</b>	<b>89 078</b>
(2) dont TVA	20 504	21 356
(3) réévaluation TVA nouvelle convention	10 557	9 954
(4) révision chiffrage TVA (évolution spontanée, mesures nouvelles, changements de méthode)	-237	-271
<b>(5) Total des dépenses fiscales PLF 2024 (nouvelle convention)</b>	<b>85 616</b>	<b>81 344</b>
<b>(6) = (5) + (2) - (3) + ((2) - (3)) / (3) * (4) Total des dépenses fiscales PLF 2024 ancienne convention</b>	<b>95 340</b>	<b>92 436</b>

Source : PLF 2024, retraitements Cour des comptes

La reconstitution des chiffrages du PLF 2024 selon l'ancienne convention permet en outre d'analyser les dynamiques historiques. Entre 2013 et 2023 (estimation PLF pour 2024 recalculée selon l'ancienne convention), le montant des dépenses fiscales a ainsi progressé de 28,2 % en valeur nominale et de 8,7 % en valeur réelle<sup>5</sup>.

Le coût estimé des dépenses fiscales s'établit à 3,3 % du PIB en 2023, le montant des dépenses fiscales en pourcentage des recettes fiscales nettes (RFN) s'établissant à 28,6 %, soit le ratio le plus bas depuis 2014. La baisse de plus de sept points de ce ratio entre 2020 et 2023

<sup>2</sup> L'écart introduit par le changement de convention a augmenté en 2023 en raison d'un surcroît de transferts de recettes de TVA prévu par la LFI pour 2023 (notamment la majoration de la fraction de TVA affectée par l'État à la sécurité sociale).

<sup>3</sup> Pour reconstituer les chiffrages du PLF 2024 avec l'ancienne convention, il est par conséquent nécessaire de réintégrer l'ensemble des montants des dépenses fiscales assises sur la TVA (20,5 Md€ pour 2022 et 21,4 Md€ pour 2023). Il convient également de majorer l'impact des révisions des chiffrages des dispositifs liés à la TVA (évolution spontanée, mesures nouvelles...) – introduites dans le PLF pour 2024 par rapport au PLF pour 2023 – au prorata de l'écart relatif de coût des dépenses fiscales relatives à la TVA entre l'ancienne et la nouvelle convention (cf. tableau 1 *infra*).

<sup>4</sup> La nouvelle convention conduit à une diminution plus marquée en 2023 car les transferts de TVA de l'État vers les autres administrations publiques ont augmenté en 2023 et viennent réduire d'autant le coût des dépenses fiscales.

<sup>5</sup> Chiffrage PLF pour 2024 (recalculé pour correspondre à l'ancienne convention sur les dispositifs relatifs à la TVA) déflaté par l'indice des prix à la consommation.

s'explique essentiellement par la forte hausse des recettes fiscales, les dépenses fiscales diminuant à la marge.

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

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	98,9	99,9	92,7	89,6	95,3	92,4
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,2	4,1	4,0	3,6	3,6	3,3
Coût (% RFN**)	25,4	28,6	30,4	30,8	31,6	33,5	35,5	36,2	30,3	28,9	28,6

Source : PLF pour 2014 à 2024, Insee, ministère de l'économie, des finances et de la relance, retraitement Cour des comptes

Les chiffrages du coût des dépenses fiscales pour 2022 et 2023 correspondent aux chiffrages du PLF 2024 recalculés en cohérence avec l'ancienne convention sur les dispositifs relatifs à la TVA.

\* estimation PLF pour 2024

\*\*RFN : Recettes fiscales nettes - À compter de 2022, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux ne sont plus déduits des recettes fiscales nettes.

Le changement de convention de chiffrage relatif à la TVA, critiquable sur le fond (cf. *supra*), brouille en outre la lisibilité et la comparabilité historique de l'évolution du coût des dépenses fiscales. En conséquence, la Cour recommande de revenir à la convention de chiffrage antérieure pour les dispositifs associés à la TVA et de rendre ainsi à nouveau visible l'ensemble de ces dépenses fiscales.

## B - Une extinction du CICE quasiment achevée en 2023

Les lois de finances pour 2018<sup>6</sup> et 2019 ont supprimé le dispositif du CICE pour les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 – sauf dans le cas des entreprises exploitées à Mayotte. Ce dispositif a été remplacé par une exonération de cotisations sociales.

L'impact budgétaire de la suppression du CICE parvient quasiment à son terme en 2023 : le coût du dispositif diminue de 4,35 Md€<sup>7</sup> en 2023 par rapport à 2022, passant de 5,52 Md€ à 1,17 Md€. La majeure partie des créances non consommées de CICE a en effet été remboursée en 2022. Le contrecoup est ainsi très important en 2023 et le coût du dispositif deviendrait résiduel en 2024 à hauteur de 0,31 Md€<sup>8</sup>. Il explique l'essentiel de la baisse de 2,9 Md€ du coût des dépenses fiscales en 2023 (chiffré selon l'ancienne convention).

Entre 2013 et 2019, le déploiement de ce crédit d'impôt destiné aux entreprises a expliqué près de 70 % de la hausse du coût total des dépenses fiscales. En 2023, pour la première fois depuis sa création, le CICE ne figure plus parmi les 15 dispositifs les plus coûteux, alors qu'il

<sup>6</sup> Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

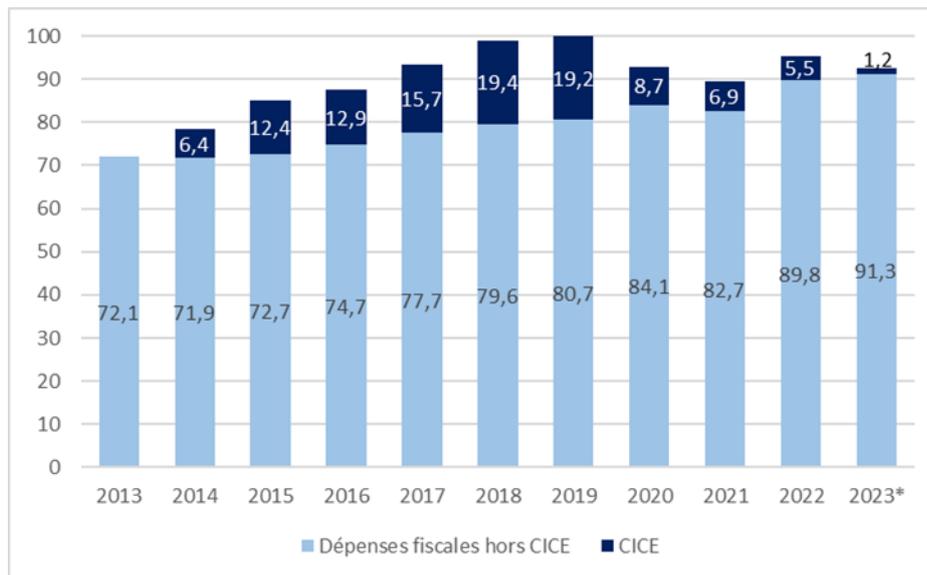
<sup>7</sup> Ce chiffrage, qui figure dans le Voies et moyens tome II annexé au PLF 2024, repose sur des données actualisées du suivi budgétaire mensuel du dispositif. Il se distingue du chiffrage de la mesure nouvelle « suppression du CICE » (+5,6 Md€ de recettes en 2023), plus ancien mais affiché dans les documents annexés au PLF 2024 (Voies et moyens tome I et RESF). Le chiffrage définitif sera publié dans le PLF 2025.

<sup>8</sup> En comptabilité nationale, ce contrecoup est toutefois neutre sur le solde public, puisque c'est la créance acquise chaque année qui est prise en compte et que cette dernière est quasi-nulle depuis la suppression du CICE en 2019.

s'inscrivait à la première place jusqu'en 2021, puis à la troisième en 2022 derrière le crédit d'impôt recherche et le crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile.

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 ont été présentés par la Cour dans la note d'analyse budgétaire *Dépenses fiscales* de l'exercice 2020. La transformation du CICE quant à elle fait l'objet d'une évaluation par l'Institut des politiques publiques (IPP) en septembre 2022, qui conclut à une absence d'impact macroéconomique (emploi, valeur ajoutée, investissement) de la bascule entre crédit d'impôt et baisse des cotisations sociales patronales.

**Graphique n° 2 : chiffrage du coût des dépenses fiscales 2013 – 2023 (Md€)**



Source : PLF pour 2010 à 2024, DLF, retraitement Cour des comptes, en Md€ courants  
 Les chiffrages du coût des dépenses fiscales pour 2022 et 2023 correspondent aux chiffrages du PLF 2024 recalculés en cohérence avec l'ancienne convention sur les dispositifs relatifs à la TVA.

\* estimations PLF pour 2024

## **C - Des dépenses fiscales hors CICE qui augmentent légèrement en 2023 dans un contexte d'inflation**

Après une relative stabilité en 2014 et 2015, le coût des dépenses fiscales hors CICE a eu tendance à accélérer en 2016 et 2017, avant de ralentir en 2018 et en 2019 (+1,4 % entre 2018 et 2019) et d'accélérer à nouveau en 2020 (+4,2 %). Cette évolution par à-coup s'accroît en 2021 (-1,7 %), en 2022 (+8,6 %) et en 2023 (+1,6 %). L'exercice 2023 enregistre ainsi une nouvelle croissance du coût des dépenses fiscales hors CICE, quoique sur un rythme moindre (+1,4 Md€ hors CICE, contre +7,1 Md€ en 2022). Selon la nouvelle convention relative à la

TVA, ce coût global hors CICE serait quasiment stable (+0,1 Md€) en passant de 80,1 Md€ en 2022 à 80,2 Md€ en 2023<sup>9</sup>.

Hors CICE, les dépenses fiscales auront ainsi progressé de 19,4 Md€ 2014<sup>10</sup> et 2023, soit +26,9 % en valeur nominale.

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

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023*
Montant hors CICE (Md€)	71,9	72,7	74,7	77,7	79,6	80,7	84,1	82,7	89,8	91,3
Variation (en %)	-0,3%	1,1%	2,8%	4,0%	2,4%	1,4%	4,2%	-1,7%	8,6%	1,6%

Source : PLF 2015 à 2024, DLF, retraitements Cour des comptes

Les chiffrages du coût des dépenses fiscales pour 2022 et 2023 correspondent aux chiffrages du PLF 2024 recalculés en cohérence avec l'ancienne convention sur les dispositifs relatifs à la TVA.

\* estimation PLF pour 2024

Cette relative stabilité entre 2022 et 2023 recouvre un ensemble de mouvements à la baisse (pour 5,3 Md€) et à la hausse (pour 5,4 Md€).

Les évolutions à la baisse s'expliquent pour les deux tiers par celles de deux dispositifs, qui ont chacune un impact supérieur ou égal à - 200 M€, pour un montant cumulé de 3,3 Md€ :

- le coût de l'exonération d'impôt sur le revenu et sur les sociétés des aides versées par le fonds de solidarité (n° 220107), qui avait été prorogé jusqu'à fin 2021, baisse de 2 965 M€ et devient résiduel en 2023 (5 M€) ;
- les tarifs réduits pour l'électricité consommée par les installations industrielles situées au sein de sites électro-intensifs ou d'entreprises électro-intensives (n° 820203) voient leur coût baisser respectivement de 314 M€ à 16 M€ (-298 M€) en raison des mesures relatives au bouclier tarifaire.

À l'inverse, six mesures enregistrent une hausse de leur coût supérieure ou égale à 200 M€, pour un total cumulé de 3,2 Md€ :

- le coût de la détermination du résultat imposable des entreprises de transport maritime en fonction du tonnage de leurs navires (n° 320119), qui avaient déjà explosé en 2022 pour atteindre 3,81 Md€, poursuit encore son ascension pour s'établir à 5,61 Md€ en 2023 (+1,80 Md€), du fait de la très forte croissance du chiffre d'affaires des entreprises du transport maritime et notamment de la forte progression du prix du conteneur, dont le pic a été atteint en 2022. Le coût du dispositif représente le manque à gagner d'impôt sur les sociétés du fait du régime fiscal forfaitaire dérogatoire basé sur le tonnage de la flotte des armateurs ;

- la taxation au taux de 10 % des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle (n° 210326) voit son coût augmenter de 415 M€ en 2023, pour atteindre 890 M€. Cette forte hausse s'explique par le nombre important d'entreprises bénéficiaires du dispositif qui ont constaté un déficit au titre de l'exercice comptable 2021 et un bénéfice au titre de l'exercice

<sup>9</sup> En effet, les transferts de TVA de l'État vers les autres administrations publiques ont augmenté en 2023 – notamment du fait de la majoration de la fraction de TVA affectée par l'État à la sécurité sociale par la LFI 2023 – et viennent réduire d'autant le coût des dépenses fiscales.

<sup>10</sup> Cette variation ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

comptable 2022. En effet, même en déficit les entreprises doivent payer l'impôt sur les sociétés dû au titre de ces produits issus des brevets, alors qu'elles n'auraient pas payé d'impôt sur les sociétés en son absence, ce qui a minoré le coût de cette mesure en 2022 et l'a augmenté par contre-coup en 2023 ;

- le coût du crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans (n° 110203) et celui du crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n° 110246) ont respectivement augmenté de 274 M€ et 250 M€ en 2023, s'établissant respectivement à 1 534 M€ et 5 920 M€. Cette hausse résulte, pour le premier dispositif, de l'augmentation du plafond de dépenses retenues (porté de 2 300 € par enfant à charge à 3 500 € à partir du 1er janvier 2023) et, pour le second, par la montée en charge du mécanisme de l'avance immédiate du crédit d'impôt ;

- l'exonération des intérêts des livrets A (n° 140102) voit son coût augmenter de 255 M€ en 2023, pour atteindre 386 M€, dans un contexte de hausse des taux ;

- le coût de l'exonération des revenus provenant de l'épargne salariale (n° 140109) diminue de 200 M€ en 2023, pour s'établir à 550 M€, en raison de l'augmentation du taux de rendement des obligations.

## **II - En PLF pour 2024, une révision à la hausse pour l'année 2023 de 3,7 Md€ du montant prévisionnel des dépenses fiscales**

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

Le PLF pour 2023 estimait à 77,7 Md€ (89,1 Md€ selon l'ancienne convention relative à la TVA) le coût total des dépenses fiscales en 2023. Dans le PLF pour 2024, ces dépenses sont réévaluées à 81,3 Md€, soit une hausse de 3,7 Md€.

**Tableau n° 5 : évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2023 (Md€)**

	Évaluation du PLF 2023 (I)	Évaluation du PLF 2023 (II)	Évaluation révisée du PLF 2024 (III)	Écart (III)-(II)
Coût total	89,1	77,7	81,3	+3,7

Source : PLF 2024

À l'exception de l'année 2020, depuis le début de la LPFP 2018-2022, le chiffrage du coût des dépenses fiscales en année  $n+1$  s'est révélé supérieur, en moyenne de 2,4 Md€ à périmètre courant, au chiffrage en année  $n$ . Par ailleurs, à l'exception de l'année 2018, le chiffrage définitif en  $n+2$  s'est lui aussi toujours révélé supérieur à l'estimation initiale.

Pour l'année 2023, le chiffrage du coût en PLF pour 2024 a augmenté (que ce soit avec ou sans la nouvelle convention de TVA) comparé à l'estimation en PLF 2023, de +3,1 Md€ dans l'ancienne convention TVA et de +3,7Md€ avec la nouvelle convention TVA.

**Tableau n° 6 : le chiffrage du coût des dépenses fiscales d'un PLF à l'autre entre 2018 et 2024**

En Md€	2018	2019	2020	2021	2022 (anc. conv. TVA)	2023 (anc. conv. TVA)	2022 (nvl. conv. TVA)	2023 (nvl. conv. TVA)	2024 (nvl. conv. TVA)
chiffrage PLF N	99,8	98,2	90,0	85,9	91,4	89,1	n.c	77,7	78,7
révision PLF N+1	+0,4	+1,2	-0,9	+4,4	+2,8	+3,4	n.c	+3,7	n.c
chiffrage PLF N+1	100,2	99,4	89,1	90,3	94,2	92,4	84,3	81,3	n.c
révision PLF N+2 par rapport à PLF N+1	-1,2	+0,5	+ 3,6	-0,7	+1,1	n.c.	+1,3	n.c	n.c
écart total d'estimation par rapport au PLF N	-0,8	+1,7	+2,7	+3,7	+3,9	n.c.	n.c	n.c	n.c
chiffrage final	99,0	99,9	92,7	89,6	95,3	n.c.	85,6	n.c	n.c

Source : PLF pour 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 et 2024, retraitement Cour des comptes

Depuis l'exercice 2018, des modifications de périmètre liées à des classements ou déclassements de taux réduits de TVA ont joué un rôle majeur dans l'évolution du coût des dépenses fiscales (cf. annexe 1).

En PLF pour 2024, 44 dépenses fiscales concernent la TVA, dont 36 ont un coût 2023 compris entre 0,001 Md€ et 2,1 Md€<sup>11</sup>, quatre sont non chiffrées<sup>12</sup> et quatre ont une valeur « ε »<sup>13</sup>.

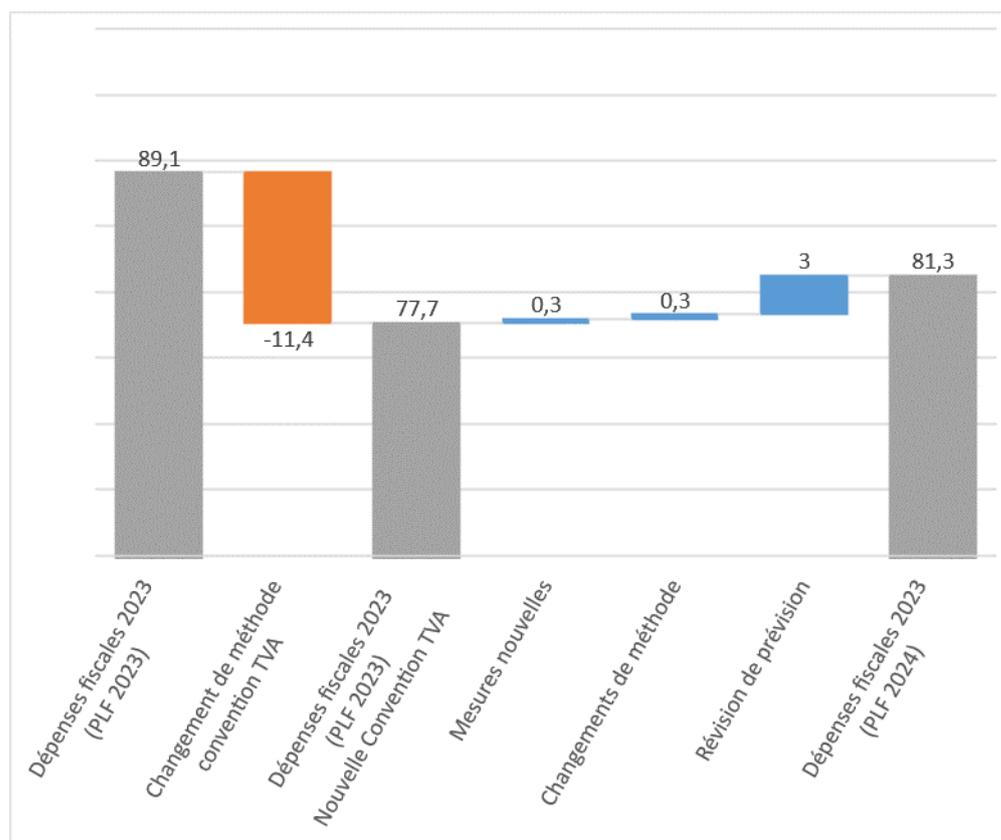
<sup>11</sup> La dépense fiscale la plus élevée concerne le taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que les travaux de rénovation énergétiques soumis au taux de 5,5 % en application de l'article 278-0 bis A, portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (n°730213), en 2022 pour un montant de 4,3 Md€ (contre 2,1 Md€ en 2023).

<sup>12</sup> Il s'agit des dépenses fiscales n°730227 (taux de 5,5 % dans le secteur social et médico-social), 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), n°730210 (taux de 10 % dans le secteur du logement locatif social pour les opérations qui ne sont pas éligibles au taux réduit de 5,5 %) et n° 730216 (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 (PLAI), pour les logements financés par un prêt locatif à usage social (PLUS) lorsqu'ils relèvent de la politique de renouvellement urbain, ainsi que pour certains travaux portant sur ces logements ou participant au renouvellement urbain).

<sup>13</sup> 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), n°710107 (Exonération de TVA des ventes et importations de riz à La Réunion), n° 710108 (Exonération des livraisons de biens dans certaines communes de Guadeloupe ou de Martinique réalisées auprès des touristes effectuant une croisière) et n°720203 (Exonération des publications des collectivités publiques et des organismes à but non lucratif).

La prévision de coût des dépenses fiscales en 2023, effectuée au titre du PLF 2023, atteignait 89,1 Md€. La DLF n'est pas en mesure d'isoler les facteurs qui concourent à l'évolution du montant des dépenses fiscales en 2023 : effets de l'inflation, évolutions spécifiques à chaque dispositif ou encore impact induit par les mesures de soutien aux ménages et aux entreprises.

**Graphique n° 3 : décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'exercice 2023 (Md€)**



Source : PLF 2024 et DLF, retraitement Cour des comptes

Dans un contexte d'inflation importante, deux mesures nouvelles inscrites au PLF 2023 sous-tendaient néanmoins cette prévision :

- le relèvement de la valeur faciale des titres-restaurant de 11,84 € à 13 € (dépense fiscale n°120111) ;
- l'augmentation du plafond du crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans (dépense fiscale n°110203).

## **B - Une augmentation du montant des dépenses fiscales tirée par leur évolution spontanée davantage que par les mesures nouvelles**

Pour 2023, la révision à la hausse de 3,7 Md€ du coût global des dépenses fiscales entre l'estimation en PLF pour 2023 (recalculée avec la nouvelle convention relative à la TVA) et celle attachée au PLF pour 2024 résulte de plusieurs facteurs :

- 3,0 Md€ pour la révision de l'évolution spontanée : en particulier, les révisions du coût du crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (-2 Md€), de la taxation au tonnage pour les entreprises de transport maritime (+1,8 Md€) et de la taxation des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle (+0,5 Md€) ;
- 0,3 Md€ de mesures nouvelles adoptées depuis 2022 : hausse du plafond du crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans et hausse du plafond de l'exonération de la participation des employeurs au financement des titres-restaurants ;
- 0,3 Md€ pour les changements de méthode (hors convention TVA), c'est-à-dire la fiabilisation du coût de certaines dépenses fiscales et à l'exploitation de nouvelles données déclaratives fiscales et sociales (exonération des aides versées par le fonds de solidarité par exemple) ou d'en chiffrer certaines pour la première fois (taux réduits de TVA applicables aux importations et livraisons d'œuvres d'art et d'objets de collection<sup>14</sup>).

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 III. C.

## **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 budgétaire<sup>15</sup> en exécution 2023 est estimé à 443 par l'administration, sur 467 dispositifs au total (contre respectivement 423 et 465 en PLF pour 2023).

---

<sup>14</sup> Dépense fiscale n°730228 : en l'absence de données déclaratives, cette dépense fiscale était jusqu'à présent non chiffrée. Au titre du PLF 2024, la communication en mai 2023 par le Comité professionnel des galeries d'art (CPGA) d'une étude d'impact de la directive TVA du 5 avril 2022 sur le marché de l'art a permis d'estimer le coût 2022 du taux à 5,5 %. L'impact du taux à 10 % demeure non chiffrable.

<sup>15</sup> 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° 7 : évolution du nombre de dépenses fiscales recensées en PLF**

<i>Année du PLF</i>	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<i>Nombre de dépenses fiscales</i>	449	451	457	474	468	475	471	465	467
<i>dont ayant un impact budgétaire (N-2)</i>	438	449	450	441	433	428	418	423	443

Source : DLF

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent 53,2 % du total estimé pour 2023, soit 43,3 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2024.

**Tableau n° 8 : les 15 principales dépenses fiscales en 2023 (M€)**

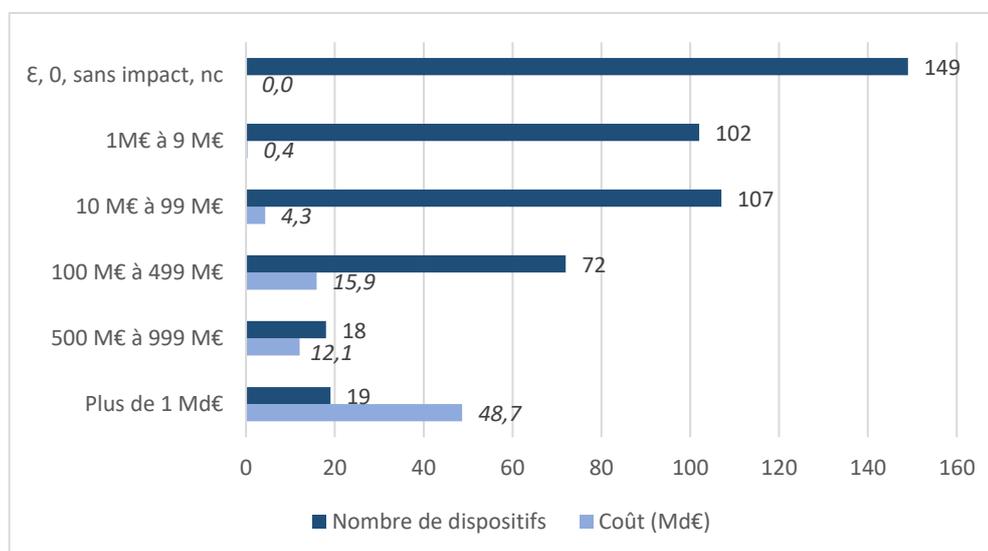
<i>N° DF</i>	<i>Impôt</i>	<i>Dispositif</i>	2022	2023	<i>Écart</i>
200302	IS	Crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR)	7 193	7 185	-8
110246	I R	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	5 670	5 920	250
320119	IS	Détermination du résultat imposable des entreprises de transport maritime en fonction du tonnage de leurs navires	3 815	5 615	1 800
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 443	4 494	51
120108	IR	Exonération des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement [...] aux plans d'épargne salariale et aux PERCO	2 580	2 580	0
730213	TVA	Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien [...]	2 240	2 090	-150
800401	TICPE	Application au département de Mayotte et en Guadeloupe, Guyane, Martinique et à La Réunion [...] de la taxe spéciale de consommation	2 022	2 022	0
120146	IR	Exonération [...] des heures supplémentaires et complémentaires	1 707	1 867	160
120202	IR	Exonération des prestations familiales et de l'allocation aux adultes handicapés	1 765	1 850	85
110201	IR	Réduction d'impôt au titre des dons	1 725	1 777	52

N° DF	Impôt	Dispositif	2022	2023	Écart
800229	TICPE	Tarif réduit [...] pour les travaux agricoles et forestiers	1 717	1 717	0
130201	IR	Déduction des revenus fonciers des dépenses de réparations et d'amélioration	1 650	1 650	0
110203	IR	Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans	1 260	1 534	274
210309	IR/IS	Réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou organismes d'intérêt général	1 313	1 507	194
110261	IR	Réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel)	1 375	1 482	107
<b>Total (en M€)</b>			<b>40 475</b>	<b>43 290</b>	<b>2 815</b>

Source : PLF pour 2024

En 2023, 19 dépenses fiscales<sup>16</sup> sur les 467 recensées étaient d'un montant supérieur ou égal à 1 Md€ (ce chiffre était de 21 en 2022). Le coût global de ces mesures est chiffré à 48,7 Md€ en 2023 dans le PLF pour 2024.

#### Graphique n° 4 : répartition des dépenses fiscales par coût et nombre



Source : PLF pour 2024, retraitement Cour des comptes

Lecture : les 19 dépenses fiscales de plus d'1 Md€ représentent un coût global de 48,7 Md€.

<sup>16</sup> Les 15 principaux dispositifs sont recensés dans le tableau n°7. Les 4 dispositifs suivants en montant sont recensés en annexe 3.

L'essentiel des dépenses fiscales se concentre par ailleurs sur quelques missions budgétaires à forts enjeux financiers<sup>17</sup>. Quatre missions représentent 43 Md€ en 2023, soit plus de la moitié du montant total des dépenses fiscales.

La mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* compte 29 dispositifs, pour un coût total de 12,1 Md€ - qui représente 39 % des crédits de paiements de la mission. La mission *Cohésion des territoires* comporte pour sa part 87 dépenses fiscales à titre principal (dont une grande partie au titre du logement) pour un montant de 11,3 Md€. Les dépenses fiscales représentent 59 % des crédits budgétaires de cette mission. Parallèlement, la mission *Travail et emploi* regroupe 19 dépenses fiscales dont le coût total s'élève à 10,0 Md€ en 2023, soit 44 % des crédits de paiement de la mission. Enfin, la mission *Écologie, développement et mobilité durables* comprend 69 dépenses fiscales, pour un coût total de 9,7 Md€, soit 45 % des crédits de paiement de la mission.

La mission *Économie*, qui compte 69 dispositifs, se distinguait par le coût le plus important des dépenses fiscales en 2022 (15,4 Md€). L'extinction du CICE et de l'exonération d'impôt sur le revenu et sur les sociétés des aides versées par le fonds de solidarité ont réduit ce montant de moitié en 2023. Le coût des dispositifs en 2023 demeure toutefois près de deux fois supérieur aux crédits budgétaires de la 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 11 dépenses fiscales, mais leur coût est estimé à 8,3 Md€ pour 2023, du fait de l'importance du crédit impôt recherche (CIR) rattaché au programme budgétaire 172 - *Recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires*. Ce dispositif, chiffré à 7,2 Md€, représente à lui seul 86 % du montant total des dépenses fiscales de la mission.

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 2023 (selon le PLF 2024), pour un coût chiffré à 2,9 Md€.

Plusieurs missions connaissent sur longue période une augmentation continue de leurs dépenses fiscales. Ainsi, pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, le coût total des dépenses fiscales s'élevait à 1,3 Md€ en 2009 et est estimé à 3,9 Md€ en 2023, soit un triplement en près de quinze ans.

**Tableau n° 9 : coût total des dépenses fiscales pour les principales missions en 2023 (PLF pour 2024)**

<i>Mission budgétaire</i>	Coût (Md€)	Nombre	% Total
<i>Solidarité, insertion et égalité des chances</i>	12,2	29	15,0%
<i>Cohésion des territoires</i>	11,3	87	13,9%
<i>Travail et emploi</i>	10,0	20	12,3%
<i>Écologie, développement et mobilité durables</i>	9,7	69	11,9%

<sup>17</sup> À l'inverse, certaines missions ne comportent aucune mesure. D'autres un nombre réduit, au coût faible. Ainsi, la seule dépense fiscale de la mission *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 2 M€ en 2022.

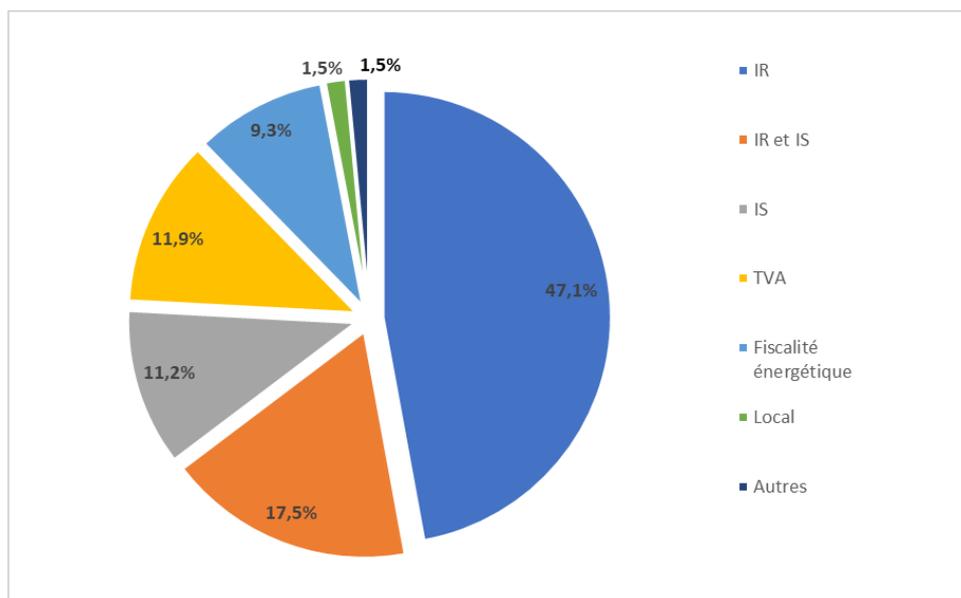
<i>Mission budgétaire</i>	<b>Coût (Md€)</b>	<b>Nombre</b>	<b>% Total</b>
<i>Recherche et enseignement supérieur</i>	8,3	11	10,2%
<i>Économie</i>	7,9	69	9,7%
<i>Engagements financiers de l'État</i>	5,7	28	7,0%
<i>Outre-mer</i>	5,5	29	6,8%
<i>Sport, jeunesse et vie associative</i>	3,9	17	4,7%
<i>Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales</i>	2,9	34	3,6%
<i>Santé</i>	1,1	9	1,4%
<b>Total des dépenses fiscales</b>	<b>81,3</b>		

Source : PLF pour 2024, DLF

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

Dans le PLF pour 2024, les dispositifs associés à la TVA, à l'IR et à l'IS représentent 87,8 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales pour 2023. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 75,9 % de ce montant<sup>18</sup>.

**Graphique n° 5 : répartition de dépenses fiscales par assiette en 2023**



Source : PLF pour 2024, retraitement Cour des comptes

La concentration des dépenses fiscales sur certains impôts affecte fortement le rendement de ces derniers. Ainsi, le montant des dispositifs associés au seul impôt sur le revenu est

<sup>18</sup> En retenant l'ancienne convention relative aux dépenses fiscales assises sur la TVA, la part de la TVA serait plus importante (22,5 % au lieu de 11,9 % avec la nouvelle convention) et la part de l'IR et l'IS serait abaissée (66,8 % au lieu de 75,9 %).

équivalent à plus de 40 % 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.

**Tableau n° 10 : poids des dépenses fiscales par rapport au rendement net des différents impôts (2023)**

	Impôt net (Md€)	Dépenses fiscales (Md€)	En % du rendement de l'impôt
<i>IR et IS*</i>	145,4	61,7	42,4%
<i>Dont IR seul</i>	88,6	38,3	43,3%
<i>Dont IS seul</i>	56,8	9,1	16,0%
<i>TVA*</i>	95,2	9,7	10,2%
<i>TICPE</i>	16,8	7,5	44,9%
<i>Autres</i>	65,5	2,4	3,7%

Source : PLF pour 2024, ministère de l'économie, des finances et de la relance

\* Le rapport du CPO publié en février 2023 estime que l'ensemble des taux réduits de TVA, qui ne sont pas tous comptabilisés comme des dépenses fiscales, ampute les recettes fiscales à hauteur de 47 Md€.

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

Un nombre important de dispositifs à faible coût sont recensés parmi les dépenses fiscales (cf. graphique n° 3). En 2023, 177 dispositifs représentent chacun entre 1 M€ et 50 M€, pour un coût cumulé estimé à 2,4 Md€ en PLF pour 2024. Ces chiffres fluctuent peu sur la période récente (181 dispositifs à moins de 50 M€ en 2022 pour un coût de total de 2,4 Md€, 175 en 2021 représentant 2,3 Md€). À ces dispositifs s'ajoutent 65 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 bénéficiaires en 2022, pour un coût de 16 M€ en exécution 2022<sup>19</sup>, soit 2,2 € en moyenne par bénéficiaire).

Par ailleurs, pour 206 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.

<sup>19</sup> Dans le contexte de hausse des taux d'intérêts, le coût de ce dispositif dépasse toutefois légèrement 50 M€ en 2023 (53 M€ dans le PLF 2024).

Des efforts de rationalisation des dépenses fiscales sont néanmoins conduits depuis plusieurs années. Ainsi, le PLF pour 2024 prévoyait la suppression de 21 dépenses fiscales, dont 22 sans incidence budgétaire (après six suppressions en PLF pour 2023, deux postérieures au PLF au PLF pour 2023, six suppressions en PLF pour 2022, deux postérieures au PLF pour 2022, 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.

En témoignage l'exemple de deux dépenses fiscales du programme 145 - *Épargne* qui sont évaluées à moins de 0,5 M€ depuis plus de dix ans et que l'administration<sup>20</sup> n'envisage pas de supprimer ou de déclasser pour des raisons d'affichage.

---

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



## **Chapitre II**

# **Des dépenses fiscales non pilotées et insuffisamment évaluées**

La maîtrise des dépenses fiscales est un objectif affiché par les pouvoirs publics et réitéré dans les lois de programmation des finances publiques (LPFP) successives jusqu'en 2022. 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 et le sont à nouveau en 2023.

Dans la pratique, ces 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 assoupli les contraintes établies par les deux lois de programmation précédentes. Prolongeant ce relâchement, l'absence d'encadrement global contraignant pour les prochaines années dans la LPFP 2023-2027 crée un risque d'invisibilisation des enjeux budgétaires liés à ces dépenses.

Les dépenses fiscales souffrent ainsi d'un défaut de pilotage et d'appropriation. Par ailleurs, la Cour relève un constant 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 conditions permettant de s'assurer de leur efficacité ne sont donc pas réunies.

## I - Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défailtants

### A - Un plafond de dépenses fiscales trop élevé et inopérant dans la LPFP 2018-2022, une LPFP 2023-2027 sans aucun mécanisme équivalent

La LPFP pour 2014-2019 prévoyait un double plafonnement indicatif, en montants, du coût total des dépenses fiscales et des crédits d'impôt<sup>21</sup>. Au cours des trois exercices couverts, il a été systématiquement dépassé, sans qu'aucune mesure correctrice ait été adoptée.

La LPFP 2018-2022 rompait avec cette logique : son article 20 fixait 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<sup>22</sup>. Ce rapport ne pouvait excéder 28 % pour les années 2018 et 2019, 27 % pour 2020, 26 % pour 2021 et 25 % pour 2022.

Au titre de l'année 2022, le coût définitif des dépenses fiscales étant évalué à 85,6 Md€ et celui des recettes nettes fiscales nettes à 330,3 Md€, le rapport entre le coût des dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales nettes et des dépenses fiscales s'élève à 20,6 %, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP comme les années précédentes depuis 2018.

**Tableau n° 11 : évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2018-2022 (en %)**

<i>Année</i>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<i>Plafond</i>	28%	28%	27%	26%	25%
<i>Coût</i>	25,1%	26,2%	26,6%	23,2%	20,6%
<i>Coût (Md€)</i>	99,0	99,9	92,7	89,6	85,6

Source : PLF 2018 à 2024, retraitement Cour des comptes

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Le tome I du Voies et Moyens annexé au PLF définit ainsi la prévision des recettes fiscales nettes : elle « consiste à définir le comportement de l'assiette de l'impôt au regard des indicateurs macroéconomiques pertinents, à calculer les droits qui en découlent (barèmes, taux) en tenant compte de la législation fiscale et enfin à reproduire la mécanique du recouvrement (taux de recouvrement courant, éventuels effets de bord entre exercices, etc.) ». Les recettes fiscales nettes comprennent : l'impôt net sur le revenu, l'impôt net sur les sociétés, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques nette, la taxe sur la valeur ajoutée nette, les autres recettes fiscales nettes.

Cet indicateur est quasi inopérant pour un pilotage des dépenses fiscales. En effet, le plafond, fixé à un pourcentage trop élevé, n'est pas contraignant<sup>23</sup>.

La nouvelle LPFP 2023-2027 ne prévoit aucun plafonnement global ni en taux ni en montant, mais seulement un plafond indicatif « en flux » destiné à s'appliquer aux nouvelles mesures. L'article 6 de la loi prévoit ainsi que les mesures législatives et réglementaires nouvelles ne pourront pas conduire à augmenter le coût total des dépenses fiscales de plus de 0,5 Md€ par an à partir de 2023, ce qui n'est pas aussi contraignant qu'un plafond sur le coût de l'ensemble des dépenses fiscales, et ne caractérise pas un effort de réduction, mais un frein à l'augmentation, ce qui est singulier.

En l'absence de dispositif spécifique d'application, le suivi de cet article 6, sera réalisé dans le rapport prévu à l'article 25 de la LPFP, qui prévoit la transmission au Parlement d'un bilan de la mise en œuvre des dispositions des LPFP en vigueur. Ce rapport est rendu public au moment de la loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année. La direction du budget estime probable que le rapport publié en 2024 constate l'impossibilité de faire le bilan de l'article 6 pour 2023, si bien que ce serait dans le rapport publié en 2025 que celui-ci serait établi. En dehors de ce bilan, aucun mécanisme correctif n'est prévu. Le dispositif est donc dépourvu de rôle de pilotage.

L'article 7 de la LPFP limite par ailleurs la durée de vie des nouvelles dépenses fiscales à trois ans au plus, ce qui a surtout pour objectif d'inciter à mener à bien leur évaluation avant reconduction, mais rien n'empêche qu'une nouvelle dépense fiscale identique à la précédente à l'expiration de ces trois années soit ré-adoptée sans évaluation préalable.

La présentation par programme des dépenses fiscales en même temps que les dépenses budgétaires (État F de la LFI pour 2024) est donc loin d'entraîner le même régime de régulation. Cela est d'autant plus dommageable qu'un dispositif de plafonnement existe quant à lui pour les « niches sociales » dans les lois de financement de la sécurité sociale (article 21 de la LPFP 2023-2027).

Ainsi, à défaut de réintroduire un plafonnement des dépenses fiscales dans la loi de programmation des finances publiques, selon des modalités qui le rende réellement contraignant, il convient d'encadrer la préparation du projet de loi de finances dans les – faibles – contraintes prévues par l'article 6 de la LPFP. S'il est exact, comme l'a fait observer la DLF en réponse à la Cour, qu'il n'est pas possible de contraindre le droit d'amendement des parlementaires, à l'origine d'une partie significative des dépenses fiscales, il est du rôle du Gouvernement de rappeler les engagements pris dans le cadre de la LPFP.

## **B - Une fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales qui reste approximative malgré des efforts pour l'améliorer**

Les prévisions de coût des dépenses fiscales sont fragiles et elles ont souvent sous-estimé leur dynamisme, du fait de chiffrages à la fois complexes et approximatifs.

---

<sup>23</sup> 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 89,6 Md€ en 2021, la baisse étant principalement due à l'extinction du CICE.

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. En PLF pour 2024, le nombre de dépenses fiscales ayant une fiabilité « très bonne » est une nouvelle fois en augmentation par rapport au PLF pour 2023 (de 181 à 185).

### 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 renseignées), soit à reconduire les dynamiques et les montants observés les années précédentes (pour la dernière année renseignée).

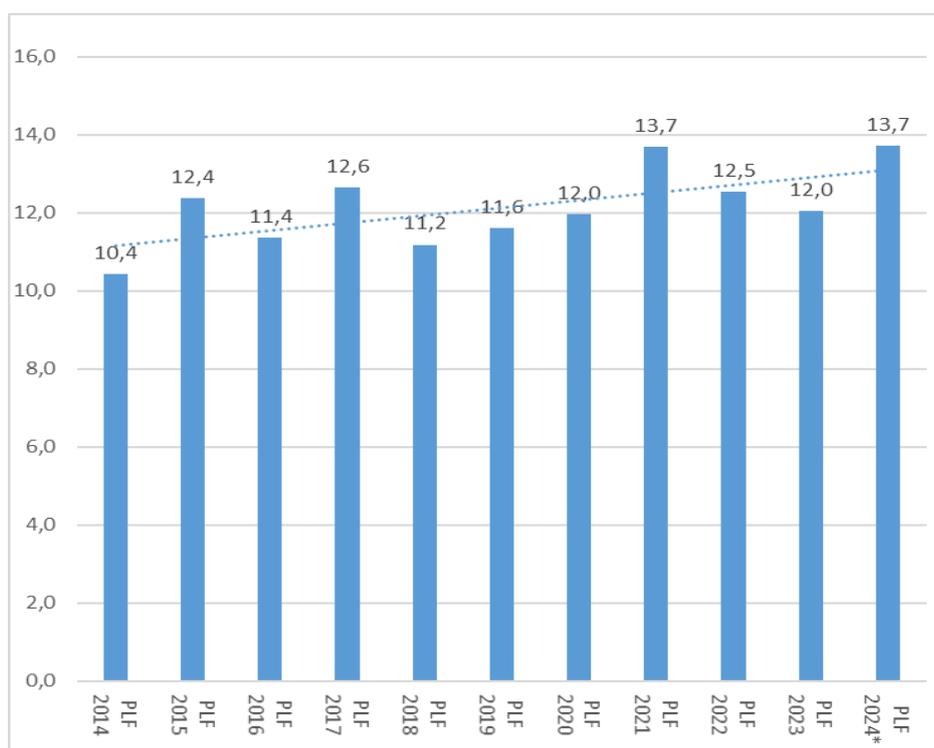
Ainsi, sur 467 dépenses fiscales, 83 sont chiffrées à partir de simulation (et, parmi elles, 63 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne »), 131 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données autres que fiscales (et, parmi elles, 17 « très bonne ») et 172 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données déclaratives fiscales (et, parmi elles, 105 « 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 de certaines dépenses fiscales nuit à la qualité de l'information délivrée. En outre, le coût total des dépenses fiscales recensées dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des dispositifs qui, notés « ε », sont supposés ne pas excéder 0,5 M€ par an - pour un coût pour les finances publiques non déterminé. Le PLF pour 2024 en identifie 53 pour 2022, 53 pour 2023 et 48 pour 2024. Comme l'illustre le graphique suivant, entre le PLF pour 2014 et le PLF pour 2023, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées est passé de 10,4 % à 13,7 % du total des dispositifs recensés.

**Graphique n° 6 : évolution du pourcentage des dépenses fiscales non chiffrées depuis le PLF 2014**



Source : Cour des comptes d'après PLF Tome II, Voies et moyens depuis 2013

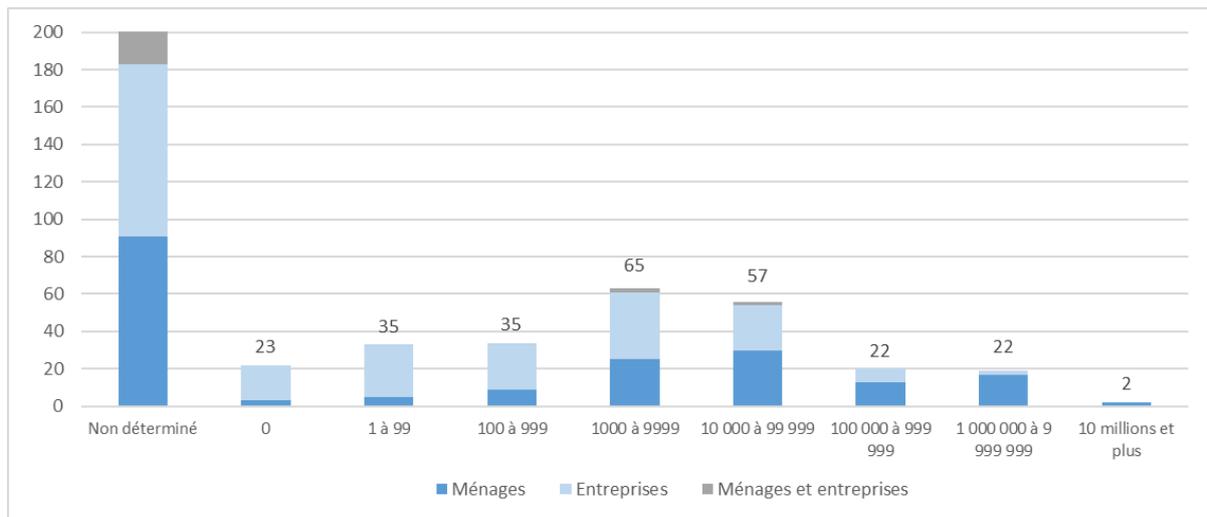
\* Évaluation PLF pour 2024. En 2023, le PLF pour 2024, le Voies et moyens, tome II prévoit 64 dépenses fiscales non chiffrées.

Il reste un nombre important de dépenses fiscales non chiffrées parfois en l'absence de données fiables, ce qui a 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. À cet égard, il convient de relever les progrès de l'administration fiscale en la matière, qui utilise dès qu'elle le peut de nouvelles sources d'informations pour éviter de complexifier les démarches des contribuables, mais souligne en contrepoint la nécessité d'une disposition générale. Afin d'approfondir cette démarche, et sans méconnaître l'enjeu de la simplification des obligations déclaratives, la Cour réitère sa recommandation au regard du coût croissant des dépenses fiscales et de la nécessité de lutter contre les risques de fraude<sup>24</sup>.

### C - Une connaissance incomplète des bénéficiaires

Outre les difficultés liées au chiffrage, le nombre de bénéficiaires n'est disponible que pour 56 % des dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* pour 2024 (soit 261 dispositifs sur 467), et ce, que les dispositifs ciblent les entreprises ou les ménages. Ces résultats sont en progrès sur les trois derniers exercices, le nombre de dépenses fiscales pour lesquelles le nombre de bénéficiaires n'est pas déterminé passant de 222 en PLF pour 2021 à 194 en PLF pour 2022 et à 185 en PLF pour 2023.

<sup>24</sup> Le rapport publié par la Cour en novembre 2023 « La détection de la fraude fiscale des particuliers » signale l'émergence de nouveaux schémas de fraude aux crédits et réductions d'impôt.

**Graphique n° 7 : nombre de bénéficiaires par dépense fiscale**

Source : PLF pour 2024, retraitement Cour des comptes. Données en exécution 2022.

Note de lecture : 2 dispositifs concernent 10 millions de bénéficiaires ou plus

NB : ne sont pas comptabilisés dans ce graphique 14 dispositifs pour lesquels les bénéficiaires sont soit des « locaux » soit des « parcelles ».

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 des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement, de l'abondement ou d'un partage de plus-value, aux plans d'épargne salariale et aux plans d'épargne retraite d'entreprise collectifs ou obligatoires (n°120108) n'est pas renseigné alors que son coût est estimé à 2,6 Md€. Il en est de même pour la réduction du champ de l'accise sur les produits énergétiques à usage de carburants dans les collectivités ultramarines régies par l'article 73 de la Constitution aux seuls essences et gazoles avec la faculté pour ces collectivités de minorer les tarifs (n°800401) qui représente 2 Md€ en 2023.

Outre les 23 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 créés dans une zone de développement prioritaire (n° 090113) n'a bénéficié qu'à deux entreprises, pour un coût considéré comme « ε ».

## II - Des conférences fiscales et un processus d'évaluation à relancer

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

Dix conférences fiscales (dont deux pour le seul ministère de la transition écologique et de la cohésion des territoires) se sont tenues en 2023 (soit deux de moins qu'en 2022).

### 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 6 avril 2023, cinq objectifs ont été fixés à l'ensemble des ministères (un objectif de plus qu'en 2022) :

- 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 ;
- Accorder une attention particulière à l'examen des dépenses fiscales « brunes » (nouvel objectif) ;
- 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.

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

La méthode initiée en 2021 a été reconduite. En amont des conférences de performance<sup>25</sup>, la DLF et la direction du budget passent 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. Ainsi, l'ensemble du cycle de ces conférences permet théoriquement 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.

Les résultats des conférences de l'exercice 2023 sont cependant modestes : les dépenses fiscales proposées à la suppression étaient pour l'essentiel des mesures n'ayant plus d'incidence budgétaire ou reprises par d'autres dispositifs.

L'article 110 de la LFI pour 2024 a supprimé ou a limité les effets dans le temps de vingt et une dépenses fiscales : 12 correspondent à des dispositifs à destination des particuliers en faveur du logement qui n'ont pas été renouvelés au terme de leur échéance et sont donc devenus obsolètes ; sept correspondent à des dispositifs temporaires mis en place dans le contexte de crise sanitaire liée à la pandémie de covid-19, devenus depuis sans objet et sans incidence

---

<sup>25</sup> 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 ».

budgétaire ; deux sont des dépenses fiscales n'ayant plus d'effet ni d'incidence budgétaire ou n'étant plus appliquées.

Malgré les efforts de concertation entre les différentes directions du ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, 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 en charge du budget qui voit son action limitée à un rôle d'observateur et de conseil juridique sur les risques d'invalidation constitutionnelle ou européenne de telle ou telle mesure envisagée. S'ensuit une dilution des responsabilités en ce qui concerne le pilotage des dépenses fiscales.

## **B - Des évaluations qui progressent mais 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, même si des progrès récents sont constatés en 2023. Les évaluations mises en œuvre au cours des derniers exercices sont peu nombreuses ou incomplètes, une faible proportion des évaluations programmée étant effectivement conduite, et les données disponibles (notamment s'agissant du chiffrage ou du nombre de bénéficiaires) demeurent parcellaires.

### **1 - Une nouvelle LPFP plus ambitieuse, après dix années de révisions à la baisse des objectifs d'évaluation**

En matière d'évaluation des dépenses fiscales, les trois dernières lois de programmation des finances publiques (LPFP) ont systématiquement revu leurs objectifs à la baisse, avant l'adoption d'une LPFP 2023-2027 plus ambitieuse sur ce plan en décembre 2023.

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

La LPFP 2018-2022 a abrogé l'ensemble de ces dispositions (article 36) et ne prévoyait 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 2018-2022 prévoyait ainsi que les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ne soient applicables que pour une durée maximale de quatre ans (contre trois ans auparavant). Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « une telle disposition permet de fixer une échéance d'évaluation, à

*l'approche de la date d'extinction du dispositif, afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement* ». L'application de cette disposition était examinée à l'occasion des conférences fiscales. Or, sur les 82 dépenses fiscales créées sur la période de programmation, 44 n'étaient pas bornées, ce qui contrevenait à l'article 20 de la LPFP 2018-2022. S'agissant des « anciennes » dépenses fiscales, leur contrôle était très limité<sup>26</sup>.

La LPFP 2023-2027, adoptée en décembre 2023, ne reprend pas le principe de plafonnement des dépenses fiscales (conservé pour les niches sociales) mais durcit la limitation dans le temps des nouvelles dépenses fiscales à trois ans et subordonne leur prorogation (qui ne peut excéder trois ans) à une évaluation « *présentée par le Gouvernement au Parlement, des principales caractéristiques des bénéficiaires des mesures, qui précise l'efficacité et le coût de celles-ci* ». La LPFP 2023-2027 prévoit par ailleurs la réalisation « *d'évaluations de la qualité de l'action publique dont les conclusions sont transmises au Parlement au plus tard le 1er avril de chaque année.* ». Ces évaluations portent notamment sur les dépenses fiscales et devraient identifier des mesures d'amélioration de l'efficacité, de l'efficience et des coûts des politiques et des structures évaluées.

Enfin, le même texte dispose que « *Chaque année, en vue d'éclairer la préparation du projet de loi de finances, le Gouvernement remet au Parlement la liste des trente dépenses fiscales les plus coûteuses arrivant à échéance à la fin de l'année en cours ainsi que l'évaluation des trente dépenses fiscales les plus coûteuses non bornées dans le temps et celle des trente dépenses fiscales les plus coûteuses dont les bénéficiaires sont limités* ».

## **2 - Des évaluations qui ne sont que partiellement réalisées**

### *a) Des évaluations dont le nombre reste bien en deçà des objectifs affichés*

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 de 35 évaluations couvrant 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 2023, quatre évaluations étaient prévues, contre respectivement 13, 7 et 11 évaluations en 2020, 2021 et 2022.

Le programme d'évaluation 2020-2023 a été peu suivi : 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). En 2022, une seule a été réalisée, initialement programmée pour 2021<sup>27</sup>.

---

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

<sup>27</sup> Il s'agit d'un travail de l'Inspection générale des finances (IGF) évaluant la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle (dépense n°

En 2023, une seule évaluation a été menée, initialement programmée pour 2021, portant sur le dispositif dit « Denormandie » (réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire rénové, dépense n° 110265) dans le cadre d'un rapport de l'IGF (« Les réductions d'impôt « Malraux » et « Denormandie dans l'ancien ») publié en janvier 2024 et peu conclusif.

Parallèlement à ce programme pluriannuel 2020-2023, un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales est inscrit dans le Tome II de l'annexe *Voies et moyens* depuis le PLF pour 2023. Cette inscription, 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. Ainsi, un programme de six évaluations était prévu pour 2023 :

- les dispositifs fiscaux en Outre-mer. L'efficience de tout ou partie de ces dispositifs, leur adéquation avec les objectifs poursuivis, leur correct ciblage et leur lisibilité seront ainsi analysés ;
- le crédit d'impôt pour le financement de travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements anciens (dit dispositif « éco-PTZ – Dépense n° 210321), dont l'échéance est fixée au 31 décembre 2023. L'évaluation pourra, le cas échéant, être élargie à l'ensemble des dispositifs fiscaux de soutien à la rénovation énergétique ;
- les dépenses fiscales constitutives d'aides d'État au sens de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), autorisées par la Commission européenne sous réserve de la remise d'un rapport d'évaluation de leur efficience. Tel est notamment le cas de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions au capital des PME – dite « Madelin » (dépense n° 110216) ;
- les dispositifs fiscaux relatifs au soutien au logement ;
- les dispositifs fiscaux relatifs à la rénovation des centres-villes, notamment ceux mis en place dans le cadre du plan « Action Cœur de Ville ».

Parmi ces évaluations prévues, l'IGF a produit un rapport relatif à l'évaluation du régime d'aide fiscale à l'investissement productif en outre-mer (notamment les dépenses n° 110224 et 210325), publié le 10 juillet 2023. Ce rapport propose notamment de mieux cibler le régime au bénéfice de l'exploitant, d'améliorer le pilotage et le suivi de la dépense fiscale tout en simplifiant son fonctionnement. Dans le prolongement de ce rapport, l'article 75 de la loi de finances pour 2024 prévoit une série de mesures visant, d'une part, à mettre fin immédiatement à certaines pratiques abusives identifiées par l'IGF et, d'autre part, à permettre certains investissements s'inscrivant dans une logique de transition écologique.

L'IGF a parallèlement publié en janvier 2024 un rapport relatif au dispositif « Action cœur de ville » avec les réductions d'impôt « Malraux » (n° 110249) et « Denormandie dans l'ancien » (évoqué *supra*).

Elle a également publié en février 2024 un rapport d'évaluation des réductions d'impôt sur le revenu « Madelin » (n° 110216) pour l'investissement des particuliers dans les petites et moyennes entreprises, sur le fondement de l'article 17 de la loi de finances pour 2023.

L'IGF a en outre consacré un rapport à l'adaptation de la fiscalité aux exigences de la transition écologique, publié en mai 2023. Ce rapport a présenté une liste de dix propositions,

---

110250 dite « RI Censi-Bouvard ») publié en juin 2022 et remis au Parlement fin octobre 2022, qui concluait à un manque d'efficience du dispositif et recommandait de ne pas le reconduire au-delà du 31 décembre 2022. Cette recommandation est satisfaite, le dispositif n'ayant pas été prorogé.

dont la suppression du tarif réduit sur le gazole non routier, l'alignement progressif de la fiscalité du gazole sur celle de l'essence et la limitation du zonage du prêt à taux zéro – l'inspection précisant qu'elle s'est retrainte à une évaluation de l'impact de ce dispositif sur l'artificialisation des sols – qui ont été inscrites dans le PLF pour 2024. Tel n'est en revanche pas le cas de la proposition du rapport de relever au taux normal le taux de TVA de 10 % applicable aux travaux autres que de rénovation énergétique. L'IGF a également publié un rapport en avril 2023, dans le cadre de la revue des dépenses, sur la revue des aides à la transition écologique qui dresse un constat sévère sur le taux de TVA réduit à 5,5 % sur les travaux de rénovation énergétique – considéré comme coûteux, anti-redistributif et source de complexité – mais sans proposition à la clé.

Le conseil des prélèvements obligatoires (CPO) a par ailleurs publié en décembre 2023 un rapport sur la fiscalité du logement. Le rapport préconise notamment un bornage dans le temps assorti d'évaluations systématiques des dépenses fiscales ainsi qu'une diminution de certaines dépenses fiscales (hausse de 5,5 % à 10 % du taux de TVA sur la rénovation énergétique, soutien à l'investissement locatif) en faveur de dépenses budgétaires ciblées.

Un programme d'évaluation pour 2024 a été publié en annexe du PLF pour 2024. Il porte sur les demi-parts de quotient familial supplémentaire, l'éco-prêt à taux zéro, la déduction pour épargne de précaution et l'exonération d'impôt sur le revenu des heures supplémentaires.

#### *b) Un dispositif d'évaluation qui reste très incomplet*

En dépit des évaluations réalisées au cours des dernières années, de nombreuses dépenses fiscales restent en dehors du dispositif d'évaluation, y compris pour des sujets à fort enjeu financier. Une proportion significative de dépenses fiscales estimées à plus de 1 Md€ n'a ainsi jamais été évaluée. 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 2,0 Md€ en 2023. Une évaluation de cette mesure était prévue en 2022 mais n'a pas été réalisée ;
- 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 1,4 Md€ en 2023 ;
- 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 1,7 Md€ en 2023 ;
- l'abattement de 10 % sur les montants des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites (n° 120401), estimé à 4,5 Md€ en 2023 ;
- 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 en 2023 à 1,9 Md€ et dont le nombre de bénéficiaires n'est pas connu.

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 0,3 Md€ en 2023.

Certaines missions ou politiques n'ont été concernées par aucun travail d'évaluation sur la période récente. 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 mise en œuvre.

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 0,2 Md€ en 2023, n'ont jamais fait l'objet d'une évaluation par le ministère de la Cohésion des territoires. Ces dépenses fiscales ne font toujours pas l'objet d'évaluation malgré les recommandations réitérées de la Cour<sup>28</sup>. La dernière évaluation remonte au rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 qui avait pourtant mis en doute leur efficacité.

Si deux tiers des dépenses fiscales évaluées en 2011 avaient obtenu des résultats insuffisants (soit un score de 0 ou 1), moins de 27 % de ces mesures ont disparu en 2019. 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 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 0,2 Md€ en 2023, et qui était décrit par la Cour comme un dispositif à revoir<sup>29</sup>.

Les résultats du programme d'évaluation mis en place depuis le PLF pour 2020 restent ainsi assez faibles. Sur les 35 évaluations prévues dans le programme pluriannuel pour les années 2020-2023, seules quatre ont été réalisées (une au cours de chacune des quatre années). Aussi, bien que la programmation d'évaluation ait semblé enregistrer des progrès depuis trois ans, il convient de veiller à la mise en œuvre effective des évaluations prévues et à leur ciblage. Le programme annuel d'évaluation pour 2023 prévu dans le PLF pour 2023 semble en revanche avoir été mieux suivi.

Il est indispensable de relancer un programme d'évaluation des dépenses fiscales ayant vocation à couvrir, à l'horizon 2027, la totalité d'entre elles. En s'inspirant du précédent de 2011 évoqué ci-dessus, il conviendrait de prolonger les travaux des conférences fiscales de deux manières : d'une part, en exploitant les évaluations existantes et les actualisant si nécessaire, dans le but de décider, dans la perspective du PLF pour 2025 puis des années suivantes, des suppressions ou des rationalisations des dispositifs jugés inefficaces ; d'autre part, en programmant sur trois ans de nouvelles évaluations des dispositifs majeurs qui requièrent des travaux approfondis, en sollicitant des organismes de recherche reconnus et en pilotant leurs travaux dans le but de proposer des ajustements de ces dépenses fiscales d'ici 2027.

---

<sup>28</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Cohésion des territoires*

<sup>29</sup> Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

Cette programmation devrait être pluriannuelle et définie en fonction de priorités explicites, que ce soit en termes de coût budgétaire (concentration sur certains dispositifs coûteux) ou en termes de thématiques stratégiques (impact sur l'environnement par exemple). Les évaluations devraient en outre tenir compte du cadre plus large des politiques publiques auxquelles sont rattachées les dépenses fiscales et apprécier la valeur ajoutée de celles-ci par rapport à d'autres modes d'intervention (subventions, réglementation...) servant les mêmes objectifs.

## **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 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 ni leurs objectifs, 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, le texte de référence au CGI (ces informations étant transmises à titre indicatif) ainsi que le nombre de bénéficiaires. 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 quatre 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 », « assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés » et « développer l'attractivité touristique de la France ». Il s'agit entre autres de la taxation au taux de 10 % des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle (n° 210326), estimée à 0,9 Md€ en 2023, 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 0,4 Md€ en 2023.

Des constats similaires se retrouvent dans la mission *Écologie, développement et mobilité durables*. Cette dernière recense 69 dépenses fiscales en 2023, 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.

Par ailleurs, pour encore près de la moitié des missions, le Tome II de l'annexe *Voies et moyens* indique qu'aucune dépense fiscale n'est rattachée à un indicateur de performance. C'est notamment le cas pour plusieurs missions comportant pourtant un nombre élevé de dépenses fiscales, comme la mission *Outre-mer* ou la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*. Par ailleurs, certaines missions ont des indicateurs de performances en nombre limité et peu en rapport avec le programme associé. Par exemple, la mission *Économie* n'a qu'un seul indicateur de performance, le suivi du prix de l'électricité pour les industries électro-intensives, qui concerne quatre dispositifs de tarif réduit d'accise sur l'énergie, peu en rapport avec leur programme de rattachement (134 - *Développement des entreprises et régulation*). Les progrès sur ce point sont inexistantes en 2023, aucune modification de programme de rattachement n'ayant été enregistrée.

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 4,5 Md€ en 2023 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. 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 des dépenses fiscales n'ont pas permis de réduire le coût des différents dispositifs ni d'en réduire significativement le nombre. Le plafond prévu par la loi de programmation des finances publiques 2018 – 2022 est resté inopérant, car non contraignant, et la LPFP pour 2023-2027 a abandonné tout plafonnement. Les évaluations menées sont en outre incomplètes et peu suivies d'effets et les résultats des conférences fiscales demeurent faibles voire inexistantes. Par ailleurs, l'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques montre parfois des incohérences.

Si le programme annuel d'évaluation pour 2023 inscrit dans le PLF pour 2023 a été mieux suivi que les années précédentes, il est indispensable de procéder à la revue de l'ensemble des dépenses fiscales d'ici 2027 et de s'assurer que les résultats des évaluations donnent bien lieu, le cas échéant, à une rationalisation des dispositifs.

---

## **RECOMMANDATIONS**

---

*La Cour formule les recommandations suivantes :*

- 1. (Nouvelle recommandation) : chiffrer de nouveau dans le projet de loi de finances l'ensemble des dépenses fiscales relatives à la TVA, y compris pour les parts attribuées à d'autres administrations publiques que l'État (DLF) ;*
  - 2. (Recommandation reformulée) : mettre en œuvre de manière effective le dispositif de plancher prévu à l'article 6 de la LPFP 2023-2027 (DLF, DB) ;*
  - 3. (Recommandation reformulée) : prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (DGFIP) ;*
  - 4. (Recommandation reformulée) : assigner aux conférences fiscales annuelles un objectif explicite de pilotage et de rationalisation des dépenses fiscales, en particulier de suppression des dépenses fiscales ne comptant que peu de bénéficiaires ou ayant un coût marginal (DLF, DB, responsables de programmes) ;*
  - 5. (Recommandation reformulée) : dans le cadre des revues de dépenses, programmer l'évaluation de l'ensemble des dépenses fiscales à l'horizon 2027 et la mettre en œuvre dans le calendrier prévu (DLF, DB, responsables de programmes).*
-



## Suivi des recommandations 2022

La Cour avait formulé quatre recommandations au titre de l'année 2022.

N°	Recommandation	Réponse des administrations	Analyse de la Cour	Appréciation de la Cour du degré de mise en œuvre
1	Assigner aux conférences fiscales un objectif explicite de suppression des dépenses fiscales ne comptant que peu de bénéficiaires ou ayant un coût marginal	L'administration considère que la recommandation est déjà mise en œuvre	Recommandation reformulée	Partiellement mise en œuvre
2	Réintroduire dans la loi de programmation des finances publiques un plafonnement des dépenses fiscales contraignant	La LPFP ne prévoit plus un tel plafonnement	Recommandation reformulée	Non mise en œuvre
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	La DLF rappelle les récents progrès faits en la matière et rappelle que ces obligations déclaratives fait peser une charge supplémentaire sur les usagers	Recommandation reformulée	Partiellement mise en œuvre
4	Élaborer un programme pluriannuel d'évaluation des dépenses fiscales en vue d'en réduire le nombre et l'impact sur les recettes publiques, et le mettre en œuvre dans le calendrier prévu	La DLF rappelle la mise en place des derniers programmes d'évaluation mis en place, notamment, pour la première année en 2023, en application des dispositions de la loi organique relative aux lois de finances telle que modifiée par la loi organique n° 2021-1836 du 28 décembre 2021	Recommandation reformulée	Partiellement mis en œuvre

## **Annexes**

**Annexe n° 1 : chiffage des changements de méthode PLF 2024 (coût  
2023)**

<i>Dépense fiscale</i>			<b>Coût 2023</b>				
<i>Numéro</i>	Impôt	Libellé législatif	Prévision initiale 2023 – PLF 2023	Prévision 2023 – PLF 2023 au FORMAT PLF 2024	Prévision actualisée 2023-PLF 2024	Prévision 2023 recalculée – PLF 2024	Changement de méthode
120201	Impôt sur le revenu	Exonération de l'aide personnalisée au logement, de l'allocation de logement familiale et de l'allocation de logement sociale	56	56	76	76	20
120202	Impôt sur le revenu	Exonération des prestations familiales et de l'allocation aux adultes handicapés	1 820	1820	1850	1850	-20
120203	Impôt sur le revenu	Exonération des allocations, indemnités et prestations d'assistance et d'assurance	24	24	103	103	82
140109	Impôt sur le revenu	Exonération des revenus provenant de l'épargne salariale (participation, plan d'épargne salariale et compartiment épargne salariale des plans d'épargne retraite)	280	280	550	550	200
140119	Impôt sur le revenu	Exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie	1 317	1317	551	551	-600
170106	Impôt sur le revenu	Déduction de précaution	119	119	187	187	-43

<i>Dépense fiscale</i>			<b>Coût 2023</b>				
170307	Impôt sur le revenu	Report d'imposition de l'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements climatiques à l'exercice de constatation de cette perte	nc	nc	1	1	1
210203	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	Déduction sur cinq ans du prix d'acquisition des œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique	3	3	5	5	2
220107	Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	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	10	10	5	5	-5
300101	Impôt sur les sociétés	Exonération sous certaines conditions : - des coopératives agricoles et de leurs unions ; - des coopératives artisanales et de leurs unions ; - des coopératives d'entreprises de transport ; - des coopératives artisanales de transport fluvial ; - des coopératives maritimes et de leurs unions	107	107	168	168	45
710109	Taxe sur la valeur ajoutée	Exclusion de la base d'imposition des marges commerciales sur la distribution de tabac en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion	95	45	25	25	-23
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	80	35	50	50	5

<i>Dépense fiscale</i>			<b>Coût 2023</b>				
		de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans.					
730228	Taxe sur la valeur ajoutée	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	nc	nc	nc	48	48
800401	Accise sur les énergies	Réduction du champ de l'accise sur les produits énergétiques à usage carburants, dans les collectivités régies par l'article 73 de la Constitution, aux seuls essences et gazoles et faculté pour ces collectivités de minorer les tarifs	1 511	1511	2022	2022	589
820201	Accise sur les énergies	Tarifs réduits pour l'électricité consommée par les installations industrielles exploitées par des entreprises electro-intensives relevant de secteurs fortement exposés à la concurrence internationale (niveau d'électro-intensité au moins égal à 0,5 %)	0	0	5	5	5
820202	Accise sur les énergies	Tarif réduit pour l'électricité consommée par les installations hyperélectro-intensives (niveau d'électro-intensité au moins égal à 13,5 %)	0	0	1	1	1



- Annexe n° 2. des taux réduits de TVA, non considérés comme des dépenses fiscales

- Intitulé	- Coût 2023 (M€)
- Taux de 2,1 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	- 3 323
- Taux de 5,5 % sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine	- 24 450
- 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 mentionnées à l'article L.633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements me	- 1025
- Taux de 10 % pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale ou départementale	- nc
- Taux de 10 % pour les travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles	- nc
- Taux de 10 % sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation	- 762
- Taux de 10 % sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 octies (Taux de 2,1 %)	- 415
- Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	- 1 061
- Taux de 10 % sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement	- nc
- Taux de 10 % sur les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement	- nc
- Taux de 10 % pour le transport de voyageurs	- 2 445
- Taux réduit à 10 % sur les cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres	- nc
- Taux de 10 % sur les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets	- 164
- Taux réduit de 10 % sur les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyen correspondant à l'édition d'un service de télévision locale	- nc
- Taux réduit de 10 % sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale	- nc
- Taux réduit dans les DOM (2,1 %) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes	- nc

- <b>Intitulé</b>	- <b>Coût 2023 (M€)</b>
<i>physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI.</i>	
- <i>Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté</i>	- nc
- <i>Taux réduit à 5,5 % sur les livres</i>	- 612
- <i>Taux réduit à 5,5 % pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privé 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</i>	- 562
- <i>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 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</i>	- 188
- <i>Taux réduit de 5,5 % pour les masques et les tenues de protection adaptés à la lutte contre la propagation du covid-19</i>	- nc
- <i>Taux réduit de 5,5 % pour les produits destinés à l'hygiène corporelle et adaptés à la lutte contre la propagation du covid-19</i>	- nc

- Source : DLF

- 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° 2 : dépenses fiscales supérieures à 1 Md€ non répertoriées parmi les 15 principales dépenses fiscales

Numéro	Impôt	Intitulé du dispositif	Montant 2023 (M€)
730221	TVA	Taux de 10% pour la restauration commerciale (consommation sur place et vente à emporter en vue d'une consommation immédiate)	1 430
710103	TVA	Niveau des taux en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion (8,5 % pour le taux normal et 2,1 % pour le taux réduit)	1 430
800221	TICPE	Tarif réduit (remboursement) pour les gazoles utilisés comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1 353
210324	IR/IS	Crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi	1 173

Source : PLF 2024

### Annexe n° 3 : extrait du programme d'évaluation des dépenses fiscales (2020-2023) présenté lors de l'examen du PLF 2020

<i>Année d'évaluation</i>	Évaluations à conduire	Dépenses fiscales concernées
	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps</b>	
	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
2020	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
	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps</b>	
	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
	<b>Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps</b>	
2021		

<i>Année d'évaluation</i>	<b>Évaluations à conduire</b>	<b>Dépenses fiscales concernées</b>
	Crédit d'impôt famille	210308
2022	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps</b>	
	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
	<b>Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps</b>	
	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	<b>Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps</b>	
	Exonération du bénéfice réalisé par les entreprises créées en zone de restructuration de la défense	230605
	<b>Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps</b>	
	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	