



Les dépenses fiscales

Note d'analyse
de l'exécution budgétaire

2016

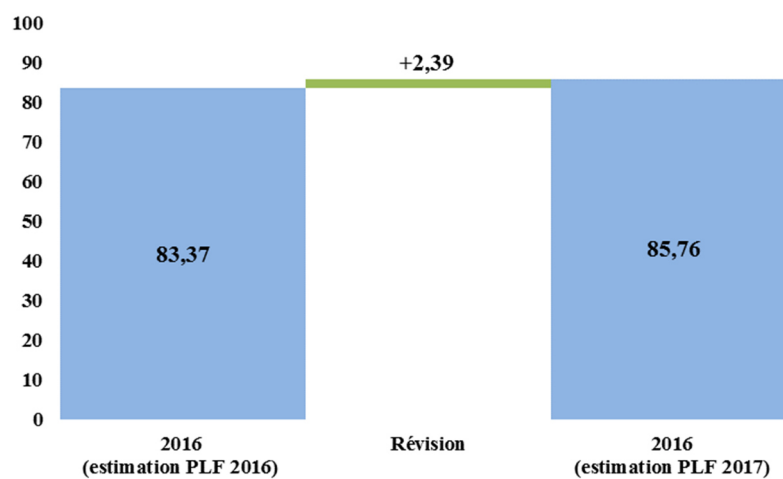
Les dépenses fiscales

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

	Évaluation du PLF 2016	Évaluation révisée du PLF 2017	Écart
Coût total	83,37	85,76	+ 2,39
<i>dont CICE</i>	13,01	12,61	- 0,4

Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF 2016 et 2017

Révision du coût des dépenses fiscales en 2016 du PLF 2016 au PLF 2017 (Md€)



Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2016 et 2017, retraitement Cour des comptes

Synthèse

Les dépenses de 2016 et la gestion des crédits

Le coût des dépenses fiscales en 2016 est évalué à 85,76 Md€, selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2017. Ce montant est supérieur de 2,39 Md€ à celui publié un an auparavant dans le PLF pour 2016, qui s'établissait à 83,37 Md€.

Cette **révision à la hausse de 2,39 Md€ du coût global des dépenses fiscales en 2016** résulte :

- de mesures nouvelles adoptées par amendement à la loi de finances pour 2016 et en loi de finances rectificative pour 2015, ainsi que dans la loi n°2016-1321 du 7 octobre 2016 *Pour une République numérique*, à hauteur de 1,71 Md€ ;
- de changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales à hauteur de 0,34 Md€ ;
- d'écarts de prévision de l'évolution spontanée des dépenses fiscales à hauteur de 0,34 Md€ également.

Le coût du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) pour 2016 a été revu à la baisse d'environ 0,4 Md€ entre le PLF pour 2016 et le PLF pour 2017, contrairement à la gestion 2015 où il avait été sous-évalué, puis revu à la hausse. Entre 2015 et 2016, le coût des dépenses fiscales a progressé de 0,67 Md€. Depuis 2013, la hausse des dépenses fiscales est liée intégralement au déploiement du CICE.

L'évaluation des dépenses fiscales est un exercice complexe, ce qui contribue à expliquer les difficultés de pilotage. En revanche, les enjeux liés à la définition du périmètre, illustrés en 2016 par l'absence de prise en compte de la suppression de la prime pour l'emploi, pourraient aisément être clarifiés.

Les dispositifs de maîtrise des dépenses fiscales prévus par la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques pour 2014 - 2019 comprennent notamment des plafonds indicatifs. Leur dépassement continu au cours des exercices 2015, 2016 et 2017 ne s'est toutefois traduit par aucune mesure d'ajustement.

En 2016, le dépassement constaté du plafond des dépenses fiscales s'est élevé à 1,4 Md€. En prenant en compte la suppression de la prime pour l'emploi, qui n'a pas donné lieu, comme la Cour l'a recommandé, à

une mesure de périmètre, le plafond des dépenses fiscales est même dépassé de 3,5 Md€.

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

Bien que cette démarche soit positive, ses résultats sont modestes dans les faits. L'implication de l'administration est réduite et les propositions de modifications ou de suppressions de dépenses fiscales demeurent limitées, faute notamment d'une évaluation suffisante.

Par ailleurs, comme les années précédentes, la Cour fait le constat d'une articulation insuffisante entre les dépenses fiscales et les objectifs de politiques publiques.

La stratégie de pilotage mise en œuvre est lacunaire : seuls certains dispositifs sont évalués dans le cadre des conférences fiscales et les outils de mesure et/ou de suivi déployés pour contrôler leur efficience sont défaillants.

Les recommandations de la Cour

Le suivi des recommandations formulées au titre de la gestion 2015

La Cour avait formulé trois recommandations au titre de l'année 2015, qui n'ont pas été mises en œuvre :

Recommandation n°1 : procéder à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales d'ici à fin 2019.

Cette recommandation, introduite en 2014 et reformulée en 2015, invitait l'administration à procéder à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales au cours des cinq années de la loi de programmation. L'administration n'y est pas favorable au motif que les dépenses fiscales sont désormais incluses dans le champ des revues de dépenses.

Eu égard aux carences des dispositifs d'évaluation, la Cour reconduit néanmoins sa recommandation, en la reformulant, afin de prévoir une évaluation des dépenses fiscales sur la période de la prochaine LPFP.

Recommandation n°2 : sauf exception dûment justifiée, compléter les documents budgétaires (PAP et RAP) en classant les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent.

Cette deuxième recommandation, également reformulée en 2015, portait sur le classement des dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent. Selon l'administration, en l'état actuel du dispositif de performance, le rapprochement des objectifs des dépenses fiscales avec les objectifs de performance des programmes budgétaires se heurterait à plusieurs limites, par exemple le rattachement à plusieurs objectifs ou, à l'inverse, l'impossibilité de rattacher la dépense fiscale à un objectif du programme.

Considérant que le classement des dépenses fiscales en fonction des objectifs des programmes doit contribuer à la réflexion d'ensemble sur les crédits budgétaires et les dépenses fiscales qui participent à une même politique publique, la Cour reconduit sa recommandation, en la reformulant, afin d'introduire également dans les documents budgétaires des éléments de justification des prévisions de coût des dépenses fiscales les plus significatives.

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

Cette troisième recommandation, introduite en 2015, invitait l'administration à formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôt soumis au plafond de la LPFP. La direction de la législation fiscale indique qu'elle partage la recommandation de la Cour sur la nécessité de documenter davantage le champ des dépenses fiscales soumis au plafond de la LPFP et son évolution. La recommandation n'a cependant pas été mise en œuvre, ce qui justifie son maintien. L'administration s'est engagée, lors de l'instruction de la présente note, à entamer une réflexion en ce sens dans le cadre des travaux d'actualisation du périmètre des dépenses fiscales du PLF pour 2018.

Les recommandations formulées au titre de la gestion 2016

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

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

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

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

Sommaire

Introduction.....	8
1 Un coût des dépenses fiscales en hausse en 2016.....	8
1.1 Des dépenses fiscales supérieures aux prévisions de la LFI...	8
1.2 Des dépenses fiscales en hausse d'une année sur l'autre	15
1.3 Des dépenses fiscales fortement concentrées	18
2 Des dispositifs de maîtrise peu opérants.....	22
2.1 Le dépassement des plafonds votés en LPFP ne donne lieu à aucune action correctrice.....	22
2.2 Les conférences fiscales de 2016 n'ont pas conduit à limiter les dépenses fiscales	26
2.3 Les évaluations restent très insuffisantes	29
2.4 L'articulation entre dépenses fiscales et politiques publiques reste mal établie.....	33
3 Les recommandations de la Cour.....	36
3.1 Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015...	36
3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2016.....	38

Introduction

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

Dans chaque PLF, le tome II de l'annexe *Voies et moyens* présente l'ensemble des dépenses fiscales, ainsi qu'une évaluation de leur coût¹ pour l'année écoulée, l'année en cours et l'année à venir, au chapitre « Chiffrage des dépenses fiscales ». Les dépenses fiscales au titre d'une année sont donc évaluées de manière exhaustive à trois reprises, dans le PLF de l'année puis dans les deux PLF suivants. Elles ne font pas l'objet d'une évaluation actualisée en cours de gestion.

Les dépenses fiscales de l'année 2016 ont ainsi été évaluées à deux occasions, dans les PLF pour 2016 et pour 2017². L'exécution des dépenses fiscales en 2016 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 451 allègements de charges fiscales pour les contribuables recensés dans l'annexe au PLF pour 2017 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État dont le coût est chiffré à 85,76 Md€.

1 Un coût des dépenses fiscales en hausse en 2016

1.1 Des dépenses fiscales supérieures aux prévisions de la LFI

Le PLF pour 2016 estimait à 83,37 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2016. Dans le PLF pour 2017, ces dépenses sont réévaluées à 85,76 Md€, soit une hausse de 2,39 Md€.

Cette réévaluation est cependant sous-estimée, faute d'avoir été opérée à périmètre constant. En effet, certaines dépenses fiscales comptabilisées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour

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

² Elles le seront pour la troisième et dernière fois dans le PLF pour 2018.

2016 ne sont plus chiffrées dans le PLF pour 2017, ni comptabilisées dans le coût total des dépenses fiscales³.

Tableau n° 1 : Évaluation du coût des dépenses fiscales pour 2016

<i>en Md€</i>	Évaluation PLF 2016	Évaluation révisée PLF 2017	<i>Écart</i>
Total	83,37	85,76	+ 2,39

Source : PLF 2016 et 2017

Le coût des dépenses fiscales de 2015 dans le PLF pour 2016 avait été évalué à 84,36 Md€, montant supérieur de 2,42 Md€ à celui publié dans le PLF pour 2015 (81,93 Md€). La hausse provenait d'une révision sensible du coût du CICE entre les deux évaluations successives (+ 2,5 Md€)⁴.

Le coût du CICE en 2016 a été révisé à la baisse de 0,4 Md€ dans le chiffrage du PLF pour 2017, qui l'estime à 12,6 Md€.

La révision à la hausse du coût des dépenses fiscales en 2016 est donc de nature différente.

Elle résulte des mesures nouvelles à hauteur de 1,71 Md€.

Hors mesures nouvelles, la progression de 0,68 Md€ des dépenses fiscales 2016 entre le PLF pour 2016 et le PLF pour 2017 s'explique, pour 0,34 Md€, par des changements de méthode de chiffrage et, pour 0,34 Md€ également, par des écarts de prévisions de l'évolution spontanée de certaines dépenses. Ces montants résultent d'ajustements de sens contraires⁵.

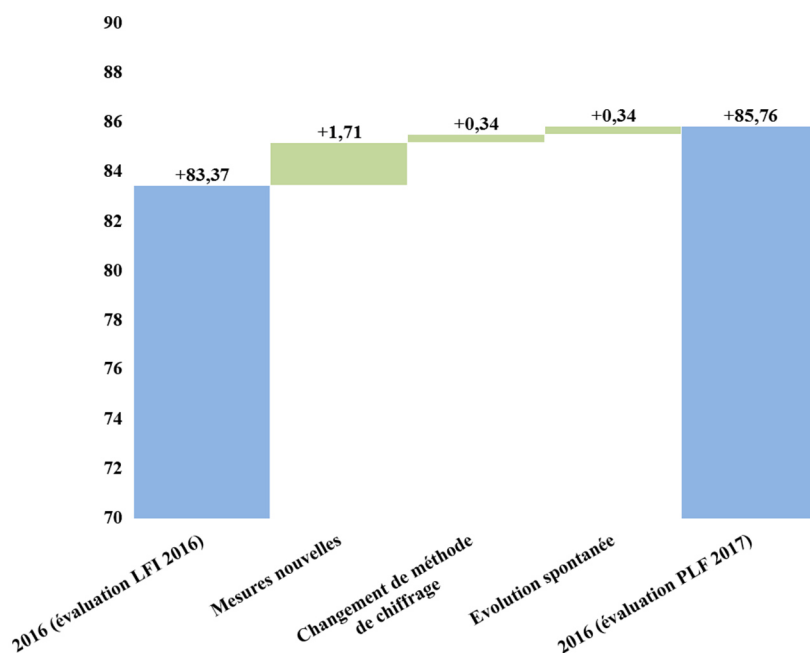
Les principales évolutions sont détaillées en annexe 1.

³ Il s'agit notamment des dépenses fiscales relatives aux exonérations de la taxe sur les transactions financières (TTF) qui, si elles ne sont plus chiffrées dans le PLF pour 2017 du fait du manque de fiabilité du sous-jacent et de leur nature même, n'ont pas fait l'objet d'un retraitement de périmètre et ne sont plus comptabilisées dans le coût total des dépenses fiscales alors qu'elles étaient évaluées à 535 M€ dans le PLF pour 2016 (mesures n° 980101 à 980105). Il en va de même pour les exonérations des allocations, indemnités et prestations d'assistance et d'assurance de l'impôt sur le revenu, estimées à 45 M€ dans le PLF pour 2016, mais plus comptabilisées en PLF pour 2017 car jugées non chiffrables.

⁴ Évalué à 12,5 Md€ dans le PLF pour 2016 au lieu de 10 Md€ dans le PLF pour 2015.

⁵ Le tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour 2017 détaille 20 changements de méthode de chiffrage et 224 évolutions spontanées de certaines dépenses fiscales.

Graphique n° 1 : Décomposition de la hausse du coût des dépenses fiscales en 2016 (Md€)



Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2016 et 2017, retraitement Cour des comptes

1.1.1 Une hausse du coût des dépenses fiscales liée pour l'essentiel aux mesures nouvelles

La révision à la hausse du chiffrage du coût des dépenses fiscales en 2016 figurant dans le PLF pour 2017 résulte pour l'essentiel (71,5 %) de mesures nouvelles adoptées après le dépôt du PLF pour 2016. Leur coût est estimé à 1,71 Md€.

La principale a concerné la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE) et le reversement d'un montant de 1,98 Md€ au budget de l'État, dans le cadre de la réforme de la contribution au service public de l'électricité (CSPE) votée en loi de finances rectificative pour 2015 (cf. encadré ci-après⁶). Les mécanismes d'allègement fiscal qui étaient associés à la CSPE ont ainsi été mécaniquement incorporés au champ des dépenses fiscales, ce qui a augmenté le chiffrage de leur coût de

⁶ Voir également la note d'analyse de l'exécution budgétaire des recettes fiscales de 2016.

0,74 Md€ pour 2016, hausse retracée dans le PLF pour 2017 et identifiée comme une mesure de périmètre dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens*.

Les effets de la réforme de la CSPE

Avant la réforme engagée par la loi n°2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (LFR), le financement des charges de service public pour la fourniture de l'électricité et du gaz était assuré par un dispositif extrabudgétaire, grâce à des contributions incombant aux consommateurs finaux pour l'électricité et aux fournisseurs pour le gaz naturel, dont le montant prévisionnel était estimé chaque année par la Commission de régulation de l'énergie et les fonds gérés par la Caisse des dépôts et consignations.

L'article 14 de la LFR a intégré les dispositifs de la contribution au service public de l'électricité (CSPE)⁷, qui était affectée à EDF, au champ de la taxe intérieure sur les consommations finales d'électricité (TICFE), affectée pour sa part au budget de l'État.

Compte tenu de l'importance et du dynamisme des charges financées par la CSPE (6,2 Md€ en 2015), les recettes et les emplois de cette contribution sont désormais inscrits sur le budget de l'État. Dans le même temps, le financement des charges de service public de l'électricité et du gaz a été sécurisé juridiquement par la bascule de la CSPE sur le mécanisme de l'accise sur l'électricité, la TICFE, dont le champ a été étendu afin de prendre en compte les consommations sous toutes les puissances, à l'instar de la CSPE.

En 2016, le reversement de TICFE au budget de l'État réalisé dans le cadre de la réforme de la CSPE est pris en compte comme une mesure de périmètre sur les recettes fiscales nettes de l'État d'un montant de + 1,98 Md€.

Des mesures nouvelles ont également été introduites en cours de gestion, hors évolutions de périmètre.

La plus importante est relative au renforcement du dispositif en faveur de l'investissement dans les entreprises, dit « suramortissement Macron », créé par la loi n°2015-990 du 6 août 2015 *Pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques*, puis reconduit et étendu par la loi du 7 octobre 2016 *Pour une République numérique*⁸, ce qui porte son

⁷ Dépenses fiscales n°820201 à 820204. Parmi celles-ci, le taux réduit de CSPE pour les installations industrielles électro intensives génère la majeure partie des coûts, 320 M€.

⁸ Mesure n°230302 puis n°210204 relative à la déduction exceptionnelle de 40 % de l'impôt sur les sociétés du prix de revient de certaines immobilisations productives.

coût pour l'année 2016 à 0,86 Md€, soit 0,36 Md€ de plus que l'estimation du PLF pour 2016.

Les autres mesures nouvelles à l'origine de la hausse du chiffrage des coûts des dépenses fiscales ont été adoptées par la loi de finances rectificative pour 2015 ou par voie d'amendement au PLF pour 2016. Il s'agit notamment :

- des exonérations, introduites par l'article 75 de la LFI pour 2016, de taxe d'habitation, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de contribution à l'audiovisuel public pour les personnes âgées, de condition modeste ou handicapées, qui ont induit un surcroît de dépenses fiscales chiffré à 0,44 Md€⁹ dans le PLF pour 2017 ;
- des mesures liées à la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) introduites par l'article 17 de la LFR pour 2015 et relatives notamment aux consommations de carburant des routiers¹⁰, qui concourent à la hausse des dépenses fiscales entre les estimations du PLF pour 2016 et du PLF pour 2017 à hauteur de 0,11 Md€.

En contrepartie, les dépenses fiscales supprimées par le législateur en LFR pour 2015 représentent, pour 2016, une économie limitée (chiffrée à 5 M€) dans le PLF pour 2017¹¹.

1.1.2 L'impact à la hausse des changements de méthode de chiffrage

Les changements de méthode de chiffrage ayant eu un impact sur l'estimation du coût des dépenses fiscales ont concerné 20 dispositifs entre le PLF pour 2016 et le PLF pour 2017.

Le principal changement de méthode de chiffrage a trait à la déduction de l'impôt sur le revenu des dépenses de réparations et d'amélioration de l'habitat, dont le chiffrage par l'administration fiscale est

⁹ Mesures n°070101, n°050101 et n° 950101. Leur impact final est de + 222 M€, les mesures nouvelles étant compensées pour partie par des évolutions spontanées.

¹⁰ Mesures n° 800212, n°800403 et n°800404.

¹¹ La LFR pour 2015 a ainsi supprimé l'exonération des bénéfices forfaitaires issus de la culture d'arbres truffiers pendant 15 ans (article 33) et l'exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la reconversion des débits de boisson (article 85).

passé de 0,96 Md€ en PLF pour 2016 à 1,56 Md€ en PLF pour 2017, soit une hausse de 0,6 Md€ intégralement liée à un changement de méthode¹².

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, la principale évolution concerne les exonérations s'appliquant aux sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), dont le coût croît de 0,05 Md€ à 0,37 Md€ et dont l'essentiel est imputable à un changement de méthode de chiffrage¹³.

Certaines dépenses fiscales comptabilisées dans le PLF pour 2016 ont également été placées parmi les mesures non chiffrées, faute d'une fiabilité suffisante des données (cf. *supra*).

La fiabilité des méthodes de chiffrage est par ailleurs limitée et fait l'objet d'un traitement en annexe 2.

1.1.3 Une évolution spontanée légèrement supérieure aux prévisions

En 2015¹⁴, hors CICE, le chiffrage de l'évolution spontanée des dépenses fiscales avait été revu à la baisse de 0,53 M€ entre le PLF pour 2015 et le PLF pour 2016.

En gestion 2016, l'évolution spontanée a, au contraire, été revue à la hausse de 0,34 Md€, soit 0,4 % du montant total des dépenses fiscales, entre le PLF pour 2016 et le PLF pour 2017. Les principaux écarts à la hausse concernent l'impôt sur le revenu :

- le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) passe d'une estimation de 1,4 Md€ dans le PLF pour 2016 à une estimation de 1,67 Md€ dans le PLF pour 2017, soit une hausse de 0,27 Md€¹⁵ ;

¹² Le coût de la dépense fiscale n° 130201 était chiffré, jusqu'en PLF pour 2016, sur le seul périmètre des immeubles détenus directement par les foyers fiscaux. Il intègre désormais les immeubles détenus indirectement (via des SCPI par exemple).

¹³ La dépense fiscale n°300210 a été chiffrée en PLF pour 2016 sur la base de la dernière liste de sociétés agréées en 2010, transmises par l'AMF en 2012. L'actualisation de cette liste en PLF pour 2017 a permis de fiabiliser le chiffrage. La réévaluation de 321 M€ de son coût se décompose ainsi en 65 M€ dus à l'actualisation de la liste des sociétés agréées et 256 M€ auparavant comptabilisés sur la dépense n°300206 relative aux sociétés d'investissement immobilier cotée (SIIC) alors qu'elles sont agréées SPPICAV. L'impact global est donc nul, s'agissant d'un transfert entre deux dépenses fiscales.

¹⁴ Le chiffrage définitif des dépenses fiscales en 2015 est de 85,1 Md€ (PLF pour 2017).

¹⁵ L'augmentation continue du coût de la dépense fiscale n°110222 depuis 2014 fait suite à la transformation du CIDD en CITE (LFI pour 2015). La révision à la hausse pour 2016 s'explique par une sous-estimation initiale de la dynamique du CITE.

- l'exonération des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement et de l'abondement aux plans d'épargne salariale passe d'une estimation de 1,26 Md€ dans le PLF pour 2016 à une estimation de 1,47 Md€ dans le PLF pour 2017, soit + 0,21 Md€¹⁶.

L'impact de l'exclusion des départements d'Outre-mer du champ d'application de la TICPE a également été revu, de 0,87 Md€ estimés dans le PLF pour 2016 à 1,05 Md€ dans le PLF pour 2017, soit une hausse de 0,18 Md€, dont 0,17 Md€ imputables à une évolution spontanée¹⁷.

Le coût de certaines mesures de réduction de TVA liées aux travaux dans le secteur de l'immobilier social¹⁸, chiffré initialement à 1,63 Md€ en PLF pour 2016, a été révisé à 1,8 Md€ dans le PLF pour 2017 (+ 0,17 Md€).

À l'inverse, la principale révision à la baisse entre le PLF pour 2016 et le PLF pour 2017 concerne le coût du CICE. Contrairement à 2015, la prévision d'évolution du coût du dispositif pour 2016 a été réduite d'environ 0,4 Md€, compte tenu d'une moindre créance fiscale des entreprises¹⁹. Le chiffrage a été revu à 12,6 Md€ dans le PLF pour 2017, contre 13 Md€ estimés dans le PLF pour 2016.

Tableau n° 2 : Coût du CICE (Md€)

Année	2014	2015	2016	2017
Coût du CICE	6,43	12,41	12,61	15,77

Source : PLF pour 2017, PLF pour 2016 s'agissant les montants 2014

Les écarts à la baisse les plus conséquents résultent également de l'évolution spontanée des exonérations et réductions d'impôt sur le revenu liées aux produits attachés aux bons et aux contrats de capitalisation et d'assurance-vie, qui passent d'un coût estimé à 1,73 Md€ dans le PLF pour 2016, à 1,54 Md€ dans le PLF pour 2017, soit une diminution de 0,19 Md€²⁰.

¹⁶ L'augmentation du coût de la dépense fiscale n°120108 s'explique notamment par la forte augmentation de l'assiette liée à l'intéressement et à l'abondement des entreprises entre les revenus 2013 et les revenus 2014, qui n'avait pas été anticipée dans le PLF pour 2016, ainsi que par l'augmentation du taux marginal moyen d'imposition des foyers imposés entre les revenus 2013 et les revenus 2014.

¹⁷ La DLF explique l'augmentation du coût de la dépense fiscale n°800401 par l'effet de la composante carbone de la TICPE.

¹⁸ Dépense fiscale n° 730210.

¹⁹ L'évolution des salaires en 2015 a été revue à la baisse, principalement pour ceux inférieurs à 2,5 SMIC et éligibles au CICE, ainsi que l'estimation du nombre de recours.

²⁰ L'évolution de la dépense fiscale n°140119 est essentiellement due à la baisse de l'estimation de l'assiette des contrats conclus avant 1983 pour tenir compte de l'extinction progressive du régime (estimation forfaitairement faute de données fiables).

De même, le crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage voit son coût réévalué de 0,41 Md€ dans le PLF pour 2016 à 0,28 Md€ dans le PLF pour 2017 (soit une réduction de 0,13 Md€)²¹.

Le coût estimé du taux réduit de TICPE au profit des installations intensives en énergie et exerçant une activité considérée comme exposée à un risque important de fuite carbone, a été également réduit de 0,23 Md€ dans le PLF pour 2016 à 0,140- Md€ dans le PLF pour 2017²².

1.2 Des dépenses fiscales en hausse d'une année sur l'autre

1.2.1 Une augmentation de 0,67 Md€ entre 2015 et 2016

Le coût estimé des dépenses fiscales augmente de 0,67 Md€ en 2016 (85,76 Md€) par rapport à 2015 (85,09 Md€)²³, alors même que la prime pour l'emploi en faveur des contribuables modestes déclarant des revenus d'activité (PPE), soit plus de 2 Md€ en 2015, n'est plus versée.

Les dépenses fiscales ayant le plus augmenté concernent l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés :

- le CITE évolue de 0,87 Md€ en 2015 à 1,67 Md€ en 2016, soit une augmentation de 0,80 Md€ ;
- le coût de la déduction de 40 % de l'impôt sur les sociétés du prix de revient de certains biens productifs fait plus que doubler, passant de 0,35 Md€ en 2015 à 0,86 Md€ en 2016, soit une augmentation de 0,51 Md€²⁴ ;

²¹ Selon la DLF, la baisse de la dépense fiscale n°210311 est due au recentrage, adopté en loi de finances pour 2014, du crédit sur la première année du cycle de formation des apprentis et pour les seuls apprentis préparant un diplôme d'un niveau inférieur ou égal à Bac + 2. Cette baisse n'avait pas été suffisamment anticipée en PLF pour 2016.

²² Le chiffrage initial réalisé en PLF pour 2016 de la dépense fiscale n°800211 a pu être affiné en PLF pour 2017 par une prise en compte plus complète des déclarations déposées. Par ailleurs, l'augmentation du coût de la dépense fiscale entre 2015 et 2016, qui passe de 70 M€ à 140 M€ dans l'estimation du PLF pour 2017, résulte de l'augmentation des tarifs de taxes intérieures de consommation de référence.

²³ Les coûts 2015 et 2016 mentionnés dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF 2017 sont calculés en fonction du périmètre des dépenses fiscales 2017.

²⁴ L'augmentation du coût de la dépense fiscale entre 2015 et 2016 résulte de la montée en charge du dispositif (l'impact budgétaire des investissements réalisés d'avril 2015 à avril 2016 est constaté en année pleine à compter de l'année 2016, ce qui explique l'augmentation initialement prévue en PLF pour 2016 de 350 M€ en 2015 à 500 M€ en

- le CIR évolue de 5,09 Md€ en 2015 à 5,42 Md€ en 2016, soit une augmentation de 0,33 Md€ ;
- de même, le coût du CICE augmente de 0,2 Md€, passant de 12,4 Md€ en 2015 (chiffage définitif) à 12,6 Md€ en 2016. Il s'agit néanmoins d'une augmentation limitée au regard des montants en jeu.

Les dépenses fiscales qui diminuent le plus entre 2015 et 2016 concernent principalement l'impôt sur le revenu :

- le coût du crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt supportés à raison de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale passe de 0,76 Md€ en 2015 à 0,42 Md€ en 2016, soit une diminution de 0,34 Md€ ;
- le coût des exonérations d'intérêts des livrets A baisse de 0,43 Md€ à 0,33 Md€, soit une réduction de la dépense fiscale de 0,11 Md€ ;
- le coût du crédit d'impôt lié au prêt à taux zéro et à sa version renforcée passe de 1,07 Md€ à 0,87 Md€, soit une baisse de 0,19 Md€.

1.2.2 Une hausse du coût des dépenses fiscales depuis 2013 sous l'effet du CICE

Le coût des dépenses fiscales était de 72,7 Md€ en 2010, soit inférieur de 23,7 % en valeur nominale et de 16,9 % en valeur réelle à celui de 2016.

Tableau n° 3 : Évolution du coût des dépenses fiscales depuis 2010

Année	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	2017*
Coût (Md€)	72,7	72	72,2	72,1	78,3	85,1	85,8	89,9

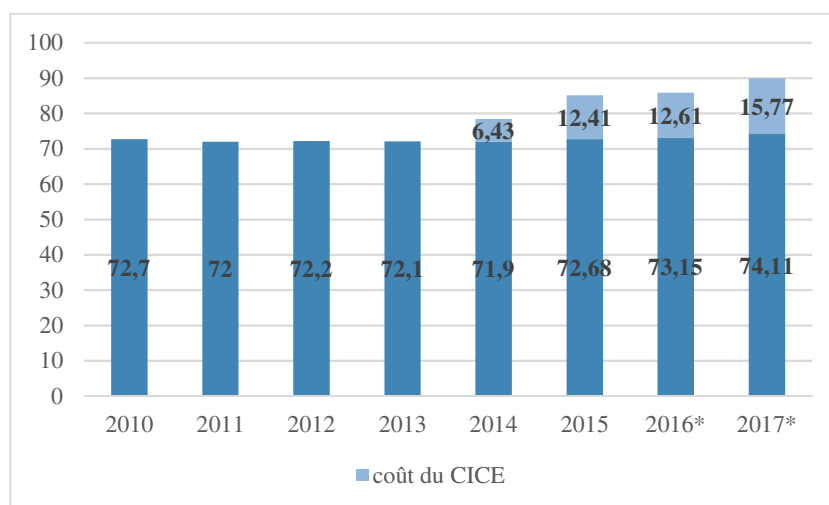
Source : *chiffage PLF n+2, * chiffage PLF pour 2017*

Cette hausse est liée au déploiement du CICE. Hors CICE, les dépenses fiscales sont stables sur la période : 73,15 Md€ en 2016 soit, hors effets éventuels de périmètre ou d'absence de chiffage, une hausse de

2016). L'adoption en lois de finances fin 2016 d'élargissements d'assiette relatifs au suramortissement et sa prorogation d'un an en septembre 2016 (soit après la publication du tome II annexé au PLF pour 2016) expliquent pour leur part la révision du chiffage du coût de la dépense fiscale à 860 M€ à compter de 2016.

0,44 Md€ en termes réels depuis 2010 et une baisse de 3,7 Md€ en valeur nominale²⁵.

**Graphique n° 2 : Chiffrage du coût des dépenses fiscales 2010 - 2017
(en milliard d'euros courants)**



Source : PLF 2009 à 2017, estimation PLF n+2, retraitement Cour des comptes

*Données PLF 2017

Le nombre de dépenses fiscales qui ont eu un impact budgétaire en 2016 est estimé à 440²⁶ par l'administration.

Tableau n° 4 : Évolution du nombre de dépenses fiscales recensées

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Dépenses fiscales	491	464	460	453	449	451
<i>avec impact budgétaire</i>	447	433	427	431	440	439

Source : DLF

En outre, 179 dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour 2017 ont été créées avant 1996.

²⁵ Déflaté par l'indice des prix à la consommation.

²⁶ Pour connaître le nombre précis de dépenses fiscales ayant un impact en année n, il convient de se référer au tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF n+2.

Parmi elles, 37 n'ont pas connu de modification depuis plus de 20 ans²⁷. Elles représentent un coût de 1,97 Md€ en 2016. De même, 39 mesures ont été instaurées avant 1958, voire précédemment²⁸. Le statut de ces dépenses fiscales anciennes mérite un réexamen par la direction de la législation fiscale. Dans certains cas, ces régimes dérogatoires sont devenus, avec le temps, la norme de calcul de l'impôt, ce qui justifierait leur déclassement.

1.3 Des dépenses fiscales fortement concentrées

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent plus de la moitié du total estimé pour 2016, soit 45,78 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2017.

En 2016, 22 dépenses fiscales sur les 451 recensées étaient d'un montant supérieur à 1 Md€. Le coût global de ces mesures est chiffré à 54,2 Md€ (voir tableau n°5), le CICE et le CIR représentant à eux seuls un coût de plus de 18 Md€.

²⁷ C'est le cas, par exemple, de l'exonération totale ou partielle d'impôt sur le revenu, instaurée en 1946, pour les sommes versées aux salariés détachés à l'étranger (mesure n°120124) dont le coût est estimé à 110 M€ en 2016.

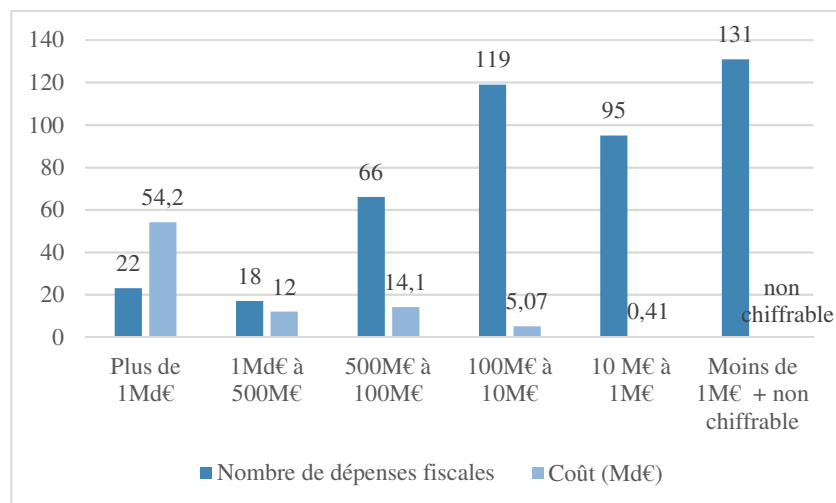
²⁸ La mesure n°060201 de dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés non bâties en cas de perte de récoltes ou de bétail a été instaurée sous l'Empire.

Tableau n° 5 : Les 15 principales dépenses fiscales en 2016 (M€)

N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2016	PLF 2017	Écart
210324	IR/IS	CICE	13010	12610	- 400
200302	IR/IS	CIR	5510	5420	- 90
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4180	4090	- 90
730213	TVA	Taux de 10 % pour travaux [...]	3280	3410	130
730303	TVA	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments [...]	2460	2460	0
730221	TVA	Taux de 10 % ventes à consommer sur place [...]	2350	2337	- 13
120202	IR	[Exonérations garde d'enfant]	2020	2060	40
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	1990	2025	35
800201	TICPE	Taux réduit sur le gazole sous condition d'emploi.	1820	1835	15
730210	TVA	[Taux réduit pour les travaux dans les logements sociaux]	1630	1800	170
110222	IR	CITE	1400	1670	270
130201	IR	Déduction des dépenses de réparations et d'amélioration	960	1560	600
140119	IR	Exonération ou réduction liées aux contrats d'assurance-vie [...]	1727	1536	- 191
110214	IR	Réduction au titre de l'emploi d'un salarié à domicile [...]	1510	1495	-15
120108	IR	Exonération au titre des plans d'épargne salariale [...]	1260	1470	210
Total (en M€)			45 107	45 778	671

Source : PLF 2017

À l'inverse, plus de 50 dépenses fiscales ont un coût inférieur à 1 M€ : la concentration du coût des dépenses fiscales ne doit pas occulter la multitude de petits dispositifs, dont l'efficacité, la pertinence ou l'impact ne sont pas établis.

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

Source : PLF pour 2017, retraitement Cour des comptes

Le calcul du coût des dépenses fiscales publié dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des dispositifs qui ne sont pas supposés excéder 0,5 M€ par an, ni des dépenses dites « non chiffrables », ce qui représente 107 dispositifs au total en 2016, pour un coût pour les finances publiques inconnu.

L'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions à forts enjeux financiers. Ainsi, le coût des mesures de la mission *Économie*, qui compte 76 dispositifs en plus du CICE, est chiffré au total à 23,93 Md€. Il en est de même s'agissant des missions *Solidarité, insertion et égalité des chances* (29 dispositifs, 13,93 Md€), *Égalité des territoires et logement* (53 dispositifs, 12,78 Md€), *Travail et emploi* (25 dispositifs, 7,02 Md€) ou *Recherche et enseignement supérieur*, qui ne compte que 15 dispositifs, mais dont le coût estimé atteint 6,43 Md€ pour 2016 du fait du CIR (chiffré à 5,42 Md€ dans le PLF pour 2017).

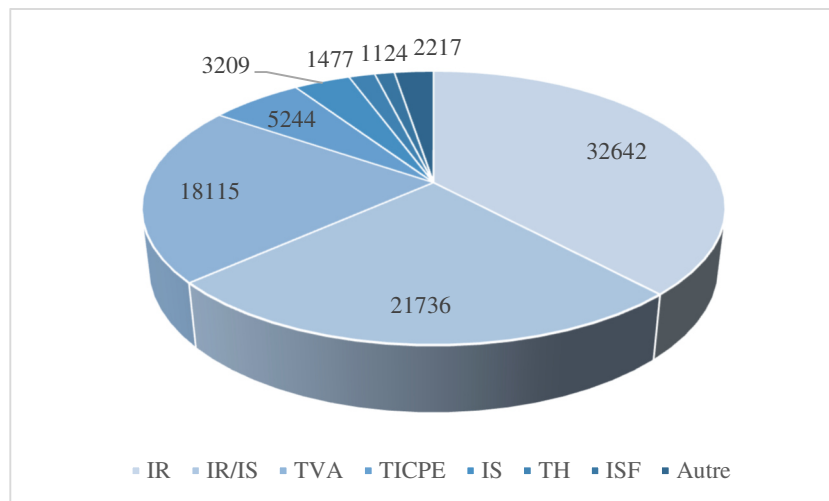
Tableau n° 6 : Missions pour lesquelles le coût des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€ (PLF 2017)

Mission	Coût (M€)	Nombre
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	2 831	37
Écologie, développement et mobilité durables	3 947	38
Économie	23 930	77
Égalité des territoires et logement	12 777	53
Engagements financiers de l'État	5 475	30
Outre-mer	4 041	26
Recherche et enseignement supérieur	6 434	15
Santé	3 271	10
Solidarité, insertion et égalité des chances	13 928	29
Sport, jeunesse et vie associative	2 669	17
Travail et emploi	7 021	25

Source : PLF pour 2017

Certaines missions comportent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût limité. La mission *Culture* dénombre ainsi 22 dépenses fiscales, pour une dépense chiffrée à 0,29 Md€ en PLF pour 2017. De même, la mission *Politique des territoires* en comporte 34, pour un coût estimé à 0,87 Md€.

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés concentrent 64 % du montant des dépenses fiscales. Les dispositifs associés à la TVA participent à hauteur de 21 % des coûts. Les dépenses associées à tous les autres impôts représentent, pour leur part, 15 % du coût total des dépenses fiscales pour 2016 chiffrées dans le PLF pour 2017.

Graphique n° 4 : Dépenses par impôt (Md€ - PLF 2017 pour 2016)

Source : annexe Voies et moyens (tome II) du PLF pour 2017

2 Des dispositifs de maîtrise peu opérants

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

Dans la pratique, ces différentes démarches n'ont pas eu d'effets notables en 2016. Par ailleurs, comme pour l'exercice précédent, la Cour relève le défaut d'évaluation et l'insuffisante articulation des dépenses fiscales avec les objectifs des politiques publiques auxquelles elles sont rattachées.

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

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

Le I de l'article 19 dispose que « *le montant annuel des dépenses fiscales ne peut excéder 80,6 milliards d'euros en 2015, 81,8 milliards*

d'euros en 2016 et 86 milliards d'euros en 2017 ». Le II du même article institue, pour la première fois, un plafond pour les crédits d'impôt : « *le montant annuel des crédits d'impôt ne peut excéder 24,7 milliards d'euros en 2015, 25,9 milliards d'euros en 2016 et 30,1 milliards d'euros en 2017* ».

Sur les trois derniers exercices, le coût des dépenses fiscales évalué par la DLF est pourtant supérieur au plafond établi en LPFP²⁹.

De surcroît, l'administration n'a pas traité la disparition de la prime pour l'emploi (PPE) comme une mesure de périmètre. Elle n'a donc pas été neutralisée pour apprécier le respect du plafond. Cette approche est d'autant plus contestable qu'une mesure de périmètre a bien été enregistrée en dépense lors de la création de la prime d'activité, pour 2,1 Md€. La symétrie des mesures de périmètre en recettes et en dépenses, qui permet notamment d'apprécier correctement le respect du plafond, n'a donc pas été respectée. La Cour considère dès lors que le plafond de dépenses fiscales aurait dû être réduit de 2 Md€ (voir encadré et retraitement des tableaux).

Disparition de la prime pour l'emploi et respect du plafond

La Cour avait critiqué, dans son analyse de l'exécution de 2015, la mise en place d'un double plafonnement (dépenses fiscales et crédits d'impôt) reposant sur des méthodes de calcul différentes ainsi qu'un mécanisme incomplet de corrections des mesures affectant le périmètre.

Ces difficultés perdurent en 2016. Le tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour 2017 fait état d'une mesure de périmètre de 0,7 Md€ pour 2016 relative aux dépenses fiscales associées à la TICFE (cf. *supra*). Isolé de cette mesure de périmètre, l'objectif de dépenses fiscales serait quasi stable par rapport à 2015, en baisse de 0,1 Md€.

Par ailleurs, le *Voies et moyens* du PLF pour 2017 identifie la prime pour l'emploi comme la dépense fiscale ayant le plus diminué en 2016 comparé à 2015. La LFR pour 2014 a, en effet, supprimé le dispositif à compter des revenus perçus en 2015 afin de pouvoir financer la prime d'activité³⁰ créé par la loi n°2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue

²⁹ L'objectif des dépenses fiscales était auparavant publié dans l'exposé des motifs de l'article 1 du PLF relatif à l'autorisation de perception des impôts. Il est publié dans le tome II relatif aux dépenses fiscales de l'annexe au PLF pour 2017 *Voies et moyens*, ce qui améliore la lisibilité et la qualité de l'information fournie. S'il y est fait mention du coût des dépenses fiscales au titre de 2017 sur le périmètre arrêté en PLF pour 2013, il est cependant regrettable que celui pour 2016 ne soit pas publié.

³⁰ L'exposé des motifs de l'article 15 de la loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 précise : « *Le présent article propose de supprimer la prime pour l'emploi (PPE), afin de*

social et à l'emploi. La prime n'étant plus versée, le coût de la dépense fiscale associée recule en conséquence de plus de 2 Md€.

Cette dépense fiscale a donc été transformée en dépense budgétaire³¹. Une mesure de périmètre a bien été enregistrée en dépenses au moment de la création de la prime d'activité pour 2,1 Md€ (PLF pour 2016). Le tome I de l'annexe *Voies et moyens* signale par ailleurs : « *l'effet positif des mesures déjà votées (+ 0,3 Md€) intègre notamment l'impact de la transformation de la prime pour l'emploi en dépense dans le cadre de l'instauration de la prime d'activité (+ 2 Md€)* ».

Pour autant, la disparition de la prime pour l'emploi n'est pas retranscrite comme une mesure de périmètre s'agissant des dépenses fiscales, qui aurait dû conduire à réduire le plafond de 2,1 Md€.

Hors traitement de la PPE comme une mesure de périmètre, le plafond pour les dépenses fiscales établi dans la LPFP 2014 - 2016 est dépassé de 1,4 Md€ s'agissant de la gestion 2016.

Si, comme le recommande la Cour, la suppression de la PPE était traitée comme une mesure de périmètre, le plafond serait alors dépassé de 3,5 Md€ en 2016, soit un écart de + 4,3 % au regard des montants votés en LPFP.

permettre son remplacement, à compter du 1^{er} janvier 2016, par un nouveau dispositif plus efficace d'incitation à l'activité et de soutien au pouvoir d'achat des salariés modestes. Le présent article permettra de créer un nouvel instrument de soutien au pouvoir d'achat des travailleurs modestes et d'incitation à l'activité, plus lisible et plus efficace. Ce dispositif sera opérationnel au premier janvier 2016. Pour contribuer à son financement, il est proposé de supprimer la prime pour l'emploi au titre des revenus perçus en 2015 ce qui dégagera un gain budgétaire de 1 940 M€ à compter de 2016 ».

³¹ Voir la note d'exécution budgétaire sur les recettes fiscales pour 2016.

Tableau n° 7 : Évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds établis dans la LPFP 2014 - 2019

En Md€	2015	2016	Estimation 2017
Plafond LPFP 2014 - 2019	80,6	81,8	86,0
Coût des dépenses fiscales à méthode PLF 2013 hors prise en compte de la PPE	83,3	83,2	87,2
<i>Coût des dépenses fiscales à méthode PLF 2013, PPE prise en compte</i>	83,3	85,3	89,3
<i>Dépassement en intégrant la PPE</i>	+ 2,7	+ 3,5	+ 3,3
<i>Écart en intégrant la PPE</i>	+3,4 %	+ 4,3 %	+ 3,8 %

Source : DLF, retraitement Cour des comptes

Le coût prévisionnel des crédits d'impôt, compris dans le plafond global des dépenses fiscales, a été chiffré à 25,7 Md€ en PLF pour 2016. Il a été révisé à 25,5 Md€ en PLF pour 2017. Cette correction s'explique principalement par la baisse de l'estimation des coûts du CICE (- 0,4 Md€) et du coût du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage (- 0,13 Md€), non intégralement compensées par la révision à la hausse du chiffrage du coût du CITE (+ 0,27 Md€, cf. *supra*).

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

Tableau n° 8 : Évolution des crédits d'impôt au regard des plafonds établis dans la LPFP 2014 - 2019

En Md€	2015	2016	Estimation 2017
Plafond LPFP 2014 - 2019	24,7	25,9	30,1
Coût des crédits d'impôt à méthode PLF 2013 hors prise en compte de la PPE	26,7	25,5	28,5
<i>Coût des crédits d'impôt à méthode PLF 2013, PPE prise en compte</i>	26,7	27,6	30,6
<i>Dépassement en intégrant la PPE</i>	+ 2,0	+ 1,7	+ 0,5
<i>Écart en % en intégrant la PPE</i>	+ 8,1 %	+ 6,5 %	+ 1,7 %

Source : DLF, retraitement Cour des comptes

Retraité de la PPE, le plafond des crédits d'impôt voté en LPFP n'est pas non plus respecté en 2016.

En dépit des dépassements de plafond, aucune mesure correctrice n'a été adoptée.

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

2.2 Les conférences fiscales de 2016 n'ont pas conduit à limiter les dépenses fiscales

Le bilan des conférences fiscales (voir encadré ci-après) organisées en 2016 est modeste. Le document de cadrage des directions de la législation fiscale et du budget proposait de supprimer huit dépenses fiscales (pour un coût estimé de 80 M€) et d'en modifier environ 30 autres. À l'issue du cycle, seules trois dépenses fiscales ont été supprimées :

- La conférence fiscale du ministère de l'économie, de l'industrie et du numérique a permis de supprimer l'amortissement exceptionnel des logiciels acquis par les entreprises (dépense fiscale n° 210102, coût chiffré à 13 M€). Le crédit d'impôt pour prospection commerciale, proposé également à la suppression dans le PLF pour 2017, a été restauré par voie d'amendement.
- La conférence fiscale du ministère du logement, de l'égalité des territoires et de la ruralité a permis la suppression de la déduction d'impôts liée aux travaux de grosses réparations supportés par les nus-propriétaires dans le cadre de démembrements de propriété consécutifs à une succession ou une donation (dépense fiscale n° 100114, estimée à 30 M€ pour 2016) et du crédit d'impôt relatif à la prime d'assurance contre les loyers impayés (dépense fiscale n° 110234, estimée à 5 M€ en 2016).

Par ailleurs, la conférence fiscale du ministère du travail, de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social a permis de parvenir à un consensus sur la non-réactivation de deux dépenses fiscales en cours d'extinction (réduction d'impôt pour les tuteurs de chômeurs qui créent ou reprennent une entreprise et crédit d'impôt en faveur de l'intéressement, dont les faits générateurs ont pris fin respectivement en 2014 et 2011). Leur coût estimé pour 2016 était d'environ 20 M€.

La conférence fiscale du ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt a proposé de plafonner, à compter de 2018, les remboursements de TICPE dont bénéficient les exploitants agricoles. Cette décision n'a cependant pas eu de suite en loi de finances.

Les conférences fiscales

En 2015, les conférences fiscales avaient fait l'objet pour la première fois d'une circulaire de cadrage du ministre des finances et des comptes publics et du secrétaire d'État chargé du budget. Elles devaient être l'occasion d'un examen conjoint des crédits budgétaires et des dispositifs fiscaux, afin d'assurer un pilotage cohérent et coordonné des moyens alloués à une politique publique.

L'organisation du cycle des conférences fiscales en 2016 a été similaire à 2015. Les objectifs poursuivis demeurent identiques, comme l'a rappelé le ministre des finances et des comptes publics dans sa lettre du 27 avril 2016 adressée à l'ensemble des ministres :

- proposer la réduction en nombre et en valeur des dépenses fiscales ;
- identifier des taxes à faible rendement qui pourraient être supprimées ou fusionnées ;
- échanger avec le ministère des finances et des comptes publics sur les projets de mesures que chaque ministère souhaitait intégrer aux projets de lois de finances de l'automne 2016.

Dans le cadre de la préparation des conférences fiscales, la DLF adresse à chaque ministère un dossier qui comprend la liste des dépenses fiscales le concernant, leur montant sur les trois dernières années ainsi qu'un tableau des taxes affectées et/ou à faible rendement pour lesquelles la suppression, la fusion, la rebudgétisation ou la transformation pourrait être étudiée.

Les ministères complètent le dossier et proposent une liste des mesures, classées par ordre de priorité décroissant. Ils sont également invités à renseigner une fiche d'évaluation simplifiée pour chaque proposition.

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

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

C'est le cas pour la mission *Outre-mer*, dont la conférence fiscale a conduit à supprimer la procédure d'agrément préalable relative à la déduction d'impôt sur les sociétés des investissements productifs réalisés dans les départements et collectivités d'outre-mer, ainsi qu'à diminuer les plafonds de revenus permettant de bénéficier de la réduction de la cotisation résultant du barème relative à l'IR³².

De même, la conférence fiscale du ministère du logement, de l'égalité des territoires et de la ruralité a reconduit la mesure dite « Pinel », prorogation dont le coût est évalué à environ 1,6 Md€ (coût de la « génération 2017³³ ») ainsi que, pour un an, la dépense fiscale dite « Censi-Bouvard »³⁴ relative à la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle, dont le coût était de 0,17 Md€ en 2016.

Des exemples comparables se retrouvent à l'occasion des conférences fiscales organisées avec le ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie, le ministère de la culture et de la communication, celui de l'économie et des finances, de l'industrie et du numérique, ou de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt.

Les constats que la Cour dresse dans ses analyses de l'exécution budgétaire 2016 par mission confirment le bilan peu consistant des tentatives de maîtrise des dépenses fiscales.

Ainsi, pour la mission *Économie*, les augmentations significatives des dépenses fiscales³⁵, chiffrées à plus 0,93 Md€ pour 2016, n'ont été compensées ni par la modification d'une mesure en faveur de

³² Ces deux mesures, dépenses fiscales n°320113 et n°110302 ont été actées suite à la conférence fiscale du 25 mai 2016.

³³ Il représente le montant total de réductions fiscales accordées, pendant 6, 9 ou 12 ans, aux revenus issus des investissements réalisés en 2017.

³⁴ Dépense fiscale n°110261 relative aux réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel) et n°110250 (dispositif Censi-Bouvard).

³⁵ cf. *supra* : création de cinq mesures nouvelles par la LFR pour 2015, qui représentent en 2016 une dépense de 555 M€ concentrée sur trois dépenses relatives à la contribution au service public de l'électricité ; augmentation de l'assiette d'une mesure en faveur de l'investissement dans les entreprises, créée en cours d'année 2015 par la loi du 6 août 2015 *Pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques* dite « Macron » puis reconduite et étendue en 2016 par la loi n°2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique, ce qui porte son coût pour l'année 2016 de 500 M€ (PLF 2016) à 860 M€ (PLF 2017).

l'investissement au capital des PME³⁶, qui ne représente qu'une économie limitée de 25 M€, ni par la suppression de trois autres mesures, qui étaient sans incidence budgétaire.

Les modifications fiscales ont été nombreuses en 2016 s'agissant de la mission *Égalité des territoires et logement*, mais elles ne comportent pas de véritables objectifs d'économies. Au-delà de la prorogation du fait générateur des dispositifs dits « Censi-Bouvard » et « Pinel » déjà évoquée, la LFI pour 2017 introduit une exonération d'impôt sur le revenu au profit des locataires associés de sociétés civiles d'accession à la propriété (SCIAPP) et supprime la condition de ressources pour bénéficier du cumul du crédit d'impôt transition énergétique (CITE) et de l'éco-PTZ³⁷. En contrepartie, seules deux dépenses fiscales, qui représentent des montants relativement faibles (5 M€), ont été supprimées. De même, la fusion des dispositifs dits « Borloo ancien » et « Besson ancien », abordée lors de la conférence fiscale du 30 mai 2016, n'a pas conduit à en maîtriser les coûts.

L'analyse de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* fournit également un exemple du fonctionnement défaillant des conférences fiscales, du fait notamment d'un manque de connaissances spécifiques des administrations pour appréhender les dispositifs associés aux programmes qu'elles pilotent. De fait, la conférence n'a eu aucun impact sur le coût des dépenses fiscales.

Si les conférences fiscales constituent une initiative favorable à la rationalisation des dépenses fiscales, les résultats obtenus jusqu'à présent restent limités.

L'amélioration de leurs résultats supposerait qu'elles puissent s'appuyer sur des évaluations de l'efficacité des dépenses fiscales et qu'une réflexion sur l'articulation de ces dernières avec les crédits budgétaires concourant aux mêmes politiques publiques soit engagée. Or, dans ces deux domaines, des progrès importants restent à accomplir.

2.3 Les évaluations restent très insuffisantes

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

³⁶ Dépense fiscale n°400202.

³⁷ Mesure fiscale n°210321 relative au crédit d'impôt « Eco prêt à taux zéro ».

Le comité de suivi du CICE

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

Contrairement aux précédents exercices, qui reposaient sur des enquêtes déclaratives, l'évaluation 2016 a été fondée pour la première fois sur l'exploitation de données individuelles d'entreprises portant sur les années 2013 et 2014.

Trois équipes de chercheurs issues du *Laboratoire interdisciplinaire d'évaluation des politiques publiques*, de l'*Observatoire français de la conjoncture économique* et de la *Fédération de recherche travail emploi et politiques publiques* ont conduit les analyses sur lesquelles se sont appuyés l'avis et le rapport du comité. Les résultats obtenus par ces équipes comportent cependant des messages partiellement divergents³⁸.

Le comité d'évaluation a retenu quatre conclusions principales dans son avis publié le 28 septembre 2016 :

- le CICE a permis d'améliorer sensiblement les marges des entreprises ;
- il n'a pas eu d'impact de court terme sur l'investissement, la recherche et développement ou les exportations ;
- il a probablement eu un effet direct de l'ordre de 50 à 100 000 emplois créés ou sauvegardés sur la période 2013 - 2014 ;
- il n'a eu peu d'effet sur les salaires par tête.

Les dépenses fiscales sont formellement incluses dans le champ des revues de dépenses instaurées par l'article 22 de la LPFP pour 2014 - 2019, mais sans aucun objectif en termes de nombre de dépenses fiscales à examiner chaque année.

En pratique, en 2016, une seule des douze revues de dépenses programmées a porté exclusivement sur le champ des dépenses fiscales. Elle a concerné les dispositifs associés aux zones franches d'activité (ZFA) outre-mer³⁹ (voir encadré).

³⁸ Notamment sur la création et la sauvegarde l'emploi. L'équipe de la fédération de recherche TEPP conclut à la création ou la sauvegarde de 45 000 à 115 000 emplois alors que les chercheurs du LIEPP ne mettent pas en évidence d'effet positif sur l'emploi ni sur les salaires par tête.

³⁹ Voir la note d'analyse de l'exécution budgétaire de la mission *Outre-mer*.

Les résultats mitigés des dispositifs ZFA Outre-mer

La mission d'évaluation menée par le service du contrôle général économique et financier s'est concentrée sur les abattements d'imposition sur les bénéfices consentis aux PME d'outre-mer, qui représentent un enjeu de 90 M€ en 2016. Ses conclusions ont été publiées en juin 2016.

L'évaluation fait état d'un dispositif ZFA peu connu du tissu entrepreneurial local : seulement 19 % des entreprises éligibles en ont bénéficié, notamment celles disposant d'une assistance conseil ou de cabinets d'expertise comptable. Par ailleurs, le dispositif ZFA produit des effets significatifs avant tout pour les PME ayant une taille suffisante, une compétence fiscale et une stratégie de développement affirmée, soit relativement peu d'entreprises. Il a ainsi permis aux entreprises déjà bénéficiaires de dégager des marges de manœuvre par l'amélioration de leur trésorerie ou la capacité à financer des investissements. Par ailleurs, le dispositif n'a pas favorisé l'émergence d'une réelle politique de formation. Il est néanmoins difficile d'isoler la contribution propre de cette exonération fiscale à la compétitivité des PME ultramarines, qui mobilisent un panel varié d'aides à l'investissement et à l'emploi.

La revue de dépenses conclut que le volet fiscal du dispositif des ZFA dans les DOM a été efficace car générateur d'effets positifs pour l'activité et l'emploi au cours de la période de référence (2008 - 2014). Il n'a cependant pas eu d'effet sur l'augmentation des marges des entreprises bénéficiaires. La mission a estimé qu'il pourrait être envisagé de proroger le dispositif, tout en réexaminant les modalités et en réorientant les contreparties vers des actions de formation adaptées.

L'article 23 de la LPFP pour 2014 - 2019 prévoit en outre que, pour toute mesure de création ou d'extension d'une dépense fiscale entrée en vigueur pour une durée limitée à partir du 1^{er} janvier 2015, le Gouvernement présente au Parlement, au plus tard six mois avant l'expiration du délai pour lequel la mesure a été adoptée, une évaluation de celle-ci et, le cas échéant, justifie son maintien pour une durée supplémentaire de trois années⁴⁰.

⁴⁰ Sur ce point, la LPFP 2014 - 2020 est par ailleurs en retrait comparé à aux ambitions de la FPFP 2012 - 2017, dont l'article 18 disposait que : « *Les dépenses fiscales [...] font l'objet d'une évaluation annuelle de leur efficacité et de leur efficacité. Ces évaluations sont réalisées chaque année par cinquième des dépenses fiscales, réductions, exonérations ou abattements d'assiette et sur l'ensemble de ceux qui, aux*

En 2016, sept dépenses fiscales ont été identifiées comme entrant dans le champ de cet article. Quatre ont fait l'objet d'une évaluation préalable en loi de finances pour 2017 ou en loi de finances rectificative pour 2016 : les dépenses fiscales relative au CITE, à l'éco-PTZ, au crédit d'impôt pour l'investissement en Corse et à la réduction d'impôt dite « Malraux »⁴¹.

Les trois autres dépenses fiscales identifiées⁴² ont été prorogées par voie d'amendement et n'ont pas fait l'objet d'évaluations.

S'agissant plus particulièrement des dépenses fiscales créées par la loi du 6 août 2015 *Pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques* et prorogées par la loi du 7 octobre 2016 *Pour une République numérique*, chiffrées à 0,86 Md€ en 2016, leur adoption a méconnu tout à la fois l'article 23 de la LPFP pour 2014 - 2019, la circulaire du Premier ministre du 4 juin 2010 relative à l'édiction de mesures fiscales et de mesures affectant les recettes de la sécurité sociale, qui demandait à l'ensemble des ministres et secrétaires d'État de ne plus insérer de dispositions fiscales dans les projets de lois ordinaires, ainsi que la circulaire du Premier ministre du 14 janvier 2013 relative aux règles pour une gestion responsable des dépenses publiques, qui établissait comme principe que le recours aux dépenses fiscales ne doit pas venir en substitution d'une dépense budgétaire et doit être compensé par la diminution d'une autre dépense fiscale.

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

Le CIR, rattaché à la mission *Recherche et Enseignement supérieur*, n'a jamais fait l'objet d'une évaluation au titre de l'article 18 de la LPFP pour 2012 - 2017 ou de l'article 22 de la LPFP pour 2014 - 2019. L'étude de son efficacité au regard de son objectif principal, à savoir l'augmentation de la dépense intérieure en recherche et développement des entreprises, reste difficile à établir⁴³. La Cour avait conclu en 2013⁴⁴ à

termes du texte qui les a institués, cesseront de s'appliquer dans les douze mois. Ces évaluations sont transmises au Parlement. »

⁴¹ Mesures n° 110222, n° 110222, n° 210305 et n° 110249.

⁴² Mesures n° 150118 et n°150119 relatives aux exonérations des plus-values immobilières au titre des cessions d'immeubles au profit d'organismes chargés du logement social ou, sous conditions, à tout cessionnaire prenant l'engagement de construire des logements sociaux ainsi que n° 210204, relative à la déduction de 40 % de certains biens productifs, dite « suramortissement Macron ».

⁴³ cf. la note d'exécution budgétaire *Recherche et Enseignement supérieur* pour 2016.

⁴⁴ cf. la communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale de juillet 2013 relative à l'évolution et les conditions de maîtrise du crédit d'impôt en faveur de la recherche.

l'absence de corrélation entre l'évolution de la dépense en recherche et développement des entreprises et l'avantage fiscal accordé. En l'absence de données pertinentes, l'administration n'est pas plus en mesure de déterminer l'impact de cette dépense fiscale sur la création d'emploi.

S'agissant de la mission *Égalité des territoires et logement*, la suppression décidée en LFI pour 2017 des conditions de ressources pour bénéficier du CITE et de l'éco-PTZ n'a pas fait l'objet d'une évaluation préalable de son coût par l'administration, tout comme la prorogation du dispositif « Pinel ».

L'annexe au PLF pour 2017 *Rapport évaluant l'efficacité des dépenses fiscales en faveur du développement et de l'amélioration de l'offre de logements* dresse un examen succinct des dix principales dépenses fiscales portées par le programme 135 - *Urbanisme, territoires et amélioration de l'habitat*, lesquelles représentent un montant de plus de 10 Md€. Cette présentation ne porte cependant pas sur l'efficacité des dispositifs, mais se contente d'en faire la description : coût, nombre de bénéficiaires, etc. Elle ne saurait en ce sens se substituer à une véritable évaluation des mesures fiscales.

2.4 L'articulation entre dépenses fiscales et politiques publiques reste mal établie

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

C'est notamment le cas s'agissant de la mission *Outre-mer* pour laquelle le montant des dépenses fiscales est supérieur aux crédits budgétaires⁴⁵ : 24 des 26 dépenses fiscales⁴⁶ ont le même objectif, formulé de manière peu précise, d'« *aider certains espaces géographiques* ».

De même, dans son analyse de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*, la Cour fait état de sept dépenses fiscales⁴⁷, dont deux

⁴⁵ Plus de 4 Md€ estimés pour 2016 en PLF pour 2017, soit plus du double des crédits budgétaires de la mission *Outre-mer* (1,95 Md€ en 2016) et près de 28 % de l'ensemble des crédits budgétaires pour l'outre-mer inscrits dans le document de politique transversale pour 2016.

⁴⁶ L'objectif associé aux deux autres dispositifs correspond « au développement et à l'amélioration de l'offre logement ». Il s'agit des mesures dites « Scellier outre-mer ».

⁴⁷ Les deux principales sont relatives à l'impôt sur le revenu et concernent l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et des retraites (mesure n°120401), dont le coût est chiffré à 4,09 Md€, ainsi que l'exonération des prestations familiales, de l'allocation

parmi les plus coûteuses s'étaient vu attribuer un score nul par le comité d'évaluation des dépenses fiscales en 2011. Leur coût global avoisine 6,47 Md€, soit la moitié des dépenses fiscales rattachées à la mission. Pour autant, ces dépenses n'ont jamais été remises en question ni fait l'objet d'une revue de dépenses depuis leur création. Par ailleurs, aucune des dépenses fiscales de la mission n'est assortie d'objectifs de performance. La cible qui leur est assignée correspond à la désignation du public concerné par les mesures : il s'agit ainsi « d'aider les personnes âgées », « les personnes retraitées », « les anciens combattants », « les personnes handicapées », etc. Au total, les 29 dépenses fiscales de la mission se répartissent entre 22 « objectifs » souvent redondants. Les dépenses fiscales ne sont pas non plus rattachées aux objectifs de performance des programmes auxquels elles participent – ce qui serait au demeurant impossible en l'état puisque les objectifs actuels⁴⁸ portent sur un champ disjoint de celui des actions soutenues par les dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales relatives au développement durable

A l'occasion de sa communication à la commission des finances du Sénat de septembre 2016 traitant de *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, la Cour a recensé l'ensemble des dispositifs fiscaux susceptibles d'avoir un impact sur l'environnement.

Leur nombre a doublé au cours des 15 dernières années. Les dépenses défavorables au développement durable occupent un poids croissant (6,90 Md€ en 2015), désormais supérieur à celui des dispositifs

aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelin, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée/garde d'enfant à domicile (mesure n°120202), dont le coût est chiffré à 2,06 Md€. Le comité recensait également la réduction d'impôts au titre des frais de dépendance et d'hébergement pour les personnes dépendantes accueillies en établissement spécialisé (mesure n°110213, 300 M€) ; l'exonération de l'allocation personnalisée d'autonomie (mesure n°120205, 140 M€) ; l'exonération de la prestation de compensation servie aux personnes handicapées (mesure n°120206, 63 M€) ; l'exonération des plus-values de cession réalisées par les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité (mesure n°150117, 10 M€) et l'exonération de l'aide spéciale compensatrice allouée aux commerçants et artisans âgés, de condition modeste, au moment de la cessation de leur activité (n°180101, 2 M€).

⁴⁸ Programme 157 : accroître l'effectivité et la qualité des décisions prises au sein des MDPH ; développer l'insertion professionnelle des travailleurs handicapés usagers des établissements et services d'aide par le travail ; accompagner le retour vers l'emploi pour développer la part du revenu du travail dans les ressources des allocataires de l'allocation adultes handicapés ; lutter contre les situations de maltraitance des personnes vulnérables. Programme 304 : améliorer l'accès à l'emploi et l'autonomie financière des bénéficiaires du RSA et de la prime d'activité ; améliorer le repérage des enfants en danger ou en risque de danger ; garantir aux adultes vulnérables une protection juridique adaptée à leurs besoins.

favorables à l'environnement (4,97 Md€ en 2015). Leurs impacts respectifs risquent donc de s'annuler en dépit de l'effort collectif consenti en faveur du développement durable.

En outre, sur les 94 dépenses identifiées, 65 correspondent à un soutien sectoriel, 6 ont une visée géographique et 19 seulement affichent comme objectif principal la protection de l'environnement.

L'analyse de la Cour fait état de difficultés méthodologiques et pratiques qui empêchent d'évaluer l'efficacité de ces dispositifs : objectifs mal définis, dépenses suivies avec retard, insuffisance de données relatives aux bénéficiaires, appréciation imprécise de la réalisation des objectifs.

Ainsi, parmi les différentes dépenses fiscales mises en place en faveur du développement durable dans le secteur du logement, seul le crédit d'impôt développement durable avait fait l'objet d'études de la part de l'administration et des organismes qui lui sont associés. Concernant les transports, de nombreuses incohérences peuvent aussi être constatées, avec une fiscalité défavorable au développement durable malgré des évolutions récentes, et des dispositifs qui ont donné lieu à d'importants effets d'aubaine. À titre d'exemple, les dispositions de détaxe de carburant restent orientées vers le soutien aux secteurs économiques concernés, au détriment de leur impact sur l'environnement. Quant aux aides au patrimoine naturel, le bilan dressé par la Cour est également incertain. Si la plupart des mesures ont un impact favorable sur le développement durable, ni leur efficacité, ni leur efficacité n'ont pu être estimées.

L'empilement de dispositifs fiscaux en faveur du développement durable, mal suivis et à l'efficacité incertaine, s'est donc fait sans cohérence, au risque de cumuler les coûts et d'annuler les résultats.

La mission *Écologie, développement et mobilité durables*, recense 38 dépenses fiscales relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Faute de vision d'ensemble quant à leur impact, il en résulte une incohérence avec les objectifs de politiques publiques sous-jacents. Ainsi, les dépenses fiscales liées aux remboursements ou aux taux réduits de TICPE pour certains utilisateurs de carburants, et notamment les dispositifs créés par la loi de finances rectificative pour 2015 (article 14), sont en contradiction avec l'objectif de « développer la part des modes alternatifs à la route dans les déplacements des personnes et le transport de marchandises » du programme 203 - *Infrastructures et services de transport* auxquelles elles sont pourtant rattachées.

En réponse à la recommandation formulée par la Cour au titre de 2015, l'administration estime que le rattachement des dépenses fiscales aux objectifs des programmes n'est pas toujours possible. La Cour reste néanmoins favorable à cette démarche, qui doit contribuer à assurer une bonne articulation entre les crédits budgétaires et les dépenses fiscales concourant à une même politique publique.

*
* *

À rebours de l'effort de pilotage consenti pour les crédits budgétaires, ces éléments témoignent de la difficulté de réduire, ordonner et orienter les dépenses fiscales. Tant l'estimation et le suivi de leur montant que l'évaluation de leur impact par mission s'avèrent problématiques.

Les dispositifs de maîtrise des dépenses fiscales sont inopérants, en dépit des objectifs affichés : le plafond prévu par la loi de programmation des finances publiques est dépassé sans qu'aucune mesure correctrice ne soit décidée ; les résultats concrets des conférences fiscales demeurent faibles, notamment en raison de l'insuffisance des évaluations ; l'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques reste, pour partie, incohérente.

3 Les recommandations de la Cour

3.1 Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015

La Cour avait formulé trois recommandations au titre de la gestion 2015.

Recommandation n°1 : procéder à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales d'ici à fin 2019.

Cette recommandation n'a pas été mise en œuvre. La direction de la législation fiscale (DLF) explique que l'objectif d'évaluation de toutes les dépenses fiscales en cinq ans, qui figurait dans la loi de programmation des finances publiques 2012 - 2017, a été remplacé dans la nouvelle loi de programmation par l'inclusion des dépenses fiscales dans le champ des revues de dépenses. Comme la Cour l'a fait observer, l'objectif de la nouvelle loi de programmation est nettement moins ambitieux. De surcroît, une seule dépense fiscale a fait l'objet d'une revue de dépenses spécifique en 2016. La Cour estime que les évaluations de dépenses fiscales sont très

insuffisantes. Elle reconduit sa recommandation en la reformulant afin de prévoir une évaluation exhaustive des dépenses fiscales sur la période de la prochaine LPFP.

Recommandation n°2 : sauf exception dûment justifiée, compléter les documents budgétaires (PAP et RAP) en classant les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent.

Cette recommandation n'a pas encore été mise en œuvre. La DB et la DLF rappellent à cet égard que la présentation faite actuellement des dépenses fiscales par programme dans les PAP et RAP mentionne déjà un « objectif » par mesure fiscale, qui n'est pas nécessairement un « objectif de performance » explicite du programme.

Elles estiment qu'une dépense fiscale peut être rattachée à plusieurs objectifs, et des dépenses fiscales peuvent n'être rattachées à aucun objectif. Par ailleurs, elles considèrent que les dépenses fiscales s'apparentent à des dispositifs de guichet dont la performance et l'utilité ne peuvent être mesurées de manière identique aux résultats obtenus par l'action des services centraux ou déconcentrés des ministères, ou par les opérateurs de l'État. Elles considèrent qu'en l'état actuel du dispositif de performance, ces limites font obstacle au rapprochement des objectifs des dépenses fiscales avec les objectifs de performance des programmes budgétaires.

La Cour reconduit néanmoins sa recommandation, en la reformulant afin d'introduire également dans les documents budgétaires des éléments de justification des prévisions de coût des dépenses fiscales les plus significatives. Même si elle ne peut pas être parfaite, la démarche consistant à s'assurer de la cohérence entre les objectifs des dépenses fiscales et ceux des programmes budgétaires auxquels elles se rattachent semble tout à fait justifiée et doit permettre une appréhension d'ensemble des crédits budgétaires et les dépenses fiscales qui contribuent à une même politique publique.

Recommandation n°3 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales et des crédits d'impôts soumis au plafond de la LPFP (« charte d'évaluation des dépenses fiscales et des crédits d'impôts »).

La DLF indique partager la recommandation de la Cour sur la nécessité de documenter davantage le champ des dépenses fiscales soumis au plafond de la LPFP et son évolution. Cette recommandation n'a cependant pas été mise en œuvre, elle est donc reconduite. La DLF s'est engagée lors de l'instruction à entamer une réflexion en ce sens dans le

cadre des travaux d'actualisation du périmètre des dépenses fiscales du PLF pour 2018.

3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2016

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

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

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

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

Annexe n° 1 : Principales évolutions du coût des dépenses fiscales du PLF pour 2016 au PLF pour 2017 (en M€)

Mesures nouvelles

Dépense	Impôt	Dispositif	Écart
n° 820201 à n° 820204	TICPE	Taux réduits de CSPE	738
n° 210204	IR/IS	« suramortissement Macron »	360
n° 070101	locaux	Exonération personnes âgées, handicapées ou de condition modeste	215 (229*)
n° 050101	locaux	Exonération personnes âgées ou de condition modeste	95 (71*)
n° 950101	Autres droits	Dégrèvement condition modeste	130 (78*)
n° 800212	TICPE	Tarif réduit applicable au supercarburants	64
n° 800403 n° 800404	TICPE	Remboursement d'une sur le gazole utilisé par certains véhicules routiers	45

Méthode de chiffrage

Dépense	Impôt	Dispositif	Écart
n° 130201	IR	Déduction réparations / amélioration	600 (610*)
n° 300210	IS	Exonération SPPICAV	321 (323*)
n° 980101 à n° 980105	TTF	désormais non chiffré	535

Évolution spontanée

Dépense	Impôt	Dispositif	Écart
n° 110222	IR	CITE	270
n° 120108	IR	Exonération participation, intéressement, épargne salariale	210

n° 800401	TICPE	Exonération outre-mer carburants	175 (184*)
n° 730210	TVA	Exonérations pour travaux dans l'immobilier social	170
n° 210324	IR/IS	CICE	- 400
n° 140119	IR	Exonération/réduction assurance-vie	- 191
n° 210311	IR/IS	Crédit d'impôt apprentissage	- 130
n° 800211	TICPE	Taux réduit au profit des installations intensives en énergie / exposée à un risque important de fuite carbone	- 95

* impact final à la hausse ou à la baisse de la mesure après compensation par d'autres facteurs

Annexe n° 2 : La fiabilité limitée des chiffrages

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

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

Près de 50 dépenses fiscales recensées sont désignées comme « non chiffrables » pour 2016 dans les PLF pour 2016 et pour 2017. Elles peuvent représenter des montants conséquents, à l'instar des exonérations des allocations, indemnités et prestations d'assistance et d'assurance de l'impôt sur le revenu, estimées à 45 M€ dans le PLF pour 2016, mais plus comptabilisées dans le PLF pour 2017 car jugées non chiffrables.

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

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

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

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

Les dépenses fiscales dont la méthode de chiffrage est considérée comme bonne ou très bonne sont en revanche majoritaires en montant. Ainsi, parmi les 40 dépenses fiscales les plus élevées⁴⁹, représentant un total estimé de 66,4 Md€, le chiffrage de seulement huit d'entre elles est qualifié d'« ordre de grandeur », pour un coût total de 8,8 Md€.

⁴⁹ À savoir celles dont le coût estimé est supérieur à 500 M€.

Tableau n° 9 : Nombre de dépenses fiscales par niveau de fiabilité

Fiabilité	PLF 2013	PLF 2014	PLF 2015	PLF 2016	PLF 2017
Très bonne	103	111	105	100	100
Bonne	124	116	110	116	116
Ordre de grandeur	196	185	182	182	178
Non chiffrable	41	48	56	51	57
Total	464	460	453	449	451

Source : annexe Voies et moyens (tome II) des PLF