



# **Les dépenses fiscales**

---

Note d'analyse de l'exécution  
budgétaire

2018

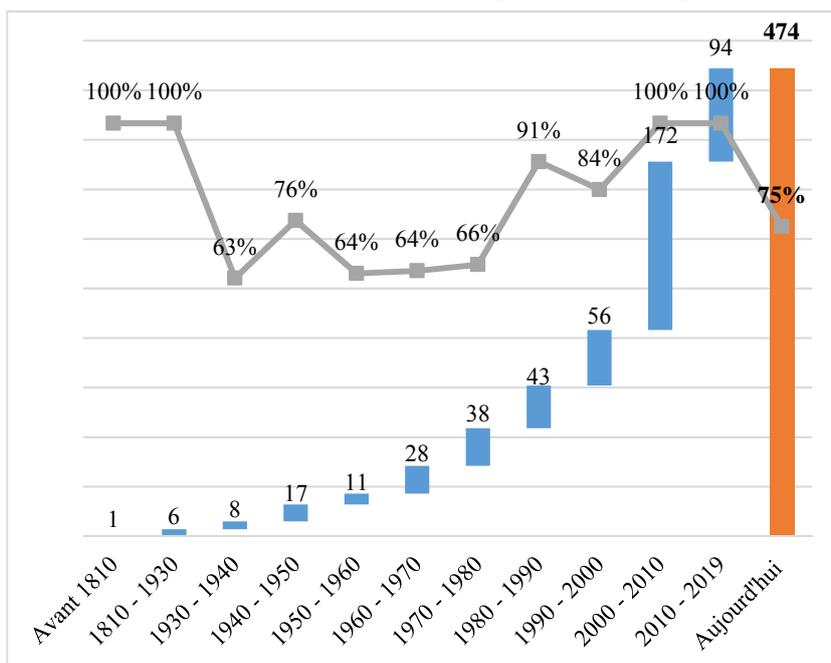
## Infographie

### Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2018 (Md€)

	Évaluation du PLF 2018	Évaluation révisée du PLF 2019	Écart
<b>Coût total</b>	<b>99,81</b>	<b>100,17</b>	<b>+ 0,36</b>

Source : annexes Voies et moyens (tome II) des PLF pour 2018 et 2019

### Date de création et taux de modification depuis 2000 des dépenses fiscales



Source : PLF 2019, tome II de l'annexe Voies et moyens

Note de lecture : 28 dépenses fiscales recensées dans le PLF pour 2019 ont été créées entre 1960 et 1970, et 64 % d'entre elles ont vu leurs paramètres modifiés depuis 2000.

## Synthèse

### Les dépenses de 2018 et la gestion des crédits

**Le coût des dépenses fiscales en 2018 est évalué à 100,17 Md€, selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2019. Ce montant est supérieur de 360 M€ à celui publié un an auparavant dans le PLF pour 2018, qui s'établissait à 99,81 Md€.**

Cette révision du coût global des dépenses fiscales en 2018 résulte :

- de changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales à hauteur de 0,1 Md€ ;
- de mesures nouvelles adoptées depuis la parution du projet de loi de finances pour 2018, à hauteur de 0,04 Md€ ;
- et des écarts de prévision, à hauteur de 0,4 Md€.

**Le coût des dépenses fiscales a progressé de 6,8 Md€ entre 2017 et 2018.** Le dynamisme du CICE en explique un peu moins des deux tiers.

Le dépassement continu du plafond de dépenses fiscales au cours des exercices 2015, 2016 et 2017 n'a entraîné aucune mesure d'ajustement. **À l'inverse, les règles instaurées par la LFPF 2018-2022 sont sensiblement moins contraignantes que celles établies par les lois de programmations précédentes.** Un mécanisme de plafonnement a été instauré, mais il est non opérant puisque fixé 14,7 Md€ au-dessus du montant estimé des dépenses fiscales en 2018 et 21,5 Md€ au-dessus du niveau atteint lors du précédent exercice.

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

Les résultats des conférences fiscales en 2018 sont à nouveau particulièrement décevants.

**L'implication de l'administration est réduite et les propositions de modifications ou de suppressions de dépenses fiscales sont pratiquement inexistantes, faute notamment d'une évaluation suffisante et préalable.**

Par ailleurs, comme les années précédentes, **la Cour fait le constat d'une articulation insuffisante entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques** auxquelles elles sont censées concourir. La complexité des dispositifs rend leur appréhension délicate.

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

**Cela conduit la Cour à reconduire en les reformulant ses recommandations formulées au titre de la gestion 2017 qui n'ont pas été mises en œuvre et à formuler une recommandation nouvelle consistant à définir une charte de l'évaluation de l'efficacité et l'efficacité des dépenses fiscales qui pourrait définir les responsabilités, méthodologie et calendrier des évaluations à conduire.**

---

## Les recommandations de la Cour

---

### Le suivi des recommandations formulées au titre de la gestion 2017

---

La Cour avait formulé trois recommandations au titre de l'année 2017, qui n'ont pas été mises en œuvre :

*Recommandation n° 1 : réaliser, sur la période couverte par la LPFP 2018-2022, une évaluation exhaustive des dépenses fiscales (recommandation reconduite).*

La recommandation n° 1, introduite en 2014 et reformulée depuis, invitait l'administration à procéder, comme le prévoyait la LPFP 2012-2017, à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales au cours des cinq années de la loi de programmation.

Cette recommandation avait fait l'objet d'une mention dans le référé du Premier président de la Cour des comptes du 19 juillet 2017, adressé au ministre de l'action et des comptes publics, relatif aux 50 recommandations des notes d'exécution budgétaire susceptibles d'être mises en œuvre dans la prochaine loi de finances.

L'article 20 de la LPFP 2018-2022 consacré aux dépenses fiscales ne mentionne plus leur évaluation. Si le rapport annexé à la LPFP souligne

que le principe d'une limitation dans le temps des mesures<sup>1</sup> « permet de fixer une échéance d'évaluation à l'approche de la date d'extinction du dispositif afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement », il n'en demeure pas moins que toute référence explicite à l'évaluation des dispositifs a disparu du texte de la loi de programmation.

La Cour recommande à l'administration à définir et mettre en œuvre un programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives sur la période couverte par la LPFP 2018-2022.

Par ailleurs, elle formule une recommandation nouvelle, qui invite l'administration à assurer un chiffrage du nombre des bénéficiaires et du coût de chacune des dépenses fiscales.

*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.*

L'administration indique que l'article 51 de la LOLF ne prévoit pas explicitement de classer les dépenses fiscales en fonction des objectifs du programme auquel elles se rattachent. Elle rappelle que la direction du budget, en plus de l'estimation du montant des dispositifs, communique à titre indicatif certains éléments, comme la méthode et la fiabilité du chiffrage, les dates de début et de fin d'applicabilité ainsi que la référence au code général des impôts. Elle ajoute enfin qu'une application généralisée de cette recommandation à l'ensemble des dépenses fiscales se heurterait à leur nature particulière, celles-ci contribuant dans de très nombreux cas à des objectifs dont la portée est plus large, ou même différente, des objectifs figurant dans le volet performance des PAP.

Considérant que l'identification des objectifs des dépenses fiscales rattachées aux programmes doit contribuer à la réflexion d'ensemble sur la mise en œuvre d'une politique publique, la Cour reconduit sa recommandation en la reformulant.

*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.*

---

<sup>1</sup> « Les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ne sont applicables que pour une durée maximale de quatre ans, précisée par le texte qui les institue ».

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. Comme pour les exercices 2016 et 2017, la direction de la législation fiscale indique partager la recommandation de la Cour portant sur la nécessité de documenter davantage le champ et l'évolution des dépenses fiscales. Elle indique qu'une « réflexion » est engagée à cet endroit et sera poursuivie en 2019. La recommandation n'a cependant pas été mise en œuvre, ce qui justifie son maintien. Sa reformulation vise à recommander que les dépenses fiscales figurent à l'ordre du jour des conférences annuelles de performance entre les ministères et la direction du budget.

#### Les recommandations formulées au titre de la gestion 2018

La Cour formule quatre recommandations au titre de l'année 2018 :

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

*Recommandation n° 2 : mettre en œuvre un programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives d'ici 2022 (recommandation reformulée).*

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

*Recommandation n° 4 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales soumises au plafond de la LPFP (recommandation reformulée).*

## Sommaire

<b>Infographie .....</b>	<b>2</b>
<b>Synthèse .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Les dépenses fiscales sont chiffrées à 100 Md€ en 2018, en progression constante depuis 2013 .....</b>	<b>10</b>
1.1 Le PLF pour 2019 révisé à la hausse de 0,36 Md€ la prévision du coût des dépenses fiscales en 2018.....	10
1.1.1 La révision du coût des dépenses fiscales pour 2018 s'explique par le dynamisme de nombreux dispositifs ...	12
1.1.2 Les changements de méthode de chiffrage et les mesures nouvelles ont eu un impact très limité .....	14
1.2 Le coût des dépenses fiscales augmente continûment et fortement depuis 2013 .....	17
1.1.3 Le montant des dépenses fiscales a essentiellement augmenté du fait du CICE .....	18
1.1.4 Les dépenses fiscales hors CICE progressent également	19
1.2 Les dépenses fiscales recouvrent des dispositifs dérogatoires divers et mal appréhendés .....	20
1.2.1 Le coût des dépenses fiscales est concentré sur une quinzaine de mesures .....	20
1.2.2 Les dépenses fiscales d'un faible coût demeurent nombreuses et hétérogènes .....	26
1.2.3 Les paramètres des dépenses fiscales sont instables pour les plus récentes, inchangés pour les plus anciennes .....	27
<b>2. Les dépenses fiscales ne sont ni pilotées ni évaluées.....</b>	<b>30</b>
2.1 Des mesures de plafonnement et un chiffrage des dépenses fiscales défaillants .....	30
2.1.1 La LPFP 2018-2022 a relevé d'un tiers plafond de dépenses fiscales pour 2018.....	30
2.1.2 La fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales se dégrade	31
2.2 Une programmation lacunaire des évaluations, une efficacité des dépenses fiscales mal connue .....	34
2.2.1 Les conférences fiscales, un processus inopérant pour maîtriser les dépenses fiscales .....	34
2.2.2 Les évaluations restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs.....	36
2.3 L'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis est mal assurée .....	44

<b>3. Les recommandations de la Cour .....</b>	<b>49</b>
3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2017 .....	49
3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2018 .....	49

## 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>2</sup> pour l'année écoulée, l'année en cours et l'année à venir, au chapitre « Chiffrage des dépenses fiscales ». Les dépenses fiscales au titre d'une année sont donc évaluées de manière exhaustive à trois reprises, dans le PLF de l'année puis dans les deux PLF suivants. Elles ne font pas l'objet d'une évaluation actualisée en cours de gestion.

Les dépenses fiscales de l'année 2018 ont ainsi été évaluées à deux reprises, dans les PLF pour 2018 et pour 2019<sup>3</sup>. L'exécution des dépenses fiscales en 2018 est analysée dans cette note à partir de ces deux évaluations.

Les 474 dispositions fiscales dérogatoires recensés dans l'annexe au PLF pour 2019 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État dont le coût est chiffré à 100,17 Md€ en 2018.

---

<sup>2</sup> À l'exception de celles jugées non chiffrables ou dont le coût est inférieur à 0,5 M€.

<sup>3</sup> Elles le seront pour la troisième et dernière fois dans le PLF pour 2020.

## 1. Les dépenses fiscales sont chiffrées à 100 Md€ en 2018, en progression constante depuis 2013

### 1.1 Le PLF pour 2019 révisé à la hausse de 0,36 Md€ la prévision du coût des dépenses fiscales en 2018

Le PLF pour 2018 estimait à 99,81 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2018. Dans le PLF pour 2019, ces dépenses sont réévaluées à 100,17 Md€, soit une hausse de 0,36 Md€.

**Tableau n° 1 : Évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2018 (Md€)**

	Évaluation du PLF 2018	Évaluation révisée du PLF 2019	Écart
<b>Coût total</b>	<b>99,81</b>	<b>100,17</b>	<b>+ 0,36</b>

Source : PLF pour 2018 et 2019

Depuis 2016, le chiffrage du coût des dépenses fiscales en année  $n$  est systématiquement sous-évalué, en moyenne de 1,94 Md€, comparé au chiffrage en année  $n + 1$ . Les missions comportant les mesures les plus coûteuses concentrent naturellement les écarts les plus importants. Ainsi pour la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* sur la période 2011-2017, pour l'ensemble des dépenses fiscales de la mission, la prévision initiale est en moyenne annuellement inférieure de 678 M€ au chiffrage définitif.

S'agissant du chiffrage en  $n + 2$ , les données pour 2018 ne sont pas encore connues. En revanche, en 2016 comme en 2017, le chiffrage du coût définitif en PLF pour  $n + 2$  avait encore progressé comparé à celui du PLF pour  $n + 1$ , conduisant à une estimation finale du coût des dépenses fiscales pour 2016 5 % supérieure au chiffrage du PLF pour 2016 et, pour 2017, 4 % supérieure au chiffrage du PLF pour 2017.

**Tableau n° 2 : Écarts de chiffrage du coût des dépenses fiscales d'un PLF à l'autre depuis 2016**

<i>En Md€</i>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
chiffrage année <i>n</i>	83,37	89,88	99 ,81
révision année <i>n+1</i>	+ 2,39	+ 3,1	+0,36
révision <i>année n +2</i>	+ 1,86	+ 0,45	nc
écart total d'estimation	+ 4,25	+ 3,55	nc
chiffrage final	<b>87,62</b>	<b>93 ,43</b>	nc

Source : PLF pour 2016, 2017, 2018 et 2019

La révision à la hausse du coût des dépenses fiscales pour 2017 dans le PLF pour 2018 provenait principalement des écarts de prévision de 2,2 Md€ dont 0,7 Md€ au titre du CIR et des changements de méthode à hauteur de 0,8 Md€. Dans le PLF pour 2019, cet écart s'explique toujours par des différences de prévision de 0,5 Md€ et des changements de méthode de chiffrage à hauteur de 0,1 Md€.

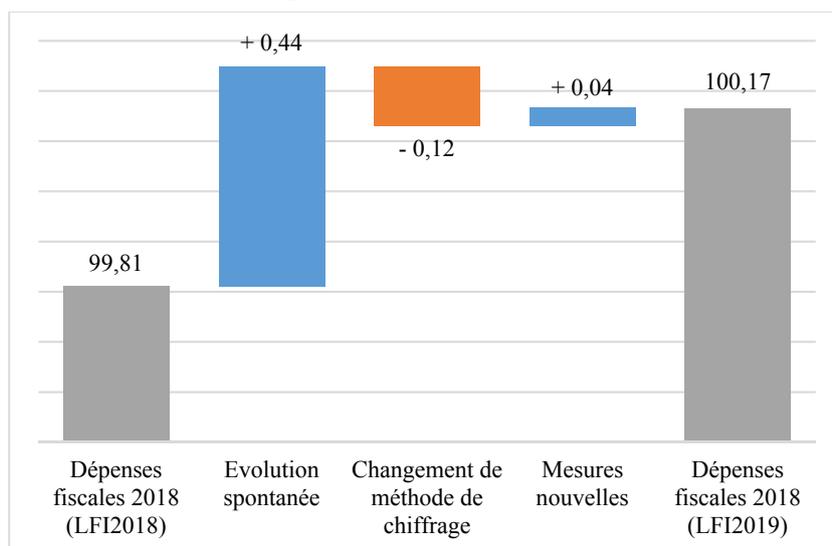
La révision à la hausse du coût des dépenses fiscales pour 2018 opérée dans le PLF pour 2019 résulte, avant tout, d'écarts de prévisions et de l'évolution spontanée de certaines dépenses fiscales.

La révision à la hausse de 0,4 Md€ du coût global des dépenses fiscales en 2018 entre l'estimation en PLF pour 2018 et celle réalisée en PLF pour 2019 résulte :

- de changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales à hauteur de 0,1 Md€ ;
- de mesures nouvelles adoptées depuis la parution du projet de loi de finances pour 2018, à hauteur de 0,04 Md€ ;
- et des écarts de prévision à hauteur de 0,4 Md€.

Hors dynamisme des dépenses fiscales, les mesures nouvelles adoptées par voie d'amendement ne contribuent que marginalement, à hauteur de 0,04 Md€ à la progression de leur coût entre le PLF pour 2018 et le PLF pour 2019.

**Graphique n° 1 : Décomposition de la hausse du chiffrage du coût des dépenses fiscales en 2018 (Md€)**



Source : PLF pour 2018 et 2019 et DLF, retraitement Cour des comptes

### 1.1.1 La révision du coût des dépenses fiscales pour 2018 s'explique par le dynamisme de nombreux dispositifs

L'évolution spontanée des dépenses fiscales est à l'origine de l'essentiel de la hausse observée entre le chiffrage du PLF pour 2018 et celui du PLF pour 2019 (0,44 Md€). Ce montant résulte d'ajustements de sens contraires.

L'estimation du coût de 123 dépenses fiscales a été revue à la hausse entre le PLF pour 2018 et le PLF pour 2019, pour un total de 4,03 Md€. Les principales sous-estimations en PLF pour 2018 concernaient :

- La TVA à taux réduits pour les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion dont le coût estimé dans le PFL pour 2018 (1,50 Md€) a été revue à la hausse de 350 M€ dans le PLF pour 2019 (1,85 Md€), soit près de 19 % d'augmentation.
- Les taux réduits de contribution au service public de l'électricité pour l'électricité consommée par des personnes exploitant des installations industrielles électro-intensives (n°820203) ont été

plus dynamiques qu'anticipé<sup>4</sup>. L'estimation de la dépense en PLF pour 2019 (1,01 Md€) est révisée de 453 M€, comme elle le fut déjà, en 2018, pour un montant de 241 M€.

- L'abattement de 10 % sur le montant des pensions (y compris alimentaires) et des retraites (n°120401) dont l'estimation est passée de 4,07 Md€ à 4,38 Md€, soit une hausse de 312 M€<sup>5</sup>.
- De même, le coût des taux réduits de TVA applicables aux travaux d'amélioration et de rénovation (n°730220) a été revu à la hausse de plus de 13 %, soit 295 M€, entre l'estimation du PLF pour 2018 (2,15 Md€) et celle du PLF pour 2019 (2,45 Md€).

À l'inverse, comme en 2017, l'estimation du coût de 110 dispositifs a été revu à la baisse, pour un total de 3,67 Md€.

Les principales révisions concernent :

- Le CICE (n°210324), dont l'évaluation du coût pour 2018 a été revue à la baisse de 865 M€ entre les 20,96 Md€ estimés en PLF pour 2018 et les 20,09 Md€ estimés en PLF pour 2019 (voir encadré).

**Un CICE moins dynamique que prévu, transformé en baisse de cotisations sociales à l'assurance maladie à compter de 2019**

Le dynamisme du CICE en 2017 (+ 4,3 % entre les estimations de chiffrage effectuées en PLF pour 2017 et celles du PLF pour 2018) s'expliquait essentiellement par une augmentation de l'estimation du taux de recours total, l'administration ayant constaté de nouvelles consommations effectives.

En 2018, la moindre exécution est due à la révision d'hypothèses sous-jacentes à la prévision. Le nouveau chiffrage résulte principalement de l'observation de l'exécution 2017, plus faible que les prévisions antérieures, qui a entraîné une révision à la baisse des clefs de consommation des créances, ainsi que l'observation d'une relative non-consommation de certaines des créances déclarées, alors qu'il était jusqu'à présent supposé que l'intégralité des créances serait consommée.

<sup>4</sup> Ces taux réduits sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016. La DLF explique l'importance des remboursements, en 2018, par le temps qui a été nécessaire aux opérateurs pour s'adapter aux nouvelles modalités de déclaration et optimiser leurs comportements.

<sup>5</sup> La DLF précise que la prévision 2017 et 2018 réalisée en PLF 2018 s'appuyait sur une hypothèse de poursuite de la hausse constatée entre 2015 et 2016. Cette hypothèse ne s'est pas vérifiée : le coût de la dépense fiscale augmente de 6,6 % au lieu de 0,4 % initialement anticipé. Un tel dynamisme de la dépense n'a pu pas être anticipé.

En 2019, le coût estimé du CICE est évalué à 19,6 Md€ ce qui marque toujours la forte croissance du dispositif si on le compare au coût constaté pour 2017 établi à 15,71 Md€.

- Le coût de la réduction du taux de TVA applicable aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (n°730213) est beaucoup moins dynamique dans l'estimation du PLF pour 2019 (3,09 Md€) que dans celle du PLF pour 2018 (3,64 M€), soit une révision du chiffrage à la baisse de 550 M€.
- La taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets (n° 320139), dont l'estimation du coût est passée de 660 M€ dans le PLF pour 2018 à 356 M€ dans le PLF pour 2019, soit une baisse de 304 M€. Cette dépense fiscale était en 2017, en sens inverse, parmi les dépenses ayant été les plus fortement révisées à la hausse pour un montant approchant de 360 M€.
- Le taux réduit de TVA applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins (n°730303) dont le coût en 2018 était estimé à 2,51 Md€ a été revu à la baisse de 187 M€, et est estimé à 2,32 Md€ dans le PLF pour 2019.
- Le coût du taux de TVA à 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevé depuis plus de deux ans (n° 730223) a également connu une évolution spontanée à la baisse, son chiffrage passant de 1,24 Md€ en PLF pour 2018 à 1,1 Md€ en PLF pour 2019, soit une diminution de 140 M€.

### **1.1.2 Les changements de méthode de chiffrage et les mesures nouvelles ont eu un impact très limité**

Les changements de méthode de chiffrage ont contribué à hauteur de 0,1 Md€ à l'estimation du coût des dépenses fiscales effectuée par le PLF pour 2019. Ils concernent principalement trois dispositifs :

- Comme en 2017, l'évolution du chiffrage de coût du taux réduit de TVA de 5,5 % pour certaines opérations de travaux (n°730210)

explique pour 295 M€ l'écart entre l'estimation du PLF pour 2018 (21,55 Md€) et celle du PLF pour 2019 (24,50 Md€)<sup>6</sup>.

- S'agissant de la TVA à taux réduits pour les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (n° 710103) dont le coût estimé dans le PLF pour 2018 (1,50 Md€) a été revue à la hausse de 350 M€ dans le PLF pour 2019 (1,85 Md€)<sup>7</sup>.
- Enfin, le changement de méthode de chiffrage relatif au taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 ter du CGI, portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans (n°730213), dont l'estimation par l'administration fiscale est passée de 3,64 M€ en PLF pour 2018 à 3,09 M€ en PLF pour 2019, soit une baisse de 550 M€ intégralement liée à un changement de méthode<sup>8</sup>.

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

Les mesures nouvelles adoptées après la publication du projet de loi de finances initiale, par voie d'amendement en loi de finances pour 2018, ont contribué à réévaluer le chiffrage du coût des dépenses fiscales de près de 40 M€.

Il s'agit pour l'essentiel de mesures liées à l'aménagement de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques qui, par voie d'amendement, ont abouti à la création de deux dépenses fiscales nouvelles (n°800216 et n°800119) pour un montant respectivement de 67 M€ et 29 M€.

Ces créations ont été contrebalancées notamment par un amendement introduit en loi de finances rectificative pour 2017 qui a eu pour effet de recentrer le périmètre des taux réduits de la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE) accordés à raison d'une activité industrielle sur les seuls opérateurs disposant au moins d'une installation industrielle caractérisée par son autonomie. Cette mesure

---

<sup>6</sup> La DLF indique que le chiffrage de la dépense en PLF pour 2018 s'appuyait sur un fichier transmis par la DHUP non exhaustif des organismes de logements sociaux. La hausse du coût de la dépense fiscale est essentiellement due à la transmission d'une nouvelle liste plus complète.

<sup>7</sup> La DLF indique que la DGFIP a amélioré le périmètre des entreprises retenues en changeant le référentiel des entreprises.

<sup>8</sup> La DLF indique que le changement de méthode de la part de la DGFIP conduit à un chiffrage effectué en retenant un taux de consommation finale inférieur.

portant sur la dépense fiscale n°20203 a entraîné une baisse de 60 M€ de son coût.

Par ailleurs, depuis la parution de l'annexe « dépense fiscale » au PLF 2018, huit dépenses fiscales ont été créées dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2017 :

- la dépense fiscale n°150209 rattachée au programme 135 relative à l'abattement exceptionnel de 70 % ou de 85 % applicable, sous conditions, aux plus-values de cession de terrains à bâtir ou d'immeubles bâtis destinés à la démolition, en vue de la construction de logements, en zones A et A bis, réalisées du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2022. Son montant est non chiffrable en 2018 et 2019 ;
- la dépense fiscale n°040111 rattachée au programme 147 relative à l'exonération en faveur des établissements créés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2020 dans un bassin urbain à dynamiser pouvant bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE). Son montant est non chiffrable en 2019 ;
- la dépense fiscale n°050111 rattachée au programme 147 relative à l'exonération des immeubles situés dans un bassin urbain à dynamiser (BUD) et rattachés à un établissement implanté dans un BUD pouvant bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE). Son montant est non chiffrable en 2019 ;
- la dépense fiscale n°090111 rattachée au programme 147 relative à l'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE) en faveur des établissements créés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2020 dans un bassin urbain à dynamiser (BUD). Son montant est estimé à 2 M€ en 2019 ;
- la dépense fiscale n°230608 rattachée au programme 147 relative à l'exonération d'impôt sur les bénéfices dans les bassins urbains à dynamiser pour les entreprises créées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2020. Son montant est estimé à 7 M€ en 2019.

Par ailleurs, trois dépenses fiscales rattachées au programme 123 ont été créées. Leurs montants sont non chiffrables en 2018. Il s'agit de :

- la dépense fiscale n°520128 relative à l'exonération temporaire de droits de mutations de certaines mutations portant sur les immeubles et les droits immobiliers situés à Mayotte réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2025 ;

- la dépense fiscale n°540102 relative à l'exonération de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière des cessions effectuées par une personne publique et des actes de notoriété et décisions judiciaires constatant l'usucapion réalisés, au profit de propriétaires irréguliers de biens immeubles situés à Mayotte, du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2025 ;
- la dépense fiscale n°550105 relative à l'exonération du droit de partage de 2,5% à hauteur de la valeur des immeubles situés à Mayotte pour les partages de succession et les licitations de biens héréditaires établis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2025.

## 1.2 Le coût des dépenses fiscales augmente continûment et fortement depuis 2013

Le coût total des dépenses fiscales a progressé de 6,73 Md€ entre 2017 (93,44 Md€) et 2018 (100,17 Md€), soit une hausse de plus de 7,2 % en un an.

Entre 2013 et 2018 (estimation PLF pour 2019), le montant des dépenses fiscales a progressé de 39 % en valeur nominale et de 34 % en valeur réelle<sup>9</sup>.

Le coût des dépenses fiscales a ainsi augmenté de 0,9 point de PIB depuis 2013, et s'établit à de 4,3 % du PIB en 2018.

Le montant des dépenses fiscales en pourcentage des recettes fiscales nettes progresse (RFN) sur l'ensemble de la période, et passe de 25,4 % des RFN en 2013 à 33,9 % en 2018.

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

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	100,2
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,3
Coût (% RFN)	25,4	28,5	30,4	30,8	31,6	33,9

Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2019, \* chiffrage PLF pour 2019

<sup>9</sup> Chiffrage PLF pour 2019 déflaté par l'indice des prix à la consommation.

### 1.1.3 Le montant des dépenses fiscales a essentiellement augmenté du fait du CICE

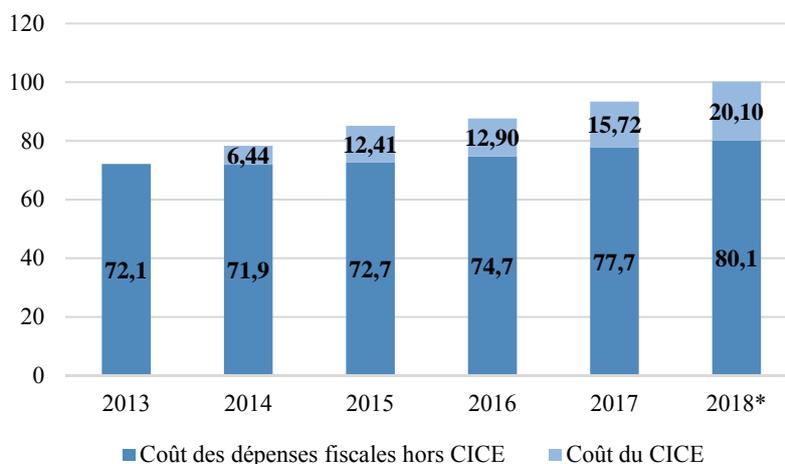
Entre 2017 et 2018, le coût du CICE a progressé de 4,38 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2019, passant de 15,72 Md€ à 20,10 Md€ d'un exercice à l'autre.

Cette hausse est imputable en premier lieu à la progression générale de la masse salariale, qui a plus que compensé les effets de la diminution de son taux de 7 % à 6 % de la masse salariale brute en 2018 (-1,7 Md€).

Le CICE se décompose, en 2018, en 19,09 Md€ destiné aux entreprises imposées à l'IS (10,36 Md€ de CICE restitué et 8,73 Md€ de CICE imputé) et 1,01 Md€ pour les entreprises imposées à l'IR.

Depuis 2013, le déploiement de ce crédit d'impôt destiné aux entreprises explique 72 % de la hausse du coût total des dépenses fiscales.

**Graphique n° 2 : Chiffrage du coût des dépenses fiscales 2013 – 2018 (Md€)**



Source : PLF 2010 à 2019, retraitement Cour des comptes, en Md€ courants

\* données PLF pour 2019

Le comité de suivi du CICE indique, dans son rapport annuel, qu'au 31 juillet 2018, la créance totale constatée sur les salaires versés entre 2013 et 2017 s'élevait à 84,36 Md€, dont près de 80,63 Md€ portant sur l'IS et 3,73 Md€ sur l'IR. Sur l'ensemble des créances déclarées entre 2014 et le 31 juillet 2018, 59,26 Md€ ont effectivement donné lieu à une baisse d'impôt ou à un versement de la part du Trésor au bénéfice des entreprises.

### 1.1.4 Les dépenses fiscales hors CICE progressent également

Hors CICE, les dépenses fiscales ont progressé de 8 Md€ depuis 2013<sup>10</sup>, soit 11,1 % en valeur nominale sur la période.

Après une relative stabilité en 2014 et 2015, la hausse du coût des dépenses fiscales hors CICE a eu tendance à s'accroître en 2016, 2017 et 2018.

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

Année	2014	2015	2016	2017	2018*
Montant hors CICE (Md€)	71,9	72,7	74,7	77,7	80,1
Variation (%)	- 0,33	1,16	2,77	3,99	3,12

Source : PLF 2016 à 2019, retraitement Cour des comptes

\* données PLF pour 2019

#### Évolution des dépenses hors CICE entre 2017 et 2018

Le chiffrage du coût de 95 dispositifs a été revu à la hausse entre 2017 et 2018, pour un total estimé à 10,36 Md€ dans le PLF pour 2019.

Cinq mesures ont un impact supérieur à 200 M€, pour un total cumulé de 8,15 Md€ :

- Le coût estimé du crédit d'impôt sur le revenu au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n°110246) est passé de 2,06 Md€ en 2017 à 4,67 Md€ en 2018, soit une hausse de 2,61 Md€ liée à la généralisation en crédit d'impôt à compter des revenus 2017 et à l'extinction d'une réduction d'impôt comparable, destinée spécifiquement aux non actifs (n°110214) et chiffrée à 1,44 M€ en 2017.
- Le remboursement d'une fraction de TICPE sur le gazole utilisé par certains véhicules (n°800403) a progressé de 453 M€.
- Le coût de l'abattement de 10 % d'IR sur le montant des pensions et des retraites a progressé de 272 M€.
- Du fait de l'augmentation du nombre d'entreprises (6 % entre 2017 et 2018) et de la masse d'actifs éligibles au dispositif (59 % entre 2017 et 2018), le coût de la déduction

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

exceptionnelle de 40 % du prix de revient de certains biens (n°210204) a progressé de 240 M€.

- Le coût de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel, n°110261) a progressé de 203 M€ entre 2017 et 2018.

À l'inverse, le coût de 46 dépenses fiscales a diminué, mais dans une moindre mesure (- 1,01 Md€).

La principale baisse a trait au coût de la taxation au taux réduit d'IS des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets (n°320134), dont le coût recule de 307 M€.

La diminution du montant d'une dépense fiscale peut être liée à l'extinction du dispositif. C'est le cas des exonérations « Robien »<sup>11</sup> (n°130208), dont le coût diminue de 118 M€ entre 2017 (238 M€) et 2018 (120 M€). De même, 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 (mesure n°110247, en cours d'extinction) a reculé de 99 M€ entre 2017 et 2018.

La faible variation d'un dispositif particulièrement coûteux peut aussi avoir un impact important. Ainsi, le coût du crédit d'impôt en faveur de la recherche n'a diminué que de 1,6 % entre 2017 et 2018, ce qui représente toutefois 100 M€ selon l'estimation du PLF pour 2019.

## **1.2 Les dépenses fiscales recouvrent des dispositifs dérogatoires divers et mal appréhendés**

### **1.2.1 Le coût des dépenses fiscales est concentré sur une quinzaine de mesures**

Le nombre de dépenses fiscales ayant eu un impact budgétaire en 2018 est estimé à 450<sup>12</sup> par l'administration.

<sup>11</sup> Déduction dégressive sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale pour les investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009.

<sup>12</sup> Pour connaître le nombre précis de dépenses fiscales ayant un impact en année *n*, il convient de se référer au tome II de l'annexe *Voies et moyens* du PLF pour l'année *n+2*.

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

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Nombre de dispositifs	491	464	460	453	449	451	457	474
<i>avec un impact budgétaire</i>	447	433	432	431	438	449	450	441

Source : DLF

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent plus de 58,5 % total estimé pour 2018, soit 58,58 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2019.

**Tableau n° 6 : Les 15 principales dépenses fiscales en 2018 (M€)**

N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2018	PLF 2019	Écart
210324	IR/IS	CICE	20 964	20 099	- 865
200302	IR/IS	CIR	5 802	6 000	198
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	4 740	4 665	- 75
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 075	4 387	312
730213	TVA	Taux de 10 % sur l'amélioration [...]	3 640	3 090	- 550
730221	TVA	Taux de 10 % ventes sur place [...]	2 683	2 809	126
730303	TVA	Taux réduit applicable au médicament	2 510	2 323	- 187
730210	TVA	Taux réduit applicable lié aux travaux dans les logements sociaux	2 155	2 450	295
800201	TICPE	Taux réduit sur le gazole sous condition d'emploi	1 965	2 023	58
120202	IR	Exonérations liées à la garde d'enfant	1 905	1 897	- 8
710103	TVA	Régime de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion	1 500	1 850	350

130201	IR	Déduction des revenus fonciers des réparations et des améliorations	1 355	1 845	490
120108	IR	Exonération au titre des plans d'épargne salariale [ ... ]	1 600	1 735	135
070101	locaux	Exonération en faveur des personnes âgées, handicapées ou de condition modeste	1 698	1 729	31
110222	IR	CITE	1 560	1 675	115
<b>Total (en M€)</b>			<b>58 152</b>	<b>58 577</b>	<b>425</b>

Source : PLF pour 2019

#### **Des dépenses fiscales relatives à la transition énergétique aux paramètres instables**

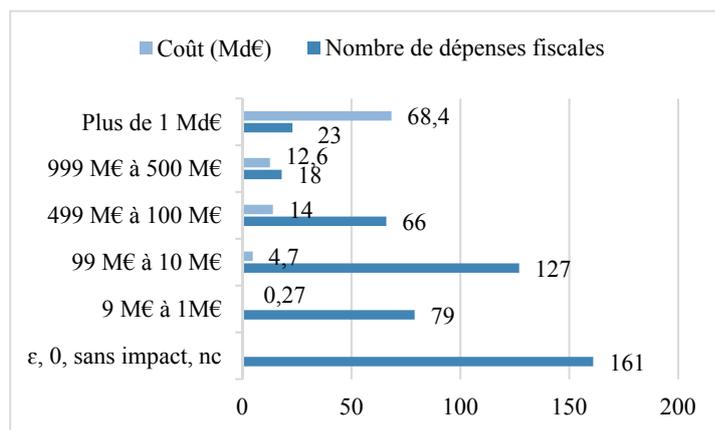
Si le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) est toujours la principale dépense fiscale de la mission *Écologie, développement et mobilité durables* (37,7 % du coût) et s'établit pour 2018 à 1 675 M€, son coût tend à se stabiliser depuis 2016 mais représente toujours près du double de celui de 2015 (874 M€).

Par rapport à 2017, ces évolutions résultent principalement de l'augmentation du coût de deux dépenses fiscales reposant sur la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) : le remboursement d'une fraction de TICPE sur le gazole utilisé par certains véhicules routiers (+ 453 M€, soit + 25 %) et le taux réduit de TICPE au profit des installations intensives en énergie et soumises au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre au sens de la directive 2003/87/CE74 (+ 180 M€, soit + 11 %). Cependant, l'augmentation des dépenses fiscales applicables à la TICPE résulte notamment de l'augmentation de la composante carbone de ces TIC, qui est elle-même la conséquence des orientations arrêtées par la loi relative à la transition énergétique pour la croissance verte s'agissant de l'évolution du prix de la tonne de CO<sub>2</sub>. Selon l'administration, compte tenu du fait que le Gouvernement a renoncé aux hausses de fiscalité sur les produits énergétiques qui devaient entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les dépenses fiscales devraient rester du même ordre de grandeur qu'en 2018.

Dans le cadre de la loi de finances pour 2019, le CITE a cependant été élargi aux coûts de dépose de cuves à fioul et aux coûts de main d'œuvre pour l'installation d'équipement de chaleur renouvelable pour les ménages aux revenus modestes et très modestes. Les fenêtres ont été réintroduites dans le dispositif, avec des conditions d'éligibilité plus strictes que les années précédentes (taux réduit de 15 %, remplacement de simple vitrage, plafond de dépense par ouverture).

En 2018, 22 dépenses fiscales<sup>13</sup> sur les 474 recensées étaient d'un montant supérieur à 1 Md€. Le coût global de ces mesures est chiffré à 67,37 Md€ dans le PLF pour 2019.

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



Source : PLF pour 2019, retraitement Cour des comptes

<sup>13</sup> Les 15 principaux dispositifs sont recensés dans le tableau n°6. Les sept dispositifs suivant en montant sont : la réduction d'impôt au titre des dons ; le crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans ; le taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés ; l'exclusion des départements d'outre-mer du champ d'application de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants ; le remboursement d'une fraction de taxe intérieure de consommation sur le gazole utilisé par certains véhicules routiers ; le tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour l'électricité consommée sur des sites industriels électro-intensifs où sont exploitées des installations industrielles et pour l'électricité consommée par des entreprises industrielles électro-intensives exploitant des installations industrielles ; l'exonération des organismes d'HLM et des offices publics d'aménagement et de construction (OPAC).

De même, l'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions à forts enjeux financiers<sup>14</sup>.

Trois missions comportent des dépenses fiscales dont le coût total excède 10 Md€. Il s'agit de la mission *Économie*, qui compte 73 dispositifs en plus du CICE, chiffrés au total à 28,52 Md€. Il en est de même s'agissant des missions *Cohésion des territoires* (88 dispositifs, 14,93 Md€) et *Solidarité, insertion et égalité des chances* (30 dispositifs, 14,30 Md€). Les dépenses fiscales représentent 72 % des crédits budgétaires de cette dernière mission (19,84 Md€ exécutés en 2018).

Nombre de missions connaissent sur la longue période une augmentation continue. Ainsi, pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, le coût total des dépenses fiscales s'élevait à 1 306 M€ en 2009 et est estimé à 2 938 M€ en 2018, soit une hausse de 125 % en dix ans.

La mission *Recherche et enseignement supérieur*, ne compte que 15 dispositifs, mais dont le coût estimé atteint 7,08 Md€ pour 2018 du fait de l'importance du CIR (chiffré à 6 Md€ pour 2018, estimé à 6,26 Md€ pour 2019).

**Tableau n° 7 : missions pour lesquelles le coût des dépenses fiscales est supérieur à 1 Md€(PLF pour 2019)**

Mission	Coût (Md€)	Nombre
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	2,93	37
Écologie, développement et mobilité durables	4,45	45
Économie	28,52	77
Cohésion des territoires	14,49	93
Engagements financiers de l'État	5,90	30
Outre-mer	4,62	32
Recherche et enseignement supérieur	7,07	15
Santé	3,23	11
Solidarité, insertion et égalité des chances	14,37	30
Sport, jeunesse et vie associative	2,94	18
Travail et emploi	8,43	23
Avances à l'audiovisuel public	1,21	3

Source : PLF pour 2019, DLF

<sup>14</sup> Certaines missions ne comportent toutefois aucune mesure. D'autres un nombre réduit au coût faible. Ainsi, la seule dépense fiscale de la mission *Direction de l'action du Gouvernement* est celle du programme 129 relative à l'exonération de l'impôt sur le revenu du traitement attaché à la légion d'honneur et à la médaille militaire. Elle a été stable sur l'ensemble de la période 2015-2017 et est estimée à moins de 0,5 M€.

À l'inverse, certaines missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût plus limité. La mission *Culture* dénombre ainsi 22 dépenses fiscales, pour un coût chiffré à 0,31 Md€ en PLF pour 2019. La mission *Médias, livre et industries culturelles* comporte onze dépenses fiscales évaluées à 478 M€ qui sont pour l'essentiel des mesures rattachées au programme 334 *Centre national du cinéma et de l'image animée*.

#### **Les dépenses fiscales rattachés au Centre national du cinéma et de l'image animée**

Cinq dépenses fiscales sont rattachées au programme 334 pour un montant estimé à 293 M€ en 2018, contre 286 M€ en 2017 et 177 M€ en 2016. Les dépenses fiscales consacrées à l'aide à la production cinématographique sont en augmentation constante de même que les taxes affectées au CNC (le produit des taxes affectées au CNC devrait en effet s'établir à 678,6 M€)<sup>15</sup>.

- la réduction d'impôt au titre des souscriptions en numéraire, réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2020, au capital de sociétés anonymes agréées ayant pour seule activité le financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles. Le dispositif est chiffré à 28 M€ pour 2018 ;

- le crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques évalué à 121 M€ pour 2018 (PLF pour 2018)<sup>16</sup> alors que l'exécution 2017 s'élève à 157 M€. Le coût de cette dépense s'élevait en 2016 à 58 M€.

- le crédit d'impôt en faveur de la production phonographique dont le coût a augmenté de 2,9 M€ entre 2013 (8,1 M€) et 2017 (11 M€). Il se situerait à 8 M€ en 2018.

- le crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres audiovisuelles, estimé à 54 M€ en 2016 et à 126 M€ en 2017 et en 2018 (PLF pour 2018). Le PLF pour 2019 revoit le chiffrage du dispositif à 53 M€ pour 2017 et ne chiffre pas son coût pour 2018.

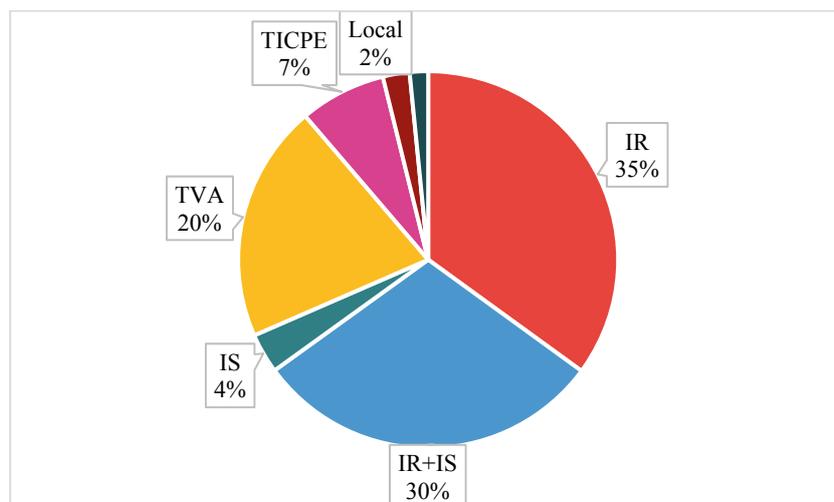
<sup>15</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Médias, livre et industries culturelles*

<sup>16</sup> Le coût du dispositif en 2018 est indiqué comme non chiffré dans le PLF pour 2019.

- le crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles engagées par des entreprises de production exécutives. Évalué à 19 M€ en 2016, il est estimé à 40 M€ en 2017 et à 46 M€ en 2018 dans le PLF pour 2018, du fait de diverses modifications des conditions d'ouverture. Le PLF pour 2019 revoit le chiffrage du dispositif à 44 M€ pour 2017 et ne chiffre pas son coût pour 2018.

Trois impositions concentrent enfin l'essentiel des mesures. Les dispositifs associés à la TVA, à l'IR et à l'IS représentent 89 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 68,3% du montant de l'ensemble des dépenses fiscales. Les dépenses associées à tous les autres impôts représentent, pour leur part, 11 % du coût total des dépenses fiscales pour 2018 chiffrées dans le PLF pour 2019.

**Graphique n° 4 : Dépenses par impôt (Md€- PLF 2019 pour 2018)**



Source : PLF pour 2019, retraitement Cour des comptes

### 1.2.2 Les dépenses fiscales d'un faible coût demeurent nombreuses et hétérogènes

Dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire des dépenses fiscales de 2017, la Cour relevait un nombre important de dispositifs de faible montant, qui représentaient un coût cumulé estimé à 2,39 Md€. Elle invitait l'administration à évaluer leur fondement.

Aucun progrès n'a été constaté en 2018. Le PLF recense 191 dépenses fiscales comprises entre 0 M€ et 50 M€, dont 100 chiffrées à moins de 10 M€. Leur montant total cumulé est estimé à 2,56 Md€ pour 2018, soit 170 M€ de plus qu'en 2017.

Les dispositifs chiffrés à moins 50 M€ peuvent 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. En 2017<sup>17</sup>, 15 dépenses fiscales ont bénéficié à moins de 1 000 ménages, pour un coût estimé à 11 M€, et 13 à moins de 100 entreprises, pour un coût estimé à 60 M€.

À l'inverse, certains dispositifs inférieurs à 50 M€ s'appliquent à un nombre élevé de ménages ou d'entreprises, pour une réduction moyenne d'impôt limitée.

Par ailleurs, pour 85 de ces dépenses fiscales, l'administration ne dispose d'aucune estimation du nombre de bénéficiaires.

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

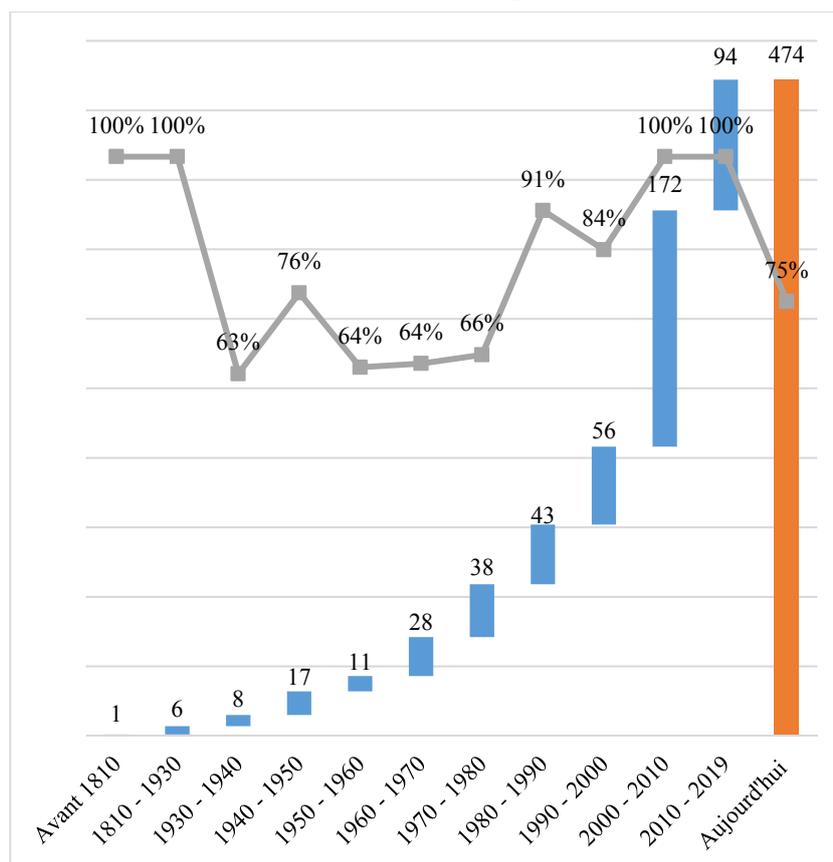
### **1.2.3 Les paramètres des dépenses fiscales sont instables pour les plus récentes, inchangés pour les plus anciennes**

Cette méconnaissance des bénéficiaires effectifs des dépenses fiscales s'ajoute à un taux de révision effectif des dispositifs qui laisse les paramètres de la dépense sans révision pendant des décennies pour les plus anciennes comme l'illustre le graphique suivant.

---

<sup>17</sup> L'estimation du nombre de bénéficiaires effectuée dans le PLF de l'année  $n$  porte sur l'année  $n - 2$ .

**Graphique n° 5 : Date de création des dépenses fiscales en vigueur et taux de modification depuis 2000**



Source : PLF pour 2019 voies et moyens

Lecture : 28 dépenses fiscales recensées dans le PLF pour 2019 ont été créées entre 1960- 1970, et 64 % d'entre elles ont fait l'objet d'une modification depuis 2000

Ainsi, plus de 110 dépenses fiscales recensées dans l'annexes *Voies et moyens* du PLF pour 2019 n'ont pas été actualisées depuis 2000<sup>18</sup>. Parmi elles, trois dépenses fiscales créées avant 1940 n'ont ainsi pas été modifiées

<sup>18</sup> Ainsi, 30 dépenses fiscales sont rattachées au programme 145 *Épargne*, et représentent environ 5,7 Md€, parmi lesquelles, 15 ont un coût unitaire inconnu ou inférieur à 10 M€. Les dépenses fiscales les plus importantes ont principalement été créées dans les années 70 et 80 et leurs dernières modifications ont eu lieu milieu des années 2000.

depuis plus de vingt ans comme l'exonération d'IS des chambres de commerce maritime par exemple.

Le statut des dépenses fiscales anciennes, et non révisées depuis le début des années 2000, mérite un réexamen sans préjudice du principe d'une limitation dans le temps des dépenses fiscales<sup>19</sup> qui « *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* ». Dans certains cas, ces régimes dérogatoires sont devenus, avec le temps, la norme de calcul de l'impôt, ce qui justifierait leur déclassement.

Ce graphique illustre également la croissance très récente du nombre de mesures fiscales dérogatoires, qui voient leurs paramètres néanmoins modifiés régulièrement. Ainsi, près de 20 % des dépenses fiscales en vigueur ont été créées il y a moins de 10 ans.

---

<sup>19</sup> L'article 17-2 dispose que « *les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ne sont applicables que pour une durée maximale de quatre ans, précisée par le texte qui les institue* ».

## **2. Les dépenses fiscales ne sont ni pilotées ni évaluées**

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

Les conférences fiscales, conduites depuis 2013, avaient également pour objet de les rationaliser. Les dépenses fiscales 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 en 2018. Depuis leur création, elles n'ont jamais servi de support à une réduction, ni à une stabilisation, du nombre et du coût des différents dispositifs. Au contraire, les dispositions de la LPFP 2018-2022 (relèvement du plafond de dépenses fiscales, disparition du plafond pour les crédits d'impôts, suppression des conférences fiscales) ont sensiblement assoupli les contraintes établies par les deux lois de programmation des finances publiques précédentes.

Les dépenses fiscales souffrent d'un défaut de pilotage et d'appropriation. Par ailleurs, comme pour 2017, la Cour relève un défaut d'évaluation et l'insuffisante articulation des dispositifs avec les objectifs des politiques publiques auxquelles ils sont rattachés. Les critères permettant de s'assurer de leur efficacité ne sont donc pas réunis.

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

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

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

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

**Tableau n° 8 : Évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2014-2019 (en Md€)**

En Md€	2015	2016	2017
Plafond	80,6	81,8	86,0
Coût des dépenses fiscales (périmètre PLF pour 2013)	83,3	83,9	89,5
<b>Dépassement</b>	<b>2,7</b>	<b>2,1</b>	<b>3,5</b>

Source : PLF 2017 à 2019, retraitements Cour des comptes

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

Les recettes fiscales nettes s'élevant à 295,4 Md€, le rapport au titre de 2018 s'établit ainsi à 25,3 %, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP.

La Cour relève cependant une contradiction entre l'exposé des motifs de la LPFP 2018-2022, qui indique que le nouveau mode de calcul du plafond « vise à instaurer un instrument de pilotage des dépenses fiscales destiné à contenir leur montant total » et le seuil permettant de le respecter, à savoir près de 114,9 Md€ en 2018, soit 21,5 Md€ de plus que le coût total des dépenses fiscales en 2017 et 28,9 Md€ de plus que le plafond fixé pour 2017 dans la précédente LPFP.

### **2.1.2 La fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales se dégrade**

Le chiffrage des dépenses fiscales est tout à la fois complexe et approximatif, ce qui nuit à la connaissance comme au pilotage de ces mesures fiscales dérogatoires.

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

### **Une méthodologie de chiffrage complexe**

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

Le chiffrage des dépenses fiscales se heurte de plus à des enjeux d'assiette et de disponibilité de 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.

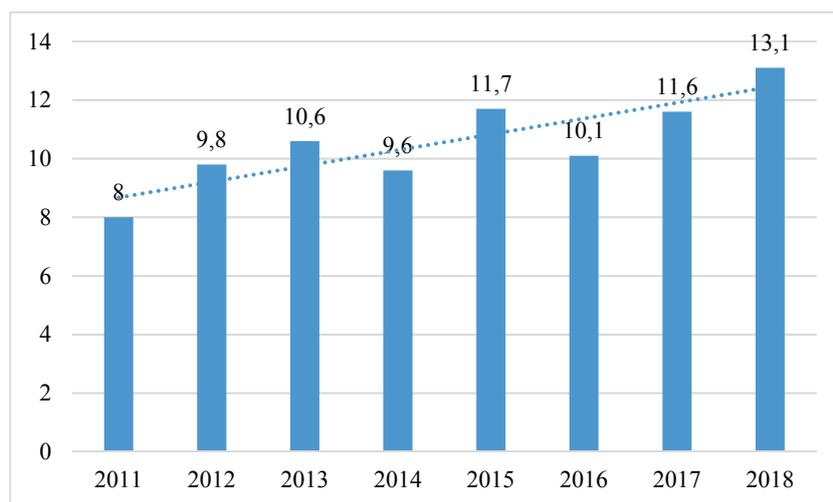
La direction de la législation fiscale détermine la qualité du chiffrage en fonction de la capacité à isoler et simuler « *l'environnement contrefactuel* » portant sur l'exécuté ; c'est-à-dire la possibilité d'identifier le coût rattachable à une mesure fiscale particulière mise en œuvre les années antérieures ainsi que la faculté à simuler ce qui se serait produit si la mesure avait été différente<sup>20</sup>.

Le caractère approximatif des dépenses fiscales est croissant, ce qui nuit à la qualité de l'information délivrée. Comme l'illustre le graphique suivant, entre 2011 et 2018, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées est passé de 8 % à plus de 13 % du total des dispositifs recensés.

---

<sup>20</sup> 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 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.

**Graphique n° 6 : Évolution du pourcentage des dépenses fiscales non chiffrées depuis 2011**



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

Pour expliquer cette évolution, la DLF invoque l'absence de données fiables. Par exemple, la réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou organismes d'intérêt général (n°210309), mesure non bornée dans le temps, n'est plus chiffrée pour 2018 par le PLF pour 2019 alors même qu'elle est estimée à 990 M€ en 2017 (PLF pour 2018). De même, pour la réduction à 5,5 % du taux de TVA applicable aux terrains à bâtir achetés par des organismes d'HLM ou des personnes bénéficiaires de prêts spécifiques pour la construction de logements sociaux à usage locatif, dont le coût est estimé à 150 M€ en 2017.

En outre, le coût total des dépenses fiscales recensé dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des dispositifs qui, notés « epsilon », ne sont pas supposés excéder 0,5 M€ par an - pour un coût pour les finances publiques non déterminé. Le PLF pour 2019 en identifie 64 pour 2018, dont 44 n'ont pas changé de statut depuis 2015. Le coût limité de ces dépenses fiscales plaide pour le réexamen de leur bien-fondé.

Certains dispositifs bénéficient enfin à un nombre élevé de contribuables et leur identification exacte serait d'un intérêt limité<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Il s'agit par exemple des taux réduits de TVA s'appliquant aux ventes à consommer sur place (chiffrée à 2 809 M€), aux travaux d'amélioration, d'aménagement et

## **2.2 Une programmation lacunaire des évaluations, une efficacité des dépenses fiscales mal connue**

### **2.2.1 Les conférences fiscales, un processus inopérant pour maîtriser les dépenses fiscales**

Neuf conférences fiscales se sont tenues en 2018, réunissant notamment la direction générale du Trésor, la direction de la législation fiscale, la direction du budget et les représentants des ministères de l'Agriculture, de l'Éducation nationale, de la Culture, de la Cohésion des territoires et de la Transition écologique. Pour trois ministères, Intérieur, Outre-mer et Solidarités, qui n'avaient pas fait l'objet de conférences en 2017, l'exercice s'est déroulé en 2018.

#### **Les conférences fiscales**

Créées en 2015, les conférences fiscales ont pour objet de mener un examen conjoint des crédits budgétaires et des dispositifs fiscaux d'une politique publique. Par circulaire du directeur de la législation fiscale, en date 24 avril 2018, les objectifs en ont rappelés à l'ensemble des ministères :

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

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.

---

d'entretien des logements (chiffrée à 2 450 M€), aux médicaments (chiffrée à 2 323 M€), à la fourniture de repas dans les cantines (chiffrée à 975 M€) ou à la CAP (chiffrée à 655 M€).

Le cycle des conférences fiscales en vue de l'élaboration du PLF 2019 s'est tenu entre mai et juin 2018.

Les conférences fiscales ont fait l'objet, dès le mois d'avril 2018, d'échanges préparatoires entre la DLF et la direction du budget pour coordonner le déroulement des conférences de sécurisation et des conférences fiscales. Cette coordination a notamment permis de formuler les propositions relatives à la suppression de taxes à faible rendement qui ont donné lieu à la rédaction de l'article 9 du PLF pour 2019.

Les conférences fiscales 2018 ont eu pour résultat de reconnaître la « nécessité d'évaluer » ou encore « l'engagement d'une réflexion » pour l'essentiel des dépenses fiscales des missions objet des neuf conférences fiscales.

Elles ont conduit *in fine* à supprimer quatre dépenses fiscales dont le coût est estimé à 5 M€ en 2018, soit 0,005 % de l'estimation totale du coût des dépenses fiscales :

- l'exonération de l'avantage en nature résultant pour le salarié de la remise gratuite par son employeur de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation entièrement amortis évalué à 5 M€ en 2018 ;
- la provision spécifique pour aides à l'installation consenties par les entreprises à leurs salariés sous forme de prêt ou de souscription au capital de l'entreprise créée, dépense fiscale non chiffrée en 2018 mais évaluée à zéro pour 2017 par le PLF 2019 ;
- l'exonération des plus-values de cession de titres de sociétés financières d'innovation (SFI) et parts de sociétés de recherche agréées et l'amortissement exceptionnel en faveur des entreprises qui souscrivent au capital de SFI, non chiffrées en 2018.

Pour l'avenir, en lien avec la direction du budget, la direction de la législation fiscale envisage, pour les conférences fiscales 2019, de produire dès le début de l'année un programme d'évaluation de certaines dépenses fiscales afin de :

- justifier l'efficacité d'un dispositif lorsque l'évaluation conclut à son maintien ;
- identifier des pistes de réforme lorsque l'objectif de politique publique est insuffisamment atteint ou que le coût du dispositif est excessif, mais que le principe du dispositif reste pertinent ;
- supprimer le dispositif lorsque l'évaluation le juge inadéquat.

Les résultats des conférences de l'exercice 2018 sont en effet modestes : les dépenses fiscales supprimées sont pour l'essentiel des mesures n'ayant plus d'incidence budgétaire ou reprises par d'autres dispositifs.

Le pilotage des dépenses fiscales souffre d'un défaut récurrent d'appropriation, entre des ministères responsables de programmes qui affirment ne pas détenir la compétence et les informations nécessaires pour en évaluer l'impact et le ministère de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics qui voit son action limitée à un rôle d'observateur et de conseil juridique sur les risques d'invalidation constitutionnelle ou communautaire de telle ou telle mesure nouvelle envisagée. Même en cas d'opposition manifestée par la DLF à l'extension ou à la prorogation d'une mesure fiscale dérogatoire lors d'une conférence fiscale, la mesure est susceptible d'évoluer lors de son examen parlementaire. Ainsi, l'article 78 de la loi de finances pour 2018 a prolongé jusqu'au 31 décembre 2018 la mesure n°110250 relative à la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs privés réalisées dans le secteur meublé, non professionnel dit « Censi-Bouvard » alors même que la direction de la législation fiscale s'y opposait lors de la conférence fiscale du printemps 2018, arguant de l'existence d'un régime fiscal permettant d'obtenir des résultats incitatifs identiques et de l'absence d'évaluation préalable à la prorogation.

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

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

#### **Le comité de suivi du CICE**

Lors de l'entrée en vigueur du dispositif, la loi a prévu qu'un comité serait chargé de son suivi et de son évaluation, regroupant des parlementaires, les partenaires sociaux, des experts ainsi que des représentants de l'administration. Depuis 2012, il a rendu six avis, étayés d'un rapport d'analyse.

La méthode de chiffrage a été affinée au fil du temps : les « taux de recours » des créances ainsi que le rythme de consommation de ces créances au fil des ans (« clés de consommation ») se sont affinés. Pour établir la prévision des consommations au titres des années 2018 et 2019 – sous-jacentes à la LFI 2019 – il a été supposé que les comportements attendus seraient les mêmes que ceux observés pour les dépenses de 2017<sup>22</sup>. Enfin, les prévisions macro-économiques influencent aussi les estimations de CICE, la masse salariale prévisionnelle ayant un impact direct sur le montant total de la créance déclarée.

L'avis publié le 3 octobre 2018 retient quatre principaux éléments :

- le CICE s'est diffusé, en partie, dans l'ensemble du système productif, le long de chaînes de valeur dès le début de sa mise en place ;
- il a permis d'améliorer les marges des entreprises ;
- il n'a pas eu d'impact de court terme sur l'investissement, la recherche et développement ou les exportations ;
- il a probablement eu un effet positif mais modéré sur l'emploi, de l'ordre de 100 000 emplois sauvegardés et qui se serait matérialisé en 2014 et 2015.

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

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

La LPFP pour 2012-2017 prévoyait qu'elles fassent l'objet d'une évaluation annuelle de leur efficacité et de leur efficacité. Ces évaluations devaient être réalisées par cinquième des dépenses fiscales qui, au terme du texte qui les avait institués, cesseraient de s'appliquer dans les douze mois, afin d'être transmises au Parlement.

L'article 23 de la LPFP pour 2014-2019 limitait l'obligation d'évaluation aux mesures de création ou d'extension d'une dépense fiscale entrée en vigueur pour une durée limitée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Les dispositions de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019 ayant institué les revues de dépenses ont été

---

<sup>22</sup> Des hypothèses de comportement ont également été faites pour tenir compte du changement de taux puis de la suppression du mécanisme à partir de 2019, ces modifications étant susceptibles de modifier le rythme d'imputation des créances non consommées.

abrogées par l'article 36 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

En conséquence, la DLF indique qu'aucune revue de dépenses, au sens de la LPFP 2014-2019, n'a été conduite en 2018, ces exercices devant s'intégrer dans la revue des missions et des dépenses des administrations publiques, intitulé « Action publique 2022 ».

L'article 20 de la LPFP pour les années 2018 à 2022 prévoit notamment 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. Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « *une telle disposition permet de fixer une échéance d'évaluation, à l'approche de la date d'extinction du dispositif, afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement* ».

Des LFLP successives, il résulte clairement que l'exigence législative d'évaluation des dépenses fiscales, déjà peu respectée, se trouve désormais cantonnée à un champ à la portée très limitée<sup>23</sup>.

#### 2.2.2.2 Les évaluations pourtant nécessaires ne sont pas conduites

Cantonnée, la mise en œuvre de l'impératif d'évaluation s'avère en outre déficiente, la DLF constatant qu'aucune évaluation n'a été fournie lors des conférences fiscales 2018 comme par exemple s'agissant de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*, alors que les dépenses fiscales concernées représentent 6 688 M€. Le ministère a cependant demandé en conférence fiscale l'évaluation des trois dépenses fiscales les plus importantes de la mission en montant, conformément à la recommandation émise par la Cour (n° 070101, 120202 et 120401)<sup>24</sup>. Il n'a à ce stade pas été donné suite à cette demande, la DLF et de la direction générale du Trésor considérant que les évaluations de dépenses fiscales ont vocation à être réalisées par le ministère responsable du programme.

Pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, il n'y a pas eu de travaux spécifiques d'évaluation en 2018, comme lors des dernières années, des 17 dépenses fiscales rattachées à la mission alors même que

---

<sup>23</sup> Même si l'article 34 de la LPFP prévoit que le Gouvernement transmettra au Parlement, avant le dépôt du projet de loi de finances de l'année, la liste des huit dépenses fiscales les plus coûteuses parmi celles relatives à l'impôt sur le revenu et qui ne sont pas communes avec celles relatives à l'impôt sur les sociétés. Cette liste précisera, pour chacune de ces dépenses, la distribution par décile de revenu du nombre de contribuables concernés pour les trois années précédentes. Cette liste sera rendue publique dans un format permettant sa réutilisation.

<sup>24</sup> Cour des comptes, NEB 2017, mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*

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

Les dépenses fiscales en faveur de la Corse (mesures n°730306, taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse et n°210305, crédit d'impôt pour investissement en Corse), connaissent une augmentation sensible de 5 M€ et 6 M€ entre 2017 et 2018 pour s'établir à 175 M€ et 26 M€. La pertinence de ces dépenses fiscales ne fait toujours pas l'objet d'évaluation malgré les recommandations réitérées de la Cour<sup>25</sup>. La dernière évaluation, toujours évoquée en réponse par l'administration, remonte au rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 qui avait pourtant mis en doute leur efficacité.

Concernant, la mission *Ecologie, développement et mobilité durable*, aucune dépense fiscale de la mission qui en comporte pourtant pour plus de 4 Md€ n'a fait l'objet d'une évaluation en 2018. Une seule demande d'évaluation spécifique a été formulée lors de la conférence fiscale, concernant l'exonération de taxe intérieure de consommation sur le charbon pour les entreprises de valorisation de la biomasse dont les achats de combustibles et d'électricité utilisés pour cette valorisation représentent au moins 3 % de leur chiffre d'affaires, dont le coût est estimé à 24 M€ pour 2018 (29 M€ en 2019). La mise en œuvre limitée de l'évaluation des dépenses fiscales de cette mission est à mettre en parallèle avec le constat fait par la Cour en septembre 2016<sup>26</sup>. Elle notait en effet que 14 des dépenses fiscales relevant de la mission *Écologie, développement et mobilité durables* généraient des effets défavorables au développement durable.

La seule évaluation effectuée en 2018 dont les conclusions provisoires ont été évoquées en conférence fiscale a trait au programme 334 *Centre national du cinéma et de l'image animée*. Une étude a ainsi été confiée à un cabinet de conseil pour évaluer l'effet du crédit d'impôt en faveur de la production phonographique (mesure n°320128). Selon le ministère de la culture, cette étude relève les conséquences positives du crédit pour l'emploi, surtout dans les très petites entreprises du secteur, l'augmentation du nombre de bénéficiaires, la promotion de nouveaux talents et de la francophonie. Pourtant, l'inspection générale des finances (IGF) et l'inspection générale des affaires culturelles (IGAC) ont conduit en 2018 une évaluation globale de l'ensemble des crédits d'impôt du

---

<sup>25</sup> Cour des comptes, NEB 2017, mission *Politiques des territoires*

<sup>26</sup> Cour des comptes, *l'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, communication à la commission des finances du Sénat, 2016.

secteur culturel. Si cette mission estime que les crédits d'impôt en faveur du cinéma et de l'audiovisuel ont globalement un impact positif, elle note que l'effet des dépenses fiscales en faveur des jeux vidéo et de la production phonographique est mal connu<sup>27</sup>.

Concernant enfin le crédit impôt recherche, dont le coût est de 6 Md€ en 2018, l'étude de l'efficacité au regard de son objectif principal, l'augmentation de la dépense intérieure de recherche et développement des entreprises, reste à établir. Aucune évaluation n'a à cet égard été transmise à la DLF lors des conférences fiscales de 2018 ou des années antérieures.

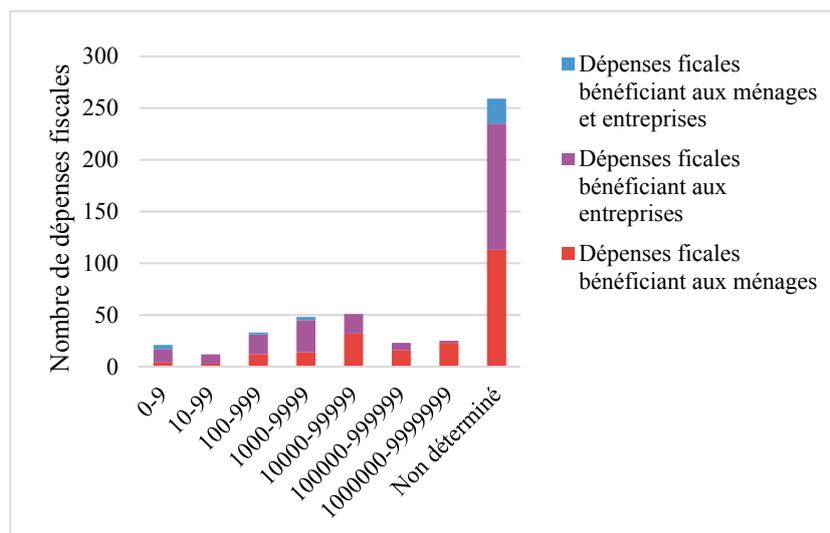
De portée désormais limitée, l'objectif d'évaluation gagnerait à être précisément défini afin de dégager des éléments partagés d'une méthodologie de l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales. Une charte définissant les modalités, méthodes et responsabilités de l'évaluation de ces mesures dérogatoires est un préalable nécessaire à l'examen exhaustif des 474 dispositifs.

### 2.2.2.3 La connaissance des dépenses fiscales est défailante

De surcroît, l'identification du nombre de bénéficiaires, première étape d'une démarche évaluative, n'est disponible que pour 252 des 474 dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* et comme l'illustre le graphique suivant, concernant les dispositifs ciblant les entreprises comme les ménages.

---

<sup>27</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Médias, livre et industries culturelles*

**Graphique n° 7 : Nombre de bénéficiaires par dépenses fiscales**

Source : PLF pour 2019, retraitement Cour des comptes

À titre d'exemple, la réduction d'IR à raison des intérêts perçus au titre du différé de paiement accordé à des exploitants agricoles (n°110239), dont le coût est estimé à moins de 0,5 M€ en 2018, a bénéficié à 22 ménages.

Au sein de la mission *Écologie, développement et mobilité durables*, la réduction d'IR au titre des dépenses réalisées sur certains espaces en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (n°110257), n'a concerné que 179 ménages en 2017. De même l'exonération de cotisation sur la valeur ajoutée en faveur des entreprises dont les établissements vendent au public des écrits périodiques en qualité de mandataires inscrits au Conseil supérieur des messageries de presse et revêtent la qualité de diffuseurs de presse spécialistes (n°040110) n'a bénéficié qu'à 50 entreprises.

S'agissant des dépenses fiscales relevant du programme 180 *Presse* qui présente déjà un coût de 185 M€, deux nouvelles mesures ont été créées en 2015. La Cour avait ainsi recommandé leur suppression en 2018 du fait du nombre limité de bénéficiaires<sup>28</sup> :

- la réduction d'impôt des particuliers pour souscription au capital des sociétés de presse (199 terdecies-0 C du CGI) a été introduite

<sup>28</sup> Cour des comptes, NEB 2017 mission *Médias, Livre et industries culturelles*

par la loi n° 2015-433 du 17 avril 2015 portant diverses dispositions tendant à la modernisation du secteur de la presse. Cette disposition est évaluée à moins de 0,5 M€ ;

- la réduction d'impôt des particuliers pour dons effectués en faveur des entreprises de presse (article 200 du CGI) a également été introduite par la loi du 17 avril 2015, qui vient compléter l'article 200 du code général des impôts en ouvrant le bénéfice du régime fiscal du mécénat, institué par la loi du 1<sup>er</sup> août 2003, aux associations œuvrant pour le pluralisme de la presse.

S'agissant de la mission *Outre-mer*, qui a pourtant fait l'objet d'une conférence fiscale en 2018, sur 32 mesures, treize ont été créées avant l'an 2000 et treize n'ont fait l'objet d'aucune modification depuis huit ans au moins. Dix-neuf d'entre elles ont une date de fin d'incidence budgétaire pouvant courir jusqu'à 2032. Treize dépenses n'ont aucun bornage dans le temps et seront reconduites, sans évaluation, tant que le législateur ne les examinera pas. En 2018, aucune évaluation de ces dépenses fiscales n'a ainsi été réalisée.

Certes, trois évaluations avaient été conduites en 2017 pour répondre aux obligations communautaires découlant des dispositions du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC)<sup>29</sup> mais les recommandations issues de ces travaux incitaient pourtant à améliorer les paramètres de dépenses fiscales. Les recommandations issues des évaluations réalisées en 2017, qui incitaient pourtant à améliorer l'effet de dépenses fiscales jugées efficaces, n'ont pas encore fait l'objet de mesures correctrices<sup>30</sup> :

- en ce qui concerne l'aide fiscale à l'investissement productif outre-mer, étaient mis en lumière le manque de fiabilité des données transmises par la DGFIP, et l'effet « saupoudrage » de la mesure par manque de focus sur des secteurs ou des territoires stratégiques ;
- en ce qui concerne l'aide fiscale à l'investissement dans le logement social outre-mer, les évaluations constataient une mauvaise connaissance des dispositifs par les investisseurs et soulignaient la nécessité d'améliorer l'information des acteurs de logement social ;
- en ce qui concerne l'aide fiscale au rhum traditionnel produit en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique et à La Réunion, l'étude recommandait la simplification du dispositif.

<sup>29</sup> Ce règlement impose aux États membres de l'Union de transmettre à la Commission une évaluation des régimes d'aides dont le budget excède 150 M€ en moyenne par an.

<sup>30</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Outre-mer*

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

À titre d'exemple, la disposition en faveur du mécénat des entreprises, rattaché à la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, n'a jamais fait l'objet d'une évaluation depuis son instauration en 2003. La Cour a pourtant eu l'occasion de relever le caractère coûteux des mesures fiscales instaurées et la forte progression du nombre d'entreprises y ayant recours ont contribué à une multiplication par dix du montant de la dépense fiscale prévue à l'article 238 bis du CGI<sup>31</sup>. Celle-ci représente aujourd'hui de l'ordre du milliard d'euros, et cela en l'absence de toute évaluation de son efficacité. Cette dépense fiscale est d'ailleurs devenue non chiffrable dans le PLF pour 2019 en raison des fortes variations à la prévision et à l'exécution.

#### **Les dépenses fiscales en faveur du logement**

Les 66 dépenses fiscales en faveur du logement, réparties dans huit programmes et affectant six des neuf grandes catégories d'impôts, représentent près de 20 % des 80 à 100 Md€ de dépenses fiscales supportées annuellement par le budget de l'État sur la période 2012 à 2018. La politique en faveur du secteur se caractérise en effet par un recours important à ces allègements dérogatoires de charges fiscales, dont le montant cumulé excède les crédits inscrits dans les programmes budgétaires auxquels ils sont rattachés.

Les constats et les recommandations de la Cour en 2019<sup>32</sup> mettent en question l'efficacité de la plupart de ces dépenses fiscales, voire leur utilité : effet non avéré de ces dépenses sur la modération des loyers, effet non démontré sur le volume des constructions, risque inflationniste, insuffisance de ciblage, coût d'opportunité élevé, création d'effets d'aubaine.

L'appréciation sur ces instruments est très critique, du fait de la définition floue de leur périmètre, de l'inexistence d'évaluations, de la fragilité de leur chiffrage, de l'inefficacité de certaines des mesures et de l'absence générale de pilotage.

<sup>31</sup> Cour des comptes, *le soutien public au mécénat des entreprises*, communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale, 2018

<sup>32</sup> Cour des comptes, *les dépenses fiscales en faveur du logement*, communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale, 2019

### **2.3 L'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis est mal assurée**

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

Le programme 134, *Développement des entreprises et régulation*, de la mission *Économie* compte trois objectifs : « renforcer l'efficacité des aides aux entreprises », qui porte sur le soutien offert par Bpifrance, « améliorer l'efficacité du soutien public à l'internationalisation des entreprises », auquel est rattaché l'action de Business France et de Bpifrance Assurance Export, et « assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés », destiné notamment à évaluer l'action de la DGCCRF.

Certaines dépenses fiscales, en particulier lorsque leur montant est élevé ou leur nombre de bénéficiaires important, peuvent contribuer à des objectifs dont la portée est plus large que ceux figurant dans le volet performance des PAP. Le CICE est ainsi d'une portée beaucoup bien plus étendue que les objectifs du programme. Un nombre important de dépenses fiscales associées au programme 134 n'ont cependant aucun lien avec ces trois objectifs. Il s'agit notamment du taux de TVA de 10 % applicable aux ventes à consommer sur place (n°730221), estimé à 2,81 Md€ en 2018, du tarif réduit de TICPE pour l'électricité consommée sur des sites industriels électro-intensifs (n°820203), chiffré à 1,01 Md€ en 2018, du taux de TVA réduit à 10 % pour la fourniture de logements dans les hôtels (n°730205) estimé à 750 M€ en 2018, du « suramortissement Macron » (n°210204), évalué à 700 M€ ou encore de l'exonération partielle, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit lors de la transmission d'entreprises exploitées sous la forme individuelle ou détenues sous forme sociale (n°520110), chiffrée à 500 M€ en 2018.

De même, les exonérations des droits d'enregistrement pour les actes portant changement de régime matrimonial (n° 550103), les exonérations des intérêts des prêts familiaux de l'IR (n° 140125), la taxation à un taux réduit d'IS de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance (n° 320108) ou encore la provision pour risque d'intervention du fonds de garantie des dépôts et de résolution (n° 230411) n'ont aucun lien apparent avec les trois objectifs du programme 305 *Stratégie économique et fiscale* auxquelles elles sont rattachées.

Des constats similaires se retrouvent dans de nombreuses missions.

La mission *Écologie, développement et mobilité durables* recense 50 dépenses fiscales en 2018, relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Faute de vision d'ensemble quant à leur impact, il en résulte une incohérence avec les objectifs de politiques publiques sous-jacents pour près d'un quart d'entre elles.

Les réductions de taux de TICPE occupent notamment une place importante dans les dépenses, sans qu'il soit toujours possible d'établir un lien clair avec les objectifs des programmes. Ainsi, le remboursement d'une fraction de TICPE sur le gazole utilisé par véhicules de transport routier de marchandises de plus de 7,5 tonnes, chiffré à près de 1,1 Md€ pour 2018 dans le PLF pour 2019 (n°800403), tout comme l'exonération partielle d'IR de la prise en charge par l'employeur des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail (n°120113), chiffrée à 135 M€ pour 2018 ou l'exonération d'IS au bénéfice des chambre de commerce maritimes (n°300104) paraissent au mieux sans lien, sinon contradictoires au regard des objectifs du programme *Infrastructures et services de transports*.

De même, s'agissant du programme 174 *Énergie, climat et après mines*, le tarif réduit de TICPE pour les produits énergétiques utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie et soumises au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre (n°800210), dont le coût est chiffré à 487 M€ en 2018, ou exerçant une activité considérée comme exposée à un risque important de fuite carbone (n°80211), chiffrée à 11 M€, semble peu cohérent avec les objectifs affichés de maîtrise de l'énergie en réduisant la consommation et en développant l'usage des énergies renouvelables et de réduction des émissions de gaz à effet de serre. Il en va de même s'agissant du remboursement de TICPE portant sur les carburants utilisés par les taxis (n°800103), chiffré à 43 M€ en 2018, ou encore de l'exonération d'IS pour les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie et les sociétés agréées pour le financement des télécommunications, pourtant rattaché au programme mais qui ne semble avoir aucun lien avec ses objectifs.

Dans son analyse de la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*<sup>33</sup>, la Cour fait état de sept dépenses fiscales, dont deux figurent parmi les dix plus coûteuses pour 2018, qui s'étaient vu attribuer un score nul par le comité d'évaluation des dépenses fiscales en 2011. Leur coût global est de 6,8 Md€ en 2018, soit près de la moitié des dépenses fiscales rattachées à la mission. Pour autant, depuis leur création, elles n'ont jamais été remises en question ni fait l'objet d'une revue de dépenses. En outre,

---

<sup>33</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*

les objectifs assignés aux dépenses fiscales correspondent, pour la majeure partie, à la désignation du public concerné. Il s'agit ainsi « d'aider les personnes âgées et modestes », « les familles », « les assistants maternels », « les personnes retraitées », etc. Au total, les dépenses fiscales de la mission se répartissent entre 17 « objectifs », souvent redondants, exprimés en termes très généraux, et dans de nombreux cas beaucoup plus larges que les objectifs affectés aux programmes de la mission.

En 2016 et 2017, la Cour avait déjà relevé le caractère discutable du rattachement de certaines dépenses à la mission *Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales*<sup>34</sup>, et notamment du taux réduit de TICPE pour l'usage de gazole non routier qui, en 2018, profite encore principalement au secteur du BTP<sup>35</sup>. Une part non évaluée des 141 M€ d'exonération d'impôt sur les sociétés applicable aux coopératives bénéficie également d'autres secteurs (coopératives artisanales, maritimes ou de transport).

Les mesures peuvent en outre n'avoir qu'un lien ténu avec le programme auquel elles sont rattachées. Un certain nombre de dépenses fiscales du programme 304 *Inclusion sociale et protection des personnes*, relèvent plutôt de la politique de la famille, comme par exemple l'exonération d'IR pour les prestations familiales (n°120202), chiffrée à près de 1,9 Md€ en 2018 et dont la portée va au-delà de la lutte contre la pauvreté ou de la protection des personnes vulnérables. De même, certains dispositifs rattachés au programme 157 *Handicap et dépendance* bénéficient en fait aux personnes âgées à revenus modestes, voire à l'ensemble des personnes retraitées, sans considération particulière liée au handicap ou à la perte d'autonomie, à l'instar de l'abattement de 10 % d'IR sur le montant des pensions, y compris les pensions alimentaires, et des retraites (n°120401), chiffré à 4,39 Md€ en 2018.

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

De même, dans l'ensemble des documents de politique transversale annexés aux PLF successifs, le chapitre consacré à la « *présentation des principales dépenses fiscales concourant à la politique transversale* » se limite à une simple liste des dispositifs, qui ne détaille ou n'évalue ni leur objectif, ni leur impact.

---

<sup>34</sup> Cour des comptes, NEB 2018, mission *Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales*

<sup>35</sup> La part revenant au secteur agricole est estimée à 42% seulement du total de cette dépense fiscale, soit 850 M€ sur 2023 M€ en 2018. La suppression de cet avantage pour les usagers ne relevant pas du secteur agricole était prévue dans le projet de loi de finances 2019 mais a été annulée au cours des débats.

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

Dans son enquête sur la politique de soutien au développement des énergies renouvelables de mars 2018<sup>36</sup>, la Cour soulignait que, s'il est compréhensible que pour des questions de lisibilité et de gestion, un taux unique de 30 % soit accordé pour l'ensemble des équipements éligibles au crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), cela était défavorable aux technologies les plus chères à l'achat, qui sur le long terme sont les plus performantes et génèrent le plus d'économies pour les ménages. Les coûts d'investissement initiaux peuvent représenter un obstacle au développement des filières les plus efficaces. Or, avec un taux unique, le crédit d'impôt ne permet pas d'y remédier. Cela conduit par exemple à favoriser les pompes à chaleur aérothermiques, moins performantes que les pompes géothermiques, et contrevient donc à l'objectif de promotion du développement durable dans le logement et, plus généralement, dans la construction auquel le CICE est rattaché au sein du programme 135 *Urbanisme, territoires et amélioration de l'habitat*.

La Cour a également mené une enquête sur les dépenses fiscales en faveur du logement pour les exercices 2012 à 2018<sup>37</sup>. Elle recommande de borner dans le temps ces dispositifs, de procéder à leur évaluation et de supprimer ceux qu'elle juge complexes et pour partie contradictoires avec les objectifs de politiques publiques poursuivis (voir encadré).

Dans son référé au Premier ministre relatif aux dépenses fiscales en faveur de l'investissement locatif des ménages de janvier 2018<sup>38</sup>, la Cour identifiait l'impact économique limité de ces aides ainsi que leur faible efficacité au regard de l'objectif de développement du nombre de logements locatifs accessibles. La Cour soulignait leur impact de courte durée et limité à des zones où les besoins ne sont pas toujours les plus importants. Elle notait par ailleurs que ces dispositifs ont bénéficié en premier lieu à des ménages aux revenus relativement élevés<sup>39</sup>. Les constats portés par la Cour relativisaient en outre l'effet de ces dépenses fiscales sur les loyers ainsi que sur le dynamisme du secteur de la construction. La Cour

---

<sup>36</sup> Cour des comptes, *le soutien aux énergies renouvelables*, communication à la commission des finances du Sénat, 2018

<sup>37</sup> Cour des comptes, *les dépenses fiscales en faveur du logement*, communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale, 2019

<sup>38</sup> Cour des comptes, *les dépenses fiscales en faveur de l'investissement locatif des ménages*, référé au Premier ministre, 2018

<sup>39</sup> Les avantages fiscaux allégeant l'impôt sur le revenu des particuliers qui achètent, construisent ou réhabilitent des logements et s'engagent en contrepartie à les louer ont représenté un coût chiffré à près de 2,2 Md€ en 2018.

recommandait en conséquence de sortir progressivement et de manière sécurisée de ces dispositifs.

En dépit de ces constats, formulés de longue date par la Cour, seules onze des 474 dépenses fiscales recensées dans le PLF pour 2019 et ses documents annexés sont assorties d'indicateurs de performance. Elles sont chiffrées à 10,34 Md€ en 2018, soit 10,3 % du coût total estimé des dépenses fiscales de l'exercice.

\*  
\* \*

L'exercice 2018 constitue une étape supplémentaire dans le desserrement progressif du contrôle de l'évolution des dépenses fiscales.

Depuis leur création, les outils de pilotage n'ont pas permis de réduire, ni de stabiliser, le nombre et le coût des différents dispositifs: le plafond prévu par la loi de programmation des finances publiques 2018 – 2022 est inopérant ; les résultats des conférences fiscales sont demeurés faibles voire inexistantes, en raison notamment d'un défaut d'appropriation et de l'insuffisance des évaluations ; l'articulation entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques est restée, pour partie, incohérente.

Aucun progrès n'a été constaté en 2018 par rapport aux exercices antérieurs. Au contraire, l'objectif précédemment affiché de réduire, d'ordonner et d'orienter les dépenses fiscales a été abandonné.

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

#### **3.1 Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de 2017**

La Cour avait formulé trois recommandations au titre de l'année 2017 :

*Recommandation n° 1 : réaliser, sur la période couverte par la LPFP 2018-2022, une évaluation exhaustive des dépenses fiscales (recommandation reconduite).*

*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 reconduite).*

*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).*

Aucune de ces recommandations n'a été mise en œuvre.

#### **3.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2018**

Au titre de l'exercice 2018, la Cour maintient, en les reformulant, l'ensemble de ses recommandations non suivies, et en formule une nouvelle.

La Cour formule quatre recommandations au titre de l'année 2018 :

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

*Recommandation n° 2 : mettre en œuvre un programme d'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des dépenses fiscales les plus significatives d'ici 2022 (recommandation reformulée).*

*Recommandation n° 3 : compléter les documents budgétaires en précisant les objectifs auxquels concourent les dépenses fiscales rattachées*

*à chaque programme et en les assortissant, pour les plus significatives, d'indicateurs de performance (recommandation reformulée).*

*Recommandation n° 4 : à l'image de la charte de budgétisation qui s'applique aux dépenses budgétaires sous norme, formaliser des règles précises de définition et de modification du périmètre des dépenses fiscales soumises au plafond de la LPFP (recommandation reformulée).*