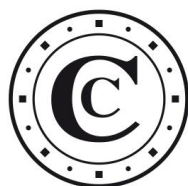


Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

ANALYSE DE L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE 2022

Dépenses fiscales

Avril 2023

Sommaire

SYNTHÈSE.....	5
RÉCAPITULATIF DES RECOMMANDATIONS.....	7
INTRODUCTION.....	9
CHAPITRE I LE COÛT DES DÉPENSES FISCALES AUGMENTE À NOUVEAU EN 2022, APRÈS DEUX ANNÉES DE BAISSÉ.....	11
I - DES DÉPENSES FISCALES DONT LE COÛT AUGMENTE EN 2022 DU FAIT DU RÉGIME DE TAXATION AU TONNAGE DU FRET MARITIME.....	11
A - Une diminution du coût du CICE qui se poursuit en 2022	12
B - Des dépenses fiscales hors CICE qui augmentent nettement en 2022 dans un contexte de tensions inflationnistes.....	13
II - EN PLF POUR 2023, UNE RÉVISION À LA HAUSSE POUR L'ANNÉE 2022 DE 2,8 MDE DU MONTANT PRÉVISIONNEL DES DÉPENSES FISCALES.....	16
A - L'évaluation du coût des dépenses fiscales depuis le PLF pour 2018 subit de nombreuses révisions d'une année sur l'autre.....	16
B - Un facteur de hausse des dépenses fiscales : les écarts de prévisions.....	18
C - Deux facteurs de révision à la baisse avec les mesures nouvelles et les changements de méthode	19
III - DES DÉPENSES FISCALES QUI RECOUVRENT DES DISPOSITIFS DIVERS ET MAL APPRÉHENDÉS.....	19
A - Une quinzaine de mesures concentre la plus grande partie du coût des dépenses fiscales	19
B - Un niveau élevé de dépenses fiscales qui réduit le rendement des impôts.....	23
C - De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût.....	25
CHAPITRE II DES DÉPENSES FISCALES QUI NE SONT PAS PILOTÉES ET INSUFFISAMMENT ÉVALUÉES.....	27
I - DES MESURES DE PLAFONNEMENT ET UN CHIFFRAGE DES DÉPENSES FISCALES DÉFAILLANTS.....	28
A - Un plafond de dépenses fiscales trop élevé et inopérant dans la LPFP 2018-2022	28
B - Des efforts pour améliorer la fiabilité du chiffrage des dépenses fiscales	29
C - Une connaissance incomplète des bénéficiaires.....	32
II - DES CONFÉRENCES FISCALES ET UN PROCESSUS D'ÉVALUATION À RELANCER .	33
A - Des conférences fiscales qui nécessitent une nouvelle impulsion pour une plus grande responsabilisation des acteurs	33
B - Des évaluations qui restent trop rares pour être utiles au pilotage des dispositifs.....	36
C - Une articulation mal assurée entre les dépenses fiscales et les objectifs poursuivis	41
ANNEXES.....	47
ANNEXE N° 1. CHIFFRAGE DES CHANGEMENTS DE MÉTHODE PLF 2023 (COÛT 2022)..	48
ANNEXE N° 2. DES TAUX RÉDUITS DE TVA, NON CONSIDÉRÉS COMME DES DÉPENSES FISCALES	52

ANNEXE N° 3. DÉPENSES FISCALES SUPÉRIEURES À 1 MD€ NON RÉPERTORIÉES PARMI LES 15 PRINCIPALES DÉPENSES FISCALES.....	55
ANNEXE N° 4. EXTRAIT DU PROGRAMME D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES (2020-2023) PRÉSENTÉ LORS DE L'EXAMEN DU PLF 2020.....	56

Synthèse

Le coût des dépenses fiscales en 2022 est évalué à 94,2 Md€, selon les derniers chiffres figurant en annexe au projet de loi de finances pour 2023. Ce montant est supérieur de 2,8 Md€ à celui prévu pour la même année un an auparavant par le PLF pour 2022, qui s'établissait à 91,4 Md€.

Cette révision du coût global des dépenses fiscales en 2022 résulte essentiellement de trois facteurs :

- les écarts de prévision de l'évolution spontanée, à hauteur de +4,8 Md€ ;
- des changements de méthode de chiffrage de certaines dépenses fiscales, pour un montant de -0,5 Md€ ;
- des mesures nouvelles adoptées depuis 2021, à hauteur de -1,5 Md€.

Le coût des dépenses fiscales a augmenté de 4,6 Md€ entre 2021 et 2022

Le coût des dépenses fiscales en 2022 serait supérieur de 4,6 Md€ à leur coût en 2021. Cette augmentation est principalement due à la très forte hausse (+3,4 Md€) du coût du régime de taxation forfaitaire au tonnage des entreprises de transport maritime (dépense fiscale n° 320119) dans un contexte de hausse du chiffre d'affaires et des marges dans le secteur du fret maritime.

Le mécanisme de plafonnement des dépenses fiscales instauré par la LPFP 2018-2022, moins contraignant que les plafonds en nombre et montant des précédentes LPFP, s'est encore avéré inopérant en 2022 : le plafond calculé en pourcentage des recettes fiscales nettes est fixé à un niveau trop élevé pour jouer un rôle de pilotage. De fait, il n'a pas empêché la croissance du coût de ces dépenses depuis cinq ans. Le projet de LPFP 2023-2027, qui n'a pas été adopté en 2022, abandonne tout plafonnement des dépenses fiscales.

Des efforts d'amélioration du chiffrage mais des conférences fiscales à nouveau décevantes en 2022

Les pouvoirs publics ont cherché, depuis 2013, à contenir le coût des dépenses fiscales. Des efforts ont été réalisés afin d'améliorer la connaissance du coût et des bénéficiaires des dispositifs. Ainsi, un bureau des chiffrages et études statistiques a été créé au sein de la direction de la législation fiscale (DLF), en septembre 2019. Toutefois, sur la période de la LPFP 2018-2022, le coût des dépenses fiscales (hors CICE) est passé de 79,6 Md€ en 2018 à 88,0 Md€ en 2022 (chiffrage prévisionnel) et leur nombre a évolué de 457 en 2018 à 465 en 2022 (PLF 2023).

L'organisation de conférences fiscales devait également permettre de concourir à cet objectif : la discussion conjointe des crédits budgétaires et des dépenses fiscales devait assurer une cohérence entre ces deux leviers d'intervention publique et, dans un souci de rationalisation, conduire à la suppression d'un certain nombre de dispositifs.

L'implication des responsables de programme est réduite et les propositions de modification ou de suppression de dépenses fiscales sont pratiquement inexistantes, faute notamment d'une évaluation préalable suffisante. Ainsi, sur les six propositions de suppressions de dépenses fiscales issues des discussions des conférences fiscales, seules trois émanaient des responsables de programme, deux d'entre elles n'ayant plus d'incidence budgétaire.

Un pilotage des dépenses fiscales défaillant, des programmes d'évaluation non respectés

Comme les années précédentes, la Cour fait le constat d'une articulation insuffisante entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques auxquelles elles sont supposées concourir. La complexité des dispositifs rend parfois leur appréhension délicate. Les règles et les effets concrets des dispositifs sont souvent méconnus voire en contradiction avec les objectifs des politiques publiques auxquels ils sont rattachés.

En dépit des ambitions affichées, peu de dépenses fiscales sont évaluées – les calendriers des programmes d'évaluation ne sont pas respectés et les outils de mesure et de suivi déployés pour contrôler leur efficacité sont défaillants. En particulier, les objectifs d'évaluation fixés en LPFP et en loi de finances ne sont pas atteints : aucune évaluation sur les onze prévues dans le programme de travail pour 2022 n'a été réalisée. Si des travaux ont été engagés en 2022 au sein de certaines missions (notamment sur le programme 134 de la mission *Économie*), il n'en demeure pas moins que, pour d'autres missions, aucune évaluation n'a été réalisée depuis 10 ans, y compris sur des dépenses fiscales à fort enjeu. L'action menée pour évaluer et réduire en conséquence les dépenses fiscales doit être relancée.

La mise en œuvre de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques a permis d'améliorer l'information relative aux dépenses fiscales par la création d'un état nouveau pour chaque mission (état F pour la loi de finances initiale pour 2023). L'article 25 de cette loi prévoyait également l'élaboration d'un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales, qui figure désormais dans le Tome II de l'annexe d'évaluation des *Voies et Moyens* du PLF. Le projet de LPFP pour 2023-2027, non voté en 2022, prévoyait enfin des évaluations de la « *qualité de l'action publique* », portant notamment sur les dépenses fiscales, transmises au Parlement au plus tard le 1^{er} avril de chaque année. La Cour recommande que cette programmation annuelle s'accompagne d'une mise en œuvre beaucoup plus rigoureuse des évaluations dans le calendrier prévu. Il est enfin regrettable que le PLFP n'ait pas retenu le principe d'un plafonnement des dépenses fiscales, qui devrait être par ailleurs plus contraignant que celui inscrit dans la LPFP 2018-2022.

Récapitulatif des recommandations

La Cour reconduit trois de ses recommandations formulées au titre de la gestion 2021 qui n'ont pas été mises en œuvre ou seulement partiellement, dont deux en les reformulant.

La Cour formule ainsi quatre recommandations au titre de l'année 2022 :

1. (Recommandation reformulée) : Assigner aux conférences fiscales un objectif explicite de suppression des dépenses fiscales ne comptant que peu de bénéficiaires ou ayant un coût marginal (*DLF et responsables de programme*).
2. (Nouvelle recommandation) : Réintroduire dans la loi de programmation des finances publiques un plafonnement des dépenses fiscales contraignant (*DLF, DB*).
3. (Recommandation réitérée) : À défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (*DGFIP*).
4. (Recommandation reformulée) : Élaborer un programme pluriannuel d'évaluation des dépenses fiscales en vue d'en réduire le nombre et l'impact sur les recettes publiques, et le mettre en œuvre dans le calendrier prévu (*DB, DLF et responsables de programme*).

Introduction

Selon le tome II de l'annexe *Voies et moyens* des projets de lois de finances, les dépenses fiscales se définissent comme « *les dispositions fiscales dérogatoires induisant un coût pour le budget de l'État* ». Le montant élevé de ces dispositifs ainsi que leur multiplicité résultent en partie du niveau élevé des prélèvements obligatoires.

Dans chaque PLF, le tome II de l'annexe *Voies et moyens* présente l'ensemble des dépenses fiscales, ainsi qu'une évaluation de leur coût¹ pour l'année écoulée, l'année en cours et l'année à venir. Le coût de dépenses fiscales au titre d'une année est donc chiffré à trois reprises, dans le PLF de l'année puis dans les deux PLF suivants. Il ne fait en revanche pas l'objet d'une réévaluation en cours de gestion.

Le coût des dépenses fiscales de l'année 2022 a ainsi été chiffré à deux reprises, dans les PLF pour 2022 et pour 2023. L'exécution des dépenses fiscales en 2022 est analysée dans cette note à partir de ces deux estimations.

Les 465 dispositions fiscales dérogatoires recensées dans l'annexe au PLF pour 2023 induisent une diminution des recettes fiscales de l'État dont le coût est chiffré à 94,2 Md€ en 2022. Ce coût constitue encore une évaluation dans le PLF pour 2023 et fera l'objet d'un chiffrage définitif dans l'annexe au PLF pour 2024.

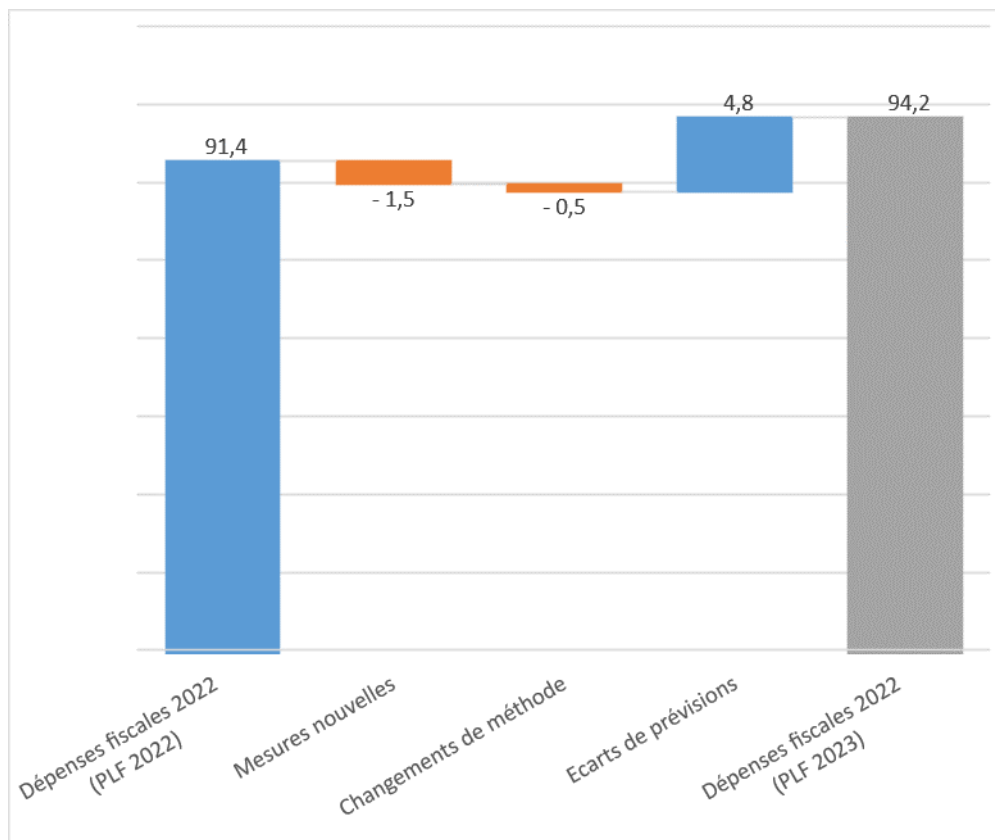
Tableau n° 1 : évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2022 (Md€)

	Évaluation du PLF 2022	Évaluation révisée du PLF 2023 pour 2022	Écart
Coût total	91,4	94,2	+2,8

Source : annexes *Voies et moyens* (tome II) des PLF pour 2022 et 2023

¹ À l'exception de celles jugées non chiffrables.

Graphique n° 1 : décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'année 2022 (Md€)



Source : PLF pour 2022 et 2023 et DLF, retraitement Cour des comptes

Chapitre I

Le coût des dépenses fiscales augmente à nouveau en 2022, après deux années de baisse

I - Des dépenses fiscales dont le coût augmente en 2022 du fait du régime de taxation au tonnage du fret maritime

Le coût des dépenses fiscales a augmenté de 4,6 Md€ entre 2021 (89,6 Md€) et 2022 (94,2 Md€ selon le PLF pour 2023), soit une hausse de 5,2 % en un an à périmètre courant. Cette hausse est imputable pour près des trois quarts à la très forte hausse du coût de la détermination du résultat imposable des entreprises de transport maritime en fonction du tonnage de leurs navires (+3,4 Md€ en 2022 par rapport à 2021), dans le contexte de forte augmentation du chiffre d'affaires et du résultat des entreprises de fret maritime en 2021.

Entre 2013 et 2022 (estimation PLF pour 2023), le montant des dépenses fiscales a ainsi progressé de 30,7 % en valeur nominale et de 16,1 % en valeur réelle².

Le coût estimé des dépenses fiscales s'établit à 3,6 % du PIB en 2022, le montant des dépenses fiscales en pourcentage des recettes fiscales nettes (RFN) s'établissant à 29,1 %, soit le ratio le plus bas atteint depuis 2014. La baisse de plus de sept points de ce ratio entre 2020 et 2022 s'explique essentiellement par la forte hausse des recettes fiscales, les dépenses fiscales augmentant sur un rythme moindre.

Tableau n° 2 : coût des dépenses fiscales depuis 2013

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	99,0	99,9	92,7	89,6	94,2
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,2	4,1	4,0	3,6	3,6
Coût (% RFN)	25,4	28,6	30,4	30,8	31,6	33,5	35,5	36,2	30,3	29,1

Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2023

* estimation PLF pour 2023 – RFN : Recettes fiscales nettes

² Chiffrage sur la base de l'indice annuel des prix à la consommation publié par l'Insee en janvier 2023.

A - Une diminution du coût du CICE qui se poursuit en 2022

Les lois de finances pour 2018³ et 2019 ont supprimé le dispositif du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2019, sauf dans le cas des entreprises exploitées à Mayotte. Ainsi, les salaires inférieurs à 2,5 SMIC versés à compter de 2019 par les entreprises ne donnent plus droit au CICE, mais à une exonération de cotisations sociales au même taux de 6 % que celui du CICE portant sur les salaires de 2018.

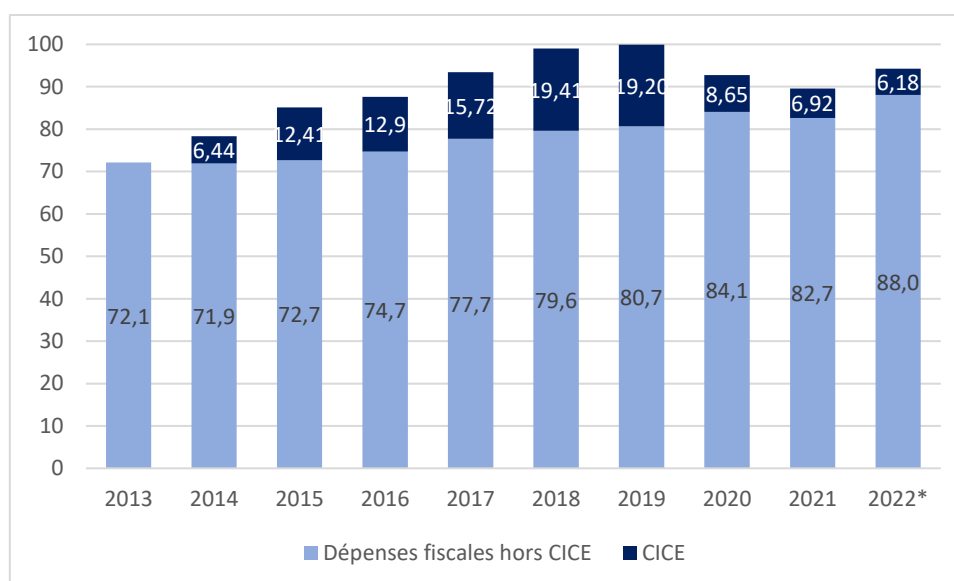
L'extinction du CICE a un impact plus modéré que l'an dernier : alors qu'elle avait contribué à réduire le coût des dépenses fiscales à hauteur de 1,7 Md€ en 2021, le coût du CICE diminue de 0,7 Md€ en 2022 par rapport à 2021, passant de 6,9 Md€ à 6,2 Md€. L'essentiel des créances non consommées de CICE serait remboursé en 2022. Le contrecoup devrait être ainsi très important en 2023, avec un coût ramené à 1,0 Md€ selon le PLF pour 2023⁴.

Entre 2013 et 2019, le déploiement de ce crédit d'impôt destiné aux entreprises a expliqué environ 70 % de la hausse du coût total des dépenses fiscales. En 2022, pour la première fois depuis sa création, le CICE n'est plus le dispositif le plus coûteux (*cf. infra*), s'inscrivant à la deuxième place derrière le crédit d'impôt recherche (CIR) (7,0 Md€ en 2022).

Le CICE a fait l'objet d'évaluations régulières, dont la dernière a été réalisée en 2020 par France stratégie. Les résultats de ces études sont présentés dans la NEB *Dépenses fiscales* de l'exercice 2020. La transformation du CICE en exonérations de cotisations sociales a également fait l'objet d'une évaluation par l'Institut des politiques publiques (IPP) en septembre 2022, qui conclut à une absence d'impact macroéconomique (emploi, valeur ajoutée, investissement) de la bascule en 2019.

³ Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018

⁴ En comptabilité nationale, il est toutefois neutre sur le solde public, puisque c'est la créance acquise chaque année qui est prise en compte et que cette dernière est quasi-nulle depuis la suppression du CICE en 2019.

Graphique n° 2 : chiffrage du coût des dépenses fiscales 2013 – 2022 (Md€)

Source : PLF pour 2014 à 2023, retraitements Cour des comptes, en Md€ courants

* estimations PLF pour 2023

B - Des dépenses fiscales hors CICE qui augmentent nettement en 2022 dans un contexte de tensions inflationnistes

Après une relative stabilité en 2014 et 2015, le coût des dépenses fiscales hors CICE a eu tendance à accélérer en 2016 et 2017, avant de ralentir en 2018 et en 2019 (+ 1,4 % entre 2018 et 2019) et d'accélérer à nouveau en 2020 (+ 4,2 %). Cette évolution par à-coup s'accroît en 2021 (-1,7 %) et en 2022 (+6,5 %). Contrairement à 2021, l'exercice 2022 enregistre ainsi un net rebond du montant des dépenses fiscales à périmètre courant (+5,4 Md€ hors CICE).

Hors CICE, les dépenses fiscales ont progressé de 16,1 Md€ depuis 2014⁵, soit 22,5 % en valeur nominale sur la période.

Tableau n° 3 : progression des dépenses fiscales hors CICE

Année	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*
Montant hors CICE (Md€)	71,9	72,7	74,7	77,7	79,6	80,7	84,1	82,7	88,0
Variation (%)	-0,26	1,09	2,81	4,02	2,37	1,42	4,21	-1,69	6,51

Source : PLF 2015 à 2023, retraitements Cour des comptes

* estimation PLF pour 2023

⁵ Cette variation ne tient pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

La hausse globale de 5,4 Md€ du coût des dépenses fiscales hors CICE entre 2021 et 2022 s'explique par un ensemble de mouvements à la baisse (pour 4,0 Md€) et à la hausse (pour 9,4 Md€)⁶.

Les évolutions à la baisse s'expliquent essentiellement par sept dispositifs, qui ont chacune un impact supérieur ou égal à - 200 M€ :

- les tarifs réduits pour l'électricité consommée par les installations industrielles situées au sein de sites industriels électro-intensifs ou d'entreprises industrielles électro-intensives (n° 820203) ou par les installations industrielles exploitées par des entreprises électro-intensives relevant de secteurs fortement exposés à la concurrence internationale (n° 820201) voient leur coût baisser respectivement de 979 M€ et de 209 M€ en raison des mesures relative au bouclier tarifaire mises en place en 2022 ;
- l'incidence budgétaire du dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste de la contribution à l'audiovisuel public (n° 950101) a pris fin en 2022, du fait de la suppression de cette dernière (- 620 M€ par rapport à 2021) ;
- le coût de l'exonération de l'impôt sur le revenu, sous certaines conditions et limites, des rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires réalisées à compter du 1er janvier 2019 (n° 120146) a diminué de 384 M€ en 2022. En effet, le coût pour 2022 (1,7 Md€) constitue le coût pérenne du dispositif, après un surcoût exceptionnel en 2021 lié à la régularisation de l'impôt des revenus 2020 sur la base d'un taux de prélèvement à la source actualisé tenant compte des exonérations des heures supplémentaires ;
- les crédits d'impôt « Prêt à taux zéro » et « Prêt à taux zéro renforcé PTZ+ » (n° 210313) ont vu leur coût reculer de 229 M€, sous l'effet de la baisse des taux d'intérêt des nouvelles générations de prêts ;
- le coût de l'exonération d'impôt sur les sociétés des organismes d'HLM et des offices publics d'aménagement et de construction (n° 300102) a baissé de 215 M€, lié à la diminution du bénéfice exonéré en 2021 ;
- le coût du crédit d'impôt pour la transition énergétique (n° 110222) a diminué de 208 M€ : il s'agit de la dernière année d'incidence budgétaire du dispositif, supprimé pour les dépenses effectuées après le 31 décembre 2020.

À l'inverse, le coût de 125 dispositifs a augmenté entre 2021 et 2022, pour un total estimé à 9,4 Md€ dans le PLF pour 2023. Huit mesures ont un impact individuel supérieur ou égal à 200 M€, pour un total cumulé de 7,0 Md€ :

- la détermination du résultat imposable des entreprises de transport maritime en fonction du tonnage de leurs navires (n° 320119) a vu son coût exploser de 3,41 Md€, pour s'établir à 3,81 Md€ en 2022 après 395 M€ en 2021, du fait de la très forte croissance du chiffre d'affaires des entreprises du transport maritime et notamment du résultat comptable afférent aux activités de tonnage en 2021. En effet, le coût du dispositif représente les

⁶ Les chiffres mentionnés ci-dessous ne tiennent pas compte des absences de chiffrage ou des éventuels effets de périmètre.

recettes fiscales d'impôt sur les sociétés qui auraient été perçues en l'absence de ce régime fiscal dérogatoire ;

- le coût du crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile (n° 110246) a augmenté de 996 M€ en 2022. Cette hausse résulte de l'évolution spontanée du dispositif, dans un contexte de reprise de l'emploi à domicile en 2021, et de la mesure nouvelle relative à la contemporanéisation du crédit d'impôt, dont l'impact est estimé à 300 M€ en 2022 ;
- le coût de l'exonération des aides versées par le fonds de solidarité (n° 220107) a progressé de 740 M€, du fait notamment de la prorogation du dispositif (du 31 août 2021 au 31 décembre 2021) ;
- le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR, n° 200302) a vu son coût augmenter de 648 M€ en 2022, en raison du rebond des dépenses de R&D en 2021, mais aussi d'une consommation plus dynamique des créances CIR qui pourrait être soutenue par la suppression du CICE ;
- le coût du taux réduit de TVA de 10% pour la restauration commerciale (consommation sur place et vente à emporter en vue d'une consommation immédiate, n° 730221) a enregistré une hausse de 379 M€, dans un contexte de poursuite de la reprise de la consommation de services de restauration en 2022 ;
- le coût du taux réduit de TVA de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que les travaux de rénovation énergétiques soumis au taux de 5,5 %, portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (n° 730213) a augmenté de 340 M€. Cette hausse résulte de la reprise économique et des tensions inflationnistes ;
- les réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel, n° 110261) ont vu leur coût progresser de 261 M€, soit une progression comparable à celles des années précédentes ;
- le coût des taux de TVA en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion (8,5 % pour le taux normal et 2,1 % pour le taux réduit, n° 710103) a augmenté de 250 M€, dans le contexte de fortes tensions inflationnistes en 2022.

II - En PLF pour 2023, une révision à la hausse pour l'année 2022 de 2,8 Md€ du montant prévisionnel des dépenses fiscales

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

Le PLF pour 2022 estimait à 91,4 Md€ le coût total des dépenses fiscales en 2022. Dans le PLF pour 2023, ces dépenses sont réévaluées à 94,2 Md€, soit une hausse de 2,8 Md€.

Tableau n° 4 : évaluation du coût des dépenses fiscales pour l'année 2022 (Md€)

	Évaluation du PLF 2022	Évaluation révisée du PLF 2023	Écart
Coût total	91,4	94,2	+2,8

Source : PLF pour 2022 et 2023

À l'exception de l'année 2020, depuis le début de la LPFP 2018-2022, le chiffrage du coût des dépenses fiscales en année n s'est révélé inférieur, en moyenne de 2,3 Md€ à périmètre courant, comparé au chiffrage en année $n + 1$. Par ailleurs, à l'exception de l'année 2018, le chiffrage définitif en $n+2$ s'est toujours révélé supérieur à l'estimation initiale.

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

En revanche, pour l'année 2021, le chiffrage du coût définitif en PLF 2023 a diminué de 0,7 Md€ comparé à l'estimation en PLF 2022. L'estimation finale demeure toutefois supérieure de 3,7 Md€ au chiffrage du PLF pour 2021. La révision du coût des dépenses fiscales pour 2021 dans le PLF pour 2023 s'explique par des changements de méthode, à hauteur de 0,5 Md€, et par des écarts de prévision, à hauteur de + 0,2 Md€⁷.

⁷ L'écart de prévision résulte de la révision à la baisse du coût de certaines dépenses fiscales (-0,5 Md€ au titre de l'exonération d'impôt sur les sociétés des produits retirés par les sociétés d'investissements immobiliers cotées, - 0,3 Md€ au titre de l'exonération d'impôt sur les sociétés des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV)) non entièrement compensées par la révision à la hausse du coût de certaines dépenses fiscales (+0,5 Md€ au titre du taux de TVA de 10 % pour les travaux d'amélioration portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans, +0,4 Md€ au titre du taux réduit de TVA de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés).

Tableau n° 5 : le chiffrage du coût des dépenses fiscales d'un PLF à l'autre en 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 et 2023

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

Source : PLF pour 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 et 2023

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

En PLF pour 2023, 43 dépenses fiscales concernent la TVA, dont 41 ont un coût 2022 compris entre 0,001 Md€ et 4,3 Md€⁸, deux sont non chiffrées⁹ et une autre a une valeur « ε »¹⁰.

La prévision de coût des dépenses fiscales en 2022, effectuée au titre du PLF 2022, s'élève à 91,4 Md€. Après l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2021 du 1^{er} décembre 2021, cette prévision a augmenté de 3 M€ du fait de l'adoption de son article 14 modifiant la dépense fiscale n° 990202¹¹. La prévision de coût pour 2022, après l'adoption de la loi de finances initiale pour 2022¹², a été estimée à 90,2 Md€ soit une baisse de 1,3 Md€ portée par l'impact de la mise en œuvre du bouclier tarifaire sur les dépenses fiscales. Enfin, le coût des dépenses fiscales en 2022 par le PLF 2023 est estimé à 94,2 Md€.

⁸ La dépense fiscale la plus élevée concerne le taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que les travaux de rénovation énergétiques soumis au taux de 5,5 % en application de l'article 278-0 bis A, portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (n°730213).

⁹ Il s'agit des dépenses fiscales n°730227 (taux de 5,5 % dans le secteur social et médico-social) et n°730228 (Taux de 5,5 % applicable aux importations d'œuvres d'art, d'objets de collection, y compris en provenance d'autre État-membre de l'Union européenne et pour les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droits – taux de 10 % applicable aux livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction de la TVA).

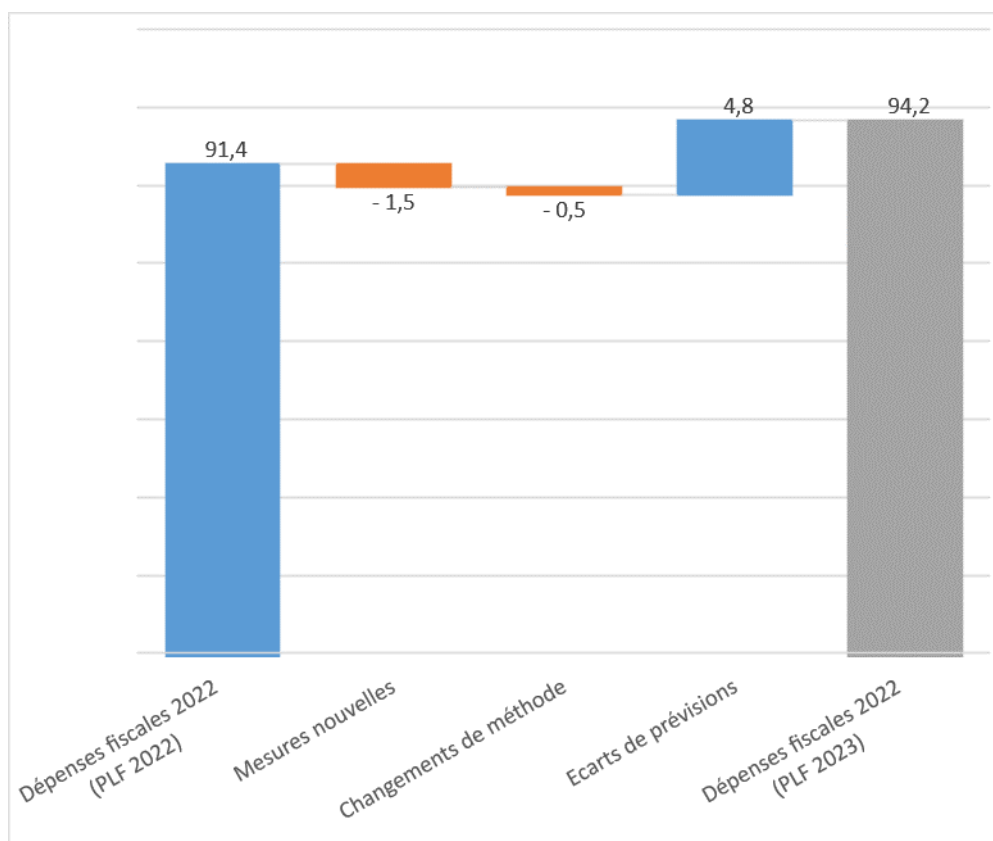
¹⁰ Il s'agit de la dépense fiscale n°710101 (exonération de transports maritimes de personnes et de marchandises en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion).

¹¹ Tarifs réduits de la composante « déchets » pour les collectivités d'outre-mer relevant de l'article 73 de la Constitution

¹² Hors effet des changements méthodologiques et des évolutions spontanées et avec l'application de la convention de report du dernier coût connu.

La DLF n'est pas en mesure d'isoler plusieurs facteurs qui concourent à l'évolution du montant des dépenses fiscales en 2022 : conséquences de la fin de la crise sanitaire, effets de l'inflationniste ou encore évolutions spécifiques à chaque dispositif.

Graphique n° 3 : décomposition du chiffrage du coût des dépenses fiscales pour l'exercice 2022 (Md€)



Source : PLF pour 2022 et 2023 et DLF, retraitement Cour des comptes

B - Un facteur de hausse des dépenses fiscales : les écarts de prévisions

Pour 2022, la révision à la hausse de 2,8 Md€ du coût global des dépenses fiscales entre l'estimation en PLF pour 2022 et celle réalisée en PLF pour 2023 résulte d'écarts de prévisions à hauteur de 4,8 Md€. Trois sources principales ont été identifiées :

- +3,8 Md€ au titre du régime de taxation au tonnage (cf. *supra*) ;
- +0,6 Md€ au titre du crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile (la hausse résulte de l'évolution spontanée du dispositif) ;
- +0,6 Md€ au titre du taux de TVA de 10% pour les travaux d'amélioration portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans (l'augmentation résulte de plusieurs facteurs dont la reprise économique, qui majore, de facto, l'assiette incluse dans ce taux réduit, mais également l'augmentation du nombre de bénéficiaires (environ 9000 bénéficiaires supplémentaires).

C - Deux facteurs de révision à la baisse avec les mesures nouvelles et les changements de méthode

Les mesures nouvelles et les changements de méthode sont à l'origine de la baisse des dépenses fiscales à hauteur de 2,0 Md€ au total.

Les mesures nouvelles adoptées depuis 2021 ont fait baisser la prévision de 1,5 Md€, avec des mouvements opposés :

- -0,6 Md€ au titre de l'incidence de la suppression de la contribution à l'audiovisuel public ;
- -1,5 Md€ au titre de la diminution du tarif normal de l'accise sur l'électricité sur les dépenses fiscales associées à cette accise ;
- +0,3 Md€ au titre de la mise en œuvre de l'avance immédiate du crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile ;
- +0,2 Md€ au titre de la prorogation de l'exonération des aides versées par le fonds de solidarité.

Les changements de méthode sont à l'origine de 0,5 Md€ de baisse des prévisions. Ils résultent d'un processus récurrent de fiabilisation du coût de certaines dépenses fiscales grâce notamment à l'exploitation de nouvelles données déclaratives fiscales et sociales. 18 dépenses fiscales sont ainsi concernées en 2022 (voir Annexe n°1). La DLF procède, dans la mesure du possible, à l'ensemble de la revue des dépenses fiscales. L'objectif est de réévaluer au plus juste chaque dépense fiscale au vu des évolutions législatives et des dernières données disponibles.

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

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

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

Le nombre de dépenses fiscales ayant eu un impact budgétaire¹³ en exécution 2021 est estimé à 423 par l'administration, sur 465 dispositifs au total (contre respectivement 418 et 471 en PLF pour 2022).

¹³ Sont considérées comme n'ayant pas d'impact budgétaire les dépenses fiscales dont le coût est nul (notées « 0 ») ou n'ayant pas d'incidence (notées « - »).

Tableau n° 6 : évolution du nombre de dépenses fiscales recensées en PLF

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

Source : DLF

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré : les 15 premiers dispositifs représentent 56,3 % du total estimé pour 2022, soit 53,1 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2023. Le poids des 15 premières dépenses fiscales est supérieur de 4,9 Md€ à son niveau de 2021.

Tableau n° 7 : les 15 principales dépenses fiscales en 2022 (M€)

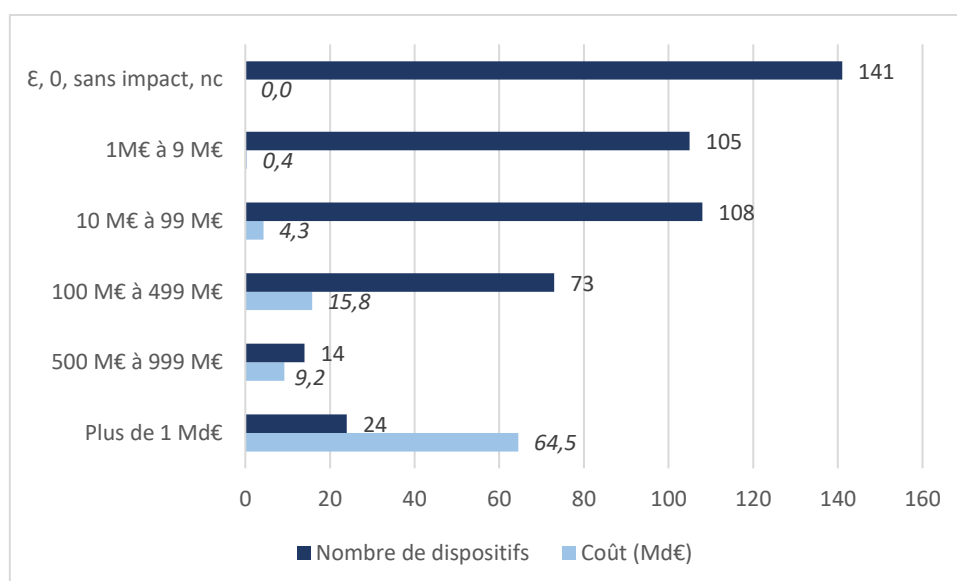
N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2022	PLF 2023	Écart
200302	IR/IS	CIR	7 430	7 031	-399
210324	IR/IS	CICE	6 423	6 183	-240
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	4 850	5 730	880
120401	IR	Abattement de 10 % sur les pensions et retraites	4 187	4 420	233
730213	TVA	Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien [...]	3 720	4 330	610
730221	TVA	Taux de 10 % pour la restauration commerciale	3 424	3 984	560
320119	IS	Détermination du résultat imposable des entreprises de transport maritime en fonction du tonnage de leurs navires	52	3 810	3 758
710103	TVA	Niveau des taux en Guadeloupe, en Martinique et à la Réunion	3 150	3 350	200
220107	IR et IS	Exonération des aides versées par le fonds de solidarité d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales	2 600	3 300	700
120108	IR	Exonération des sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement [...] aux plans d'épargne salariale et aux PERCO	2 350	2 060	-290
730223	TVA	Taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans	1 460	1 910	450
120202	IR	Exonération des prestations familiales et de l'allocation aux adultes handicapés	2 045	1 820	-225
110201	IR	Réduction d'impôt au titre des dons	1 600	1 745	145
120146	IR	Exonération [...] des heures supplémentaires et complémentaires	1 667	1 707	40
130201	IR	Déduction des revenus fonciers des dépenses de réparations et d'amélioration	1 700	1 700	0
Total (en M€)			46 658	53 080	6 422

Source : PLF pour 2023

En 2022, 24 dépenses fiscales¹⁴ sur les 465 recensées étaient d'un montant supérieur ou égal à 1 Md€ (ce chiffre était de 27 en 2021 et 26 en 2020). Le coût global de ces mesures est chiffré à 64,5 Md€ en 2022 dans le PLF pour 2023.

¹⁴ Les 15 principaux dispositifs sont recensés dans le tableau n°6. Les 9 dispositifs suivants en montant sont recensés en annexe 3.

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



Source : PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes

Lecture : les 24 dépenses fiscales de plus d'1 Md€ représentent un coût global de 64,5 Md€.

De même, l'essentiel des dépenses fiscales se concentre sur quelques missions budgétaires à forts enjeux financiers¹⁵.

Quatre missions représentent près de 60 % du montant total des dépenses fiscales (soit environ 56 Md€). Le coût des dépenses fiscales de chacune d'entre elles excède 10 Md€.

La mission *Économie* compte 69 dispositifs. Leur montant prévisionnel pour 2022 (18,5 Md€) est en baisse par rapport à 2021 (19,6 Md€), notamment du fait de la diminution du coût du CICE et de celui des réductions de TICPE pour les secteurs électro-intensifs en raison du bouclier tarifaire. Suite aux différentes lois de finances rectificatives pour 2022, le montant de CP sur cette mission en 2022 s'est élevé à 18,7 Md€. Ainsi, les dépenses fiscales représentent la quasi-totalité du montant des crédits de paiement engagés pour 2022. La mission *Cohésion des territoires* comporte pour sa part 88 dépenses fiscales à titre principal pour un montant de 15,8 Md€ (15,6 Md€ en 2021), soit 16,8 % du montant total des dépenses fiscales. La mission *Solidarité, insertion et égalité des chances* compte 29 dispositifs, pour un coût total de 11,5 Md€. Les dépenses fiscales représentent 38 % des crédits budgétaires de cette mission (après prise en compte des LFR pour 2022). Enfin, la mission *Travail et emploi* regroupe 19 dépenses fiscales dont le coût total s'élève à 10,2 Md€ en 2022, soit près de 53 % des crédits de paiement de la mission (après prise en compte des LFR pour 2022).

Certaines missions comptent peu de dépenses fiscales, mais leur coût est très concentré sur quelques dispositifs. Ainsi, la mission *Recherche et enseignement supérieur* ne compte que 12 dépenses fiscales, mais leur coût est estimé à 8,0 Md€ pour 2022, du fait de l'importance du

¹⁵ A l'inverse, certaines missions ne comportent aucune mesure. D'autres un nombre réduit, au coût faible. Ainsi, la seule dépense fiscale de la mission *Aide publique au développement* est celle du programme 110, qui prévoit un prélèvement libératoire à taux réduit sur les produits de placement à revenus fixes abandonnés dans le cadre d'un mécanisme d'épargne solidaire (n° 140308). Elle est estimée à 2 M€ en 2022.

crédit impôt recherche (CIR) rattaché au programme budgétaire 172-*Recherches scientifiques et technologiques pluridisciplinaires*. Ce dispositif, chiffré à 7,0 Md€, représente à lui seul 88 % du montant total des dépenses fiscales affectées à titre principal à la mission.

À l'inverse, d'autres missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales, mais pour un coût plus limité. La mission *Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales* compte ainsi 32 dépenses fiscales en 2022 (selon le PLF 2023), pour un coût chiffré à 2,4 Md€.

Plusieurs missions connaissent sur longue période une augmentation continue. Ainsi, pour la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, le coût total des dépenses fiscales s'élevait à 1,5 Md€ en 2009 et est estimé à 3,4 Md€ en 2022, soit une hausse de 134 %.

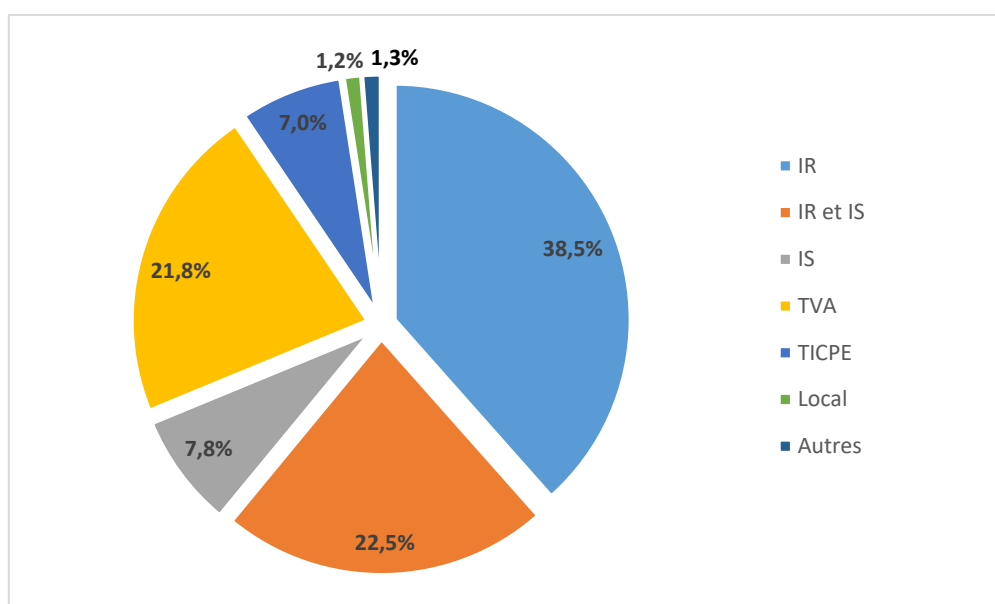
Tableau n° 8 : coût total des dépenses fiscales pour les principales missions en 2022 (PLF pour 2023)

Mission budgétaire	Coût (Md€)	Nombre	% Total
Économie	18,5	69	19,6%
Cohésion des territoires	15,8	88	16,8%
Solidarité, insertion et égalité des chances	11,5	29	12,2%
Travail et emploi	10,2	19	10,8%
Recherche et enseignement supérieur	8,0	12	8,5%
Écologie, développement et mobilité durables	7,9	68	8,4%
Outre-mer	6,9	30	7,3%
Engagements financiers de l'État	5,4	26	5,8%
Sport, jeunesse et vie associative	3,4	17	3,7%
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	2,4	32	2,6%
Santé	1,1	9	1,1%
Total des dépenses fiscales	94,2		

Source : PLF pour 2023, DLF

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

Trois impositions concentrent l'essentiel des mesures. Dans le PLF pour 2023, les dispositifs associés à la TVA, à l'IR et à l'IS représentent 90,5 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales pour 2022, tandis que les dépenses associées à tous les autres impôts (TICPE, impôts locaux et autres) représentent pour leur part moins de 10 % du total. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 68,8 % du montant de l'ensemble des dépenses fiscales.

Graphique n° 5 : dépenses par impôt en 2022 (Md€)

Source : PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes

La concentration des dépenses fiscales sur certains impôts affecte fortement le rendement de ces derniers. Ainsi, le montant des dispositifs associés au seul impôt sur le revenu est équivalent à plus de 40 % du rendement net de cet impôt. De même, en l'absence de dépenses fiscales, le rendement de la TICPE pour l'État serait supérieur de plus d'un tiers à son niveau actuel.

Tableau n° 9 : poids des dépenses fiscales par rapport au rendement net des différents impôts (2022)

	Impôt net (Md€)	Dépenses fiscales (Md€)	En % du rendement de l'impôt
IR et IS*	145,8	64,8	44,5%
<i>Dont IR seul</i>	86,8	36,2	41,7%
<i>Dont IS seul</i>	59,0	7,3	12,5%
TVA	102,1	20,5 ¹⁶	20,1%
TICPE	18,0	6,6	36,8%
Autres	49,3	2,3	4,7%

Source : PLF pour 2023

* Il existe de nombreuses dépenses affectant conjointement les recettes d'IR et d'IS. Le coût de l'ensemble des dépenses fiscales associées à l'IR et à l'IS excède par conséquent la somme des coûts des dépenses pesant sur l'IR seul et sur l'IS seul.

¹⁶ Le rapport du CPO publié en février 2023 estime que l'ensemble des taux réduits de TVA, qui ne sont pas tous comptabilisés comme des dépenses fiscales, ampute les recettes fiscales à hauteur de 47 Md€.

C - De nombreuses dépenses fiscales d'un faible coût

Dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire des dépenses fiscales de 2021, la Cour invitait l'administration à évaluer l'opportunité du maintien de dépenses fiscales de faible montant et concernant peu de bénéficiaires.

Un nombre important de dispositifs à faible coût restent toutefois recensés parmi les dépenses fiscales (*cf.* graphique n° 3). En 2022, 184 dispositifs représentent chacun entre 1 M€ et 50 M€, pour un coût cumulé de 2,5 Md€ en PLF pour 2023. Ces chiffres sont quasiment stables par rapport aux années précédentes (156 dispositifs à moins de 50 M€ pour un coût de total de 2,1 Md€ en 2019, 161 dispositifs à moins de 50 M€ en 2020 pour un coût de 2,2Md€ et 175 dispositifs à moins de 50 M€ en 2021 pour un coût de total de 2,3 Md€). À ces dispositifs s'ajoutent 60 dépenses fiscales dont le coût est nul ou inférieur à 0,5 M€.

Les dispositifs chiffrés à moins de 50 M€ peuvent en effet concerner un nombre très réduit de bénéficiaires, du fait notamment de leur ciblage, restreint à un secteur d'activité, une profession ou un territoire spécifique. À l'inverse, certains dispositifs inférieurs à 50 M€ peuvent s'appliquer à un nombre élevé de ménages ou d'entreprises, pour une réduction moyenne d'impôt par conséquent limitée (par exemple, l'exonération des intérêts des livrets d'épargne populaire concerne 7,3 millions de ménages en 2020, pour un coût de 19 M€ en exécution 2021, soit 2,6 € en moyenne par bénéficiaire).

Par ailleurs, pour 185 dépenses fiscales, l'administration ne dispose d'aucune estimation du nombre de bénéficiaires (*cf. infra*).

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

Des efforts de rationalisation des dépenses fiscales sont néanmoins conduits depuis plusieurs années. Ainsi, le PLF pour 2023 prévoyait la suppression de six dépenses fiscales, dont cinq sans incidence budgétaire et deux dépenses supplémentaires ont été supprimées au cours de l'examen parlementaire (après six suppressions en PLF pour 2022, deux postérieures au PLF pour 2022, deux suppressions en PLF pour 2021, deux postérieures au PLF pour 2021 et cinq en PLF pour 2020, en plus de la limitation de certains dispositifs dans le temps). Ces efforts de rationalisation doivent être poursuivis, en examinant plus systématiquement l'opportunité de supprimer les petites dépenses fiscales.

Ainsi, lorsque que la mesure fiscale dérogatoire n'a entraîné aucun coût budgétaire sur l'ensemble d'une LPFP, il conviendrait d'engager la suppression de ces dispositifs.

En témoigne l'exemple de deux dépenses fiscales du programme 145 *Épargne* qui sont évaluées à moins de 0,5 M€ depuis plus de dix ans et que l'administration¹⁷ n'envisage pas de supprimer ou de déclasser pour des raisons d'affichage.

Dans sa réponse aux observations provisoires de la Cour, la DLF considère ainsi que les travaux des conférences fiscales permettent déjà d'examiner l'opportunité de ces suppressions et donc que cette recommandation est déjà mise en œuvre.

En pratique, et au vu des résultats, il n'est pas possible de considérer que les conférences fiscales se sont activement et efficacement saisies de ce sujet. La Cour recommande en conséquence de renforcer le mandat des conférences fiscales afin qu'elles conduisent à des suppressions effectives de dépenses fiscales à très faible montant.

RECOMMANDATION

La Cour formule la recommandation suivante :

1. *(Recommandation reformulée) assigner aux conférences fiscales un objectif explicite de suppression des dépenses fiscales ne comptant que peu de bénéficiaires ou ayant un coût marginal (DLF et responsables de programme).*
-

¹⁷ La Direction générale du Trésor n'envisage pas leur suppression au motif que l'exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la cession ou du rachat de parts de fonds communs de placement à risques sous certaines conditions (DF n° 150706) « permet de renforcer la compétitivité des fonds de capital investissement » et l'application d'un abattement d'assiette proportionnel de 20 % aux contrats d'assurance-vie en unités de compte dénommés "vie-génération" dont les actifs sont investis en partie dans le logement social ou intermédiaire, l'économie sociale et solidaire, le capital-risque ou dans des entreprises de taille intermédiaire (DF n° 580103) « contribuerait à l'objectif de mobilisation d'une épargne privée vers certains investissements ».

Chapitre II

Des dépenses fiscales qui ne sont pas pilotées et insuffisamment évaluées

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

Les conférences fiscales, conduites depuis 2013, avaient également pour objet de les rationaliser. Les dépenses fiscales avaient par ailleurs été intégrées dans le champ des revues de dépenses en 2014.

Dans la pratique, ces différentes démarches ont eu peu d'effets. Depuis leur création, elles n'ont pas su installer une dynamique de réduction ni de stabilisation du nombre et du coût des différents dispositifs. Au contraire, les dispositions de la LPFP 2018-2022 (relèvement du plafond de dépenses fiscales, disparition du plafond pour les crédits d'impôt) ont sensiblement assoupli les contraintes établies par les deux lois de programmation précédentes. Le fait que le PLPFP 2023-2027 n'ait pas été adopté en 2022 et donc l'absence possible de cadre contraignant pour les prochaines années crée un risque d'invisibilisation des enjeux budgétaires liés à ces dépenses.

Les dépenses fiscales souffrent d'un défaut de pilotage et d'appropriation. Par ailleurs, la Cour relève un constant défaut d'évaluation et l'insuffisante articulation des dispositifs avec les objectifs des politiques publiques auxquelles ils sont rattachés, même si elle note que des travaux d'évaluation confiés à l'IGF permettent d'envisager pour l'avenir une meilleure prise en compte de ces impératifs. À ce jour, les conditions permettant de s'assurer de leur efficience ne sont donc pas réunies.

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

A - Un plafond de dépenses fiscales trop élevé et inopérant dans la LPFP 2018-2022

La LPFP pour 2014-2019 prévoyait un double plafonnement indicatif, en montants, du coût total des dépenses fiscales et des crédits d'impôt¹⁸. Au cours des trois exercices couverts, il a été systématiquement dépassé, sans qu'aucune mesure correctrice n'ait été adoptée.

La LPFP 2018-2022 rompait avec cette logique : son article 20 fixait aussi un plafond annuel, mais exprimé en pourcentage, défini comme le rapport entre le coût annuel des dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales du budget général nettes des remboursements et dégrèvements et des dépenses fiscales¹⁹. Ce rapport ne pouvait 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 296 Md€, le rapport au titre de 2021 s'établit ainsi à 23 %, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP.

Au titre de l'année 2022, le coût des dépenses fiscales étant évalué à 94,2 Md€ et celui des recettes nettes fiscales nettes à 323,3 Md€, le rapport entre le coût de dépenses fiscales et la somme des recettes fiscales nettes et des dépenses fiscales serait également de 22,6 %, ce qui respecte le plafond fixé dans la LPFP comme les années précédentes depuis 2018.

Tableau n° 10 : évolution des dépenses fiscales au regard des plafonds inscrits dans la LPFP 2018-2022 (en %)

Année	2018	2019	2020	2021	2022
Plafond (%)	28%	28%	27%	26%	25%
Coût (%)	25,1%	26,2%	26,6%	23,2%	22,6%
Coût (Md€)	99	99,9	92,7	89,6	94,2

Source : PLF 2018 à 2023, retraitement Cour des comptes

¹⁸ Article 19 : I. Le montant annuel des dépenses fiscales ne peut excéder 80,6 milliards d'euros en 2015, 81,8 milliards d'euros en 2016 et 86 milliards d'euros en 2017. En vue de l'appréciation du respect de cette orientation pluriannuelle, le calcul de la variation de ce montant d'une année sur l'autre comprend exclusivement l'incidence de la croissance spontanée et des créations, modifications et suppressions des dépenses mentionnées au premier alinéa du présent I.

¹⁹ Le tome I du Voies et Moyens annexé au PLF définit ainsi la prévision des recettes fiscales nettes : elle « consiste à définir le comportement de l'assiette de l'impôt au regard des indicateurs macroéconomiques pertinents, à calculer les droits qui en découlent (barèmes, taux) en tenant compte de la législation fiscale et enfin à reproduire la mécanique du recouvrement (taux de recouvrement courant, éventuels effets de bord entre exercices, etc.) ». Les recettes fiscales nettes comprennent : l'impôt net sur le revenu, l'impôt net sur les sociétés, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques nette, la taxe sur la valeur ajoutée nette, les autres recettes fiscales nettes.

Cet indicateur est quasi inopérant pour un pilotage des dépenses fiscales. En effet, le plafond, fixé à un pourcentage trop élevé, n'est pas contraignant²⁰.

En l'absence de nouvelle LPFP adoptée, dont le projet actuel ne prévoit d'ailleurs aucun plafonnement ni en taux ni en montant, plus aucune contrainte ne pèse aujourd'hui sur l'adoption des prochaines mesures de dépenses fiscales. La présentation prévue par programme des dépenses fiscales en même temps que les dépenses budgétaires (État F de la LFI pour 2023) ne peut permettre à elle seule de réguler ce périmètre de dépenses. Cela est d'autant plus dommageable qu'un dispositif de plafonnement existe quant à lui pour les « niches sociales » dans les lois de financement de la sécurité sociale. Ainsi, la Cour recommande de réintroduire un plafonnement des dépenses fiscales, selon des modalités qui le rende réellement contraignant. S'il est exact, comme l'a fait observer la DLF en réponse à la Cour, qu'il n'est pas possible de contraindre le droit d'amendement des parlementaires, à l'origine d'une partie significative des dépenses fiscales, un tel plafonnement pourrait au moins avoir valeur de cible et jouer le rôle d'un « compteur » pendant la période de mise en œuvre de la LFP, à charge pour le Gouvernement d'en tirer les conséquences par ses propositions au législateur.

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

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

Un bureau des chiffrages et études statistiques a été créé au sein de la direction de la législation fiscale (DLF), en septembre 2019, afin de renforcer la fonction de chiffrage. En PLF pour 2023, le nombre de dépenses fiscales ayant une fiabilité « très bonne » est en augmentation de 15% (de 158 à 181) par rapport au PLF 2022 et le poids de ces dernières par rapport au nombre de dispositifs actifs en 2021 est d'environ 42% en PLF 2023 contre 37% environ en PLF 2022.

²⁰ Pour rappel, en valeur absolue, le montant annuel des dépenses fiscales prévu en LPFP 2014-2019 ne pouvait excéder 80,6 Md€ en 2015, 81,8 Md€ en 2016 et 86 Md€ en 2017. Les montants des dépenses fiscales ont été, dans le cadre de l'actuelle LPFP, bien supérieurs : 99 Md€ en 2018, 99,9 Md€ en 2019, 92,7 Md€ en 2020 et 89,6 Md€ en 2021, la baisse étant principalement due à l'extinction du CICE.

Une méthode de chiffrage complexe

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

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

Ainsi, sur 465 dépenses fiscales, 82 sont chiffrées à partir de simulation (et, parmi elles, 61 ont une fiabilité d'estimation considérée comme « très bonne »), 128 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données autres que fiscales (et, parmi elles, 17 « très bonne ») et 170 à partir de la reconstitution de base taxable à partir de données déclaratives fiscales (et, parmi elles, 103 « très bonne »).

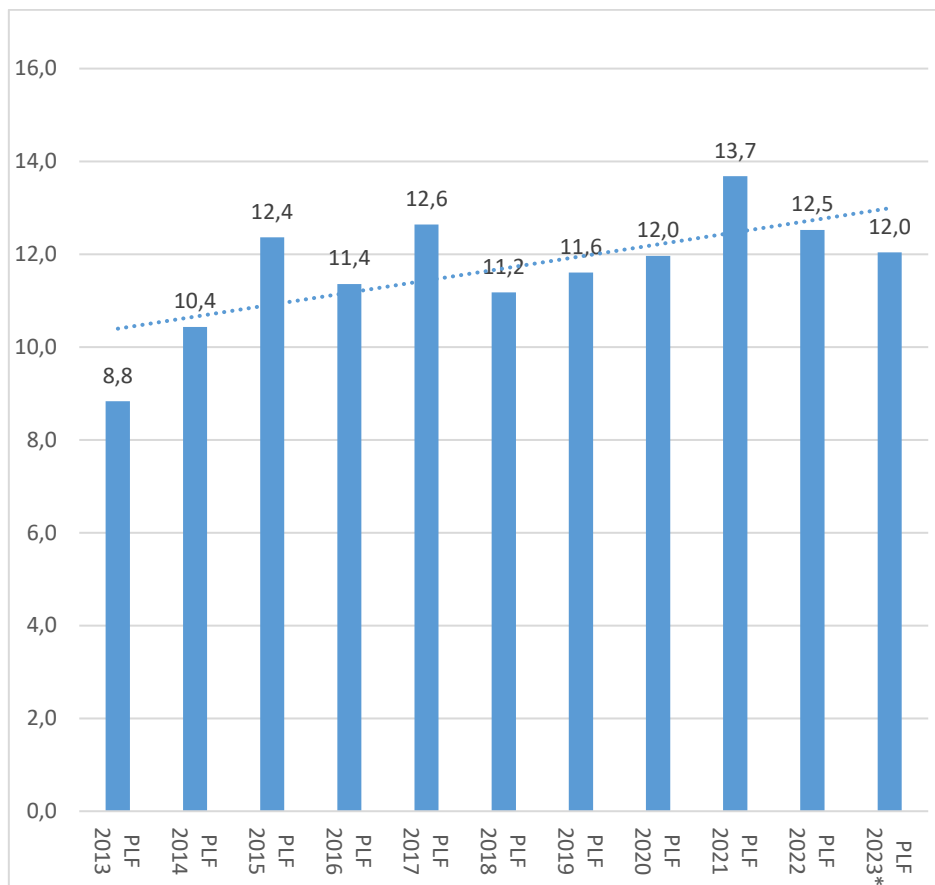
Le chiffrage des dépenses fiscales se heurte de plus à des enjeux d'assiette et de disponibilité des données, ce qui peut conduire à des chiffrages conventionnels. Ainsi, par convention, les chiffrages sont réalisés en considérant que les comportements des contribuables ne changent pas en réponse à la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

La DLF détermine la qualité du chiffrage au moyen de l'indicateur de fiabilité portant pour chaque dépense fiscale sur la première année chiffrée. Ainsi, la fiabilité de l'estimation est précisée depuis le PLF pour 2006. Cette indication de fiabilité permet de traduire de manière graduée les limites méthodologiques rencontrées lors du chiffrage, liée notamment à la nature et la qualité des données disponibles.

Malgré ces précisions méthodologiques, le caractère approximatif du chiffrage de certaines dépenses fiscales nuit à la qualité de l'information délivrée²¹. En outre, le coût total des dépenses fiscales recensées dans les annexes des projets de loi de finances ne tient pas compte des dispositifs qui, notés « ε », sont supposés ne pas excéder 0,5 M€ par an - pour un coût pour les finances publiques non déterminé. Le PLF pour 2023 en identifie 46 pour 2021 (chiffres définitifs après que le PLF pour 2022 en avait identifié 49 pour 2021), 52 pour 2022 et 45 pour 2023. Comme l'illustre le graphique suivant, entre le PLF 2013 et le PLF 2023, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées est passé de 8,8 % à 12,0 % du total des dispositifs recensés.

²¹ Dans son rapport d'août 2019 sur les méthodes de chiffrage des dépenses fiscales, l'IGF note que « *peu maîtrisées dans leur dynamisme, les dépenses fiscales font, dans tous les pays, l'objet d'un chiffrage individuel et agrégé de moins bonne qualité que les dépenses budgétaires, et reposent sur des techniques d'estimation plus ou moins sophistiquées. Ainsi le chiffrage individuel est-il généralement restreint à la mesure du coût fiscal immédiat de la mesure, indépendamment des ajustements comportementaux des bénéficiaires ou des interactions entre dispositifs. Le chiffrage agrégé est quant à lui délicat à déterminer, compte tenu des effets de substitution entre dispositifs, ce qui conduit certains pays, comme les États-Unis, à ne pas présenter de coût agrégé des dépenses fiscales. S'ajoute à cela l'hétérogénéité des données utilisées en appui des exercices de chiffrage, qui peut en moduler la fiabilité selon qu'il s'agit de données fiscales, professionnelles, associatives ou encore d'enquêtes statistiques* ».

Graphique n° 6 : évolution du pourcentage des dépenses fiscales non chiffrées depuis le PLF 2013



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

* Évaluation PLF pour 2023. En 2022, le PLF pour 2023, le Voies et moyens, tome II prévoit 56 dépenses fiscales non chiffrées.

Les méthodologies de chiffrages ont été réconciliées dans les différents documents budgétaires (PAP et *Voies et moyens*). En effet, l'instruction de la Cour avait mis au jour des divergences concernant le coût total des dépenses par programme et mission, concernant la prise en compte des dépenses non chiffrées. Ce sujet a été pris en compte par les directions concernées et les chiffrages ont été harmonisés à compter du PLF pour 2023 dans les différents documents budgétaires.

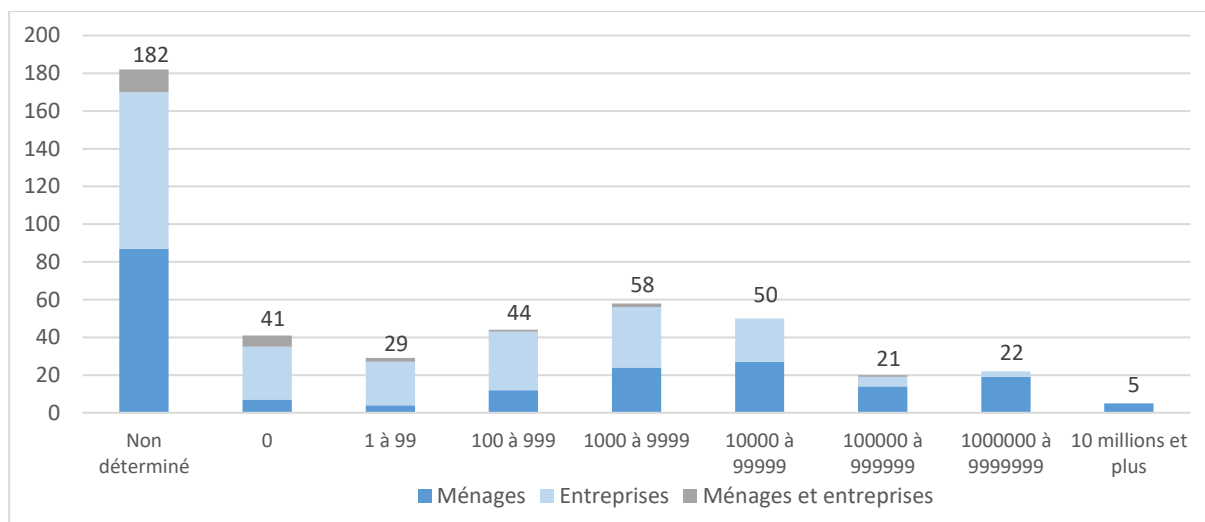
Il reste un nombre important de dépenses fiscales non chiffrées parfois en l'absence de données fiables, ce qui a conduit la Cour à recommander la mise en place d'obligations déclaratives à la création de nouvelles dépenses fiscales en cas d'absence d'autre source d'information. Des progrès en ce sens peuvent être constatés : l'article 18 de la LFI pour 2023 prévoit ainsi de faire figurer sur le formulaire déclaratif 2042 le détail des cases permettant de renseigner la nature de l'activité pour laquelle le bénéfice du crédit d'impôt sur le revenu pour l'emploi d'un salarié à domicile (dépendance n°110246) est demandé.

La Cour prend note des avancées de l'administration fiscale en la matière mais souligne la nécessité d'une disposition générale. Afin d'approfondir cette démarche, la Cour réitère sa recommandation :

C - Une connaissance incomplète des bénéficiaires

Outre les difficultés liées au chiffrage, le nombre de bénéficiaires n'est disponible que pour 60 % des dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'annexe *Voies et moyens* pour 2023 (soit 280 dispositifs sur 465), et ce, que les dispositifs ciblent les entreprises ou les ménages. Ces résultats sont en progrès sur les trois derniers exercices, le nombre de dépenses fiscales pour lesquelles le nombre de bénéficiaires n'est pas déterminé passant de 222 en PLF pour 2021 à 194 en PLF pour 2022 et à 185 en PLF pour 2023.

Graphique n° 7 : nombre de bénéficiaires par dépense fiscale



Source : PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes. Données en exécution 2020.

Note de lecture : 5 dispositifs concernent 10 millions de bénéficiaires ou plus

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

Les dépenses fiscales dont le coût est le plus élevé ne sont pas systématiquement les mieux connues. À titre d'exemple, comme l'a déjà souligné la Cour, le nombre de bénéficiaires de l'exonération de l'impôt sur le revenu des rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires (n° 120146) n'est pas renseigné, alors que son coût atteint 1,7 Md€ en 2022 (contre 2,1 Md€ en 2021). Il en est de même pour le taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221), qui représente près de 4 Md€ en 2022 (contre 3,6 Md€ en 2021).

Outre les 42 dépenses fiscales ne comptant aucun bénéficiaire, un nombre significatif de dispositifs ne concernent qu'un nombre très réduit de bénéficiaires pour un coût très faible, ce qui pose la question de la pertinence de la mesure. Par exemple, l'exonération de cotisation foncière des entreprises en faveur des établissements créés dans une zone de développement prioritaire (n° 090113) n'a bénéficié qu'à 2 entreprises, pour un coût considéré comme « ε ».

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

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

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

Douze conférences fiscales se sont tenues en 2022 (soit une de plus qu'en 2021 mais une de moins qu'en 2020), réunissant notamment la direction générale du Trésor, la direction de la législation fiscale, la direction du budget et les représentants des ministères de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, l'agriculture et de la souveraineté alimentaire, du secrétariat d'état de la mer, de la transition écologique et de la cohésion des territoires, des outre-mer, de l'intérieur, de la culture, des sports et des jeux olympiques et paralympiques, du travail, du plein emploi et de l'insertion, de l'éducation nationale et de la jeunesse et des armées. Les ministères de l'Europe et des affaires étrangères, de la justice, de l'enseignement supérieur et de la recherche, des solidarités et de la santé n'ayant aucune nouvelle mesure fiscale en préparation dans le cadre du PLF 2022, les conférences fiscales avec ces ministères ne se sont pas tenues.

Les conférences fiscales

Créées en 2013, les conférences fiscales ont pour objet de mener un examen des dispositifs fiscaux d'une politique publique. Par circulaire du directeur de la législation fiscale, en date du 27 avril 2022 (un mois plus tard qu'en 2021), quatre objectifs ont été fixés à l'ensemble des ministères (identiques à ceux de 2021) :

- Identifier les mesures fiscales qui ont vocation à figurer dans la loi de finances de l'année ;
- Renforcer l'évaluation des dépenses fiscales existantes et réduire leur nombre ou recentrer leur champ ;
- Identifier les taxes à faible rendement qui pourraient être supprimées ou regroupées ;
- Contribuer à la mise à jour du budget vert.

Pour préparer les conférences fiscales, la DLF adresse ainsi à chaque ministère un dossier comprenant la liste des dépenses fiscales le concernant, leur montant sur les trois dernières années ainsi qu'un tableau des taxes affectées et/ou à faible rendement pour lesquelles la suppression, la fusion, la rebudgétisation ou la transformation pourrait être étudiée. Les ministères complètent le dossier et proposent des mesures, classées par ordre de priorité décroissant. Ils sont également invités à renseigner une fiche d'évaluation simplifiée pour chaque proposition.

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

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

La méthode initiée en 2021 a été reconduite. Afin d'enrichir la réflexion sur les dépenses fiscales, la direction du budget et la direction générale du Trésor ont ainsi été sollicitées début avril par la DLF sur une large sélection de dépenses fiscales, afin de faciliter d'éventuelles propositions de suppression. Les deux directions précitées ont également été informées de la sélection des dispositifs proposés à la suppression par la DLF et les ministères concernés. Enfin, après analyse par la DLF, certaines propositions émanant de ces directions ont également été examinées pendant la tenue des conférences fiscales. Une attention particulière a été portée sur les dépenses fiscales qui pourraient être transformées en dépenses budgétaires, comme cela fut par exemple proposé concernant le crédit d'impôt sur le revenu en faveur de l'aide au titre de certaines dépenses d'équipement de l'habitation principale de personnes âgées ou handicapées (dispositif « MaPrimeAdapt' » qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2024).

Par ailleurs, les conférences de performance²² ont été l'occasion d'analyser les éléments de diagnostic produits par les ministères porteurs de programme et le résultat des évaluations récentes de dépenses fiscales, de définir les besoins en la matière et, le cas échéant, de fixer des objectifs plus précis et des indicateurs enrichis.

²² Conformément à l'article 7 de la LOLF, le dialogue de performance vise à déterminer, pour chaque programme, « des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation ».

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

Ainsi, l'ensemble du cycle de ces conférences a permis d'examiner les modalités de poursuite du programme de suppression des taxes à faible rendement (point systématiquement abordé depuis 2018) ainsi que la suppression des dépenses fiscales inefficaces.

Les résultats des conférences de l'exercice 2022 sont cependant modestes : les dépenses fiscales proposées à la suppression étaient pour l'essentiel des mesures n'ayant plus d'incidence budgétaire ou reprises par d'autres dispositifs. Seulement quatre propositions de suppression ont fait consensus à l'issue des conférences fiscales.

L'article 72 de la LFI pour 2023 a supprimé les six dépenses fiscales suivantes, sans incidences budgétaires :

- la réduction d'impôt pour les tuteurs de chômeurs qui créent ou reprennent une entreprise (dépense n° 110233) ;
- la réduction d'impôt au titre des souscriptions en numéraire au capital d'une société agréée de financement de la pêche artisanale (SOFIPECHE – dépense n° 110255) ;
- le dispositif d'étalement des plus-values à court-terme réalisées par les entreprises de pêche maritime lors de la cession de navires de pêche ou de parts de copropriété de tels navires avant le 31 décembre 2010 (dépense n° 230509) ;
- l'exonération temporaire de l'impôt sur les sociétés en faveur des entreprises créées en Corse dans les secteurs de l'artisanat, de l'industrie, de l'hôtellerie, du bâtiment et des travaux publics (dépense n° 300305) ;
- le dispositif de taxation au taux de 10 % des revenus issus des inventions brevetables non brevetées (partie de la dépense n° 210326) ;
- le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs (dépense n° 230203).

En outre, au cours des débats parlementaires sur le projet de loi de finances pour 2023, deux dépenses fiscales supplémentaires ont été supprimées :

- la n° 090201 relative au crédit d'impôt pour les micro-entreprises implantées en zones de restructuration de défense (ZRD), est évaluée à 0 € de 2021 à 2023 ;
- la n° 110267 relative au crédit d'impôt sur le revenu au titre du premier abonnement à un journal, à une publication périodique ou à un service de presse en ligne d'information politique et générale, estimée pour 2022 et 2023 à 3 M€ par an.

Indépendamment de ces mesures, le PLF pour 2023, contrairement à ce qui avait été fait les précédentes années, ne contenait aucun article proposant de poursuivre l'effort de réduction du nombre de taxes à faible rendement. Lors des conférences fiscales, aucun consensus n'a pu être trouvé sur ce sujet.

Malgré les efforts de concertation entre les différentes directions du ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, le pilotage des

dépenses fiscales souffre d'un défaut récurrent d'appropriation, entre des ministères responsables de programmes qui affirment ne pas détenir la compétence et les informations nécessaires pour en évaluer l'impact, et le ministère en charge du budget qui voit son action limitée à un rôle d'observateur et de conseil juridique sur les risques d'invalidation constitutionnelle ou communautaire de telle ou telle nouvelle mesure envisagée. S'ensuit une dilution des responsabilités en ce qui concerne le pilotage des dépenses fiscales.

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

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

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

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

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

Or, les travaux d'évaluation des dépenses fiscales constituent l'un des premiers outils de maîtrise des coûts.

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

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

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

La LPFP 2018 – 2022 a abrogé l'ensemble de ces dispositions (article 36) et ne prévoit plus aucun objectif relatif aux revues de dépenses. Une limitation dans le temps des nouvelles

dépenses fiscales a toutefois été fixée, mais plus souple qu'auparavant. L'article 20 de la LPFP pour les années 2018 à 2022 prévoit ainsi que les créations ou extensions de dépenses fiscales instaurées par un texte promulgué à compter du 1^{er} janvier 2018 ne soient applicables que pour une durée maximale de quatre ans (contre trois ans auparavant). Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « *une telle disposition permet de fixer une échéance d'évaluation, à l'approche de la date d'extinction du dispositif, afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement* ». L'application de cette disposition est examinée à l'occasion des conférences fiscales. Or, sur les 82 dépenses fiscales créées depuis 2018, 44 ne sont pas bornées, ce qui contrevient à l'article 20 de la LPFP 2018-2022. S'agissant des « anciennes » dépenses fiscales, leur contrôle est très limité²³.

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

Le projet de LPFP 2023-2027, qui n'a pas été adopté à ce jour, ne reprend pas le principe de plafonnement des dépenses fiscales (conservé pour les niches sociales) et circonscrit la limitation au maximum à quatre ans aux seules dépenses fiscales qui « *ont un caractère incitatif ou constituent une aide sectorielle* ». Il prévoit aussi que toute prorogation est limitée à quatre ans, mais sans subordonner une nouvelle prorogation à une évaluation. D'autre part, il prévoit la réalisation d'« *évaluations de la qualité de l'action publique dont les conclusions sont transmises au Parlement au plus tard le 1er avril de chaque année* ». Ces évaluations porteraient notamment sur les dépenses fiscales et devraient identifier des mesures d'amélioration de l'efficacité, de l'efficience et des coûts des politiques et des structures évaluées.

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

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

a) Des évaluations menées suite à l'effort de programmation du Gouvernement mais dont le nombre reste bien en deçà des objectifs affichés

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

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

Pour l'exercice 2022, 11 évaluations étaient prévues, couvrant 24 dispositifs rattachés à des missions variées (contre respectivement 13 et 7 évaluations en 2020 et 2021).

Le programme d'évaluation 2020 – 2023 est peu suivi à ce stade : une seule évaluation a effectivement été réalisée en 2020 (sur les dispositifs zonés de soutien du développement économique et de l'emploi dans les territoires) et une seule en 2021 (sur le crédit d'impôt famille). En 2022, une seule a été réalisée, initialement programmée pour 2021. Il s'agit d'un travail de l'Inspection générale des finances évaluant la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle (dépense n° 110250 dite « RI Censi-Bouvard ») publié en juin 2022 et remis au Parlement fin octobre 2022 (rapport prévu au II de l'article 74 de la LFI pour 2022), qui concluait à un manque d'efficacité du dispositif et recommandait de ne pas le reconduire au-delà du 31 décembre 2022. Cette recommandation est satisfaite, le dispositif n'ayant pas été prorogé.

Par ailleurs, un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) publié en février 2022 intitulé « *redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire* » a émis certaines recommandations sur les dépenses fiscales de soutien à l'innovation : réduction du plafond du CIR, rationalisation des dispositifs « Jeunes entreprises innovantes » (JEI – dépense n° 230604) et crédit d'impôt innovation (CII – dépense n° 200310), systématisation des évaluations des soutiens fiscaux à l'innovation. L'article 33 de la loi de finances initiale pour 2023 prorogeant le dispositif fiscal bénéficiant aux JEI jusqu'au 31 décembre 2025 tout en ramenant à huit ans la condition d'âge pour ce volet fiscal du dispositif, dans un souci de ciblage vers les entreprises les plus innovantes, répond à une recommandation du rapport. Les autres recommandations n'ont pas été jugées opportunes, le Gouvernement privilégiant la stabilité des paramètres du CIR.

Le CPO a également publié, en février 2023, un rapport sur la TVA, qui évalue le coût des taux réduits (qui comprennent des dispositifs qui ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales) à 47 Md€. Il estime que la TVA est un instrument peu adapté à la poursuite de divers objectifs de politique publique (relance, soutien au pouvoir d'achat, environnement, santé) et qu'elle devrait se recentrer sur son rôle d'impôt de rendement destinée à financer les services publics. Le CPO recommande de davantage évaluer les dispositifs de taux réduits et de supprimer ceux qui seraient jugés inefficients ou d'en relever le taux.

En outre, aux termes de l'article 29 de la loi de finances pour 2020, un rapport évaluant l'efficacité des exonérations des impatriés, en indiquant notamment l'impact de ces dispositifs en termes d'attractivité du territoire français dans le contexte du Brexit, devait être remis avant le 30 septembre 2022 mais qui n'a toujours pas été remis à ce stade.

Enfin, l'Inspection générale des finances (IGF) a remis au ministre de l'économie en juin 2022 un rapport²⁴ proposant un suivi et une évaluation des dépenses fiscales du programme 134 intitulé « Développement des entreprises et régulation ». Ce rapport a étudié 32 mesures du programme 134 représentant 93,2 % du coût total des dépenses fiscales rattachées à ce programme, en indiquant la qualité des informations disponibles et en proposant des évolutions lorsque les évaluations existantes le permettent. L'IGF identifie ainsi 13 mesures qui devraient

²⁴ Inspection générale des finances, *Suivi et mesure de la performance des dépenses fiscales du programme 134*, juin 2022.

faire l'objet d'une évaluation approfondie et sept mesures qui devraient faire l'objet d'une réforme.

Par ailleurs, des évaluations antérieures ont déjà été réalisées sur certaines mesures inscrites aux programmes de travail pour 2021 et 2022. Ainsi, le dispositif « Pinel » en faveur du logement locatif intermédiaire (n° 110261), qui représente 1,19 Md€ en 2021, a fait l'objet de plusieurs évaluations de l'IGF et du CGEDD en 2019 et 2020. Dans la continuité de ces travaux, un rapport de ces mêmes organismes paru en avril 2021 s'est penché sur le développement de l'offre de logement locatif intermédiaire par les investisseurs institutionnels²⁵, dans un contexte de réduction progressive des dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement des particuliers. De même, les crédits d'impôt « Prêt à taux zéro » et « Prêt à taux zéro renforcé PTZ+ » (n° 210313), estimés à 878 M€ en 2022, avaient déjà été évalués par l'IGF et du CGEDD en 2019. Les crédits d'impôt gérés par le ministère de la culture (notamment n° 320142 et 320128) ont par ailleurs fait l'objet d'un rapport de l'IGF et de l'Inspection générale des affaires culturelles en 2018. Enfin, un rapport annexé au PLF 2020 a évalué les taux de TVA réduits en faveur du logement social (n° 730210).

b) Un dispositif d'évaluation qui reste très incomplet

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

- l'exclusion des départements d'outre-mer du champ d'application de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants (n° 800401), estimée à 1,51 Md€ en 2022. Une évaluation de cette mesure était prévue en 2022 mais n'a pas été réalisée ;
- le taux réduit de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (consommation sur place et vente à emporter en vue d'une consommation immédiate – n° 730221), dont le coût est estimé à 3,98 Md€ en 2022 ;
- le tarif réduit (remboursement) pour le gazole, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers (n° 800229), qui représente 1,35 Md€ en 2022 ;
- l'abattement de 10 % sur les montants des pensions (y compris les pensions alimentaires) et des retraites (n° 120401), estimé à 4,42 Md€ en 2022 ;
- l'exonération des prestations familiales, de l'allocation aux adultes handicapés ou des pensions d'orphelins, de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée, de l'allocation de garde d'enfant à domicile et, depuis le 1er janvier 2004, de la prestation d'accueil du jeune enfant, pour l'impôt sur le revenu (n° 120202), chiffrée en 2022 à 1,82 Md€ et dont le nombre de bénéficiaires n'est pas connu.

²⁵ *Développement de l'offre de logement locatif intermédiaire par les investisseurs institutionnels*, IDG et CGDD, avril 2021.

L'absence d'évaluation peut parfois résulter d'un classement récent parmi les dépenses fiscales, ainsi du taux de TVA de 5,5 % applicable aux théâtres, cirques, concerts, spectacles de variété, sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma et des parcs zoologiques, inscrit en tant que dépense fiscale depuis le PLF pour 2020 (n° 730231), qui est chiffré à 300 M€ en 2022.

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

Les dépenses fiscales en faveur de la Corse (mesures n° 730306, taux particuliers de TVA applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse et n° 210305, crédit d'impôt pour investissement en Corse), qui représentent à elles deux 352 M€ en 2022 (contre 337 M€ en 2021), n'ont jamais fait l'objet d'une évaluation par le ministère de la Cohésion des territoires. Ces dépenses fiscales ne font toujours pas l'objet d'évaluation malgré les recommandations réitérées de la Cour²⁶. La dernière évaluation remonte au rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 qui avait pourtant mis en doute leur efficacité.

Si deux tiers des dépenses fiscales évaluées en 2011 avaient obtenu des résultats insuffisants (soit un score de 0 ou 1), moins de 27 % de ces mesures ont disparu en 2019. Ainsi, si les dépenses fiscales inefficaces ou peu efficaces représentaient 40 Md€ en 2011, leur total s'élevait encore à 35 Md€ en 2019, pour 169 dispositifs. Des dépenses fiscales en faveur des entreprises évaluées à « zéro » en 2011 n'ont en effet jamais fait l'objet d'une évaluation par les ministères responsables. C'est par exemple le cas de la mesure n° 800222 (TICPE : Tarif réduit de taxe intérieure de consommation pour le gazole utilisé comme carburant des véhicules de transport public collectif de voyageurs) dont le coût est évalué à 153 M€ en 2022, et qui était décrit par la Cour comme un dispositif à revoir²⁷.

Les résultats du programme d'évaluation mis en place depuis le PLF pour 2020 restent ainsi assez faibles. Sur les 31 évaluations prévues dans le programme pluriannuel pour les années 2020-2022, seules trois ont été réalisées (1 en 2020, 1 en 2021 et 1 en 2022). Aussi, bien que la démarche d'évaluation ait semblé enregistrer des progrès depuis trois ans, il convient de veiller à la mise en œuvre effective des évaluations prévues et à leur ciblage. L'inscription dans le Tome II de l'annexe *Voies et moyens* d'un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales, prévue à l'article 25 de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques, constitue une avancée. Ainsi, un programme de six évaluations est prévu pour 2023 :

- les dispositifs fiscaux en Outre-mer. L'efficience de tout ou partie de ces dispositifs, leur adéquation avec les objectifs poursuivis, leur correct ciblage et leur lisibilité seront ainsi analysés ;

²⁶ Cour des comptes, NEB 2018, mission *Cohésion des territoires*

²⁷ Cour des comptes, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

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

La Cour recommande que cette démarche annuelle s'inscrive dans une programmation pluriannuelle des évaluations et surtout que ces évaluations soient effectivement réalisées dans le calendrier imparti.

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

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

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

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

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

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

Ainsi, un grand nombre de dépenses fiscales associées au programme 134 *Développement des entreprises et régulation* n'ont aucun lien avec les trois objectifs de ce programme : « renforcer l'efficacité des aides aux entreprises », qui porte sur le soutien offert par Bpifrance, « améliorer l'efficacité du soutien public à l'internationalisation des entreprises », et « assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés », destiné notamment à évaluer l'action de la DGCCRF. Il s'agit entre autres du taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale (n° 730221), estimé à 4,0 Md€ en 2022, de la taxation au taux de 10% des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle (n° 210326), estimée à 0,4 Md€ en 2022, ou encore de la pratique des amortissements dérogatoires, *via* la déduction exceptionnelle de 40 % du prix de revient de certains biens limitativement énumérés, pratiquée sur la durée normale d'utilisation du bien (n° 200401), estimée à 0,5 Md€ en 2022.

Des constats similaires se retrouvent dans la mission *Écologie, développement et mobilité durables*. Cette dernière recense 68 dépenses fiscales en 2022, relatives essentiellement à l'énergie, au climat, aux transports mais également au logement ou à la préservation des ressources naturelles. Or, faute de vision d'ensemble quant à leur impact, une part significative de ces dispositifs s'avère inefficace voire génère des effets contraires aux objectifs de la mission.

Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement

En 2016, la Cour des comptes avait dressé un panorama des dépenses fiscales relatives au développement durable²⁸, en proposant une typologie de classement entre dépenses favorables et défavorables. Elle y notait que 14 des dépenses fiscales relevant de la mission Écologie, développement et mobilité durables généraient des effets défavorables au développement durable.

Le rapport sur le Green Budgeting publié le 25 septembre 2019 par la mission IGF–CGEDD se penche sur les enjeux environnementaux des dépenses fiscales²⁹. Il recense 2,9 Md€ de dépenses fiscales ayant un impact défavorable, essentiellement dans le domaine de la lutte contre le changement climatique. Il s'agit principalement d'exonérations de taxes intérieures sur la consommation (TIC) des produits énergétiques bénéficiant aux secteurs industriels et de la production d'énergie. En particulier, la mission a classé comme défavorables les exonérations sur l'électricité consommée par les installations électro-intensives considérant qu'il s'agissait d'une baisse des prix de l'énergie qui désincitait la transition vers une économie sobre en énergie.

Dans le même ordre d'idée, dans son rapport de septembre 2019 sur la fiscalité environnementale³⁰, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) considère que la majorité des dépenses fiscales attachées à la TICPE « sont défavorables à l'environnement et peuvent être considérées comme des soutiens à la consommation d'énergies fossiles ». Il suggère qu'une réforme des dépenses fiscales les réoriente vers des objectifs favorables à l'environnement et propose la suppression des tarifs de remboursement de TICPE en faveur du transport routier de marchandises en vue d'élargir l'assiette de la fiscalité carbone.

Ces constats sont réitérés dans le Jaune budgétaire annexé au PLF 2023 Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État. Ce dernier recense 120 dépenses fiscales ayant un impact sur l'environnement, représentant 11,35 Md€ en PLF 2023. Plus de 60 % (en montant) de ces dépenses fiscales sont cotées comme défavorables à l'environnement. S'agissant plus spécifiquement de la mission Écologie, développement et mobilité durables, un peu moins de 40 % (en montant) des dépenses fiscales relatives à cette mission sont considérées comme ayant un impact défavorable sur l'environnement, et presque 50% sont considérées comme neutre³¹.

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

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

²⁸ Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, septembre 2016.

²⁹ IGF-CGEDD, *Green Budgeting : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale*, septembre 2019.

³⁰ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au service de l'urgence climatique*, septembre 2019.

³¹ Pour mémoire, en 2022, près de trois quarts (en montant) des dépenses fiscales relatives à cette mission étaient considérées comme ayant un impact défavorable sur l'environnement, contre un peu plus de la moitié en 2021, en raison de l'extinction du crédit d'impôt transition énergétique.

programme de rattachement (134, *Développement des entreprises et régulation*). Les progrès sur ce point sont inexistantes en 2022, aucune modification de programme de rattachement n'ayant été enregistrée.

Par ailleurs, un certain nombre de dépenses fiscales relèvent de politiques plus larges que celles soutenues par leur programme de rattachement. Par exemple, l'abattement de 10 % d'IR sur le montant des pensions, y compris les pensions alimentaires, et des retraites (n° 120401), chiffré à 4,4 Md€ en 2022 et rattaché au programme 157 - *Handicap et dépendance* ne concerne pas seulement les personnes âgées dépendantes ou handicapées, mais l'ensemble des retraités, ainsi que les bénéficiaires d'une pension alimentaire non retraités. Une même dépense fiscale peut ainsi concourir en réalité à plusieurs politiques ou programmes. Pour chaque programme concerné, la dépense fiscale est inscrite pour la totalité de son montant, ce qui fausse l'évaluation du total des moyens consacrés à une politique donnée. Il est ainsi nécessaire d'améliorer la connaissance des bénéficiaires de chaque dispositif, afin de mieux répartir le coût des dépenses fiscales par programme.

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

*

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

Malgré l'accent mis sur l'évaluation dans le PLF pour 2020, la mise en œuvre du programme d'évaluation demeure très partielle. Il conviendra donc de veiller à la réalisation effective des contrôles prévus dans le calendrier imparti et de s'assurer que les résultats des évaluations donnent bien lieu, le cas échéant, à une rationalisation des dispositifs.

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

RECOMMANDATIONS

La Cour formule les recommandations suivantes :

2. *(Nouvelle recommandation) réintroduire dans la loi de programmation des finances publiques un plafonnement des dépenses fiscales contraignant (DLF, DB) ;*
 3. *(Recommandation réitérée) à défaut d'autres sources d'information permettant de la chiffrer, prévoir une obligation déclarative pour chaque dépense fiscale nouvelle concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (DGFIP) ;*
 4. *(Recommandation reformulée) élaborer un programme pluriannuel d'évaluation des dépenses fiscales en vue d'en réduire le nombre et l'impact sur les recettes publiques, et le mettre en œuvre dans le calendrier prévu (DB, DLF et responsables de programme).*
-

Annexes

Annexe n° 1. chiffrage des changements de méthode PLF 2023 (coût 2022)

Liste dépenses fiscales - PLF 2023 (M€)						
Dépense fiscale			Coût 2022			
Numéro	Impôt	Libellé législatif	PLF 2022 (prévision initiale)	PLF 2023 (Prévision actualisée)	Écart	Changement s de méthode
090114	Impôts locaux	Exonération en faveur des établissements exerçant une activité commerciale dans une zone de revitalisation des commerces en milieu rural (ZoRCoMiR)	nc	ε	0	ε
110267	Impôt sur le revenu	Crédit d'impôt sur le revenu au titre du premier abonnement à un journal, à une publication périodique ou à un service de presse en ligne d'information politique et générale	nc	3	3	3
120109	Impôt sur le revenu	Exonération du salaire des apprentis et des gratifications versées aux stagiaires versées à compter du 12 juillet 2014	540	322	-218	-218
120113	Impôt sur le revenu	Exonération partielle de la prise en charge par l'employeur, une collectivité territoriale ou Pôle emploi, des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail	660	120	-40	-40
120144	Impôt sur le revenu	Exonération de l'impôt sur le revenu des indemnités versées aux militaires au titre de leur participation aux opérations visant à la défense de la souveraineté de la France et à la préservation de l'intégrité de son territoire, engagées ou renforcées à la suite des	32	8	-24	-24

Liste dépenses fiscales - PLF 2023 (M€)						
		attentats commis sur le territoire national en 2015				
120206	Impôt sur le revenu	Exonération de la prestation de compensation servie aux personnes handicapées en application de l'article L. 245-1 du code de l'action sociale et des familles	85	70	-15	-15
160205	Impôt sur le revenu	Exonération, dans la limite de 14,5 % d'un plafond révisable chaque année, des sommes perçues par les arbitres et juges sportifs	24	7	-17	-17
160207	Impôt sur le revenu	Exonération des sommes perçues à titre de dédommagement par les aidants familiaux dans le cadre de la prestation de compensation handicap	60	40	-20	-20
320105	Impôt sur les sociétés	Taxation à taux réduit de certains revenus mobiliers perçus par des organismes sans but lucratif	10	39	29	29
320144	Impôt sur les sociétés	Crédit d'impôt pour dépenses de création audiovisuelle et cinématographique, redevances versées aux organismes de gestion collective et rémunérations versées directement aux auteurs	nc	4	4	4
530207	Droits d'enregistrement et de timbre	Application du droit d'enregistrement de 3 % (0,1 % à compter du 1er août 2012) pour les actes et conventions conclues à compter du 6 août 2008 sur les cessions d'actions de sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux,	7	6	-1	-1

Liste dépenses fiscales - PLF 2023 (M€)						
		d'organismes d'HLM ou de certaines sociétés foncières				
720108	Taxe sur la valeur ajoutée	Exonération des prestations de services et des livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans	50	80	30	30
730205	Taxe sur la valeur ajoutée	Taux de 10% pour la fourniture de logements dans les hôtels	800	520	-280	-280
820207	Accise sur les énergies	Tarif réduit pour l'électricité directement fournie, lors de leur stationnement à quai dans les ports, aux navires utilisés à des fins commerciales ou pour les besoins des autorités publiques	nc	ε	0	ε
920301	Autres droits	Exclusion de l'assiette de la TOCE des dotations aux amortissements afférents aux matériels et équipements acquis pour les besoins des infrastructures et des réseaux de communications électroniques	nc	15	15	15
990101	Autres droits	Déductibilité de la composante "émissions dans l'air" des contributions ou dons de toute nature versés aux associations agréées de surveillance de la qualité de l'air	nc	25	25	25
990201	Autres droits	Tarif réduit de la composante "déchets" pour la réception de résidus à haut	nc	3	3	3

Liste dépenses fiscales - PLF 2023 (M€)						
		pouvoir calorifique issus des opérations de tri performantes dans une installation de valorisation énergétique dont le rendement excède 0,7				
990301	Autres droits	Exonération des réceptions de déchets non dangereux par les installations de co-incinération	nc	6	6	6
Total			1768	1268	-500	-500

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

Taux réduits de TVA non considérés comme des dépenses fiscales	Coût 2022 (M€)
Taux de 2,1 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	3 219
Taux de 2,1 % applicable à l'audiovisuel public (préalable à la suppression de la contribution à l'audiovisuel public par la LFR n° 2022-1157 du 16 août 2022)	761
Taux de 5,5 % sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine	28 717
Taux de 5,5 % pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées, les logements-foyers mentionnés à l'article L.633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, les résidences hôtelières à vocation très sociale	993
Taux de 10 % pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale ou départementale	nc
Taux de 10 % pour les travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles	nc
Taux de 10 % sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation	752
Taux de 10 % sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 octies (Taux de 2,1 %)	511
Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	1 116
Taux de 10 % sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement	nc
Taux de 10 % sur les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement	nc
Taux de 10 % pour le transport de voyageurs	2 258
Taux réduit à 10 % sur les cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres	nc
Taux de 10 % sur les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets	145
Taux réduit de 10 % sur les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyen correspondant à l'édition d'un service de télévision locale	nc
Taux réduit de 10 % sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage	nc

Taux réduits de TVA non considérés comme des dépenses fiscales	Coût 2022 (M€)
des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale	
Taux réduit dans les DOM (2,1 %) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI.	nc
Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté	nc
Taux réduit à 5,5 % sur les livres	713
Taux réduit à 5,5 % pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privé d'enseignement du premier et du second degré ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA	544
Taux réduit de 5,5 % pour les prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1 du même code, dont la liste est fixée par décret, à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du même code	181
Taux réduit de 5,5 % pour les masques et les tenues de protection adaptés à la lutte contre la propagation du covid-19	nc
Taux réduit de 5,5 % pour les produits destinés à l'hygiène corporelle et adaptés à la lutte contre la propagation du covid-19	nc

Source : DLF, modèle DG Trésor, compte semi-définitif 2020

Dès lors que l'application de taux réduits ne résulte pas d'une obligation communautaire, c'est le caractère incitatif du taux réduit qui détermine si la mesure est classée en dépenses fiscale, selon les critères définis en 2003 par le Conseil des impôts (actuellement Conseil des prélèvements obligatoires) : sont traitées comme des règles générales, les dispositions qui, pour l'ensemble des contribuables visés, « contribue à rendre supportable cet impôt sur la consommation ou qui ont pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services ». Lorsque les taux réduits de TVA ont pour objet « de soutenir économiquement un secteur », ils sont alors classés en dépenses fiscales. Selon la DLF, dans le prolongement de recommandations de la Cour visant à améliorer les critères de classement des dépenses fiscales, ont été opérés dans le PLF 2019 un classement dans les dépenses fiscales de quatre dispositifs

de la mission Outre-Mer relatifs à la TVA et, dans le PLF 2020, le remplacement de six dispositifs de TVA à taux réduit par six autres³².

Pour mémoire, en PLF 2021, le périmètre de deux dépenses fiscales relatives à des taux réduits de TVA a été revu, pour un montant de - 0,63 Md€ :

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

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

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

³² Six dépenses classées (730228, 730229, 730230, 730231, 730232 et 730233), une dépense supprimée par le législateur (710104) et une dépense créée (730226).

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

Numéro	Impôt	Intitulé du dispositif	Montant 2022 (M€)
800401	TICPE	Réduction du champ de l'accise sur les produits énergétiques à usage carburants, dans les collectivités régies par l'article 73 de la Constitution, aux seuls essences et gazoles et faculté pour ces collectivités de minorer les tarifs	1 511
110261	IR	Réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel)	1 378
800229	TICPE	Tarif réduit (remboursement) pour les gazoles, les fiouls lourds et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers	1 351
140119	IR	Exonération ou imposition réduite des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie	1 348
110203	IR	Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de 6 ans	1 264
800221	TICPE	Tarif réduit (remboursement) pour les gazoles utilisés comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1 247
730216	TVA	Taux de 5,5 % dans le secteur de l'accès sociale à la propriété et dans le secteur du logement locatif social pour les logements financés par un prêt locatif aidé d'intégration (PLAI), pour les logements financés par un prêt locatif à usage social (PLUS) lorsqu'ils relèvent de la politique de renouvellement urbain, ainsi que pour certains travaux portant sur ces logements ou participant au renouvellement urbain	1 135
800201	TICPE	Tarif réduit des gazoles non routiers autre que celui utilisé pour les usages agricoles	1 115
210309	IS	Réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises à des oeuvres ou organismes d'intérêt général	1 072

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

Année d'évaluation	Évaluations à conduire	Dépenses fiscales concernées
2020	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	Régimes zonés fiscaux : zones de revitalisation rurale (ZRR), zones franches urbaines de troisième génération (ZFU), zones d'aide à finalité régionale (ZAFR), bassins d'emploi à redynamiser (BER), bassins urbains à dynamiser (BUD), zones de développement prioritaire (ZDP), quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV)	220102 ; 220104 ; 230602 ; 230606 ; 230608 ; 230609 ; 040101 ; 040111 ; 040112 ; 050106 ; 050111 ; 050112 ; 090101 ; 090111 ; 090113
	Crédit d'impôt pour l'investissement en Corse	210305
	Crédit d'impôt en faveur des entreprises utilisant le mode de production biologique	210316
	Réduction d'impôt sur le revenu au titre des Sociétés anonymes de financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (SOFICA)	110244
	Crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes	110236
	Aides fiscales en faveur de la forêt : réduction d'impôt sur le revenu pour les investissements et cotisations d'assurance de bois et forêts ; crédit d'impôt sur le revenu pour les travaux forestiers et les rémunérations versées pour la réalisation de contrats de gestion de bois et forêts	110226 ; 110262
	Dispositifs en faveur du logement à usage d'habitation : exonération des plus-values immobilières en vue de leur cession à des organismes chargés du logement social ; exonération temporaire des plus-values de cession d'un droit de surélévation ; imposition au taux réduit de 19% des plus-values de cession sous réserve de transformation en locaux d'habitation	150119 ; 150406 ; 320141
	Déduction fiscale en faveur des entreprises de presse	230403
	Aides en faveur des entreprises : exonération temporaire des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une entreprise en difficulté ; déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation industrielle	230102 ; 300111
	Réduction d'impôt au titre des travaux de réhabilitation (ou de confortation contre le risque cyclonique) réalisés par une entreprise dans les DOM et les COM	110210
	Dégrèvement de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des associations foncières pastorales	60202
	Exonération des syndicats professionnels et de leurs unions pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres	300109
Taux réduit d'imposition de certains revenus de capitaux mobiliers perçus par les caisses de retraite et de prévoyance	320108	

2021	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	Dispositifs d'incitation à l'investissement locatif : Pinel, denormandie et Censi-Bouvard	110250 ; 110261 ; 110265
	Évaluation du PTZ et PTZ+	210313 ; 210321
	Déduction exceptionnelle de 40% en faveur des acquisitions de poids lourds fonctionnant au gaz naturel, au biométhane ou à l'ED95	200402
	Réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos	320143
	Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital d'entreprises de presse	110263
	Abattement en faveur des immeubles anti-sismiques des DOM	50107
	Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps	
	Crédit d'impôt famille	210308
2022	Dépenses fiscales actuellement bornées dans le temps	
	Aides au secteur agricole : déduction pour épargne de précaution, crédit d'impôt au titre des dépenses engagées par les exploitants agricoles pour assurer leur remplacement	110240 ; 170106
	Régimes fiscaux zonés : exonérations d'impôts locaux dans les QPV	040109 ; 050110 ; 090109
	Crédits d'impôt en faveur du secteur culturel : CI pour la production phonographique, CI pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles engagées par des entreprises de production exécutive, CI pour dépenses de production de spectacles vivants	320142 ; 320140 ; 320128
	Déduction exceptionnelle (suramortissement) en faveur des entreprises investissant dans des équipements de réfrigération et de traitement de l'aide utilisant des fluides autre que les hydrofluorocarbures	200403
	Crédit d'impôt pour le rachat des entreprises par les salariés	320134
	Abattement exceptionnel applicable aux plus-values de cession en vue de la construction de logements en zones A et A bis	150209
	Dépenses fiscales actuellement non bornées dans le temps	
	Crédit d'impôt au titre des dépenses engagées pour la formation du chef d'entreprise	210315
	Crédit d'impôt en faveur de l'innovation et crédit d'impôt collection	200310
	Tarifs réduits de TICPE en faveur des biocarburants	800212 ; 800215 ; 800216 ; 800217
	Dépenses fiscales visant à soutenir la générosité des Français	210309 ; 400203 ; 520121 ; 110201
	Taux réduits de TVA (5,5% et 10%) pour le logement social (construction et livraison) et les logements en accession sociale à la propriété dans les zones faisant l'objet de la politique de la ville	730210 ; 730222 ; 730216

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