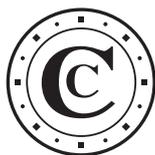


Cour des comptes



NOTES THÉMATIQUES

# PILOTER ET ÉVALUER LES DÉPENSES FISCALES

CONTRIBUTION À LA REVUE  
DES DÉPENSES PUBLIQUES

JUILLET 2023

# SOMMAIRE

<b>3</b>	AVERTISSEMENT
<b>4</b>	SYNTHÈSE
<b>7</b>	INTRODUCTION
<b>8</b>	1 - Des dépenses fiscales en hausse depuis dix ans
<b>8</b>	A - Des dépenses fiscales dont le coût dépasse 94 Md€ en 2022
<b>11</b>	B - Des dispositifs divers et mal appréhendés
<b>14</b>	2 - Mieux piloter et mieux évaluer les dépenses fiscales
<b>14</b>	A - Le rétablissement d'un plafonnement contraignant
<b>15</b>	B - Le renforcement du rôle des conférences fiscales
<b>18</b>	C - Des dépenses fiscales à limiter dans le temps
<b>18</b>	D - Des évaluations à systématiser
<b>22</b>	CONCLUSION
<b>23</b>	RÉFÉRENCES AUX TRAVAUX DE LA COUR DES COMPTES

## AVERTISSEMENT

La présente note fait partie d'un ensemble de travaux destinés à contribuer à la revue des dépenses initiée par le Gouvernement dans la perspective des projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2024.

Cet ensemble de notes thématiques vise à éclairer le débat et à capitaliser sur les nombreux travaux récents réalisés par les chambres de la Cour des comptes. Les neuf thèmes choisis correspondent à des politiques publiques pour lesquelles les questions de l'efficacité et de l'efficience de l'action publique se posent avec une acuité particulière. Il a semblé utile à la Cour de contribuer à évaluer la qualité de la dépense publique, dans sa conception, sa mise en œuvre et son suivi, et à formuler des leviers d'action pour la renforcer.

La publication de ces notes intervient parallèlement à celle du rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques 2023, qui propose une vision consolidée de la qualité de la dépense à tous les niveaux d'administration publique et une grille d'analyse, susceptible de déboucher sur des dispositifs plus économes, plus efficaces et plus équitables.

Comme pour les notes structurelles qu'elle a publiées au dernier trimestre 2021, conformément à sa mission constitutionnelle d'information des citoyens, la Cour a souhaité développer une approche nouvelle, qui se différencie de ses travaux habituels, pour apporter, par cette série de notes volontairement très synthétiques et ciblées, sa contribution au débat public tout en veillant à laisser ouvertes les différentes voies de réformes envisageables.

La présente note a été délibérée par la première chambre le 12 juin 2023 et approuvée par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes le 20 juin 2023.

Les publications de la Cour des comptes sont accessibles en ligne sur le site internet de la Cour et des chambres régionales et territoriales des comptes : [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr).

## SYNTHÈSE

Les dépenses fiscales (communément appelées « niches fiscales ») regroupent l'ensemble des avantages fiscaux et réductions d'impôt prévus par la loi et susceptibles de bénéficier à différentes catégories de contribuables. Elles sont instituées en vue de favoriser tel ou tel comportement de la part des contribuables (soutien à la recherche privée avec le crédit d'impôt recherche, ou incitation à la déclaration des personnes intervenant à domicile pour des services divers avec le crédit d'impôt sur le revenu pour l'emploi d'un salarié à domicile par exemple) ou afin de compenser par un moindre impôt des difficultés liées à des situations géographiques, financières ou sociales particulières. Échappant aux règles d'encadrement des dépenses budgétaires, elles sont devenues un instrument majeur de certaines politiques publiques, comme celles du logement ou de la transition écologique.

Avantageuses pour les contribuables, elles sont aussi coûteuses pour le budget de l'État. Le projet de loi de finances pour 2023 dénombre 465 dispositifs fiscaux dérogatoires classés comme « dépenses fiscales », dont le coût total est évalué à 94,2 Md€ pour 2022. Leur concentration sur l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la TVA (90 % du montant des dépenses fiscales) affecte fortement le rendement de ces derniers, contribue à l'érosion des bases fiscales et fragilise la trajectoire de consolidation des finances publiques. De surcroît, malgré de nombreuses tentatives pour en maîtriser le coût et le nombre, leur montant a augmenté de plus de 16 % en euros constants en dix ans, entre 2013 et 2022. Des mécanismes correctifs existent, mais la volonté politique nécessaire à leur activation a manqué.

Les programmes d'évaluation fixés par les dernières lois de programmation des finances publiques n'ont pas été respectés. Ainsi, aucune évaluation sur les onze prévues dans le programme de travail pour 2022 n'a été réalisée. Certains dispositifs, y compris à fort enjeu, n'ont en outre pas fait l'objet d'évaluation depuis dix ans.

La dépense fiscale constitue un instrument de politique publique alternatif à la dépense budgétaire. Alors que la création de dépenses fiscales, c'est-à-dire de moindres recettes, est moins contrainte dans la procédure parlementaire que l'adoption de nouvelles dépenses budgétaires, la maîtrise du coût des dépenses fiscales nécessite un pilotage aussi rigoureux que celui existant en matière budgétaire. Pour y parvenir, il est nécessaire de considérer les dépenses fiscales comme des dépenses budgétaires ordinaires, avec le même niveau d'exigence sur leur suivi (chiffrage, objectifs de performance...) et sur leur efficacité, en les évaluant et en les intégrant dans la revue de dépenses initiée par le Gouvernement.

Les nouvelles règles du Pacte de stabilité et de croissance proposées par la Commission européenne, qui devraient être adoptées d'ici 2024, renforcent cette nécessité puisqu'elles seront fondées sur la surveillance d'un unique indicateur constitué de la quasi-totalité des dépenses publiques et des mesures fiscales nouvelles, dont font partie les dépenses fiscales.

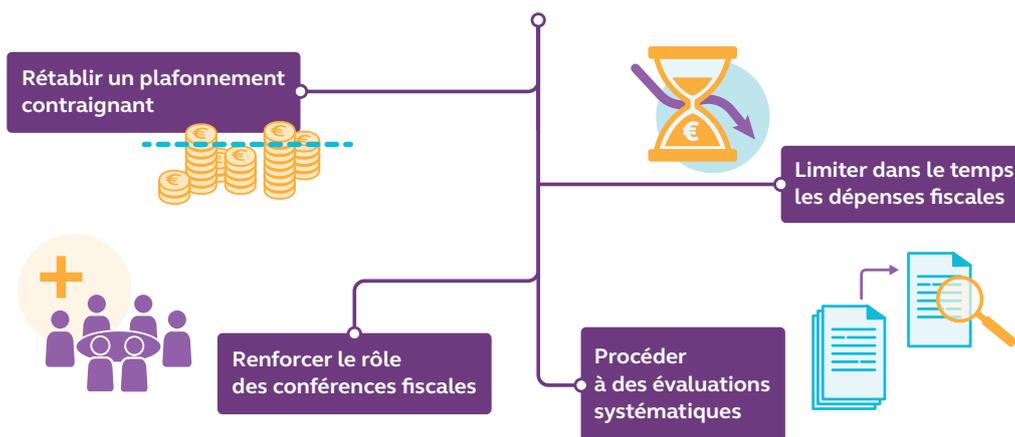
En conséquence, la Cour identifie quatre leviers d'action :

1. Instituer un mécanisme de plafonnement du coût des dépenses fiscales sur la période 2023-2027.
2. Assigner aux conférences fiscales annuelles un objectif explicite de pilotage et de rationalisation des dépenses fiscales.
3. Limiter la durée de toute nouvelle dépense fiscale à quatre ans.
4. Dans le cadre des revues de dépenses, programmer l'évaluation exhaustive de l'ensemble des dépenses fiscales à l'horizon 2027, en plaçant ces travaux sous la responsabilité d'un comité *ad hoc*.

## Chiffres clés :

- **465** dispositifs recensés en 2022 ;
- Coût de **94,2 Md€** en 2022, soit **3,6 %** du PIB, en hausse de **16 %** en volume sur 10 ans ;
- Les dépenses fiscales portant sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés représentent **45 %** de leurs recettes ;
- Le coût des dépenses fiscales est très concentré : les 15 dispositifs les plus coûteux amputent les recettes publiques de **53 Md€** en 2022 ;
- À l'inverse, plus de la moitié des dépenses fiscales ont un coût inférieur à **50 M€**, pour un coût total de **2,5 Md€** en 2022.

# MIEUX PILOTER ET MIEUX ÉVALUER LES DÉPENSES FISCALES



# INTRODUCTION

Les dépenses fiscales (communément appelées « niches fiscales ») regroupent l'ensemble des avantages fiscaux et réductions d'impôt prévus par la loi et susceptibles de bénéficier à différentes catégories de contribuables. Juridiquement, elles sont définies comme « *des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* ». Elles regroupent ainsi toutes les exceptions au droit fiscal commun – taux réduits, règles d'assiette plus favorables, exemptions, réductions d'impôt, etc. – instituées en vue de favoriser tel ou tel comportement de la part des contribuables (soutien à la recherche privée avec le crédit d'impôt recherche ou aux services à la personne avec le crédit d'impôt sur le revenu pour l'emploi d'un salarié à domicile par exemple) ou afin de compenser par un moindre impôt un désavantage lié au territoire, aux conditions de vie ou d'activité ou à la situation personnelle du redevable de l'impôt.

Les 465 dispositions fiscales dérogatoires recensées dans l'annexe au PLF pour 2023 représentent une diminution des recettes fiscales dont le coût est chiffré à 94,2 Md€ en 2022, soit l'équivalent de 29,1 % des recettes fiscales nettes de l'État et 21,1 % des dépenses du budget général. Le dernier coût définitif connu est celui de 2021 et s'élève à 89,6 Md€.

Au vu de leur montant, les dépenses fiscales constituent un enjeu majeur pour le respect de la trajectoire des finances publiques. Le programme de stabilité présenté par le Gouvernement en avril 2023 prévoit en effet une évolution du déficit public convergeant vers 2,7 % du PIB à l'horizon 2027. Les nouvelles règles européennes du pacte de stabilité et de croissance qui seront adoptées d'ici 2024 incitent également à renforcer le pilotage de ces dépenses fiscales, la Commission européenne ayant proposé de fonder la surveillance européenne sur un unique indicateur retraçant l'évolution des dépenses budgétaires et des mesures fiscales nouvelles.

## 1 - DES DÉPENSES FISCALES EN HAUSSE DEPUIS DIX ANS

### A - Des dépenses fiscales dont le coût dépasse 94 Md€ en 2022

Le coût des dépenses fiscales est passé de 72,1 Md€ en 2013 à 94,2 Md€ en 2022, en hausse de 4,6 Md€ par rapport à 2021<sup>1</sup>, après un maximum de 99,9 Md€ en 2019. Entre 2013 et 2022, le montant des dépenses fiscales a ainsi progressé de 30,7% en euros courants et de 16,1% en euros constants<sup>2</sup>.

Exprimé en pourcentage du PIB, ce coût est en revanche resté assez stable depuis 2013, puisqu'il a oscillé entre 3,4 et 3,6 %. En proportion des recettes fiscales nettes de l'État, il a d'abord fortement progressé de 2013 à 2020, avant de baisser au cours des deux dernières années du fait d'une hausse des recettes très importante au dénominateur.

Tableau n° 1 : Coût des dépenses fiscales depuis 2013

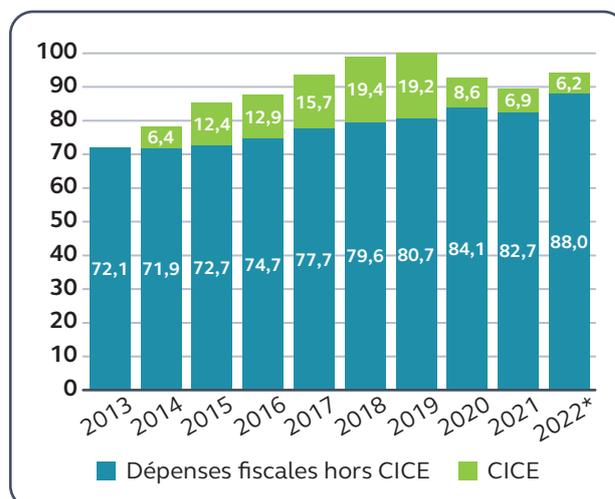
Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*
Coût (Md€)	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	99,0	99,9	92,7	89,6	94,2
Coût (% PIB)	3,4	3,6	3,9	3,9	4,1	4,2	4,1	4,0	3,6	3,6
Coût (% RFN)	25,4	28,6	30,4	30,8	31,6	33,5	35,5	36,2	30,3	29,1

Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2023

\* estimation PLF pour 2023 – RFN : Recettes fiscales nettes

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), mis en place en 2013 et en cours d'extinction depuis sa transformation en allègement pérenne de cotisations sociales à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019, explique la baisse récente des dépenses fiscales : hors CICE<sup>3</sup>, celles-ci ont enregistré une hausse quasi continue depuis dix ans. Elles ont ainsi progressé de 16,0 Md€ depuis 2013, soit +22,1% en valeur nominale sur la période. Par ailleurs, l'extinction du CICE, qui a contribué à diminuer les dépenses fiscales par rapport à 2019, est globalement neutre sur les finances publiques puisque le dispositif fiscal a été remplacé par un allègement de cotisations sociales.

Graphique n° 1 : coût des dépenses fiscales depuis 2013 (Md€)



Source : PIB courant, PLF pour 2014 à 2023

\* estimation PLF pour 2023

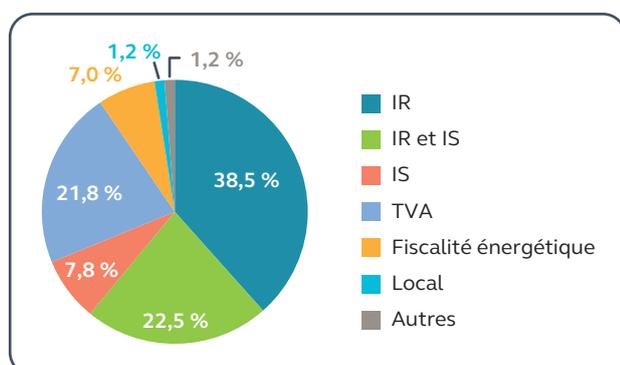
<sup>1</sup> Principalement en raison de la très forte hausse (+3,4 Md€) du coût du régime de taxation forfaitaire au tonnage dans un contexte de hausse du chiffre d'affaires et des marges dans le secteur du fret maritime.

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

<sup>3</sup> L'essentiel des créances non consommées de CICE a été remboursé en 2022. Le contrecoup devrait être ainsi très important en 2023, avec un coût ramené de 6,2 Md€ en 2022 à 1,0 Md€ en 2023 selon le PLF pour 2023.

Le niveau élevé des dépenses fiscales réduit le rendement des impôts. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu (IR) et l'impôt sur les sociétés (IS) concentrent ainsi 90,5% du montant des dépenses fiscales pour 2022, tandis que les dépenses associées à tous les autres impôts (taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), impôts locaux et autres) en représentent moins de 10%. L'IR et l'IS concentrent à eux seuls 68,8% du montant de l'ensemble des dépenses fiscales.

**Graphique n° 2 : dépenses fiscales par impôt en 2022**



Source : PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes

Cette concentration des dépenses fiscales sur certains impôts affecte fortement leur rendement. Ainsi, le montant des dispositifs associés au seul impôt sur le revenu est équivalent à plus de 40% de son rendement net. 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.

L'ensemble de ces dispositifs dérogatoires conduit donc à un mitage et à une érosion progressive des bases fiscales. Le grand nombre de dépenses fiscales rend par ailleurs peu compréhensible le système fiscal. Ainsi, pour la déclaration des revenus 2022 dans le cadre de la campagne 2023, les crédits et réductions d'impôt font l'objet de presque 90 pages d'explication dans la « brochure pratique ».

Le caractère mouvant et en partie conventionnel de la distinction entre dépenses fiscales et les autres dispositifs fiscaux bénéficiant à certains contribuables considérés comme relevant du droit commun, comme par exemple le quotient familial appliqué à l'impôt sur le revenu, ajoute un degré de complexité supplémentaire à ce panorama. En particulier, plus de la moitié des taux réduits de TVA ne sont pas comptabilisés comme des dépenses fiscales. Les dépenses fiscales classées comme telles amputent les recettes de TVA à hauteur de 20,5 Md€ en 2022, alors qu'un rapport récent du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) évalue à 47 Md€ le manque à gagner lié à l'ensemble des taux réduits de TVA. Ainsi, la TVA réduite à 10 % sur l'achat de billets d'avion pour des vols domestiques et à 0 % pour des vols internationaux n'est pas considérée comme une dépense fiscale et son impact n'est donc pas évalué en annexe des PLF.

**Tableau n° 2 : 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%
Dont IR seul	86,8	36,2	41,7%
Dont IS seul	59,0	7,3	12,5%
TVA	102,1	20,5	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.

### La TVA à taux réduit sur les travaux d'amélioration des logements de plus de deux ans

Dans un référé du 14 septembre 2016, la Cour des comptes a relevé que la dernière évaluation réalisée en 2011 du taux réduit de TVA sur les travaux d'amélioration des logements de plus de deux ans, institué en 1999, estimait à 1,6 Md€ l'augmentation du chiffre d'affaires annuel du secteur, et à 32 000 le nombre d'emplois créés, aboutissant à une estimation du coût public de chaque emploi créé comprise entre 50 000 et 90 000 €. Depuis, aucune évaluation de ce taux réduit de TVA, qui représente un coût estimé à 4,3 Md€ pour 2023, ni aucun travail de simulation à l'aide d'outils économétriques n'ont été entrepris. En 2016, la Cour en concluait que « *Faute de ces éléments, l'efficacité de cette dépense fiscale n'est pas démontrée : en l'état actuel de l'information, son coût annuel apparaît même disproportionné par rapport à ses bénéfices estimés en termes d'activité et d'emploi du secteur concerné. En conséquence, si l'État entend maintenir ce dispositif, il apparaît impératif que des travaux permettent rapidement d'apporter au Parlement et au citoyen la preuve de sa pertinence et de son efficacité* ». Ces recommandations n'ont pas été suivies d'effet.

Cette juxtaposition des dépenses fiscales et d'autres dispositifs d'atténuation des impôts affecte la lisibilité des prélèvements obligatoires pour les citoyens. Elle peut en outre susciter un sentiment d'injustice compte tenu des voies d'atténuation voire d'évitement de la charge fiscale qu'elle ouvre pour une diversité de publics particuliers (abattement de 10 % sur les pensions alimentaires et les retraites, exonération des heures supplémentaires, taux réduits de TVA en outre-mer, taux réduits de TVA pour la restauration, crédit d'impôt sur le revenu relatif à l'investissement locatif...) sans que celles-ci soient forcément signalées dans les textes financiers et évaluées en tant que dispositifs dérogatoires.

De surcroît, l'ampleur de certaines dépenses fiscales constitue une singularité française en Europe. La France est, après l'Espagne, le pays de l'Union européenne (UE) dont le taux de TVA effectif – c'est-à-dire le taux moyen calculé en tenant compte des taux réduits et de leurs assiettes – est le plus bas (9,6 % contre 10,6 % en Allemagne et 12 % en moyenne dans l'UE)<sup>4</sup>. La France se distingue également par le poids des crédits d'impôt le plus élevé de l'UE (0,9 % du PIB en 2021 contre 0,3 % en moyenne dans l'UE).

---

<sup>4</sup> Commission européenne "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States", septembre 2020.

## B - Des dispositifs divers et mal appréhendés

### 1. Une concentration du coût sur une quinzaine de dispositifs mais une multitude de petites dépenses fiscales à faible coût

Le coût des dépenses fiscales est particulièrement concentré. Les 15 premiers dispositifs, sur un total de 465, représentent 56,3% du total estimé pour 2022, soit 53,1 Md€ selon le chiffrage du PLF pour 2023. La même année, 24 dépenses fiscales étaient d'un montant supérieur ou égal à 1 Md€ (ce chiffre était de 27 en 2021 et 26 en 2020).

Tableau n° 3 : les 15 principales dépenses fiscales en 2022 (Md€)

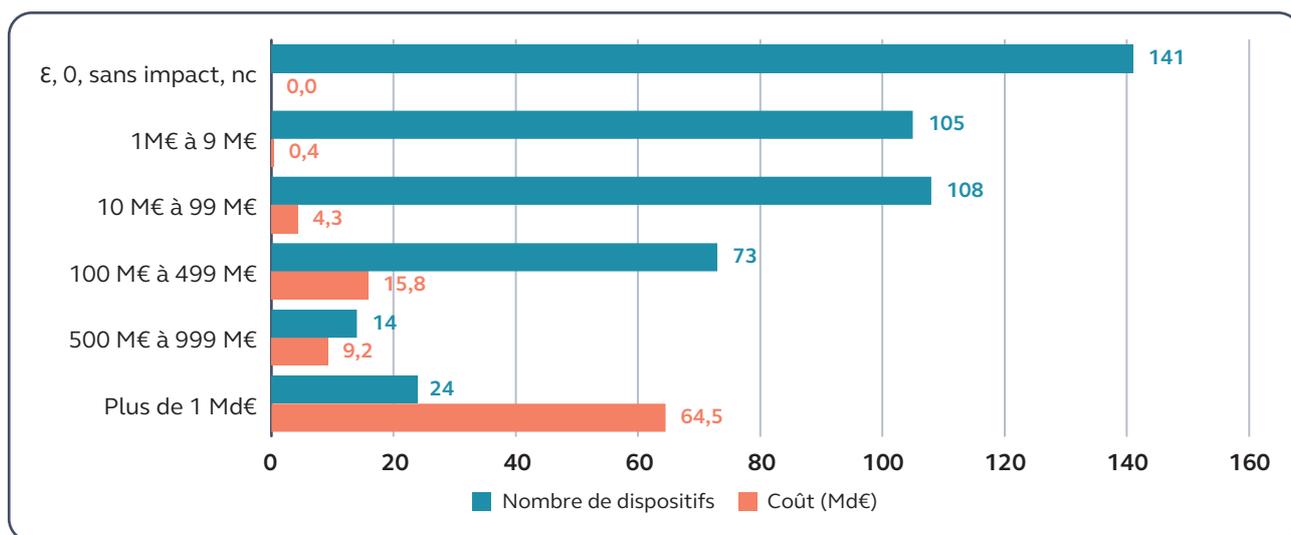
N° DF	Impôt	Dispositif	PLF 2022	PLF 2023	Écart
200302	IR/IS	Crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR)	7 430	7 031	-399
210324	IR/IS	Crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE)	6 423	6 183	-240
110246	IR	Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile [...]	4 850	5 730	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

À l'inverse, 184 dispositifs représentaient chacun entre 1 M€ et 50 M€, pour un coût cumulé de 2,5 Md€ en 2022 (PLF pour 2023). Ces chiffres sont quasi stables par rapport aux années précédentes. À ces dispositifs s'ajoutent 60 dépenses fiscales dont le coût est nul ou inférieur à 0,5 M€ (exonération de taxe foncière des dépenses de travaux de prévention des risques technologiques, exonération d'impôt sur le revenu des sommes perçues au titre du prix Nobel ou d'une récompense de même niveau, déduction d'impôt sur les sociétés pour l'acquisition de simulateurs d'apprentissage de la conduite...).

Les dispositifs chiffrés à moins de 50 M€ peuvent concerner un nombre très réduit de bénéficiaires, du fait notamment de leur ciblage sur un secteur d'activité, une profession ou un territoire spécifiques. 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 (ce montant devrait toutefois augmenter dans le contexte de hausse des taux d'intérêt).

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



Source : PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes

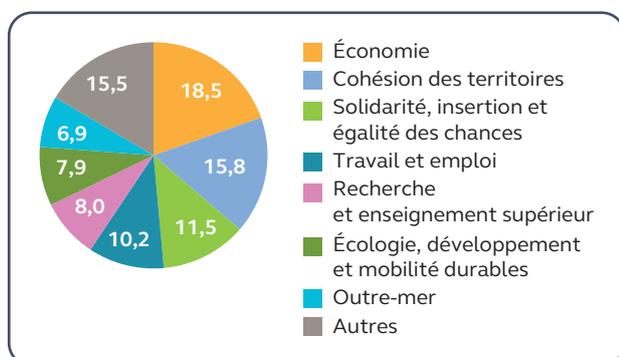
Lecture : les 24 dépenses fiscales de plus d'1 Md€ représentent un coût global de 64,5 Md€.

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.

Par ailleurs, les dépenses fiscales sont plus particulièrement concentrées sur certaines

missions budgétaires de l'État. Les missions *Économie* et *Cohésion des territoires* regroupent ainsi à la fois le nombre le plus élevé de dépenses fiscales (respectivement 69 et 88) et les montants les plus élevés (respectivement 18,5 Md€ et 15,8 Md€).

**Graphique n° 4 : répartition des dépenses fiscales par mission en montant 2022 (Md€)**



Source : Voies et moyens tome II annexé au PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes

## 2. Une fiabilité du chiffrage et une connaissance des bénéficiaires insuffisantes

### a. Une méthode de chiffrage complexe

L'estimation du coût des dépenses fiscales s'effectue en année N et est revue en année N+1 et N+2. Les prévisions de coût sont fragiles et elles ont souvent sous-estimé le dynamisme des dépenses. En outre, la proportion de dépenses fiscales non chiffrées a eu tendance à augmenter depuis dix ans, passant de 8,8 % à 12,0 % du total des dispositifs recensés entre le PLF 2013 et le PLF 2023.

Un bureau des chiffrages et des 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. Le caractère fluctuant, voire conventionnel, du classement en dépenses fiscales contribue également à ces difficultés.

En outre, les méthodes de chiffrage utilisées par la DLF sont différentes selon les impôts. Elles consistent, soit à simuler les coûts quand des données sont disponibles, soit à reconduire les montants observés les années précédentes en

leur appliquant un taux d'évolution plausible. La première méthode se heurte à des enjeux d'assiette et de disponibilité des données, ce qui peut conduire à des chiffrages conventionnels. Ainsi, par convention, ces chiffrages sont réalisés en considérant que les comportements des contribuables ne sont pas modifiés par l'existence de la mesure, ce qui constitue un paradoxe puisque c'est précisément une modification desdits comportement qui justifie ces dépenses.

### b. Une connaissance approximative du nombre de bénéficiaires

Outre les difficultés liées au chiffrage, le nombre de bénéficiaires n'est disponible que pour 60 % des dépenses fiscales recensées dans le PLF pour 2023 (soit 280 dispositifs sur 465), que les dispositifs ciblent les entreprises ou les ménages. Ces résultats sont toutefois 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.

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

Ainsi, 73 dispositifs concernent actuellement moins de 100 bénéficiaires. Quinze d'entre eux sont appelés à disparaître. Sur les 58 dispositifs restants, 35 ne comptent aucun bénéficiaire, et les autres seulement quelques-uns. Par exemple, l'exonération de cotisation foncière des entreprises en faveur des établissements

créés dans une zone de développement prioritaire n'a bénéficié qu'à deux entreprises, pour un coût considéré comme « ε » (inférieur à 0,5 M€). Les bénéficiaires sont pour 59%

les entreprises, 40% les ménages, le reste se répartissant entre des bénéficiaires communs (entreprises et ménages) ou encore d'autres catégories (locaux et parcelles).

## 2 - MIEUX PILOTER ET MIEUX ÉVALUER LES DÉPENSES FISCALES

Pour contenir l'évolution à la hausse des dépenses fiscales et s'assurer de leur efficacité, il est nécessaire de mobiliser plusieurs instruments : la définition d'un plafonnement global doit permettre de réajuster les mesures déjà adoptées ou les mesures nouvelles ; le suivi doit être renforcé en s'appuyant sur les conférences fiscales ; le bornage dans le temps des nouvelles dépenses fiscales doit être systématique ; les évaluations doivent être réalisées et leurs résultats utilisés pour déterminer le degré d'efficacité de ces dispositifs et les corriger le cas échéant. Ces actions doivent permettre d'inscrire les dépenses fiscales dans une trajectoire contribuant à la qualité de la dépense publique et à la maîtrise des finances publiques.

### A - Le rétablissement d'un plafonnement contraignant

Les deux dernières lois de programmation des finances publiques (LPFP) pour 2014-2019 et 2018-2022 ont mis en place des mécanismes de plafonnement des dépenses fiscales qui ont échoué à contenir leur augmentation (hors CICE).

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

**Tableau n° 4 : 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 %
Ratio constaté (%)	25,1 %	26,2 %	26,6 %	23,2 %	22,6 %
Coût (Md€)	99,0	99,9	92,7	89,6	94,2

Source : PLF 2018 à 2023, retraitement Cour des comptes

La LPFP 2018-2022 fixait pour sa part un plafond annuel, exprimé non plus en valeur absolue mais en pourcentage des recettes fiscales du budget général, nettes des remboursements et dégrèvements et des dites dépenses fiscales (celles-ci apparaissaient donc à la fois au

numérateur et au dénominateur, constituant une sorte de « frein » intégré au ratio). Ce ratio ne pouvait excéder 28% pour les années 2018 et 2019, 27% pour 2020, 26% pour 2021 et 25% pour 2022.

Cet indicateur s'est révélé quasi inopérant. En effet, le plafond, fixé à un niveau trop élevé, n'était dans les faits pas contraignant. La suppression du CICE s'est traduite par une baisse du montant global des dépenses fiscales sur la période mais c'est surtout le dynamisme exceptionnel des recettes fiscales nettes en 2021 et 2022 qui a permis de faire baisser le ratio. Le plafond dépend donc d'un paramètre - les recettes fiscales - qui n'entre pas en compte dans le pilotage des dispositifs de dépenses fiscales.

Le projet de LPFP pour 2023-2027, non adopté à ce jour, ne prévoit plus d'encadrement global de l'évolution du coût des dépenses fiscales, alors que le même texte intègre un dispositif de plafonnement pour les « niches sociales ». Son article 6 projette d'instituer un système de « gage », qui consiste à conditionner l'adoption d'une nouvelle dépense fiscale à une mesure de suppression ou de réduction d'une autre dépense fiscale d'effet budgétaire équivalent. Ce système, s'il devait être adopté, ne serait pas à la hauteur des enjeux puisqu'il ne concernerait que les nouvelles dépenses et ne créerait aucune obligation de suivi et de modération des dépenses fiscales existantes.

De par leur nature, le plafonnement des dépenses fiscales est plus difficile à mettre en place et à respecter qu'il ne l'est pour les dépenses budgétaires ordinaires. Les dépenses fiscales, parce qu'elles ouvrent des droits à tout contribuable éligible, peuvent en effet être assimilées à des dépenses de « guichet ». Le droit ainsi ouvert ne peut être plafonné et seule l'adoption d'un cadre plus restrictif peut éventuellement permettre, l'année suivante, d'en diminuer le coût.

C'est pourquoi le suivi de l'exécution de l'année précédente devrait s'inscrire dans un véritable processus de pilotage de la dépense fiscale - à l'image de la dépense budgétaire - et conduire à des mesures correctrices en cas de dérive du coût de certains dispositifs. La qualité de ce suivi est d'ailleurs indispensable à la fiabilité de l'indicateur de dépenses publiques<sup>5</sup> nettes des mesures nouvelles en prélèvements obligatoires (dont les dépenses fiscales) qui serait au cœur des nouvelles règles de gouvernance des finances publiques proposées par la Commission européenne.

La Cour recommande ainsi de réintroduire un plafonnement des dépenses fiscales effectif. Bien qu'il ne soit pas possible de contraindre le droit d'amendement des parlementaires, à l'origine d'une partie significative des dépenses fiscales, un tel plafonnement aurait a minima valeur de cible. Leurs conséquences pourraient en être tirées à chaque débat parlementaire concernant les lois de finances, en introduisant des mesures correctrices, qui pourraient porter sur les taux, sur les assiettes ou sur les publics concernés.

## **B - Le renforcement du rôle des conférences fiscales**

Malgré les efforts de concertation entre les directions du ministère en charge de l'économie et du budget, le pilotage des dépenses fiscales souffre d'un défaut récurrent d'appropriation. Les ministères responsables de programmes affirment ne pas détenir la compétence et les informations nécessaires pour en évaluer l'impact tandis que le ministère en charge du budget 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

<sup>5</sup> Hors charges d'intérêt sur la dette publique et dépenses conjoncturelles d'assurance chômage.

mesure envisagée. S'ensuit une dilution des responsabilités alors même que les objectifs de pilotage et de maîtrise de la dépense devraient présider à la réflexion d'ensemble.

Les dépenses fiscales n'étant pas considérées comme des dépenses budgétaires « ordinaires », toutes les règles prévues par la loi organique relative aux lois de finances (Lof) ne leur sont pas applicables ou ne le sont que partiellement. C'est en particulier le cas du rattachement des dépenses fiscales aux programmes budgétaires, c'est-à-dire dans l'esprit de la Lof aux grandes politiques publiques, et au volet « performance » attaché à chacun d'entre eux. Dans les documents de politique transversale annexés aux PLF, le chapitre consacré aux dépenses fiscales se limite ainsi à une simple énumération des dispositifs, qui ne précise ni leurs objectifs, ni leur impact. Le Tome II de l'annexe Voies et moyens du 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, l'article de référence du code général des impôts et l'estimation du nombre de bénéficiaires, ainsi que, depuis le PLF pour 2021, la finalité visée par chaque dispositif. Ces éléments restent toutefois insuffisants et ne sont en outre pas systématiquement renseignés.

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.

Un tel décalage est notamment observé s'agissant de la mission *Économie*. 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 », « Améliorer l'efficacité du soutien public à l'internationalisation des entreprises », et « Assurer le fonctionnement loyal et sécurisé des marchés »). Il s'agit, entre autres, du taux de TVA de 10 % pour la restauration commerciale ou encore de la taxation au taux de 10 % des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle (0,4 Md€ en 2022).

Par ailleurs, pour encore près de la moitié des missions, le Tome II de l'annexe Voies et moyens montre qu'aucun indicateur ne rend compte de la performance des dépenses fiscales. C'est notamment le cas pour la mission *Outre-mer* ou la mission *Solidarité, insertion et égalité des chances*. Certaines missions associent en outre à leurs dépenses fiscales des indicateurs de performance en nombre limité et peu en rapport avec la politique publique à laquelle elles sont rattachées. Par exemple, la mission *Économie* n'affiche qu'un seul indicateur de performance, le suivi du prix de l'électricité pour les industries électro-intensives, pour apprécier l'impact de quatre dispositifs de tarif réduit d'accise sur l'énergie, peu en rapport avec leur programme de rattachement (134 - *Développement des entreprises et régulation*).

De surcroît, plusieurs dépenses fiscales relèvent de politiques plus larges que celles soutenues par leur programme de rattachement. Par exemple, l'abattement de 10 % sur le montant des retraites et des pensions, y compris les pensions alimentaires, au titre du revenu imposable à l'impôt sur le revenu, 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 tous les bénéficiaires d'une pension alimentaire. Une même dépense fiscale peut

ainsi concourir à plusieurs politiques publiques ou programmes, ce qui n'est pas anormal en soi, mais peine à s'inscrire dans la présentation budgétaire issue de la Lolf, fausse l'évaluation du total des moyens consacrés à une politique donnée et fait échapper plusieurs dépenses fiscales, y compris les plus importantes, aux objectifs, indicateurs et résultats de performance qui s'imposent aux dépenses budgétaires.

Renforcer l'articulation entre les dépenses fiscales et les finalités des politiques publiques doit devenir une priorité, la question de leur cohérence avec les enjeux de transition écologique méritant une mention spécifique.

Depuis 2020, la première partie du jaune budgétaire annexé au PLF intitulé « Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État » présente l'impact des crédits budgétaires, des recettes affectées et des dépenses fiscales au regard de six objectifs environnementaux. Pour le PLF 2023, ce rapport évalue à 7,1 Md€ les dépenses fiscales cotées comme défavorables à l'environnement, les trois dispositifs les plus coûteux représentant près de 60 % de ce coût (cf. tableau ci-dessous). Ce montant et la liste des dépenses fiscales défavorables ne font pas consensus<sup>6</sup>. Par exemple, la cotation de la réduction des taxes sur l'électricité au bénéfice des industries électro-intensives fait l'objet de débat<sup>7</sup>. Ces dépenses sont examinées dans le cadre de la note thématique de la Cour consacrée à la planification écologique.

**Tableau n° 5 : Principales dépenses fiscales défavorables à l'environnement**

Réduction du champ de l'accise sur les produits énergétiques en Outre-mer (n°800401)	1,5
Tarif réduit pour les gazoles, les fiouls lourds et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers (n°800229)	1,4
Tarif réduit pour les gazoles utilisés comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes (n°800221)	1,2
Autres	3,0
Total	7,1

Source : *Voies et moyens tome II annexé au PLF pour 2023, retraitement Cour des comptes*

Créées en 2013, les conférences fiscales, qui réunissent les administrations financières d'une part et les administrations des autres ministères d'autre part, ont pour objet l'examen global des dispositifs fiscaux attachés aux politiques publiques. Les résultats des conférences de l'exercice 2022 s'inscrivent dans la ligne observée depuis dix ans. 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.

Les conférences fiscales doivent ainsi retrouver une place centrale dans le pilotage des dépenses fiscales en examinant les dispositifs mal ciblés ou contraires à des objectifs stratégiques de politiques publiques comme les objectifs climatiques, tout en s'attachant à une rationalisation de leur nombre qui pourrait débiter en étudiant les « petites » dépenses

<sup>6</sup> Certains dispositifs ne sont pas reconnus comme des dépenses fiscales alors même qu'il s'agit de dispositifs dérogatoires. L'Institute for Climate economics (IACE), dans son point climat n°70 « Dépenses fiscales défavorables au climat : quelles sont-elles et combien coûtent-elles » de juin 2022 identifie ainsi l'exonération de TICPE pour le secteur maritime et l'aviation ou encore les taux réduits de TVA (sur les billets d'avion ou sur les carburants).

<sup>7</sup> L'Inspection générale des finances et le Conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) la considèrent comme défavorable au climat alors que le PLF 2023 la classe comme « non cotée », car elle contribue aux politiques d'incitation à l'électrification des procédés et de protection contre les fuites de carbone.

fiscales (de montant faible ou nul ou de nombre de bénéficiaires faible ou nul), comme par exemple les dispositifs d'exonération de la CFE et de la taxe foncière des zones de revitalisation des commerces en milieu rural et dans les zones de revitalisation des centres-villes<sup>8</sup>.

### C - Des dépenses fiscales à limiter dans le temps

Alors que la LPFP 2012-2017 prévoyait une évaluation par cinquième chaque année des dépenses fiscales, cette disposition a été abrogée par la LPFP 2014-2019 pour être remplacée par un mécanisme plus ambitieux sur le papier de limitation à trois années de toute nouvelle dépense fiscale instaurée à compter du 1er janvier 2015, assorti d'une évaluation systématique à l'issue de cette période, couplée, en cas de maintien de la dépense, à une obligation de justification (article 23).

La LPFP 2018-2022 a abrogé ces dispositions (article 36). Une limitation dans le temps des nouvelles dépenses fiscales a bien été reconduite, mais plus souple qu'auparavant puisqu'elle est de quatre ans. Comme le précise le rapport annexé à la LPFP 2018-2022, « *une telle disposition permet de fixer une échéance d'évaluation, à l'approche de la date d'extinction du dispositif, afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement* ». Or, sur les 82 dépenses fiscales créées depuis 2018, 44 ne sont pas bornées, ce qui contrevient à la loi de programmation. S'agissant des dépenses fiscales existantes, leur contrôle reste très

limité, la LPFP ne prévoyant qu'une obligation d'affichage des plus coûteuses assortie de quelques éléments statistiques<sup>9</sup>.

Une mesure de bornage dans le temps était de nouveau prévue par l'article 7 du projet de LPFP 2023-2027, non adopté à ce jour. Pour les nouvelles dépenses fiscales, « *lorsqu'elles ont un caractère incitatif ou constituent une aide sectorielle* », une durée maximale de quatre ans est prévue, leur prorogation ne pouvant intervenir pour que pour une nouvelle période de quatre ans. Ce dispositif poursuit ainsi l'objectif d'évaluer régulièrement les dépenses fiscales. Si une telle disposition était appliquée rigoureusement, elle permettrait d'une part de garantir la réversibilité des nouvelles dépenses fiscales, d'autre part d'enclencher un cycle d'évaluation des nouveaux dispositifs. Il conviendrait toutefois que les restrictions touchant aux dépenses fiscales présentant un « caractère incitatif » ou constituant une « aide sectorielle » soient supprimées eu égard à leur manque de précision.

### D - Des évaluations à systématiser

Aucune évaluation exhaustive des dépenses fiscales n'a été réalisée depuis plus de dix ans, avec la mise en place par la LPFP 2009-2012 d'un comité *ad hoc* en vue d'évaluer le stock des dispositifs existant avant le 30 juin 2011 : 72 % d'entre eux avaient ainsi été évalués, sans que cet exercice débouche sur des suppressions notables, la quasi-totalité des dispositifs jugés inefficients ou peu efficaces ayant été maintenus.

---

<sup>8</sup> Ces exonérations sont très peu mobilisées avec, en 2022, moins de 20 collectivités qui en ont fait bénéficier des commerçants dans les zones rurales (12 entreprises au titre de la CFE et 18 au titre de la taxe foncière) et moins de 10 collectivités dans les centres-villes (moins de 100 entreprises). L'impact financier est limité, à un peu plus de 85 000 € en 2022 et, si l'évaluation confirmait le diagnostic d'un faible impact, une suppression pourrait être envisagée.

<sup>9</sup> L'article 34 de la LPFP prévoit que « *chaque année, le Gouvernement transmet au Parlement, 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 [en précisant] pour chacune de ces dépenses, la distribution par décile de revenu du nombre de contribuables concernés* ».

Des LPFP successives, il résulte clairement que l'exigence législative d'évaluation des dépenses fiscales, déjà peu respectée, est désormais très limitée. Or, ce n'est que par un processus rigoureux d'évaluation, dans la programmation comme dans la méthode, que la qualité des dépenses fiscales pourra être mesurée et que leur coût pour les finances publiques pourra être maîtrisé.

### **1. Une programmation opérationnelle pour tirer les conséquences des évaluations existantes ou les compléter**

Lors de l'examen du PLF pour 2020, le Gouvernement a présenté un programme d'évaluation de près de 70 dépenses fiscales à mener à bien entre 2020 et 2023.

Ce programme d'évaluation est quasiment resté lettre morte à ce jour. 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), une seule en 2021 (sur le crédit d'impôt famille), et de nouveau une seule en 2022, initialement prévue pour 2021, sur la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle<sup>10</sup>.

Parallèlement, l'article 25 de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques prévoit l'inscription dans le Tome II de l'annexe Voies et moyens d'un programme annuel d'évaluation des dépenses fiscales. À ce titre, six évaluations sont prévues pour 2023, ce qui est loin de couvrir tous les enjeux.

Il est donc indispensable de relancer un programme pluriannuel d'évaluation des dépenses fiscales ayant vocation à couvrir, à l'horizon 2027, la totalité d'entre elles, en cohérence avec la revue des dépenses prévue à l'article 167 de la loi de finances initiale pour 2023. Il est possible pour cela de s'inspirer du précédent de 2011 évoqué ci-dessus, avec l'instauration d'un comité *ad hoc* dans le cadre de la revue des dépenses initiée par le Gouvernement.

Ce comité prolongerait les travaux des conférences fiscales de deux manières. D'une part, il exploiterait les évaluations existantes – notamment celles réalisées dans le cadre de l'exercice de 2011 – et les actualiserait si nécessaire, dans le but de décider, dans la perspective du PLF pour 2024 puis des années suivantes, des suppressions ou des rationalisations des dispositifs jugés inefficients. D'autre part, ce comité programmerait sur trois ans de nouvelles évaluations des dispositifs majeurs qui requièrent des travaux approfondis, en sollicitant des organismes de recherche reconnus et en pilotant leurs travaux dans le but de proposer des ajustements de ces dépenses fiscales d'ici 2026.

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

<sup>10</sup>. Publié en juin 2022 et remis au Parlement fin octobre 2022 ce rapport d'évaluation concluait à un manque d'efficacité du dispositif et recommandait de ne pas le reconduire au-delà du 31 décembre 2022. Cette recommandation a été suivie, le dispositif n'a pas été prorogé en LFI 2023.

## 2. Des évaluations à produire rapidement sur certains secteurs clefs

La programmation ambitieuse d'évaluations proposée ci-dessus pourra s'appuyer sur un grand nombre de travaux existants, préparés notamment par la Cour des comptes ou France stratégie, afin de réexaminer à brève échéance plusieurs dépenses fiscales en raison de l'importance de leur montant ou de l'accumulation de dispositifs dérogatoires associés à une même thématique. Parmi les secteurs aux dépenses fiscales foisonnantes à examiner en priorité figurent notamment le logement, le soutien à l'innovation et à la recherche, l'outre-mer et les taux réduits de TVA.

Les dépenses fiscales liées à la politique du logement, qui représentent 65 dispositifs pour un montant de 13,9 Md€<sup>11</sup>, devraient être évaluées en tenant compte de l'ensemble des interventions publiques envisageables dans le cadre de la politique du logement. Ces dernières sont par ailleurs analysées dans la note thématique de la Cour spécifiquement consacrée à cette politique publique.

Le crédit impôt recherche (CIR) est devenu, à la suite de la suppression du CICE, la dépense fiscale la plus coûteuse (7 Md€). De nombreux travaux d'évaluation ont déjà conclu dans le sens d'une efficacité limitée du dispositif en regard de son coût. La Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation (CNEPI) pilotée par France Stratégie en 2021, notamment, a conclu à des effets positifs concentrés sur les PME, ce qui pourrait plaider pour un recentrage du dispositif sur ces dernières. Ce scénario, s'appuyant sur un

constat similaire, a été également récemment recommandé par le Conseil des prélèvements obligatoires CPO<sup>12</sup>, alors que le dispositif profite encore majoritairement aux grandes entreprises comme le rappelle la Cour des comptes dans la note d'exécution budgétaire relative à l'exercice 2022 de la mission *Recherche et enseignement supérieur* : « celles-ci représentaient 3,4 % des bénéficiaires en 2020 et ont reçu 44 % de la créance totale, alors que les PME représentaient 83 % des bénéficiaires et en ont reçu 29 % des créances ». L'ensemble de ces constats mériterait d'être remis en perspective pour aboutir à brève échéance à un ciblage plus resserré du dispositif dans le cadre d'un réexamen de la politique de soutien à l'innovation et à la recherche.

Les dépenses fiscales relatives à l'outre-mer – qui représentaient 6,9 Md€ en 2022, soit plus du double des dépenses budgétaires – devraient également faire l'objet d'un programme d'évaluation. Un rapport récent de la Cour des comptes<sup>13</sup> rappelle l'inefficacité à laquelle concluait le rapport du comité d'évaluation de 2011 (25 % des dispositifs se voyant même attribuer le score 0 correspondant à « une mesure n'atteignant pas l'objectif principal poursuivi ni l'effet direct recherché ») qui soulignait notamment que « les objectifs assignés aux principales dépenses fiscales et sociales outre-mer sont tellement généraux qu'elles contribuent nécessairement à leur réalisation mais de façon diluée et inefficace ». La Cour recommande dans ce rapport de systématiser la fiabilisation des principales dépenses fiscales non chiffrées, de supprimer celles jugées inefficaces et de conduire un programme pluriannuel exhaustif d'évaluation des principales dépenses fiscales.

<sup>11</sup>. Le Gouvernement a annoncé vouloir mettre fin au dispositif « Pinel » de soutien à l'investissement locatif fin 2024.

<sup>12</sup>. « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire », CPO, février 2022.

<sup>13</sup>. « Les financements de l'État en Outre-mer : Une stratégie à concrétiser, un Parlement à mieux informer », communication à la Commission des finances du Sénat, mars 2022.

Concernant les taux réduits de TVA, le CPO, dans son rapport de février 2023, souligne que ceux-ci représentent un manque à gagner de 47 Md€, dont seulement 20 Md€ correspondent à des dispositifs classés comme des dépenses fiscales. Or, les évaluations existantes suggèrent une efficacité limitée de ces taux réduits, notamment de ceux qui ont été instaurés récemment à des fins de soutien des secteurs économiques concernés sans ciblage suffisant (TVA dans la restauration ou taux réduit sur les travaux d'entretien et d'amélioration des logements de plus de deux ans).

Plus généralement, il conviendrait de programmer l'évaluation exhaustive de l'ensemble des dépenses fiscales à l'horizon 2027, en plaçant ces travaux sous la responsabilité d'un comité *ad hoc*.

## CONCLUSION

Le coût total atteint par les quelque 465 dépenses fiscales est estimé à 94,2 Md€ pour 2022. Depuis dix ans, aucun mécanisme d'encadrement n'a permis d'en améliorer durablement le pilotage et n'a modéré leur augmentation, tant en nombre qu'en montant. Les dispositifs prévus par les lois de programmation des finances publiques successives afin d'en contenir la croissance et de développer leur évaluation se sont révélés inefficaces ou inappliqués. Ce ne sont cependant pas ces dispositifs eux-mêmes qui sont en cause – même s'ils peuvent être améliorés – mais plutôt la volonté politique de les mettre en œuvre qui a manqué. Or, en l'absence d'évaluation et d'instruments de pilotage efficaces, rien ne garantit leur qualité ni leur adéquation aux objectifs fixés.

Eu égard aux enjeux qu'elles présentent, tant en termes d'efficacité et d'efficience que pour le respect de la trajectoire de finances publiques, la Cour propose comme orientation générale qu'elles soient considérées comme des dépenses ordinaires, soumises à des règles de plafonnement similaires, limitées dans le temps et assujetties aux mêmes exigences de performance. Cette orientation serait cohérente avec la réforme annoncée de la gouvernance européenne des finances publiques, fondée sur un indicateur de suivi constitué des dépenses publiques budgétaires et des mesures fiscales nouvelles.

La présente note désigne plusieurs secteurs (le soutien à l'innovation et à la recherche, le logement, les taux réduits de TVA, l'outre-mer) qui justifient une particulière attention du fait des nombreux travaux qui étayent la faible efficacité de leurs dépenses fiscales. Améliorer la qualité de ces dernières relève de la même démarche que celle recommandée par la Cour dans sa contribution transversale à la revue des dépenses<sup>14</sup> : démontrer leur valeur ajoutée, vérifier leur juste ciblage, en fournir des évaluations préalables et des chiffrages ex post plus rigoureux, les soumettre à des évaluations systématiques effectivement suivies de réformes voire de suppressions.

C'est à ces conditions que les très nombreuses mesures d'exemption ou de réduction d'impôts qui caractérisent notre système fiscal national pourront être justifiées, rationalisées et davantage ciblées sur les enjeux stratégiques des politiques publiques.

---

<sup>14</sup>. Cf. Cour des comptes, rapport sur La situation et les perspectives des finances publiques, chapitre IV, juin 2023.

# RÉFÉRENCES AUX TRAVAUX DE LA COUR DES COMPTES

La Cour a mené de nombreux travaux ces dernières années sur lesquels elle s'est appuyée, en particulier les publications suivantes :

- *Notes d'exécution budgétaires relatives aux dépenses fiscales* (publication annuelle) ;
- *Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques*, chapitre IV, juin 2023 ;
- *Note d'exécution budgétaire de la mission Recherche et Enseignement supérieur de 2022* ;
- *Les financements de l'État en Outre-mer : Une stratégie à concrétiser, un Parlement à mieux informer*, communication à la Commission des finances du Sénat, mars 2022 ;
- *La gestion des dépenses fiscales en faveur du logement*, communication au Parlement, mars 2019 ;
- Référé du 14 septembre 2016 sur *la TVA à taux réduit sur les travaux d'amélioration des logements de plus de deux ans*.

Autres travaux de la Cour :

- *Les dépenses fiscales en faveur de l'investissement locatif des ménages*, référé, janvier 2018 ;
- *Les dépenses fiscales en faveur du logement social*, référé, juin 2017.

Les publications de la Cour des comptes sont consultables sur le site Internet :

[www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)



---

La présente note  
est disponible sur le site internet  
de la Cour des comptes : [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)

CONTRIBUTION À LA REVUE  
DES DÉPENSES PUBLIQUES  
JUILLET 2023

---