



N° 1990

---

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 5 juin 2019

## RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE SUR LE PROJET DE LOI, APRÈS ENGAGEMENT DE LA PROCÉDURE ACCÉLÉRÉE, *de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2018* (n° 1947),

PAR M. JOËL GIRAUD,  
Rapporteur général  
Député

---

ANNEXE N° 37

### REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

Rapporteuse spéciale : MME CHRISTINE PIRES BEAUNE

Députée

---



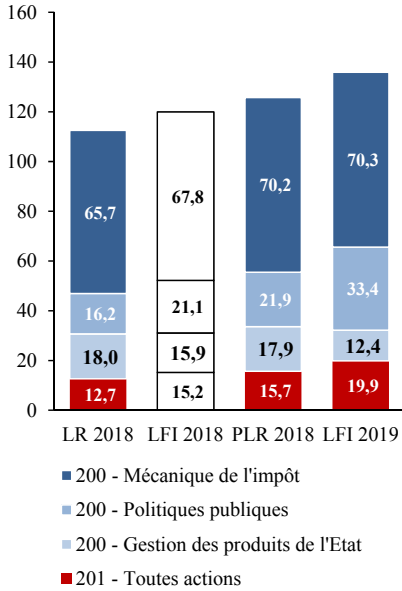
## SOMMAIRE

	Pages
<b>PRINCIPAUX CONSTATS</b> .....	5
<b>PREMIÈRE PARTIE : ANALYSE DE LA PERFORMANCE ET DE L'EXÉCUTION POUR 2018</b> .....	7
<b>I. UNE DÉPENSE QUI POURSUIT SON AUGMENTATION, ET QUI S'ÉTABLIT À UN NIVEAU SUPÉRIEUR À LA PRÉVISION RÉVISÉE</b> .....	8
<b>A. UNE DÉPENSE QUI ATTEINT UN NIVEAU SANS PRÉCÉDENT</b> .....	8
1. Une augmentation continue des remboursements et dégrèvements .....	8
2. Une dépense qui atteint 125,7 milliards d'euros en 2018, et dont la hausse devrait se poursuivre en 2019 .....	9
<b>B. UNE DÉPENSE SUPÉRIEURE À LA PRÉVISION RÉVISÉE, DU FAIT DE CONTENTIEUX UNITAIRES À FORT ENJEU EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS</b> .....	11
1. Une dépense en forte hausse par rapport à 2017, hausse qui n'a été que partiellement anticipée .....	11
2. Des dépenses de contentieux de série en recul mais qui restent élevées, des dépenses de contentieux unitaires portant sur l'impôt sur les sociétés en forte augmentation .....	13
<b>II. DES OBJECTIFS DE PERFORMANCE GLOBALEMENT ATTEINTS, UNE PRÉSENTATION BUDGÉTAIRE QUI POURRAIT ÊTRE AMÉLIORÉE</b> .....	17
<b>A. UNE MAQUETTE DE PERFORMANCE ORIENTÉE VERS LA RECHERCHE D'UN TRAITEMENT RAPIDE DES DOSSIERS</b> .....	17
1. Des objectifs de performance orientés vers la recherche d'un traitement rapide des dossiers.....	17
2. Des objectifs de performance globalement atteints, en légère dégradation cependant.....	18
<b>B. UNE PRÉSENTATION BUDGÉTAIRE QUI POURRAIT ÊTRE AMÉLIORÉE</b> .....	19
1. Aligner la présentation du programme 201 sur celle du programme 200.....	19
2. Publier dans les PAP et les RAP des éléments détaillés concernant les admissions en non-valeur.....	19

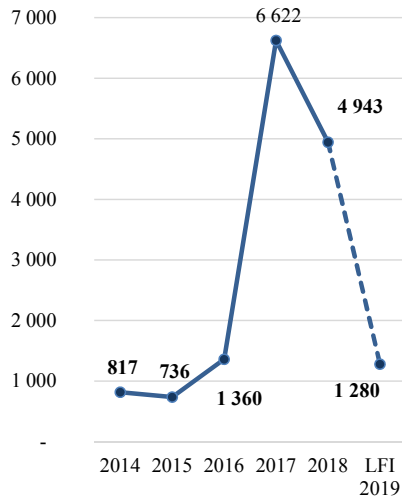
<b>SECONDE PARTIE : ÉVALUATION DU DISPOSITIF DES TRANSACTIONS FISCALES</b> .....	- 21 -
<b>I. UN CADRE JURIDIQUE SOUPLE, DES ENJEUX BUDGÉTAIRES IMPORTANTS</b> .....	- 22 -
A. UN CADRE JURIDIQUE SOUPLE QUI PERMET À L'ADMINISTRATION FISCALE D'ACCORDER DES ALLÈGEMENTS DE PÉNALITÉS, ET QUI SOUMET LES TRANSACTIONS LES PLUS IMPORTANTES À L'AVIS DU COMITÉ DU CONTENTIEUX FISCAL, DOUANIER ET DES CHANGES.....	- 22 -
1. Un cadre juridique souple.....	- 22 -
2. Un rôle nécessaire du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, malgré une diminution du nombre d'avis rendus.....	- 24 -
B. UN OUTIL QUI PERMET UNE ATTÉNUATION DE PÉNALITÉS DANS DES PROPORTIONS VARIABLES, MAIS IMPORTANTES, ET REPRÉSENTE UN ENJEU BUDGÉTAIRE NON NÉGLIGEABLE.....	- 25 -
1. Un nombre de demandes relativement stable, des enjeux budgétaires importants mais volatils.....	- 25 -
2. Des allègements significatifs du point de vue du contribuable.....	- 26 -
<b>II. UN SUIVI ET UN PILOTAGE À RENFORCER, CONCERNANT NOTAMMENT LA PRATIQUE DU « RÉGLEMENT D'ENSEMBLE »</b> .....	- 28 -
A. DES OUTILS DE SUIVI IMPARFAITS, UNE AMÉLIORATION RELATIVE DE LA TRANSPARENCE.....	- 28 -
1. Des outils de suivi et de pilotage imparfaits.....	- 28 -
2. Une amélioration relative de la transparence grâce à la remise du rapport de l'article L. 251 A du LPF.....	- 31 -
B. LE « RÉGLEMENT D'ENSEMBLE » : UNE PRATIQUE OPAQUE À MIEUX ENCADRER.....	- 31 -
1. Le « règlement d'ensemble », une pratique opaque.....	- 31 -
2. Une pratique dont le suivi et le pilotage doivent impérativement être renforcés.....	- 32 -
<b>TRAVAUX DE LA COMMISSION</b> .....	- 34 -
<b>ANNEXE : SOURCES UTILISÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE</b> .....	- 35 -

## PRINCIPAUX CONSTATS

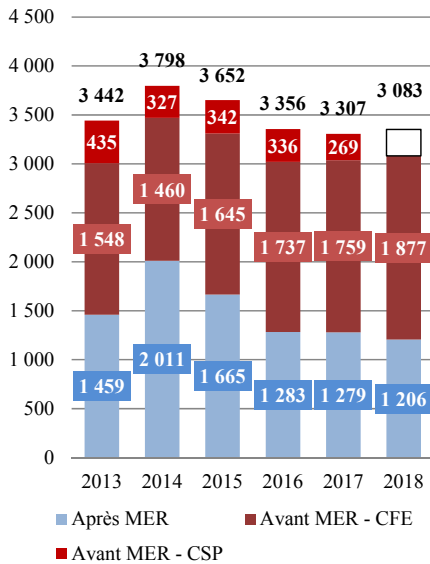
### DÉCOMPOSITION DES R&D ENTRE 2017 ET 2019



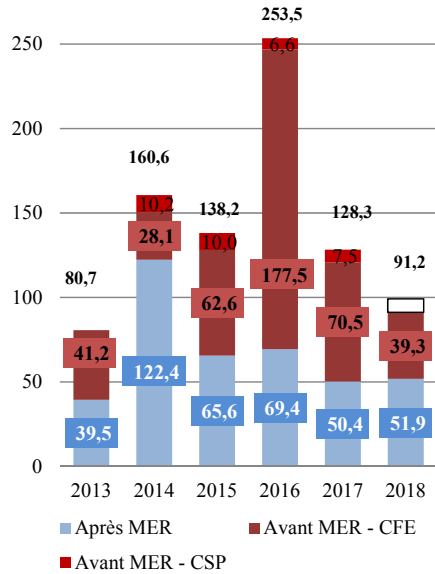
### COÛT BUDGÉTAIRE DES CONTENTIEUX FISCAUX DE SÉRIE



### NOMBRE DE TRANSACTIONS RÉALISÉES



### MONTANT DES REMISES DE PÉNALITÉS



### ***Analyse de la performance et de l'exécution sur l'année 2018***

En 2018, la dépense a poursuivi son augmentation sur la mission et s'établit à 125,7 milliards d'euros, un niveau jamais encore atteint.

Cette augmentation n'a été que partiellement anticipée, et l'exécution s'établit à un niveau supérieur à la prévision révisée.

En effet, pour la deuxième année consécutive, des dégrèvements exceptionnels portant sur l'impôt sur les sociétés ont été accordés suite à des contentieux unitaires : 1,2 milliard d'euros en 2017, 2,4 milliards en 2018, sans que l'administration fiscale ne parvienne à les expliquer.

La démarche de performance n'appelle pas de remarques particulières.

### ***Évaluation du dispositif des transactions fiscales***

Les transactions constituent l'un des instruments de gestion de l'impôt dont dispose l'administration fiscale. Elles lui permettent de minorer les pénalités (amendes fiscales et majorations d'impôt), dans des proportions pouvant être importantes.

La mise en œuvre de cette prérogative est relativement peu encadrée par les textes, car la conclusion d'une transaction est avant tout une question d'appréciation et de circonstances. Néanmoins, cette souplesse peut nuire à l'égalité devant l'impôt, mais également, compte tenu des enjeux, à l'équilibre des finances publiques.

La rapporteure spéciale constate que ce dispositif est largement utilisé et permet d'alléger significativement la charge fiscale des contribuables y ayant recours : entre 3 300 et 3 800 transactions sont conclues chaque année, et 140 millions d'euros d'allègements de pénalités sont prononcés chaque année en moyenne ; l'allègement moyen varie dans des proportions importantes, entre 20 000 et 75 000 euros selon les années ; la part des pénalités remises oscille quant à elle entre 54 % et 72 %.

La rapporteure spéciale relève que les outils de suivi et de pilotage sont imparfaits, conduisant à une certaine opacité et pouvant laisser se perpétuer des pratiques hétérogènes entre les territoires ou les directions.

L'administration peut également avoir recours à la pratique du « règlement d'ensemble », qui ne constitue pas réellement une transaction au sens du livre des procédures fiscales, puisqu'un règlement d'ensemble peut aboutir à une minoration des droits au principal. Cette pratique n'est pas soumise aux mêmes exigences de suivi que les transactions de l'article L. 247 du LPF, et n'offre pas les mêmes garanties. Si cette pratique peut paraître légitime, son absence totale d'encadrement, du point de vue législatif comme du contrôle interne, est regrettable, et il paraît absolument nécessaire d'y remédier au plus vite.

## **PREMIÈRE PARTIE : ANALYSE DE LA PERFORMANCE ET DE L'EXÉCUTION POUR 2018**

**La mission *Remboursements et dégrèvements* regroupe les dépenses liées à des situations dans lesquelles l'État est amené à restituer des impôts, des taxes ou des contributions aux contribuables, ou dans lesquelles l'État ne recouvre pas certaines créances sur les contribuables.**

Les raisons pour lesquelles l'État est amené à effectuer ces opérations sont très diverses et peuvent être classées en trois catégories :

– les sommes restituées en raison de la mécanique de l'impôt, qui s'explique par les modalités de recouvrement propres à certains impôts : l'État restitue certaines sommes, lorsque les montants déjà versés excèdent l'impôt dû, en matière d'impôt sur les sociétés par exemple, ou lorsque le montant de taxe sur la valeur ajoutée déductible excède le montant collecté par une entreprise, notamment ;

– les sommes restituées en raison des politiques publiques, lorsqu'un contribuable bénéficie d'un crédit d'impôt qui lui est restitué ;

– les raisons liées à la gestion de l'impôt, lorsque des corrections sont apportées après le calcul de l'impôt, à l'avantage du contribuable, à la suite d'une erreur matérielle, d'une contestation, ou d'un litige.

La mission comprend deux programmes : le programme 200, qui retrace les remboursements et dégrèvements relatifs aux impôts d'État, et le programme 201, qui présente les remboursements et dégrèvements relatifs aux impôts locaux.

**L'analyse de la performance et de l'exécution pour 2018 appelle quatre constats principaux :**

– la dépense poursuit sa progression et atteint un niveau record, en hausse par rapport à la prévision révisée ;

– cette situation s'explique notamment par le fait que d'importantes restitutions ont été opérées du fait de contentieux unitaires portant sur l'impôt sur les sociétés, qui restent difficiles à piloter ;

– les objectifs de performance, orientés vers la recherche d'un traitement rapide des dossiers, présentent un intérêt limité ; ils sont globalement atteints ;

– la présentation budgétaire pourrait être améliorée.

## I. UNE DÉPENSE QUI POURSUIT SON AUGMENTATION, ET QUI S'ÉTABLIT À UN NIVEAU SUPÉRIEUR À LA PRÉVISION RÉVISÉE

### A. UNE DÉPENSE QUI ATTEINT UN NIVEAU SANS PRÉCÉDENT

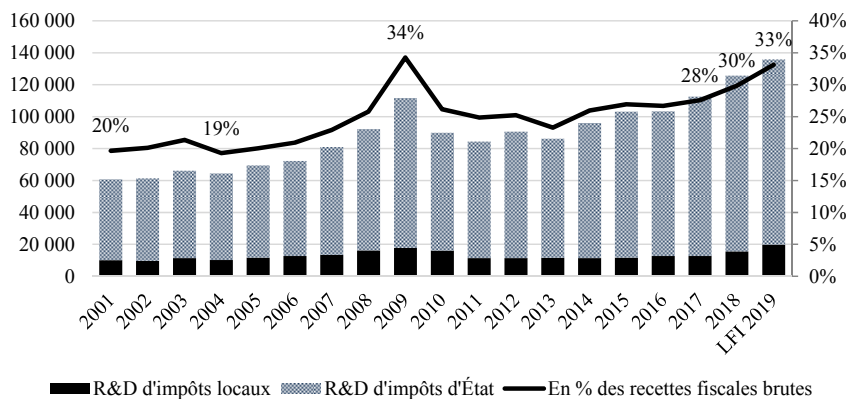
#### 1. Une augmentation continue des remboursements et dégrèvements

Les dépenses retracées dans la mission *Remboursements et dégrèvements* connaissent une augmentation continue depuis le début des années 2000.

Elles ont plus que doublé en moins de vingt ans, passant de 60,7 milliards d'euros environ au début des années 2000, à plus de 120 milliards d'euros en 2018, soit une hausse moyenne de 4,1 % par an, alors que la hausse des recettes fiscales brutes était de 1,7 % par an.

La dépense est en augmentation continue depuis 2013, et l'année 2018 constitue un nouveau record, après le pic constaté en 2009 du fait de la crise économique, qui avait déjà été dépassé en 2017.

ÉVOLUTION DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS (R & D) DEPUIS 2001



Source : réponses aux questionnaires.

Les remboursements et dégrèvements représentent actuellement près du tiers des recettes fiscales brutes (28 % en 2017, 30 % en 2018, et la prévision s'établit à 33 % pour 2019).



## 2. Une dépense qui atteint 125,7 milliards d'euros en 2018, et dont la hausse devrait se poursuivre en 2019

**L'exécution s'est établie à 125,7 milliards d'euros en 2018.**

En raison de l'ampleur des enjeux, la qualité de la prévision est cruciale, et constitue une véritable question de sincérité budgétaire.

Les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État (programme 200) s'établissent à 110 milliards d'euros (88 % du total de la mission), dont :

– 52,5 milliards (46 % du programme) au titre de la mécanique de l'impôt TVA (action *Mécanique de l'impôt*) ;

– 17,8 milliards (15 %) au titre du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), imputé et restitué (actions *Mécanique de l'impôt* et *Politiques publiques*) ;

– 4,9 milliards (4 %) au titre des contentieux fiscaux de série (action *Gestion des produits de l'État*).

Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux (programme 201) représentent 15,7 milliards d'euros.

**Depuis 2014, la dépense a augmenté de près de 30 milliards d'euros (+ 31 %), comme le montre le tableau suivant.**

### DÉCOMPOSITION DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS ENTRE 2014 ET 2018

(en milliards d'euros en %)

	2014	2015	2016	2017	2018	Variation 2014-2018	
						Valeur absolue	% de la variation
<b>Programme 200 (toutes actions)</b>	<b>84,6</b>	<b>91,5</b>	<b>90,6</b>	<b>99,9</b>	<b>110,0</b>	<b>+ 25,4</b>	<b>86 %</b>
<i>dont action Mécanique de l'impôt</i>	62,4	66,6	66,9	65,7	70,2	+ 7,8	26 %
<i>dont action Politiques publiques</i>	11,6	13,6	13,0	16,2	21,9	+ 10,3	35 %
<i>dont action Gestion des produits de l'État</i>	10,6	11,3	10,7	18,0	17,9	+ 7,3	25 %
<b>Programme 201 (toutes actions)</b>	<b>11,5</b>	<b>11,7</b>	<b>12,7</b>	<b>12,7</b>	<b>15,7</b>	<b>+ 4,2</b>	<b>14 %</b>
<i>dont action Impôts économiques</i>	6,5	6,3	6,7	7,0	6,8	+ 0,3	1 %
<i>dont action Taxes foncières</i>	1,0	1,0	1,5	1,5	1,7	+ 0,7	2 %
<i>dont action Taxe d'habitation</i>	3,6	3,8	4,0	3,7	6,7	+ 3,2	11 %
<i>dont action Admission en non-valeur</i>	0,5	0,6	0,5	0,5	0,5	+ 0,1	0 %
<b>Total mission</b>	<b>96,1</b>	<b>103,2</b>	<b>103,3</b>	<b>112,6</b>	<b>125,7</b>	<b>29,6</b>	<b>100 %</b>

Source : documents budgétaires.

La hausse de la dépense sur la période s'explique principalement par les variations constatées sur les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État (85 % de la variation), et en particulier par :

– la mise en œuvre du CICE, répartie sur les actions *Mécanique de l'impôt* et *Politiques publiques* du programme 200 (17,8 milliards en 2018, soit environ 60 % de la hausse constatée sur la période) ;

– la progression des restitutions de TVA, observable sur l'action *Mécanique de l'impôt* du programme 200 (+ 4,9 milliards d'euros, soit environ 17 % de la hausse) ;

– de manière exceptionnelle, pour les années 2017 et 2018, par les remboursements opérés suite au contentieux « 3 % dividendes » (4,2 milliards d'euros en 2018, conduisant à une hausse de la dépense enregistrée sur l'action *Gestion des produits de l'État* de + 3,4 milliards, soit + 12 %, entre 2014 et 2018).

Concernant les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux, la mise en œuvre de la première tranche du dégrèvement de taxe d'habitation (TH) pour 80 % des ménages explique l'essentiel de la hausse de la dépense constatée (+ 2,9 milliards, soit environ 10 % de la hausse constatée sur la mission).

**Enfin, sur l'année 2018, le montant des dégrèvements contentieux et gracieux de taxes foncières se maintient à un niveau élevé, à 1,3 milliard d'euros, nettement au-dessus de la prévision avancée en loi de finances initiale (LFI), de 900 millions.** L'administration fiscale a précisé par écrit à la rapporteure spéciale que cette situation s'expliquait par le « *dynamisme très soutenu du marché immobilier depuis plus de trois ans* » qui « *induit un accroissement exceptionnel des formalités à publier par les services de publicité foncière (SPF) de la direction générale des finances publiques* ». Cette situation a en effet conduit à un « *allongement du délai de publication des mutations au fichier immobilier et par conséquent du délai de mise à jour de la taxe foncière générant ainsi une augmentation des contentieux d'attribution* ».

L'administration a assuré avoir engagé « *plusieurs réformes* » pour réduire ces délais, notamment en partenariat avec les notaires, et notamment :

– l'obligation de recourir au dépôt dématérialisé des actes (80 % des actes déposés environ), afin de supprimer les tâches lourdes de saisie, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ;

– l'automatisation du traitement des demandes de renseignements, expérimenté depuis juillet 2017 avec le notariat, afin que les SPF se concentrent sur les travaux de publication des actes ;

– la mise à jour de la taxe foncière au fur et à mesure du traitement des actes par les SPF, sans attendre la publication de tous les actes déposés la même journée conformément aux règles de la publicité foncière, depuis mars 2019.

Ces mesures vont dans le bon sens, mais ne semblent pas avoir véritablement atteint leur objectif, puisque le montant des dégrèvements associés n'a pas évolué par rapport à 2017, et s'est établi à un niveau supérieur à la prévision.

**La rapporteure spéciale suivra ce point avec attention.**

## **B. UNE DÉPENSE SUPÉRIEURE À LA PRÉVISION RÉVISÉE, DU FAIT DE CONTENTIEUX UNITAIRES À FORT ENJEU EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

### **1. Une dépense en forte hausse par rapport à 2017, hausse qui n'a été que partiellement anticipée**

**Par rapport à 2017, la consommation des crédits augmente de 13,2 milliards d'euros** (+ 10,1 milliards sur les impôts d'État, + 3 milliards sur les impôts locaux). Cette augmentation est imputable :

- à la croissance des dépenses liées à la mécanique de l'impôt (+ 4,6 milliards) ;

- au dynamisme des crédits d'impôts, et notamment au CICE (+ 3,0 milliards) ainsi qu'à la transformation de la réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile en crédit d'impôt (+ 1,2 milliard) ;

- à des dépenses de contentieux portant sur l'impôt sur les sociétés (IS) très élevées par rapport aux années précédentes (+ 800 millions par rapport à 2017, qui constituait déjà une année exceptionnelle, *voir infra le 2*) ;

- à la mise en œuvre du dégrèvement de TH (+ 2,9 milliards) ;

- en sens inverse, les remboursements opérés dans le cadre de contentieux fiscaux de série, et en particulier les remboursements associés au contentieux « 3 % dividendes », ont reculé par rapport à l'année précédente (– 1,7 milliard, *voir infra le 2*).

### **DÉCOMPOSITION DE L'ÉCART ENTRE L'EXÉCUTION 2017 ET L'EXÉCUTION 2018**

(en milliards d'euros)

<b>Exécution 2017</b>	<b>112,6</b>
Mécanique de l'impôt	+ 4,6
Politiques publiques : CICE, salarié à domicile	+ 4,2
Dégrèvement TH	+ 3,0
Contentieux unitaires IS	+ 0,8
Autres évolutions	+ 2,0
Contentieux de série	– 1,7
<b>Exécution 2018</b>	<b>125,7</b>

Source : documents budgétaires.

**Cette forte hausse de la dépense n'a été que partiellement anticipée :** la consommation s'établit à 5,7 milliards d'euros au-dessus de la prévision initiale, et 1,1 milliard d'euros au-dessus de la prévision révisée.

**DÉCOMPOSITION DE L'ÉCART ENTRE LA PRÉVISION ET L'EXÉCUTION 2018**

(en milliards d'euros)

<b>Prévision LFI 2018</b>	<b>120,0</b>
LFR 2018 (décembre)	+ 4,6
Écart à la prévision révisée (LFI + LFR)	+ 1,1
<b>Exécution 2018</b>	<b>125,7</b>

Source : documents budgétaires.

**La loi de finances rectificative de décembre 2018<sup>(1)</sup> a révisé la prévision pour les deux programmes à hauteur de 4,6 milliards d'euros :**

– **concernant les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État, la prévision est révisée à la hausse de 3,9 milliards d'euros**, en raison « de la révision à la hausse des prévisions de remboursements et dégrèvements portant sur l'IS (+ 3,2 milliards d'euros) [...] ; de la révision à la hausse des prévisions de remboursements et dégrèvements portant sur la TVA (+ 0,8 milliard d'euros), en lien avec la dynamique sur la TVA brute ; de la révision à la baisse des montants dus au titre des contentieux (– 1,3 milliard d'euros au total) »<sup>(2)</sup> ainsi que « de la révision à la hausse des remboursements et dégrèvements au titre de l'impôt sur le revenu, compte tenu des dernières remontées comptables disponibles (+ 100 millions d'euros) » et « de la révision à la hausse des remboursements au titre de la contribution à l'audiovisuel public, à la suite de l'adoption en première lecture du PLF pour 2019, avec effet sur 2018, d'un amendement reconduisant l'exonération de contribution à l'audiovisuel public dont bénéficient les retraités modestes (+ 54 millions d'euros) »<sup>(3)</sup> ;

– **concernant les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux, la prévision est révisée à la hausse de 0,8 milliard d'euros**, en raison « de la prise en compte des ajustements des prévisions de recettes (+ 0,9 milliard d'euros) » et « de la révision à la baisse des remboursements au titre de la taxe d'habitation, à la suite de l'adoption en première lecture du PLF pour 2019, avec effet sur 2018, d'un amendement reconduisant l'exonération de taxe d'habitation dont bénéficient les retraités modestes, dont l'effet sur le budget de l'État est reporté sur 2019 (– 143 millions d'euros) »<sup>(4)</sup>.

(1) Loi n° 2018-1104 du 10 décembre 2018 de finances rectificative pour 2018.

(2) Annexe Voies et moyens (tome I) au PLF 2019, pages 68 à 79.

(3) Projet de loi de finances rectificative pour 2018, page 64.

(4) Op. cit.

**L'exécution s'est finalement établie à un niveau supérieur à la prévision révisée.** La lettre du ministre de l'action et des comptes publics du 15 mai 2019, transmise à la rapporteure spéciale conformément à l'article 10 de la loi organique relative aux lois de finances, relève que « *ce dépassement, de 34 millions d'euros pour des remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt, de 391 millions d'euros pour des remboursements liés à des politiques publiques, et de 947 millions d'euros pour des remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État, s'explique principalement par des décaissements liés à des contentieux individuels à fort enjeu au titre de l'impôt sur les sociétés intervenus en fin d'année, en plus du flux courant de dossiers, à hauteur de 1,124 milliard d'euros* ».

## **2. Des dépenses de contentieux de série en recul mais qui restent élevées, des dépenses de contentieux unitaires portant sur l'impôt sur les sociétés en forte augmentation**

Les dépenses constatées sur l'action *Gestion des produits de l'État*, qui retrace notamment les restitutions opérées suite à des contentieux fiscaux, s'établissent à un niveau élevé en 2018, à 17,9 milliards d'euros, après 18 milliards en 2017, alors que la moyenne constatée entre 2014 et 2016 est égale à 10,9 milliards.

Cette situation s'explique :

– d'une part des montants élevés de remboursements effectués dans le cadre du contentieux « 3 % dividendes » ;

– et, d'autre part, par des contentieux unitaires portant sur l'impôt sur les sociétés, pour des montants très importants.

**C'est en effet la deuxième année que des dégrèvements exceptionnels d'impôts sur les sociétés sont enregistrés.** En 2017, des décharges exceptionnelles d'IS avaient été consenties à hauteur de 1,2 milliard d'euros. Interrogé sur cette question lors de son audition, le ministre de l'Action et des comptes publics avait alors répondu par écrit à la rapporteure spéciale qu'étaient en jeu des dossiers « *dont certains s'élèvent à plusieurs centaines de millions d'euros, comportant des décharges d'impôt au contentieux* »<sup>(1)</sup>.

La dépense associée à ces décharges, considérées comme exceptionnelles par l'administration fiscale, n'a pas été reprise dans la prévision initiale, qui s'établissait à 0,8 milliard pour 2018. L'exécution s'est finalement établie à un niveau supérieur de 2,4 milliards d'euros à la prévision initiale.

---

(1) Voir le rapport n° 1055 sur le projet de loi de règlement pour l'année 2017, annexe n° 37 relative à la mission Remboursements et dégrèvements.

ÉVOLUTION DE LA SOUS-ACTION 13.02 DU PROGRAMME 200 ENTRE 2014 ET 2018

(en millions d'euros)

	2014		2015		2016		2017		2018	
	LFI	LR	LFI	LR	LFI	LR	LFI	LR	LFI	LR
<b>Sous-action 13.02 – IS – Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues</b>	<b>1 145</b>	<b>1 187</b>	<b>950</b>	<b>1 245</b>	<b>1 324</b>	<b>1 162</b>	<b>1 317</b>	<b>2 522</b>	<b>839</b>	<b>3 230</b>
<i>Taux d'exécution</i>	104 %		131 %		88 %		192 %		385 %	
<i>Évolution (consommation)</i>	–		+ 58		– 82		+ 1 360		+ 708	
<b>Action 13 Gestion des produits de l'État</b>	<b>12 827</b>	<b>10 638</b>	<b>11 737</b>	<b>11 279</b>	<b>12 129</b>	<b>10 708</b>	<b>11 421</b>	<b>18 041</b>	<b>15 865</b>	<b>17 914</b>
<i>Taux d'exécution</i>	83 %		96 %		88 %		158 %		113 %	
<i>Évolution (consommation)</i>	–		+ 641		– 571		+ 7 333		– 127	

Source : documents budgétaires.

La Cour des comptes relève dans sa note d'exécution budgétaire pour 2018 que « *cet écart est spécifique à cet exercice et au précédent. En effet, les contentieux à l'IS se sont établis à un niveau élevé en 2017 et 2018 sans être liés à des actions de série [...]. En 2018 comme en 2017, ils n'ont pas été anticipés par l'administration : la hausse des dégrèvements et décharges constatés en cours d'année a nécessité de relever l'évaluation des crédits en LFR, notamment pour prendre en compte un dossier de 0,7 milliard d'euros. D'autres dossiers importants sont intervenus en fin d'année, de 50 à 100 millions d'euros, ainsi qu'une décharge exceptionnelle de 0,5 milliard d'euros non prévue en LFR (qui miroite avec une recette pour ordre).* » <sup>(1)</sup>

La Cour ajoute que lors de son enquête, l'administration n'avait « *pas identifié de causes spécifiques communes à cette évolution des contentieux unitaires à l'IS* » et rappelle la nécessité de « *déterminer si de telles causes existent et si, par conséquent, ce niveau d'exécution depuis deux ans représente une tendance ou non, et si des actions peuvent être prises pour mieux prévenir ces contentieux* » <sup>(2)</sup>.

**La rapporteure spéciale a interrogé le ministre de l'action et des comptes publics sur cette question lors de son audition par la commission. Les réponses reçues à ce jour sont peu éclairantes.**

(1) Cour des comptes, Mission Remboursements et dégrèvements. Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2018, mai 2019.

(2) Op. cit.

La réponse écrite de l'administration rappelle ainsi que « *les écarts constatés par rapport à la prévision tiennent avant tout à la difficulté particulière d'anticiper le sens des décisions de justice et leur calendrier, tout comme l'abandon d'impositions par l'administration dès lors que ces dernières paraissaient jusqu'alors fondées* » et relève que « ***L'analyse du dépassement par rapport à la prévision de dépense n'a pas conduit à révéler de contentieux de série qui n'aurait pas encore été repéré et qui ne ferait pas déjà l'objet d'un suivi distinct, au titre de la provision pour risques sur litiges fiscaux, dans les comptes de l'État*** ».

L'administration fiscale relève également que, contrairement à ce qu'avancait la Cour des comptes dans sa note d'exécution budgétaire, le nombre de réclamations *reçues* en 2018 s'établit à 50 800, en baisse par rapport aux 56 600 demandes reçues en 2017. En revanche, le nombre de demandes *traitées* est en hausse, du fait du nombre élevé de réclamations contentieuses déposées dans le cadre du contentieux « 3 % dividendes ».

**Les précisions apportées par l'administration fiscale  
s'agissant du nombre de réclamations contentieuses pour l'année 2018**

Selon l'administration fiscale, les chiffres indiqués par la Cour des comptes dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire de la mission *Remboursements et dégrèvements* comportent une erreur concernant le nombre de réclamations, car ils correspondent en réalité au nombre de réclamations traitées relatives à l'impôt sur les sociétés et aux autres impôts directs d'État et non au nombre de réclamations reçues.

En effet, environ 63 600 réclamations ont été traitées par les services de la direction générale des finances publiques (DGFIP) contre 53 500 en 2017. Cette hausse sensible résulte du traitement des réclamations contentieuses relatives à la contribution sur les revenus distribués.

*A contrario*, le nombre de réclamations reçues est en baisse avec environ 50 800 réclamations reçues en 2018 contre environ 56 600 en 2017.

*Source : réponses aux questionnaires.*

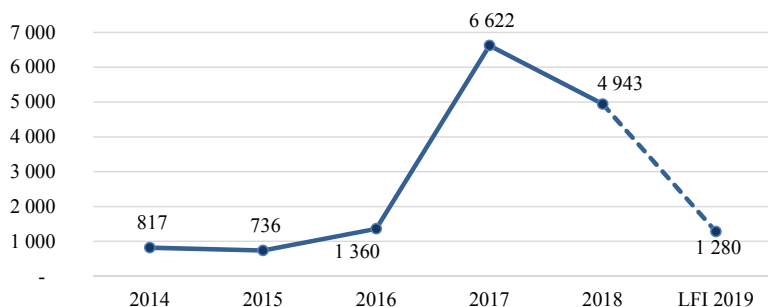
La rapporteure spéciale suivra cette question avec attention lors de prochains travaux de contrôle.

**En revanche, concernant les dépenses associées aux principaux contentieux fiscaux de série <sup>(1)</sup>, celles-ci s'élèvent à 4,9 milliards d'euros, nettement en dessous de la prévision initiale (6 milliards d'euros) et en recul par rapport à 2017 (-1,7 milliard d'euros).** En 2019, la dépense devrait retrouver en 2019 un niveau proche de celle constatée jusqu'en 2016, du fait de l'épuisement du contentieux « 3 % dividendes ».

---

(1) *Précompte, OPCVM, de Ruyter, Steria, CVAE de Groupe, 3 % dividendes.*

### ÉVOLUTION DU COÛT BUDGÉTAIRE DES CONTENTIEUX DE SÉRIE ENTRE 2014 ET 2018



Source : réponses aux questionnaires.

Le contentieux « 3 % dividendes » représente 85 % de la dépense associée aux contentieux fiscaux de série en 2018.

### COÛT BUDGÉTAIRE DES PRINCIPAUX CONTENTIEUX DE SÉRIE EN 2018

(en millions d'euros)

		2018
3 % dividendes		4 199
OPCVM		452
CVAE de groupe		205
Steria		60
de Ruyter	– part État	5
	– part sécurité sociale	22
Précompte		–
<b>Total contentieux de série</b>		<b>4 943</b>
<i>dont : intérêts moratoires</i>		<i>557</i>

Enfin, la provision pour risques enregistrée dans le compte général de l'État recule entre 2017 et 2018, toujours du fait de la progression du traitement des demandes relatives au contentieux « 3 % dividendes ». Elle se maintient néanmoins à un niveau élevé, et supérieur à celui constaté en 2016.



## ÉVOLUTION DE LA PROVISION POUR RISQUES (FISCAUX ET NON FISCAUX)

(en millions d'euros)

	2014	2015	2016	2017	2018	
Provision pour litiges non fiscaux <sup>(1)</sup>	1 395	1 020	1 036	4 207	2 776	
Provision pour litiges fiscaux	Dossiers à forts enjeux	5 064	5 459	5 680	6 939	6 760
	Contentieux de série	9 098	13 469	16 140	10 505	10 656
	Provision statistique	2 146	2 116	2 160	2 726	2 984
	<i>Total provision pour litiges fiscaux</i>	<i>16 308</i>	<i>21 044</i>	<i>23 980</i>	<i>20 170</i>	<i>20 400</i>
Provision pour charges liées à l'impôt	0	0	909	5 428	2 012	
<b>Total</b>	<b>17 703</b>	<b>22 064</b>	<b>25 925</b>	<b>29 805</b>	<b>25 188</b>	

(1) Le tableau présente également la provision pour litiges non fiscaux car le contentieux Messer, relatif à la contribution au service public de l'électricité, y est retracé.

Source : réponses aux questionnaires.

## II. DES OBJECTIFS DE PERFORMANCE GLOBALEMENT ATTEINTS, UNE PRÉSENTATION BUDGÉTAIRE QUI POURRAIT ÊTRE AMÉLIORÉE

### A. UNE MAQUETTE DE PERFORMANCE ORIENTÉE VERS LA RECHERCHE D'UN TRAITEMENT RAPIDE DES DOSSIERS

#### 1. Des objectifs de performance orientés vers la recherche d'un traitement rapide des dossiers

Le rapport annuel de performances rappelle que « la DGFIP s'est engagée depuis plusieurs années dans une démarche résolue d'accélération de ses délais de paiement pour faire bénéficier les usagers de leurs droits le plus rapidement possible » <sup>(1)</sup>.

Les quatre indicateurs de performance définis pour la mission (trois sur le programme 200, un sur le programme 201) ont ainsi pour objectif de mesurer la rapidité du traitement des dossiers sur certains impôts d'État (TVA, IS, IR, CAP), comme locaux (TH).

---

(1) Rapport annuel de performances de la mission Remboursements et dégrèvements, page 16.

## 2. Des objectifs de performance globalement atteints, en légère dégradation cependant

La performance est stable et les objectifs sont globalement atteints, comme en témoigne le tableau ci-après.

### LA MESURE DE LA PERFORMANCE SUR LA MISSION REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

(en jours et en %)

PROG.	INDICATEUR	2014	2015	2016	2017	PAP 2018	2018	
200	1.1 Taux de demandes de RCTVA non imputable et de REIS remboursées dans un délai inférieur ou égal à 30 jours	88,3 %	88,5 %	88,9 %	89,9 %	80 %	88,34 %	↓
	1.2 Ancienneté des demandes de RCTVA non imputable qui ont fait l'objet d'un remboursement (partiel ou total) dans un délai strictement supérieur à 30 jours	55,9 J	57,4 J	58,0 J	62,0 J	60 J	61,3 J	↑
	1.3 Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de CAP traitées dans le délai d'un mois	97,6 %	97,5 %	97,3 %	97,3 %	95,5 %	96,3 %	↓
201	1.1 Taux de réclamations contentieuses relatives à la TH traitées dans le délai d'un mois	94,7 %	97,9 %	98,1 %	98,2 %	96,0	97,1 %	↓

Légende : ↑ = amélioration de la performance par rapport à 2016 ; → = stabilité ; ↓ = dégradation. Les objectifs atteints sont indiqués en vert, les objectifs non atteints, en rouge.

Source : documents budgétaires.

Néanmoins, cette année encore, l'indicateur 1.2, qui mesure l'ancienneté des demandes de remboursement de crédit de TVA non imputable ayant fait l'objet d'un remboursement partiel ou total dans un délai strictement supérieur à 30 jours, n'atteint pas sa cible.

Ce délai moyen passe de 62 jours en 2017 à 61,3 jours en 2018, dépassant la cible fixée de 60 jours. Le rapport annuel de performances (RAP) relève que « le nombre de demandes traitées dans un délai strictement supérieur à 30 jours a augmenté par rapport à 2017 (135 174 en 2018, contre 123 151 en 2017) ».

Néanmoins, après « plusieurs années de dégradation continue [...], l'indicateur s'améliore, ce qui traduit une maîtrise favorable des délais de traitement », ce que le RAP attribue à « l'action concertée des services de contrôle de gestion » qui « a permis le maintien à un niveau satisfaisant des délais de traitement des demandes déposées ».

La rapporteure spéciale rappelle que les effectifs de la direction générale des finances publiques connaissent une baisse continue depuis de longues années, et s'interroge sur les conséquences de ces réductions sur l'atteinte des indicateurs, ainsi que sur la qualité de service, dans un contexte d'inflation des demandes.

## **B. UNE PRÉSENTATION BUDGÉTAIRE QUI POURRAIT ÊTRE AMÉLIORÉE**

La rapporteure spéciale renouvelle les recommandations formulées l'année précédente concernant la présentation budgétaire, qui figurent parmi celles présentées par la Cour des comptes dans sa note d'exécution budgétaire.

### **1. Aligner la présentation du programme 201 sur celle du programme 200**

La rapporteure spéciale recommande d'aligner la présentation du programme 201, qui distingue selon les remboursements et dégrèvements selon la nature de l'impôt (impôts économiques, taxe d'habitation, taxes foncières), et les admissions en non-valeur, sur celle du programme 200, qui répartit les dépenses selon leur justification économique (mécanique de l'impôt, politiques publiques, gestion de l'impôt).

### **2. Publier dans les PAP et les RAP des éléments détaillés concernant les admissions en non-valeur**

La rapporteure spéciale recommande également de publier dans les projets annuels de performances (PAP) et les rapports annuels de performances (RAP), les admissions en non-valeur par année de prise en charge de la créance et par impôt.



## SECONDE PARTIE : ÉVALUATION DU DISPOSITIF DES TRANSACTIONS FISCALES

Les transactions fiscales constituent l'un des instruments de gestion de l'impôt dont dispose l'administration fiscale. Elles lui permettent d'accorder, à la demande du contribuable, et dans certaines conditions, des atténuations d'amendes fiscales ou de majorations d'impôt ; en revanche, les remises, totales ou partielles, de droit, en sont exclues.

La conclusion d'une transaction permet ainsi :

- de faciliter l'encaissement des créances fiscales à l'issue d'un contrôle ;
- de prévenir des contentieux souvent longs et coûteux et dont l'issue est incertaine ;
- et enfin, de tenir compte des circonstances particulières de chaque dossier, et contribuer à une meilleure acceptation du contrôle fiscal.

L'administration fiscale et l'administration douanière utilisent toutes deux ce dispositif. Au vu des enjeux financiers représentés, les analyses de la rapporteure spéciale ont principalement porté sur les transactions réalisées par la direction générale des finances publiques (DGFIP).

La mise en œuvre de cette prérogative est relativement peu encadrée par les textes, qui ménagent une certaine souplesse à l'administration fiscale dans sa mise en œuvre, afin de pouvoir s'adapter aux situations particulières. Néanmoins, cette souplesse peut nuire à l'égalité devant l'impôt ainsi qu'à l'équilibre des finances publiques, compte tenu des enjeux budgétaires en présence.

La rapporteure spéciale relève que :

- si le cadre juridique applicable est souple, les transactions conclues par la DGFIP représentent des enjeux budgétaires importants et permettent, du point de vue du contribuable, une atténuation significative des pénalités **(I)** ;
- le suivi de ce dispositif doit impérativement être renforcé, concernant notamment la pratique du « règlement d'ensemble » **(II)**.

## **I. UN CADRE JURIDIQUE SOUPLE, DES ENJEUX BUDGÉTAIRES IMPORTANTS**

### **A. UN CADRE JURIDIQUE SOUPLE QUI PERMET À L'ADMINISTRATION FISCALE D'ACCORDER DES ALLÈGEMENTS DE PÉNALITÉS, ET QUI SOUMET LES TRANSACTIONS LES PLUS IMPORTANTES À L'AVIS DU COMITÉ DU CONTENTIEUX FISCAL, DOUANIER ET DES CHANGES**

#### **1. Un cadre juridique souple**

La transaction constitue un contrat entre les parties, l'administration fiscale et le contribuable, régi par les articles 2044 et suivants du code civil. Elle permet d'éteindre toute procédure contentieuse, née ou à naître.

Aux termes de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales (LPF), l'administration peut accorder « *sur demande du contribuable [...] par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives* ».

Une transaction ne peut donc pas conduire à accorder des remises de droits, totales ou partielles.

Les transactions peuvent être conclues :

– soit avant la mise en recouvrement des impositions : à la suite de la réception d'une proposition de rectification, dans le cadre d'un contrôle sur place ou d'un contrôle fiscal externe, avant que l'imposition ne soit arrêtée ;

– soit après la mise en recouvrement.

La mise en œuvre de cette prérogative est relativement peu encadrée par les textes. Ainsi, la décision de transiger ou non, et la détermination du quantum de la transaction font partie intégrante de la négociation entre l'administration et le contribuable. La réponse à y apporter reste une question d'appréciation et de circonstances.

### **L'article L. 247 du livre des procédures fiscales**

#### **L'administration peut accorder sur la demande du contribuable :**

1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;

2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;

2° *bis* Des remises totales ou partielles des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du code général des impôts et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du présent livre ;

**3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.**

Les dispositions des 2° et 3° sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts.

L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions. Par dérogation, l'administration fiscale peut accorder une remise totale ou partielle des rappels de taxe sur la valeur ajoutée résultant de la caractérisation d'un établissement stable en France d'une entreprise étrangère, sous réserve que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée rappelé ait été acquitté au titre des mêmes opérations par le preneur des biens et services fournis et n'ait pas été contesté par celui-ci dans le délai imparti pour l'introduction d'un recours contentieux.

L'administration ne peut transiger lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

*NOTA : Conformément au II de l'article 132 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, les présentes dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels les impositions supplémentaires correspondantes n'ont pas été mises en recouvrement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019.*

*Source : Légifrance.*

Néanmoins, l'application des règles de compétence définies à l'article R. 247-4 du LPF permet de limiter le risque de rupture d'égalité devant l'impôt :

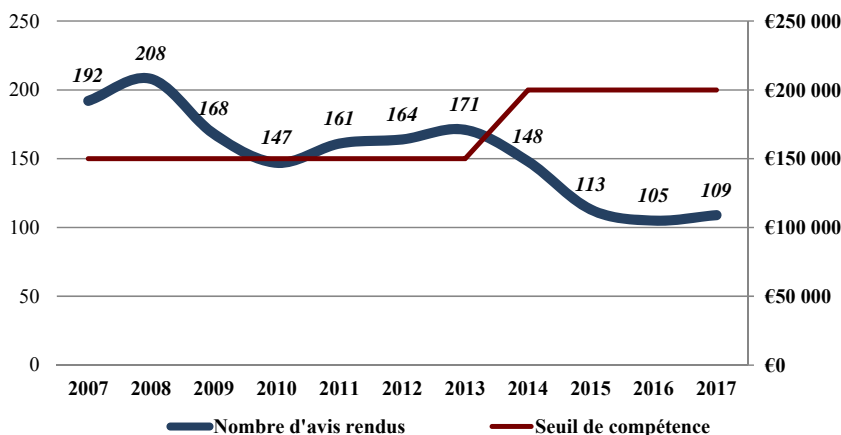
– lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 200 000 euros, la compétence revient au directeur départemental ou régional des finances publiques, ou au directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée ;

– lorsque les sommes sont supérieures à 200 000 euros, la décision relève impérativement de la compétence du ministre, après avis consultatif du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC).

## 2. Un rôle nécessaire du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, malgré une diminution du nombre d'avis rendus

Le nombre d'avis rendus par le CCFDC a décliné au cours des dernières années. Cette situation s'explique notamment par le fait que son seuil de compétence a été rehaussé de 150 000 à 200 000 euros en 2013.

ÉVOLUTION DU NOMBRE D'AVIS RENDUS PAR LE CCFDC



Source : rapports du comité contentieux fiscal, douanier et des changes.

L'avis est consultatif, et le ministre chargé des finances n'est, dès lors, pas tenu de le suivre.

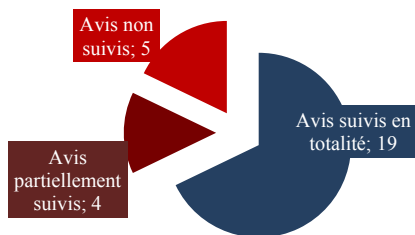
Néanmoins, les avis du CCFDC sont généralement suivis par l'administration fiscale, et leur analyse ne révèle pas de problème spécifique.

Ainsi, en 2018, 109 avis ont été rendus par le comité, dont 28 avis non conformes. Le CCFDC relève que 9 de ces 28 avis n'ont pas été suivis, mais qu'ils « ont donné lieu à des décisions plus sévères de la part de l'administration » et « n'ont pas porté sur des montants particulièrement significatifs »<sup>(1)</sup>.

(1) Rapport du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes remis au Gouvernement et au Parlement au titre de l'année 2017.



## SUITES DONNÉES AUX AVIS RENDUS PAR LE CCFDC



Source : rapports du comité contentieux fiscal, douanier et des changes.

### B. UN OUTIL QUI PERMET UNE ATTÉNUATION DE PÉNALTÉS DANS DES PROPORTIONS VARIABLES, MAIS IMPORTANTES, ET REPRÉSENTE UN ENJEU BUDGÉTAIRE NON NÉGLIGEABLE

#### 1. Un nombre de demandes relativement stable, des enjeux budgétaires importants mais volatils

Le nombre de transactions réalisées chaque année est relativement stable, et s'établit à 3 440 en moyenne : entre 2013 et 2018, entre 3 300 et 3 800 transactions fiscales ont été conclues chaque année.

#### ÉVOLUTION DU NOMBRE ANNUEL DE TRANSACTIONS

(en nombre de transactions)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avant MER – CFE	1 548	1 460	1 645	1 737	1 759	1 877
Avant MER – CSP	435	327	342	336	269	n.d. <sup>(1)</sup>
Après MER	1 459	2 011	1 665	1 283	1 279	1 206
<b>Total</b>	<b>3 442</b>	<b>3 798</b>	<b>3 652</b>	<b>3 356</b>	<b>3 307</b>	<b>3 083 <sup>(1)</sup></b>

(1) Les données relatives aux transactions réalisées avant mises en recouvrement suite à un contrôle sur place n'étaient pas encore disponibles au moment de l'édition de ce rapport.

Source : réponses aux questionnaires.

Le montant total des atténuations d'amendes fiscales et de majorations d'impôts consenties est en revanche nettement plus volatil : sur la période considérée, il s'établit entre 81 et 253 millions d'euros. Le montant annuel moyen s'élève à 142,1 millions d'euros.

## ÉVOLUTION DU MONTANT DES ATTÉNUATIONS DE PÉNALITÉS ACCORDÉES

(en millions d'euros)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avant MER – CFE	41,2	28,1	62,6	177,5	70,5	39,3
Avant MER – CSP		10,2	10,0	6,6	7,5	n.d. <sup>(1)</sup>
Après MER	39,5	122,4	65,6	69,4	50,4	51,9
<b>Total</b>	<b>80,7</b>	<b>160,6</b>	<b>138,2</b>	<b>253,5</b>	<b>128,3</b>	<b>91,2</b> <sup>(1)</sup>

(1) Les données relatives aux transactions réalisées avant mises en recouvrement suite à un contrôle sur place n'étaient pas encore disponibles au moment de l'édition de ce rapport.

Source : réponses aux questionnaires.

## 2. Des allègements significatifs du point de vue du contribuable

**Le dispositif permet aux contribuables rectifiés de bénéficier d'allègements de pénalités significatifs.**

### ÉVOLUTION DU MONTANT DES ALLÈGEMENTS CONSENTIS

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Moyenne
Nombre de transactions réalisées	3 442	3 798	3 652	3 356	3 307	3 083	3 440
Montants initiaux des droits et pénalités (M€)	424,4	619,3	507,2	668,8	575,9	650,0	574,3
dont montants des pénalités initiales (M€)	136,2	243,4	208,6	349,9	215,5	168,8	220,4
Montants des modérations consenties sur les pénalités (M€)	80,7	160,6	138,2	253,5	128,3	91,2	142,1
Part des pénalités remises (%)	59,2 %	66,0 %	66,3 %	72,5 %	59,6 %	54,0 %	64,5 %
Allègement moyen consenti (€)	23 441	42 288	37 842	75 531	38 809	29 588	41 309

Source : réponses aux questionnaires

Ainsi, la part des pénalités remises, qui correspond au ratio du montant des pénalités remises sur le montant initial des pénalités infligées, oscille entre 54 % et 73 % selon les années, avec une moyenne à 64,5 %.

### ÉVOLUTION DE LA PART DES PÉNALITÉS REMISES, PAR TYPE DE TRANSACTION

(en %)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avant MER – CFE	56,1 %	48,9 %	67,3 %	74,2 %	59,3 %	55,4 %
Avant MER – CSP		55,5 %	45,7 %	46,5 %	43,7 %	n.d.
Après MER	62,9 %	73,0 %	70,1 %	72,0 %	63,4 %	53,0 %
<b>Moyenne</b>	<b>59,2 %</b>	<b>66,0 %</b>	<b>66,3 %</b>	<b>72,5 %</b>	<b>59,6 %</b>	<b>54,0 %</b>

Source : réponses aux questionnaires.

Le montant de l'allègement moyen varie dans des proportions importantes, entre 20 000 et 75 000 euros, et s'élève à 41 309 euros en moyenne.

#### ÉVOLUTION DES MONTANTS REMIS, PAR TYPE DE TRANSACTION

(en euros)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avant MER – CFE	20 768	19 231	38 033	102 169	40 067	20 958
Avant MER – CSP		31 100	29 369	19 657	27 930	n.d.
Après MER	27 073	60 847	39 393	54 100	39 367	43 020
<b>Montant moyen remis</b>	23 441	42 288	37 842	75 531	38 809	29 588

Source : réponses aux questionnaires.

L'administration fiscale a transmis à la rapporteure spéciale des données relatives à la répartition, par impôt et par direction (nationale, régionale, départementale), des allègements consentis, portant notamment sur les transactions réalisées après mise en recouvrement<sup>(1)</sup>. Afin de lisser les variations annuelles, la rapporteure spéciale a choisi de présenter et d'étudier ces éléments de manière agrégée entre 2013 et 2018.

Les remises ainsi consenties portent principalement sur les amendes fiscales (43 %), l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales (22 %), et la taxe sur la valeur ajoutée (18 %).

#### RÉPARTITION PAR NATURE DES REMISES ACCORDÉES APRÈS MISE EN RECOUVREMENT ET ENTRE 2013 ET 2018

	Montant des remises accordées	Répartition en part du total
Amendes fiscales	173,3	43 %
IR, CSG, CRDS	86,6	22 %
TVA	70,3	18 %
IS	35,1	9 %
DMTG	15,7	4 %
Autres	18,1	5 %
<b>Total</b>	<b>399,1</b>	<b>100 %</b>

Source : réponses aux questionnaires

Si l'essentiel des transactions après MER est conclu dans le réseau des directions régionales et des départementales des finances publiques (70 %), les transactions conclues par la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) représentent 1 % en nombre mais 41 % en montant.

(1) Concernant les transactions réalisées avant MER, seule la répartition géographique des transactions signées était disponible.

**RÉPARTITION PAR DIRECTION DES REMISES ACCORDÉES  
APRÈS MISE EN RECouvreMENT ET ENTRE 2013 ET 2018**

	Nombre	Montant remis (M€)	En % du total	Montant moyen remis (€)	Part des pénalités remises (%)
DD/DRFiP	6 108	112	28 %	18 295	60 %
DIRCOFI	2 543	92	23 %	36 224	59 %
Directions nationales : hors DVNI	155	30	8 %	193 800	51 %
Directions nationales : DVNI	97	165	41 %	1 702 998	90 %
<b>Total</b>	<b>8 903</b>	<b>399</b>	<b>100 %</b>	<b>44 827</b>	<b>67 %</b>

Source : réponses aux questionnaires.

**II. UN SUIVI ET UN PILOTAGE À RENFORCER, CONCERNANT NOTAMMENT LA PRATIQUE DU « RÉGLEMENT D'ENSEMBLE »**

La rapporteure spéciale relève que les outils de suivi et de pilotage à la disposition de l'administration sont imparfaits et doivent être modernisés même si, depuis un récent rapport de la Cour des comptes <sup>(1)</sup>, la transparence du dispositif a été légèrement améliorée.

Elle attire l'attention de la commission des finances sur le dispositif du « règlement d'ensemble », qui permet à l'administration, en dehors de toute base légale, d'accorder des remises de droits – et pas uniquement de pénalités – et rappelle la nécessité de mieux suivre et de mieux piloter ce dispositif.

**A. DES OUTILS DE SUIVI IMPARFAITS, UNE AMÉLIORATION RELATIVE DE LA TRANSPARENCE**

**1. Des outils de suivi et de pilotage imparfaits**

Dans le rapport précité portant sur les remises et transactions en matière fiscale, la Cour des comptes relevait que « *la DGFIP connaît des difficultés opérationnelles importantes pour assurer une restitution de qualité, en particulier dans la remontée des informations par le réseau* » qui s'expliquent par « *deux motifs liés* » :

– d'une part, les informations saisies par les services ne sont « *pas toujours fiables* » ;

– d'autre part, et plus profondément, « *les applications informations (ALPAGE et ERICA) dont dispose la DGFIP pour le suivi de son pouvoir gracieux au sens large restent très insuffisantes* » : ainsi, il n'existe « *aucun suivi automatisé des transactions conclues à la suite d'un contrôle sur pièces* », tandis

---

(1) Cour des comptes, « *Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer* », Rapport public annuel 2018, février 2018.

que « *les règlements d'ensemble menés par les services à la suite d'un contrôle fiscal ne sont pas non plus restitués dans le suivi statistique des applications* ».

La Cour relevait également que la DGFIP n'avait pas fait des transactions un « *axe national de contrôle obligatoire* » afin de ne pas « *complexifier sa mise en œuvre* », même si certaines directions locales ayant conduit des opérations d'audit ou de contrôle interne ont pu « *identifier des points d'amélioration en matière de fiabilisation des processus de suivi et de traçabilité* ».

Cette absence d'outil permettant de restituer, de manière systématique et automatisée, la nature des pénalités remises et leur quantum, conduisait à « *des pratiques hétérogènes d'atténuation de pénalités lors de la conclusion de transactions* ». La Cour rappelait qu'elle n'était pas favorable à « *l'instauration d'un barème contraignant* » mais soulignait que « *la contrepartie de la liberté d'appréciation de l'administration [était] l'obligation de rendre compte, d'expliquer et de mettre en place des politiques visant à prévenir et corriger les écarts de pratique des services* ».

Sur ces points, la Cour formulait deux propositions :

– « *améliorer, en application d'un plan d'action précis à trois ans, [...] la qualité et la fiabilité des restitutions informatiques des remises et transactions* » ;

– et « *mettre en place, tant au niveau des services déconcentrés que de la DGFIP, des dispositifs de contrôle interne permettant de mesurer et d'analyser les écarts constatés en matière de remises et de transactions à des fins de pilotage et d'harmonisation* ».

**La rapporteure spéciale relève la pertinence de ces propositions et a interrogé l'administration sur leur mise en œuvre. Celle-ci est en cours mais a pour l'instant reçu des traductions limitées.**

**Ainsi, en matière informatique**, l'administration fiscale a précisé que « *l'application de suivi et pilotage du contrôle fiscal effectué du bureau (ALPAGE CSP) ne comporte pas de page de suivi en matière de transaction. Il n'est pas prévu actuellement de modification à ce sujet. L'application dédiée au contrôle fiscal externe (ALPAGE CFE) ne permet pas quant à elle de saisir la catégorie d'impôt ayant fait l'objet d'une transaction* ». Néanmoins, l'administration a précisé que le projet PILAT, projet informatique de grande ampleur qui a « *pour objectif d'unifier le système d'information relatif à la chaîne du contrôle fiscal afin de moderniser le travail des agents et d'améliorer le pilotage de l'activité* », pourrait permettre de sécuriser, à terme, le suivi des transactions.

Concernant l'enregistrement des transactions après mise en recouvrement, celui-ci « *a constitué un axe de contrôle interne en 2018. Ce contrôle a été décliné dans toutes les directions de contrôle fiscal et dans un échantillon de 27 directions locales. À sa suite, les règles visant à assurer la fiabilité et l'exhaustivité de l'information disponible dans l'application de suivi font l'objet d'un rappel par note aux services* ».

**Concernant la mise en place de dispositifs de contrôle interne**, l'administration souligne que celle-ci a élaboré « *de nouvelles consignes rappelant à l'ensemble de ses services les orientations précédentes et insistant sur le nécessaire pilotage et la traçabilité du traitement des demandes gracieuses des particuliers, afin d'améliorer l'homogénéité de ses décisions, vecteur d'équité fiscale et d'acceptation de l'impôt* » et a ajouté que ces consignes étaient « *en cours de diffusion au mois de mai 2019* », ce qui n'a pas permis à la rapporteure spéciale d'en mesurer la portée.

Enfin, en 2018, un nouvel indicateur intitulé « Taux de transaction avant mise en recouvrement en CFE » a été créé « *afin de promouvoir la pratique de la transaction dès que le dossier le permet* », ce qui selon l'administration, permettra d'assurer un « *meilleur pilotage* » de ce dispositif.

**La rapporteure spéciale a pu constater que les remontées d'informations en provenance du réseau sont encore peu automatisées, ce qui limite la possibilité de conduire une évaluation approfondie.**

Ainsi, l'administration fiscale relève que « *concernant les transactions réalisées avant mise en recouvrement [...], si l'application ALPAGE-CFE permet un suivi direct des transactions, ALPAGE-CSP ne prévoit pas la saisie d'éléments d'information sur cette procédure et les statistiques sont établies à partir d'informations fournies par les directions locales* »<sup>(1)</sup>. De plus, « *la saisie de la catégorie d'impôt ayant fait l'objet de la transaction n'est pas possible dans la version actuelle de l'application ALPAGE-CFE* ».

Concernant les transactions réalisées après mise en recouvrement, « *l'application ERICA permet de recenser les transactions réalisées après mise en recouvrement auprès des services locaux et des directions (directions départementales, régionales et nationales)* ».

Ces restrictions ont limité les informations transmises à la rapporteure spéciale et, dans le cadre du présent rapport, les données relatives aux transactions réalisées avant MER à la suite d'un CSP n'ont pu être éditées pour l'année 2018. De même, la répartition par impôt des transactions réalisées n'a pu l'être que pour les transactions réalisées après MER.

**La rapporteure spéciale relève qu'une telle situation n'est pas satisfaisante et suivra ces éléments avec attention.**

---

(1) Dans une réponse écrite transmise à la rapporteure spéciale en juillet 2018.

## **2. Une amélioration relative de la transparence grâce à la remise du rapport de l'article L. 251 A du LPF**

La Cour recommandait également de « *publier en annexe au projet de loi de finances le rapport annuel au Parlement sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale [...] et compléter à moyen terme les lacunes graves qu'il comporte en l'état* ».

Deux éditions du rapport remis au Parlement aux termes de l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales ont pour l'instant été remises, au titre des années 2016 et 2017, respectivement.

Leur contenu a été légèrement enrichi d'un rapport à l'autre, et l'administration fiscale a précisé à la rapporteure spéciale que « *le rapport au titre de 2018 comportera des éléments beaucoup plus détaillés que les rapports précédents* ».

La rapporteure spéciale insiste sur la nécessité de développer encore le contenu de ce rapport, en particulier les aspects qualitatifs, et sera attentive aux éléments qui seront présentés lors de la prochaine édition.

## **B. LE « RÉGLEMENT D'ENSEMBLE » : UNE PRATIQUE OPAQUE À MIEUX ENCADRER**

### **1. Le « règlement d'ensemble », une pratique opaque**

L'administration peut également avoir recours à la pratique du « règlement d'ensemble » qui lui permet, dans des cas spécifiques, d'accorder des modérations non seulement sur le montant des pénalités, mais également sur le montant des droits dus par la contribuable.

Cette pratique ne constitue pas une transaction au sens juridique, qui, aux termes de la loi, ne peut porter que sur les pénalités.

La pratique du règlement d'ensemble est ainsi utilisée lors de redressements complexes, en matière de fiscalité internationale, ou lorsqu'un point de droit nouveau pourrait nourrir un contentieux dont l'issue est très incertaine. Selon l'administration, cette pratique permettrait d'accélérer et de faciliter la conclusion d'un contrôle. La Cour relève ainsi que « *cette pratique conduit le contribuable à accepter les rappels mis à sa charge, l'administration renonçant pour sa part à certains rappels, les plus fragiles, dans la perspective d'un contentieux* »<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cour des comptes, rapport précité.

Cette pratique ne fait l'objet d'aucun encadrement juridique : seul un paragraphe de la note du directeur général des impôts, du 20 juin 2004, en mentionne l'existence. Cette note précise ainsi que « *dans certaines situations, les services peuvent être conduits à conclure avec l'usager un accord global qui inclut une atténuation des droits. Cet accord ne constitue pas une transaction au sens de l'article L. 247 du LPF mais un règlement d'ensemble du dossier.* »

Cette pratique accorde une réelle souplesse à l'administration, mais présente certaines difficultés, comme le relevait la Cour :

– elle ne formalise pas de contrepartie pour le contribuable et ne prémunit pas les parties d'une éventuelle procédure contentieuse ;

– elle ne fait l'objet d'aucune procédure, et est peu développée dans le *Bulletin officiel des finances publiques* <sup>(1)</sup> ;

– elle ne fait l'objet d'aucun suivi, ni en comptabilité, ni dans les applications de contrôle interne ;

– les règlements d'ensemble d'un montant important ne sont pas soumis à l'avis du CCFDC.

## **2. Une pratique dont le suivi et le pilotage doivent impérativement être renforcés**

Si le principe qui sous-tend cette pratique est compréhensible, et si le règlement d'ensemble peut présenter un réel intérêt pour l'administration fiscale pour apprécier avec souplesse la diversité et la complexité des situations, l'impossibilité de contrôler sa mise en œuvre, faute de dispositif de suivi et de pilotage suffisant, constitue une réelle difficulté.

Ainsi, les systèmes d'information de la DGFIP ne sont pas même en mesure d'indiquer le nombre de règlements d'ensemble réalisés chaque année. L'administration fiscale a ainsi précisé à la rapporteure spéciale que « *les règlements d'ensemble ne sont codifiés ni dans les applications de suivi du contrôle fiscal (Alpage CFE et Alpage CSP), ni dans celles du suivi du contentieux (Erica). Il n'est donc pas possible de communiquer des données chiffrées sur les règlements d'ensemble réalisés depuis 2011.* »

Faute d'information suffisante, il a été impossible d'évaluer les situations dans lesquelles cet outil est mis en œuvre.

---

(1) Le règlement d'ensemble est par exemple évoqué dans le bulletin n° BOI-CF-PGR-20-50-20171004.



**La rapporteure spéciale insiste dès lors sur l'absolue nécessité de disposer d'un véritable dispositif de suivi spécifique aux « règlements d'ensemble » réalisés, qui permettra d'en évaluer l'efficacité, et d'en améliorer le pilotage.**

La rapporteure spéciale relève également que, si la Cour des comptes avait également recommandé de « *définir un cadre légal applicable au dispositif de règlement d'ensemble* », l'administration fiscale ne semble pas avoir donné suite à cette recommandation. La DGFIP a ainsi précisé à la rapporteure spéciale qu'une « *note pour les services* » était « *en cours d'élaboration afin de rappeler et préciser les différents moyens de conclure une procédure de contrôle fiscal* ».

## TRAVAUX DE LA COMMISSION

*Lors de sa réunion de 17 heures, le mardi 28 mai 2019, la commission des finances, réunie en commission d'évaluation des politiques publiques, a entendu M. Gérard Darmanin, ministre de l'action et des comptes publics.*

Le compte-rendu et la vidéo de cette réunion sont disponibles sur le site de l'Assemblée nationale.

**ANNEXE :**  
**SOURCES UTILISÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE**

Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel à l'intention du Gouvernement et du Parlement* au titre des années 2011 à 2017 (publié l'année suivante au mois entre août et novembre).

Cour des comptes, *Mission Remboursements et dégrèvements. Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2018*, mai 2019.

Cour des comptes, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », *Rapport public annuel 2018*, février 2018.

Rapport au Parlement portant sur « Les remises et transactions à titre gracieux en matière fiscale » au titre des années 2016 et 2017, remis aux termes de l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales.