



N° 3110

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 8 octobre 2015.

RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE SUR LE PROJET DE **loi de finances pour 2016** (n° 3096),

PAR Mme VALÉRIE RABAULT,
Rapporteuse Générale
Députée

ANNEXE N° 41

REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

Rapporteuse spéciale : Mme Eva SAS

Députée

SOMMAIRE

	Pages
PRÉSENTATION DES CRÉDITS DE LA MISSION	7
SYNTHÈSE.....	8
I. UNE MISSION PROTÉIFORME DONT LA COHÉRENCE AVEC L'ENSEMBLE DU BUDGET PEUT ÊTRE AMÉLIORÉE	10
A. LES DISPOSITIONS DE LA LOLF SUR LES CRÉDITS ÉVALUATIFS SONT DE FAIT ÉTENDUES À DES DÉPENSES OPÉRATIONNELLES	11
B. LA PRÉSENTATION DES CRÉDITS OPÉRATIONNELS DE LA MISSION DOIT ÊTRE CLARIFIÉE	13
C. UN PILOTAGE INSUFFISANT	14
1. Les outils destinés à une analyse de la performance sont insuffisants	14
2. Une élaboration budgétaire imparfaite.....	15
II. UNE AUGMENTATION PRÉOCCUPANTE DU COÛT PRÉVISIBLE DES CONTENTIEUX EUROPÉENS	17
A. LES CONTENTIEUX EN COURS.....	18
1. Le coût du contentieux « précompte mobilier » est moins élevé que prévu initialement.....	18
a. Les origines du contentieux sont stabilisées.....	18
b. Les décisions juridictionnelles internes prises à ce stade sont très favorables à l'État.....	20
c. Les enjeux financiers et la prévision budgétaire.....	21
2. Le coût du contentieux « OPCVM » monte en puissance	22
a. Le traitement du contentieux et son rebondissement européen en 2014.....	23
b. Les enjeux financiers et les affaires déjà traitées	24
B. LES NOUVEAUX CONTENTIEUX ET LES PERSPECTIVES POUR L'AVENIR.....	25
1. Le contentieux <i>de Ruyter</i>	25
a. L'origine de l'affaire.....	25
b. La solution de l'arrêt du 26 février 2015	26
c. Les conséquences budgétaires	27

2. Le contentieux <i>Steria</i>	30
a. L'origine du contentieux	30
b. Les conséquences budgétaires	31
C. LES AUTRES PERSPECTIVES CONTENTIEUSES	32
1. La contribution additionnelle au titre des montants distribués	32
2. Les autres affaires et les enjeux en termes d'anticipation	33
III. LES RESTITUTIONS LIÉES À DES DÉPENSES FISCALES OPÉRATIONNELLES RETRACÉES DANS LA PRÉSENTE MISSION	36
A. LES RESTITUTIONS À DESTINATION DES ENTREPRISES	36
1. Le poids croissant des restitutions opérées aux entreprises	36
2. Le coût du crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi	38
a. L'impact financier global du CICE est en phase d'accélération	39
b. Les modalités d'imputation du CICE sur les différentes actions de la présente mission	41
B. LES RESTITUTIONS À DESTINATION DES MÉNAGES	43
1. Les restitutions opérées aux ménages sont stables	43
2. Les évolutions liées à la prime pour l'emploi et au crédit d'impôt « prélèvement forfaitaire obligatoire »	44
a. Le crédit d'impôt « prélèvement forfaitaire obligatoire »	44
b. Les restitutions liées à la prime pour l'emploi	45
C. LES DÉPENSES FISCALES AYANT UN IMPACT SUR L'ENVIRONNEMENT DANS LA PERSPECTIVE DE LA COP 21	46
1. Les allègements de fiscalité sur les énergies fossiles	47
2. Les remboursements de TICPE	49
a. L'augmentation de la TICPE applicable aux transporteurs routiers ne doit pas signifier l'abandon définitif de l'écotaxe poids lourds	50
b. Le remboursement de TICPE applicable au transport fluvial	52
c. L'exonération de TICPE applicable au kérosène	53
3. L'exonération de taxe intérieure sur le charbon	54
IV. LES REMBOURSEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX MARQUÉS PAR LE POIDS DES RÉFORMES ÉCONOMIQUES PASSÉES ET LE DYNAMISME DES IMPÔTS PESANT SUR LES MÉNAGES	56
A. UN ISOLEMENT INJUSTIFIÉ DES DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX	57
B. UNE ANALYSE APPROFONDIE DES DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS ÉCONOMIQUES DE PLUS EN PLUS NÉCESSAIRE	58

C. LA DYNAMIQUE PRÉOCCUPANTE DES DÉGRÈVEMENTS PESANT SUR LES MÉNAGES	59
1. Le dégrèvement de taxe d'habitation.....	60
2. Les dégrèvements de taxes foncières.....	61
D. POUR UNE LECTURE CONSOLIDÉE DES DÉGRÈVEMENTS ET DES EXONÉRATIONS D'IMPÔTS LOCAUX	62
EXAMEN EN COMMISSION	65
PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE	67

L'article 49 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) fixe au 10 octobre la date limite pour le retour des réponses aux questionnaires budgétaires.

À cette date, 95 % des réponses relatives à la mission *Remboursements et dégrèvements* étaient parvenues à la Rapporteuse spéciale.

PRÉSENTATION DES CRÉDITS DE LA MISSION

(en millions d'euros)

	Exécuté 2013	LFI 2014	Révisé 2014	PLF 2015	Révisé 2015	PLF 2016
Programme 200 <i>Impôts d'État</i>	74 570	90 603	83 759	87 662	91 102	88 195
Action 1 <i>Mécanique de l'impôt</i>	57 868	63 957	62 070	63 378	66 054	64 217
11-01 : Impôt sur les sociétés	10 554	14 034	13 972	14 634	16 831	14 944
11-02 : TVA	47 008	49 784	47 872	48 509	49 032	49 108
11-03 : Plafonnement	177	0	20	0	8	0
11-04 : Autres	129	139	206	235	183	165
Action 2 <i>Politiques publiques</i>	6 515	13 819	11 110	12 547	13 296	11 849
12-01 : PPE	1 882	1 720	1 921	1 838	1 934	55
12-02 : IR	1 459	1 931	2 206	2 158	2 312	2 123
12-03 : IS	1 894	8 922	5 581	7 100	7 816	8 399
12-04 : TICPE	787	714	866	931	714	755
12-05 : TICGN	3	4	3	3	3	3
12-06 : CPA	490	527	533	517	517	514
Action 3 <i>Gestion des produits</i>	10 187	12 827	10 579	11 737	11 752	12 129
13-01 : IR	2 196	2 320	2 290	2 360	2 190	2 207
13-02 : IS	1 020	1 145	950	950	1 184	1 324
13-03 : Autres impôts directs	1 112	2 967	1 507	2 354	2 335	2 515
13-04 : TVA	2 224	2 300	2 150	2 150	2 082	2 082
13-05 : Enregistrement	456	675	457	456	403	403
13-06 : Autres impôts indirects	620	578	620	620	702	702
13-07 : Non-valeur, créances	2 153	1 970	2 107	2 107	2 259	2 259
13-08 : Dations, intérêts, débits	407	872	498	740	597	637
Programme 201 <i>Impôts locaux</i>	11 645	11 453	11 597	11 645	11 681	11 970
Action 1 <i>TP et CET</i>	6 868	6 358	6 570	6 361	6 386	6 450
Action 2 <i>Taxes foncières</i>	844	928	893	930	1 020	1 070
Action 3 <i>Taxe d'habitation</i>	3 488	3 762	3 689	3 909	3 794	3 969
Action 4 <i>Non-valeur</i>	445	405	445	445	481	481
TOTAL GÉNÉRAL	86 215	102 056	95 356	99 307	11 681	100 165

Source : commission des finances.

SYNTHÈSE

Comme en 2014, le présent projet de loi de finances prévoit que la mission *Remboursements et dégrèvements* devrait dépasser le seuil symbolique des 100 milliards d'euros, ce qui en fait encore une fois en théorie la mission la plus importante du budget de l'État.

Ce montant représente 26,7 % du total des dépenses de l'État et des divers organismes d'administration centrale et 47,9 % de l'ensemble des autres crédits budgétaires de l'État (hors mission *Relations avec les collectivités territoriales*).

L'augmentation tendancielle du montant de la présente mission reflète encore une évolution de fond du financement des politiques publiques par des dépenses fiscales plutôt que par des crédits budgétaires classiques.

Pour la première année d'application de la loi de programmation des finances publiques, ces dépenses fiscales seront toutefois pleinement intégrées dans la norme de dépense de l'État, ce qui est certainement une évolution dont on doit se féliciter.

Le présent budget se caractérise à titre principal par les éléments suivants :

– **deux nouveaux contentieux européens** à fort enjeu budgétaire viennent peser sur le programme 200. Les conséquences de ces contentieux devraient se faire sentir pendant plusieurs années, appelant à clarifier la manière dont les dépenses correspondantes sont intégrées dans l'architecture générale du budget. Au total, le coût de ces contentieux est provisionné cette année à hauteur d'environ **2,4 milliards d'euros** ;

– la charge de certaines dépenses fiscales emblématiques du présent quinquennat se fait croissante, au premier rang desquelles le CICE dont le coût passe, en restitutions, de 4,1 milliards d'euros en 2014 à **6,2 milliards d'euros en 2015 et 7,7 milliards d'euros en 2016** ;

– la présente mission recueille enfin les conséquences budgétaires de nombreux dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement ; si le coût total de ces dispositifs a été évalué en 2016 à 10,8 milliards par la Rapporteuse générale, leur impact sous forme de restitutions, retracées dans la présente mission, avoisine le **milliard d'euros**.

Au-delà de ces considérations budgétaires, la Rapporteuse spéciale rappelle que la structuration même de la mission et son articulation avec la première partie de la loi de finances contribuent à brouiller la lecture de l'ensemble du budget. Malgré les recommandations faites les années précédentes par la Rapporteuse spéciale, mais également par la Cour des comptes, pour reclasser les différentes composantes de cette mission afin de rendre le budget de l'État plus lisible, celles-ci n'ont toujours pas été suivies d'effet.

INTITULÉS	SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS
Programme 200 <i>Impôts d'État</i>	Une partie du programme pourrait être traitée en atténuation de recettes , afin de clarifier la présentation générale du budget de l'État.
Action 1 <i>Mécanique de l'impôt</i>	La distinction entre mécanique de l'impôt et politiques publiques n'est pas toujours d'une grande clarté.
11-01: Impôt sur les sociétés	Le périmètre de cette action doit être retraité pour ne recueillir aucun des effets des grandes dépenses fiscales à destination des entreprises (notamment CICE et CIR).
11-02: TVA	Cette action constitue l'essentiel de la mission et brouille la clarté de l'analyse car il s'agit d'une pure modalité de perception de l'impôt.
11-03: Plafonnement	Cette action mérite d'être supprimée compte tenu de la fin du bouclier fiscal.
Action 2 <i>Politiques publiques</i>	Les indicateurs de performance permettant de mesurer l'efficacité de cette mission sont insuffisants .
12-01: PPE	Cette sous-action mérite désormais d'être fondue avec la sous-action 12-02.
12-02: IR	Il pourrait être utile de distinguer les restitutions d'IR bénéficiant aux entreprises.
12-03: IS	Distinguer à l'intérieur de la sous-action les montants liés au CICE, au CIR et aux autres dispositifs.
12-04: TICPE	Supprimer les restitutions d'impôts contraires aux objectifs de la loi de transition énergétique et de la COP 21.
12-05: TICGN	Cette mesure doit être supprimée car elle conduit à rembourser les exploitants pour un « surcoût » du gazole, du fioul lourd et du gaz naturel.
12-06: CPA	Le montant inscrit dans cette action conduit à alimenter le compte d'avances à l'audiovisuel public de manière peu transparente.
Action 3 <i>Gestion des produits</i>	Cette action constitue le cœur de la mission <i>Remboursements et dégrèvements</i> . Il n'y a donc que peu de modifications de périmètre à effectuer .
13-01: IR	Les reversements effectués en application de conventions fiscales mériteraient d'être rattachés à une autre mission.
13-03: Autres impôts directs	L'information relative aux contentieux importants doit être détaillée dès le PAP, en distinguant les conséquences en comptabilité budgétaire et en comptabilité nationale, ainsi que le montant des intérêts moratoires.
Programme 201 <i>Impôts locaux</i>	L'ensemble de cette action doit être prise en compte comme une dépense classique de l'État à l'article d'équilibre. Son rattachement à la mission <i>Relations avec les collectivités territoriales</i> permettrait d'améliorer l'analyse du Parlement <u>sur les transferts aux collectivités locales</u> .
Action 1 <i>TP et CET</i>	Les crédits de cette action, et les dégrèvements sous-jacents, font l'objet d'un faible pilotage. Les conséquences de la réforme de la TP méritent une meilleure analyse.
Action 2 <i>Taxes foncières</i>	Les crédits de cette action peuvent également être mieux pilotés, car ils poursuivent des objectifs politiques très clairs.
Action 3 <i>Taxe d'habitation</i>	La même remarque s'impose ; des indicateurs de performance adaptés doivent permettre d'améliorer le contrôle du Parlement.

I. UNE MISSION PROTÉIFORME DONT LA COHÉRENCE AVEC L'ENSEMBLE DU BUDGET PEUT ÊTRE AMÉLIORÉE

Comme l'année dernière, la Rapporteuse spéciale ne peut que rappeler les **profonds problèmes de méthode** posés par l'existence même de la mission *Remboursements et dégrèvements* et ses conséquences sur la lisibilité de l'ensemble du budget de l'État.

Le premier problème tient au périmètre même de la mission.

Plusieurs actions retracent en crédits budgétaires des dépenses qui mériteraient d'être retraitées en **atténuation de recettes**, sachant par ailleurs que, selon les informations données par le Gouvernement, l'exécutif raisonne de toute façon en recettes nettes pour chaque impôt. La distinction entre une recette fiscale brute d'un côté, dont le chiffrage intervient en première partie de la loi de finances, et un ensemble de dépenses en atténuation de recettes crédité en seconde partie, n'est opérée qu'à l'occasion du débat parlementaire. Cette distinction présente, certes, l'intérêt de fournir à la représentation nationale des informations sur le coût évaluatif des mécanismes de remboursements et de dégrèvements, mais il reste qu'un raisonnement en recettes nettes permettrait certainement de clarifier ce débat.

Afin d'appeler le Gouvernement à agir, la Rapporteuse spéciale a déposé au nom de la commission des finances un amendement visant à supprimer, en particulier, la sous-action relative aux restitutions de TVA, d'un montant de 63 milliards d'euros, qui ne mérite pas de figurer dans le présent document budgétaire mais d'être intégrée dans les recettes nettes de la TVA. Le Gouvernement n'a pas souhaité suivre cette initiative.

Le deuxième problème tient à l'articulation entre les crédits de la mission et l'ensemble du budget de l'État, en particulier sa première partie.

L'ensemble des crédits présentés dans la mission *Remboursements et dégrèvements* sont pris en compte en atténuation de recettes en première partie de la loi de finances.

Cet état de fait se justifie très mal s'agissant des remboursements d'impôts locaux ; comme l'ont montré, dans le cadre de l'examen du présent projet de loi finances, les débats sur l'ajustement du revenu fiscal de référence, les dégrèvements d'impôts locaux sont une politique majeure de l'État, dont celui-ci doit assumer pleinement les conséquences sur le plan de la présentation budgétaire.

En assimilant les remboursements d'impôts à de moindres recettes, la présentation du budget fait sortir du champ de l'analyse l'un des piliers des relations financières entre l'État et les collectivités locales.

La Rapporteuse spéciale a également déposé un amendement dans ce sens l'année dernière, sans succès.

Dans le même ordre d'idées, il peut paraître étonnant que les contentieux européens soient également assimilés à de moindres recettes ; là encore, il s'agit de la conséquence purement budgétaire de la condamnation de l'État qui comporte, au surplus, une partie relative au paiement d'intérêts moratoires qui n'ont rien à voir avec une telle qualification.

En outre, compte tenu du décalage récurrent entre les prévisions prudentes de l'administration fiscale et les décaissements réels dans les deux contentieux en cours, l'assimilation des contentieux à de moindres recettes fiscales conduit à introduire un biais lors de l'examen du collectif de fin d'année s'agissant des ajustements de recettes nettes des impôts concernés : la non-consommation des crédits prévus pour ces contentieux est assimilée à une augmentation des recettes nettes de l'impôt, ce qui peut fausser les analyses du Parlement sur sa dynamique. Il est positif de constater que le Gouvernement provisionne les risques liés à ces contentieux de manière prudente ; toutefois, la comptabilisation de ces montants ne devrait pas fausser la bonne information des parlementaires sur l'évolution des recettes fiscales.

Le **troisième problème** tient à l'absence de pilotage de l'essentiel des dépenses de la présente mission. Le caractère mécanique et évaluatif des crédits de la mission semble faire obstacle à un vrai travail de révision et de pilotage, dont témoigne le faible nombre des indicateurs de performance.

A. LES DISPOSITIONS DE LA LOLF SUR LES CRÉDITS ÉVALUATIFS SONT DE FAIT ÉTENDUES À DES DÉPENSES OPÉRATIONNELLES

Les dispositions de la LOLF⁽¹⁾ concernant les remboursements et les dégrèvements n'imposent pas un périmètre aussi élargi que celui de l'actuelle mission *Remboursements et dégrèvements*.

L'article 10 de la LOLF prévoit en effet qu'à compter du 1^{er} janvier 2005, « *les crédits relatifs aux remboursements, restitutions et dégrèvements ont un caractère évaluatif* », et « *qu'ils sont ouverts sur des programmes distincts des programmes dotés de crédits limitatifs* ».

D'après les travaux parlementaires sur la LOLF, cette définition du champ des crédits limitatifs constituait, à l'époque, une avancée majeure pour le Parlement, en supprimant la catégorie des crédits provisionnels et en rationalisant les 87 chapitres de l'état F qui étaient dotés de crédits évaluatifs dans la nomenclature issue de l'ordonnance organique de 1959.

Le rapporteur de la LOLF notait toutefois que « *le régime des crédits évaluatifs, même défini de façon plus restrictive quant à son champ d'application, représente une atteinte significative au principe de l'autorisation de la dépense par le Parlement* », justifiant ainsi son information régulière.

(1) Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

Il y a donc tout lieu de penser que le législateur organique a souhaité entendre strictement le champ des dépenses entrant dans cette catégorie.

**ARTICLE 10 DE LA LOI ORGANIQUE N° 2001-692 DU 1^{ER} AOÛT 2001
RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES**

« Les crédits relatifs aux charges de la dette de l'État, aux remboursements, restitutions et dégrèvements et à la mise en jeu des garanties accordées par l'État ont un caractère évaluatif. Ils sont ouverts sur des programmes distincts des programmes dotés de crédits limitatifs.

« Les dépenses auxquelles s'appliquent les crédits évaluatifs s'imputent, si nécessaire, au-delà des crédits ouverts. Dans cette hypothèse, le ministre chargé des finances informe les commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances des motifs du dépassement et des perspectives d'exécution jusqu'à la fin de l'année.

« Les dépassements de crédits évaluatifs font l'objet de propositions d'ouverture de crédits dans le plus prochain projet de loi de finances afférent à l'année concernée.

« Les crédits prévus au premier alinéa ne peuvent faire l'objet ni des annulations liées aux mouvements prévus aux articles 12 et 13 ni des mouvements de crédits prévus à l'article 15. »

Aucune disposition de la LOLF n'impose donc que soient retracées dans la mission *Remboursements et dégrèvements* l'ensemble des restitutions d'impôt, en particulier celles qui sont liées à la stricte mécanique de l'impôt.

En outre, il n'y a aucune raison de faire entrer dans cette catégorie des crédits évaluatifs certaines dépenses qui peuvent faire – et font – l'objet d'un pilotage de l'administration et se rapprochent davantage des dépenses classiques. Il s'agit en particulier des dépenses liées aux contentieux européens dont les perspectives peuvent être dressées avec une raisonnable prévisibilité.

Le principal effet de ce rattachement est de faire sortir leur coût de la norme de dépense, ce qui n'est évidemment pas satisfaisant.

S'agissant des dépenses fiscales, la Rapporteuse spéciale rappelle que le vote définitif de la dernière loi de programmation des finances publiques impose désormais, en lien avec l'évolution des normes de la comptabilité publique européenne (SEC 2010), que le coût des crédits d'impôt soit consolidé avec les dépenses budgétaires normales.

Les articles 5 et 7 de la loi de programmation prévoient en effet une trajectoire de croissance de la dépense publique fixée à la fois en volume et en valeur. Dans le projet de loi initial, cette trajectoire était fixée **hors crédits d'impôt** et, par voie de conséquence, les montants remboursés de ces crédits d'impôt retracés dans la présente mission échappaient également à la norme de dépense.

Le débat parlementaire a toutefois permis d'élargir cette trajectoire à la prise en compte des crédits d'impôts.

**TAUX DE PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES ET TAUX DE DÉPENSES PUBLIQUES
DANS LA VERSION INITIALE DU PLPFP 2014-2019**

(en % du PIB)

	2014	2015	2016	2017
Dépense publique hors crédits d'impôts	56,5	56,1	55,5	54,5
Taux de prélèvements obligatoires	44,7	44,6	44,5	44,4

Source : article 5 du PLPFP pour les années 2014 à 2019 présenté par le Gouvernement.

**TAUX DE PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES ET TAUX DE DÉPENSES PUBLIQUES
DANS LA VERSION AMENDÉE DU PLPFP 2014-2019**

(en % du PIB)

	2014	2015	2016	2017
Dépense publique, hors crédits d'impôt	56,5	56,1	55,4	54,5
Taux de prélèvements obligatoires	44,7	44,7	44,5	44,5
Dépense publique, y compris crédits d'impôt	57,7	57,5	56,9	56

Source : article 5 du PLPFP pour les années 2014 à 2019 après lecture de l'Assemblée nationale.

Au total, cette évolution devrait conduire le Gouvernement à améliorer le pilotage des dépenses fiscales, y compris dans leur partie faisant l'objet d'une restitution.

**B. LA PRÉSENTATION DES CRÉDITS OPÉRATIONNELS DE LA MISSION
DOIT ÊTRE CLARIFIÉE**

La mission rassemble certains crédits, que l'on pourrait qualifier de « *non opérationnels* » strictement liés à la gestion administrative de l'impôt, et qui n'appellent pas de pilotage particulier ni un travail excessif de construction budgétaire :

– il s'agit d'une part des crédits liés à la **restitution des sommes indûment perçues**, aux admissions en non-valeur, des datations en paiement, intérêts moratoires et remises de débits. Ces sommes sont retracées dans l'action 3 du programme 200 et l'action 4 du programme 201 ;

– il s'agit en outre, dans une certaine mesure seulement, des **remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt**. Pour l'impôt sur les sociétés (IS) et la TVA notamment, les mécanismes d'acomptes provisionnels et de récupération de la TVA entraînent *de facto* une entrée fiscale dans un premier temps et une sortie budgétaire ultérieure. L'administration dispose de peu de marge de manœuvre pour piloter ces flux.

Encore faut-il noter que certains dispositifs fiscaux récents, comme le CICE, produisent des effets budgétaires à la fois au niveau de la mécanique de l'impôt (action 1 du programme 200) et de la mise en œuvre des politiques publiques (action 2 du programme 200) selon des modalités exposées ci-dessous.

La Rapporteuse spéciale estime que l'éclatement du coût d'une dépense fiscale entre plusieurs actions et sous-actions de la présente mission n'est pas de nature à **faciliter l'analyse des conséquences des dispositifs sous-jacents**. Elle engage l'administration fiscale à opérer des regroupements permettant de clarifier la présentation de la mission.

S'agissant des **autres crédits de la mission**, que l'on pourrait au contraire qualifier de « *très opérationnels* » dans la mesure où ils retracent véritablement la mise en œuvre de politiques publiques (actions du programme 200 et programme 201 à l'exception des admissions en non-valeur), on soulignera là encore la nécessité de faire le lien entre ces crédits, le montant global de la dépense fiscale chiffré dans le tome II du fascicule *Voies et moyens* annexé au projet de loi de finances et le montant de cette dépense fiscale faisant l'objet d'une imputation directe par le contribuable.

D'après les informations communiquées par l'administration fiscale lors de son audition par la Rapporteuse spéciale, le chiffrage d'une dépense fiscale opéré dans le tome II du fascicule *Voies et moyens* inclut, dans tous les cas de figure, la totalité de la dépense liée au dispositif visé, qu'il s'agisse d'une imputation directe ou d'un remboursement ultérieur.

Le montant des crédits de remboursements retracés dans la présente mission permet donc, par retranchement, de connaître le montant d'un dispositif fiscal faisant l'objet d'une imputation directe.

C. UN PILOTAGE INSUFFISANT

Par-delà les critiques que l'on peut adresser au périmètre de la mission et à son articulation avec le reste du budget général, il reste que la Rapporteuse spéciale se doit de les analyser tels qu'ils sont soumis au Parlement.

1. Les outils destinés à une analyse de la performance sont insuffisants

L'ensemble des crédits de la mission sont évalués à l'aune de quatre indicateurs de performance, trois pour le programme 200 et un seul pour l'intégralité du programme 201. Ces indicateurs, insuffisants en nombre, sont focalisés sur le délai dans lequel les restitutions d'impôt sont opérées ; si de tels indicateurs sont, certes, pertinents pour évaluer l'efficacité de l'action de l'administration, ils le sont moins pour une évaluation de la politique publique ayant rendu nécessaire, le cas échéant, la restitution d'impôt.

Or, le Parlement, s'il a en effet pour mission de contrôler les diligences de l'administration pour effectuer ses missions, a pour nouvel objectif, tant dans l'esprit de la LOLF que de la réforme constitutionnelle opérée en 2008, d'opérer une évaluation approfondie des politiques publiques.

Programme	Indicateur	Intitulé	Résultats (2014)
Programme 200	Indicateur n° 1	Taux de demandes de remboursements de crédit de TVA non imputable et de restitutions d'IS remboursées dans un délai de 30 jours	88,3 %
	Indicateur n° 2	Ancienneté des demandes de remboursement de crédit de TVA non imputable qui ont fait l'objet d'un remboursement dans un délai strictement supérieur à 30 jours	55,9 jours
	Indicateur n° 3	Taux net de réclamations contentieuses en matière d'IR et de contribution à l'audiovisuel public des particuliers traitées dans un délai de 30 jours par les services locaux	97,6 %
Programme 201	Indicateur n° 1	Taux net de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai de 30 jours par les services locaux	97,7 %

Les taux des indicateurs sont dans l'ensemble très bons, ce dont on ne peut que se féliciter, même si l'on peut regretter que l'indicateur 2 du programme 200 soit d'une interprétation malaisée.

Surtout, on pourra regretter que, si ces indicateurs doivent mettre en évidence les diligences de l'administration à remplir ses missions, certains indicateurs plus qualitatifs ne soient pas pris en compte.

Ainsi, une prise en compte du traitement des demandes gracieuses permettrait aussi d'évaluer l'efficacité de l'administration à régler des situations qui ne se présentent pas d'emblée sous l'angle de la contestation. En tout état de cause, l'analyse de ces demandes gracieuses permettrait de fournir au Parlement des informations précieuses sur les relations entre les contribuables et l'administration fiscale.

Lors de leur audition par la Rapporteuse spéciale, les représentants de l'administration ont toutefois indiqué qu'il était impossible, à ce stade, d'identifier les restitutions opérées sur la base d'une telle demande.

2. Une élaboration budgétaire imparfaite

La qualité de la prévision budgétaire ne peut s'évaluer qu'à l'aune de l'écart entre la prévision et l'exécution, y compris lorsqu'il s'agit de crédits évaluatifs au sens de l'article 10 de la LOLF. De ce point de vue, le moins que

l'on puisse dire est que les écarts sont conséquents, illustrant un défaut de fiabilité des hypothèses retenues.

Le tableau ci-dessous illustre les écarts entre prévision et exécution pour les années dont l'exercice est clos. On constate que pour l'année 2015, les écarts de la prévision à l'exécution peuvent avoisiner les 20 % sur de nombreuses lignes.

**LES ÉCARTS ENTRE PRÉVISION ET EXÉCUTION DE LA MISSION
REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS**

(en %)

	Écart 2012	Écart 2013	Écart 2014	Écart 2015
Programme 200 <i>Impôts d'État</i>				
Action n° 1 <i>Mécanique de l'impôt</i>	3,5	- 11,0	- 2,4	4,2
11-01: Impôt sur les sociétés	14,2	- 14,2	3,4	15
11-02: TVA	0,6	- 10,3	- 4,3	1
11-03: Plafonnement	173,5	- 49,4		
11-04: Autres			76,8	- 22,1
Action n° 2 <i>Politiques publiques</i>	- 12,0	- 1,8	- 16,0	5,9
12-01: PPE	- 0,4	- 2,4	13,4	5,2
12-02: IR	10,7	38,6	9,1	7,1
12-03: IS	- 29,9	- 21,1	- 29,7	10,1
12-04: TICPE	- 21,4	11,8	6,4	- 23,3
12-05: TICGN		0,0	- 22,5	0
12-06: CPA	- 5,1	- 9,9	- 3,6	0
Action n° 3 <i>Gestion des produits</i>	42,8	- 24,9	- 17	0,1
13-01: IR	- 18,4	- 9,1	- 9,2	- 7,2
13-02: IS	200,8	11,5	3,6	24,6
13-03: Autres impôts directs	- 43,1	- 72,0	- 48,5	- 0,8
13-04: TVA	279,2	5,9	- 14,2	- 3,1
13-05: Enregistrement	78,7	- 17,4	- 40,2	- 11,6
13-06: Autres impôts indirects	- 25,2	- 13,9	21,5	13,2
13-07: Non valeur, créances	367,0	14,2	16,5	7,2
13-08: Dations, intérêts, débits	5,7	- 59,1	- 49	- 19,3
Total programme 200	5,3	- 12,5	- 6,6	3,9
Programme 201 <i>Impôts locaux</i>				
Action n° 1 <i>TP et CET</i>	21,7	14,9	1,9	nc
Action n° 2 <i>TF</i>	5,0	- 1,5	6,1	nc
Action n° 3 <i>TH</i>	- 3,2	- 5,7	- 5,4	nc
Action n° 4 <i>Non-valeur</i>	8,8	14,1	18,7	nc
Total programme 201	11,5	6,6	0,4	nc

II. UNE AUGMENTATION PRÉOCCUPANTE DU COÛT PRÉVISIBLE DES CONTENTIEUX EUROPÉENS

Alors que les documents budgétaires de l'année dernière ne prévoyaient que les crédits correspondant à l'apurement de deux contentieux européens (le contentieux dit « précompte » et le contentieux dit « OPCVM »), le tome I du fascicule *Voies et moyens* associé au présent projet de loi de finances fait désormais référence à deux nouveaux contentieux (dits *de Ruyter* et *Steria*), qui augmentent considérablement le montant prévisible des remboursements à opérer au titre des contentieux européens.

IMPACT DES PRINCIPAUX CONTENTIEUX EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE NETTE (RECETTES COMPRISES)

(en milliards d'euros)

	2007-2012 (exécution)	2013 (exécution)	LFI 2014	2014 (révisé)	2014 (exécuté)	PLF 2015	2015 (révisé)	PLF 2016
OPCVM	- 0,02	- 0,33	- 2,00	- 0,67	- 0,80	- 1,75	- 1,75	- 1,75
Précompte	- 1,14	0,18	- 0,77	- 0,06	0,09	0,25	0,05	0,67
De Ruyter	-	-	-	-	-	-	- 0,05	- 0,20
Steria	-	-	-	-	-	-	-	- 0,34
Total	- 1,16	- 0,15	- 2,77	- 0,73	- 0,71	- 1,50	- 1,75	- 1,62

Source : ministère de l'économie et des finances.

Pour la bonne compréhension du tableau ci-dessus, il faut indiquer en premier lieu qu'un chiffre négatif est représentatif d'un coût (et donc un chiffre positif d'une recette).

Ce tableau présente un coût budgétaire **net**, ce qui signifie, en particulier pour le contentieux « précompte », que le montant indiqué **recouvre parfois la contraction d'une dépense et d'une recette**. Les tableaux fournis dans la suite du développement présentent de manière précise la distinction de ces deux flux, ainsi que le **coût spécifique des intérêts moratoires**.

Au total, les deux contentieux existants se sont déjà soldés, en comptabilité budgétaire, par un coût effectif de **près de 2 milliards d'euros** entre leur genèse et l'année 2014 comprise. Le contentieux OPCVM a, en particulier, donné lieu à des **décassements effectifs de l'État de 800 millions d'euros en 2014** et le rythme de décaissement devrait s'accroître en 2015 et 2016.

En 2015 et 2016, un montant de 3,37 milliards d'euros a été prévu.

Pour l'année 2016, le tableau ci-dessus indique un coût net de **1,62 milliard d'euros**, qui intègre, au titre du contentieux précompte, la contraction d'une dépense de 110 millions d'euros et de restitutions d'un montant de 780 millions d'euros (donc un coût budgétaire net de 670 millions d'euros).

Si l'on réfléchit en coût budgétaire brut (donc sans prendre en compte les recettes éventuelles), le coût des contentieux s'élève, pour l'année 2016, à 2,4 milliards d'euros.

Ce chiffre est celui qui figure dans le tome I du fascicule *Voies et moyens* du présent projet de loi de finances.

IMPACT BUDGÉTAIRE DES CONTENTIEUX HORS RECETTES

(en milliards d'euros)

	Exécution 2007-2012	Exécution 2013	Exécution 2014	LFI 2015	2015 révisé	PLF 2016
OPCVM	- 0,02	- 0,33	- 0,8	- 1,75	- 1,75	- 1,75
- Dont intérêts moratoires	0	- 0,06	- 0,14	- 0,32	- 0,27	- 0,33
Précompte	- 1,14	0	0	- 0,4	0	- 0,1
- Dont intérêts moratoires	- 0,22	0	0	- 0,07	0	- 0,02
De Ruyter					- 0,05	- 0,2
Stéria					0	- 0,3
Total	- 1,16	- 0,33	- 0,8	- 2,15	- 1,8	- 2,4

Source : *Voies et moyens* du PLF 2016, tome I, réponses aux questionnaires budgétaires.

Comme le démontre le tableau ci-dessus, il existe souvent un écart significatif entre la prévision et l'exécution, démontrant la prudence de l'administration dans ce domaine.

Les crédits liés à ces contentieux sont retracés dans l'action 3 du programme 200 de la mission *Remboursements et dégrèvements*, créditée pour 2016 de 2,515 milliards d'euros. Sur ce montant, 2,4 milliards sont liés aux contentieux européens tandis que le reste des crédits est lié soit à des contentieux nationaux dont les conséquences financières sont généralement moins élevées mais aussi, plus généralement, à la restitution d'impôts indûment perçus.

Conformément aux dispositions de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, les intérêts moratoires dus aux contribuables sont calculés au taux de 4,8 % par an depuis le jour du paiement de l'impôt contesté jusqu'au jour du remboursement par l'État au contribuable. Ce taux peut paraître particulièrement élevé.

A. LES CONTENTIEUX EN COURS

1. Le coût du contentieux « précompte mobilier » est moins élevé que prévu initialement

a. Les origines du contentieux sont stabilisées

Le contentieux relatif au précompte mobilier porte sur la compatibilité avec le droit européen de l'ancien régime de l'**avoir fiscal et du précompte mobilier**.

Il sanctionne donc, sur le fondement de la liberté de circulation des capitaux, un avantage fiscal réservé aux sociétés françaises dans le cadre d'une lecture jugée trop hexagonale du régime mère-fille.

Le dispositif incriminé avait été instauré en 1965⁽¹⁾. Les sociétés bénéficiaient d'un avoir fiscal quand elles percevaient des dividendes déjà soumis à l'impôt sur les sociétés et payaient un précompte quand elles reversaient des dividendes qui n'avaient pas été soumis à l'IS, notamment ceux qui relevaient du régime « mère-fille ». Toutefois, les dividendes reçus de sociétés exerçant dans des pays membres de l'Union européenne ne donnaient pas droit à avoir fiscal alors que la redistribution des dividendes reçus de filiales européennes donnait lieu à « précompte ».

Ce système de l'avoir fiscal et du précompte avait initialement pour objectif, non seulement d'atténuer le phénomène de double imposition des revenus distribués (au niveau de l'entreprise et au niveau de l'actionnaire), mais aussi de rendre plus attractive la place financière de Paris.

Ce dispositif a été supprimé par la loi de finances pour 2004⁽²⁾ mais seulement à compter du 1^{er} janvier 2005. Les raisons avancées à l'époque pour justifier cette suppression étaient non seulement de nature budgétaire mais également de nature juridique – la conformité du dispositif au droit communautaire étant déjà perçue comme douteuse.

Ces doutes ont été confirmés par l'arrêt *Manninen* de la CJCE en date du 7 septembre 2004, sanctionnant un dispositif similaire du droit fiscal finlandais.

Les craintes exprimées au moment de la suppression du dispositif se sont révélées fondées dès les premiers jugements rendus sur des recours introduits avant la suppression du dispositif. L'État a ainsi été condamné dès 2006 par différents tribunaux administratifs et cours administratives d'appel à rembourser 1,1 milliard d'euros à plusieurs sociétés entre 2006 et 2008.

À la suite d'un pourvoi en cassation formé par l'État, le Conseil d'État a saisi la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) pour avis préjudiciel. Rendu le 15 septembre 2011⁽³⁾, ce dernier a confirmé **la non-conformité du dispositif au droit communautaire et demandé le remboursement des sommes indûment perçues par l'État**, auxquels doivent s'ajouter des intérêts moratoires. La Cour a néanmoins laissé au Conseil d'État le soin de trancher un certain nombre de questions relatives au quantum du litige.

Sur la base de ce renvoi préjudiciel, le Conseil d'État a rendu ses décisions⁽⁴⁾ le 10 décembre 2012 dans les deux affaires dont il était saisi. Les décisions du Conseil d'État sont largement favorables à la position défendue par l'État en ce qui concerne les modalités de calcul du montant de précompte dont les sociétés peuvent revendiquer la restitution.

(1) Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.

(2) Article 93 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

(3) Arrêt *Ministre du Budget contre Accor SA*, affaire C-310/09.

(4) CE 10 décembre 2012, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ société Rhodia*, n° 317074, et c/ société *Accor*, n° 317075.

Ces arrêts concluent, en effet, au reversement par les deux sociétés d'une part substantielle des sommes qui leur avaient été restituées en exécution des jugements du tribunal administratif de Versailles de décembre 2006 (184,7 millions d'euros, intérêts moratoires inclus, sur les 192,5 millions d'euros restitués en 2007 pour l'une et 8 millions d'euros sur 16,5 millions d'euros pour l'autre).

Les restitutions découlant de la jurisprudence du Conseil d'État ne se réaliseront toutefois qu'en exécution des décisions des juridictions nationales qui ont rouvert l'instruction des dossiers gelés jusqu'aux deux affaires du 10 décembre 2012.

b. Les décisions juridictionnelles internes prises à ce stade sont très favorables à l'État

Toutes les juridictions qui ont statué à ce stade **ont rejeté les demandes formulées par les sociétés tendant à poser de nouvelles questions préjudicielles à la CJUE afin que celle-ci invalide les principes posés par le Conseil d'État.**

Selon les informations transmises par le Gouvernement, les juridictions nationales de premier et second rang ont désormais **examiné tous les dossiers relevant de ce contentieux**, dans un sens globalement favorable aux intérêts de l'État français.

Ainsi, en 2014, les tribunaux administratifs de Cergy-Pontoise et de Montreuil ont examiné quatorze affaires et la cour administrative d'appel de Paris s'est prononcée dans cinq affaires concernant quatre sociétés, pour lesquelles l'administration avait fait appel des décisions des juges de première instance représentant un enjeu global de près de 2,7 milliards d'euros.

Sur ces quatorze jugements, les tribunaux ont donné satisfaction aux sociétés à hauteur de 61,8 millions d'euros et de 83 millions d'euros en prenant en compte les intérêts moratoires, ce qui représente environ 3 % des sommes dont elles revendiquaient la restitution.

Dans ses arrêts des 23 mai et 12 décembre 2014, la cour administrative d'appel de Paris a en outre majoritairement rétabli les impositions initialement dégrevées en faveur de quatre sociétés pour la somme globale de 714,3 millions d'euros.

Au final, ces décisions aboutissent à un solde positif pour le Trésor de 652,4 millions d'euros, intérêts moratoires non compris.

La quasi-totalité de ces décisions font toutefois l'objet d'un appel ou d'un pourvoi en cassation à l'initiative des sociétés requérantes.

Ces résultats, **que l'on peut juger comme très favorables aux finances de l'État français**, ne peuvent être considérés comme définitifs. En effet, un ensemble de six sociétés a déposé une plainte en juillet 2013 devant la Commission européenne à l'encontre des arrêts du Conseil d'État précités, en vue d'obtenir une nouvelle saisine de la CJUE. L'instruction de cette procédure par les services de la Commission est en cours et **pourrait aboutir avant la fin du premier semestre 2016.**

Selon les informations transmises par l'administration, les décisions favorables à l'État l'ont en outre été, en partie, sur le fondement d'exigences de preuve que les justiciables n'étaient pas en mesure de remplir. Ces exigences ont notamment porté sur la démonstration que les dividendes concernés étaient déjà soumis à un système de taxation équivalent dans un pays étranger, démonstration qui peut s'avérer malaisée dans bien des cas.

La Commission européenne, donnant suite à la plainte déposée notamment par Suez ou la Société générale contre les arrêts du Conseil d'État du 10 décembre 2012, a fait parvenir au gouvernement français le 26 novembre 2014 une mise en demeure à laquelle le Gouvernement a répondu le 25 février 2015.

La procédure de recours en manquement est ainsi désormais engagée.

À ce stade, si la CJUE était saisie, cela aurait pour effet de reporter l'issue définitive de l'ensemble du litige à un horizon beaucoup plus lointain (soit environ 2019 ou 2020).

La Rapporteuse spéciale s'inquiète des conséquences potentielles de décisions qui auraient pu être tellement favorables à l'État de la part des juridictions françaises qu'elles ne respectent pas les décisions européennes ; ces conséquences pourraient s'avérer très importantes avec des intérêts moratoires élevés car s'appliquant à des sommes anciennes.

c. Les enjeux financiers et la prévision budgétaire

Depuis l'apparition de ce contentieux, la prévision de ses conséquences a constitué **un exercice particulièrement complexe**, compte tenu du fait que le montant des restitutions à opérer dépend de décisions des juridictions nationales.

À l'heure où ce contentieux semble tendre vers sa fin, sauf nouveau rebondissement au niveau communautaire, il n'est pas inutile de tenter de dresser un bilan.

De manière globale, les sommes réclamées étaient évaluées à 2,9 milliards d'euros, y compris les intérêts moratoires estimés à 0,4 milliard d'euros, qui s'ajoutent aux 1,1 milliard d'euros déjà versés entre 2006 et 2008. **Au total, le montant maximal des remboursements à effectuer au titre du précompte mobilier était estimé à 4 milliards d'euros à fin 2011. Ce montant global n'a pas été fondamentalement révisé dans le courant de l'année 2015.**

À ce stade cet enjeu global s'est traduit par des décaissements effectifs nets de 870 millions d'euros (2007-2014).

En comptabilité nationale, le montant total des remboursements liés à un contentieux doit être inscrit l'année du jugement définitif ⁽¹⁾. Ainsi, les restitutions déjà effectuées par l'État entre 2007 et 2014 n'ont pas été prises en compte dans le calcul du déficit public pour ces années respectives mais le seront l'année du jugement définitif.

IMPACT FINANCIER PRÉVISIONNEL DE L'AFFAIRE DU PRÉCOMPTE MOBILIER

(en milliards d'euros)

	2007-2011 (exécution)	2012 (exécution)	2013 (exécution)	LFI 2014	2014 révisé	2014 (exécution)	PLF 2015	2015 révisé	PLF 2016
En comptabilité nationale	0	0	0	-1,00	0	0	-0,42	0	0
En comptabilité budgétaire	-1,14	0,00	0,18	-0,77	-0,06	0,09	0,25	0,05	0,67
- Dont remboursement des sommes indûment perçues	-0,92	0,00	0,00	-0,83	-0,11	0,00	-0,28	0,00	-0,09
- Dont remboursement des intérêts moratoires	-0,22	0,00	0,00	-0,17	-0,03	0,00	-0,07	0,00	-0,02
- Dont recettes	0,00	0,00	0,18	0,23	0,08	0,09	0,60	0,05	0,78

Source : d'après ministère de l'économie et des finances.

2. Le coût du contentieux « OPCVM » monte en puissance

Ce contentieux porte sur la retenue à la source appliquée aux dividendes de source française perçus par des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) non-résidents jusqu'au mois de juillet 2012.

Entre 1978 et 2012, les OPCVM établis à l'étranger étaient soumis à un prélèvement à la source de 25 %, puis de 30 %, sur les dividendes qu'ils percevaient des sociétés françaises **alors que les OPCVM français en étaient exonérés.**

À la suite de recours formés par des OPCVM et des fonds de pensions étrangers, le tribunal administratif de Montreuil a saisi à titre préjudiciel la CJUE.

Dans un arrêt ⁽²⁾ du 10 mai 2012, celle-ci a donné raison aux fonds de placement étrangers sur **le fondement d'une certaine interprétation de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)**, la CJUE considérant que cette taxation différenciée constituait une restriction à la liberté de circulation des capitaux garantie par cet article.

(1) *La comptabilité nationale enregistre les flux sur la base des droits constatés, c'est-à-dire « au moment de la naissance, de la transformation ou de la disparition/l'annulation d'une valeur économique, d'une créance ou d'une obligation ». Lors de procédures judiciaires, le moment de l'enregistrement de la créance est l'année où la décision définitive est prononcée ou lorsqu'il y a suffisamment de certitude quant à son existence et aux montants dus.*

(2) *Arrêt dans les affaires jointes C-338/11 Santander Asset Management SGIIC SA / Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux et C-339/11 à C-347/11 Santander Asset Management SGIIC SA e.a. / Ministre du Budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État.*

a. Le traitement du contentieux et son rebondissement européen en 2014

Compte tenu du nombre très important des dossiers à traiter (plus de 12 000), les contentieux OPCVM sont désormais traités directement :

– par le tribunal administratif de Montreuil pour les affaires parvenues au stade contentieux. Le tribunal a ainsi commencé, en 2013, à régler par voie d'ordonnances de non-lieu à statuer les dossiers faisant l'objet d'une décision d'admission ;

– par la direction générale des finances publiques (DGFIP), pour les réclamations restées au stade administratif postérieurement à la décision de la CJUE, c'est-à-dire à compter de la fin 2012.

L'arrêt de la CJUE du 10 avril 2014 dans l'affaire *Emerging Markets* ⁽¹⁾ a en outre conduit à étendre le nombre des dossiers à traiter, dans la mesure **où il a imposé à la France de prendre en compte les réclamations des fonds d'investissement des pays tiers.**

Le traitement à réserver aux demandes émanant des OPCVM établis en dehors de l'UE et de l'EEE était en effet suspendu à la position qui serait retenue par la Cour de justice de l'Union européenne dans une affaire concernant au premier chef la Pologne.

Dans cet arrêt, la CJUE a considéré que l'exclusion du bénéfice de l'exonération d'impôt sur les dividendes des fonds résidents de pays tiers est également **constitutive d'une restriction à la libre circulation des capitaux.**

Selon elle, la circonstance selon laquelle les fonds établis dans des pays tiers ne sont pas soumis au cadre réglementaire harmonisé de l'UE instauré par la directive OPCVM 85/611/CEE – dont les exigences sont reprises par la loi polonaise – ne saurait suffire à justifier le maintien d'une différence de traitement.

La Cour a ainsi jugé qu'un État membre ne pouvait, par principe, exclure du bénéfice d'une exonération de retenue à la source les dividendes versés au profit de fonds d'investissement établis dans un pays tiers lié à l'État membre de la source par un dispositif d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

La décision de la CJUE contraint par conséquent l'administration à envisager pour l'ensemble de ces fonds un examen au cas par cas de leurs réclamations s'il s'avère que les autorités fiscales étrangères sont en mesure d'aller vérifier la véracité des éléments justificatifs fournis par les fonds requérants pour attester de la comparabilité de leur fonctionnement à des fonds français.

Un tel examen, nécessitant le recours à l'assistance administrative, allongera considérablement les délais de traitement de ces affaires.

(1) CJUE, affaire C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company vs Dyrektor Izby Skarbowej w Bygoszczy*.

Or, il résulte des dossiers d'ores et déjà examinés par les services de la DGFIP, en charge du traitement de ces contentieux, que l'examen des réclamations est un exercice minutieux et chronophage, qui implique que les dossiers soient suffisamment documentés par les entités requérantes en vue de justifier leurs prétentions.

Pour l'avenir, la mise en conformité avec l'arrêt *Emerging Markets* a été opérée par l'article 58 de la dernière loi de finances rectificative pour 2014.

Pour traiter un stock de dossiers considérable, la DGFIP a donné la priorité aux dossiers européens à fort enjeu financier. À ce titre, elle a déjà examiné 722 dossiers en 2013, 1373 dossiers au cours de l'année 2014 et 1622 dossiers au cours des huit premiers mois de l'année 2015, au regard d'un stock de plus de 12 000 dossiers.

b. Les enjeux financiers et les affaires déjà traitées

Compte tenu des incertitudes évoquées précédemment, la DGFIP estime que **l'enjeu de 4,9 milliards d'euros, intérêts moratoires compris, fixé en 2012 peut être confirmé**. Selon les informations transmises par l'administration fiscale, ce chiffrage intégrait en effet les risques de recours des pays tiers.

Compte tenu de ces enjeux, la chronique budgétaire sous-jacente à la construction du présent projet de loi de finances est présentée dans le tableau ci-dessous.

Au total, le coût du contentieux OPCVM est estimé pour les années 2015 et 2016 à 1,75 milliard d'euros, sachant que les chroniques en comptabilité budgétaire et en comptabilité nationale sont identiques.

IMPACT FINANCIER PRÉVISIONNEL DU CONTENTIEUX OPCVM

(en milliards d'euros)

	2007-2011 (exécution)	2012 (exécution)	2013 (exécution)	LFI 2014	2014 révisé	2014 (exécution)	PLF 2015	2015 révisé	PLF 2016
En comptabilité nationale	0	- 0,02	- 0,33	- 2,00	- 0,67	- 0,80	- 1,75	- 1,75	- 1,75
En comptabilité budgétaire	0	- 0,02	- 0,33	- 2,00	- 0,67	- 0,80	- 1,75	- 1,75	- 1,75
- Dont remboursement des sommes indûment perçues	0	- 0,02	- 0,27	- 1,51	- 0,55	- 0,66	- 1,43	- 1,48	- 1,42
- Dont remboursement des intérêts moratoires	0	0	- 0,06	- 0,49	- 0,12	- 0,14	- 0,32	- 0,27	- 0,33

Source : d'après ministère de l'économie et des finances.

B. LES NOUVEAUX CONTENTIEUX ET LES PERSPECTIVES POUR L'AVENIR

1. Le contentieux de Ruyter

a. L'origine de l'affaire

M. Gérard de Ruyter est un ressortissant hollandais établi en France depuis 1994 et soumis à ce titre au régime des résidents fiscaux français. Depuis 1996, il est salarié d'une société établie aux Pays-Bas. Au titre des années 1997 à 2004, M. de Ruyter a déclaré en France des revenus composés de salaires, de revenus de capitaux mobiliers, de bénéfices industriels et commerciaux et de rentes viagères. Son salaire était exclusivement de source néerlandaise.

En tant que résident fiscal en France, M. de Ruyter y était assujéti à l'impôt sur le revenu sur la totalité de ses revenus, y compris les rentes viagères. Ces dernières étaient soumises en outre à la CSG, à la CRDS, au prélèvement social de 2 % et, à compter de l'année 2003, à la contribution additionnelle de 0,3 % s'ajoutant à ce prélèvement.

M. de Ruyter a contesté le fait de payer deux fois les prélèvements sociaux, dans un premier temps devant les juridictions nationales : les recours formés devant les tribunaux administratifs de Marseille et de Nîmes ont toutefois été rejetés. En appel, la cour administrative d'appel de Marseille a infirmé les jugements de première instance et l'a déchargé des diverses cotisations sociales appliquées aux rentes viagères qu'il avait acquittées entre 1997 et 2004. Cette solution était fondée, en substance, sur le fait que M. de Ruyter avait déjà été assujéti à des contributions sociales sur ces revenus aux Pays-Bas. Par voie de conséquence, la perception de contributions sociales additionnelles en France constituait une entrave à ses droits à la libre circulation.

Le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État s'est pourvu contre les arrêts de la cour administrative d'appel devant le Conseil d'État, lequel les a annulés au motif que la juridiction en question avait commis une **erreur de droit lorsqu'elle avait jugé que les contributions en cause enfreignaient le droit du contribuable de se déplacer librement dans l'Union**, sans rechercher si l'Union avait adopté des mesures tendant à mettre fin à une telle situation de double imposition.

Devant le Conseil d'État, M. de Ruyter a soutenu que, en vertu de l'interdiction du cumul des législations applicables consacrée à l'article 13, paragraphe 1, du règlement n° 1408/71, il devrait uniquement être soumis à la législation régissant la sécurité sociale aux Pays-Bas. Le ministre a au contraire affirmé en substance que le lien qui existe entre la CSG, la CRDS, le prélèvement social et la contribution additionnelle, d'une part, et la législation sur la sécurité sociale, d'autre part, ne suffit pas à entraîner l'application de ce règlement.

Considérant que l'issue du pourvoi dépendait de l'interprétation du champ d'application du règlement n° 1408/71, le Conseil d'État a demandé à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante :

« Des prélèvements fiscaux sur les revenus du patrimoine tels que la [CSG], la [CRDS], le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle à ce prélèvement [de 0,3 %] présentent-ils, du seul fait qu'ils participent au financement de régimes obligatoires français de sécurité sociale, un lien direct et pertinent avec certaines des branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du règlement [n° 1408/71] et entrent-ils ainsi dans le champ de ce règlement ? »

b. La solution de l'arrêt du 26 février 2015

Dans ses conclusions du 21 octobre 2014, l'avocate générale Mme Eleanor Sharpston a appelé la Cour à répondre positivement à la question posée par le Conseil d'État :

« Des contributions prélevées sur les revenus du patrimoine telles que la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine (CSG), la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle à ce prélèvement, en cause au principal, présentent un lien direct et suffisamment pertinent avec les lois françaises qui régissent les branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non-salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, dans sa rédaction modifiée et mise à jour par le règlement (CE) n° 118/97 du Conseil, du 2 décembre 1996 et à nouveau modifiée par le règlement n° 1992/2006 du Parlement européen et du Conseil, du 18 décembre 2006. Elles relèvent ainsi du champ d'application matériel de ce règlement. »

Comme celle-ci l'indique dans son analyse, la CJUE avait déjà jugé en 2000 que la CSG et la CRDS perçues par la France spécifiquement sur **les revenus d'activité et de remplacement** ont un lien direct et suffisamment pertinent avec les lois qui régissent les branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4, si bien qu'elles **relèvent du champ d'application matériel du règlement n° 1408/71**.

Par conséquent, le prélèvement de telles contributions sur les revenus d'activité et de remplacement des travailleurs qui résidaient en France, mais qui étaient soumis à la législation de sécurité sociale d'un autre État membre (en général parce qu'ils exerçaient une activité professionnelle dans ce dernier État), a été jugé incompatible tant avec **l'interdiction du cumul des législations applicables en matière de sécurité sociale**, consacrée à l'article 13, paragraphe 1, du règlement n° 1408/71, qu'avec la **libre circulation des travailleurs et la liberté d'établissement garanties par le traité**.

Dans son arrêt du 26 février 2015, la CJUE a suivi les recommandations de l’avocate générale, en rappelant que le principe de **l’unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale** vise à éviter les complications qui peuvent résulter de l’application simultanée de plusieurs législations nationales et à supprimer les inégalités de traitement qui, pour les personnes se déplaçant à l’intérieur de l’Union, seraient la conséquence d’un cumul partiel ou total des législations applicables.

Dans son considérant 38, l’arrêt précise donc que l’application des dispositions du règlement n° 1408/71 ne saurait être **limitée aux revenus que ces personnes tirent de leurs relations de travail**, sous peine de créer des disparités dans l’application de l’article 13 de ce règlement en fonction de l’origine des revenus que celles-ci perçoivent.

Cet arrêt constitue donc une extension du principe déjà posé en 2000 s’agissant des revenus du travail aux revenus du capital. Il vient mettre un terme entre la divergence d’interprétation qui s’était installée entre le juge national et européen sur la nature fiscale de ces prélèvements.

c. Les conséquences budgétaires

En France, l’arrêt du 26 février 2015 a essentiellement été interprété à l’aune des **revenus fonciers des non-résidents** (donc des Français de l’étranger, par le biais notamment la location de leur logement éventuellement conservé en France) et les plus-values mobilières de ces personnes (liées à la vente d’un immeuble), car **la soumission aux prélèvements sociaux de ces revenus dits « du patrimoine » a été opérée dans le cadre de la première loi de finances rectificative pour 2012 de l’actuelle majorité.**

Pourtant, l’arrêt visait précisément les revenus de placement perçus depuis l’étranger par une personne résidant fiscalement en France.

LES PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX SUR LES REVENUS DU CAPITAL

Les prélèvements sociaux sur les revenus du capital, au taux global de 15,5 %, visent les personnes fiscalement domiciliées en France, y compris lorsqu’elles ne sont pas soumises à l’impôt sur le revenu. Depuis 2012, les non-résidents sont soumis à ces mêmes contributions sur leurs revenus fonciers et plus-values immobilières de source française.

Les revenus du capital comprennent :

- les revenus du patrimoine, c’est-à-dire les revenus fonciers, les rentes viagères constituées à titre onéreux ainsi que certains revenus de capitaux mobiliers et plus-values mobilières ;
- les revenus de placement, c’est-à-dire la plupart des revenus mobiliers (produits de placements à revenu fixe, les dividendes, les produits de bons ou contrats de capitalisation et d’assurance-vie), les plus-values immobilières, les revenus de l’épargne salariale, les revenus de l’épargne logement, les gains ou rentes viagères issues d’un PEA.

De ce fait, deux catégories de personnes sont concernées par l'arrêt :

– la **première catégorie** concerne les résidents fiscaux de France (qui peuvent en réalité être de nationalité étrangère) ; cette catégorie peut concerner les **frontaliers français** travaillant à l'étranger (350 000 personnes) et 400 000 personnes **installées en France qui reçoivent des revenus du capital de l'étranger**.

Quatre groupes de population ont successivement été analysés :

- les résidents français percevant des salaires taxés à l'étranger et exonérés de l'impôt sur le revenu en France ;
- les résidents français percevant des pensions et des retraites taxées à l'étranger et exonérés de l'impôt sur le revenu en France ;
- les résidents français exonérés de l'impôt sur le revenu en France et percevant des revenus autres que des salaires, des pensions et des retraites, ces autres revenus étant taxés à l'étranger et exonérés de l'impôt sur le revenu en France ;
- les foyers percevant des revenus étrangers imposables en France et qui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français ;

– la **seconde catégorie** concerne les non-résidents fiscaux français affiliés hors de France. Le cas général, pour la population concernée ici, concerne les affiliés à un régime de sécurité sociale hors de France **mais dans l'Union européenne**.

En termes de méthodologie, le principal problème a consisté à identifier, au sein de la catégorie des non-résidents fiscaux affiliés hors de France, la proportion des personnes concernées par l'arrêt *de Ruyter*. Selon les estimations du Gouvernement, 70 % de la catégorie des non-résidents fiscaux affiliés hors de France serait affiliée dans un autre État membre (20 % de cette population serait affiliée en France et 10 % le serait hors Union européenne).

Ces ratios doivent ensuite être appliqués au total des prélèvements sociaux des personnes de la seconde catégorie, soit 88 millions d'euros au titre des revenus du patrimoine (126 x 70 %) et 105 millions d'euros au titre des revenus de placement (150 x 70 %).

LES PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX SUR LES REVENUS DU CAPITAL DES PERSONNES NON AFFILIÉES EN FRANCE EN 2014

(en millions d'euros)

	Patrimoine	Placement
Catégorie 1	25	25
Catégorie 2	126 (revenus fonciers)	150 (plus-values immobilières)

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

Au total, le contentieux se chiffre, pour une seule année à 50 millions d'euros pour la catégorie 1 et 193 millions d'euros pour la catégorie 2, **soit en arrondissant 250 millions d'euros pour chaque année.**

Pour obtenir le montant global du contentieux, la question est ensuite de connaître **le nombre des années qui peuvent faire l'objet d'un remboursement.**

Conformément à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, une réclamation est recevable si elle est présentée à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement de l'imposition (rôle ou avis de mise en recouvrement), ou du paiement de celle-ci lorsqu'elle n'a pas donné lieu à établissement d'un tel document.

Les réclamations introduites en 2015 ne seront recevables que dans les limites suivantes :

– pour les revenus de capitaux mobiliers ayant fait l'objet d'une retenue à la source, les réclamations relatives aux prélèvements sociaux payés depuis le 1^{er} janvier 2013 ;

– pour les impositions recouvrées par voie de rôle (principalement les revenus fonciers et les plus-values mobilières), les impositions dont les rôles ont été émis à compter du 1^{er} janvier 2013 ;

– pour les plus-values immobilières, les réclamations portant sur des prélèvements sociaux acquittés spontanément à compter du 1^{er} janvier 2013, ou, lorsque les sommes réclamées font suite à contrôle, à des avis de mise en recouvrement émis à compter de cette date.

Au total, l'enjeu global potentiel correspondant à deux années ; compte tenu des remboursements à opérer au titre de la catégorie 1 (100 millions d'euros) et de la catégorie 2 (386 millions d'euros), le montant total potentiel du contentieux est de 486 millions d'euros, soit 500 millions d'euros en arrondissant.

Sur ce montant total, la somme prise en charge par l'État correspond aux sommes perçues par la voie des rôles émis par lui. Selon les informations du Gouvernement, il s'agirait de la moitié de cette somme globale.

COÛT TOTAL DU CONTENTIEUX DE RUYTER

(en millions d'euros)

	Année 2015	Année 2016
Incidences budgétaires	50	200
Coûts pour la sécurité sociale	50	200

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

Il ressort de ce tableau que le projet de loi de finances rectificative devrait contenir un ajustement de 50 millions d'euros de la présente mission afin de faire face aux conséquences de cet arrêt.

Selon les informations du Gouvernement, 12 367 réclamations ont été déposées à la fin du mois d'août 2015, pour un enjeu global de 180 millions d'euros.

2. Le contentieux *Steria*

Par un arrêt du 2 septembre 2015⁽¹⁾, la CJUE a en outre condamné la France en raison du régime de la quote-part de frais et charges afférentes aux dividendes de source communautaire.

Sur le fondement du principe de la liberté d'établissement, la CJUE a donc une nouvelle fois cadré l'application française du régime mère-fille.

a. *L'origine du contentieux*

Plusieurs sociétés mères françaises ont introduit des réclamations en vue d'obtenir la restitution de l'impôt sur les sociétés payé à raison de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes de source communautaire qu'elles perçoivent de filiales détenues à au moins 95 %.

Le contentieux porte sur le fait que la neutralisation de la quote-part de 5 % représentative des frais et charges au moment de la réception, par une société mère française, de dividendes par ailleurs exonérés, est limitée à ceux provenant de sociétés intégrées fiscalement.

Or, le périmètre d'une telle intégration ne s'applique actuellement qu'aux filiales établies en France, dont les résultats entrent dans le champ de l'impôt sur les sociétés français, **les dividendes de source communautaire demeurent imposés sur la base de cette quote-part de 5 %.**

Par une décision du 29 juillet 2014, la cour administrative d'appel de Versailles a saisi la Cour de justice de l'Union européenne de la question préjudicielle suivante au regard de la liberté d'établissement :

« L'article 43 du traité CE devenu l'article 49 du TFUE relatif à la liberté d'établissement doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que la législation relative au régime français de l'intégration fiscale accorde à une société mère intégrante la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des seules sociétés résidentes partie à l'intégration, alors qu'un tel droit est refusé, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales implantées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option ? ».

(1) Arrêt dans l'affaire C-386/14 Groupe Steria SCA/Ministère des finances et des comptes publics.

Dans l'arrêt du 2 septembre 2015 précité, la CJUE, après avoir considéré que le fait d'exclure du bénéfice d'un tel avantage une société mère qui détient une filiale établie dans un autre État membre est de nature à rendre moins attrayant l'exercice par cette société mère de sa liberté d'établissement, en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres États membres, a **invalidé le mécanisme français contesté** et répondu à la question posée par le juge d'appel français de la manière suivante :

« L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'une telle neutralisation lui est refusée, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option. »

b. Les conséquences budgétaires

Au 31 août 2015, 129 affaires étaient en cours, dont 20 dossiers ont été portés devant les juridictions administratives (dont sept sont déjà au stade de l'appel) et 109 au stade de la réclamation. Pour l'heure, aucune suite favorable n'a été donnée à ces réclamations. **L'administration fiscale estime à ce stade que l'enjeu global lié à ces seuls dossiers serait de 335 millions d'euros. Au début du mois d'octobre 2015, ce montant était fixé à 445 millions d'euros (pour 165 dossiers déposés).**

La cour administrative d'appel de Versailles, à l'origine de la question préjudicielle, devrait rendre son arrêt en prenant en compte celui de la CJUE avant la fin de l'année 2015.

Une fois cette décision intervenue, les demandes formulées par les entreprises seront traitées sous réserve de la démonstration du bien-fondé de leurs prétentions.

À ce stade, il est difficile de déterminer avec précision le coût potentiel de ce contentieux : il concerne potentiellement toutes les sociétés mères intégrantes françaises au titre de l'impôt sur les sociétés payé à compter de 2013 à raison des dividendes reçus de leurs filiales établies dans l'Union européenne et qui n'ont pas pu être totalement exonérées à raison du dispositif condamné.

Les informations disponibles ont conduit à évaluer son coût total à 1 milliard d'euros. Cette estimation reste néanmoins fragile et est susceptible d'évoluer fonction des informations nouvelles qui pourront apparaître ultérieurement.

Il convient toutefois de noter que, depuis la publication de la décision de la cour administrative d'appel de Versailles du 29 juillet 2014, un volume important de réclamations avait été enregistré, ce qui peut constituer un élément modérateur au regard des réclamations à venir sur la période 2013-2015.

C. LES AUTRES PERSPECTIVES CONTENTIEUSES

1. La contribution additionnelle au titre des montants distribués

Selon l'administration fiscale, un autre contentieux est actuellement en cours d'apparition, avec un enjeu budgétaire qui est également très important.

L'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 a instauré une **contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés**, codifiée à l'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts, due par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés au titre des montants qu'elles distribuent et mettent en paiement à compter du 17 août 2012.

Ce même article prévoyait par ailleurs la suppression de la retenue à la source applicable aux distributions de dividendes de source française à des organismes de placement collectif étrangers, en application du contentieux « OPCVM ».

Depuis, un certain nombre de réclamations ont été enregistrées.

Elles visent à obtenir la restitution de cette contribution au motif principal qu'elle serait contraire à l'articles 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ainsi qu'aux articles 4 et 5 de la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales.

Différents griefs sont soulevés dans ces réclamations :

– différence de traitement opérée au détriment des filiales de sociétés établies dans un autre État membre de l'Union européenne par rapport aux succursales ;

– différence de traitement défavorable à l'égard des filiales françaises détenues à au moins 95 % par une société mère non-résidente ;

– contradiction de l'article 235 *ter* ZCA avec les articles 4 et 5 de la directive « mère-fille ».

À ce stade aucune décision juridictionnelle n'est encore intervenue. Les enjeux identifiés au 31 août 2015 sont de 340 millions d'euros.

Toutefois, le risque global encouru par l'État est beaucoup plus élevé pour cette taxe dont le rendement annuel est de l'ordre de 1,8 milliard d'euros.

2. Les autres affaires et les enjeux en termes d'anticipation

Pour le Parlement, l'enjeu essentiel lié à ces contentieux est double :

– pouvoir les **prévenir**, en étant suffisamment éclairé au moment du vote des dispositifs. Force est de constater que, s'agissant du contentieux *de Ruyter* et du contentieux en germe ci-dessus, aucun élément n'a été transmis aux parlementaires lors de l'examen du collectif de l'été 2012. Les différents rapports parlementaires eux-mêmes ne soulèvent pas spécialement le risque de contrariété avec le droit européen.

Une procédure permettant de garantir l'euro-compatibilité d'un dispositif fiscal permettrait sans doute de limiter les risques. À titre d'exemple, certains dispositifs fiscaux votés récemment, comme le dispositif dit de « *corporate venture* », qui permet à une société d'amortir des investissements au capital d'une PME, ou encore certains élargissements du crédit d'impôt cinéma, sont assortis d'une entrée en vigueur différée, liée à la notification du dispositif aux autorités communautaires.

En l'espèce, il n'existe pas d'obligation de notifier, les dispositifs censurés n'étant pas assimilables à des aides d'État. Toutefois, une procédure annexe devrait pouvoir être mise en place afin de s'assurer, y compris dans délais courts, de la viabilité des dispositifs votés au Parlement français ;

– **pouvoir les suivre plus régulièrement**. Actuellement, le Parlement est essentiellement informé à l'occasion de la période budgétaire, alors que, cette année en particulier, une information trimestrielle aurait été un enjeu important. Le problème reste que le Parlement est fortement dépendant des informations du Gouvernement dans ces différentes affaires, quand bien même l'Assemblée nationale bénéficie à Bruxelles d'une représentation qui pourrait lui faire parvenir des informations de manière autonome.

L'article 104 de la loi de finances pour 2014 a pourtant prévu un mécanisme d'information automatique des commissions des finances du Parlement sur une base semestrielle, qui est pourtant resté lettre morte à ce stade.

Selon les informations les plus récentes du Gouvernement, il existe encore 23 contentieux susceptibles d'avoir des conséquences financières, même s'il apparaît qu'ils auront, en tout état de cause, des conséquences financières plus limitées que ceux mentionnés précédemment.

**QUESTIONS PRÉJUDICIELLES ET PRÉCONTENTIEUX
POUVANT AVOIR UN IMPACT FINANCIER**

Nature du contentieux	Titre	Objet
Précontentieux / contentieux généraux	Décristallisation des pensions	<p>Le 5 mai 2011, la Commission, saisie sur plainte d'une veuve d'un ancien combattant marocain, interroge les AF sur leur pratique en matière de pensions de réversion des ayants cause d'anciens combattants de nationalité marocaine.</p> <p>Réponse des AF : adoption de l'article 211 de la LF pour 2011 décristallisant les pensions depuis le 1er janvier 2011 pour les aligner sur le droit commun, en application de la décision n° 2010-1 QPC du CC du 28 mai 2010.</p> <p>Le 20 janvier 2012, dans le cadre d'une procédure EU Pilot, la Commission prend acte de l'adoption de la loi de finances pour 2011. Cependant, la Commission invite les autorités françaises à reconsidérer la non-rétroactivité du dispositif. En effet, elle estime que, pour être conformes au droit de l'Union et notamment aux accords euro-méditerranéens, les mesures françaises devraient s'appliquer avec effet au 1^{er} novembre 1978.</p>
Question préjudicielle	FIM Santander	L'exonération des OPCVM français sur leurs dividendes doit-elle bénéficier aux OPCVM étrangers ?
Question préjudicielle	Bourges-Maunoury et Heintz c. DLF d'Eure et Loir	Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés - Impôts - Calcul plafonnement ISF – Revenu communautaire
Précontentieux / contentieux généraux	Taux de TVA applicables aux livres numériques	Contestation de l'application d'un taux réduit de TVA aux livres numériques qui serait incompatible avec la directive 2006/112 CE.
Précontentieux / contentieux généraux	Taux de TVA applicable à certains produits d'origine agricole non transformés	Contestation de l'application d'un taux réduit de TVA à certains produits d'origine agricole non transformés qui serait incompatible avec la directive 2006/112 CE dès lors qu'il ne s'agit pas d'intrants agricole mais de produits issus de l'agriculture (ex : laine, duvet, latex, cornes, fleurs, semences, graines, ...)
Précontentieux / contentieux généraux	TVA applicable au secteur du cheval	Contestation de l'application d'un taux réduit de TVA aux opérations concernant certains animaux vivants en particulier les chevaux. Recours en manquement pour la mise en œuvre de la directive 2006/112/CE
Précontentieux / contentieux généraux	Régime fiscal des dividendes distribués à des fonds de pension et d'investissement étrangers	La Commission considère que la taxation des dividendes versés par des sociétés françaises à des fonds de pension ou des fonds d'investissement établis sur le territoire d'autres EM ou de l'EEE est constitutive d'une entrave prohibée à la libre circulation des capitaux, dès lors que la France exonère ces mêmes dividendes lorsqu'ils sont versés à des caisses de retraite ou des OPCVM français.
Précontentieux / contentieux généraux	Régime de la restitution des retenues à la source françaises sur dividendes sortants	Plainte d'une société belge au titre de la retenue à la source d'impôt en France sur des dividendes français. Un premier grief porte sur les délais trop courts de réclamation pour obtenir la restitution des trop-versés (grief repris dans le cadre de l'infraction 2009/5064), et un second grief porte sur la transposition de la jurisprudence "Denkavit" ayant obligé la France à admettre l'exonération de retenue à la source sur des dividendes versés par des filiales détenues à hauteur de 5 à 10 % par des sociétés mères d'autres États membres.
Précontentieux / contentieux généraux	Régime fiscal discriminatoire des donations à des organismes charitables étrangers (UE et EEE)	Les dons des particuliers et des entreprises à des organismes sans but lucratif français ouvrent droit à des avantages fiscaux, aussi bien à l'impôt sur le revenu, qu'à l'impôt sur les sociétés et qu'en matière de droits de mutation. Selon la Commission, la jurisprudence "Hein Persche" tend à ce que les mêmes avantages soient accordés au titre de dons à des organismes établis dans d'autres États membres.
Précontentieux / contentieux généraux	TVA - Exonération - navigation en haute-mer	<p align="center">Non-conformité de l'article 262 II points 2, 3 et 6 du CGI</p> <p>La législation française - puis la réglementation française - ne subordonnaient pas l'exonération de TVA pour l'affectation des bateaux au trafic rémunéré de voyageurs et pour ceux utilisés pour l'exercice d'une activité commerciale, à la condition d'une navigation "en haute mer". Cette absence de condition "haute mer" n'est pas conforme à la directive TVA</p>

Nature du contentieux	Titre	Objet
Précontentieux / contentieux généraux	Taxation de l'énergie	Les produits énergétiques de l'électricité ne sont pas suffisamment taxés au regard des obligations prévues par la directive 2003/96/CE du 27/10/2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques de l'électricité.
Précontentieux / contentieux généraux	Discrimination fiscale - immeuble neuf à l'étranger refus de déduction méthode d'exonération sous réserve de progressivité	La réglementation française fait bénéficier les investissements dans des logements neufs situés en France, qui sont destinés à la location pendant une période minimale de neuf ans, de l'amortissement accéléré, mais n'étend pas cet avantage aux investissements similaires effectués dans un pays étranger.
Précontentieux / contentieux généraux	Restitution de la retenue à la source (RAS) prélevées sur des dividendes versées par des sociétés françaises à des contribuables résidents dans d'autres États membres	Remboursement retenue à la source sur dividendes-règles procédurales discriminatoires pour non résidents.
Précontentieux / contentieux généraux	Obligation de désignation d'un représentant fiscal en France	Les contribuables non-résidents sont tenus de désigner un représentant fiscal pour assumer certaines formalités ou un rôle dans le paiement de l'impôt, lors de la réalisation de certains revenus en France ou d'un contrôle fiscal.
Aides d'État	Aide d'État en faveur de Scott Paper SA / Kimberly-Clark	Litige sur la récupération de l'aide à l'acquisition du terrain
Aides d'État	Restructuration du Groupe Fagor-Brandt "44 septies"	Dans le cadre de la récupération de l'aide dite « 44 septies », le montant remboursé a été consolidé avec une aide à la restructuration acceptée par la Commission européenne. La société « Electrolux » et « Whirlpool » (T-115 et 116 /09) ont attaqué devant le TPI, les modalités de cette opération.
Aides d'État	Expression radiophonique	Contestation de la taxe parafiscale destinée à financer certaines radios dont les revenus publicitaires sont inférieurs à 20% de leur CA
Aides d'État	Soutien scolaire	Plainte relative à une aide d'État présumée en faveur des entreprises de soutien scolaire à domicile.
Aides d'État	Capital-investissement	La Commission s'interroge sur les régimes fiscaux favorables dont bénéficient les structures de capital investissement. Il faut s'attendre à une ouverture de procédure formelle d'examen car ces mesures fiscales constituent des aides illégales et ne respectent pas les lignes directrices sur le capital investissement
Aides d'État	Banques mutualistes - exonération fiscale dérogatoire	Plainte relative à une aide d'État présumée, liée à l'exonération fiscale dérogatoire dont bénéficient les banques mutualistes à raison de certaines participations intra-groupe
Précontentieux et contentieux généraux	Ministre de l'Économie et des Finances / Gérard de Ruyter	Question de l'application aux prélèvements fiscaux sur les revenus du patrimoine (CSG, CRDS...) du règlement n°1408/71 du Conseil du 14/06/1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté.
Question préjudicielle	CE, Affaire Fonderie 2A (société italienne), CE, 25 juillet 2013, n°345103	Renvoi préjudiciel. Les dispositions de la 6 ^e directive 77/388/CEE du 17/05/1977 en matière d'harmonisation des législations des états membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires permettant de définir le lieu d'une livraison intracommunautaire doivent-elles conduire à considérer que la livraison d'un bien par une société à un client dans un autre État de l'UE, après transformation du bien, pour le compte du vendeur, subie dans l'établissement d'une autre société situé dans le pays du client, est une livraison entre le pays du vendeur et celui du destinataire final ou une livraison au sein du pays de ce dernier, à partir de l'établissement de transformation ?
Aides d'État	Fiscalité des contrats d'assurances maladie solidaires et responsables	Notification d'un projet d'aides fiscales ayant pour objet de favoriser le développement de la couverture complémentaire maladie de la population française

Source : ministère de l'économie et des finances.

III. LES RESTITUTIONS LIÉES À DES DÉPENSES FISCALES OPÉRATIONNELLES RETRACÉES DANS LA PRÉSENTE MISSION

Le programme 200 recueille les effets budgétaires d'un nombre important de dépenses fiscales votées récemment, voire en cours de modification dans le cadre de l'examen du présent projet de loi de finances.

Celui-ci ne recueille, certes, que la partie de ces dépenses qui font l'objet d'une restitution, lorsque le crédit d'impôt sous-jacent est assorti d'une telle modalité de fonctionnement.

L'analyse du montant et du nombre de personnes – physiques ou morales – bénéficiaires de ces restitutions est toutefois, en soi, extrêmement instructive, dans la mesure où elle permet bien souvent d'appréhender la proportion des bénéficiaires qui, n'ayant pas de revenus suffisants pour imputer directement le crédit d'impôt, bénéficient d'une restitution effective de l'administration fiscale.

Le nombre total de ces dispositifs étant particulièrement important, **la Rapporteuse spéciale a opté pour une typologie par type de bénéficiaire (entreprises ou personnes physiques)** en consacrant, dans la perspective de la COP 21, une analyse particulière aux **dispositifs présentant un lien avec l'environnement**.

L'analyse portera plus particulièrement sur les restitutions liées à des dispositifs que l'on pourrait qualifier « d'opérationnels », ce qui conduit à passer rapidement sur les restitutions plus mécaniques, qui, à l'instar des restitutions de TVA, constituent pourtant une part importante des crédits de la mission.

A. LES RESTITUTIONS À DESTINATION DES ENTREPRISES

Par construction, les restitutions opérées à destination des entreprises peuvent être imputées sur l'action 11 (*Mécaniques de l'impôt*) ou l'action 12 (*Politiques publiques*). Compte tenu de la possibilité d'opter pour l'impôt sur le revenu, certaines restitutions, comme le CICE, sont éclatées entre les sous-actions liées à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Un travail de synthèse budgétaire est donc particulièrement utile pour reconstituer une vision globale des restitutions opérées à certaines catégories d'acteurs.

1. Le poids croissant des restitutions opérées aux entreprises

Le montant total des restitutions d'impôt sur les sociétés opérées à partir de la sous-action 12-03 du programme 200 a fortement augmenté ces dernières années, puisqu'il est passé de 2,244 milliards d'euros en exécution effective pour l'année 2012 à 8,4 milliards d'euros dans le présent projet de loi de finances.

Le tableau ci-dessous permet de comprendre plus en détail à quels dispositifs fiscaux se rapportent ces restitutions. Il faut en outre préciser qu'une partie plus résiduelle des restitutions qui sont liées à chaque dispositif est imputée dans l'action 1 *Mécanique de l'impôt* et dans les sous-actions relatives à l'impôt sur le revenu. Pour évaluer la portée des restitutions de chaque dispositif, il serait utile d'avoir une vision consolidée que la Rapporteuse spéciale n'a appliquée, cette année, qu'au CICE.

Dans un souci de lisibilité, le présent tableau ne présente que les restitutions dont le **montant excède 20 millions d'euros**, en mettant en regard le montant total de la dépense fiscale prévu en 2016.

LES RESTITUTIONS OPÉRÉES AUX ENTREPRISES

(en millions d'euros)

	Année 2014	Année 2015	Année 2016	Pourcentage de la dépense fiscale totale (2016)	Pourcentage d'entreprises bénéficiant de la restitution (2014)
Crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi	2 025	3 890	4 281	33 %	68 %
Crédit d'impôt en faveur de la recherche	2 980	2 778	2 905	53 %	69 %
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage	238	243	250	61 %	43 %
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques	46	56	63	90 %	nc
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres audiovisuelles	52	55	54	90 %	nc
Crédit d'impôt famille	36	40	40	50 %	32 %
Crédit d'impôt pour dépenses de conception de nouveaux produits exposés par les entreprises exerçant les métiers de l'art	29	23	23	68 %	80 %
Crédit d'impôt pour investissement en Corse	21	23	23	51 %	24 %
Total de la sous-action 12-03	6 267	7 816	8 399		

Le tableau ci-dessus permet les commentaires suivants :

– si l'on ne prend en compte que cette sous-action, le CICE s'illustre par un taux de restitutions particulièrement bas mais par un nombre important d'entreprises bénéficiant de la restitution. Deux tiers des entreprises qui bénéficient du CICE au titre de l'IS perçoivent un chèque du Trésor, mais le montant correspondant ne constitue qu'un tiers de l'enveloppe totale. Ces proportions tiennent à certaines modalités de fonctionnement du CICE qui sont rappelées ci-dessous ;

– les crédits d'impôt destinés à soutenir la production cinématographique se caractérisent par un taux de restitution particulièrement élevé, ce qui semble indiquer que le crédit d'impôt bénéficie à des entreprises dont le bénéfice taxable est réduit. Dans la perspective de son élargissement, envisagé en seconde partie du présent projet de loi de finances, il est dommage que le tome II du fascicule *Voies et moyens* ne renseigne pas le nombre d'entreprises bénéficiaires.

2. Le coût du crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi

L'objet du présent rapport n'est pas d'exposer à nouveau un dispositif qui a fait l'objet récent rapport d'information de l'Assemblée nationale ⁽¹⁾ et de deux rapports du comité de suivi de *France Stratégie* ⁽²⁾.

Compte tenu de l'économie générale du dispositif, la Rapporteuse spéciale tient à rappeler qu'il n'existe aucun contrôle possible – et aucun contrôle de fait – sur le respect des objectifs initiaux assignés au CICE.

(1) Rapport d'information n° 2239, « Le CICE : bilan d'étape et perspectives », MM. Olivier Carré, président, et Yves Blein, rapporteur, octobre 2014.

(2) France Stratégie, « Comité de suivi du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi : rapport 2014 », septembre 2014.

Rappel des principes de fonctionnement du CICE

Pour mémoire, on rappellera simplement que :

- le CICE est une nouvelle niche fiscale dont les objectifs, tels qu'ils ont été inscrits à l'article 244 *quater* C du code général des impôts, sont très ambitieux. La dépense fiscale doit financer l'amélioration de la compétitivité, à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche et d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de fonds de roulement ;
- le débat a déjà eu lieu sur la capacité de la puissance publique à contrôler la manière dont les entreprises vont répercuter le crédit d'impôt dont elles vont bénéficier ; ce crédit sera potentiellement important dans la mesure où il représente 4 % en 2013 puis 6 % en 2014 de la masse salariale inférieure à 2,5 SMIC ;
- applicable aux entreprises soumises à l'IR ou à l'IS, le CICE constitue un crédit d'impôt « restituable » au sens du SEC 2010 ; cela signifie que sa mise en œuvre est effectuée par imputation directe dans un certain nombre de cas, le montant correspondant étant alors sans effet sur les crédits de la présente mission, mais bien souvent par remboursement postérieur à l'établissement de la créance. Les montants correspondants viennent alors pour l'essentiel augmenter l'action 2 du programme 200.

a. L'impact financier global du CICE est en phase d'accélération

Le dernier rapport de France Stratégie concernant la mise en œuvre du CICE met en évidence une montée en puissance du CICE qui se traduit par une révision à la hausse des créances cibles.

PRÉVISIONS AJUSTÉES DE CRÉANCES CICE EN VUE DU PLF 2015

(en milliards d'euros)

	2013	2014	2015	2016	2017
Croissance de la masse salariale	0,8 %	1,6 %	2,0 %	3,5 %	4,2 %
Taux du CICE	4,0 %	6,0 %	6,0 %	6,0 %	6,0 %
Créance théorique totale (ACOSS)	12,3	18,8	19,1	19,8	20,6
Créance fiscale cible (PLF 2015)	10,8	16,6	18,0	19,8	20,6

Source : France stratégie, comité de suivi du CICE.

PRÉVISIONS AJUSTÉES DE CRÉANCES CICE EN VUE DU PLF 2016

(en milliards d'euros)

	2013	2014	2015	2016	2017
Taux du CICE	4,0 %	6,0 %	6,0 %	6,0 %	6,0 %
Créance fiscale cible (PLF 2015)	11,3	17,9	18,6	19,4	20,0

Source : ministère des finances et des comptes publics.

Les tableaux ci-dessus mettent en évidence un phénomène d'appropriation du CICE, qui s'est traduit dans un premier temps par une révision à la baisse des créances cibles avant une réévaluation

Il existe plusieurs raisons à ce phénomène :

– la nature fiscale du dispositif aurait induit un décalage d'une année par rapport à l'année du versement du salaire. En d'autres termes, la créance de CICE relative aux salaires versés en 2013 n'a bénéficié aux entreprises qu'en 2014 ;

– si elles peuvent imputer leur créance de CICE sur leur impôt, les entreprises ne peuvent pas – sauf exception – en obtenir une restitution immédiate lorsque le montant de leur impôt est inférieur au montant de leur créance de CICE. Dans ce cas, la créance de CICE est reportée l'année suivante. Par exception, les PME, les jeunes entreprises innovantes, les entreprises nouvelles et les entreprises en difficultés peuvent demander une restitution immédiate ;

– certaines entreprises ont mis un peu de temps pour s'approprier le dispositif et pour déclarer leur créance de CICE à l'administration fiscale. Cette phase d'apprentissage est terminée : selon France Stratégie, dans son rapport de septembre 2015, « *tout indique que [les entreprises] ont maintenant une bonne connaissance des implications comptables du dispositif, de son fonctionnement et des obligations déclaratives qu'il comporte* ».

L'arrivée à maturité du dispositif se constate dans les derniers chiffres disponibles. Au 31 juillet 2015, sur un montant maximal de créances théoriques de 29,2 milliards d'euros (11,3 milliards pour les salaires versés en 2013 et 17,9 milliards pour les salaires versés en 2014), les entreprises ont d'ores et déjà déclaré 25,4 milliards d'euros de CICE.

Sur ce dernier montant, et toujours selon une situation arrêtée au 31 juillet 2015, les entreprises ont perçu directement 15,5 milliards d'euros soit sous forme d'imputations sur l'impôt dû (à hauteur de 10,4 milliards d'euros), soit sous forme de restitutions (à hauteur de 5,1 milliards d'euros), le solde (soit 9,9 milliards d'euros) étant reporté sur les années suivantes jusqu'à la troisième année à compter de la constatation de la créance.

CRÉANCES DE CICE AU 31 JUILLET 2015

(en milliards d'euros)

Année	Restitutions	Imputations sur l'IS/IR	Créances reportées	Total	Rappel Cible	% acquis / cible
CICE « salaires 2013 »	2,6	5,2	3,4	11,2	11,3	99
CICE « salaires 2014 »	2,5	5,2	6,5	14,2	17,9	79
Total	5,1	10,4	9,9	25,4	29,2	87
	15,5					

Source : commission des finances, données France stratégie.

b. Les modalités d'imputation du CICE sur les différentes actions de la présente mission

Si les dépenses liées à la mise en œuvre du CICE sont en effet au premier chef imputables à la mise en œuvre d'une nouvelle politique publique (action 2), cette mise en œuvre impacte automatiquement la dépense liée à la mécanique de l'impôt selon les principes illustrés dans l'encadré ci-dessous (action 1).

Elles impactent les lignes concernant l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés suivant le mode d'imposition choisi par la société concernée.

Exemples de répartition des crédits budgétaires du CICE entre mécanique de l'impôt et mise en œuvre d'une politique publique

Exemple n° 1 :

- Le montant d'IS exigible avant mise en œuvre du CICE est de 100 ;
- Le montant de la créance de CICE est de 90. La somme des acomptes déjà versés est de 20 ;
- La créance peut être imputée sur l'IS en totalité. L'IS après imputation de créance s'élève donc à 10 (100-90), et est inférieur à la somme des acomptes versés (20).
- Dans ce cadre, la société bénéficie d'un remboursement d'excédent d'acomptes de 10.
Ce remboursement est opéré au titre de la mécanique de l'impôt.

Exemple n° 2 :

- Le montant d'IS exigible avant mise en œuvre du CICE est de 100 ;
- Le montant de la créance de CICE est de 150. La somme des acomptes déjà versés est de 20 ;
- L'entreprise n'est pas éligible au remboursement immédiat. La créance est donc imputée à hauteur de 100 sur l'IS. Les 50 restants feront l'objet d'un report sur les années suivantes, qui seront également imputés (et ne seront donc pas pris en compte dans la présente mission) ;
- La société doit en outre bénéficier d'un remboursement d'excédent d'acomptes de 20.
Ce remboursement est opéré au titre de la mécanique de l'impôt.

Exemple n° 3 :

- Les hypothèses sont les mêmes que dans l'exemple n° 2 mais l'entreprise est éligible à un remboursement immédiat.
- **Elle bénéficiera donc d'une restitution d'acomptes de 20 au titre de la mécanique de l'impôt et d'un remboursement de 50 au titre de la mise en œuvre d'une politique publique.**

Selon les informations fournies par l'administration fiscale, le coût budgétaire total du CICE, tel que retracé dans la présente mission, devrait atteindre 7,5 milliards d'euros contre 4,1 milliards en 2014.

L'IMPACT DU CICE SUR LA MISSION REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

(en millions d'euros)

	2014	LFI 2015	Exécution au 1/9/2015	Prévisions 2016
– Coût du CICE sur la ligne 11-01 (IS)	2 037	3 460	2 859	3 298
– Coût du CICE sur la ligne 12-02 (IR)	70	165	165	169
– Coût du CICE sur la ligne 12-03 (IS)	2 025	3 890	3 160	4 281
Coût total du CICE sur le programme 200	4 132	7 515	6 184	7 748

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

B. LES RESTITUTIONS À DESTINATION DES MÉNAGES

1. Les restitutions opérées aux ménages sont stables

Contrairement aux restitutions opérées aux entreprises, on constate que les restitutions opérées aux ménages sont d'une grande stabilité depuis 2014, en particulier si l'on abstrait l'augmentation de la sous-action 12-02 résultant de l'imputation de la partie du CICE liée à l'impôt sur le revenu.

LES RESTITUTIONS OPÉRÉES AUX MÉNAGES

(en millions d'euros)

	Année 2014	Année 2015	Année 2016	Pourcentage de la dépense fiscale totale (2016)	Pourcentage d'entreprises bénéficiant de la restitution (2014)
Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de six ans	380	458	466	39 %	46 %
Crédit d'impôt pour la transition énergétique	210	350	544	39 %	32 %
Crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile pour les contribuables exerçant une activité professionnelle ou demandeurs d'emploi depuis au moins trois mois	227	243	243	12 %	18 %
Crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt supportés à raison de l'acquisition ou de la construction de l'habitation principale	403	272	127	35 %	26 %

	Année 2014	Année 2015	Année 2016	Pourcentage de la dépense fiscale totale (2016)	Pourcentage d'entreprises bénéficiant de la restitution (2014)
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage	46	36	36	10 %	nc
Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes	16	20	20	49 %	56 %
Crédit d'impôt au titre des cotisations versées aux organisations syndicales représentatives des salariés	20	25	26	17 %	18 %
Total de la sous-action 12-02	2 108	2 312	2 123		

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

D'une manière plus générale, on peut constater que les taux de restitution des crédits d'impôt sur le revenu sont plutôt inférieurs à ceux constatés pour les dépenses fiscales en faveur des entreprises, à l'exception notable du crédit d'impôt en faveur de la garde d'enfant et à l'équipement de l'habitation principale pour les personnes âgées et handicapées.

2. Les évolutions liées à la prime pour l'emploi et au crédit d'impôt « prélèvement forfaitaire obligatoire »

L'enveloppe des restitutions opérées à destination des ménages enregistre des évolutions contrastées liées notamment à la création d'un crédit d'impôt sur le prélèvement forfaitaire obligatoire lié à la barémisation des plus-values immobilières depuis le 1^{er} janvier 2013 et la mise en extinction de la prime pour l'emploi.

a. Le crédit d'impôt « prélèvement forfaitaire obligatoire »

Conformément à la loi de finances pour 2013, les revenus du capital ont basculé d'une imposition forfaitaire au barème de l'impôt sur le revenu.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire a donc été supprimée pour les produits de placement à revenu fixe et pour les revenus distribués perçus à compter du 1^{er} janvier 2013. Ces revenus sont désormais imposés au barème progressif, après application d'un **prélèvement forfaitaire obligatoire (PFO) non libératoire** effectué lors de leur versement. Le taux du prélèvement est fixé à 24 % sur les produits de placement à revenu fixe et à 21 % sur les revenus distribués. Les contribuables remplissant certaines conditions de revenus peuvent demander à être dispensés de ce prélèvement.

Lors du dépôt de la déclaration de revenus, les contribuables appartenant à un foyer fiscal qui a perçu un montant annuel de produits de placement à revenu fixe n'excédant pas 2 000 euros peuvent opter pour leur imposition au taux forfaitaire de 24 % au lieu de l'imposition au barème.

L'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire a toutefois été maintenue pour les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie.

Lors de l'établissement de la déclaration de revenus, le PFO ouvre droit à un crédit d'impôt correspondant au montant du prélèvement forfaitaire obligatoire (représentatif d'un acompte sur l'impôt dû) effectué sur les produits de placement à revenu fixe au taux de 24 % et sur les revenus distribués au taux de 21 % à compter du 1^{er} janvier 2013, lors de leur versement.

Ce crédit d'impôt est afférent à des revenus soumis au barème de l'impôt sur le revenu ou, s'agissant des intérêts d'un montant inférieur à 2 000 euros, imposables sur option au taux de 24 %.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

LE COÛT DU CRÉDIT D'IMPÔT « PRÉLÈVEMENT FORFAITAIRE OBLIGATOIRE »

(en millions d'euros)

	2013 exécuté	2014 exécuté	LFI 2015	2015 révisé	Prévision 2016
PFO	3 226	4 527	4 374	4 224	4 311
CI PFO	0	4 193	4 396	4 100	4 141

Source : réponse au questionnaire budgétaire

Selon l'administration fiscale, le nombre de bénéficiaires du PFO n'est pas connu, ce prélèvement étant opéré à la source par des tiers (établissements bancaires et sociétés d'assurance essentiellement). Le nombre de 13,26 millions de bénéficiaires correspond aux bénéficiaires du crédit d'impôt PFO en 2014 (au titre des revenus 2013) ayant procédé à leur déclaration de revenus dans les délais légaux.

Le montant du PFO perçu du 1^{er} janvier au 31 août 2015 (correspondant à la période de décembre 2014 à juillet 2015) s'élève à 3 001 millions d'euros.

b. Les restitutions liées à la prime pour l'emploi

La sous-action 12-01, consacrée aux restitutions opérées au titre de la prime pour l'emploi, enregistre une baisse de 1 934 millions d'euros en 2015 à 55 millions d'euros en 2016.

Cette baisse résulte de la mise en extinction de la PPE et son remplacement, à compter du 1^{er} janvier 2016, par la prime d'activité, en application de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue social et à l'emploi.

C. LES DÉPENSES FISCALES AYANT UN IMPACT SUR L'ENVIRONNEMENT DANS LA PERSPECTIVE DE LA COP 21

La fin de l'année 2014 et le premier semestre de l'année 2015 ont été dominés par la discussion de la loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

Outre les objectifs généraux fixés dès les premiers articles de cette loi, celle-ci contient de nombreuses mesures qui doivent trouver une traduction fiscale.

Pour atteindre ces objectifs, l'article 1^{er} de la loi précise que l'État, en cohérence avec les collectivités territoriales et leurs groupements, les entreprises, les associations et les citoyens, devra veiller, en particulier, à « *procéder à un élargissement progressif de la part carbone dans la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques et dans la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel, dans la perspective d'une division par quatre des gaz à effet de serre* ».

Dans le domaine plus particulier des **transports**, cette loi prévoit une extension du dispositif des certificats d'économie d'énergie aux programmes d'optimisation logistique dans le transport de marchandises de la part des chargeurs, tels que le recours au transport mutualisé ou combiné et le recours au fret ferroviaire et fluvial.

Dans le **domaine fiscal**, l'article 39 prévoit enfin un crédit d'impôt sur les sociétés correspondant à 25 % des frais engagés pour mettre à disposition des usagers une flotte de vélos pour le déplacement des salariés entre le domicile et le travail. Ce crédit d'impôt n'aurait pas eu d'impact sur la présente mission, dans la mesure où cet article précise que l'impôt n'est « *ni restituable, ni reportable* ».

La Rapporteuse spéciale ne peut que regretter que l'article 47 du présent projet de loi de finances procède à l'abrogation de ce crédit d'impôt quelques mois à peine après son adoption. L'intitulé de cet article – « *Suppression de dépenses fiscales inefficaces* » – est un non-sens s'agissant de cette mesure dont les effets n'ont absolument pas pu être constatés en l'espace de quelques mois.

Dans la perspective de la COP 21, la Rapporteuse spéciale appelle le Gouvernement à davantage de cohérence dans la mise en place d'une fiscalité écologique.

La Rapporteuse spéciale note que certaines dépenses fiscales à finalité écologique devraient être en progression à partir de 2015 et qu'une dépense fiscale qui, au contraire, peut être considérée comme anti-écologique est en recul. Elle rappelle toutefois que de nombreux efforts sont encore à produire pour que notre fiscalité soit mise en cohérence avec nos objectifs environnementaux.

PRINCIPALES DÉPENSES FISCALES À FINALITÉ ÉCOLOGIQUE

(en millions d'euros)

Dépenses fiscales	2012	2013	2014	LFI 2015	LFI 2016
TVA à 5,5 % pour les travaux de rénovation énergétique et travaux induits menés dans les habitations de plus de deux ans	0	0	730	1 120	1 120
Exonération partielle de TICPE pour les biocarburants	290	280	145	120	40
Tarif réduit de TICPE pour le GPL et les gaz utilisés comme carburant	286	253	91	77	65
Crédit d'impôt pour la transition énergétique (et ex-CIDD)	1 110	673	619	900	1 400
Exonération des intérêts des livrets de développement durable	165	227	260	195	150
Total	1 851	1 433	1 845	2 412	2 775

Source : commission des finances.

LES PRINCIPAUX AVANTAGES FISCAUX ANTI-ÉCOLOGIQUES

(en milliards d'euros)

Avantages fiscaux	2012	2013	2014	LFI 2015
Tarif de TICPE inférieur pour le gazole à celui de l'essence SP 95	5,6	5,6	5,7	5,0
Exonération de TICPE sur le kérosène des aéronefs	2,7	2,7	2,7	2,7
Tarif réduit de TICPE sur le gazole pour certaines activités économiques (gazole non routier)	1,7	1,8	1,7	1,8
Remboursement partiel de TICPE au profit des transporteurs routiers, agriculteurs et taxis	0,52	0,52	0,49	0,51
Exclusion des départements d'outre-mer du champ de la TICPE	0,8	0,7	0,8	0,8
Total	11,3	11,3	11,4	10,9

Source : commission des finances.

1. Les allègements de fiscalité sur les énergies fossiles

L'ensemble des allègements de fiscalité sur la TICPE ne peuvent pas être considérés comme des dépenses défavorables à l'environnement ; on rappellera toutefois que l'essentiel de la sous-action 12-04 (*Remboursements de TICPE*) entre dans cette catégorie.

Comme l'année dernière, la **Rapporteuse spéciale constate, dans ce domaine, des écarts importants entre la prévision et l'exécution budgétaire.**

Elle appelle donc l'administration à affiner ses prévisions afin de permettre au Parlement d'opérer un choix qui soit plus conforme aux exigences fixées dans la loi de transition énergétique, assurant ainsi une meilleure cohérence entre les différents textes actuellement en discussion au Parlement.

	Exécuté 2012	LFI 2013	Révisé 2013	Exécuté 2013	LFI 2014	Révisé 2014	Exécuté 2014	PLF 2015	Révisé 2015	PLF 2016
Remboursements de TICPE	825	704	735	787	714	866	760	931	714	755
Remboursements de TIGN	4	3	4	3	4	3	3	3	3	3
TOTAL	829	707	739	790	718	869	763	934	717	758

Source : ministère de l'économie et des finances.

Au titre de l'année 2015, le montant des remboursements de TICPE devait enregistrer initialement une augmentation substantielle de 217 millions d'euros par rapport à la LFI 2014 et de 65 millions d'euros par rapport à la prévision 2014 révisée en cours d'année.

On rappellera qu'une telle augmentation aurait dû être la conséquence mécanique de l'augmentation de 2 centimes par litre de gazole de la TICPE prévue par l'article 20 du présent projet de loi de finances.

Combinée à l'évolution des tarifs de cette taxe déjà prévue, depuis la loi de finances initiale pour 2014, pour qu'elle intègre progressivement une part de contribution climat-énergie, cette modification a eu pour effet de faire passer le tarif de la TICPE pesant sur le gazole de 42,84 centimes par litre en 2014 à 46,82 centimes par litre en 2015 soit une augmentation entre 2014 et 2015 de près de 4 centimes.

Si l'on inclut l'augmentation mécanique de TVA, qui s'applique à la fois au montant de carburant acheté et à la TICPE qu'une telle acquisition rend exigible, la hausse totale de taxation a atteint précisément, par rapport à l'année 2014, 4,776 centimes en 2015 et 7,164 centimes en 2016.

En principe, cette augmentation aurait dû mécaniquement accroître le différentiel de prix avec les tarifs de TICPE applicables à certains professionnels.

Le débat parlementaire a toutefois permis **l'adoption d'un amendement permettant de conserver le même différentiel de prix entre les exploitants de véhicules routiers et les consommateurs normaux**. Cette mesure a permis une économie en remboursements d'impôts de 330 millions d'euros en année pleine, illustrant ainsi les synergies que l'on peut créer entre une amélioration de nos finances publiques et une taxation des énergies fossiles plus soucieuse de l'environnement.

Les tarifs de TICPE pour certains professionnels en 2015

*Pour les exploitants de taxis, **30,2 centimes** par litre, tarif inchangé depuis la loi de finances rectificative pour 2007 du 25 décembre 2007 ;*

*Pour les exploitants de tracteurs et de véhicules routiers de plus de 7,5 tonnes, **43,19 centimes** par litre, tarif fixé par la loi de finances pour 2015 ;*

*Pour les exploitants de transport public routier en commun de voyageurs, **39,19 centimes** par litre, tarif inchangé depuis la loi de finances pour 2005 du 30 décembre 2004.*

Au titre de l'année 2016, compte tenu de l'augmentation pluriannuelle de la TICPE prévue en 2014, son tarif sera de 48,81 centimes par litre. Combinée à l'évolution du tarif pesant sur l'essence, cette évolution conduit donc mécaniquement à réduire l'écart de taxation entre ces deux carburants.

La Rapporteuse spéciale ne peut en outre que se féliciter de l'annonce faite par le Gouvernement d'accélérer la résorption de ce différentiel, en augmentant d'un centime la TICPE sur le gazole en abaissant parallèlement d'un centime celle pesant sur l'essence.

TARIFS DE LA TICPE SUR LES PRINCIPAUX CARBURANTS DE 2012 À 2016

(tarifs en centimes d'euro par litre de carburant)

Type de carburant	2013	2014	2015	PLF 2016	2016 (annonces)	Évolution 2014- PLF 2016
Essence SP 95	60,69	60,69	62,41	64,12	63,12	+ 5,7 %
Essence SP 95 « E 10 »	60,69	60,69	62,41	64,12	63,12	+ 5,7 %
Essence SP 98	63,96	63,96	65,68	67,39	63,12	+ 5,4 %
Gazole	42,84	42,84	46,82	48,81	49,81	+ 13,9 %
Écart de tarif de TICPE entre essence SP 95 et gazole	17,85	17,85	15,59	15,31	13,31	- 14,2 %

Source : commission des finances.

La Rapporteuse spéciale constate toutefois que, le tarif applicable à certains professionnels n'ayant pas été ajusté en conséquence ni de l'augmentation déjà prévue pour 2016 ni, a fortiori, de celle découlant des annonces du Gouvernement, le différentiel de tarif ira en augmentant.

En conséquence, si aucune mesure n'est prise en ce domaine, le coût du remboursement retracé dans la présente mission ne peut qu'évoluer défavorablement pour nos finances publiques. La Rapporteuse spéciale appelle par conséquent l'administration fiscale à proposer un mécanisme permettant de maintenir constant l'écart de tarif applicable à ces professionnels, afin que l'enveloppe des remboursements afférents soit également stable ou, mieux encore, en recul.

2. Les remboursements de TICPE

Sur la base des hypothèses retenues dans le présent projet de loi de finances initiale, la ventilation des remboursements de TICPE par catégorie de bénéficiaire sera la suivante.

**REMBOURSEMENTS DE TAXE INTÉRIEURE
DE CONSOMMATION SUR LES PRODUITS ÉNERGÉTIQUES (TICPE)**

(en millions d'euros)

	Exécution 2013	LFI 2014	2014 révisé	Exécution 2014	LFI 2015	PLF 2016
Remboursements aux artisans-taxis (article 265 <i>sexies</i> du code des douanes)	22	22	24	22,6	22,8	29,7
Remboursements aux exploitants de réseaux de transports publics routiers en commun de voyageurs (article 265 <i>octies</i> du code des douanes)	40	40	42	39,4	60,3	86,1
Remboursements pour les véhicules routiers de 7,5 tonnes et plus, destinés aux transports de marchandises (article 265 <i>septies</i> du code des douanes)	380	380	405	356,8	375,7	449,8
Remboursements aux exploitants agricoles (article 61 de la loi n° 2012- 1510 de finances rectificative pour 2012)	120	120	117	116	110	110
Remboursements pour les biocarburants (article 265 <i>bis</i> A du code des douanes)	290	205	160	145	120	40
TOTAL	852	767	748	682,5	691,5	718,36

Source : ministère de l'Économie et des finances.

L'écart entre les chiffres fournis ci-dessus (718,36 millions d'euros) et la dépense totale inscrite à l'action 12-04 (soit 755 millions d'euros) résulte de l'absence de connaissance exhaustive du coût de l'ensemble des dispositifs, réponse qui n'est pas de nature à satisfaire la Rapporteuse spéciale.

a. L'augmentation de la TICPE applicable aux transporteurs routiers ne doit pas signifier l'abandon définitif de l'écotaxe poids lourds

L'augmentation du tarif de la TICPE applicable aux transporteurs routiers opéré en 2015 ne peut constituer qu'une réponse transitoire à l'absence de volonté politique pour mettre en œuvre l'écotaxe poids lourds dont le principe a été arrêté sous la précédente majorité, qui a toutefois pris soin de laisser à ses successeurs le soin de déterminer ses modalités pratiques complexes de mise en œuvre.

Le dispositif de remboursement de TICPE a en effet été mis en place, à l'origine, pour répondre au problème de la concurrence en zone frontalière : la réponse consistait donc à mettre en place un alignement par le bas de la fiscalité applicable au gazole que les transporteurs routiers utilisent.

Cet alignement par le bas est le résultat du manque d'harmonisation au niveau européen concernant la taxation des carburants des véhicules de transports de marchandises ; dans ce domaine, une véritable concurrence fiscale semble d'ailleurs s'instaurer avec nos voisins puisque la proposition d'intégrer une part carbone dans cette taxation a été rejetée par nos principaux voisins.

À bien des égards, l'écotaxe poids lourds, qui devait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2014, aurait constitué la réponse appropriée à un objectif politique de taxation des émissions de carbone dans un milieu concurrentiel ouvert, puisque la taxation s'appliquait à tous les transporteurs français ou étrangers au kilomètre parcouru. Rappelons que son application a été suspendue une première fois le 29 octobre 2013 par le Premier ministre Jean-Marc Ayrault, tandis que la ministre en charge de l'écologie elle-même a confirmé cette idée un an plus tard.

Les difficultés rencontrées par les membres du Gouvernement à aboutir à une taxation équilibrée confortent la Rapporteuse spéciale dans l'idée que l'écotaxe poids lourds était la bonne solution. Elle permettait à la fois de préserver notre réseau routier secondaire, de s'appliquer à l'ensemble des camions quelle que soit la nationalité de leur propriétaire et d'éviter que les transporteurs n'aillent à l'étranger pour faire le plein.

Dès lors, les solutions envisagées pour compenser l'ajournement de l'écotaxe poids lourds ne peuvent être vues que comme des réponses imparfaites : le prélèvement sur les sociétés d'autoroutes, s'il permet de générer transitoirement une rentrée fiscale, risque à terme d'augmenter les reports sur le réseau routier secondaire, tandis que le projet d'appliquer une vignette aux seuls camions étrangers, un temps envisagé, risquait bien évidemment d'être remis en cause par les juridictions européennes en se traduisant par un contentieux coûteux risquant d'allonger la liste de ceux dont la présente mission vient financer les conséquences.

L'absence d'initiative européenne pour coordonner par le haut une taxation du gazole peut paraître d'autant plus surprenante que les instances européennes ont pris l'initiative de remettre en cause le dispositif français de modulation de la TICPE par les régions.

Rappelons en effet que, dans une perspective de mise en œuvre du Grenelle de l'environnement, l'article 94 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a prévu d'octroyer aux conseils régionaux et à l'assemblée de Corse un pouvoir de majoration tarifaire de taxe intérieure de consommation, de manière à financer de grands projets d'infrastructure de transport durable, ferroviaire ou fluvial.

Cette fraction régionale de la TICPE, distincte de celle transmise aux régions en compensation des transferts de compétence opérés par l'État, a augmenté de manière constante depuis la création du dispositif ; cette fraction régionale atteint, au premier semestre 2014, 5 euros dans l'ensemble des régions – y compris en Rhône-Alpes, désormais alignée sur les autres régions – et à l'exception notable de la Corse et de Poitou-Charentes, où le taux régional est de 2,50 euros.

Pour chaque région, le taux de remboursement pratiqué pour les transporteurs routiers est donc déterminé à partir du différentiel entre le taux complet de TICPE incluant la majoration régionale et le taux plancher de 39,19 euros par hectolitre.

Ce remboursement est calculé au choix de l'entreprise :

– soit en appliquant au volume de gazole utilisé la différence entre le taux plancher de 39,19 euros et le tarif applicable dans la région d'achat ;

– soit en appliquant au volume de gazole, acquis dans au moins trois régions, un taux forfaitaire de remboursement, calculé en pondérant les différents taux régionaux par les volumes de gazole respectivement mis à la consommation dans chaque région. Ce taux forfaitaire était, au premier semestre 2014, de 4,89 euros par hectolitre.

Ce dispositif est toutefois maintenant appelé à s'éteindre dans la mesure où la Commission européenne a estimé qu'il était contraire à la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise.

La fin de ce remboursement étant programmée au 31 décembre 2015, un dispositif de substitution sera mis en place sous forme de dotation de compensation. Cette dotation pourra soit être intégrée à la dotation globale de fonctionnement (DGF), dont une réforme est annoncée en 2015, soit faire l'objet d'un prélèvement sur recettes autonome. Dans les deux cas, il n'est pas évident toutefois que cette réforme imposée par les instances européennes permette d'accroître l'autonomie fiscale des régions, dans la mesure où de telles dotations de compensations sont intégrées, à plus ou moins brève échéance, à l'enveloppe normée des transferts aux collectivités locales qui est révisée à la baisse chaque année pour compenser l'augmentation mécanique de la DGF.

b. Le remboursement de TICPE applicable au transport fluvial

Exonérer le transport fluvial afin de favoriser le report modal est l'exemple vertueux d'une fiscalité écologique qui, pour un coût budgétaire limité, permet d'agir efficacement sur nos émissions de CO₂. *A contrario*, l'absence de taxation du kérosène représente un nivellement par le bas, très coûteux, et une absence de prise en compte du coût de la pollution sous le prétexte d'une concurrence internationale accrue.

S'agissant de l'aide accordée au transport fluvial, on rappellera qu'elle résulte de l'article 30 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 et qu'elle a été appliquée à partir du 1^{er} janvier 2011.

Les produits énergétiques destinés à cet usage exonéré sont mis à la consommation, en sortie d'un entrepôt fiscal suspensif de produits énergétiques, avec un taux de TICPE égal à zéro. Par ailleurs, lorsque le produit est mis à la consommation en acquittant la taxe intérieure de consommation, le bénéfice de cette exonération peut être obtenu par le dépôt d'une demande de remboursement auprès des services déconcentrés de l'administration des douanes.

La direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) peut désormais chiffrer avec davantage de précision cette dépense fiscale, les données antérieures s'avérant souvent sous-estimées. Dans ce contexte, la dépense fiscale afférente à l'année 2014 est estimée à 32 millions, à 36 millions d'euros pour 2015 et à 39 millions pour 2016.

Selon les informations transmises par l'administration fiscale, la part restituée de cette dépense fiscale serait stable entre 2014 et 2016, s'établissant à environ 560 000 euros.

Cette aide, qui bénéficie seulement à environ un millier de bateliers essentiellement dans le nord et l'est du pays, contribue modestement mais efficacement à la transition énergétique et au report modal. Elle est bien évidemment indissociable d'investissements dans l'amélioration de notre réseau fluvial.

c. L'exonération de TICPE applicable au kérosène

Comme l'année dernière, la Rapporteuse spéciale ne peut que dénoncer le dispositif d'exonération de TICPE applicable au kérosène ; la dépense fiscale associée est en effet très onéreuse et apparaît, à l'instar du transport routier, comme un pis-aller à l'absence de coordination fiscale internationale.

Le fascicule *Voies et moyens* annexé au présent projet de loi permet d'avoir une connaissance plus fine des montants considérables qui sont en jeu.

DÉPENSE FISCALE N° 800109 : EXONÉRATION DE TAXE INTÉRIEURE DE CONSOMMATION POUR LES PRODUITS ÉNERGÉTIQUES UTILISÉS COMME CARBURANT OU COMBUSTIBLE À BORD DES AÉRONEFS, À L'EXCLUSION DES AÉRONEFS DE TOURISME PRIVÉ

Estimation des coûts (en millions d'euros)

2013	2 660
2014	2 490
2015	2 650
PLF 2016	2 820

Source : fascicule *Voies et moyens* du PLF 2016, tome II.

Selon les informations transmises par l'administration fiscale, cette dépense se traduit, dans la présente mission, par un taux de restitution très élevé dans la mesure où ces remboursements s'élèvent à 2,2 milliards d'euros par an depuis 2014.

Les documents annexés au présent projet de loi de finances permettent surtout de mettre en lumière le paradoxe existant entre l'importance de cette dépense fiscale et le fait qu'elle ne soit pas intégrée à la norme de dépense.

La taxation des produits énergétiques et de l'électricité est en effet encadrée par la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003, dite « énergie », restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

La norme fiscale de référence pour les produits exonérés ou soumis à un taux réduit de TICPE est la taxation de ces produits au taux de produits de substitution soumis au tarif de droit commun. Tel est le cas notamment de l'application d'un taux réduit de TICPE au fioul domestique utilisé comme carburant diesel dont la dépense est chiffrée en prenant le tarif du gazole comme norme de référence.

La norme fiscale de référence est la suppression du remboursement partiel de TICPE pour les remboursements partiels autorisés par la directive énergie pour soutenir économiquement certains acteurs économiques, tels les transporteurs routiers, les exploitants de taxis ou les exploitants agricoles.

Les exonérations ou taux réduits imposés par la directive « énergie » constituent en revanche la norme fiscale de référence dès lors qu'ils s'imposent aux États membres. Il s'agit notamment de l'exonération de taxe intérieure de consommation pour les produits pétroliers utilisés par certains bateaux ou utilisés comme carburant ou combustible à bord des aéronefs, à l'exclusion des aéronefs de tourisme privé. À ce titre, ces mesures ont été déclassées à l'occasion du projet de loi de finances pour 2009.

L'exonération fiscale du kérosène ne constitue donc pas un enjeu budgétaire du point de vue du droit européen, ce qui est particulièrement choquant.

Ce point de vue semble par ailleurs corroboré par le fait que les instances européennes s'en remettent à l'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI) pour avancer dans ce domaine par le biais de l'inclusion de l'aviation dans le marché du carbone.

Si la directive 2008/101/CE a en effet intégré les activités aériennes dans le système d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre (SEQE) de l'Union européenne, néanmoins, celles-ci bénéficient dans ce cadre d'un régime dérogatoire en vertu de la décision n° 377/2013/UE du Parlement européen et du Conseil.

3. L'exonération de taxe intérieure sur le charbon

L'article 265 *quinquies* B du code des douanes prévoit une taxe intérieure de consommation (TIC) sur l'énergie produite à partir de houilles, lignites et cokes dont certaines utilisations sont exonérées.

Le tarif de la taxe doit enregistrer une augmentation progressive dans les années qui viennent.

TARIF DE LA TAXE SUR LE CHARBON

(en euros)

Désignation des produits	Unité de perception	Tarif		
		2014	2015	2016
2701, 2702 et 2704 : houilles, lignites et coques destinés à être utilisés comme combustibles	Mégawattheure	2,29	4,75	7,21

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

Une exonération de cette TIC concerne les entreprises de valorisation de la biomasse dont les achats de combustibles et d'électricité utilisés pour cette valorisation représentent au moins 3 % de leur chiffre d'affaires.

Le montant de la dépense fiscale associée est limité mais enregistre une augmentation très importante depuis trois ans ; la Rapporteuse spéciale s'interroge sur l'utilité d'un dispositif qui soutient la consommation de charbon, quand bien même il s'agit de valoriser la biomasse.

**DÉPENSE FISCALE N° 800114 :
EXONÉRATION DE TAXE INTÉRIEURE DE CONSOMMATION SUR LE CHARBON
POUR LES ENTREPRISES DE VALORISATION DE LA BIOMASSE DONT LES ACHATS
DE COMBUSTIBLES ET D'ÉLECTRICITÉ UTILISÉS POUR CETTE VALORISATION
REPRÉSENTENT AU MOINS 3 % DE LEUR CHIFFRE D'AFFAIRES**

(en millions d'euros)

Évaluation de la dépense fiscale	
2013	3
2014	3
2015	7
PLF 2016	11

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

IV. LES REMBOURSEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX MARQUÉS PAR LE POIDS DES RÉFORMES ÉCONOMIQUES PASSÉES ET LE DYNAMISME DES IMPÔTS PESANT SUR LES MÉNAGES

Le montant total du programme 201, retraçant les crédits destinés aux remboursements et dégrèvements d'impôts locaux, est évalué en 2015 à **11 970 millions d'euros**, soit un montant en augmentation de 2,79 % par rapport à l'année dernière.

PROGRAMME 201 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX

(en millions d'euros)

	Exécuté 2012	LFI 2013	Révisé 2013	Exécuté 2013	LFI 2014	Révisé 2014	PLF 2015	PLF 2016
Action 1 <i>TP et CET</i>	6 829	5 979	6 867	6 868	6 358	6 570	6 361	6 450
Action 2 <i>TF</i>	838	857	875	844	928	893	930	1 070
Action 3 <i>TH</i>	3 364	3 697	3 500	3 488	3 762	3 689	3 909	3 969
Action 4 <i>Non-valeur</i>	435	390	420	445	405	445	445	481
TOTAL	11 466	10 923	11 662	11 645	11 453	11 597	11 645	11 970

Source : projet annuel de performance.

De manière générale, le tableau ci-dessus met en évidence des écarts importants entre la prévision et l'exécution, ce qui semble indiquer un certain manque d'anticipation de la part du Gouvernement.

Si l'augmentation des **restitutions d'impôts économiques** (contribution économique territoriale et contribution sur la valeur ajoutée des entreprises) est relativement modérée (+ 1,4 %), leur poids dans l'enveloppe totale **est désormais prépondérant** (53,8 %) suite à la montée en charge de plusieurs dispositifs liés à la réforme de la taxe professionnelle.

À l'inverse, les restitutions des différents **impôts locaux pesant sur les ménages** représentent chacun une proportion plus modérée de l'ensemble mais la **dynamique des restitutions retracées dans ce programme est préoccupante**, notamment s'agissant des restitutions de taxes foncières (+ 15 %).

En effet, les dégrèvements de taxes foncières étant en partie déterminés à partir d'un plafonnement de cotisation en proportion du revenu fiscal de référence (lequel n'a pas été réformé entre 2015 et le projet de loi de finances initiale pour 2016), cette évolution ne peut que mettre en évidence **une augmentation assez substantielle de la pression fiscale locale**.

Un tel constat est globalement cohérent avec les débats, qui ont eu lieu dans le cadre de la première partie du présent projet de loi de finances, visant à **réévaluer ce revenu fiscal de référence afin de modérer les hausses d'impôts locaux** ; une telle tendance est par ailleurs préoccupante compte tenu de la réforme, par ailleurs engagée depuis plusieurs années, visant à réévaluer les valeurs locatives servant de base à l'établissement de ces impôts locaux.

A. UN ISOLEMENT INJUSTIFIÉ DES DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX

Outre les observations présentées en début de rapport concernant l'articulation trompeuse des présents crédits avec la première partie de la loi de finances, la Rapporteure spéciale ne peut que réitérer ses réserves fondamentales sur l'inclusion du programme 201 dans la présente mission.

Un tel constat est d'autant plus préoccupant que les finances locales font l'objet, cette année, d'une réforme importante, qui impacte autant la dotation globale de fonctionnement (DGF) que les différentes compensations d'exonérations d'impôts locaux.

Il faut en effet rappeler que l'ensemble des transferts aux collectivités locales (DGF, dotations de compensation de réformes législatives, allocation de compensation d'exonération de fiscalité locale) évoluent désormais dans une enveloppe qui a d'abord été gelée en volume, puis en valeur.

À l'intérieur de cette enveloppe, toute augmentation de l'un des concours financiers se traduit automatiquement par la baisse à due concurrence d'un autre concours financier. En application de ce principe, l'augmentation tendancielle de la DGF, qui résulte pour l'essentiel d'éléments mécaniques comme l'augmentation de la population et le développement de l'intercommunalité, est gagée par une baisse d'autres dotations comme l'allocation de compensation des exonérations de fiscalité locale.

Les choix opérés par le Gouvernement, en lien avec le Comité des finances locales, afin de privilégier telle ou telle dotation font l'objet de simulations précises et de concertations approfondies.

A contrario, la présente enveloppe de 11,9 milliards d'euros de remboursements et dégrèvements d'impôts locaux semble relativement épargnée par l'ensemble des débats entourant les transferts de l'État aux collectivités locales.

Cet isolement repose sur une distinction entre dégrèvement et exonération qui relève de la technique budgétaire :

— d'un côté, les exonérations (partielles ou totales) de fiscalité locale font l'objet d'une compensation sous forme de dotations qui sont juridiquement des prélèvements sur recettes. Leur montant fait l'objet d'un ajustement, à l'intérieur de l'enveloppe normée, qui peut atteindre 10 à 15 % par an. À ce rythme, **la compensation devient anecdotique au bout de plusieurs années**, alors que le choix de mettre en œuvre cette exonération revient dans la plupart des cas au Gouvernement ;

— d'un autre côté, les dégrèvements de fiscalité locale font l'objet d'un remboursement aux collectivités locales par le biais des crédits de la présente mission, qui ne font l'objet d'aucun pilotage et d'aucune analyse politique, alors que l'on pourrait imaginer, par exemple, que tel ou tel dégrèvement soit limité afin de financer une augmentation de la péréquation en faveur des collectivités les moins avantagées.

Au total, les crédits budgétaires du programme 200 mériteraient certainement d'être rapprochés, au stade de l'analyse budgétaire, de l'ensemble des autres concours financiers aux collectivités locales afin que ces transferts bénéficient, eux aussi, d'une analyse plus politique et non d'une restitution actuellement essentiellement envisagée de manière mécanique. **Un rattachement à la mission *Relations avec les collectivités territoriales* serait probablement de bonne politique.**

B. UNE ANALYSE APPROFONDIE DES DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS ÉCONOMIQUES DE PLUS EN PLUS NÉCESSAIRE

L'action 1 du programme 201 recueille les conséquences budgétaires de dispositifs majeurs mis en place dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle, souvent mis en place pour en faciliter l'adoption dans un contexte difficile.

À mesure que le temps passe, la justification de certains de ces dispositifs mérite certainement d'être analysée. Or, l'« isolement budgétaire » dont font l'objet ces dispositifs ne facilite pas la prise de conscience d'une telle nécessité.

Ces dispositifs sont les suivants :

— le plafonnement de la contribution économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée de l'entreprise. Sur demande de l'entreprise, la CET de chaque entreprise est plafonnée à 3 % de la valeur ajoutée de l'entreprise. Compte tenu de la complexité de la réforme de la TP, ce dispositif a été envisagé comme un **garde-fou destiné à éviter les reports d'impositions trop importants**. Ce plafonnement a été assorti d'un plancher, de manière que l'entreprise ne soit pas amenée à acquitter moins que la cotisation minimale.

Comme tenu de son caractère transitoire, ce dispositif mérite certainement d'être réétudié afin d'évaluer s'il est toujours adapté aux capacités contributives des entreprises concernées ;

— le dégrèvement de cotisation foncière des entreprises (CFE) en cas de perte de bases taxables, prévu par l'article 1647 *bis* du code général des impôts. Reprenant un dispositif qui était applicable à la TP, ce dispositif vise à ce qu'une entreprise ne soit pas taxée outre mesure sur ses immobilisations de l'année précédente lorsqu'elle a eu à faire face à la fermeture partielle d'un site due à des difficultés financières. Ce dispositif permet également de garantir la collectivité locale contre la perte des ressources fiscales associées ;

– le crédit de CET en zone de restructuration de la défense (article 1647 *C septies* du code général des impôts) constitue également la transposition d'un dispositif précédemment applicable à la TP, destiné à couvrir les collectivités locales contre les pertes fiscales liées à la fermeture d'un site militaire. Compte tenu de son ancienneté, ce dispositif, qui s'applique encore à des fermetures relativement anciennes, **mériterait probablement de faire l'objet d'un ajustement annuel sur le modèle des dotations afin d'être mis, à terme, en extinction** ;

– le dégrèvement barémique, faisant l'objet de l'article 1586 *quater* du code général des impôts, permet aux entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros de bénéficier d'un dégrèvement progressif de CVAE en fonction de la taille de l'entreprise (les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 euros sont totalement exonérées de CVAE). Le coût de ce dégrèvement est extrêmement important pour les finances publiques et découle d'une volonté de maîtriser les conséquences, qui n'ont pas toujours chiffrées avec finesse en 2009, de la réforme de la taxe professionnelle. Probablement serait-il opportun de procéder à une analyse de ces dégrèvements afin de vérifier que le dispositif est encore justifié aujourd'hui sous sa forme actuelle ;

– cette action retrace également les restitutions de CVAE qui doivent être opérées compte tenu de la mécanique de cet impôt fonctionnant également par acomptes.

DÉPENSES DE L'ACTION 1 DU PROGRAMME 201

(en millions d'euros)

	2012	2013	LFI 2014	2014 révisé	2015	PLF 2016
Plafonnement à la valeur ajoutée TP	272	143	25	25	0	0
Plafonnement à la valeur ajoutée CET	937	868	900	900	939	1 033
Dégrèvement barémique	3 696	3 687	3 913	3 913	4 044	4 080
Écrêtement des pertes	350	182	91	91	46	10
Crédits d'impôt ZRD	1	0	0	0	0	0
Restitution CVAE	759	1 190	823	823	778	725
Autres dégrèvements	814	797	606	606	600	602
Total Action n° 1	6 829	6 868	6 358	6 358	6 361	6 450

Source : ministère de l'économie et des finances.

C. LA DYNAMIQUE PRÉOCCUPANTE DES DÉGRÈVEMENTS PESANT SUR LES MÉNAGES

L'action n° 2 du présent programme, relative aux dégrèvements de taxes foncières, enregistre une anticipation d'augmentation de plus de 15 % qui pose question, dans le contexte actuel d'augmentation de la pression fiscale locale.

On peut en effet rappeler le récent débat sur la majoration de la valeur locative des terrains constructibles en zone tendue, qui a conduit la commission des finances à proposer une prolongation d'un an de l'abattement sur les plus-values immobilières dans ces zones, tandis que le Gouvernement s'est engagé à revoir le dispositif en seconde partie du présent projet de loi de finances.

Il est donc probable que le montant des restitutions de taxes foncières mentionné précédemment soit amené à évoluer au cours du débat parlementaire.

Titre

Introduite par amendement parlementaire en mars 2012 cette majoration était fixée à 5 euros par mètre carré à partir du 1^{er} janvier 2014, puis à 10 euros par mètre carré à partir du 1^{er} janvier 2016. La commune ou l'établissement public de coopération intercommunale pouvait délibérer pour exonérer tout ou partie des terrains situés sur le territoire, ou moduler le montant dû « *en fonction des priorités d'urbanisation et de construction de logements* ».

Afin de lutter contre la rétention foncière et d'inciter à la densification résidentielle, **la loi de finances initiale pour 2013 a prévu de rendre obligatoire à compter des impositions établies au titre de 2014**, pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB), la majoration de la valeur locative cadastrale des terrains constructibles dans les communes où la taxe sur les logements vacants est applicable, c'est-à-dire dans les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements.

Cet article a fixé cette majoration de plein droit à 5 euros le mètre carré à partir du 1^{er} janvier 2014, puis à 10 euros le mètre carré à partir du 1^{er} janvier 2016, la majoration s'appliquant sur la valeur locative cadastrale augmentée de 25 % de son montant. Toutefois, les redevables qui, au 31 décembre de l'année d'imposition, ont cédé leur terrain ou ont obtenu un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir, pourront, sur réclamation, obtenir le dégrèvement de la majoration obligatoire ou de la majoration facultative.

Par ailleurs, l'ajustement du revenu fiscal de référence, qui sert de base à plusieurs de ces dégrèvements,

1. Le dégrèvement de taxe d'habitation

Les dégrèvements de taxe d'habitation enregistrent en 2016 une augmentation de près de 60 millions d'euros, pour s'établir à 3 969 millions d'euros ; cette augmentation est de 212 millions par rapport à la LFI 2013.

Ce montant correspond au plafonnement de la taxe d'habitation (TH) en fonction du revenu prévu à l'article 1414 A du code général des impôts. Les contribuables, autres que ceux qui sont totalement exonérés en application de l'article 1414 du code général des impôts – cette exonération faisant l'objet d'une compensation aux collectivités par le biais d'une dotation budgétaire qui ne fait

pas partie des dotations pouvant être soumises à minoration dans le cadre de l'enveloppe normée – peuvent bénéficier d'un plafonnement de leur cotisation de TH correspondant à la fraction de leur cotisation excédant 3,44 % de leur revenu fiscal de référence (RFR), qui est diminué d'un abattement dont le montant varie selon le nombre de part du quotient familial.

Le dégrèvement partiel ou total est lié :

– à l'occupation effective du local imposé à la TH à titre d'habitation principale ;

– au fait que le redevable n'est pas soumis à l'ISF ;

– au respect d'un plafond de RFR.

Le tableau ci-dessous montre le total de la TH prise en charge par l'État, qui assume entre 20 et 25 % du produit de cette taxe.

DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION

(en millions d'euros)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (e)
Produit des émissions au profit des collectivités	16 679	17 517	18 991	19 841	20 618	20 950	22 339
Frais d'assiette et de recouvrement	738	775	195	208	215	223	237
Frais de dégrèvements et non-valeurs (y compris les versements pour dégrèvements indus)	239	256	262	301	315	343	359
Dégrèvements (sans les non-valeurs)	3 181	3 267	3 425	3 364	3 488	3 556	3 794
Compensations	1 233	1 319	1 237	1 281	1 259	1 276	1 454
Recette nette allouée aux collectivités	17 912	18 836	20 228	21 122	21 876	22 227	23 793
Coût à la charge des redevables	14 475	15 281	16 023	16 986	17 659	17 960	19 142
Montant net pris en charge par l'État	3 436	3 555	4 205	4 136	4 217	4 267	4 652

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

2. Les dégrèvements de taxes foncières

Le montant de l'action 2 du programme 201 correspond, pour le foncier bâti, aux dégrèvements suivants :

– vacance d'une maison normalement destinée à la location ;

– dégrèvement de 100 euros pour les contribuables âgés de 65 ans et de moins de 75 ans et ne bénéficiant pas d'une exonération totale de taxe sur le foncier bâti.

S'agissant du foncier bâti, différents dispositifs existent suivant la nature du terrain :

– dégrèvement en faveur des jeunes agriculteurs installé depuis moins de six ans et bénéficiaires de la dotation jeune agriculteur ou de certains prêts ;

– dégrèvement pour perte de récolte liée à des situations exceptionnelles (gel, inondations, tempête, sécheresse, pollution) ;

– dégrèvement en cas de perte d'un immeuble non bâti faisant suite à un élément extraordinaire (inondation ou avalanche pour l'essentiel).

L'essentiel des dispositifs concernant les terrains non bâtis bénéficiant aux agriculteurs, il serait également essentiel de les expertiser à la lumière d'objectifs environnementaux ; en sélection les bénéficiaires en fonction de tels critères, il serait possible de lutter indirectement contre différentes atteintes à l'environnement en zone rurale, comme l'utilisation excessive de pesticides ou d'engrais ou encore l'épuisement de la ressource en eau.

DÉGRÈVEMENTS DE TAXE FONCIÈRE

(en millions d'euros)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Produit perçu par les collectivités	29 212	30 714	33 570	35 047	36 414	37 328	38 627
Coût à la charge des redevables	31 031	32 682	34 198	35 798	37 161	37 813	39 127
Frais d'assiette et de recouvrement	1 289	1 358	553	584	603	612	633
Frais de dégrèvements et non-valeurs (y compris les reversements pour dégrèvements indus)	1 193	1 288	933	1 005	987	858	887
Dégrèvements (sans les non-valeurs)	663	678	858	838	844	985	1 020
Compensations	753	732	575	538	502	436	344
Recette nette allouée aux collectivités	29 965	31 446	34 145	35 585	36 916	37 764	38 971
Coût à la charge des redevables	- 1 065	- 1 236	- 53	- 212	- 244	37 328	38 627
Montant net pris en charge par l'État	29 212	30 714	33 570	35 047	36 414	37 813	39 127

Source : réponse au questionnaire budgétaire

D. POUR UNE LECTURE CONSOLIDÉE DES DÉGRÈVEMENTS ET DES EXONÉRATIONS D'IMPÔTS LOCAUX

Les développements qui précèdent mettent en évidence l'importance d'analyser conjointement les dégrèvements d'impôts locaux et les exonérations faisant l'objet d'une compensation au sein de l'enveloppe normée.

Le tableau consolidé ci-dessous met en évidence le fait que les compensations d'exonérations représentent, pour l'ensemble des impôts locaux, près de la moitié des compensations d'exonérations qui ont subi par ailleurs une minoration annuelle dans le cadre de l'enveloppe normée.

Ce tableau met en outre en évidence le fait que l'État prend encore à sa charge 38 % du montant des impôts locaux économiques, faisant de lui dans ce domaine le premier redevable local alors que la réforme de la taxe professionnelle avait précisément pour objectif de dépasser ce paradoxe.

PRODUIT DES IMPÔTS LOCAUX ET PART ASSUMÉE PAR L'ÉTAT

(en millions d'euros)

	2012	2013	2014	2015 (e)	2016 (e)
Taxe d'habitation					
Dégrèvements exécutés	3 364	3 488	3 556	3 794	3 969
Compensations perçues	1 281	1 259	1 276	1 454	nd
Émissions au profit des collectivités et groupements (hors taxes annexes)	19 819	20 555	20 891	22 276	23 302
Pourcentage des dégrèvements et compensations par rapport au produit des émissions des collectivités et groupements	23,44 %	23,09 %	23,13 %	23,56 %	nd
Taxes foncières					
Dégrèvements exécutés	839	844	985	1 020	1 070
Compensations perçues	538	502	436	344	nd
Émissions au profit des collectivités et groupements (hors taxes annexes)	28 636	30 160	30 973	32 060	33 595
Pourcentage des dégrèvements et compensations par rapport au produit des émissions des collectivités et groupements	4,81 %	4,46 %	4,59 %	4,25 %	nd
Taxe professionnelle et contribution économique territoriale					
Dégrèvements exécutés	6 829	6 868	6 480	6 386	6 450
Compensations perçues	3 924	3 776	3 686	3 581	nd
Émissions au profit des collectivités et groupements (hors taxes annexes)	24 819	25 244	24 949	26 024	26 619
Pourcentage des dégrèvements et compensations par rapport au produit des émissions des collectivités et groupements	43,33 %	42,16 %	40,75 %	38,30 %	nd
Ensemble					
Dégrèvements exécutés	11 032	11 200	11 021	11 201	11 489
Compensations perçues	5 743	5 537	5 399	5 379	nd
Émissions au profit des collectivités et groupements (hors taxes annexes)	73 274	75 960	76 813	80 360	83 516
Pourcentage des dégrèvements et compensations par rapport au produit des émissions des collectivités et groupements	22,89 %	22,03 %	21,38 %	20,63 %	nd

Source : réponse au questionnaire budgétaire.

EXAMEN EN COMMISSION

Après l'audition de M. Michel Sapin, ministre des finances et des comptes publics (voir le compte rendu de la commission élargie du 29 octobre 2015 à 21 heures ⁽¹⁾), la commission examine les crédits des missions Engagements financiers de l'État et Remboursements et dégrèvements ainsi que des comptes spéciaux Participations financières de l'État, Participation de la France au désendettement de la Grèce et Avances à divers services de l'État ou organismes gérant des services publics.

*La commission **adopte**, suivant l'avis favorable de Mme Eva Sas, rapporteure spéciale, les crédits de la mission Remboursements et dégrèvements **sans modification**.*

*

* *

(1) http://www.assemblee-nationale.fr/14/budget/plf2016/commissions_elargies/

PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE

- Mme Sophie Clarens, adjointe au chef du Bureau des recettes (1 BR)
Direction du budget
- M. Régis Cuisset, direction générale des douanes et droits indirects
- M. Laurent Perrin, direction générale des douanes et droits indirects
- Mme Marie Chanchole, direction générale du Trésor
- M. Jean-Luc Barçon-Maurin, direction générale des finances publiques
- M. Christophe Despons, direction générale des finances publiques