



N° 292

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

SEIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 6 octobre 2022.

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 2023** (n° 273),

PAR M. JEAN-RENÉ CAZENEUVE,
Rapporteur général
Député

ANNEXE N° 40

REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

Rapporteuse spéciale : MME CHRISTINE PIRES BEAUNE

Députée

SOMMAIRE

	Pages
PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEURE SPÉCIALE....	5
DONNÉES CLÉS	7
INTRODUCTION	9
I. LA STABILITÉ DU PROGRAMME 200 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT DISSIMULE DES ÉVOLUTIONS CONTRASTÉES	11
A. LES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT PROGRESSENT DU FAIT DU CONTEXTE ÉCONOMIQUE.....	12
1. Les demandes de remboursement de crédits de TVA augmenteront sous l'effet de l'inflation	13
2. La diminution du bénéfice fiscal des entreprises va accroître les restitutions d'excédents d'IS.....	14
3. La revalorisation du barème de l'impôt sur les revenus de 2022 entraînera des trop-perçus au titre du prélèvement à la source	15
B. LES REMBOURSEMENTS CONSÉCUTIFS AUX CRÉDITS ET AUX RÉDUCTIONS D'IMPÔT DIMINUENT SOUS L'EFFET DE L'EXTINCTION DU CICE	15
1. La disparition du CICE dissimule la hausse non négligeable d'autres crédits d'impôt.....	16
2. Le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile devient la première des dépenses fiscales.....	19
3. Malgré un constat mitigé et des dépenses croissantes, le crédit d'impôt recherche n'est pas en passe d'être réformé	21
C. LES RESTITUTIONS EN RAPPORT AVEC LA GESTION DES PRODUITS DE L'ÉTAT TÉMOIGNENT DE MOINDRES DÉCAISSEMENTS SUITE À DES CONTENTIEUX FISCAUX	24
1. L'impact budgétaire des contentieux de série en matière fiscale est en recul	24
2. Les règlements d'ensemble, une pratique marquée par un défaut d'encadrement .	26
II. LE PROGRAMME 201 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX PRÉSENTE UNE BAISSÉ IMPORTANTE EN RAISON	

DES RÉFORMES DES IMPÔTS DITS « DE PRODUCTION » ET DE LA TAXE D'HABITATION	29
A. LE PROJET D'ABROGATION DE LA CVAE AURA UN IMPACT MAJEUR SUR LES CRÉDITS DU PROGRAMME	30
B. LA SUPPRESSION DE LA TAXE D'HABITATION ENTRE DANS SA DERNIÈRE PHASE	31
C. LES DÉGRÈVEMENTS CONTENTIEUX DE TAXE FONCIÈRE DEMEURENT ÉLEVÉS.....	33
EXAMEN EN COMMISSION	37
LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE	39

L'article 49 de la loi organique n° 2001-692 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, 98,3 % des réponses relatives à la mission étaient parvenues à la commission des finances.

PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEURE SPÉCIALE

Le projet de loi de finances (PLF) prévoit que les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* s'élèveront à 128,35 milliards d'euros en 2023. Les restitutions d'impôts d'État devraient représenter 28 % des recettes fiscales brutes.

La baisse de 2,26 milliards d'euros (– 1,7 %) par rapport à l'estimation de la loi de finances initiale (LFI) pour 2022 s'explique par le recul des crédits du programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* en raison, principalement, du projet de suppression sur deux ans de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), mais aussi de la dernière phase de la suppression progressive de la taxe d'habitation sur les résidences principales.

Concernant également les restitutions d'impôts locaux, la rapporteure spéciale note le niveau toujours élevé des dégrèvements contentieux de taxes foncières suite à des erreurs d'attribution (600 millions d'euros). C'est la raison pour laquelle la commission des finances a adopté un amendement, dont elle est l'auteure, visant à donner un nouvel objectif de performance assorti d'un indicateur au programme 201 afin de mieux connaître ces dysfonctionnements.

Quant au programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* qui concentre 96 % des crédits de la mission, il affiche une certaine stabilité par rapport à la LFI pour 2022 : 123,76 milliards d'euros, soit une baisse de 0,2 %. Celle-ci cache, néanmoins, des évolutions contrastées.

En effet, les restitutions liées à la « mécanique » de l'impôt (remboursements de trop-versés) sont en augmentation de 6,64 milliards d'euros (+ 7,7 %) du fait de l'inflation qui renchérit le coût des consommations intermédiaires des entreprises – ce qui entraîne, dès lors, une hausse des crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – ainsi que de la baisse du bénéfice des entreprises en 2022 – ce qui favorise la naissance d'excédents d'impôt sur les sociétés (IS).

À l'inverse, les remboursements liés à l'application de politiques publiques (crédits d'impôt) reculent de 5,81 milliards d'euros (– 21,2 %) sous l'effet de l'extinction des dernières créances du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). Cependant, la rapporteure spéciale relève le dynamisme des deux dépenses fiscales les plus onéreuses pour les finances publiques : le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile (7,95 milliards d'euros) et le crédit d'impôt recherche (7,06 milliards d'euros). La commission des finances a adopté plusieurs amendements de la rapporteure spéciale visant à restreindre le champ du premier et à mieux l'évaluer.

Enfin, les restitutions consécutives à des contentieux fiscaux sont en baisse du fait de moindres décaissements par rapport à 2022 (– 1,82 milliard d'euros, – 12,7 %).

DONNÉES CLÉS

CRÉDITS DE LA MISSION REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

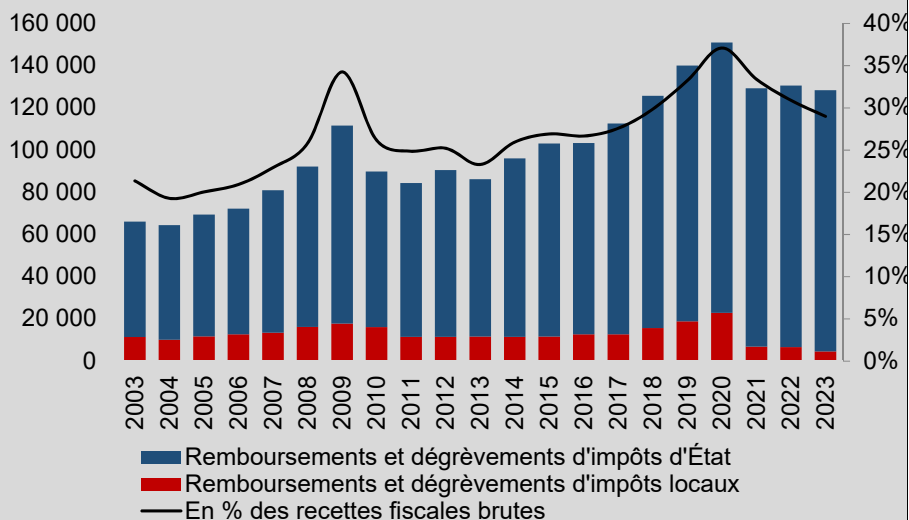
(en millions d'euros)

	Autorisations d'engagement			Crédits de paiement		
	LFI 2022	PLF 2023	Évolution 2022-2023	LFI 2022	PLF 2023	Évolution 2022-2023
Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État	123 982	123 763	– 0,2 %	123 982	123 763	– 0,2 %
Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux	6 626	4 583	– 30,8 %	6 626	4 583	– 30,8 %
Total	130 608	128 346	– 1,73 %	130 608	128 346	– 1,73 %

Source : projet annuel de performances.

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE LA MISSION DEPUIS 2003

(en millions d'euros)



Source : commission des finances à partir des projets et rapports annuels de performances.

INTRODUCTION

La mission *Remboursements et dégrèvements* relève du ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. Placés sous la responsabilité du directeur général des finances publiques, ses deux programmes regroupent les crédits destinés aux restitutions que l'administration fiscale est conduite à verser aux contribuables, l'un en rapport avec les *Impôts d'État* (programme 200), l'autre avec les *Impôts locaux* (programme 201).

Dès lors, cette mission occupe une place à part dans le budget général de l'État dans la mesure où ses crédits ne correspondent pas, à proprement parler, à des dépenses mais à des moindres recettes. Sa présentation en loi de finances satisfait ainsi le principe d'universalité budgétaire.

Ces remboursements et dégrèvements peuvent trouver leur origine dans le fonctionnement même de certaines impositions (restitutions de trop-versés), dans l'application de politiques publiques (crédits d'impôt) ou bien dans la rectification du montant d'un impôt (correction d'une erreur matérielle, conséquences d'un contentieux, application d'une convention internationale).

Ce caractère particulier explique la raison pour laquelle l'article 10 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) dispose que « les crédits relatifs aux remboursements, restitutions et dégrèvements ont un caractère évaluatif », à la différence de la plupart des autres missions du budget général dont les crédits sont limitatifs ⁽¹⁾. Par convention, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement sont du même montant en prévision.

En conséquence, la rapporteure spéciale considère que l'adoption des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* consiste, pour le Parlement, à prendre acte des restitutions prévues au cours de l'année à venir. Dès lors, le commentaire de ses deux programmes porte, en réalité, sur les différentes mesures fiscales auxquelles elles sont susceptibles de renvoyer.

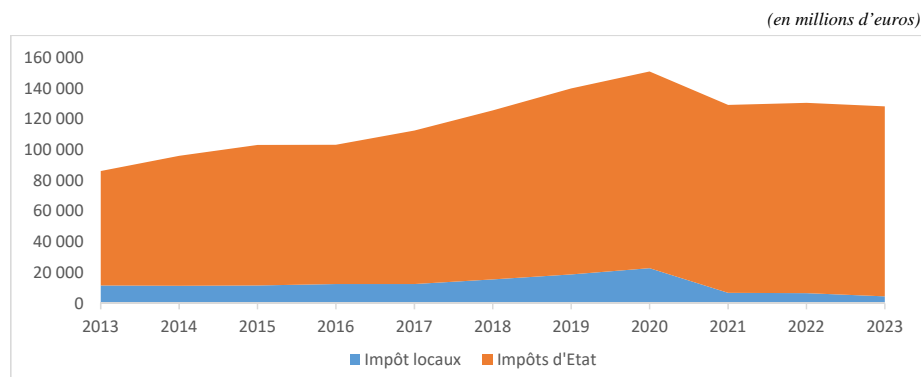
Le projet de loi de finances pour 2023 prévoit que les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* s'élèveront à 128,35 milliards d'euros. Les restitutions d'impôts d'État représentent 28 % des recettes fiscales brutes tandis que celles d'impôts locaux équivalent à 1,1 % des dépenses du budget général ⁽²⁾.

(1) Sont également évaluatifs les crédits des programmes relatifs aux charges de la dette et à la mise en jeu des garanties accordées par l'État.

(2) Depuis la réforme de la LOLF par la loi organique n° 2021-1836 du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques, le montant des remboursements et des dégrèvements n'est plus indiqué dans le tableau d'équilibre général du budget. Les recettes fiscales sont minorées des crédits du programme 200 Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État.

Cette évaluation est relativement stable par rapport à celle de la loi de finances initiale pour 2022 (130,61 milliards d'euros), laquelle n'a été que peu révisée par la première loi de finances rectificative (133,98 milliards d'euros).

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE LA MISSION DEPUIS DIX ANS



Source : commission des finances.

La baisse anticipée de 2,26 milliards d'euros en 2023 concerne principalement le programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*, en raison du projet de suppression de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) mais aussi de la fin de la taxe d'habitation sur les résidences principales.

Concernant ce programme, la rapporteure spéciale note le maintien à un niveau élevé des dégrèvements contentieux consécutifs à une erreur d'attribution de taxes foncières, ce qui l'a conduite à déposer un amendement, adopté par la commission des finances, visant à ajouter un objectif et un indicateur de performances répondant à cette problématique ⁽¹⁾.

Si les crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* sont stables dans leur globalité, la rapporteure spéciale relève le dynamisme des deux dépenses fiscales les plus onéreuses pour les finances publiques : le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile et le crédit d'impôt en faveur de la recherche. Concernant le premier, la commission des finances a adopté plusieurs amendements de la rapporteure spéciale à la première partie du projet de loi de finances visant à mieux évaluer ce dispositif ⁽²⁾ et à en restreindre le champ ⁽³⁾.

Au sujet de ce même programme, l'attention de la rapporteure spéciale a été appelée par la progression du nombre de règlements d'ensemble intervenant à l'issue des procédures de contrôle fiscal. Elle propose de mieux encadrer cette pratique.

(1) Amendement n° II-CF1338.

(2) Amendement n° I-CF763.

(3) Amendements n° I-CF770 et n° I-CF772.

I. LA STABILITÉ DU PROGRAMME 200 *REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT* DISSIMULE DES ÉVOLUTIONS CONTRASTÉES

Ce programme retrace les restitutions ayant trait aux recettes fiscales de l'État. Il est décliné en trois actions qui correspondent chacun à un type de remboursement ou de dégrèvement :

- l'action 11 *Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt* (trop-versés) ;
- l'action 12 *Remboursements et dégrèvements liés aux politiques publiques* (crédits d'impôt) ;
- l'action 13 *Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État* (corrections d'impôt en raison d'une erreur matérielle, un contentieux, une convention internationale).

Pour 2023, les dépenses du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* sont évaluées à 123,76 milliards d'euros, soit un montant quasi identique que celui estimé en loi de finances initiale (LFI) pour 2022 ⁽¹⁾ (123,98 milliards d'euros).

ACTIONS DU PROGRAMME 200 *REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT*

(en millions d'euros)

	AE = CP		Évolution
	LFI 2022	PLF 2023	
Action 11 – <i>Mécanique de l'impôt</i>	85 852	92 493	+ 7,7 %
Action 12 – <i>Politiques publiques</i>	23 755	18 720	– 21,2 %
Action 13 – <i>Gestion des produits de l'État</i>	14 375	12 550	– 12,7 %
Total programme 200 Impôts d'État	123 982	123 763	– 0,2 %

Source : projet annuel de performances.

Le programme concentre 96,4 % des crédits de la mission. Ils relèvent en quasi-totalité de dépenses d'intervention puisque les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État constituent des transferts aux ménages et aux entreprises. Quant aux 3,46 milliards d'euros de dépenses de fonctionnement (2,8 % des crédits), ils correspondent principalement aux admissions en non-valeur (ANV) et aux intérêts moratoires. Ils relèvent donc exclusivement de l'action 13 *Gestion des produits de l'État*.

(1) Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

A. LES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT PROGRESSENT DU FAIT DU CONTEXTE ÉCONOMIQUE

L'action 11 *Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt* retrace les excédents de versements au regard du montant de l'impôt finalement dû par le contribuable. Il est question de « mécanique » de l'impôt dans la mesure où certains prélèvements obligatoires sont sujets, de par leur fonctionnement normal, à ces restitutions. Ces atténuations de recettes fiscales représentent les trois quarts (92,49 milliards d'euros) des crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

C'est notamment le cas de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui correspond à 72,7 % des crédits de l'action, lorsque le montant déductible est supérieur au montant acquitté par l'entreprise.

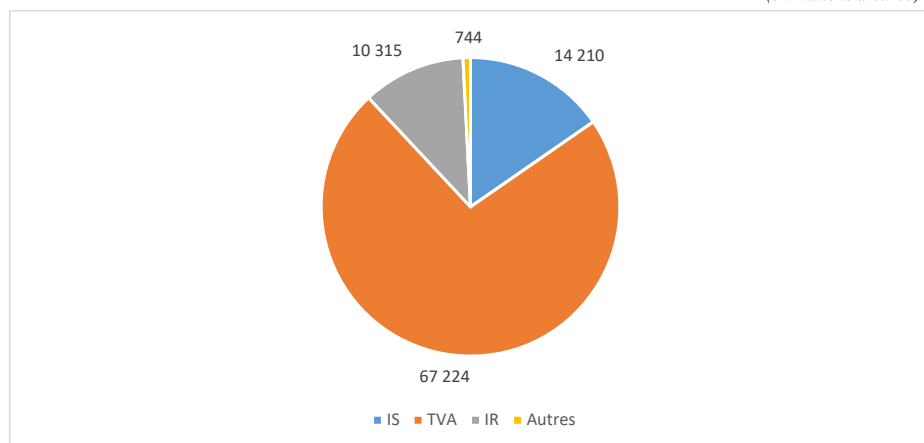
Cette mécanique de l'impôt joue également pour l'impôt sur les sociétés (IS) quand l'entreprise a davantage versé d'acomptes que ce qu'elle doit finalement. Les restitutions d'IS représentent 15,4 % des crédits.

Enfin, le troisième cas de figure le plus important concerne les remboursements d'impôt sur le revenu (IR) en raison d'une surestimation du prélèvement à la source, ce qui arrive notamment lorsque le taux transmis à l'employeur n'a pas été actualisé à la baisse. Ces restitutions représentent 11,2 % du montant de l'action *Mécanique de l'impôt*.

Le PLF pour 2023 présente une hausse de 6,64 milliards d'euros de ce type de remboursements (+ 7,74 %).

RÉPARTITION DES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT PAR IMPOSITION

(en millions d'euros)



Source : commission des finances à partir du projet annuel de performances.

1. Les demandes de remboursement de crédits de TVA augmenteront sous l'effet de l'inflation

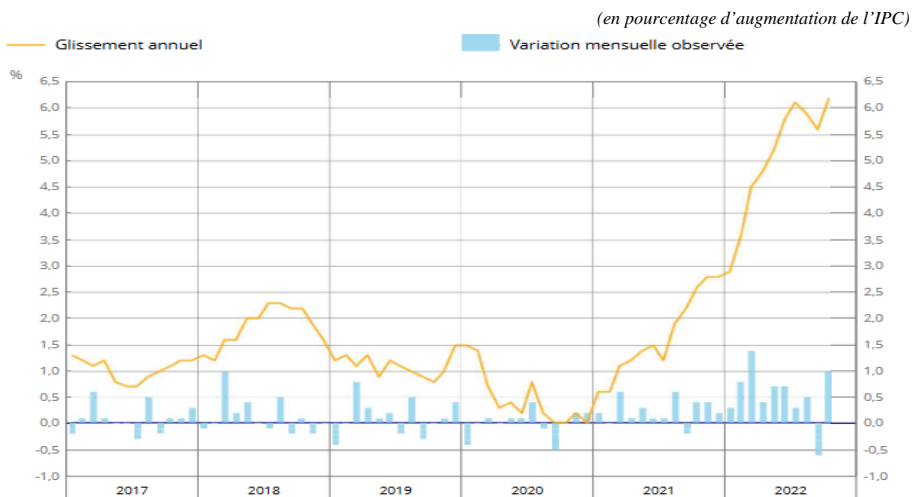
En application de l'article 271 du code général des impôts (CGI), la TVA due est calculée par la différence entre la TVA collectée sur les opérations imposables (ventes de biens et de services) et celle déductible sur les achats, les charges et les immobilisations puisque c'est la valeur ajoutée qui constitue l'assiette de cette imposition. Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, une entreprise bénéficie d'un crédit qu'elle peut imputer sur un solde ultérieur de TVA à acquitter ou bien en demander le remboursement à l'administration fiscale.

D'après le PLF pour 2023, les remboursements de crédits de TVA devraient s'élever à 67,22 milliards d'euros, soit une hausse de 5,9 % par rapport au montant estimé en LFI pour 2022.

Ces 3,75 milliards d'euros supplémentaires sont notamment la conséquence de la hausse du coût des consommations intermédiaires sous l'effet de l'inflation. Au moment du dépôt du PLF, l'indice des prix à la consommation (IPC) était estimé en augmentation de 5,6 % sur un an par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) ⁽¹⁾.

La rapporteure spéciale note que l'inflation s'avère plus importante que prévue. L'INSEE a récemment mis à jour ses estimations pour porter la variation annuelle de l'IPC à 6,2 % ⁽²⁾. Quant au prix de l'énergie, il serait en hausse de 19,2 % sur un an.

ÉVOLUTION DE L'INFLATION DEPUIS 2017



Source : INSEE.

(1) INSEE, Informations rapides, 30 septembre 2022, n° 256.

(2) INSEE, Informations rapides, 28 octobre 2022, n° 286.

À ce phénomène s'ajoutent des facteurs d'ordre comportemental qui incitent les entreprises à davantage solliciter le remboursement de leurs crédits de TVA auprès de l'administration fiscale plutôt qu'à l'imputer sur un solde futur ⁽¹⁾. Il faut rappeler, à ce titre, que la réduction des délais de restitution des crédits de TVA et des excédents d'IS est le seul objectif en matière de performances donné au programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* par le ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique (MEFSIN).

ANCIENNETÉ DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DE CRÉDITS DE TVA

(en nombre de jours)

2019	2020	2021	2022 (PLF)	2023 (PLF)	2024-2025 (cible)
63,9	65,6	64,1	60	60	60

Source : projet annuel de performances.

2. La diminution du bénéfice fiscal des entreprises va accroître les restitutions d'excédents d'IS

En application de l'article 1688 du CGI, une entreprise doit généralement payer l'IS par le versement de quatre acomptes trimestriels sur la base des résultats du dernier exercice clos (sauf pour le premier acompte calculé en référence à l'avant-dernier). En pratique, l'entreprise redevable doit donc estimer elle-même le montant d'IS qu'elle doit.

En conséquence, un excédent de versement d'IS constitue une créance fiscale pour les sociétés qui peuvent l'imputer sur un futur montant d'impôt à acquitter ou bien en demander le remboursement à l'administration fiscale. C'est pourquoi, les périodes d'accroissement de bénéfices se traduisent par des demandes de remboursements moindres. À l'inverse, une réduction du résultat tend à rendre les acomptes supérieurs au montant final.

Le PLF pour 2023 présente une hausse de 13,9 % des restitutions de trop-versés d'IS qui devraient ainsi atteindre 14,21 milliards d'euros. Cette augmentation de 1,73 milliard d'euros anticipe un recul de 3 % du bénéfice fiscal des entreprises en 2022.

À l'instar des crédits de TVA, la mauvaise conjoncture de l'économie favorise également des comportements tendant à privilégier le remboursement des créances sur leur imputation future, remboursement que l'administration fiscale s'efforce de traiter dans les meilleurs délais.

(1) En 2021, 77,7 % des crédits de TVA étaient remboursés et 22,3 % étaient imputés d'après le rapport annuel de performances de la mission Remboursements et dégrèvements.

PART DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DE CRÉDITS DE TVA ET D'EXCÉDENTS D'IS TRAITÉES EN MOINS DE 30 JOURS

(en pourcentage)

2019	2020	2021	2022 (PLF)	2023 (PLF)	2024-2025 (cible)
88,1	92,5	91,9	80	80	80

Source : projet annuel de performances.

3. La revalorisation du barème de l'impôt sur les revenus de 2022 entraînera des trop-perçus au titre du prélèvement à la source

Depuis la mise en place du prélèvement à la source (PAS) au 1^{er} janvier 2019 ⁽¹⁾, le montant d'IR est déduit par l'employeur avant le versement du salaire, sur la base d'un taux de prélèvement fourni par l'administration fiscale.

Toutefois, le contribuable continue à déclarer, chaque année, les revenus de l'année précédente. En conséquence, si un écart apparaît avec le montant d'IR prélevé à la source, le contribuable doit s'acquitter du solde ou bien obtient un remboursement de la part de l'administration fiscale, selon le cas de figure.

Ce système occasionne donc une dépense de 10,32 milliards d'euros pour le programme 200, inscrite à l'action 11 *Mécanique de l'impôt*. D'après le PLF pour 2023, elle devrait être en augmentation de 6,1 %. Les 594 millions d'euros supplémentaires annoncés sont principalement dus à la revalorisation du barème de l'IR présentée à l'article 2 du PLF.

En effet, l'indexation sur l'inflation du barème de l'impôt sur les revenus de 2022 devrait mécaniquement entraîner une hausse du montant des excédents de PAS en 2023, notamment pour les contribuables dont les revenus ont progressé moins vite que l'inflation.

B. LES REMBOURSEMENTS CONSÉCUTIFS AUX CRÉDITS ET AUX RÉDUCTIONS D'IMPÔT DIMINUENT SOUS L'EFFET DE L'EXTINCTION DU CICE

L'action 12 *Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques* retrace les restitutions consécutives à l'application d'un crédit d'impôt, dont le montant dépasse la somme acquittée par le contribuable, ou bien au versement d'un acompte de réduction d'impôt. Elle compte pour 15,1 % (18,72 milliards d'euros) des crédits du programme 200.

Les principales impositions concernées par cette catégorie de remboursements sont l'IR (10,7 milliards d'euros) – au titre, notamment, des crédits d'impôt pour l'emploi à domicile, pour la garde de jeunes enfants, pour la transition énergétique mais aussi des acomptes de réductions d'impôt – et l'IS (6,58 milliards

(1) Article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 et ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017 relative au décalage d'un an de l'entrée en vigueur du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.

d'euros) par le biais du crédit d'impôt recherche (CIR) et des reliquats du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).

Le PLF pour 2023 prévoit une baisse importante des restitutions liées à des politiques publiques à hauteur de 5,04 milliards d'euros (- 21,2 %) qui résulte essentiellement de l'extinction des dernières créances du CICE.

1. La disparition du CICE dissimule la hausse non négligeable d'autres crédits d'impôt

Le CICE a été abrogé par la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾ avec effet au 1^{er} janvier 2019. Il a ensuite été transformé en un allègement pérenne de cotisations sociales, excepté dans le département de Mayotte où il est toujours en vigueur.

Ce dispositif fiscal avait été mis en place en 2013 ⁽²⁾ afin de permettre à une entreprise d'obtenir un crédit d'impôt sur l'IS équivalent à un pourcentage de sa masse salariale, hors rémunérations supérieures à 2 fois et demie le montant du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC). Ce pourcentage était de 4 % en 2013, de 6 % de 2014 à 2016, de 7 % en 2017 puis, à nouveau, de 6 % en 2018.

Compte tenu du fait que ce crédit d'impôt s'imputait sur l'IS dû au titre de l'exercice au cours duquel il était constaté, puis sur l'IS éventuellement dû au titre des trois exercices suivantes, période à l'issue de laquelle il pouvait faire l'objet d'un remboursement, les créances de CICE ont continué d'avoir un impact important pour les finances publiques jusqu'en 2022 (6,9 milliards d'euros en 2021 dont 6,3 milliards inscrits sur les crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* ⁽³⁾).

COÛT BUDGÉTAIRE DU CICE

(en millions d'euros)

	2021 exécuté		2022 (révisé)	2023 (prévision)
	Part restituée	Part imputée	Pas de distinction possible en prévision	Pas de distinction possible en prévision
Coût budgétaire	6 388	530	6 181	983
Coût budgétaire total	6 918		6 181	983

Source : réponses au questionnaire annuel.

D'après le tome II de l'annexe au PLF pour 2023 relative aux *Évaluations des voies et moyens*, le CICE ne devrait plus coûter aux finances publiques que 983 millions d'euros en 2023, contre 6,18 milliards d'euros en 2022, correspondant

(1) Article 86 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(2) Article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

(3) Réponses au questionnaire annuel.

aux résidus des remboursements de créances au titre de 2018 demandés en 2022 ⁽¹⁾ et, plus marginalement, au maintien du crédit d'impôt à Mayotte.

Cette baisse estimée à 5,2 milliards d'euros explique le recul de 21,2 % des crédits de l'action 12 *Remboursements et dégrèvements liées à des politiques publiques*. Il faut également noter la conséquence de la suppression de la contribution à l'audiovisuel public (CAP) par la première loi de finances rectificative pour 2022 ⁽²⁾ qui met logiquement fin aux dégrèvements de celle-ci ⁽³⁾ (– 560,8 millions d'euros en 2023).

(1) Ce qui est notamment le cas d'entreprises dont l'exercice a été clos au 30 septembre 2018 pour lesquelles le CICE portant sur les rémunérations versées au cours de l'année civile 2018 ne pouvait être imputé qu'à compter de la liquidation de l'exercice clos le 30 septembre 2019 et donc faire l'objet d'une demande de restitution jusqu'en 2023.

(2) Article 6 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022.

(3) Ces dégrèvements concernaient les personnes exonérées de taxe d'habitation, celles bénéficiaires d'une exonération de la CAP avant 2005 (personnes âgées et handicapées) et les foyers fiscaux sans revenus.

La réduction d'impôt Censi-Bouvard

L'article 199 *sexvicies* du CGI permet une réduction d'impôt en faveur d'investissements réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle (LMNP). Elle concerne plus particulièrement l'achat d'un logement neuf au sein d'un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) ou d'une résidence étudiante contre l'engagement de la location du bien pour une durée minimale de neuf ans.

Ce dispositif avait fait l'objet de travaux d'évaluation et de contrôle de la part de la rapporteure spéciale au cours du printemps dernier et avait donné lieu à une communication aux membres de la commission des finances le 2 juin 2022.

La réduction d'IR s'élève à 11 % du prix de revient dans la limite de 300 000 euros. Elle est répartie sur neuf ans à raison d'un neuvième de son montant. Environ 56 % des investissements sont réalisés dans des résidences étudiantes contre 44 % dans des EHPAD ⁽¹⁾.

En 2023, cette dépense fiscale devrait bénéficier à 44 400 contribuables et représenter un coût de 62 millions d'euros pour les finances publiques ⁽¹⁾. Au titre de l'avance de 60 % des réductions et crédits d'impôt mis en place dans le cadre du prélèvement à la source de l'IR, 51 millions d'euros ont été inscrits sur les crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* en 2022 (action 12 *Politiques publiques*).

BÉNÉFICIAIRES DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT SELON LE REVENU FISCAL DE RÉFÉRENCE

Déciles de RFR		Nombre de bénéficiaires (en milliers)	Coût 2021 du dispositif (en M€)
Borne inférieure (en k€)	Borne supérieure (en k€)		
-	2,2	0,0	0,0
2,2	8,8	0,0	0,0
8,8	12,8	0,0	0,0
12,8	16,2	0,0	0,0
16,2	19,4	0,3	0,1
19,4	23,8	0,8	0,6
23,8	30,1	1,8	2,1
30,1	38,7	3,8	5,3
38,7	54,5	8,6	15,3
54,5	-	25,3	69,3
TOTAL		40,5	92,7

Source : réponses au questionnaire annuel.

Cet avantage fiscal, dont la reconduction ne figure pas dans le PLF pour 2023, devrait prendre fin le 31 décembre 2022. Il continuera d'avoir un impact pour les finances publiques jusqu'en 2031.

La rapporteure spéciale regrette que le Gouvernement n'ait pas remis au Parlement le rapport d'évaluation du dispositif Censi-Bouvard avant le 30 septembre 2022 comme le prévoyait l'article 74 de la loi de finances pour 2022.

(1) Réponses au questionnaire annuel.

2. Le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile devient la première des dépenses fiscales

Par le poids qu'elle représente dans les crédits inscrits à l'action 12 *Politiques publiques* du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*, l'extinction des créances de CICE dissimule, en quelque sorte, le dynamisme des dispositifs fiscaux les plus importants.

Les documents annexés au PLF pour 2023 indiquent que le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile devrait devenir la dépense fiscale la plus onéreuse puisqu'elle est estimée à 7,95 milliards d'euros contre 5,73 milliards d'euros en 2022 ⁽²⁾. En ordre de grandeur, elle représenterait un dixième du coût total des dépenses fiscales. Elle bénéficiait à 4,29 millions de foyers en 2021.

ÉVOLUTION DE L'IMPACT BUDGÉTAIRE DU CRÉDIT D'IMPÔT POUR L'EMPLOI À DOMICILE

(en millions d'euros)

Année	2018	2019	2020	2021	2022 (révisé)	2023 (prévision)
Montant	4 725	4 845	4 958	4 734	5 730	7 950

Source : Annexes Évaluations des voies et moyens, tome 2 (2019-2023).

En application de l'article 199 *sexdecies* du CGI, un contribuable peut bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % du coût d'une prestation relevant des activités de services à la personne, définies aux articles L. 7231-1 et D. 7231-1 du code du travail.

La rapporteure spéciale avait consacré ses travaux d'évaluation et de contrôle à cet avantage fiscal au printemps 2021 ⁽³⁾. En effet, ce crédit d'impôt avait entraîné, lorsqu'il faisait l'objet d'un versement au contribuable par l'administration fiscale, une consommation des crédits du programme 200 à hauteur de 909 millions d'euros en 2021 ⁽⁴⁾.

D'après la direction générale des finances publiques (DGFIP), l'augmentation de 2,22 milliards d'euros du chiffre de cette dépense fiscale entre 2022 et 2023 est le résultat de la concomitance entre le mécanisme d'acompte de 60 % versé en début d'année dans le cadre du prélèvement à la source de l'IR et du déploiement, en année pleine, du système de prise en compte immédiate du crédit d'impôt lors du paiement de la prestation pour les particuliers employeurs.

(1) Annexe Évaluations des voies et moyens au PLF pour 2023, tome II Les dépenses fiscales.

(2) *Idem*.

(3) Assemblée nationale, rapport spécial n° 4195 fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2020 par Mme Christine Pires Beaune, 26 mai 2021.

(4) Réponses au questionnaire annuel.

Le crédit d'impôt contemporain pour les services à la personne

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2020 ⁽¹⁾ a lancé une expérimentation visant à ce que le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile soit directement intégré dans le coût de la prestation facturée au contribuable.

Depuis le 1^{er} janvier 2022, cette « contemporanéité » est mise en œuvre sur tout le territoire pour les particuliers employeurs.

À compter du mois de juin 2022, elle est également mise en place, sous la forme d'une avance immédiate, pour les particuliers qui ont recours à un organisme de service à la personne (OSP) qu'il s'agisse d'une structure privée (entreprise, autoentrepreneur, association agréée) ou publique (centres communaux et intercommunaux d'action sociale) ou qu'il intervienne en qualité de prestataire, de mandataire ou de plateforme de mise en relation.

En pratique, l'URSSAF ⁽²⁾ prélève directement au client un montant correspondant au prix de la prestation déduit du crédit d'impôt avant de verser l'intégralité de la facture à l'OSP. L'État transfère ensuite le montant du crédit d'impôt à l'URSSAF. D'après le PLF pour 2023, ce mécanisme entraînera une dépense de 2,53 milliards d'euros pour le programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* (+ 1,43 milliard d'euros par rapport à la LFI pour 2022).

Malgré le coût considérable pour les finances publiques de ce crédit d'impôt, la rapporteure spéciale constate que l'administration fiscale n'est pas en mesure de déterminer le montant que représente chacune des 26 activités de service à la personne éligibles.

C'est la raison pour laquelle **la commission des finances a adopté l'amendement n° I-CF763 de la rapporteure spéciale** visant à ce que le contribuable indique, dans sa déclaration annuelle de revenus, les services au titre desquels il sollicite le bénéfice de ce crédit d'impôt.

La commission des finances a également adopté l'amendement n° I-CF770 de la rapporteure spéciale resserrant le champ du crédit d'impôt en le restreignant aux seules activités de service à la personne soumises à agrément ⁽³⁾ ainsi qu'à l'entretien de la maison et aux travaux ménagers et en excluant le gardiennage du domicile et de la résidence secondaire. Quant aux autres activités, elles demeureraient éligibles pour les bénéficiaires des allocations prévues au livre VIII du code de la sécurité sociale (personnes âgées, adultes handicapées, jeunes parents...).

(1) Article 20 de la loi n° 2019-1446 du 24 décembre 2019 de financement de la sécurité sociale pour 2020.

(2) Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales.

(3) Garde d'enfants en bas âge à domicile ; accompagnement des enfants en bas âge dans leurs déplacements en dehors de leur domicile ; assistance dans les actes quotidiens de la vie ou aide à l'insertion sociale aux personnes âgées et aux personnes handicapées ou atteintes de pathologie chroniques qui ont besoin de telles prestations à domicile.

Afin de réduire le coût du dispositif à droit constant, **la rapporteure spéciale a présenté l'amendement n° I-CF771 diminuant de moitié les plafonds de dépenses donnant droit au crédit d'impôt.**

**MODIFICATION DU PLAFONNEMENT DU CRÉDIT D'IMPÔT
PROPOSÉ PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE**

(en euros)

Cas de plafonnement des dépenses supportées	Plafonds en vigueur	Plafonds proposés
Limite de base	12 000	6 000
1 ^{ère} année d'imposition	15 000	7 500
Personnes invalides et contribuables ayant à leur charge une personne une personne invalide ou un enfant handicapé	20 000	10 000
Majoration du plafond par enfant à charge	1 500	750
Limite maximale des majorations pour enfant à charge	15 000	7 500
Limite maximale des majorations pour enfant à charge la 1 ^{ère} année d'imposition	18 000	9 000

Source : amendement n° I-CF771 (PLF 2023)

Dans cette même optique, elle a proposé d'instaurer un plafond de 54 000 euros de revenus annuels, correspondant au seuil du dernier décile de revenu fiscal de référence (RFR) en 2021, pour bénéficier du crédit d'impôt dans le cadre de l'assistance aux personnes âgées ou handicapées. Cette mesure constituerait un gage pour financer la transformation de la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses afférentes à l'accueil et à l'hébergement en EHPAD (article 199 *quindecies* du CGI) en crédit d'impôt. **C'est le sens de l'amendement n° I-CF772 adopté par la commission des finances.**

3. Malgré un constat mitigé et des dépenses croissantes, le crédit d'impôt recherche n'est pas en passe d'être réformé

Après le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile, le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) est la deuxième dépense fiscale la plus onéreuse pour les finances publiques et la première portant sur l'IS. Le PLF annonce un montant de 7,06 milliards d'euros en 2023, ce qui consolide le seuil de 7 milliards d'euros de dépenses atteint en 2022. En 2021, 6,4 milliards d'euros de CIR étaient restitués et donc inscrits sur les crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

ÉVOLUTION DE L'IMPACT BUDGÉTAIRE DU CIR

(en millions d'euros)

2017	2018	2019	2020	2021	2022 (révisé)	2023 (prévision)
6 100	6 200	6 400	7 460	6 383	7 031	7 061

Source : annexes Évaluations des voies et moyens, tome 2 (2018-2023).

En application de l'article 244 *quater* B du CGI, le CIR permet à une entreprise de déduire 30 % de ses dépenses de recherche et de développement (R&D) du montant de l'IS jusqu'à 100 millions d'euros de dépenses. Au-delà, ce taux est de 5 %. Ce système n'a pas connu de réforme structurelle depuis la loi de finances pour 2008 ⁽¹⁾ qui avait substitué au calcul dit « incrémental », prenant en compte l'accroissement de l'effort de R&D, un calcul en volume de dépenses.

Lors de la précédente législature, cette thématique avait fait l'objet de travaux de la rapporteure spéciale dans le cadre du groupe de travail sur le CIR réuni dans la perspective de la publication annuelle du rapport sur l'application des mesures fiscales en juillet 2021 ⁽²⁾.

Le CIR a fait l'objet de travaux relativement récents de la part de la commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation (CNEPI) de France Stratégie ⁽³⁾, en juin 2021, et du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) ⁽⁴⁾, en février 2022.

Au sujet du CIR, France Stratégie relève des « effets positifs sur les PME ⁽⁵⁾, mais pas d'effet significatif établi en ce qui concerne les ETI ⁽⁶⁾ et les grandes entreprises ⁽⁷⁾ ». Elle observe également que « le CIR n'a pas suffi à contrecarrer la perte d'attractivité du site France pour la localisation de la R&D des multinationales étrangères ».

Quant au CPO, il considère que « les évaluations du CIR concluent à une efficacité globale limitée » et remarque que « certaines modalités du périmètre et de l'assiette du CIR apparaissent peu pertinentes ».

Dès lors, la rapporteure spéciale renouvelle la recommandation qu'elle avait formulée à l'issue des travaux du groupe de travail sur le CIR de la commission des finances en 2021 : recentrer cet avantage fiscal sur les PME.

En effet, il ressort des travaux cités par France Stratégie que ce sont les PME qui ont la propension la plus grande à réaliser des innovations de rupture et que le CIR conduit à un « effet d'aubaine » pour les grandes entreprises.

(1) Article 69 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008.

(2) Assemblée nationale, rapport d'information n° 4402 sur l'application des mesures fiscales déposé par la commission des finances et présenté par M. Laurent Saint-Martin, rapporteur général, volume 2, 21 juillet 2021.

(3) France Stratégie (CNEPI), « Évaluation du crédit d'impôt recherche », Gilles de Margerie (président), Mohamed Harfi et Rémi Lallement (rapporteurs), juin 2021.

(4) CPO, rapport particulier « La fiscalité de l'innovation : améliorer l'efficacité des dispositifs existants, poursuivre leur évaluation », Antoine Comte-Bellot (auditeur à la Cour des comptes) et Louis de Crevoisier (inspecteur des finances), février 2022.

(5) Petites et moyennes entreprises (moins de 250 salariés et moins de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel).

(6) Entreprises de taille intermédiaire (entre 250 et 5 000 salariés et entre 50 millions et 1,5 milliard d'euros de chiffre d'affaires annuel).

(7) Plus de 5 000 salariés et plus de 1,5 milliard d'euros de chiffre d'affaires annuel.

C'est la raison pour laquelle **la rapporteure spéciale a présenté l'amendement n° I-CF752** abaissant de 100 millions d'euros à 50 millions d'euros le niveau de dépenses de R&D au-delà duquel le taux de CIR passe de 30 % à 5 % et instaurant un plafond de 350 millions d'euros de dépenses de R&D éligibles, apprécié au niveau du groupe d'entreprises. À noter que le CPO préconise, de son côté, un plafond de 20 millions d'euros seul ou bien un plafond de 20 millions d'euros associé à une hausse du taux de CIR à 40 %. D'après la DGFIP, la première option permettrait d'économiser 1,6 milliard d'euros aux finances publiques tandis que la seconde augmenterait le coût de 100 millions d'euros ⁽¹⁾.

Dans cette même optique, **elle a proposé un amendement alternatif (n° I-CF780)** transformant le CIR en réduction d'impôt pour les seules grandes entreprises, l'idée étant que ces sociétés ne puissent pas acquérir une créance sur l'État lorsque leur bénéfice est temporairement faible ou négatif. Au cours des travaux de la mission *flash* sur les entreprises pétrolières et gazières et celles du secteur du transport maritime qui ont dégagé des profits exceptionnels pendant la crise, **la rapporteure spéciale a pu constater, par exemple, qu'une firme qui n'avait pas eu à payer d'IS au cours des trois derniers exercices en raison de résultats déficitaires avait néanmoins pu obtenir un CIR annuel de 50 millions d'euros.**

Les propositions développées ci-avant concernent des aménagements du droit existant. Dans la perspective d'un recentrage ambitieux du CIR autour des PME, **la rapporteure spéciale a également déposé l'amendement n° I-CF755 visant à une réforme structurelle du CIR** en remplaçant l'assiette et les taux actuels par un système progressif en fonction de l'intensité en R&D, définie comme le ratio entre les dépenses de recherche et le chiffre d'affaires.

DISPOSITIF PROPOSÉ PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE

(en pourcentage)

Dépenses de R&D en pourcentage du CA de l'entreprise	Taux de CIR
Moins de 2,5 %	15
Entre 2,5 et 5 %	30
Plus de 5 %	40

Source : amendement n° I-CF755

(1) Réponses au questionnaire annuel.

SIMULATION DE L'EFFET DE LA RÉFORME PROPOSÉE

(en millions d'euros)

Cas de figure	Dépenses de R&D	Montant de CIR	
		Dispositif en vigueur	Dispositif proposé
PME engageant 30 % d'un CA de 1 million d'euros	0,3	0,09	0,12
PME engageant 5 % d'un CA de 25 millions d'euros	1,25	0,38	0,38
Grande entreprise engageant 2 % d'un CA de 2 milliards d'euros	40	12	6

Source : amendement n° I-CF755.

Ces taux ont été suggérés par Philippe Aghion, professeur au Collège de France, dans une tribune publiée dans *Les Échos* le 26 juin 2019 : « Comment réformer le crédit impôt recherche ? ».

C. LES RESTITUTIONS EN RAPPORT AVEC LA GESTION DES PRODUITS DE L'ÉTAT TÉMOIGNENT DE MOINDRES DÉCAISSEMENTS SUITE À DES CONTENTIEUX FISCAUX

L'action 13 *Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État* retrace l'ensemble des restitutions consécutives à une correction du calcul de l'impôt. C'est notamment le cas lorsque l'administration fiscale est conduite à réaliser un remboursement ou un dégrèvement en répercussion d'une erreur matérielle, de l'application d'une convention internationale en matière fiscale ou encore d'une réclamation gracieuse ou contentieuse. Dans ce dernier cas s'ajoutent également les intérêts moratoires ou de retard que l'État peut être dans l'obligation de verser.

Ces restitutions n'occasionnent pas nécessairement un décaissement pour l'État puisque des admissions en non-valeur (ANV) peuvent être réalisées lorsqu'une créance fiscale est déclarée irrécouvrable. Cette charge budgétaire est inscrite comme une dépense de fonctionnement pour le programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

La *Gestion des produits de l'État* correspond à un dixième du montant du programme (12,55 milliards d'euros). Le PLF pour 2023 prévoit un recul de 1,82 milliard d'euros (- 12,7 %) des restitutions appartenant à cette catégorie, en raison de moindres décaissements anticipés en répercussion de contentieux fiscaux par rapport à 2022.

1. L'impact budgétaire des contentieux de série en matière fiscale est en recul

L'évolution la plus notable concerne le fort recul des restitutions de sommes indûment perçues consécutives à des contentieux fiscaux dits « de série » en raison du nombre de recours portant sur une même affaire portée devant les juridictions.

L'année 2023 devrait connaître une réduction du nombre de décaissements liés à ces contentieux et donc une baisse des restitutions, estimée à 1,87 milliard d'euros contre 3,94 milliards d'euros en LFI pour 2022. Au premier rang de ces dossiers figurent les affaires « OPCVM » et « Précompte ».

Le contentieux « OPCVM »

L'affaire découle de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) *Santander Asset Management SGIIC* du 10 mai 2012 qui a jugé que la retenue à la source des dividendes de résidents français versés à des organismes de placement collectif en valeur mobilières (OPCVM) étrangers était contraire au principe de libre circulation des capitaux. Depuis cette décision de justice, des OPCVM réclament la restitution de ces prélèvements.

En 2021, des dégrèvements ont été prononcés à hauteur de 2,1 milliards d'euros, intérêts moratoires inclus. Au premier semestre 2022, ces décaissements s'élevaient encore à 804 millions d'euros.

Pour 2023, ces restitutions sont estimées à 1 milliard d'euros contre 2 milliards d'euros en LFI pour 2022.

Le contentieux « Précompte »

L'affaire résulte de l'arrêt de la CJUE *Commission européenne c. République française* du 4 octobre 2018 qui a tranché des divergences d'interprétation entre les justices française et européenne au sujet de l'ancien dispositif de versement d'un précompte à l'État des produits distribués sur des sommes non soumises à l'IS de 1965 à 2005. Celui-ci permettait aux seules filiales françaises des entreprises qui en bénéficiaient de réduire leur assiette d'imposition.

Contrairement à la LFI pour 2022 qui anticipait 1,08 milliard d'euros de décaissements, le PLF pour 2023 ne prévoit pas de restitutions supplémentaires. En octobre dernier, le rejet par le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) ⁽¹⁾, posée par plusieurs entreprises pour obtenir le dégrèvement de sommes restant en litige, semble confirmer cette prévision.

Compte tenu de l'extinction des recours liés à l'affaire « Précompte », le contentieux « OPCVM » représente désormais 72,3 % du coût global de ces litiges anticipé pour 2023 (1,38 milliard d'euros).

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 2022-1014 QPC du 14 octobre 2022 Société Schneider electric et autres [Précompte mobilier].

COÛT DES CONTENTIEUX DE SÉRIE DEPUIS 2017

(en millions d'euros)

Affaires de série	2020	2021	2022 (révisé)	2023 (prévision)
Précompte	1 449	34	1 234	-
Précompte indemnitaire	-	-	1 078	6
OPCVM	2 156	2 102	1 000	1 000
de Ruyter (part État)	43	23	16	-
de Ruyter (part Sécurité sociale)	72	25	6	-
Stéria	29	5	-	-
CVAE de groupe	32	6	-	-
3 % dividendes	7	3	-	-
Messer	-	4	153	153
Sofina	55	41	-	-
Retenues à la source subie par des sociétés d'assurance-vie	-	-	-	197
Provisions sur encours douteux	53	28	-	-
Taxe enlèvement ordures ménagères	50	25	78	33
Total contentieux de série	3 961	2 291	3 565	1 383
<i>dont intérêts moratoires</i>	<i>1 151</i>	<i>367</i>	<i>776</i>	<i>289</i>

Source : réponses au questionnaire.

Une provision de 289 millions d'euros est également prévue au titre du coût des intérêts moratoires pour l'État en lien avec ces affaires de série. En plus du remboursement du produit des impositions indûment perçues, l'administration fiscale est tenue de verser des sommes supplémentaires en application de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales. Depuis le 1^{er} janvier 2018, le taux de ces intérêts moratoires s'élève à 0,2 % par mois (2,4 % par an).

À l'initiative de la rapporteure spéciale, l'article 201 de la loi de finances pour 2022 dispose que « le Gouvernement remet au Parlement, avant le 1^{er} juillet 2022, un rapport détaillant l'évolution précise du montant [de ces intérêts] perçus et versés depuis 2006 et présentant une évaluation de leur évolution dans les années à venir ». **Elle regrette que ce rapport n'ait toujours pas été remis au Parlement.**

2. Les règlements d'ensemble, une pratique marquée par un défaut d'encadrement

En application de l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales, le Gouvernement remet, chaque année, au Parlement un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale

et, à l'initiative de la rapporteure spéciale ⁽¹⁾, sur les règlements d'ensemble et les conventions judiciaires d'intérêt public en matière fiscale.

Dans le cadre d'un contrôle, un règlement d'ensemble intervient lorsque, en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, l'administration fiscale choisit de conclure, avec le contribuable, un accord global qui aboutit à une atténuation des droits et des pénalités par rapport à la lecture initialement retenue par elle. D'après la DGFIP, le règlement d'ensemble est un outil destiné à accélérer la conclusion d'un contrôle et à atténuer le risque contentieux.

Ces modérations peuvent être imputées sur les crédits de l'action 13 *Gestion des produits de l'État* lorsqu'un règlement d'ensemble est réalisé après la mise en recouvrement. Cette conclusion peut donner lieu à un décaissement (lorsque les montants en question avaient été réglés par le contribuable) ou bien à une écriture comptable (annulation d'une créance). En 2021, la consommation de crédits s'est élevée à 265,4 millions d'euros au titre de cet instrument de contrôle fiscal.

Pris dans leur globalité, **la rapporteure spéciale observe la croissance du nombre de règlements d'ensemble.**

MONTANT DES RÈGLEMENTS D'ENSEMBLE DE 2019 À 2022

(en millions d'euros)

	2019	2020	2021	2022 (1 ^{er} semestre)
Nombre de règlements d'ensemble	116	128	306	154
Montant initiaux des droits et pénalités	3 182	1 411	1 524	1 144
Montant des modérations	1 635	855	1 110	540
Montant moyen remis	14,1	6,68	3,63	3,51

Source : rapport au Parlement sur les remises et transactions à titre gracieux et les règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2021 ; réponses au questionnaire annuel.

Quant à la baisse du montant moyen remis, il semble témoigner d'une forme de banalisation de cette pratique de l'administration fiscale.

Si les personnes morales font l'objet de 70 % des règlements d'ensemble, elles bénéficient, en revanche, de 89 % des modérations consenties. De même, si seulement 169 règlements d'ensemble couvrent l'IS, soit 36 %, les modérations consenties au titre de cette imposition atteignent 756,53 millions d'euros, soit 68 % du total.

Compte tenu du caractère parcellaire des informations obtenues par le Parlement, **la rapporteure spéciale a présenté l'amendement n° II-CF1337** visant à ce que le montant des modérations de droits et de pénalités consenties par chaque règlement d'ensemble réalisé par l'administration fiscale soit communiqué aux présidents et aux rapporteurs généraux des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat afin qu'ils soient sensibilisés à cette problématique.

(1) Article 262 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

Comme le notait la Cour des comptes en 2018 dans son rapport public annuel ⁽¹⁾, « le règlement d'ensemble ne repose sur aucun fondement légal clairement établi », à la différence des remises et transactions gracieuses qui sont régies par le livre des procédures fiscales ⁽²⁾. **La rapporteure spéciale appelle de ses vœux un encadrement de cette pratique.**

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

(2) Articles L. 247 à L. 251 A.

II. LE PROGRAMME 201 *REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX* PRÉSENTE UNE BAISSÉ IMPORTANTE EN RAISON DES RÉFORMES DES IMPÔTS DITS « DE PRODUCTION » ET DE LA TAXE D'HABITATION

Ce programme regroupe les crédits destinés à retracer les restitutions ayant trait aux recettes fiscales des collectivités territoriales. À la différence du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôt d'État*, il est décliné en quatre actions qui ne correspondent pas à un type de remboursement ou de dégrèvement, sauf pour la dernière, mais à l'imposition concernée :

- l'action 01 *Contribution économique territoriale et autres impôts économiques* ;
- l'action 02 *Taxes foncières* ;
- l'action 03 *Taxe d'habitation* ;
- l'action 04 *Admission en non-valeur d'impôts locaux*.

Le projet de loi de finances (PLF) pour 2023 évalue à 4,58 milliards d'euros les crédits du programme 201, ce qui témoigne d'une baisse importante de 30,8 % par rapport à l'estimation de la loi de finances initiale (LFI) pour 2022 ⁽¹⁾.

ACTIONS DU PROGRAMME 201 *REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX*

(en millions d'euros)

	AE = CP		Évolution
	LFI 2022	PLF 2023	
Action 01 – <i>Contribution économique territoriale</i>	3 610	1 992	– 44,8 %
Action 02 – <i>Taxes foncières</i>	1 792	1 868	+ 4,2 %
Action 03 – <i>Taxe d'habitation</i>	740	231	– 68,8 %
Action 04 – <i>Admissions en non-valeur</i>	484	492	+ 1,7 %
Total programme 201 <i>Impôts locaux</i>	6 626	4 583	– 30,8 %

Source : projet annuel de performances.

Le programme accuse une baisse importante de ses crédits depuis deux ans. En effet, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux s'élevaient à 17,5 milliards d'euros en moyenne par an entre 2017 et 2020. En 2023, ils ne devraient plus représenter que 3,6 % de l'ensemble des crédits de la mission.

Les charges budgétaires du programme 201 relèvent exclusivement de dépenses d'intervention puisqu'il s'agit de transferts aux entreprises (impôts de production) et aux collectivités territoriales (taxes foncières et d'habitation mais aussi admissions en non-valeur).

La baisse de 2,04 milliards d'euros présentée par le PLF est principalement due au projet de suppression de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) mais aussi à la dernière étape de la suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales.

(1) Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

A. LE PROJET D'ABROGATION DE LA CVAE AURA UN IMPACT MAJEUR SUR LES CRÉDITS DU PROGRAMME

L'article 5 du PLF propose de supprimer la CVAE en deux temps :

- une diminution de moitié en 2023 ;
- une suppression définitive en 2024.

Pour mémoire, le taux de la CVAE avait déjà été réduit de moitié en 2021 du fait de la suppression de la part destinée aux régions (cf. *infra*).

La CVAE

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) constitue, avec la cotisation foncière des entreprises (CFE), la contribution économique territoriale (CET) qui a remplacé la taxe professionnelle en 2010 ⁽¹⁾.

Dans le cas général, la CVAE était égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite jusqu'en 2020. La loi de finances pour 2021 ⁽²⁾, en supprimant la part régionale de cet impôt de production, l'a abaissé de moitié (0,75 %).

Depuis cette réforme, 53 % du produit de la CVAE est destiné aux communes et à leurs groupements et 47 % aux départements.

Cette imposition peut faire l'objet de dégrèvements (au titre de la mécanique de l'impôt), dont la dépense est inscrite sur le programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* :

– le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (PVA), lorsque la somme de la CFE et de la CVAE est supérieure à 2 % de la valeur ajoutée produite (article 1647 B *sexies* du code général des impôts) ⁽³⁾ ;

– le dégrèvement barémique, qui permet à une entreprise dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros de bénéficier d'un dégrèvement de CVAE égal à la différence entre le montant de la cotisation perçue par les collectivités territoriales et l'application à la valeur ajoutée du taux calculé en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise (article 1586 *quater* du CGI).

En 2021, l'ensemble des dégrèvements retracés sur les crédits du programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* ont représenté 4,92 milliards d'euros.

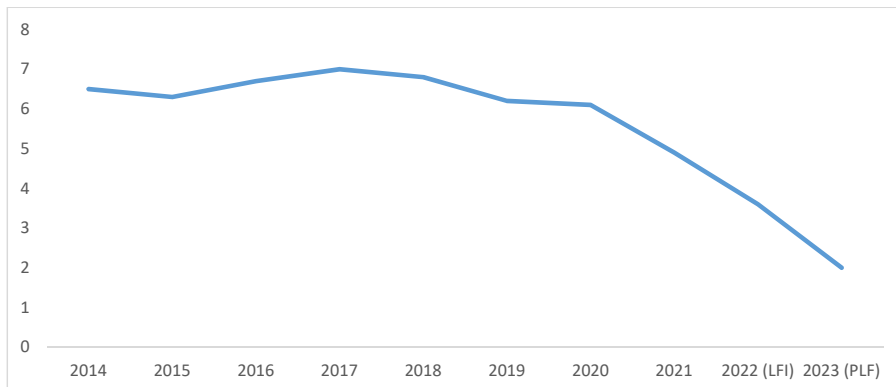
(1) Article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

(2) Article 8 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

(3) Le PLF prévoit également d'abaisser le PVA à 1,625 % en 2023 puis à 1,25 % en 2024.

ÉVOLUTION DE L'ACTION 01 CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE DEPUIS 2014

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances à partir des réponses au questionnaire annuel.

D'après les documents annexés au PLF pour 2023, les restitutions liées aux impôts locaux dits « de production » devraient diminuer de 1,62 milliard d'euros (– 44,8 %) pour atteindre 1,99 milliard d'euros contre 3,61 milliards d'euros estimés en LFI pour 2022. Ces dégrèvements correspondent principalement au PVA, à hauteur de 1,2 milliard d'euros.

MONTANT DES RESTITUTIONS DE CET

(en millions d'euros)

	2020	2021	2022 (révision)	2023 (prévision)
Dégrèvement barémique	4 457	2 266	2 500	0
Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	1 175	1 467	968	1 250
Autres dégrèvements	486	1 185	423	742
Action 01 Contribution économique territoriale	6 118	4 918	3 890	1 992

Source : réponses au questionnaire.

B. LA SUPPRESSION DE LA TAXE D'HABITATION ENTRE DANS SA DERNIÈRE PHASE

La loi de finances pour 2018⁽¹⁾ a progressivement supprimé la taxe d'habitation sur les résidences principales. Pour 80 % des foyers les plus modestes, elle a été alléguée de 30 % en 2018 puis de 65 % en 2019 avant d'être complètement supprimée en 2020.

Pour les 20 % des foyers les plus aisés, l'allègement de 30 % a eu lieu en 2021 et celui de 65 % en 2022 avant sa suppression l'année suivante. Dès lors, la taxe d'habitation sur les résidences principales aura intégralement été supprimée en 2023 pour l'ensemble des contribuables.

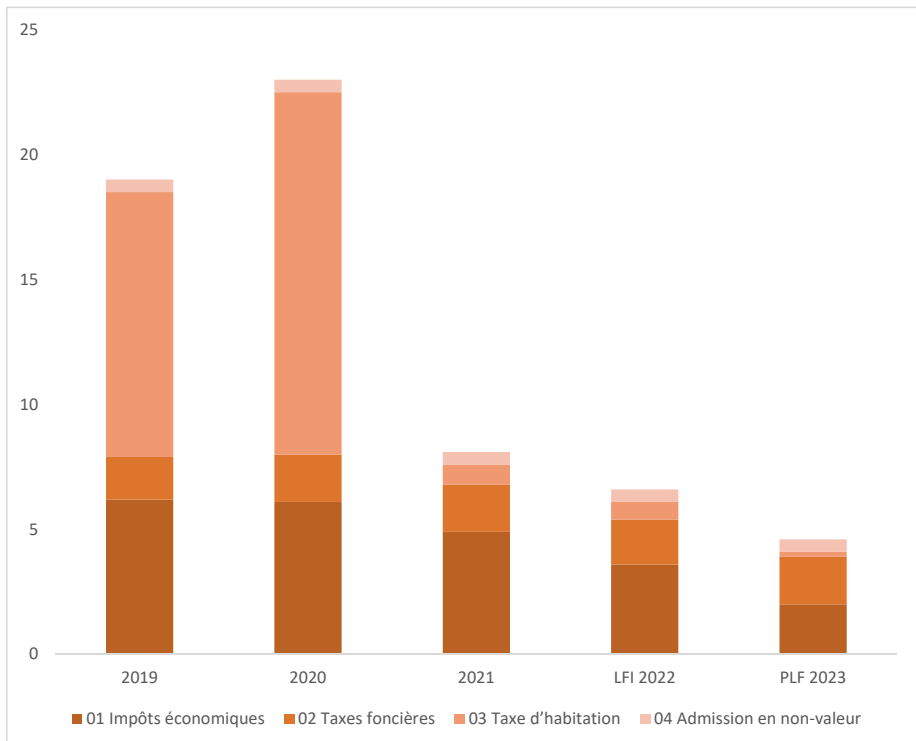
(1) Article 5 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

En conséquence, les dégrèvements de taxe d'habitation devraient mécaniquement diminuer de 509 millions d'euros (- 68,8 %) en 2023 puisque les dispositifs fiscaux en lien avec cette imposition n'ont généralement plus lieu d'être depuis 2020 : plafonnement en fonction du revenu, dégrèvement d'office en faveur des gestionnaires de foyers et des organismes sans but lucratifs agréés, dégrèvement en faveur des personnes relogées dans le cadre d'un projet conventionné par l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU).

Les dernières restitutions, estimées à 231 millions d'euros, correspondent à des remboursements consécutifs à des réclamations gracieuses ou contentieuses portant sur des montants acquittés au titre des années précédentes ainsi que sur la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et les logements vacants, toujours en vigueur.

ÉVOLUTION DES ACTIONS DU PROGRAMME 201 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances à partir des projets et rapports annuels de performances.

Compte tenu du caractère résiduel des restitutions consécutives à des litiges, **la rapporteure spéciale s'interroge sur la pertinence de l'unique indicateur de performance du programme.**

**TAUX DES RÉCLAMATIONS CONTENTIEUSES RELATIVES À LA TAXE D'HABITATION
TRAITÉES SOUS 30 JOURS**

(en pourcentage)

2019	2020	2021	2022 (révision)	2023 (prévision)	2024-2025 (cible)
95,8	95,3	96,5	95,5	95,5	-

Source : projet annuel de performances

Elle propose de donner un nouvel objectif de performance à ce programme concernant la problématique des contentieux d'attribution de taxes foncières (cf. *infra*).

C. LES DÉGRÈVEMENTS CONTENTIEUX DE TAXE FONCIÈRE DEMEURENT ÉLEVÉS

Le niveau des restitutions portant sur les taxes foncières sur les propriétés bâties (TFPB) ou non bâties (TFPNB) est présenté comme relativement stable par le PLF pour 2023 puisqu'il est estimé à 1,87 milliard d'euros, soit une augmentation de 4,2 % (+ 76 millions d'euros) par rapport à la prévision de la LFI pour 2022.

Près des trois quarts de ces dégrèvements trouvent leur origine dans des recours déposés par les contribuables auprès de l'administration fiscale (réclamations gracieuses) ou des juridictions (réclamations contentieuses). Le reste relève de l'application des politiques publiques.

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE L'ACTION 02 TAXES FONCIÈRES

(en millions d'euros)

	2020	2021	2022 (révisé)	2023 (PLF)
Contentieux et gracieux	1 379	1 375	1 375	1 372
TFPB / accessibilité pour personnes handicapées	131	149	149	149
TFPB / travaux d'économie d'énergie pour les HLM et les SEM	111	124	124	124
TFPB / personnes de condition modeste (65-75 ans)	64	66	66	66
TFPNB / pertes de récoltes ou de bétail	175	130	175	130
TFPNB / jeunes agriculteurs	7	7	10	10
TFPB / habitation principale en fonction du revenu	4	4	5	5
TFPB / travaux dans le cadre de la prévention des risques technologiques	< 0,5	< 0,5	< 0,5	< 0,5
TFPNB / associations foncières pastorales	< 0,5	< 0,5	< 0,5	< 0,5
Cotisation < à 12 €	12	12	12	12
Action 02 TF	1 884	1 868	1 916	1 868

Source : réponses au questionnaire annuel.

D'après la direction générale des finances publiques (DGFIP), environ la moitié de ces rectifications ont pour cause des erreurs d'attribution. Celles-ci interviennent lorsqu'un avis d'imposition aux taxes foncières est envoyé à l'ancien et non au nouveau propriétaire ou bien lorsque l'avis n'est pas envoyé du tout (constructions neuves, mises en copropriété...).

La rapporteure spéciale observe que le montant de ces attributions erronées de taxes foncières s'est durablement installé au-dessus de 500 millions d'euros depuis 2018.

MONTANT DES ERREURS D'ATTRIBUTION DE TAXES FONCIÈRES

(en millions d'euros)

2017	2018	2019	2020	2021	2022 (prévision)	2023 (prévision)
386	538	490	628	575	600	600

Source : réponses au questionnaire annuel.

Il est vrai que ces corrections sont *in fine* neutres pour les finances publiques puisque l'État dégrève l'imposition erronée mais perçoit le produit des rôles supplémentaires émis, cette fois, au nom du bon assujetti. Néanmoins, **la rapporteure spéciale rappelle que cette situation est néfaste pour les contribuables** puisque l'administration fiscale doit d'abord dégrever la taxe foncière avant de la réémettre tandis que le notaire attend plus longtemps que prévu avant de pouvoir solder le compte de son client.

La cause des erreurs d'attribution provient de retards dans l'enregistrement des mutations immobilières par les services de la publicité foncière (SPF). Les délais de mise à jour du fichier immobilier par ces services de l'administration fiscale se sont nettement dégradés pendant la crise sanitaire et demeure aujourd'hui élevés.

DÉLAI MOYEN DE MISE À JOUR MENSUELLE DU FICHER IMMOBILIER

(en nombre de jours)

Année 2017											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
83,9	84,3	81,5	82,4	85,1	87,9	94,0	102,5	103,8	105,9	107,0	112,4
Année 2018											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
113,5	112,3	110,2	110,6	111,0	110,9	113,8	118,2	118,2	119,1	118,0	122,8
Année 2019											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
120,0	118,0	115,6	114,2	114,2	114,9	119,3	125,0	124,2	128,3	123,8	130,3
Année 2020											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
128,8	127,8	137,1	152,7	152,3	146,0	149,2	152,9	150,1	152,6	143,5	142,2
Année 2021											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
135,3	130,5	131,5	130,8	122,7	119,9	125,5	132,6	131,8	129,6	138,3	134,0
Année 2022											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet					
130,4	125,5	123,0	125,2	128,4	123,8	122,3					

Source : réponses au questionnaire annuel.

C'est la raison pour laquelle la commission des finances a adopté l'amendement n° II-CF1338 de la rapporteure spéciale visant à faire de la réduction du nombre d'erreurs d'attribution de taxes foncières un nouvel objectif de performance au programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*. Un indicateur mesurant le montant annuel de dégrèvements contentieux consécutifs à ces avis d'imposition erronés serait adjoint à cet objectif.

Toutefois, la rapporteure spéciale rappelle que l'amélioration de cette situation passe, en réalité, par un renforcement des effectifs des SPF, *a minima* de manière temporaire afin de résorber en priorité les stocks de dossiers susceptibles d'entraîner des retards d'enregistrement des mutations immobilières.

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa réunion du 25 octobre 2022, la commission des finances a examiné les crédits de la mission Remboursements et dégrèvements.

La vidéo de cette réunion est disponible sur le site de l'Assemblée nationale.

Le compte rendu sera bientôt consultable en ligne.

Suivant l'avis favorable de la rapporteure spéciale, la commission a adopté les crédits de la mission Remboursements et dégrèvements sans modification.

La commission a ensuite adopté l'amendement II-CF1338 de la rapporteure spéciale portant modification de l'état G pour la mission Remboursements et dégrèvements.

*

* *

**LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES
PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE**

Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique

Service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal

- M. Frédéric Iannucci, chef du service ;
- M. Benoît Duval, bureau du contrôle fiscal et de l'activité juridique ;

Service de la gestion fiscale

- M. Denis Boisnault, chef du département des études et des statistiques fiscales

*