



N° 468

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

DIX-SEPTIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 19 octobre 2024.

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 2025** (n° 324),

PAR M. CHARLES DE COURSON,
Rapporteur général
Député

ANNEXE N° 39

REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

Rapporteuse spéciale : MME CHRISTINE PIRÈS BEAUNE

Députée

SOMMAIRE

Pages

PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEURE SPÉCIALE ...	5
DONNÉES CLÉS	7
INTRODUCTION	9
I. LE PROGRAMME 200 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT EST EN NETTE HAUSSE SOUS L'EFFET DES RESTITUTIONS AU TITRE DE LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT	13
A. LES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT AFFICHENT UN CERTAIN DYNAMISME LIÉ À LA CONJONCTURE ÉCONOMIQUE	14
1. La forte hausse des restitutions d'impôt sur les sociétés reflète une forte sous- estimation du bénéfice fiscal agrégé des entreprises.....	15
2. L'indexation du barème de l'impôt sur le revenu augmente mécaniquement les trop-perçus de prélèvement à la source.....	17
3. Les crédits de TVA présentent une croissance modérée mais restent à un niveau élevé	17
B. LES RESTITUTIONS LIÉES AUX POLITIQUES PUBLIQUES SONT PRINCIPALEMENT TIRÉES PAR LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET LE CRÉDIT D'IMPÔT POUR LES SERVICES À LA PERSONNE	19
1. L'assiette du crédit d'impôt pour les services à la personne doit être réduite	20
2. Le crédit d'impôt recherche continue d'être la dépense fiscale la plus onéreuse pour les finances publiques malgré une efficacité discutable	24
3. Les crédits d'impôt spécifiques à la Corse doivent être mieux évalués et contrôlés dans la continuité des travaux du Printemps de l'évaluation 2024	27
C. LES DÉGRÈVEMENTS LIÉS À LA GESTION DES PRODUITS DE L'ÉTAT DEVRAIENT ÊTRE MOINS ÉLEVÉS DU FAIT DU NIVEAU ATTENDU DE DÉCAISSEMENTS LIÉ AUX CONTENTIEUX FISCAUX DE SÉRIE	29
1. Si les contentieux fiscaux de série devraient entraîner moins de décaissements, ils continuent de représenter un coût important pour les finances publiques	30
2. Les règlements d'ensemble doivent être mieux encadrés.....	32

II. LE PROGRAMME 201 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX CONTINUE D'OCCUPER UNE PLACE TRÈS RÉDUITE AU SEIN DE LA MISSION	35
A. LES DÉGRÈVEMENTS DE TAXES FONCIÈRES DEVRAIENT ÊTRE STABLES EN TENANT COMPTE DE LA RÉÉVALUATION DE CES RESTITUTIONS EN 2024.....	36
B. DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION SUR LES RÉSIDENCES SECONDAIRES EN HAUSSE EN RÉPERCUSSION DES DYSFONCTIONNEMENTS DE LA PLATEFORME « GÉRER MES BIENS IMMOBILIERS »	39
C. DES DÉGRÈVEMENTS DE COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES EN REcul SOUS L'EFFET DE SA SUPPRESSION PROGRESSIVE	40
EXAMEN EN COMMISSION	43
PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE	47

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, 100 % des réponses relatives à la mission étaient parvenues à la commission des finances.

PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEURE SPÉCIALE

La **mission Remboursements et dégrèvements**, relevant du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, comprend deux programmes qui retracent l'ensemble des restitutions que l'administration fiscale est conduite à verser aux contribuables : le **programme 200, pour les impôts d'État**, et le **programme 201, pour les impôts locaux**.

En application de l'article 10 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), les crédits de la mission ont un caractère évaluatif car ils ne correspondent pas, à proprement parler, à des dépenses mais à de **moindres recettes** qui trouvent leur origine dans le fonctionnement même de certaines impositions (remboursements de trop versés), dans l'application de politiques publiques (crédits d'impôt) ou bien dans la rectification du montant d'un impôt (erreur matérielle, contentieux, convention fiscale internationale).

Le projet de loi de finances (PLF) pour 2025 prévoit une hausse de 6,66 milliards d'euros des remboursements et dégrèvements en autorisations d'engagement (AE) comme en crédits de paiement (CP), par convention de même montant, par rapport aux prévisions de la loi de finances initiale (LFI) pour 2024.

Cette évolution résulte principalement du **dynamisme des restitutions d'acomptes d'impôt sur les sociétés (IS)**, supérieures de 4,14 milliards d'euros à la prévision initiale pour 2024, mais aussi de la **progression des remboursements de trop-perçus d'impôt sur le revenu (IR)** du fait du fonctionnement du prélèvement à la source (1,37 milliard d'euros) et de **crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)** à hauteur de 0,99 milliard d'euros. Les crédits relatifs à ces trois catégories de restitutions relèvent tous de l'action 11 *Mécanisme de l'impôt* du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

Il faut également noter **l'augmentation de 1,02 milliard d'euros de l'action 12 Politiques publiques**, pour moitié sous l'effet de la montée en charge du dispositif d'avance immédiate du crédit d'impôt pour les services à la personne (CISAP).

La hausse prévue de ces deux actions est atténuée par le recul de 1,29 milliard d'euros des crédits de l'action 13 *Gestion des produits de l'État*. L'année 2024 a, en effet, été marquée par d'importants décaissements en lien avec des contentieux de série (1,9 milliard d'euros) dont une partie est encore en attente de décisions de justice au moment de la présentation du présent projet.

Quant au **programme 201 Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux**, qui ne regroupe que 3 % des crédits de la mission, il est prévu que ses restitutions atteignent 4,40 milliards d'euros (2,5 %). Il convient de relever que les dégrèvements de taxes foncières devraient être en hausse de 0,14 milliard d'euros par rapport à l'évaluation initiale pour 2024, de même que ceux de taxe d'habitation sur les résidences secondaires (THRS), à hauteur de 0,13 milliard d'euros du fait des dysfonctionnements rencontrés dans la mise en œuvre de la première campagne de « Gérer mes biens immobiliers ».

La rapporteure spéciale a émis un avis favorable à l'adoption de ces crédits en rappelant qu'ils n'ont qu'un caractère évaluatif et que leur analyse repose, en réalité, sur celle des mesures fiscales. Au fond, le vote des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* revient, pour le Parlement, à prendre acte des évaluations de restitutions d'impositions.

Elle constate le dynamisme important des restitutions en lien avec la « mécanique de l'impôt » : + 6,82 milliards d'euros dont 4,14 milliards d'euros pour les seuls remboursements d'excédents d'acompte d'IS. Ce phénomène témoigne de la difficulté pour l'administration fiscale d'anticiper de manière précise ces variations qui, en l'espèce, dépendent du niveau du bénéfice imposable des entreprises, mais plus encore, à court terme, de leur comportement face à la situation économique.

Concernant les restitutions en lien avec les politiques publiques, elle note le coût considérable pour les finances publiques que représentent deux dépenses fiscales : **le crédit d'impôt recherche (CIR) et le crédit d'impôt pour les services à la personne (CISAP)** qui devraient respectivement atteindre 7,75 milliards d'euros et 6,86 milliards d'euros. Au regard de leur efficacité discutable, la rapporteure spéciale regrette que le Gouvernement ne propose pas une réforme de ces deux dispositifs alors qu'ils constitueraient des sources d'économies non négligeables dans un contexte de déficit public élevé. **La rapporteure spéciale a présenté plusieurs amendements visant à réduire le champ de ces deux crédits d'impôt en première partie du PLF.**

DONNÉES CLÉS

CRÉDITS DE LA MISSION REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

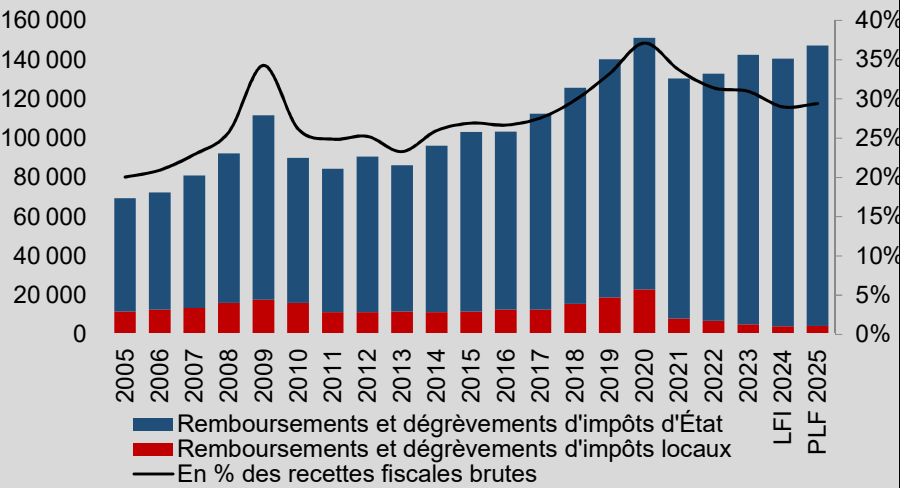
(en millions d'euros)

	Autorisations d'engagement			Crédits de paiement		
	LFI 2024	PLF 2025	Évolution 2024-2025	LFI 2024	PLF 2025	Évolution 2024-2025
Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État	136 189,15	142 741,97	+ 4,8 %	136 189,15	142 741, 97	+ 4,8 %
Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux	4 291,00	4 398,82	+ 2,5 %	4 291,00	4 398,82	+ 2,5 %
Total	140 480,15	147 140,80	+ 4,7 %	140 480,15	147 140,80	+ 4,7 %

Source : projet annuel de performances.

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE LA MISSION DEPUIS 2005

(en millions d'euros)



Source : commission des finances.

INTRODUCTION

La mission *Remboursements et dégrèvements* relève du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Elle comprend deux programmes qui sont placés sous la responsabilité de la directrice générale des finances publiques :

- le programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* ;
- le programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*.

Ils regroupent les crédits destinés aux restitutions que l'administration fiscale est conduite à verser aux contribuables. Ainsi, cette mission occupe une place particulière dans le budget général de l'État dans la mesure où les crédits évoqués correspondent, à proprement parler, non à des dépenses mais à de moindres recettes. Le regroupement de celles-ci dans une mission permet de satisfaire le principe d'universalité budgétaire et son corollaire, le principe de non-contraction.

Les restitutions concernées peuvent trouver leur origine dans le fonctionnement concret de certaines impositions (remboursement de trop versés), dans la mise en œuvre de politiques publiques (crédits d'impôt) ou encore dans la rectification du montant d'un impôt (correction d'une erreur matérielle, conséquences d'un contentieux fiscal ou application d'une convention internationale par exemple).

C'est 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, contrairement à la plupart des autres programmes du budget de l'État dont les crédits sont limitatifs. Par ailleurs, les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP) sont du même montant en prévision.

Eu égard au caractère particulier de ces deux programmes, la rapporteure spéciale constate que l'adoption des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* revient, pour le Parlement, à valider l'évaluation des restitutions pour l'année à venir, ou du moins à en être tenu informé. Le commentaire de leur évolution par rapport à la dernière loi de finances initiale (LFI) porte principalement sur les différentes mesures fiscales auxquelles elles sont susceptibles de renvoyer.

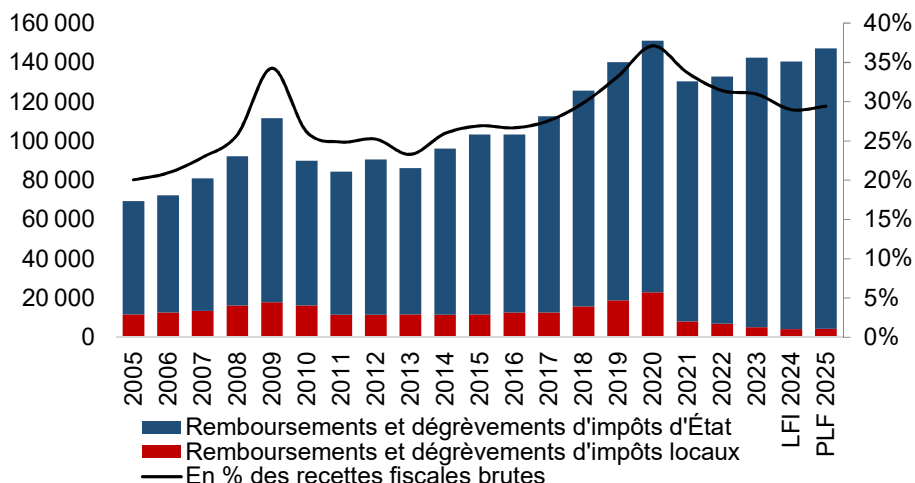
Le présent projet de loi de finances (PLF) prévoit que les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* s'élèveront à 147,14 milliards d'euros en 2025. Les restitutions d'impôts perçus par l'État devraient représenter 28,5 % des recettes fiscales brutes (500,35 milliards d'euros) tandis que celles d'impôts locaux équivaldraient à 0,7 % des dépenses du budget général. 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 dégrèvements n'est plus indiqué dans le tableau d'équilibre général du budget.

Les recettes fiscales y sont désormais présentées en valeur nette, minorées des crédits du seul programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

L'évaluation pour 2025 présente une augmentation de 6,66 milliards d'euros (4,7 %) par rapport à celle de la LFI pour 2024.

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE LA MISSION DEPUIS VINGT ANS

(en millions d'euros)



Source : commission des finances.

Cette hausse sur un an concerne essentiellement le programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* en raison du dynamisme des restitutions liées à la mécanique de l'impôt (+ 6,82 milliards d'euros) et aux politiques publiques (+ 1,02 milliard d'euros), progressions atténuées par de moindres décaissements dans la gestion des produits de l'État (– 1,29 milliard d'euros).

Le programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* ne regroupe plus que 3 % des crédits de la mission suite aux différentes réformes de la fiscalité locale au cours des dernières années. Il présente néanmoins une hausse de 107,82 millions d'euros (+ 2,5 %) en raison d'une augmentation des dégrèvements de taxes foncières (+ 144 millions d'euros) et de taxe d'habitation sur les résidences secondaires (+ 130 millions d'euros), compensée par le recul de 190 millions d'euros des restitutions en lien avec la contribution économique territoriale.

La rapporteure spéciale prend acte de l'évaluation des remboursements et des dégrèvements pour l'année à venir. Elle s'inquiète de l'incidence des erreurs de prévision sur l'estimation annuelle des recettes fiscales. Les travaux de la commission des finances dans le cadre de l'exercice de ses pouvoirs de commission

d'enquête pourraient faire la lumière sur les motifs des écarts constatés récemment et ainsi, fiabiliser les évaluations pour 2025.

Concernant les restitutions en lien avec les politiques publiques, la rapporteure spéciale note le coût considérable pour les finances publiques que représentent deux dépenses fiscales : le crédit d'impôt recherche (CIR) et le crédit d'impôt pour les services à la personne (CISAP) qui devraient respectivement atteindre 7,75 milliards d'euros et 6,86 milliards d'euros.

Au regard de leur légitimité et de leur efficacité discutable, elle regrette que le Gouvernement ne propose pas une réforme de ces deux dispositifs, alors qu'ils constitueraient des sources d'économies significatives dans un contexte de déficit public élevé.

La rapporteure spéciale a présenté plusieurs amendements visant à réduire le champ de ces deux crédits d'impôt en première partie du projet de loi de finances.

I. LE PROGRAMME 200 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT EST EN NETTE HAUSSE SOUS L'EFFET DES RESTITUTIONS AU TITRE DE LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT

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

– l'action 11 *Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt* (trop versés) ;

– l'action 12 *Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques* (crédits d'impôt) ;

– l'action 13 *Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des finances publiques* (corrections d'impôt en raison d'une erreur matérielle, d'un contentieux ou d'une convention internationale).

Pour 2025, les dépenses du programme sont évaluées à 142,74 milliards d'euros, ce qui traduit une hausse de 6,55 milliards d'euros (+ 4,8 %) par rapport à la loi de finances pour 2024 ⁽¹⁾.

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

(en milliards d'euros)

	AE = CP		Évolution
	LFI 2024	PLF 2025	
Action 11 <i>Mécanique de l'impôt</i>	103,36	110,18	+ 6,6 %
Action 12 <i>Politiques publiques</i>	17,80	18,82	+ 5,7 %
Action 13 <i>Gestion des produits de l'État</i>	15,03	13,74	– 8,6 %
Total programme 200 Impôts d'État	136,19	142,74	+ 4,8 %

Source : projet annuel de performances.

Ce programme concentre 97 % des crédits de la mission. La quasi-totalité d'entre eux relèvent de dépenses d'intervention (titre 6) puisqu'ils correspondent à des transferts aux ménages et aux entreprises. Les 3,66 milliards d'euros de dépenses de fonctionnement (titre 3) couvrent, quant à elles, les admissions en non-valeur (ANV) et les intérêts moratoires retracés à l'action 13 *Gestion des produits de l'État*.

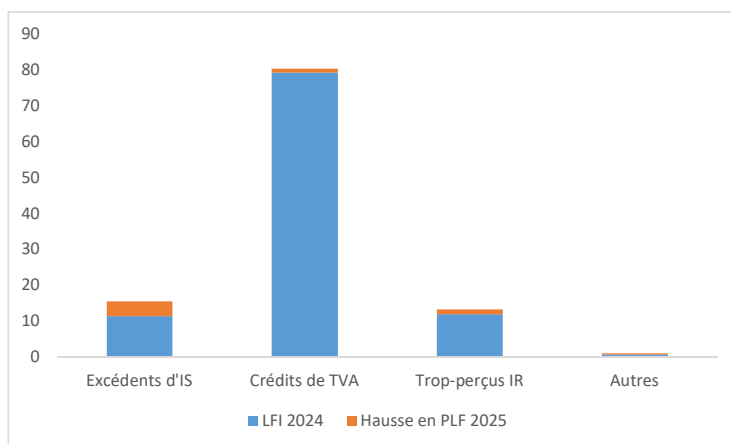
(1) Loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024.

A. LES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT AFFICHENT UN CERTAIN DYNAMISME LIÉ À LA CONJONCTURE ÉCONOMIQUE

L'action 11 *Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt* retrace les excédents de versement 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 même, à ces restitutions. Ces moindres recettes fiscales représentent plus des trois quarts (110,18 milliards d'euros) des crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE L'ACTION 11 *MÉCANIQUE DE L'IMPÔT* ENTRE LA LFI 2024 ET LE PLF 2025

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances.

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est l'imposition la plus sujette à ces restitutions. Les remboursements de crédits de TVA – susceptibles d'intervenir lorsque la TVA déductible sur les achats, charges et immobilisations est supérieure à la TVA collectée sur les ventes et prestations de service – représentent 73 % des crédits de l'action et 56 % de ceux de l'ensemble du programme avec un montant estimé à 80,32 milliards d'euros en 2025 (+ 1,25 %).

Du fait des remboursements de ses excédents de versement, l'impôt sur les sociétés (IS) est la deuxième imposition dont le fonctionnement entraîne une consommation importante de crédits. Celle-ci est estimée à 15,52 milliards d'euros en 2025 soit une hausse majeure de 36,4 % par rapport à la LFI pour 2024. **À elle seule, l'augmentation de 4,14 milliards d'euros des remboursements d'IS équivaut à 63 % de la progression de l'ensemble des crédits du programme.** Malgré ce dynamisme, le poids des restitutions d'IS demeure largement en-deçà de celui des crédits de TVA : 14 % des crédits de l'action et 11 % de ceux du programme.

Enfin, le troisième cas de figure le plus important est celui des remboursements de trop-perçus d'impôt sur le revenu (IR) en raison d'une surestimation du prélèvement à la source (PAS), ce qui arrive lorsque le taux d'imposition appliqué s'est avéré plus élevé que ce qu'il aurait dû être. Avec 13,32 milliards d'euros, ces restitutions représentent 12 % des crédits de l'action et 9 % de ceux du programme. Il est prévu qu'elles soient en hausse de 1,37 milliard d'euros (+ 11,5 %) en 2025. Cette forte hausse résulte de l'indexation du barème de l'IR sur l'inflation.

1. La forte hausse des restitutions d'impôt sur les sociétés reflète une forte sous-estimation du bénéfice fiscal agrégé des entreprises

En règle générale, les entreprises assujetties à l'IS doivent, chaque année, effectuer un versement de quatre acomptes trimestriels sur la base du dernier exercice clos, à l'exception du premier d'entre eux qui est estimé sur la base de l'avant-dernier exercice. Il revient donc, en pratique, aux entreprises de calculer elles-mêmes le montant d'IS qu'elles doivent, comme le prévoit l'article 1668 du code général des impôts (CGI).

L'apparition d'un excédent d'IS constitue dès lors une créance fiscale pour les sociétés qui ont la possibilité de l'imputer sur un exercice futur ou bien d'en demander le remboursement. Ainsi, un accroissement des bénéfices se traduit habituellement par moins de demandes de restitutions d'IS. Inversement, la réduction du résultat tend à rendre les acomptes versés plus élevés que le montant finalement dû.

Le présent projet anticipe pour 2025 une hausse de 36,4 % des remboursements d'excédents d'IS qui devraient atteindre 15,52 milliards d'euros contre 11,38 milliards d'euros dans la prévision initiale pour 2024. Toutefois, ce montant est inférieur à l'évaluation révisée pour l'année en cours fournie par la direction générale des finances publiques (DGFIP), soit 18,5 milliards d'euros ⁽¹⁾.

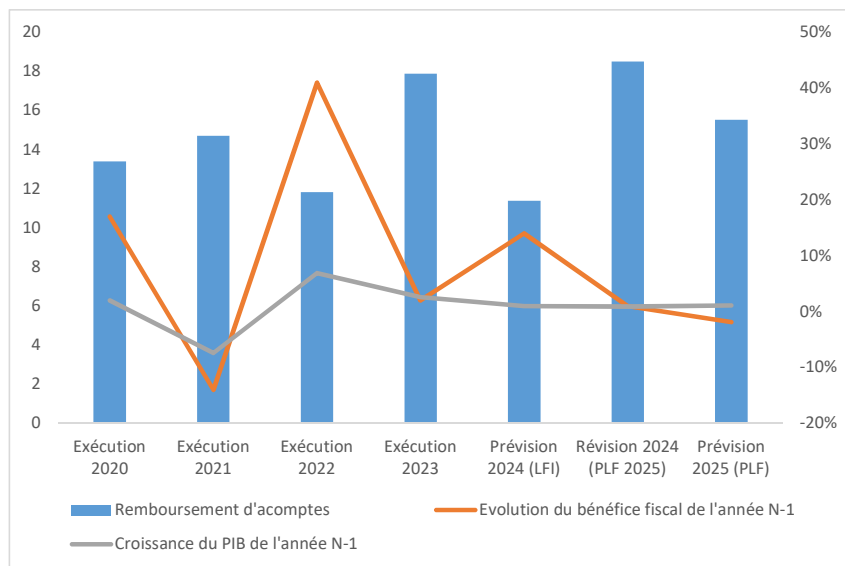
Il apparaît ainsi que l'augmentation anticipée de ces restitutions en 2025 par rapport au niveau estimé un an plus tôt traduit d'abord une sous-estimation de la consommation de ces remboursements au cours de cette année. Pour 2024 en effet, leur montant a été révisé en hausse de plus de 7 milliards d'euros par rapport à la dernière loi de finances.

Cette différence est liée à la révision en baisse de la prévision de croissance du bénéfice fiscal en 2023, qui n'a été que de 1 % alors qu'elle était attendue à 14 %.

(1) *Projet annuel de performances.*

ÉVOLUTION DES REMBOURSEMENTS D'ACOMPTES D'IS ET DU BÉNÉFICE FISCAL DES ENTREPRISES DEPUIS 2020

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances à partir des projets annuels de performances de la mission Remboursements et dégrèvements et des annexes Évaluation des voies et moyens (tomes I).

De manière générale, le bénéfice fiscal a tendance à réagir fortement aux fluctuations économiques, ce qui rend l'exercice de prévision d'autant plus difficile.

Au-delà de la faible progression de la base imposable des entreprises, la DGFip met en avant l'évolution non uniforme de celle-ci pour expliquer le dynamisme des remboursements d'excédents d'acomptes. En effet, la prévision du bénéfice fiscal au niveau macroéconomique s'appuie aussi « *dans la mesure du possible* »⁽¹⁾ sur l'examen d'évolutions plus sectorielles. Dès lors, ce phénomène de dispersion des bénéfices fiscaux rend complexe l'estimation du niveau de consommation des crédits de l'action 11 *Mécanique de l'impôt* au titre des restitutions d'IS.

Au regard des fortes incertitudes qui affectent la prévision du bénéfice fiscal et donc *in fine* des remboursements de trop versés d'IS, la rapporteure spéciale s'interroge sur la fiabilité des estimations présentées dans le présent projet de loi de finances. Les écarts éventuels entre la prévision et l'exécution sont non négligeables pour les finances publiques au regard des ordres de grandeur en jeu. La hausse de 4,14 milliards d'euros des remboursements d'IS au titre de la mécanique de l'impôt représente, à elle seule, l'équivalent de 62,1 % de l'augmentation de l'ensemble des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements*. Quant aux 15,52 milliards d'euros de ces restitutions, ils correspondent à 3,1 % des recettes fiscales brutes de l'État.

(1) Évaluation des voies et moyens (tome I Recettes) annexée au PLF pour 2025.

2. L'indexation du barème de l'impôt sur le revenu augmente mécaniquement les trop-perçus de prélèvement à la source

Depuis la mise en place du prélèvement à la source en 2019, un montant d'IR est déduit par l'employeur au moment du versement du salaire sur la base d'un taux de prélèvement qui lui a préalablement été communiqué par l'administration fiscale. Néanmoins, le contribuable continue de déclarer, chaque année, ses revenus de l'année précédente. L'apparition d'un écart entre le montant prélevé à la source et le montant dû nécessite un ajustement qui se traduit par le règlement du solde par le contribuable ou, à l'inverse, par un remboursement de la part de l'administration fiscale.

Les restitutions d'IR peuvent apparaître en l'absence d'actualisation à la baisse du taux de prélèvement lorsque la situation fiscale du contribuable évolue en ce sens. Cependant, c'est principalement l'indexation du barème et des seuils et limites associés au titre de l'imposition des revenus de l'année N- 1 qui explique la progression des remboursements de trop-perçus d'IR.

L'article 2 du PLF pour 2025 propose d'indexer ce barème sur la prévision d'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac de 2024 par rapport à 2024, soit 2 %. Comme le rappelle la DGFIP, *« l'indexation sur l'inflation entraîne une hausse des seuils d'imposition plus rapide que la croissance des revenus imposables, donc une diminution de l'impôt dû et une augmentation des trop-perçus de prélèvement à la source à restituer »* ⁽¹⁾.

C'est la raison pour laquelle le présent projet prévoit une augmentation de 1,37 milliards d'euros (+ 11,5 %), par rapport à la prévision initiale pour 2024 de ces remboursements qui devraient atteindre 13,32 milliards d'euros en 2025.

3. Les crédits de TVA présentent une croissance modérée mais restent à un niveau élevé

En application de l'article 271 du CGI, la TVA qu'une entreprise doit reverser est calculée par différence entre la TVA collectée sur les opérations imposables – comme les ventes et les prestations de services – et la TVA déductible sur ses achats, charges et immobilisations. Une entreprise se trouve en situation créditrice vis-à-vis de l'administration fiscale lorsque le montant de TVA à déduire est plus élevé que celui de la TVA collectée. Elle peut demander le remboursement de tout ou partie de la différence ou bien l'imputer sur un exercice futur.

Le présent projet évalue les restitutions de crédits de TVA à 80,32 milliards d'euros en 2025, soit une hausse de 1,2 % (0,99 milliard d'euros) sur l'évaluation initiale pour 2024. Cependant, l'augmentation est supérieure si l'on prend en compte la révision en baisse de l'évaluation pour 2024 effectuée par la DGFIP ⁽²⁾ (77,6 milliards d'euros au lieu de 79,33 milliards d'euros). Elle est alors de l'ordre de 3,5 %.

(1) *Projet annuel de performances.*

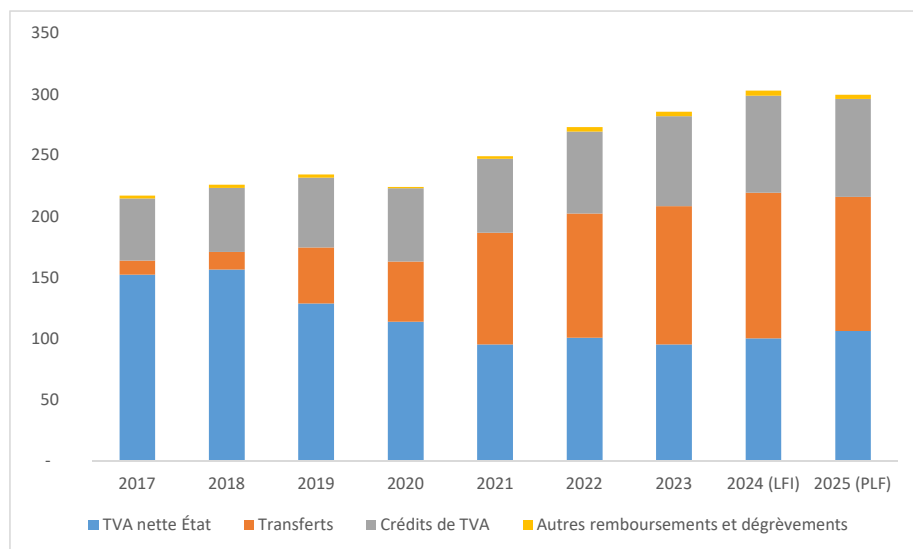
(2) *Réponses au questionnaire.*

À l’instar du calcul des restitutions d’excédents d’acompte d’IS (cf. *supra*), le dynamisme des remboursements de crédits de TVA est difficile à anticiper avec précision car il dépend du niveau des investissements des entreprises et de leurs consommations intermédiaires mais aussi de facteurs comportementaux. La DGFIP explique ainsi que « *la propension des contribuables à demander en remboursement le crédit dont ils disposent au titre d’une année d’affaire peut en effet varier au cours du temps, l’arbitrage entre report du crédit ou demande de remboursement reflétant des considérations de besoins de trésorerie et des coûts transactionnels générés par les demandes de remboursement (alors que la reconduction de crédits est tacite)* » ⁽¹⁾.

Si la progression des remboursements de crédits de TVA est relativement modeste par rapport à la LFI pour 2024, la rapporteure spéciale rappelle que ces restitutions représentent à eux seuls plus de la moitié des dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* et l’équivalent d’un peu plus du quart du produit brut de la TVA.

ÉVOLUTION DU PRODUIT DE LA TVA DEPUIS 2017

(en milliards d’euros)



Source : Évaluations des voies et moyens (tomes I Recettes) annexées aux projets de loi de finances.

(1) Projet annuel de performances.

B. LES RESTITUTIONS LIÉES AUX POLITIQUES PUBLIQUES SONT PRINCIPALEMENT TIRÉES PAR LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET LE CRÉDIT D'IMPÔT POUR LES SERVICES À LA PERSONNE

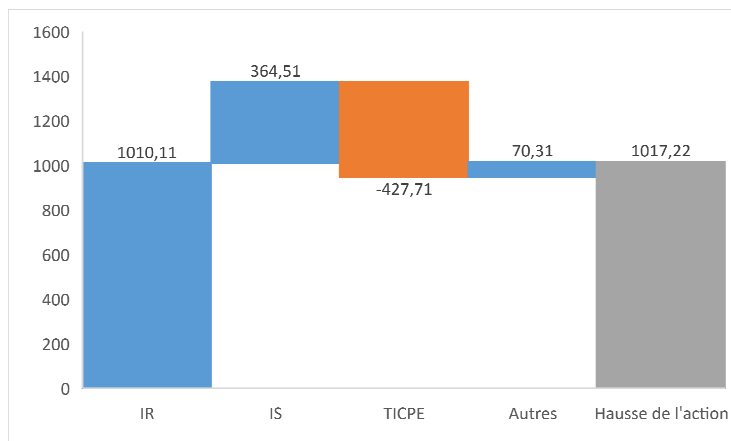
L'action 12 *Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques* retrace les restitutions consécutives à l'application d'un crédit d'impôt, dont le montant dépasse la somme acquittée par le contribuable mais aussi au versement d'un acompte de réduction d'impôt. Avec 18,82 milliards d'euros, elle représente 13,2 % des crédits du programme. Le présent projet prévoit une augmentation de 1,02 milliard d'euros par rapport à la LFI pour 2024 (+ 5,7 %).

Les principales impositions concernées par cette catégorie de remboursements sont l'IR (10,37 milliards d'euros), notamment au titre du crédit d'impôt pour les services à la personne (CISAP) à domicile et du crédit d'impôt pour les frais de garde d'enfants hors du domicile, ainsi que l'IS (6,7 milliards d'euros), essentiellement du fait du crédit d'impôt recherche (CIR).

La hausse de 1,02 milliard d'euros prévue pour 2025 provient principalement du dynamisme du CISAP.

DÉCOMPOSITION PAR IMPOSITION DE LA HAUSSE DE L'ACTION 12 POLITIQUES PUBLIQUES

(en millions d'euros)



Source : projet annuel de performances.

1. L'assiette du crédit d'impôt pour les services à la personne doit être réduite

Le CISAP continue de constituer la deuxième dépense fiscale la plus onéreuse pour les finances publiques. Son coût devrait atteindre 6,86 milliards d'euros en 2025, soit une augmentation de 2 % par rapport à la prévision actualisée pour 2024. Elle bénéficie à 4,68 millions de foyers fiscaux. Environ 80 % prend la forme de restitutions et donc entraîne une consommation des crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

En application de l'article 199 *sexdecies* du CGI, ce dispositif permet à un particulier d'obtenir un crédit d'impôt égal à 50 % du prix de la prestation d'un service à la personne. Ces services peuvent porter sur les activités suivantes ⁽¹⁾ :

- la garde d'enfants ;
- l'assistance aux personnes âgées, aux personnes handicapées ou aux autres personnes qui ont besoin d'une aide personnelle à leur domicile ou d'une aide à la mobilité dans l'environnement de proximité favorisant leur maintien à domicile ;
- les services aux personnes à leur domicile relatif aux tâches ménagères ou familiales.

L'article D. 7231-1 du Code du travail recense plus précisément 26 activités de service à la personne qui entrent dans le champ prévu par la loi. Depuis l'adoption d'un amendement de la rapporteure spéciale en loi de finances pour 2023 ⁽²⁾, le contribuable est tenu d'indiquer, dans sa déclaration de revenus, les services à la personne au titre desquels il sollicite le bénéfice du CISAP.

(1) Article L. 7231-1 du code du travail.

(2) Article 18 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

RÉPARTITION DU CISAP PAR ACTIVITÉ DE SERVICE À LA PERSONNE (REVENUS 2023) ⁽¹⁾

Activités soumises à un agrément	garde d'enfants à domicile de moins de trois ans	2,9 %
	accompagnement des enfants de moins de trois ans dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, transport, actes de la vie courante)	0,2 %
	assistance dans les actes quotidiens de la vie ou aide à l'insertion sociale aux personnes âgées et aux personnes handicapées ou atteintes de pathologies chroniques qui ont besoin de telles prestations à domicile	16,9 %
	prestation de conduite du véhicule personnel des personnes âgées, des personnes handicapées ou atteintes de pathologies chroniques du domicile au travail, sur le lieu de vacances, pour les démarches administratives	0,1 %
	accompagnement des personnes âgées, des personnes handicapées ou atteintes de pathologies chroniques, dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, aide à la mobilité et au transport, actes de la vie courante)	2,1 %
Activités non soumises à un agrément	entretien de la maison et travaux ménagers	49,9 %
	petits travaux de jardinage, y compris les travaux de débroussaillage	15,9 %
	travaux de petit bricolage dits " homme toutes mains "	0,3 %
	garde d'enfants à domicile de plus de trois ans	4,3 %
	soutien scolaire à domicile ou cours à domicile	3,2 %
	soins d'esthétique à domicile pour les personnes dépendantes	0,0 %
	préparation de repas à domicile, y compris le temps passé aux courses	0,2 %
	livraison de repas à domicile	1,2 %
	collecte et livraison à domicile de linge repassé	0,0 %
	livraison de courses à domicile	0,0 %
	assistance informatique à domicile	0,2 %
	soins et promenades d'animaux de compagnie, à l'exception des soins vétérinaires et du toilettage, pour les personnes dépendantes	0,0 %
	maintenance, entretien et vigilance temporaires, à domicile, de la résidence principale et secondaire	0,3 %
	assistance administrative à domicile	0,5 %
	accompagnement des enfants de plus de trois ans dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, transport, actes de la vie courante)	0,3 %
	téléassistance et visio assistance	0,3 %
	interprète en langue des signes, technicien de l'écrit et codeur en langage parlé complété	0,0 %
	prestation de conduite du véhicule personnel des personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle, du domicile au travail, sur le lieu de vacances, pour les démarches administratives	0,0 %
	accompagnement des personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, aide à la mobilité et au transport, actes de la vie courante)	0,0 %
	assistance aux personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle à leur domicile, à l'exclusion des soins relevant d'actes médicaux	0,4 %
	coordination et délivrance des services à la personne	0,3 %

Source : réponses au questionnaire.

(1) Données provisoires. La DGFIP précise que cette répartition « concerne les foyers dont l'avis d'imposition au titre des revenus 2023 a été émis à fin août et pour lesquels les dépenses par activité éligible déclarées sont cohérentes avec le montant total des dépenses déclarées au titre du crédit d'impôt service à la personne ».

Dans un contexte de creusement du déficit public, **la rapporteure spéciale plaide à nouveau pour une restriction du coût de cette dépense fiscale pour les finances de l’État. Elle rappelle que le dispositif profite principalement aux foyers fiscaux les plus aisés.** Plus de la moitié du crédit d’impôt bénéficie aux 20 % de ménages les plus riches et 44 % pour le seul dernier décile de revenu fiscal de référence (RFR).

RÉPARTITION DES BÉNÉFICIAIRES DU CISAP PAR DÉCILES DE RFR EN 2023 ⁽¹⁾

Déciles de RFR (en milliers d’euros)			Montant de CISAP accordé (en milliards d’euros)			
Numéro	Borne inférieure	Borne supérieure	Total	Entretien de la maison et travaux ménagers	Assistance et aides aux personnes âgées ou handicapées	Petits travaux de jardinage
1		3,4	0,1	0,0	0,0	0,0
2	3,4	10,3	0,2	0,0	0,1	0,0
3	10,3	15,1	0,3	0,1	0,1	0,0
4	15,1	18,8	0,2	0,1	0,1	0,0
5	18,8	22,4	0,3	0,1	0,1	0,0
6	22,4	27,3	0,3	0,1	0,1	0,1
7	27,3	34,0	0,4	0,1	0,1	0,1
8	34,0	43,7	0,5	0,2	0,1	0,1
9	43,7	61,3	0,7	0,4	0,1	0,2
10	61,3		2,5	1,6	0,1	0,4
Total			5,7	2,6	0,9	0,8

Source : réponses au questionnaire.

En mars 2024, la Cour des comptes a consacré un rapport public thématique au soutien de l’État aux services à la personne. Elle constate que *« son objet même est un ensemble hétéroclite d’activités exercées selon des modalités d’emploi et des régimes juridiques divers, et regroupant des métiers variés, dont le lieu d’exercice (le domicile du bénéficiaire) constitue le seul véritable point commun »*.

(1) Données provisoires. La DGFIP indique que la répartition a été réalisée à partir des déclarations de revenus 2023 à la fin août 2024 et qu’elle n’est donc pas définitive. Par ailleurs, « elle ne concerne que les foyers pour lesquels la décomposition des dépenses au titre du crédit d’impôt Service à la personne a été correctement renseignée dans les déclarations ».

C'est la raison pour laquelle la rapporteure spéciale entend réduire le coût du CISAP en restreignant son champ par l'introduction de taux différenciés selon les activités. Elle a présenté à la commission plusieurs propositions alternatives :

– l'amendement n° II-CF1541 qui propose des taux dégressifs ⁽¹⁾ pour les activités non soumises à un agrément (cf. *supra*) qui représentent à elles seules plus des trois-quarts du coût du CISAP ;

– l'amendement n° II-CF1385 qui limite ces taux dégressifs à la seule activité d'entretien de la maison et de travaux ménagers, qui constitue près de la moitié du coût du crédit d'impôt ;

– l'amendement n° II-CF1341 qui applique ces nouveaux taux dégressifs aux petits travaux de jardinage cette fois (16 % du coût du CISAP).

Ces propositions rejoignent la recommandation de la Cour des comptes selon laquelle il faut « *réduire le coût du crédit d'impôt pour les activités de la vie quotidienne ne relevant pas des politiques en faveur de l'autonomie et de la garde d'enfants* », par exemple en ayant « *un crédit d'impôt modulé en fonction des activités concernées ou des caractéristiques des contribuables* ».

À la lumière des débats qui se sont tenus en commission, la rapporteure spéciale présentera en séance, en coordination avec le rapporteur général, **l'amendement n° I-2552 visant à abaisser à 40 % le taux du CISAP pour les activités de service à la personne qui ne relèvent ni de la garde d'enfants, ni de l'assistance aux personnes âgées, aux personnes handicapées ou aux autres personnes ayant besoin d'une aide personnelle à leur domicile.**

Son adoption permettrait de réduire le coût du crédit d'impôt de près de 900 millions d'euros. Il viendrait ainsi compenser la transformation en crédit d'impôt de la réduction d'impôt au titre des frais de dépendance et d'hébergement pour les personnes dépendantes accueillies en établissement spécialisé, objet de l'amendement n° II-CF1545 de la rapporteure spéciale, adoptée par la commission.

(1) Maintien du taux de 50 % pour les six premiers déciles de RFR et instauration d'un taux de 30 % pour les septième et huitième déciles et de 10 % pour les deux derniers.

La réduction d'impôt accordée au titre des dépenses afférentes à la dépendance

En application de l'article 199 *quindecies* du CGI, les contribuables qui sont accueillis en établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) ou dans des structures médicalisées équivalentes peuvent prétendre à une réduction de leur impôt sur le revenu de 25 % du montant des dépenses qu'ils supportent effectivement tant au titre de la dépendance que de l'hébergement dans la limite de 10 000 euros.

En 2025, cette réduction d'impôt devrait s'élever à 288 millions d'euros et concerner un peu plus de 430 000 personnes. **La rapporteure spéciale observe que ce coût est sans commune mesure avec celui du CISAP au regard des objectifs poursuivis.**

Dans le rapport qu'elle a remis à la Première ministre Élisabeth Borne en juillet 2023 en conclusion d'une mission sur les montants restant à la charge des résidents des EHPAD qui lui avait été confiée par le Gouvernement, **la rapporteure spéciale estimait la que transformation de ce dispositif en crédit d'impôt lui permettrait d'être plus redistributif.** En effet, si le montant total des restes à charge est plus élevé pour les bénéficiaires actuels, il n'en représente pas moins une part moins importante de leurs ressources (taux d'effort de 90 % contre 150 %).

Ainsi, la commission a adopté l'amendement n° II-CF1545 de la rapporteure spéciale transformant la réduction d'impôt en crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées en 2025 et en 2026, dans l'attente d'une réforme structurelle de la prise en charge des frais liés à la dépendance, notamment de la création d'une allocation universelle d'aide à l'autonomie, comme elle le préconisait dans son rapport remis à la Première ministre.

Le coût d'une telle réforme, de l'ordre de 880 millions d'euros serait compensée par une réforme du CISAP (cf. *supra*).

En séance, l'Assemblée nationale a adopté cet amendement (n° I-871) de la rapporteure spéciale, ainsi que trois amendements identiques de nos collègues Stéphane Buchou, Corentin Le Fur et Laurent Panifous, avec 165 voix pour sur 190 suffrages exprimés (86,8 %).

La rapporteure spéciale a également apporté son soutien à l'amendement n° II-CF1321 de notre collègue Daniel Labaronne, adopté par la commission, visant à ce que le contribuable renseigne la nature du prestataire de l'activité de service à la personne (salarié à domicile, entreprise, association...) et son rôle (particulier-employeur, prestataire, mandataire...).

2. Le crédit d'impôt recherche continue d'être la dépense fiscale la plus onéreuse pour les finances publiques malgré une efficacité discutable

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) est la dépense fiscale la plus coûteuse pour les finances publiques. Pour l'année en cours, elle devrait s'élever à 7,86 milliards d'euros, soit une progression de 8,4 % par rapport à l'année 2023. En 2025, son montant est prévu à 7,75 milliards d'euros.

Environ 60 % du CIR fait l'objet d'une restitution aux entreprises et entraîne donc une consommation des crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôt d'État* (+ 364,51 millions d'euros évalués pour 2025). Depuis l'extinction du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), les remboursements de créances de CIR représentent d'ailleurs la quasi-totalité des restitutions de l'action 12 *Politiques publiques* au titre de l'IS.

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 passe à 5 %. Le dispositif n'a connu aucune 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.

Au cours des dernières années, le CIR a fait l'objet de travaux de la part de la Commission nationale d'évaluation des politiques de l'innovation (CNEPI) ⁽²⁾, associée à France Stratégie, du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) ⁽³⁾ ou encore de l'Inspection générale des finances (IGF) ⁽⁴⁾.

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 ». Elle observe également que « *le CIR n'a pas réussi 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* ».

En revanche, si l'IGF reconnaît aussi « *le coût élevé et dynamique* » du CIR, elle se borne à recommander d'optimiser le dispositif sans remettre en cause la stabilité du cadre général défini par la réforme de 2008 en excluant les dépenses liées aux brevets, à la normalisation et à la veille technologique de l'assiette et d'abaisser certains paramètres forfaitaires comme le taux de dépenses de fonctionnement éligibles et la bonification pour les jeunes docteurs.

La rapporteure spéciale constate que le CIR échoue à faire augmenter de manière décisive les dépenses privées de R&D en France. D'après les données de l'Insee ⁽⁷⁾, il apparaît que la dépense intérieure de R&D expérimental des entreprises (DIRDE) a, par exemple, augmenté moins vite que celle du crédit d'impôt.

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

(2) France Stratégie, CNEPI, Évaluation du crédit d'impôt recherche, juin 2021.

(3) CPO, rapport particulier La fiscalité de l'innovation : améliorer l'efficacité des dispositifs existants, poursuivre leur évaluation, février 2022.

(4) IGF, Revue de dépenses : les aides aux entreprises, mars 2024.

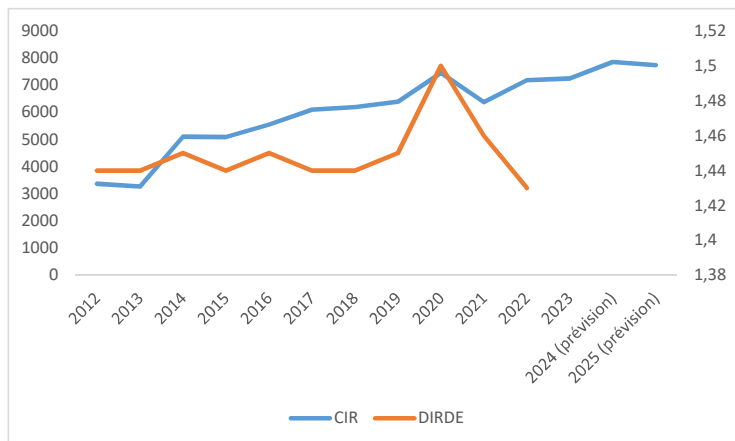
(5) Petites et moyennes entreprises (moins de 250 salariés et moins de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel).

(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) Insee, Les nouveaux indicateurs de richesse, février 2024.

ÉVOLUTION DU CIR ET DE LA DIRDE DEPUIS 2012

(en millions d'euros à gauche ;
en pourcentage du PIB à droite)



Source : commission des finances à partir des annexes Évaluation des voies et moyens (tomes 2 Les dépenses fiscales) et de l'Insee.

La rapporteure spéciale conclut des travaux de France Stratégie et du CPO qu'il faut recentrer cet avantage fiscal sur les PME. En effet, il ressort des travaux cités que ce sont ces entreprises 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.

Dans cet ordre d'idée, la rapporteure spéciale avait déposé l'amendement n° I-CF1498 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, c'est-à-dire sur la base du rapport entre les dépenses de recherche et le chiffre d'affaires (CA). Il reprend une idée défendue par le professeur Philippe Aghion dans une tribune publiée dans *Les Échos* le 26 juin 2019 intitulée « *Comment réformer le crédit d'impôt recherche ?* » : un taux de CIR de 15 % lorsque le ratio R&D/CA serait inférieur à 2,5 %, puis un taux de 30 % pour celui compris entre 2,5 et 5 % et enfin un taux de 40 % au-delà.

Cette proposition a toutefois été retirée par la rapporteure spéciale au profit de l'adoption, par la commission, de l'amendement n° I-CF1447 qui entend également recentrer le CIR sur les PME, en transformant le crédit d'impôt en réduction d'impôt pour les grandes entreprises. La rapporteure spéciale présentera, en séance, un amendement de repli (n° I-3327) limitant cette transformation aux seules grandes entreprises ayant été créditrices vis-à-vis de l'administration fiscale pendant deux exercices consécutifs.

Concernant une éventuelle réforme paramétrique du CIR, **la commission a également examiné deux autres propositions de la rapporteure spéciale** visant à :

– introduire une tranche intermédiaire de 15 % pour les dépenses de R&D comprises entre 50 et 100 millions d’euros (**amendement n° I-CF1526**) ;

– instaurer un taux unique de 30 % dans la limite de 20 millions d’euros de dépenses de R&D (**amendement n° I-CF1521**), ce qui était une recommandation du CPO et rapporterait 1,6 milliard d’euros d’économies ⁽¹⁾, avec un plafond éventuel de 100 millions d’euros au niveau du groupe d’entreprises (amendement n° I-CF1526).

Enfin, **la commission a adopté l’amendement n° I-CF1514 de la rapporteure spéciale** obligeant les entreprises à établir « *avec précision et rigueur, le temps réellement et exclusivement passé à la réalisation de ces opérations [de recherche], toute détermination forfaitaire étant exclue* » afin d’éviter un risque d’abus dans la détermination de l’assiette du CIR, notamment lorsqu’une société déclare des rémunérations qui ne sont pas exclusivement versées et chercheurs et techniciens à l’occasion d’opérations de recherche.

3. Les crédits d’impôt spécifiques à la Corse doivent être mieux évalués et contrôlés dans la continuité des travaux du Printemps de l’évaluation 2024

L’examen du PLF pour 2025 est l’occasion **pour la rapporteure spéciale de proposer la mise en œuvre de certaines des recommandations** qu’elle avait formulées à l’issue de ses travaux du dernier Printemps de l’évaluation de la précédente législature consacrés aux crédits d’impôt relatifs à la Corse. Dans un rapport d’information qu’elle a présenté à la commission le 5 juin 2024 ⁽²⁾, **elle a ainsi analysé deux dépenses fiscales propres à cette région insulaire :**

– le crédit d’impôt pour certains investissements réalisés et exploités en Corse (CIIC), régi par l’article 244 *quater* E du CGI et en vigueur jusqu’au 31 décembre 2027, qui permet aux PME de déduire de leur imposition 20 % du prix de revient des investissements qu’elles réalisent sur l’île (30 % pour celles de moins de 11 salariés) ;

– les taux particuliers du crédit d’impôt pour certaines dépenses d’innovation (CII), en réalité une extension du CIR (article 244 *quater* B du CGI) devant prendre fin le 31 décembre 2024, qui offre aux PME réalisant des opérations de conception de prototypes ou d’installations pilotes de nouveaux produits en Corse la possibilité de déduire 35 % (moyennes entreprises) ou 40 % (petites entreprises) de ces dépenses spécifiques de R&D ⁽³⁾.

(1) Réponses au questionnaire.

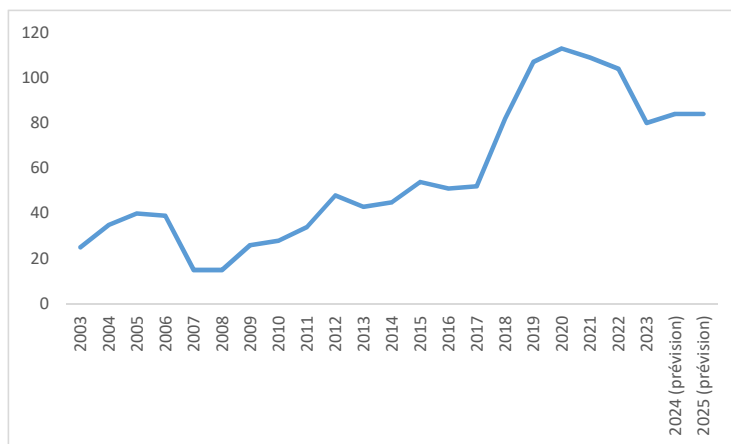
(2) Assemblée nationale, rapport d’information n° 2743 sur les crédits d’impôt spécifiques à la Corse présenté par Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale de la mission Remboursements et dégrèvements.

(3) Le taux du CII est de 30 % sur le continent et de 60 % en outre-mer.

Le CIIC devrait représenter un coût de 84 millions d’euros en 2025 ⁽¹⁾ dont environ 60 % entraîne une consommation des crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d’impôt d’État*, les PME ayant la possibilité de demander le remboursement immédiat de la créance constituée.

ÉVOLUTION DU COÛT DU CIIC DEPUIS SA MISE EN PLACE

(en millions d’euros)



Source : commission des finances à partir de l'annexe Évaluation des voies et moyens, tome 2 Les dépenses fiscales.

En concertation avec le président, le rapporteur général et certains députés de Haute-Corse et de Corse-du-Sud, **la rapporteure spéciale a présenté trois amendements qui ont été adoptés par la commission.**

Le premier (n° I-CF1503) entend lever une ambiguïté concernant la possibilité pour une entreprise de rendre éligible au crédit d’impôt un investissement à usage mixte, c’est-à-dire pouvant conjointement être utilisé pour les besoins d’une activité éligible au CIIC et d’une activité exclue. En pratique, les investissements réalisés pour les besoins d’une activité éligible et exercée à titre accessoire et constituant le complément indissociable d’une activité non éligible sont considérés par l’administration fiscale comme ouvrant droit au crédit d’impôt. Il en est de même des investissements affectés conjointement à ces deux activités.

Afin d’éviter des abus et de restreindre l’optimisation fiscale que la rédaction actuelle de la loi peut permettre, l’amendement introduit une condition d’exclusivité pour l’affectation d’un investissement.

Le deuxième amendement adopté (n° I-CF1504) vise à étendre la procédure d’instruction sur place, actuellement en vigueur pour le contrôle des demandes de remboursement de crédits de TVA, aux demandes de restitution de CIIC. Ce pouvoir permettrait à l’administration fiscale de mieux exercer son contrôle.

(1) Évaluation des voies et moyens, tome 2 Les dépenses fiscales, annexée au PLF pour 2025.

Le troisième amendement adopté (n° II-CF818) demande un rapport d'évaluation sur ce crédit d'impôt. Dans son rapport d'information du Printemps, la rapporteure spéciale avait en effet constaté que l'impact réel de cette dépense fiscale sur l'économie insulaire est mal connu. Les données qu'elle a pu obtenir ne lui avaient pas permis d'en dresser un bilan exhaustif. Pourtant, l'article 43 de la loi de finances pour 2023 imposait au Gouvernement de remettre au Parlement « *un rapport évaluant le coût pour l'État du dispositif prévu à l'article 244 quater E du code général des impôts ainsi que son efficacité au regard des objectifs qui lui sont fixés* ». La direction de la législation fiscale (DLF) du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a effectivement remis ce document en novembre 2023. La rapporteure spéciale avait constaté qu'il ne répondait pas à la commande du législateur. Le rapport ne procédait en effet à aucune évaluation de l'impact de la dépense fiscale et n'en analysait pas la pertinence au regard des objectifs poursuivis. Son éventuelle reconduction au 1^{er} janvier 2028 ou sa réforme nécessitent que le Parlement ait une meilleure connaissance de son impact économique.

Concernant les taux propres à la Corse du CII, **la rapporteure spéciale rappelle qu'il est particulièrement difficile d'en estimer le coût, les données de cette dépense fiscale étant agrégées au niveau national** (344 millions d'euros prévus en 2025). Il se concentre par ailleurs sur un petit nombre d'entreprises, information dont la rapporteure a pu prendre connaissance mais qui, en raison du secret statistique, ne saurait être détaillée dans le présent rapport spécial.

L'article 244 *quater* B du CGI prévoit que le CII prendra fin au 31 décembre 2024. **La commission a adopté l'amendement n° I-CF1502 de la rapporteure spéciale**, co-signé par le rapporteur général et plusieurs députés de Haute-Corse et de Corse-du-Sud, visant à proroger le CII jusqu'au 31 décembre 2027 afin qu'il ait la même date d'expiration que le CIIC et pour laisser le temps au Parlement de juger de la pertinence du maintien des taux particuliers pour les dépenses d'innovation sur l'île.

C. LES DÉGRÈVEMENTS LIÉS À LA GESTION DES PRODUITS DE L'ÉTAT DEVRAIENT ÊTRE MOINS ÉLEVÉS DU FAIT DU NIVEAU ATTENDU DE DÉCAISSEMENTS LIÉ AUX CONTENTIEUX FISCAUX DE SÉRIE

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, de l'application d'une convention internationale en matière fiscale ou encore d'une réclamation gracieuse ou contentieuse. Dans ce dernier cas s'ajoutent aussi les intérêts moratoires 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 déclaré irrécouvrable. Cette charge budgétaire est

inscrite comme une dépense de fonctionnement pour le programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

Les 13,74 milliards d'euros de l'action correspondent à 9,6 % des crédits du programme. Le présent projet anticipe pour 2025 une diminution de 1,29 milliard d'euros, soit – 8,6 %, principalement en raison d'une prévision de décaissements moindres au titre de plusieurs contentieux de série.

1. Si les contentieux fiscaux de série devraient entraîner moins de décaissements, ils continuent de représenter un coût important pour les finances publiques

En LFI pour 2024, il était prévu que les contentieux de série représentassent 2,1 milliards d'euros. Dans le PAP de la mission *Remboursements et dégrèvements*, ils devraient finalement coûter 1,9 milliard d'euros. En 2025, la DGFIP considère qu'ils s'élèveraient à 1,1 milliard d'euros.

Une affaire représente l'essentiel des décaissements du programme en lien avec des décisions de justice : le contentieux « OPCVM ⁽¹⁾ ».

(1) Organisme de placement collectif de valeurs mobilières.

L'affaire « OPCVM »

La jurisprudence en cause est l'arrêt Santander Asset Management SGIIC SA du 10 mai 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), qui a jugé contraire à la liberté de circulation des capitaux garantie par le traité de l'Union européenne (UE) l'imposition des dividendes de source française payés à des organismes de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM) résidents dans un autre État alors qu'ils sont exonérés dans le chef des OPCVM français. Cette analyse était annoncée par l'arrêt Amurta SGPS de la CJUE du 8 novembre 2007 relatif aux dividendes perçus par des sociétés et n'entrant pas dans le champ de la directive mère-filles.

Les dispositions de droit interne ont été mises en conformité à la suite de cet arrêt, en août 2012 (article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 modifiant l'article 119 bis du code général des impôts). Pris sur le fondement de la libre circulation des capitaux, cet arrêt imposait à la France de traiter de manière égale les dividendes payés à des OPC français et à des OPC d'autres États, qu'ils soient ou non membres de l'UE : la réforme de 2012 intéresse donc aussi les droits des OPC établis hors de l'UE. Cette lecture a par la suite été confirmée par l'arrêt *Emerging Markets*, relative aux OPC américains (CJUE, 10 avril 2014). À la suite de cet arrêt, l'article 119 bis précité a néanmoins été enrichi d'une condition de fond : pour les États tiers à l'UE, il existe ainsi une seule condition spécifique à l'exonération de retenue à la source, tenant à l'existence d'une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, dont l'application doit permettre une réelle assistance entre États.

Les deux conditions communes à cette exonération, que l'OPC soit établi dans ou hors de l'UE, sont les suivantes : d'une part lever des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs en vue de les investir dans l'intérêt de ces derniers selon une politique définie, d'autre part présenter des caractéristiques similaires aux OPC de droit français énumérés par la loi. Cette similitude est reconnue aux OPC soumis à la réglementation européenne commune. En revanche, pour ceux établis hors UE, une analyse comparée des régulations financières est nécessaire.

Pour les demandes d'OPC établis hors de l'UE, dont l'essentiel émane d'OPC américains (avec 95 % des enjeux afférents aux réclamations d'OPC établis hors de l'UE), après une tentative infructueuse d'obtenir une expertise interne à l'administration sur la comparaison des législations financières, un marché de prestation d'expertise a été confié à un cabinet d'avocats afin d'aider l'administration fiscale à établir une grille d'analyse des demandes au regard du critère de comparabilité avec les OPC français. Les travaux d'expertise ont été terminés début 2020 ; ils ont conclu que la similarité des OPC américain avec les OPC français ne peut ni être écartée, ni être admise de façon générale, sans vérification critère par critère, mais nécessite une analyse au cas par cas pour laquelle une grille d'analyse a été élaborée. Il est toutefois vraisemblable que les réclamations des OPC américains, ou au moins une forte partie d'entre elles, seront analysées comme recevables. L'examen des réclamations des OPC établis hors de l'UE montre à ce stade que la plupart sont incomplètes au regard de la grille d'analyse retenue et nécessitent donc des demandes de preuves complémentaires. Ces demandes sont adressées aux OPC par la direction des impôts des non-résidents.

La provision relative au contentieux OPCVM a été arrêtée au 31 décembre 2023 à 3 milliards d'euros dont 0,48 milliard d'euros d'intérêts moratoires ; au sein de ce total, 2,8 milliards d'euros correspondent aux demandes d'OPC établis en dehors de l'UE.

En 2023, cette direction a prononcé des dégrèvements se traduisant par des décaissements à hauteur de 1,09 milliard d'euros, intérêts moratoires inclus, dont 0,06 milliard d'euros à des OPC européens et 1,03 milliard d'euros à des OPC établis dans des États tiers.

Source : réponses au questionnaire.

La rapporteure spéciale ne peut que prendre acte des sommes considérables en jeu. Elle rappelle que ces contentieux fiscaux représentent un coût pluriannuel important pour les finances publiques. De plus, les décaissements qu'ils occasionnent sont marqués par une forte marge d'incertitude. En effet, comme l'explique la DGFIP ⁽¹⁾, « *il n'est pas à portée, sans engager des évolutions conséquentes du système d'information, de connaître la traduction budgétaire des dégrèvements ordonnancés par [les] services du contentieux (montants restitués, montants déchargés, montants admis en non-valeur, montants des intérêts moratoires versés) [et qu'il] n'est pas non plus à portée, sans de nouveaux développements applicatifs (également non soutenables pour le budget de la DGFIP), de délivrer une information exhaustive sur les montants contestés au travers des réclamations contentieuses, ni d'anticiper le quantum qui fera in fine l'objet d'un dégrèvement* ».

2. Les règlements d'ensemble doivent être mieux encadrés

En application de l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales (LPF), 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 ⁽²⁾, 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 lorsqu'en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, l'administration fiscale choisit de conclure un accord global avec le contribuable, aboutissant 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.

Pour l'administration fiscale, les règlements d'ensemble apparaissent particulièrement opportuns en cas de difficulté à estimer avec précision les prix de transfert ⁽³⁾ qui entrent dans le calcul de la base d'imposition des sociétés.

(1) Réponses au questionnaire.

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

(3) Autrement dit, les prix des transactions entre entreprises d'un même groupe et établies dans des États différents. « En fixant leurs prix de transfert, les groupes opèrent des choix qui affectent de façon immédiate et directe l'assiette fiscale des États concernés par les transactions [qui] vérifient que les entreprises implantées sur leur territoire sont correctement rémunérées pour les opérations réalisées et déclarent la juste part du résultat devant leur revenu eu égard aux activités déployées » comme l'explique le Bulletin officiel des finances publiques (BOI-BIC-BASE-80-10-10).

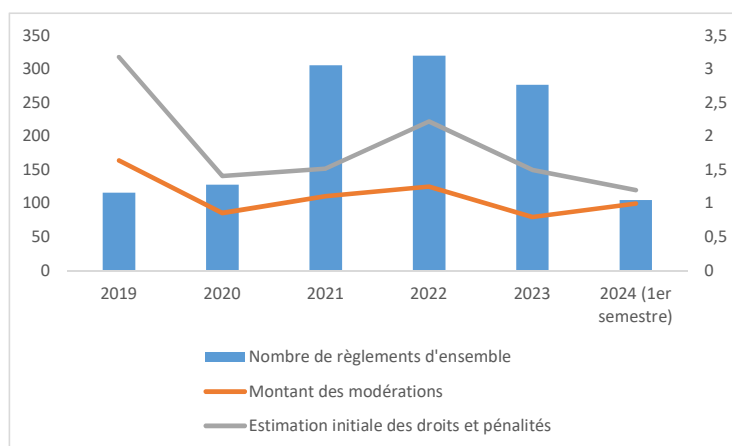
Ces modérations peuvent être imputées sur les crédits de l'action 13 *Gestion des produits de l'État* lorsqu'un règlement d'ensemble est réalisé après la mise en recouvrement. Cette conclusion peut donner lieu à un décaissement (lorsque les montants en question avaient été réglés par le contribuable) ou bien à une écriture comptable (annulation d'une créance).

En 2023, la consommation de crédits au titre de cet instrument de contrôle fiscal est estimée autour de 300 millions d'euros.

La rapporteure spéciale constate le niveau élevé du nombre des règlements d'ensemble : 230 dossiers et 1,13 milliard d'euros (58 % de l'estimation initiale des droits et pénalités) en moyenne annuelle entre 2019 et 2023.

NOMBRE ET MONTANT DES RÈGLEMENTS D'ENSEMBLE DEPUIS 2019

(à gauche : en nombre de dossiers ; à droite : en milliards d'euros)



Source : rapport au Parlement sur les remises et transactions à titre gracieux et les règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2022 ; réponses au questionnaire.

Compte tenu des informations parcellaires dont dispose le Parlement, **la commission a adopté l'amendement n° II-CF821** de la rapporteure spéciale 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 informés de ces accords conclus.

Il convient de rappeler que la Cour des comptes observait, dans son rapport public annuel de 2018 ⁽¹⁾, que « *le règlement d'ensemble ne repose sur aucun fondement légal clairement établi* », à la différence des remises et des transactions gracieuses qui sont régies par les articles L. 247 à L. 251 A du LPF.

(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.

II. LE PROGRAMME 201 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX CONTINUE D'OCCUPER UNE PLACE TRÈS RÉDUITE AU SEIN DE LA MISSION

Ce programme regroupe les crédits destinés à retracer les restitutions ayant trait aux recettes fiscales des collectivités territoriales et de leurs groupements à fiscalité propre. À la différence du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*, il est décliné en quatre actions qui ne correspondent pas à un type de restitution, à l'exception de 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*.

Depuis plusieurs années, le programme accuse une baisse importante de ses crédits du fait des réformes successives de la fiscalité locale (suppression de la taxe d'habitation sur la résidence principale, réduction de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises). Entre 2017 et 2020, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux s'élevaient encore 17,55 milliards d'euros en moyenne annuelle. En 2025, ils ne représentent plus que 3 % des crédits de la mission.

Les charges budgétaires relèvent exclusivement de dépenses d'intervention (titre 6) puisqu'elles prennent la forme de transferts aux entreprises (impôts économiques) et aux collectivités territoriales (taxes foncières, taxe d'habitation et ANV).

Le présent projet évalue pour 2025 à 4,4 milliards d'euros les crédits du programme, ce qui témoigne d'une hausse de 2,5 % par rapport à l'évaluation initiale pour 2024.

ACTIONS DU PROGRAMME 201 REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX

(en milliards d'euros)

	AE = CP		Évolution
	LFI 2024	PLF 2025	
Action 01 Contribution économique territoriale	1,61	1,42	– 11,8 %
Action 02 Taxes foncières	1,93	2,07	+ 7,5 %
Action 03 Taxe d'habitation	0,31	0,44	+ 41,8 %
Action 04 ANV d'impôts locaux	0,44	0,47	+ 5,4 %
Total programme 201 Impôts locaux	4,29	4,40	+ 4,7 %

Source : projet annuel de performances.

Cette tendance résulte de la hausse des dégrèvements de taxes foncières et de taxe d'habitation (+ 274 millions d'euros), cependant atténuée par le recul des restitutions d'impôts économiques (– 190 millions d'euros).

D. LES DÉGRÈVEMENTS DE TAXES FONCIÈRES DEVRAIENT ÊTRE STABLES EN TENANT COMPTE DE LA RÉÉVALUATION DE CES RESTITUTIONS EN 2024

Les dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) et sur les propriétés non bâties (TFPNB) devraient être en hausse de 144 millions d'euros (+ 7,5 %) par rapport à l'évaluation initiale pour 2024 et ainsi atteindre un total de 2,07 milliards d'euros en 2025.

Cette estimation se base en réalité sur l'hypothèse d'une stabilité des restitutions de taxes foncières dans la mesure où la prévision pour 2025 correspond exactement au montant de la consommation de crédits au titre de ces dégrèvements en 2023. Partant de ce constat, la hausse présentée par le PLF n'est finalement que le reflet d'une surconsommation en 2023, de l'ordre de + 10,8 %, qui avait été induite par la revalorisation forfaitaire de la valeur locative des locaux d'habitation d'après la DGFIP ⁽¹⁾.

Près des trois-quarts des dégrèvements de taxes foncières trouvent leur origine dans des réclamations contentieuses ou gracieuses. Le reste relève de l'application de politiques publiques, en faveur notamment de l'accessibilité pour les personnes handicapées ou de la rénovation énergétique dans les habitations à loyer modéré (HLM) et les sociétés d'économie mixte (SEM) pour citer les plus importantes d'entre elles.

(1) Rapport annuel de performances annexé au projet de loi relatif aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année 2023.

MOTIF DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXES FONCIÈRES EN 2023

(en millions d'euros)

Contentieux et gracieux	1 509
TFPB / accessibilité pour personnes handicapées	196
TFPB / travaux d'économie d'énergie pour les HLM et les SEM	156
TFPB / personnes de condition modeste (65-75 ans)	85
TFPNB / pertes de récoltes ou de bétail	97
TFPNB / jeunes agriculteurs	8
TFPB / habitation principale en fonction du revenu	6
TFPB / travaux dans le cadre de la prévention des risques technologiques	< 0,5
TFPNB / associations foncières pastorales	< 0,5
Cotisation < à 12 €	11
Action 02 Taxes foncières	2 069

Source : réponses au questionnaire.

Parmi les dégrèvements consécutifs à une réclamation du contribuable, environ 400 millions d'euros, soit un peu plus du quart de leur montant, trouve son origine dans les contentieux d'attribution. Ces derniers apparaissent lorsqu'un avis d'imposition aux taxes foncières est envoyé à l'ancien propriétaire ou bien lorsque l'avis n'est pas envoyé du tout (constructions neuves, mises en copropriété).

Si ces corrections finissent par être neutres pour les finances publiques, l'État dégageant l'imposition erronée mais percevant le produit des rôles supplémentaires émis au nom du bon assujetti, elles n'en demeurent pas moins néfastes 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 avant de pouvoir solder le compte de son client.

Sous la précédente législature, **la rapporteure spéciale avait été nommée co-rapporteure**, aux côtés de notre ancien collègue Robin Reda, **d'une mission d'information sur les dysfonctionnements dans la gestion des impôts locaux et leurs conséquences**, constituée le 6 février 2024 à la demande du groupe socialiste ⁽¹⁾. À l'issue de ses travaux, elle avait pu constater que les retards de mise à jour du fichier immobilier par les services en charge de la publicité foncière étaient à l'origine des erreurs d'attribution. Ces retards étaient la conséquence d'un problème structurel de réduction continue des effectifs et de l'effet conjoncturel de la crise sanitaire.

(1) Les travaux de la mission d'information ont pris fin le 9 juin 2024 avec la dissolution de l'Assemblée nationale par le Président de la République. Lors de sa réunion du 4 septembre 2024, le bureau de la commission a décidé de recréer les missions d'information qui n'avaient pas pu présenter leurs travaux avant la fin de la 16^e législature.

Depuis la fin de la pandémie, les délais de mise à jour du fichier immobilier sont en baisse au niveau national. Cette amélioration a aussi été obtenue par un effort de dématérialisation des relations avec les notaires et un appui renforcé des services de publicité foncière.

DÉLAI MOYEN DE MISE À JOUR MENSUELLE DU FICHIER IMMOBILIER

(en nombre de jours)

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	août	septembre	octobre	novembre	décembre
130,4	125,5	123,0	125,2	128,4	123,8	122,3	125,7	121,3	116,7	111,7	110,7

Année 2023											
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
101,7	97,1	91,1	85,7	83,5	81,6	77,7	77,7	70,7	62,3	54,9	52,5

Année 2024						
janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet
45,6	40,0	35,1	31,4	27,7	24,6	25,5

Source : réponses au questionnaire.

S'il est vrai qu'une nette amélioration est observée en prenant en compte les données agrégées au niveau national, **la rapporteure spéciale rappelle que la situation peut varier au niveau local**. C'est la raison pour laquelle il lui semble important d'assigner au programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* un nouvel objectif, assorti d'un indicateur de performances mesurant le montant annuel de dégrèvements suites à des contentieux d'attribution. La commission a ainsi adopté **l'amendement n° II-CF819**.

Ce nouvel indicateur permettrait de renforcer la mesure de la performance du programme qui se limite actuellement à un unique indicateur concernant le taux des réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées en moins d'un mois. Ce dernier présente d'ailleurs une certaine obsolescence, comme le constate également la Cour des comptes⁽¹⁾, au regard de la suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales.

(1) Cour des comptes, note d'analyse de l'exécution budgétaire (NEB) de la mission Remboursements et dégrèvements en 2023.

E. DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION SUR LES RÉSIDENCES SECONDAIRES EN HAUSSE EN RÉPERCUSSION DES DYSFONCTIONNEMENTS DE LA PLATEFORME « GÉRER MES BIENS IMMOBILIERS »

Le présent projet prévoit que les dégrèvements de taxe d'habitation seront en hausse de 130 millions d'euros en 2025 par rapport à l'hypothèse retenue en LFI pour 2024, ce qui représente une augmentation importante, de l'ordre de 41,8 %.

Ces restitutions devraient en effet atteindre un montant de 441 millions d'euros en 2025. Là encore, **la rapporteure spéciale observe que cette progression traduit surtout une réévaluation à la hausse du niveau de dégrèvement pour l'année en cours.**

En effet, alors que la précédente loi de finances avait été construite sur une hypothèse de 311 millions d'euros, les restitutions de taxe d'habitation devraient en réalité atteindre 1,2 milliard d'euros en 2024, montant presque quatre fois supérieur à l'estimation initiale.

D'après la rapporteure spéciale, ce montant élevé – alors que la taxe d'habitation sur les résidences principales a été supprimée – est la conséquence de la première campagne de déclaration des biens immobiliers à l'été 2023.

En raison de la suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales et de son maintien pour les résidences secondaires, une plateforme de recensement des biens immobiliers et des conditions de leur occupation a été mise en place par l'administration fiscale sous le nom de « Gérer mes biens immobiliers » (GMBI).

Cette première campagne de déclaration, qui a pris fin en août 2023, a entraîné un certain nombre d'anomalies dans l'émission des avis d'imposition au titre de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires dont certaines ont reçu un écho dans la presse en raison de leur caractère incongru (avis adressés à des personnes mineures, logements étudiants considérés comme des résidences secondaires...).

La rapporteure spéciale salue la mobilisation des agents des directions départementales des finances publiques qui ont été surchargés par les sollicitations des contribuables et sont parvenus, malgré tout, à limiter les conséquences dommageables du déploiement mal anticipé de GMBI.

Pour la DGFIP, *« il est impossible d'isoler les dégrèvements consécutifs aux erreurs d'imposition liées à la première campagne de [GMBI] au sein de l'ensemble des dégrèvements de taxe d'habitation sur les résidences secondaires »*. Toutefois, en se fondant sur la différence entre l'estimation initiale pour 2024 et la prévision actualisée fournie dans le projet annuel de performances pour 2025, il peut être estimé que ces dégrèvements consécutifs aux erreurs de déclaration se sont élevés à environ 890 millions d'euros pour la seule année 2024.

La rapporteure spéciale rappelle que ces dysfonctionnements étaient aussi l'un des objets de la mission d'information sur les dysfonctionnements dans la gestion des impôts locaux évoquée ci-avant (cf. II-A *supra*).

F. DES DÉGRÈVEMENTS DE COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES EN RECUL SOUS L'EFFET DE SA SUPPRESSION PROGRESSIVE

Les restitutions de contribution économique territoriale (CET) devraient, quant à elles, reculer de 190 millions d'euros (– 11,8 %) et venir ainsi atténuer la hausse des crédits au niveau du programme sous l'effet de la prévision à la hausse des dégrèvements des deux impositions précédemment commentées.

Cette régression est la conséquence de la réforme de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Le projet de suppression de la CVAE a été lancé par la loi de finances pour 2023 ⁽¹⁾. Son article 55 a divisé par deux le taux de cet impôt économique, l'abaissant de 0,75 % à 0,375 %. Cette diminution est intervenue deux années seulement après une première réduction de moitié du taux de CVAE du fait de la suppression de la part destinées aux régions en 2021.

(1) Loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

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* :

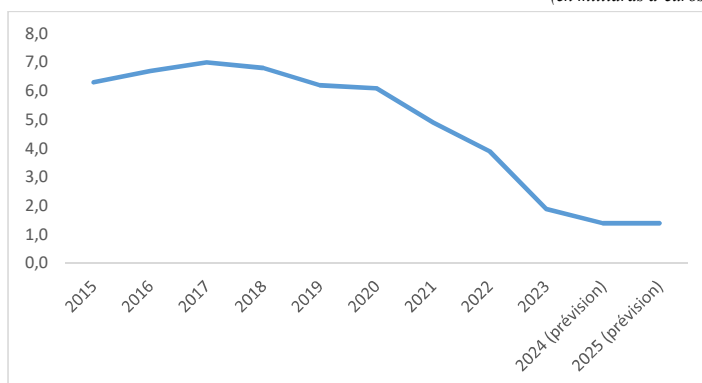
– le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (PVA), lorsque la somme de la CFE et de la CVAE est supérieure à 2 % de la valeur ajoutée produite (article 1647 B *sexies* du code général des impôts) ⁽³⁾ ;

– 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 2023, l'ensemble des dégrèvements retracés sur les crédits du programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* ont représenté 1,89 milliard d'euros. Le PLF pour 2025 annonce un montant de 1,42 milliard d'euros pour les années 2024 (révisée) et 2025.

ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE L'ACTION 01 CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE DEPUIS DIX ANS

(en milliards d'euros)



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

(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.

Lors de l'examen du PLF pour 2023, il était prévu que la CVAE serait complètement supprimée en 2024. « *Dans un objectif de conciliation de la maîtrise de la situation des finances publiques et de poursuite de la réduction des impôts de production* », l'article 79 de la LFI pour 2024 a, dans un premier temps, aménagé cette abrogation en étalant dans le temps la réduction progressive du taux de CVAE pour les entreprises jusqu'en 2027, année où la cotisation devait avoir complètement disparu. En 2024, le taux d'imposition maximal est passé de 0,375 % à 0,28 %.

L'article 15 du présent projet propose un report de trois ans de ce calendrier de suppression. Les taux d'imposition à la CVAE devraient ainsi être maintenus à leur niveau de 2024 pour les exercices 2025 à 2027. En conséquence, l'abaissement du taux de PVA est également reporté et ajusté en conséquence.

En conséquence, les documents annexés au PLF prévoient que les dégrèvements en rapport avec la CET devraient être du même montant que ceux de l'année 2024, réévalués à 1,42 milliard d'euros.

Ces dégrèvements correspondent principalement au PVA, à hauteur de 1,1 milliard d'euros.

MONTANT DES RESTITUTIONS DE CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

(en milliards d'euros)

	2021	2022	2023	2024 (prévision)	2025 (prévision)
Dégrèvement barémique	2,27	2,49	0	0	0
Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	1,47	1,05	1,01	1,1	1,1
Autres dégrèvements	1,18	0,40	0,88	0,3	0,3
Action 01 Contribution économique territoriale	4,92	3,93	1,89	1,4	1,4

Source : réponses au questionnaire budgétaire.

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa réunion du 28 octobre 2024, la commission des finances a examiné les crédits de la mission Remboursements et dégrèvements.

Après avoir examiné un amendement de crédits et suivant l'avis favorable de la rapporteure spéciale, la commission a adopté les crédits de la mission Remboursements et dégrèvements.

La commission a ensuite adopté les amendements II-CF819, II-CF821 et II-CF818 portant articles additionnels rattachés.

Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale. La mission *Remboursements et dégrèvements* occupe une place à part dans le budget général de l'État. C'est la mission la plus importante en termes de volume mais ses crédits ne correspondent pas, à proprement parler, à des dépenses mais à des moindres recettes. La mission retrace ainsi l'ensemble des restitutions que l'administration fiscale est conduite à verser aux contribuables, qu'il s'agisse du fonctionnement normal de l'imposition en question – par exemple, la TVA –, de l'application d'un avantage fiscal comme le crédit d'impôt ou encore d'une correction du montant dû par le contribuable, ce qui arrive notamment à la suite de contentieux.

Le PLF pour 2025 prévoit que les remboursements et dégrèvements dépasseront légèrement les 147 milliards, ce qui ne représente pas loin de 30 % des recettes fiscales brutes. Ce montant est en augmentation de 6,7 milliards par rapport à l'évaluation faite en loi de finances pour 2024, soit une hausse de 4,7 %. Le montant des remboursements et dégrèvements ayant trait aux seuls impôts d'État, objets du programme 200, atteindra un record historique.

Cette progression importante est essentiellement due aux restitutions liées à la « mécanique de l'impôt » : elle témoigne d'une prévision en hausse des remboursements d'excédents d'acompte d'impôt sur les sociétés (IS), de crédits de TVA ainsi que de trop-perçus d'impôt sur le revenu.

S'agissant des excédents d'impôt sur les sociétés, le PLF anticipe un bond d'un peu plus de 4 milliards. En réalité, cela traduit d'abord une sous-estimation des remboursements au cours de cette année, de l'ordre de 7 milliards. Cette différence s'explique par la révision à la baisse particulièrement importante de la prévision de croissance du bénéfice fiscal en 2023, laquelle n'a pas dépassé 1 % alors qu'elle était attendue à 14 %. Pour la direction générale des finances publiques (DGFIP), l'erreur d'estimation du bénéfice fiscal au niveau agrégé n'explique pas tout : il y aurait aussi le constat d'une forte dispersion des bases imposables des sociétés, autrement dit une évolution hétérogène de celles-ci selon le secteur d'activité ou la taille de l'entreprise.

L'impact de ces erreurs de prévision est fort. Le dynamisme des restitutions d'impôt sur les sociétés au titre de la mécanique de l'impôt est en effet responsable de la majeure partie de la hausse des crédits de la mission.

Il faut également relever la hausse de 1,4 milliard des remboursements de trop-perçus d'impôt sur le revenu du fait de l'indexation du barème sur l'inflation. Quant aux restitutions

de crédits de TVA, ils devraient augmenter d'environ 1 milliard, une progression relativement modeste sur un montant total de 80 milliards.

Au-delà des remboursements liés à la mécanique de l'impôt, j'observe une hausse de 1 milliard des restitutions consécutives à l'application de crédits d'impôt, essentiellement le crédit d'impôt pour les services à la personne (Cisap) et le crédit d'impôt pour dépenses de recherche (CIR). Ces deux dépenses fiscales devraient coûter aux finances publiques respectivement 6,9 et 7,8 milliards. Comme vous le savez, leur réforme a fait l'objet de longs débats lors de l'examen de la première partie du PLF en commission, mais aussi en séance pour ce qui concerne le Cisap. Je ne peux que redire mon étonnement devant le souhait du Gouvernement de ne pas vouloir réduire le coût de ces dispositifs alors qu'il cherche à réaliser des économies pour contenir le déficit.

Enfin, quelques mots sur le programme 201, *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*, qui ne regroupe plus que 3 % des crédits de la mission du fait des réformes de la fiscalité locale des dernières années, notamment la suppression de la taxe d'habitation (TH). Leur hausse ne devrait atteindre qu'une centaine de millions d'euros, ce qui est évidemment modeste par rapport aux ordres de grandeur de la mission. Ils incluent tout de même une augmentation de 42 % des dégrèvements de taxe d'habitation sur les résidences secondaires (THRS), conséquence des dysfonctionnements du déploiement de la plateforme « Gérer mes biens immobiliers » à l'été 2023, lesquels ont conduit l'État à dégrever environ 900 millions de plus que prévu au cours de cette année. J'en profite, monsieur le président, pour rappeler que j'aimerais présenter le rapport de la mission d'information sur la question dont j'étais la co-rapporteuse avant la dissolution de notre assemblée.

En conclusion, et malgré ces observations, je vous invite à voter les crédits de cette mission, c'est-à-dire à en prendre acte. Je vous rappelle, en effet, que ces crédits sont évaluatifs et ne sont que la conséquence des mesures fiscales en vigueur.

M. le président Éric Coquerel. S'agissant du rapport de la mission d'information, je sollicite à nouveau nos collègues du groupe Ensemble pour la République pour nommer un co-rapporteur en remplacement de M. Robin Reda.

Article 42 et état B : Crédits du budget général

Amendement II-CF1336 de M. Aurélien Le Coq

M. Aurélien Le Coq (LFI-NFP). Il vise à assurer la cohérence entre la réduction des niches fiscales sur l'impôt sur les sociétés, qui doit impérativement être faite dans la première partie du PLF, et les crédits évaluatifs de la mission *Remboursements et dégrèvements*.

Alors que la prévision des recettes de l'IS en 2024 était de 91,3 milliards, celles-ci ne seront probablement que de 84 milliards, soit un manque à gagner de plus de 7 milliards pour l'État. Les attentes pour 2025 sont encore plus pessimistes puisque le produit de l'IS ne devrait pas dépasser 79 milliards.

Malgré cette baisse en valeur, les remboursements aux entreprises croissent de près de 4,2 milliards. S'il ne s'agissait que de remboursements et de dégrèvements mécaniques, ces montants devraient suivre la même trajectoire baissière. Dit autrement, les prévisions du Gouvernement montrent l'augmentation du coût des niches fiscales sur l'IS.

Nous proposons donc d'assurer une cohérence entre les remboursements et le produit de l'impôt et de diminuer les premiers afin de réaliser des économies.

Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale. Je partage évidemment votre inquiétude sur l'augmentation considérable du coût du CIR au cours des dernières années – nous sommes plusieurs à avoir déposé des amendements pour en réduire le coût. Cela étant dit, les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* ne sont qu'évaluatifs : quel que soit leur montant, un crédit d'impôt devra être payé. Pour réduire le coût des niches, il faut adopter les amendements portant sur les crédits d'impôt en première partie du PLF, pas sur cette mission. Je vous demande donc de retirer l'amendement. À défaut, avis défavorable.

La commission rejette l'amendement.

M. le président Éric Coquerel. Nous en venons aux explications de vote.

M. Mickaël Bouloux (SOC). Suivant la recommandation de notre rapporteure spéciale, nous voterons en faveur de ces crédits. Autrement dit, nous prenons acte de leur montant, mais sans soutenir la politique fiscale qu'ils reflètent.

M. Charles de Courson, rapporteur général. Que les remboursements de THRS atteignent 130 millions alors que le produit de la taxe est de l'ordre de 1 milliard montre à quel point le dispositif « Gérer mes biens immobiliers » est un échec : personne n'y a rien compris et l'on se retrouve avec des remboursements de l'ordre de 13 % du produit du prélèvement !

Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale. Vous avez raison. C'est pour cela que j'avais demandé l'instauration d'une mission d'information, dont j'aimerais vraiment vous présenter le rapport. Je souhaite tout de même défendre les fonctionnaires de la DGFîP, car les problèmes ne sont que la conséquence de l'absence d'évaluation et d'étude d'impact de la réforme de la THRS. Les agents ont dû gérer un nombre énorme de réclamations et la situation n'est pas du tout satisfaisante.

La commission adopte les crédits de la mission Remboursements et dégrèvements non modifiés.

Article 45 et état G : Objectifs et indicateurs de performance

Amendement II-CF819 de Mme Christine Pirès Beaune

Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale. Adopté l'année dernière par notre commission, cet amendement vise à doter le programme 201 d'un nouvel objectif assorti d'un indicateur de performance.

Le but est de mesurer le nombre de dégrèvements de taxes foncières liés à une erreur d'attribution, dont l'origine provient souvent des délais d'enregistrement des mutations immobilières par les services de la publicité foncière, lesquels ont perdu beaucoup d'effectifs. Le délai de mise à jour du fichier immobilier était passé de quatre-vingt-quatre jours en 2017 à plus de cent vingt jours au milieu de l'année 2022. Il s'est heureusement réduit mais il convient de faire de la diminution des contentieux un objectif du programme 201, d'autant que ce dernier ne compte plus qu'un indicateur, qui plus est désuet depuis la réforme de la TH.

Mme Véronique Louwagie (DR). Je tiens à vous féliciter, madame la rapporteure spéciale, d'avancer une proposition de cette nature. Cette approche est plus valorisante pour

l'Assemblée nationale que la sempiternelle demande de rapports au Gouvernement. La commission des finances doit en effet privilégier les dispositifs d'évaluation.

*La commission **adopte** l'amendement.*

Après l'article 64

Amendement II-CF821 de Mme Christine Pirès Beaune

Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale. Celui-ci aussi avait été adopté par la commission l'an dernier. Il vise à compléter les informations communiquées au Parlement par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie au sujet des remises et des transactions à titre gracieux, des règlements d'ensemble et des conventions judiciaires d'intérêt public, car le rapport annuel sur la question est extrêmement léger. Dans son rapport public de 2018, la Cour des comptes rappelait que le règlement d'ensemble était une pratique dépourvue de fondement légal et estimait nécessaire de clarifier le dispositif. Il serait utile que les présidents des commissions des finances du Parlement et leurs deux rapporteurs généraux disposent de davantage d'éléments afin éventuellement d'agir.

*La commission **adopte** l'amendement.*

Amendement II-CF818 de Mme Christine Pirès Beaune

Mme Christine Pirès Beaune, rapporteure spéciale. Le président, le rapporteur général et les députés de Corse ont signé cet amendement dont l'objet est de demander, à la suite d'une mission que nous avons conduite, la rédaction d'un rapport d'évaluation que je ne suis pas capable de faire seule sur le crédit d'impôt pour investissements en Corse (CIIC). La commission a adopté quelques amendements à la première partie du PLF sur le sujet, mais il nous manque des éléments sur ce crédit d'impôt.

*La commission **adopte** l'amendement.*

PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE

Direction générale des finances publiques (DGFîP) du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie

- Mme Amélie Verdier, directrice générale ;
- M. Frédéric Iannucci, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal ;
- M. Nicolas End, chef du département des études et statistiques fiscales.

*

* *