



N° 1745

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

SEIZIÈME LÉGISLATURE

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 14 octobre 2023.

## 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 2024** (n° 1680),

PAR M. JEAN-RENÉ CAZENEUVE,  
Rapporteur général  
Député

---

**ANNEXE N° 40**

### REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

Rapporteuse spéciale : MME CHRISTINE PIRES BEAUNE

Députée

---



## SOMMAIRE

	Pages
<b>PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEUSE SPÉCIALE</b> .....	5
<b>DONNÉES CLÉS</b> .....	7
<b>INTRODUCTION</b> .....	9
<b>I. LES CRÉDITS DU PROGRAMME 200 <i>REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT</i> SONT EN NETTE AUGMENTATION EN RAISON DU DYNAMISME DES RESTITUTIONS DE CRÉDITS DE TVA..</b>	11
<b>A. LES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT PROGRESSENT DU FAIT DU CONTEXTE ÉCONOMIQUE.....</b>	12
1. Les demandes de remboursement de crédits de TVA seront en forte augmentation .....	13
2. Les restitutions d'excédents d'IS accusent une baisse importante .....	15
3. La revalorisation du barème de l'impôt sur les revenus de 2023 devrait entraîner une hausse modérée des trop-perçus au titre du prélèvement à la source .....	16
<b>B. LES REMBOURSEMENTS CONSÉCUTIFS AUX CRÉDITS D'IMPÔT DEMEURENT ÉLEVÉS MALGRÉ UNE LÉGÈRE BAISSÉ</b> .....	16
1. Une baisse en trompe-l'œil des restitutions consécutives aux dépenses fiscales en lien avec l'impôt sur le revenu .....	17
2. Le crédit d'impôt pour les services à la personne concerne pour moitié l'entretien de la maison et les travaux ménagers .....	18
3. Le coût pour les finances publiques du crédit d'impôt recherche devrait atteindre un nouveau record .....	23
<b>C. LES DÉCAISSEMENTS EN LIEN AVEC DES CONTENTIEUX FISCAUX DEVRAIENT ÊTRE EN AUGMENTATION DU FAIT DE LA POURSUITE DE DÉGRÈVEMENTS LIÉS À UNE AFFAIRE IMPORTANTE</b> .....	26
1. Le contentieux « OPCVM » continuera à avoir un impact important sur les crédits du programme.....	27
2. Les règlements d'ensemble, une pratique qui reste marquée par un défaut d'encadrement .....	29

<b>II. LE PROGRAMME 201 <i>REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX</i> PRÉSENTE UNE BAISSÉ DE SES CRÉDITS EN RAISON DE LA POURSUITE DE LA RÉFORME DES IMPÔTS DITS « DE PRODUCTION »</b> .....	31
A. LA POURSUITE DE LA SUPPRESSION PROGRESSIVE DE LA CVAE ENTRAÎNERA MÉCANIQUEMENT UNE BAISSÉ DES DÉGRÈVEMENTS EN LIEN AVEC ELLE .....	32
B. LES ERREURS D'ATTRIBUTION DE TAXES FONCIÈRES DOIVENT ÊTRE RÉVOLUES .....	35
<b>EXAMEN EN COMMISSION</b> .....	39
<b>LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA RAPPORTEURE SPÉCIALE</b> .....	41

L'article 49 de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> 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

Le projet de loi de finances (PLF) pour 2024 prévoit une hausse de 8,61 milliards d'euros des remboursements et dégrèvements en autorisations d'engagement (AE) et en crédits de paiement (CP) par rapport aux prévisions de la loi de finances initiale (LFI) pour 2023.

Ce dynamisme résulte de l'augmentation anticipée des remboursements de crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), à hauteur de 10,56 milliards d'euros. Cette progression est néanmoins atténuée par la baisse de 2,83 milliards d'euros des restitutions d'excédents de versement d'impôt sur les sociétés (IS) par rapport à la LFI 2023.

Quant au programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*, il devrait être en diminution de 295,99 millions d'euros (M€). Cette contraction de 6,5 % est imputable à la baisse de 380 M€ de l'évaluation des restitutions de contribution économique territoriale (CET), notamment sous l'effet de la réforme de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Concernant les remboursements en lien avec les dépenses fiscales et, plus particulièrement, celles en rapport avec le crédit d'impôt recherche (CIR) et le crédit d'impôt pour les services à la personne (CISAP), la rapporteure spéciale regrette l'absence de volonté de réforme de ces deux dispositifs.

Elle rappelle que, depuis l'extinction du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), le CIR est devenu la dépense fiscale la plus coûteuse pour les finances publiques (7,65 milliards d'euros anticipés pour 2024) et qu'elle augmente chaque année. L'efficacité de ce dispositif a fait l'objet d'une littérature critique abondante. La rapporteure spéciale ne peut que réitérer son appel à recentrer le CIR sur les petites et les moyennes entreprises (PME) et à plafonner les dépenses éligibles pour les grands groupes.

À l'inverse du CIR, le CISAP (6,17 milliards d'euros pour 2024) demeure une dépense fiscale dont la pertinence pour l'emploi et les finances publiques doit être questionnée. À l'initiative de la rapporteure spéciale, l'article 18 de la loi de finances pour 2023 oblige le contribuable à renseigner l'activité de service à la personne au titre de laquelle il sollicite le CISAP. D'après les données provisoires fournies par la DGFIP, la moitié du crédit d'impôt concerne l'entretien de la maison et les travaux ménagers, soit près de 3 milliards d'euros.

Enfin, la rapporteure spéciale est préoccupée par l'augmentation du nombre de règlements d'ensemble (320 en 2022 contre 116 en 2019) et du montant des modérations qu'ils consentent (1,25 milliard d'euros en 2022) qui permet à l'administration fiscale de conclure avec le particulier ou l'entreprise contrôlée un accord global, incluant une atténuation des droits, de manière à accélérer la conclusion d'un contrôle fiscal.



## DONNÉES CLÉS

### CRÉDITS DE LA MISSION REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

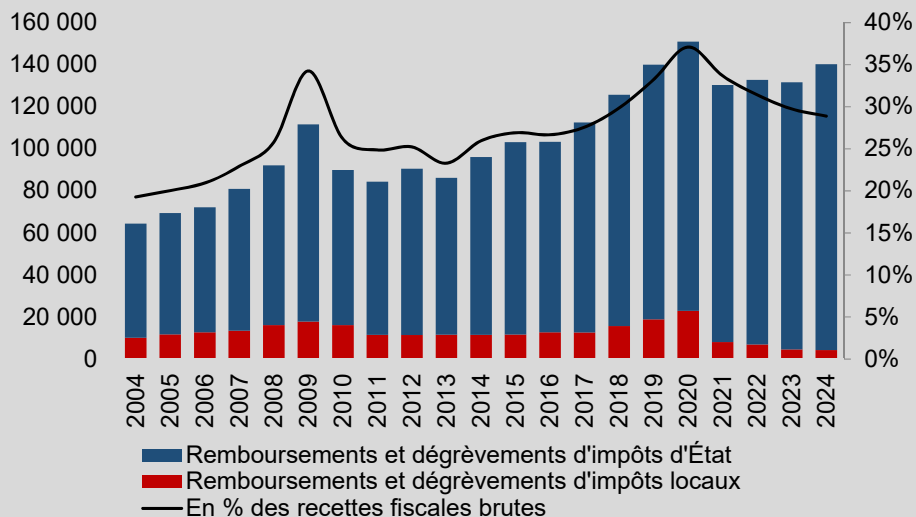
(en millions d'euros)

	Autorisations d'engagement			Crédits de paiement		
	LFI 2023	PLF 2024	Évolution 2023-2024	LFI 2023	PLF 2024	Évolution 2024-2024
Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État	127 055	135 960	+ 7,0 %	127 055	135 960	+ 7,0 %
Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux	4 587	4 291	- 6,5 %	4 587	4 291	- 6,5 %
<b>Total</b>	<b>131 642</b>	<b>140 251</b>	<b>+ 6,5 %</b>	<b>131 642</b>	<b>140 251</b>	<b>+ 6,5 %</b>

Source : projet annuel de performances.

### ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE LA MISSION DEPUIS 2004

(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<sup>er</sup> 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 <sup>(1)</sup>. 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 2024 prévoit que les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* s'élèveront à 140,25 milliards d'euros. Les restitutions d'impôts d'État représentent 28 % des recettes fiscales brutes tandis que celles d'impôts locaux équivalent à 0,7 % des dépenses du budget général <sup>(2)</sup>.

Cette évaluation est en nette augmentation par rapport à celle de la loi de finances pour 2023 (131,64 milliards d'euros).

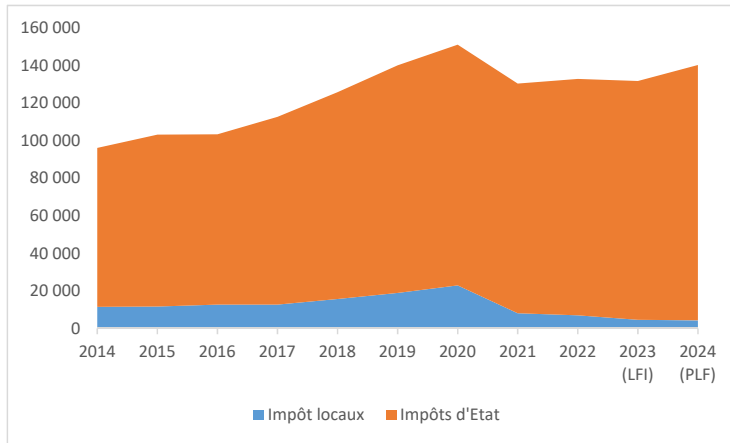
---

(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.

## ÉVOLUTION DES CRÉDITS DE LA MISSION DEPUIS DIX ANS

(en millions d'euros)



Source : commission des finances.

La hausse anticipée de 8,61 milliards d'euros (+ 6,5 %) en 2024 concerne essentiellement le programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* en raison du dynamisme des restitutions de crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* – qui ne regroupe plus que 3,1 % des crédits de la mission – présente, quant à lui, une baisse de 0,3 milliard d'euros, principalement du fait d'un recul des restitutions en lien avec la contribution économique territoriale (CET), recul qui résulte de la suppression progressive de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

## I. LES CRÉDITS DU PROGRAMME 200 *REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT* SONT EN NETTE AUGMENTATION EN RAISON DU DYNAMISME DES RESTITUTIONS DE CRÉDITS DE TVA

Ce programme, placé sous la responsabilité du directeur général des finances publiques, retrace les restitutions ayant trait aux recettes fiscales de l'État. Il est décliné en trois actions qui correspondent chacune 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 2024, les dépenses du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* sont évaluées à 135,96 milliards d'euros, soit un montant en hausse de 8,9 milliards d'euros (+ 7 %) par rapport à la loi de finances pour 2023 <sup>(1)</sup>.

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

(en milliards d'euros)

	AE = CP		Évolution
	LFI 2023	PLF 2024	
Action 11 – <i>Mécanique de l'impôt</i>	95,09	103,02	+ 8,3 %
Action 12 – <i>Politiques publiques</i>	18,72	17,91	– 4,3 %
Action 13 – <i>Gestion des produits de l'État</i>	13,25	15,03	+ 13,5 %
<b>Total programme 200 <i>Impôts d'État</i></b>	<b>127,06</b>	<b>135,96</b>	<b>+ 7 %</b>

Source : projet annuel de performances.

Le programme concentre 96,9 % 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 3,31 milliards d'euros de dépenses de fonctionnement (2,4 % 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° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

## 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 (103,02 milliards d'euros) des crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

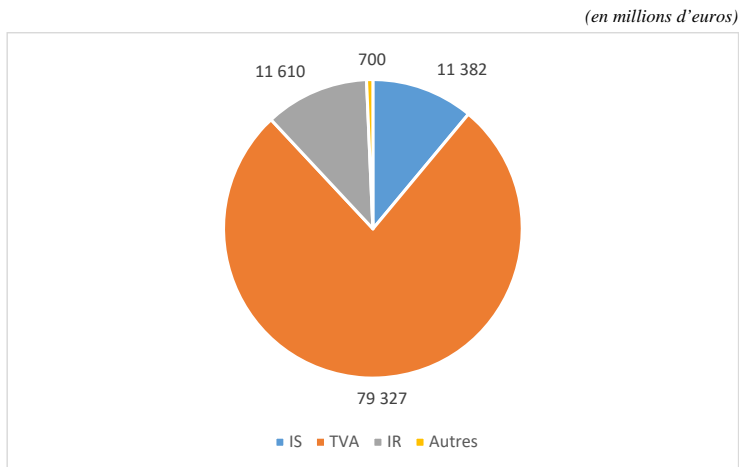
C'est notamment le cas de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui correspond à 77 % des crédits de l'action, lorsque le montant déductible est supérieur au montant acquitté par l'entreprise.

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 11 % 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 8,5 % du montant de l'action *Mécanique de l'impôt*.

Le PLF pour 2024 présente une hausse de 7,93 milliards d'euros de ce type de remboursements (+ 8,3 %).

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



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

## 1. Les demandes de remboursement de crédits de TVA seront en forte augmentation

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.

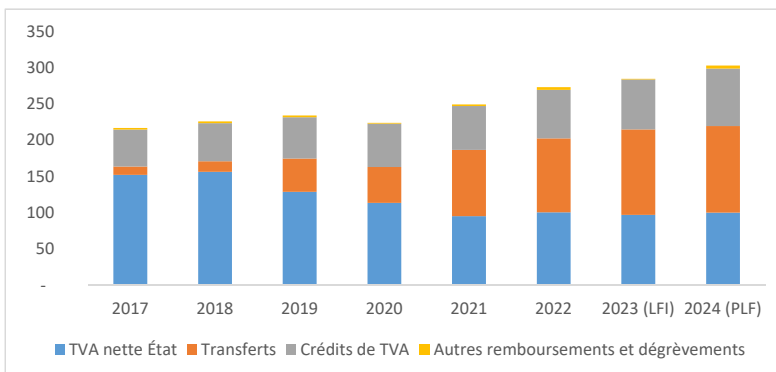
D'après le PLF pour 2024, les remboursements de crédits de TVA devraient s'élever à 79,33 milliards d'euros, soit une hausse de 15,4 % par rapport au montant estimé en LFI pour 2023.

Ces restitutions sont régulièrement en hausse depuis plusieurs années et sont proportionnelles au produit brut de la TVA, à hauteur d'environ 25 % chaque année. Le retranchement des remboursements et dégrèvements – qui comprennent aussi les restitutions consécutives à des réclamations gracieuses ou contentieuses mais de manière marginale – ainsi que des transferts aux collectivités territoriales, aux organismes de sécurité sociale et à l'audiovisuel public permet d'obtenir le montant du produit net de la TVA pour l'État.

En 2024, le produit brut de la TVA devrait atteindre 303 milliards d'euros auquel il faut soustraire 83,5 milliards d'euros de remboursements et dégrèvements (dont les 79,33 milliards d'euros au titre des restitutions de crédits de TVA) et 119 milliards d'euros de transferts (60 milliards d'euros à la Sécurité sociale, 55 milliards d'euros aux collectivités territoriales et 4 milliards d'euros au titre de la compensation de la suppression de la contribution à l'audiovisuel public).

### ÉVOLUTION DU PRODUIT DE LA TVA ET DU REMBOURSEMENT DES CRÉDITS DE TVA DEPUIS 2017

(en milliards d'euros)

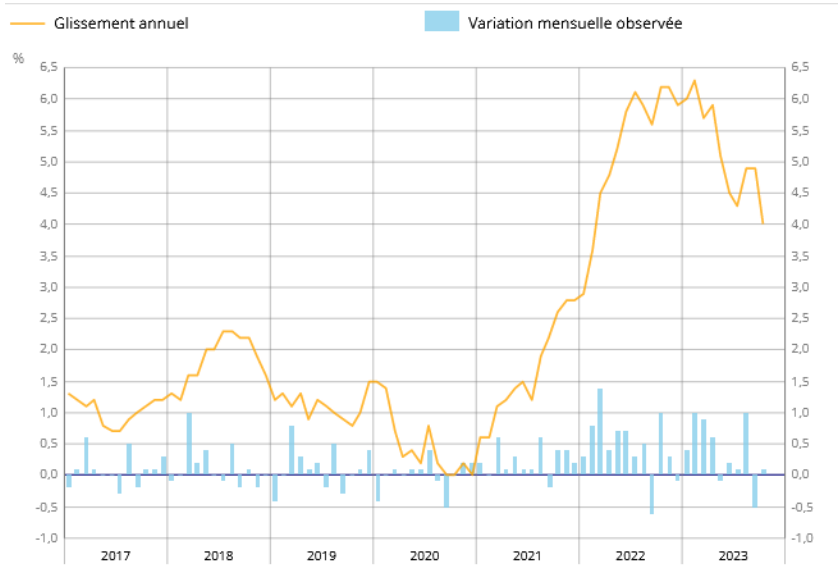


Source : commission des finances à partir des projets et rapports annuels de performances de la mission Remboursements et dégrèvements et des annexes Voies et moyens (I) annexées aux projets de loi de finances.

La hausse de 10,56 milliards d’euros des restitutions de TVA apparaît comme la conséquence de l’évolution en valeur des consommations intermédiaires des entreprises, notamment sous l’effet de l’inflation. En octobre 2023, l’indice des prix à la consommation (IPC) était estimé en augmentation de 4 % sur un an par l’Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE).

### ÉVOLUTION DE L’INFLATION DEPUIS 2017

(en pourcentage d’augmentation de l’IPC)



Source : INSEE.

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. 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 assigné au programme 200 *Remboursements et dégrèvements d’impôts d’État*.

### ANCIENNETÉ DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DE CRÉDITS DE TVA

(en nombre de jours)

2019	2020	2021	2022	2022 (prévision)	2024 (PLF)	2025-2026 (cible)
63,9	65,6	64,1	65,4	60	60	60

Source : projet annuel de performances.

## 2. Les restitutions d'excédents d'IS accusent une baisse importante

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 2024 présente une baisse de 19,9 % des restitutions de trop-versés d'IS qui devraient ainsi s'élever à 11,38 milliards d'euros. Cette diminution de 2,83 milliards d'euros se base sur la prévision d'une accélération du bénéfice fiscal des entreprises au cours de cette année, de l'ordre de + 14 %, ce qui générera mécaniquement moins d'excédents d'IS.

Cette tendance vient atténuer la hausse des crédits de l'action 11 *Mécanique de l'impôt*, principalement portée par les restitutions de créances de TVA.

Environ 90 % des demandes de remboursement de trop-versé d'IS sont traitées en moins d'un mois. À ce propos, **la rapporteure spéciale constate que le seul objectif assigné au programme 200 Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État est de « permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible ».**

L'indicateur 1.1 du projet annuel de performances (PAP) mélange cependant les données relatives à l'instruction des dossiers de crédits de TVA et à celles d'excédents d'IS alors que ces deux restitutions ne présentent ni le même ordre de grandeur (79,33 milliards d'euros pour la première et 11,38 milliards d'euros pour la seconde), ni la même tendance (respectivement hausse de 15,4 % et baisse de 19,9 %), même s'il ressort des données transmises à la rapporteure spéciale que les délais sont comparables (91 % pour la TVA et 92 % pour l'IS en 2022) <sup>(1)</sup>.

Afin que le Parlement dispose de deux indicateurs distincts, **la commission a adopté l'amendement n° II-CF154 de la rapporteure spéciale.**

---

(1) Réponses au questionnaire budgétaire.

**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	2023 (prévision)	2024 (PLF)	2025-2026 (cible)
88,1	92,5	91,9	91,1	80	80	80

Source : projet annuel de performances.

Concernant la cible, fixée à 80 % de suite favorable ou partiellement favorable, la DGFIP indique qu'« un objectif de 100 % de l'indicateur 1.1 ne traduirait pas nécessairement une meilleure gestion : en effet, afin d'éviter des remboursements indus, et en cas de dossier complexe, il est nécessaire que l'administration accorde davantage de temps à l'examen de certaines demandes de restitution »<sup>(1)</sup>.

**3. La revalorisation du barème de l'impôt sur les revenus de 2023 devrait entraîner une hausse modérée des trop-perçus au titre du prélèvement à la source**

Depuis la mise en place du prélèvement à la source (PAS) au 1<sup>er</sup> janvier 2019<sup>(2)</sup>, 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 11,61 milliards d'euros pour le programme 200, inscrite à l'action 11 *Mécanique de l'impôt*. L'indexation sur l'inflation du barème de l'IR de 2023, prévue à l'article 2 du PLF, devrait mécaniquement entraîner une hausse du montant des excédents de PAS en 2024.

Celle-ci devrait toutefois être modérée, de l'ordre de 0,24 milliard d'euros (+ 2,1 %) par rapport à l'estimation faite en LFI pour 2023.

**B. LES REMBOURSEMENTS CONSÉCUTIFS AUX CRÉDITS D'IMPÔT DEMEURENT ÉLEVÉS MALGRÉ UNE LÉGÈRE BAISSÉ**

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 13,2 % (17,91 milliards d'euros) des crédits du programme 200.

(1) *Projet annuel de performances.*

(2) *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.*



Les principales impositions concernées par cette catégorie de remboursements sont l'IR (9,46 milliards d'euros) – au titre, notamment, des crédits d'impôt pour les services à la personne (CISAP) et pour la garde de jeunes enfants – et l'IS (6,35 milliards d'euros) essentiellement par le biais du crédit d'impôt recherche (CIR).

Le PLF pour 2024 prévoit une baisse des restitutions liées à des politiques publiques à hauteur de 0,81 milliard d'euros (– 4,3 %), principalement du fait du recul global de l'impact sur les crédits de la mission des dépenses fiscales en lien avec l'IR (– 0,61 milliard d'euros).

### **1. Une baisse en trompe-l'œil des restitutions consécutives aux dépenses fiscales en lien avec l'impôt sur le revenu**

La part restituée des crédits d'IR devrait être en baisse de 612,31 millions d'euros (– 6,1 %). Il s'agit d'un recul en « trompe-l'œil » dans la mesure où il traduit davantage une surévaluation de ces remboursements en LFI pour 2023 que leur diminution en 2024.

En effet, le coût pour les finances publiques des deux principales dépenses fiscales en rapport avec l'IR est en augmentation :

– le CISAP est estimé à 6,17 milliards d'euros en 2024, soit + 4,2 % par rapport à la prévision actualisée pour 2023 et + 8,8 % par rapport à la réalisation en 2022 ;

– le crédit d'impôt pour frais de garde des enfants âgés de moins de six ans hors du domicile, évalué à 1,53 milliard d'euros en 2024, montant identique à l'estimation révisée pour 2023 est en hausse de 21,7 % en comparaison avec l'année 2022, c'est-à-dire avant le relèvement du plafond de dépenses de 2 300 euros à 3 500 euros par enfant à charge en LFI pour 2023 <sup>(1)</sup>.

En conséquence, le montant d'IR remboursé au moment du règlement du solde de l'année d'imposition devrait s'élever à 2,2 milliards d'euros en 2024 contre 2,06 milliards en LFI pour 2023.

Cette hausse de 142,84 millions d'euros est partiellement compensée par le recul de 117 millions d'euros des acomptes de 60 % versés en janvier en fonction de l'évaluation, par le contribuable, de dépenses éligibles aux différents crédits d'impôt. Cette tendance est la conséquence de la généralisation de la « contemporanéisation » du CISAP, c'est-à-dire de la déduction du montant du crédit d'impôt du prix de la prestation de service à la personne, qui rend moins nécessaire, pour le contribuable, d'obtenir une avance en début d'année.

---

(1) Article 20.

Ce CISAP « contemporain », permis par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2020 <sup>(1)</sup>, a été pérennisé en juin 2022 après avoir été expérimenté à Paris et dans le Nord. Étant donné qu'il revient à l'URSSAF <sup>(2)</sup> de prélever directement au client un montant correspondant au prix de la prestation déduit du crédit d'impôt avant de verser l'intégralité de la facture au prestataire, l'État transfère donc le montant du CISAP à l'URSSAF. En 2024, ce mécanisme entraînera une dépense de 1,89 milliard d'euros, inscrit à l'action 12 *Politiques publiques* du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

Ce montant est en baisse de 638,16 millions d'euros par rapport à la LFI pour 2023. Toutefois, en prenant en compte la révision à la baisse du transfert à l'URSSAF attendu au cours de cette année (environ 1 milliard d'euros au lieu de 2,53 milliards d'euros), cette dépense est en réalité attendue en augmentation de près de 900 millions d'euros en 2024.

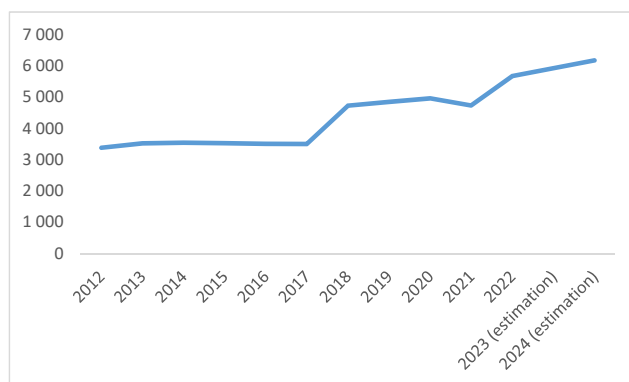
## 2. Le crédit d'impôt pour les services à la personne concerne pour moitié l'entretien de la maison et les travaux ménagers

En 2024, le CISAP constituera la deuxième dépense fiscale la plus onéreuse pour les finances publiques et la première concernant l'IR. Comme indiqué ci-avant, son coût est estimé à 6,17 milliards d'euros. Il devrait être en augmentation de 250 millions d'euros si l'on prend en compte la prévision actualisée pour l'année en cours. Par rapport à 2022, la hausse serait de 500 millions d'euros (+ 8,8 %).

Ce crédit d'impôt bénéficie à un peu moins de 4,5 millions de ménages.

### ÉVOLUTION DU COÛT DU CISAP DEPUIS 2012 <sup>(3)</sup>

(en millions d'euros)



Source : commission des finances à partir des annexes Voies et moyens (II) des projets de loi de finances depuis 2012.

(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) Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2017, il prenait la forme d'un crédit d'impôt seulement pour les contribuables exerçant une activité professionnelle.

En application de l'article 199 *sexdecies* du CGI, il permet aux particuliers qui paient pour une activité de service à la personne – par l'emploi d'un salarié à domicile ou par le recours à un organisme prestataire (entreprise, association, centre communal ou intercommunal d'action sociale) – de déduire 50 % de son coût de leur IR.

La liste des 26 activités éligibles est fixée à l'article D. 7231-1 du code du travail.

### **Les activités de service à la personne**

#### Les activités soumises à agrément, en application de l'article L. 7232-1 :

- garde d'enfants à domicile, en dessous d'un âge fixé par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé de la famille ;
- accompagnement des enfants en dessous d'un âge fixé par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé de la famille dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, transport, actes de la vie courante) ;
- 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 ;
- 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 ;
- 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).

#### Les activités non soumises à agrément :

- entretien de la maison et travaux ménagers ;
- petits travaux de jardinage, y compris les travaux de débroussaillage ;
- travaux de petit bricolage dits « homme toutes mains » ;
- garde d'enfants à domicile au-dessus d'un âge fixé par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé de la famille ;
- soutien scolaire à domicile ou cours à domicile ;
- soins d'esthétique à domicile pour les personnes dépendantes ;
- préparation de repas à domicile, y compris le temps passé aux courses ;
- livraison de repas à domicile ;
- collecte et livraison à domicile de linge repassé ;
- livraison de courses à domicile ;
- assistance informatique à domicile ;
- soins et promenades d'animaux de compagnie, à l'exception des soins vétérinaires et du toilettage, pour les personnes dépendantes ;
- maintenance, entretien et vigilance temporaires, à domicile, de la résidence principale et secondaire ;
- assistance administrative à domicile ;
- accompagnement des enfants de plus de trois ans dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, transport, actes de la vie courante) ;
- téléassistance et visio assistance ;

- interprète en langue des signes, technicien de l'écrit et codeur en langage parlé complété ;
- prestation de conduite du véhicule personnel des personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle à leur domicile, du domicile au travail, sur le lieu de vacances, pour les démarches administratives ;
- accompagnement des personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle à leur domicile dans leurs déplacements en dehors de leur domicile (promenades, aide à la mobilité et au transport, actes de la vie courante) ;
- assistance aux personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle à leur domicile, à l'exclusion des soins relevant d'actes médicaux ;
- coordination et délivrance des 25 activités précédemment énumérées.

À l'initiative de la rapporteure spéciale <sup>(1)</sup>, l'article 18 de la LFI pour 2023 prévoit que « le contribuable indique, dans [sa] déclaration [d'impôt], les services à la personne relevant de l'article D. 7231-1 du code du travail au titre desquels [le CISAP] a été versé ». Cette évolution a pour but de mieux connaître l'usage de ce crédit d'impôt. En effet, au cours de ses travaux du Printemps de l'évaluation 2021 <sup>(2)</sup>, la rapporteure spéciale avait pu constater à quel point celui-ci était méconnu alors qu'il fait partie des dépenses fiscales les plus coûteuses pour les finances publiques depuis de nombreuses années.

En réponse au questionnaire budgétaire, **la rapporteure spéciale a pu obtenir une première ventilation du CISAP par activité de service à la personne** <sup>(3)</sup> :

---

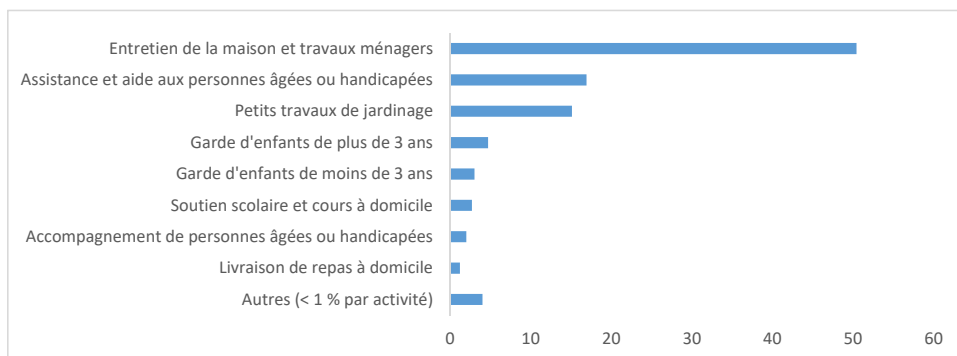
(1) Lors de l'examen de la première partie du PLF pour 2023, la commission avait adopté l'amendement n° I-CF763 de la rapporteure spéciale dont les dispositions ont ensuite été retenues par le Gouvernement dans la version du texte sur laquelle la Première ministre a engagé sa responsabilité en application de l'article 49, alinéa 3, de la Constitution.

(2) Rapport spécial n° 37 de Mme Christine Pires Beaune annexé au rapport n° 4195 sur le projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2020 de M. Laurent Saint-Martin, rapporteur général (mai 2021).

(3) La DGFIP indique que « la répartition suivante a été réalisée à partir des données de la deuxième émission de l'impôt sur les revenus 2022 pour les foyers dont les dépenses pour les services à la personne par activité éligible, correspondent aux montants déclarés en case 7DB du formulaire 2042 » et que « ces données sont donc provisoires ».

## RÉPARTITION DU CISAP PAR ACTIVITÉ ÉLIGIBLE EN 2022

(en pourcentage)

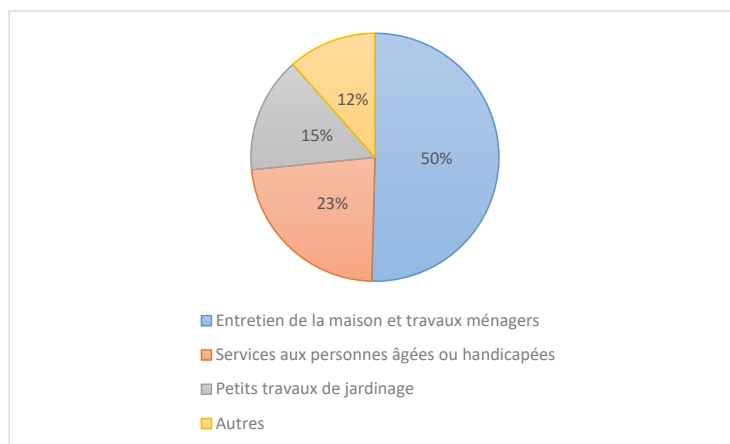


Source : commission des finances à partir des réponses au questionnaire budgétaire.

Il ressort donc que de cette première évaluation réalisée par la DGFIP que l'entretien de la maison et les travaux ménagers représentent à eux-seuls la moitié des dépenses du CISAP, soit un montant qui doit être de 2,98 milliards d'euros, compte tenu du coût prévisionnel de la dépense fiscale en 2023. Quant aux petits travaux de jardinage, ils doivent représenter environ 0,89 milliard d'euros.

La rapporteure spéciale note la faible part qu'occupent les services à la personne directement destinés aux personnes dépendantes, c'est-à-dire moins d'un quart du total.

### PRINCIPALES ACTIVITÉS DE SERVICE À LA PERSONNE OUVRANT DROIT AU CISAP EN 2022



Source : commission des finances à partir du questionnaire budgétaire.

**C'est la raison pour laquelle la rapporteure spéciale a présenté deux amendements alternatifs visant à un taux dégressif pour l'entretien de la maison et les travaux ménagers (n° I-CF866) ou bien pour les petits travaux de**

**jardinage (n° I-CF867).** Il demeurerait inchangé (50 %) jusqu'au 6<sup>e</sup> décile de revenu inclus, avant de passer à 30 % pour les 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> déciles puis à 10 % pour les deux derniers déciles.

Cette proposition entend réduire le coût pour les finances publiques du CISAP en limitant la prise en charge des dépenses de services à domicile pour les ménages les plus aisés.

Pour situer l'enjeu d'une réforme du CISAP en matière d'ordre de grandeur, **la rapporteure spéciale entend rappeler que le coût de la transformation de la réduction d'impôt au titre des frais des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) <sup>(1)</sup> en crédit d'impôt avait été estimé autour de 882 millions d'euros <sup>(2)</sup>, soit presque autant que le remboursement des frais de jardinage.**

**Cette réforme a d'ailleurs fait l'objet d'un amendement de la rapporteure spéciale adopté par la commission (n° I-CF527).** Il instaure provisoirement un crédit d'impôt, à la place de la réduction d'impôt, pour les dépenses engagées en EHPAD en 2024 et en 2025 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. Cet amendement largement adopté par la commission n'a pas été retenu par le Gouvernement dans le texte sur lequel il a engagé sa responsabilité.

### **3. Le coût pour les finances publiques du crédit d'impôt recherche devrait atteindre un nouveau record**

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) est la dépense fiscale la plus onéreuse pour les finances publiques. Les documents annexés au PLF présentent un montant de 7,65 milliards d'euros en 2024, soit 466 millions d'euros de plus que ce qui est prévu pour l'année en cours (+ 6,5 %) et 458 millions d'euros de plus qu'en 2022 (+ 6,4 %).

Depuis la disparition du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), les restitutions de CIR représentent la quasi-totalité des crédits de l'action 12 *Politiques publiques* en lien avec l'IS (6,35 milliards d'euros en 2024).

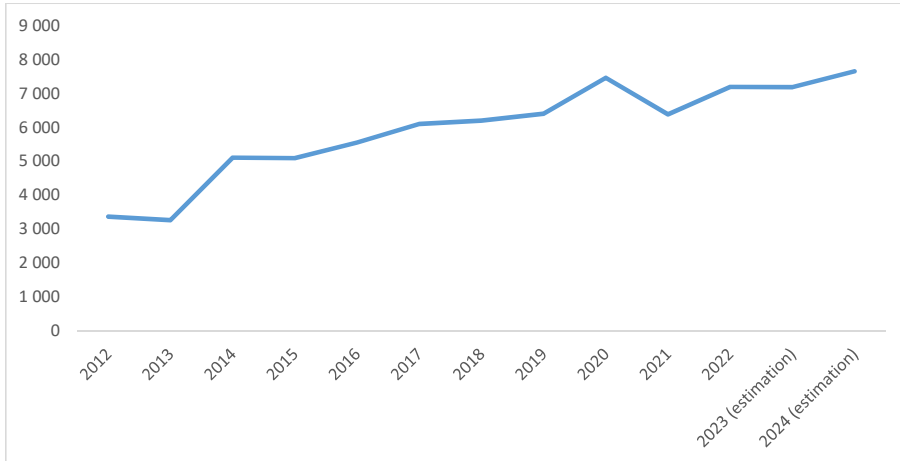
---

(1) Article 199 quindecies du CGI.

(2) Rapport de Mme Christine Pires Beaune à la Première ministre sur la garantie de la prise en charge des personnes âgées en établissement et l'encadrement de leur reste à charge (juin 2023).

## ÉVOLUTION DU COÛT DU CIR DEPUIS 2012

(en millions d'euros)



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 <sup>(1)</sup> qui avait substitué au calcul dit « incrémental », prenant en compte l'accroissement de l'effort de R&D, un calcul en volume de dépenses.

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 <sup>(2)</sup>, en juin 2021, et du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) <sup>(3)</sup>, en février 2022.

Au sujet du CIR, France Stratégie relève des « effets positifs sur les PME <sup>(4)</sup>, mais pas d'effet significatif établi en ce qui concerne les ETI <sup>(5)</sup> et les grandes entreprises <sup>(6)</sup> ». 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 ».

(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 », Gilles de Margerie (président), Mohamed Harfi et Rémi Lallement (rapporteurs), juin 2021.

(3) 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.

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

(5) 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).

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



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 ».

**La rapporteure spéciale conclut de ces travaux qu'il faut 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.

C'est la raison pour laquelle **la rapporteure spéciale a présenté l'amendement n° I-CF660** 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 % ainsi que **l'amendement n° I-CF679** instaurant un plafond de 350 millions d'euros de dépenses de R&D éligibles, apprécié au niveau du groupe d'entreprises.

**La commission a adopté l'amendement n° I-CF2338**, présenté par les membres du groupe Libertés, Indépendants, Outre-mer et Territoires (LIOT) **que la rapporteure spéciale a également soutenu, créant un taux intermédiaire de 15 % pour les dépenses de R&D comprises entre 50 millions d'euros et 100 millions d'euros.**

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 200 millions d'euros <sup>(1)</sup>.

Dans cette même optique, **elle a proposé un amendement alternatif (n° I-CF643)** 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 en septembre 2022, **la rapporteure spéciale avait 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-CF639 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.

---

(1) Réponses au questionnaire budgétaire.

**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-CF639.

**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-CF639.

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 DÉCAISSEMENTS EN LIEN AVEC DES CONTENTIEUX FISCAUX DEVRAIENT ÊTRE EN AUGMENTATION DU FAIT DE LA POURSUITE DE DÉGRÈVEMENTS LIÉS À UNE AFFAIRE IMPORTANTE**

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 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 11,1 % du montant du programme (15,03 milliards d'euros). Le PLF pour 2024 prévoit une progression de 1,78 milliard d'euros (+ 13,5 %) des restitutions appartenant à cette catégorie, en

raison notamment du report à 2024 d'environ 1 milliard d'euros de dépenses initialement prévues en 2023, en lien avec un contentieux fiscal majeur.

**1. Le contentieux « OPCVM » continuera à avoir un impact important sur les crédits du programme**

L'année 2024 sera à nouveau marquée par d'importants décaissements en rapport avec l'affaire « OPCVM » (cf. *infra*), qui demeure le principal contentieux dit « de série » ayant un impact non négligeable sur les crédits de la mission.

### L'affaire OPCVM

Dans son arrêt *Santander Asset Management SGIIC* du 10 mai 2012, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé contraire au principe de libre circulation des capitaux 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 pour les OPCVM français.

Les dispositions de droit interne ont été mises en conformité à la suite de cet arrêt de la CJUE, par l'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 (modifiant l'article 119 *bis* du CGI).

Puisque l'arrêt *Santander Asset Management SGIIC* imposait à la France de traiter de manière égale les dividendes payés à des OPCVM français et à des OPCVM d'autres États, qu'ils soient ou non membres de l'UE, la réforme introduite en LFR pour 2012 intéresse donc aussi les droits des OPCVM établis hors de l'UE. Cette lecture a d'ailleurs été confirmée par la CJUE (*Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, 10 avril 2014) au sujet des OPCVM américains. À la suite de cette jurisprudence de 2014, l'article 119 *bis* du CGI 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'OPCVM 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 OPCVM de droit français énumérés par la loi. Cette similitude est reconnue aux OPCVM 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'OPCVM établis hors de l'UE, dont l'essentiel émane d'OPCVM aux États-Unis (avec 95 % des enjeux afférents aux réclamations d'OPCVM 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 OPCVM français. Les travaux d'expertise ont été terminés début 2020 ; ils ont conclu que la similarité des OPCVM américains avec les OPCVM 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 OPCVM américains, ou au moins une forte partie d'entre elles, seront analysées comme recevables. L'examen des réclamations des OPCVM 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 OPCVM par la direction des impôts des non-résidents (DINR) du MEFSIN.

En 2022, cette direction a prononcé des dégrèvements se traduisant par des décaissements à hauteur de 1,06 milliard d'euros, intérêts moratoires inclus, se décomposant comme suit : 82 millions d'euros au profit des OPCVM et 977 millions d'euros au profit d'OPCVM établis majoritairement aux États-Unis.

Entre janvier et juillet 2023, 681 millions d'euros supplémentaires (intérêts moratoires compris) ont été décaissés. **À fin juillet 2023, le montant total des dégrèvements occasionnés pour ce contentieux peut être estimé à environ 12,9 milliards d'euros.**

Environ 1 milliard d'euros de dégrèvements et d'intérêts moratoires ont été prévus au titre du contentieux OPCVM en 2024. Ces décaissements constituent la principale raison de la hausse de 1,78 milliard d'euros des crédits de l'action 13 *Gestion des produits de l'État*.

Il faut également noter la progression de 1,7 milliard d'euros, par rapport à la LFI pour 2023, des dégrèvements contentieux de TVA à l'issue de contentieux unitaires. Ce montant rend toutefois compte d'une hausse en « trompe-l'œil » dans la mesure où ces restitutions devraient, en réalité, n'augmenter que d'environ 100 millions d'euros en tenant compte de l'estimation actualisée pour l'année en cours.

Les décaissements liés à l'affaire OPCVM et aux réclamations contentieuses sur la TVA devraient être atténués par une baisse de 0,87 milliard d'euros des ANV en 2024.

## **2. Les règlements d'ensemble, une pratique qui reste 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** <sup>(1)</sup>, 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 2022, la consommation de crédits au titre de cet instrument de contrôle fiscal est estimée autour de 400 millions d'euros.

---

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

Pris dans leur globalité, **la rapporteure spéciale continue d’observer, année après année, la croissance du nombre de règlements d’ensemble.**

**MONTANT DES RÈGLEMENTS D’ENSEMBLE DE 2019 À 2023**

(en millions d’euros)

	2019	2020	2021	2022	2024 (1 <sup>er</sup> semestre)
<b>Nombre de règlements d’ensemble</b>	116	128	306	320	105
<b>Montant initiaux des droits et pénalités</b>	3 182	1 411	1 524	2 224	800
<b>Montant des modérations</b>	1 635	855	1 110	1 250	500
<b>Montant moyen remis</b>	14,1	6,68	3,63	3,91	4,76

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 budgétaire.

Si les personnes morales font l’objet de 65,6 % des règlements d’ensemble, elles bénéficient, en revanche, de 90,4 % des modérations consenties. De même, si seulement 148 règlements d’ensemble couvrent l’IS, soit 46,3 %, les modérations consenties au titre de cette imposition atteignent 784,37 millions d’euros, soit 62,7 % du total.

Compte tenu du caractère parcellaire des informations obtenues par le Parlement, **la commission a adopté l’amendement n° II-CF153 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 sensibilisés à cette problématique.

Comme le notait la Cour des comptes en 2018 dans son rapport public annuel <sup>(1)</sup>, « 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 <sup>(2)</sup>. **La rapporteure spéciale appelle à nouveau 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 DE SES CRÉDITS EN RAISON DE LA POURSUITE DE LA RÉFORME DES IMPÔTS DITS « DE PRODUCTION »

Ce programme, également placé sous la responsabilité du directeur général des finances publiques, 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 2024 évalue à 4,29 milliards d'euros les crédits du programme 201, ce qui témoigne d'une baisse de 6,5 % par rapport à l'estimation de la loi de finances initiale (LFI) pour 2023 <sup>(1)</sup>.

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

(en milliards d'euros)

	AE = CP		Évolution
	LFI 2023	PLF 2024	
Action 01 – <i>Contribution économique territoriale</i>	1,99	1,61	- 19,1 %
Action 02 – <i>Taxes foncières</i>	1,87	1,93	+ 3,1 %
Action 03 – <i>Taxe d'habitation</i>	0,23	0,31	+ 34,6 %
Action 04 – <i>Admissions en non-valeur</i>	0,50	0,44	- 10,7 %
<b>Total programme 201 Impôts locaux</b>	<b>4,59</b>	<b>4,29</b>	<b>- 6,5 %</b>

Source : projet annuel de performances.

Le programme accuse une baisse importante de ses crédits depuis trois ans. En effet, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux s'élevaient à 17,55 milliards d'euros en moyenne par an entre 2017 et 2020. Dès 2021, ils sont descendus à 8,1 milliards d'euros sous l'effet de la suppression progressive de la taxe d'habitation sur les résidences principales. D'ici 2024, ils ne devraient plus représenter que 3,1 % 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).

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

La baisse de 295,99 millions d'euros présentée par le PLF est principalement due à la suppression par étapes de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

#### **A. LA POURSUITE DE LA SUPPRESSION PROGRESSIVE DE LA CVAE ENTRAÎNERA MÉCANIQUEMENT UNE BAISSÉ DES DÉGRÈVEMENTS EN LIEN AVEC ELLE**

Le projet de suppression de la CVAE a été lancé par la LFI pour 2023. L'article 55 de cette loi de finances a divisé par deux le taux de cet impôt économique, l'abaissant de 0,75 % à 0,375 %. Cette diminution intervient 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.

##### **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 <sup>(1)</sup>.

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 <sup>(2)</sup>, 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) <sup>(3)</sup> ;

– 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 2022, l'ensemble des dégrèvements retracés sur les crédits du programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* ont représenté 3,93 milliards d'euros.

En conséquence de la réforme de 2023, les crédits de l'action 01 *Contribution économique territoriale* ne devraient plus s'élever qu'à 1,99 milliard d'euros cette année, soit une baisse de 49,4 %, quasi-proportionnelle à la réduction de moitié du taux de CVAE.

---

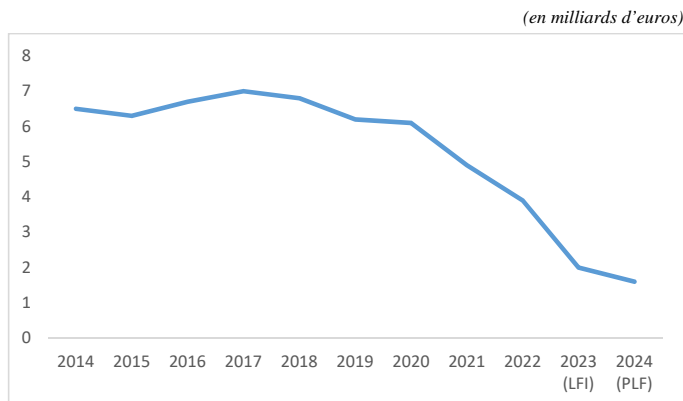
(1) Article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

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



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

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 8 du PLF pour 2024 aménage cette abrogation en étalant dans le temps la réduction progressive du taux de CVAE pour les entreprises :

- 0,28 % en 2024 ;
- 0,19 % en 2025 ;
- 0,09 % en 2026.

En 2027, la CVAE devrait avoir complètement disparu.

En conséquence, les documents annexés au PLF prévoient que les dégrèvements en rapport avec la CET devraient diminuer de 380 millions d'euros, soit – 19,1 % par rapport à la LFI pour 2023.

Ces dégrèvements correspondent principalement au PVA, à hauteur de 1,02 milliard d'euros.

**MONTANT DES RESTITUTIONS DE CET**

(en millions d'euros)

	2020	2021	2022	2023 (prévision)	2024 (PLF)
Dégrèvement barémique	4 457	2 266	2 488	0	0
Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	1 175	1 467	1 049	1 112	1 015
Autres dégrèvements	486	1 185	397	811	597
<b>Action 01 Contribution économique territoriale</b>	<b>6 118</b>	<b>4 918</b>	<b>3 934</b>	<b>1 923</b>	<b>1 612</b>

Source : réponses au questionnaire budgétaire.

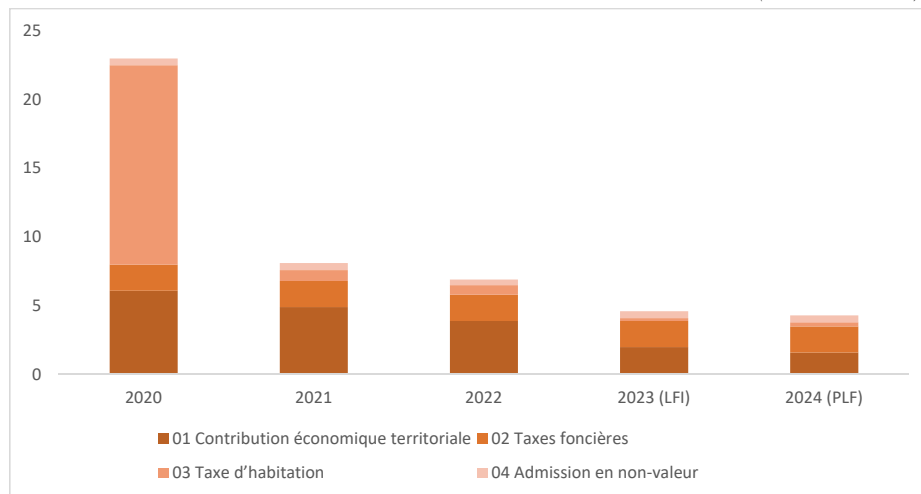
L'extinction progressive de la CVAE accentuera la tendance de diminution des crédits du programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* observée depuis le début du processus de suppression de la taxe d'habitation (TH) sur les résidences principales.

En conséquence, les dégrèvements de taxe d'habitation ont mécaniquement diminué de 3,36 milliards d'euros en cinq ans 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 restitutions de TH ne sont plus estimées qu'à 311 millions d'euros pour 2024. Elles correspondent essentiellement à des dégrèvements consécutifs à des réclamations gracieuses ou contentieuses portant sur des montants acquittés au titre de la TH 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.

## B. LES ERREURS D'ATTRIBUTION DE TAXES FONCIÈRES DOIVENT ÊTRE RÉSOLUES

Le niveau global 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 2024 puisqu'il est estimé à 1,93 milliard d'euros contre 1,87 milliard d'euros en LFI pour 2023.

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)

	2022	2023 (prévision)	2024 (PLF)
<b>Contentieux et gracieux</b>	1 413	1 413	1 413
<b>TFPB / accessibilité pour personnes handicapées</b>	143	143	143
<b>TFPB / travaux d'économie d'énergie pour les HLM et les SEM</b>	134	134	134
<b>TFPB / personnes de condition modeste (65-75 ans)</b>	69	69	69
<b>TFPNB / pertes de récoltes ou de bétail</b>	142	142	142
<b>TFPNB / jeunes agriculteurs</b>	7	7	7
<b>TFPB / habitation principale en fonction du revenu</b>	4	4	4
<b>TFPB / travaux dans le cadre de la prévention des risques technologiques</b>	<0,5	<0,5	<0,5
<b>TFPNB / associations foncières pastorales</b>	<0,5	<0,5	<0,5
<b>Cotisation &lt; à 12 €</b>	12	12	12
<b>Total action 02 Taxes foncières</b>	<b>1 925</b>	<b>1 925</b>	<b>1 925</b>

Source : réponses au questionnaire budgétaire.

D’après la direction générale des finances publiques (DGFIP), environ 45 % 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 semble s’être durablement installé au-dessus de 600 millions d’euros depuis 2020.**

#### MONTANT DES ERREURS D’ATTRIBUTION DE TAXES FONCIÈRES

(en millions d’euros)

2017	2018	2019	2020	2021	2022
386	538	490	628	600	600

Source : réponses au questionnaire budgétaire.

Certes, ces corrections finissent par être 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 assujéti. Toutefois, **la rapporteure spéciale rappelle que cette situation est néfaste pour les contribuables** puisque l’administration fiscale doit d’abord dégrèver 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.

#### DÉLAI MOYEN DE MISE À JOUR MENSUELLE DU FICHER IMMOBILIER

(en nombre de jours)

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	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						
101,7	97,1	91,1	85,7	83,5	81,6						

Source : réponses au questionnaire budgétaire.

S'il est vrai qu'une amélioration est observée en prenant en compte les données agrégées au niveau national, **la rapporteure spéciale rappelle que la situation peut considérablement varier au niveau local.**

Afin de faire de la réduction du nombre d'erreurs d'attribution de taxes foncières un nouvel objectif de performance assigné au programme 201 *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*, **la commission a adopté l'amendement n° II-CF152 de la rapporteure spéciale.** Celui-ci propose également d'assortir cet objectif d'un indicateur mesurant le montant annuel de dégrèvements contentieux consécutifs à ces avis d'imposition erronés.

Il permettrait également 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 désormais une certaine obsolescence, comme le constate également la Cour des comptes <sup>(1)</sup>, au regard du caractère résiduel des dégrèvements de TH (cf. *supra*).

**La rapporteure spéciale entend toutefois rappeler que l'amélioration de cette situation passe, en réalité, par un renforcement des effectifs des SPF,** à tout le moins de manière temporaire afin de résorber en priorité les stocks de dossiers susceptibles d'entraîner des retards d'enregistrement des mutations immobilières.

---

(1) Note d'analyse de l'exécution budgétaire de la mission Remboursements et dégrèvements pour 2022.



## EXAMEN EN COMMISSION

*Au cours de sa réunion du 25 octobre 2023, 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.*

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

*La commission a ensuite adopté les amendements n° II-CF154 et n° II-CF152 portant modification de l'état G ainsi que l'amendement n° II-CF153 portant article additionnel après l'article 59 du projet de loi de finances pour 2024.*

\*

\* \*





**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. Cédric Daviau, chargé du pilotage 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

\*

\* \*