



Mission Remboursements et dégrèvements

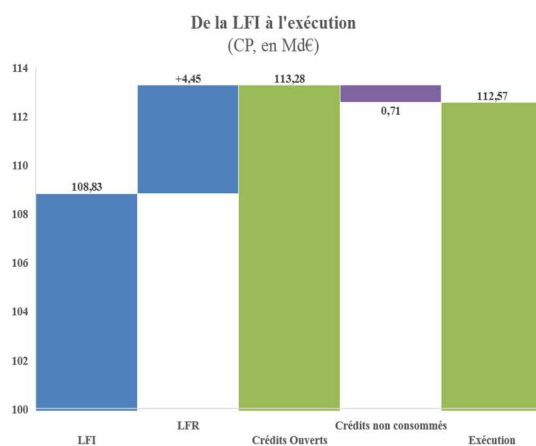
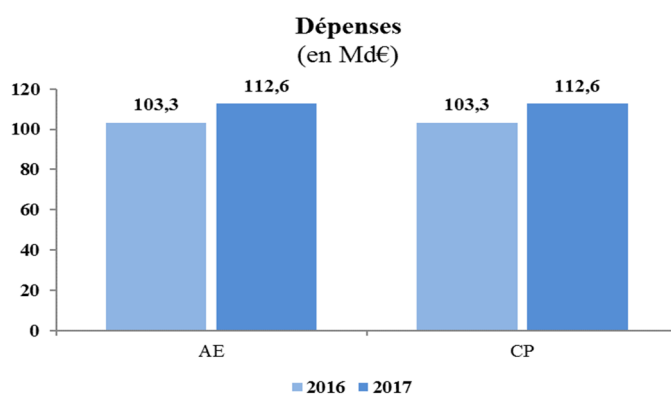
Note d'analyse de l'exécution
budgétaire

2017

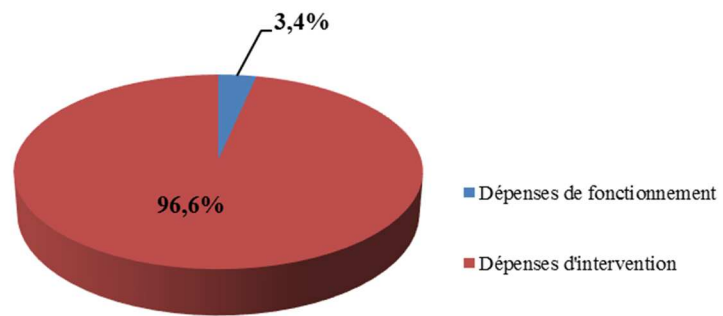
Mission Remboursements et dégrèvements

Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d’impôts d’État

Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d’impôts locaux



Les dépenses de la mission par nature (CP)



Synthèse

Les principales données de la mission

La mission Remboursements et dégrèvements comporte deux programmes : les dépenses relatives aux impôts d'État sont enregistrées dans le programme 200 et celles relatives aux impôts locaux dans le programme 201. Les remboursements et dégrèvements (R&D) sont en quasi-totalité (96,5 %) classés en dépenses d'intervention.

Le périmètre des programmes 200 et 201, leurs nomenclatures et les actions rattachées sont demeurés inchangés entre 2016 et 2017. La mission équivaut à 28 % des recettes fiscales brutes du budget général. Les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État (programme 200) se sont établis à 99,91 Md€ en 2017, dont 50,92 Md€ pour les seuls remboursements de crédits de TVA. Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux (programme 201) ont atteint 12,66 Md€.

Les principales observations

Une exécution 2017 supérieure de 3,7 Md€ à la prévision

L'exécution de la mission se caractérise par des dépenses liées à la gestion des produits d'État plus importantes que prévu (+6,6 Md€) résultant principalement de l'annulation de la taxe sur les dividendes par le Conseil constitutionnel en octobre 2017. Cette annulation a conduit à ouvrir 4,40 Md€ de crédits supplémentaires en LFR1 afin de permettre le remboursement des sommes indûment perçues par l'État au titre de cette taxe. Les dépenses liées à la gestion de l'IS ont également été supérieures à la prévision, en raison de décharges exceptionnelles accordées aux entreprises. Les intérêts moratoires ont été supérieurs à la prévision, principalement du fait du contentieux concernant la taxe sur les dividendes.

Les dépenses relatives aux politiques publiques ont également été plus élevées que prévu (+0,4 Md€) compte tenu du niveau, difficile à prévoir *ex ante*, des restitutions de créances de CICE (millésime 2013) demandées par les entreprises et qui n'avaient pu être imputées jusque-là. 2017 est en effet la première année où ces créances deviennent intégralement remboursables pour toutes les entreprises.

Cette augmentation de la dépense par rapport à la prévision initiale a été en partie compensée par des remboursements liés à la mécanique l'impôt plus faibles que prévu, concernant l'IS (-2,6 Md€) en raison d'un

bénéfice fiscal plus dynamique qu'anticipé en loi de finances initiale, et concernant la TVA (-1,5 Md€) malgré le dynamisme des recettes de TVA brute.

Cette sur-exécution avait été anticipée en LFR1 et LFR2. En définitive, les dépenses de la mission ont été inférieures de 0,71 Md€ à l'évaluation de LFR2.

Une dépense en hausse de 9,3 Md€ par rapport à 2016

L'exécution de la mission s'établit à 112,57 Md€ en augmentation de 9,25 Md€ par rapport à 2016, soit une hausse de près de 9 % de la dépense. L'augmentation de la dépense concerne uniquement les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État.

Elle s'explique par le remboursement aux entreprises de la taxe sur les dividendes distribués. Créée en LFR pour 2012, cette taxe a été déclarée incompatible avec le droit communautaire par la CJUE (s'agissant des situations transfrontières) puis annulée par le Conseil constitutionnel (dans son intégralité). Le coût de cette annulation s'est élevé, intérêts moratoires compris, à 5,3 Md€ pour l'exercice 2017. L'augmentation de la dépense s'explique également par le dynamisme des remboursements d'impôt sur les sociétés au titre du CICE, en particulier du fait de la restitution de créances (millésime 2013) qui n'ont pu être imputées jusque-là et qui sont, pour la première année, intégralement restituables. Le coût total de la dépense fiscale de CICE est estimé pour 2017 à 14,1 Md€ concernant l'IS et 0,9 Md€ concernant l'IR. Enfin, l'exercice 2017 est marqué par des décharges exceptionnelles d'IS à hauteur de 1,2 Md€.

Une mission dont le coût va continuer à croître dans les années à venir

Les dépenses de la mission vont continuer à croître en 2018, la LFI prévoyant une dépense de 119,97 Md€, en hausse de 7,39 Md€ par rapport à 2017. Les R&D d'impôts d'État vont augmenter sous l'effet de la poursuite de la montée en charge du CICE (taux de 7 % en 2017) et de la restitution intégrale des créances non imputées (millésime 2014). Les R&D d'impôts locaux vont croître de 2,7 Md€ en 2018, notamment sous l'effet de la première étape du dégrèvement de taxe d'habitation pour 80 % des foyers fiscaux, mesure dont le coût est évalué à 3 Md€ en 2018. À compter de 2019, le prélèvement à la source conduira les R&D d'impôt sur le revenu à augmenter fortement (estimation préliminaire de l'administration de 10 Md€).

La présentation budgétaire de la mission demeure insatisfaisante

La mission porte des crédits de natures et de finalités très différentes que l'État a souhaité regrouper dans une mission unique, présentation qui ne semble pas compatible avec l'esprit, sinon la lettre, de la LOLF.

Les dépenses relatives à la mécanique de l'impôt font partie intégrante de la gestion de l'impôt et devraient à ce titre être enregistrées directement en moindres recettes. Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux constituent en revanche de vraies dépenses pour l'État et devraient être traités comme tels dans le budget de l'État.

La nomenclature budgétaire présente, en outre, le défaut de ne pas permettre de comptabiliser l'ensemble des dépenses « pour ordre » qui s'imputent sur la mission en contrepartie d'opérations en recettes du budget général et sur les comptes spéciaux disposant de recettes fiscales, comme le compte de concours financiers *Avances aux collectivités territoriales*.

Les recommandations de la Cour

Le suivi des recommandations formulées au titre de la gestion 2016

La Cour a formulé six recommandations en 2016.

L'administration a fait droit à l'une d'entre elle, dans le cadre de la préparation du PLF pour 2018, relative aux modalités de présentation budgétaire des restitutions de CVAE. Elle a également publié, pour la première fois, un rapport sur la politique de remises et transactions fiscales, se mettant ainsi en conformité avec l'une des six recommandations de la note d'analyse de l'exécution budgétaire de 2016.

Portant sur l'architecture de la mission ou sur l'information budgétaire à fournir, les quatre autres recommandations font l'objet d'un désaccord de l'administration. Certaines se heurtent à des difficultés de mise en œuvre informatique, ce qui ne les invalide pas au fond.

Les recommandations formulées au titre de la gestion 2017

Au titre de la gestion 2017, la Cour formule quatre recommandations : une recommandation faite au titre de la gestion 2016 est reformulée ; les trois autres sont reconduites en l'état.

- *Recommandation n° 1 : ne plus faire figurer dans les dépenses de la mission les remboursements et dégrèvements relevant de la mécanique de l'impôt ainsi que les crédits d'impôt retracés dans l'action Politiques publiques. Les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes (recommandation reconduite) et présenter l'information budgétaire pertinente au sein du tome 1 des Voies et moyens (recommandation reformulée).*

- *Recommandation n° 2 : modifier la présentation du tableau d'équilibre des ressources et des dépenses dans les lois de finances en déduisant des recettes fiscales brutes de l'État les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'État pour la détermination des recettes fiscales nettes (recommandation reconduite).*

- *Recommandation n° 3 : fixer le calendrier de mise en œuvre de l'alignement de l'architecture du programme 201 sur celle du programme 200 (recommandation reconduite)*

- *Recommandation n° 4 : retracer dans le PAP et dans le RAP les admissions en non-valeur par année de prise en charge comptable de la créance et par impôt, pour chacun des deux programmes (recommandation reconduite).*

Sommaire

Introduction.....	9
1 UNE DEPENSE QUI AUGMENTE DAVANTAGE QUE PREVU	12
1.1 Une prévision initiale intégrant une hausse de la dépense d'environ 4 Md€ par rapport à 2016	12
1.2 Une exécution 2017 supérieure de près de 4 Md€ à la prévision initiale.....	15
1.3 Une dépense finalement en hausse de 9 Md€ par rapport à 2016.....	20
1.4 Des dépenses qui devraient poursuivre leur croissance en 2018, voire au-delà.....	28
2 UNE PRESENTATION BUDGÉTAIRE QUI DEMEURE INSATISFAISANTE.....	33
2.1 Les remboursements et dégrèvements sont pour l'essentiel classés dans les dépenses d'intervention	33
2.2 La présentation budgétaire de la mission devrait être revue.	34
3 UNE GESTION DES CREDITS GUIDEE PAR L'OBJECTIF DE RAPIDITE DE TRAITEMENT DES DOSSIERS.....	36
3.1 La conformité aux principes et règles du droit budgétaire appelle une remarque	36
3.2 La démarche de performance repose principalement sur des indicateurs de rapidité de traitement	36
4 LES RECOMMANDATIONS DE LA COUR.....	39
4.1 Le suivi des recommandations formulées au titre de 2016...	39
4.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2017	44

Introduction

Les dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* ont atteint le montant de 112,6 Md€ en 2017 soit 28 % des recettes fiscales brutes du budget général. Ces dépenses se répartissent entre les deux programmes de la mission : 99,9 Md€ (88,7 % des dépenses totales) sur le programme 200 - *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* et 12,7 Md€ sur le programme 201 - *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*.

La mission relevait en 2017 du ministre de l'économie et des finances. En 2018, elle relève du ministre de l'action et des comptes publics. Le responsable des deux programmes qu'elle comporte est le directeur général des finances publiques. La quasi-totalité des crédits est classée en dépenses d'intervention (titre 6)¹.

Des crédits de natures diverses

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

Les raisons pour lesquelles l'État peut être amené à restituer des sommes aux contribuables sont multiples. Depuis 2010, elles sont présentées en trois catégories dans la nomenclature du programme 200 - *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* :

- des raisons liées à la mécanique de l'impôt : les sommes payées au titre d'acomptes provisoires dépassent l'impôt dû (impôt sur les sociétés) ; le mécanisme de gestion de la TVA (les entreprises reversent à l'État la TVA qu'elles ont encaissée et se font rembourser la TVA qu'elles ont payée) place certaines entreprises en situation créditrice vis-à-vis de l'État ;

- des raisons liées aux politiques publiques : le contribuable bénéficie d'un crédit d'impôt qui dépasse l'impôt qu'il doit payer ; il bénéficie du remboursement d'un impôt ou d'une taxe (remboursement de TICPE aux chauffeurs de taxis...) ;

- des raisons liées à la gestion de l'impôt : des corrections sont apportées après le calcul initial de l'impôt, à l'avantage du contribuable,

¹ Selon le recueil de la comptabilité budgétaire, les dépenses d'intervention « comprennent les transferts aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales et aux autres collectivités ainsi que les dépenses résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État. Ces dépenses sont motivées par la mission de régulateur économique et social de l'État. »

par exemple à la suite d'une erreur matérielle ou d'une contestation ; l'État peut devoir rembourser des sommes à la suite d'une décision judiciaire, et cette restitution peut s'accompagner du paiement d'intérêts moratoires ; l'État peut aussi devoir reverser des impôts qu'il a perçus, dans le cadre de conventions fiscales avec des pays étrangers.

Cette dernière catégorie « gestion de l'impôt » rassemble également les situations dans lesquelles l'État opère « l'apurement comptable » d'une créance sans l'avoir recouvrée. Cet apurement conduit à enregistrer une recette comme si la créance était recouvrée. Cette recette « pour ordre » est compensée par l'enregistrement d'une dépense « pour ordre » du même montant. Cette procédure s'applique à trois types d'opérations :

- les admissions en non-valeur de créances jugées irrécouvrables ;
- les remises de débet accordées à des comptables publics ;
- les « dations en paiement » qui dispensent un contribuable du paiement en numéraire de son impôt.

Le programme 201, qui recense des opérations de même nature que celles du programme 200 mais relatives aux impôts locaux, a pour sa part conservé une ventilation des dépenses par impôts (taxe professionnelle et contribution économique territoriale, taxes foncières, taxe d'habitation) ainsi qu'une action retraçant les admissions en non-valeur.

Des dépenses difficiles à prévoir et peu pilotables en gestion

Le montant des remboursements et dégrèvements est affecté par un grand nombre de facteurs : les modifications de la législation fiscale, la dynamique propre des impôts auxquels les remboursements et dégrèvements s'appliquent, le partage variable des crédits d'impôt entre imputation sur l'impôt dû et restitution aux contribuables (seule la partie restituée est comptabilisée dans la mission), les comportements des contribuables (notamment en matière d'utilisation des crédits d'impôt), les coûts éventuels résultant de contentieux, l'enregistrement de remboursements d'un montant élevé (par exemple, des restitutions d'IS à des grandes entreprises).

En conséquence, les prévisions sont particulièrement difficiles à réaliser. En général, les services du ministère des finances prévoient directement les recettes fiscales nettes des remboursements et dégrèvements (TVA nette, IS net en particulier) puis, pour les documents budgétaires, décomposent leurs estimations en une prévision des recettes fiscales brutes et une évaluation des remboursements et dégrèvements.

Par ailleurs, les remboursements et dégrèvements sont des dépenses qui pour l'essentiel s'imposent à l'État et qui pour cette raison ne sont pas pilotables en cours de gestion. C'est le cas notamment des remboursements

de crédits de TVA, des régularisations de trop-versés d'impôt, des restitutions de crédits d'impôt, des décisions de justice.

En conséquence de la difficulté de prévoir les dépenses et de les piloter en cours de gestion, les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* sont des crédits évaluatifs (article 10 de la LOLF du 1er août 2001). En cours d'année, les plafonds de crédits des deux programmes peuvent être ajustés, parfois significativement, à l'occasion des lois de finances rectificatives, en fonction des dépenses constatées.

Les remboursements et dégrèvements ont augmenté sur longue période, de 69,4 Md€ en 2005 à 112,6 Md€ en 2017. Sur cette période, ils ont connu une forte croissance depuis 2005 avec un pic en 2009, une phase de décrue jusqu'en 2013, et évoluent de nouveau à la hausse depuis. Ils s'établissent en 2017 à 4,9 % du PIB.

1 UNE DEPENSE QUI AUGMENTE DAVANTAGE QUE PREVU

1.1 Une prévision initiale intégrant une hausse de la dépense d'environ 4 Md€ par rapport à 2016

Le périmètre, les nomenclatures et les actions rattachées aux deux programmes de la mission sont demeurés inchangés entre 2016 et 2017 (cf. annexe n°1).

La prévision de dépense de la mission votée en LFI pour 2017 s'élevait à 108,8 Md€, à comparer à une prévision initiale de 100,2 Md€ en LFI pour 2016 et à une évaluation révisée de 104,76 Md€ pour 2016.

La programmation initiale des crédits anticipait ainsi une poursuite de la tendance haussière des remboursements et dégrèvements, estimée pour l'année 2017 à +3,9 % par rapport à l'évaluation révisée pour 2016. Cette hausse était imputable pour plus de la moitié (53 %) à la poursuite de la montée en charge du CICE et pour un tiers (32 %) à l'augmentation spontanée des remboursements de TVA, en lien avec l'accélération de l'activité. Une légère diminution était attendue s'agissant des remboursements et dégrèvements d'impôts locaux.

La programmation initiale, comme d'ailleurs la gestion du programme, ne font pas l'objet d'un examen par le CBCM², s'agissant de crédits évaluatifs et de dépenses considérées comme subies.

**Tableau n° 1 : Consommations de crédits prévues pour 2016 et 2017,
par programme de la mission (CP, en Md€)**

	Crédits pour 2016 (LFI 2016)	Montant révisé pour 2016 (PLF 2017)	Crédits pour 2017 (LFI 2017)
P. 200	88,19	92,50	96,96
P. 201	11,97	12,26	11,87
Mission	100,16	104,76	108,83

Source : lois de finances pour 2016 et 2017 ; projet annuel de performances « Remboursements et dégrèvements » annexé au PLF pour 2017

² Ce dernier se prononce en revanche sur les transactions conclues entre l'Etat et les collectivités territoriales, dans le cadre du règlement de contentieux de nature fiscale entre eux.

1.1.1 Une prévision initiale de hausse des R&D d'impôts d'État en raison du CICE et de l'accélération de l'activité

La LFI pour 2017 a doté de 96,96 Md€ de crédits le programme 200 soit une prévision supérieure de 4,46 Md€ à l'évaluation révisée pour 2016.

Tableau n° 2 : Consommation de crédits prévue pour 2016 et 2017 dans la LFI pour 2017 - programme 200 (CP, en Md€)

Action Sous-action	Intitulé	Montant révisé pour 2016 (PLF 2017)	Crédits pour 2017 (LFI 2017)
Action 11	Mécanique de l'impôt	67,77	69,76
11-01	Remboursements d'excédents d'IS	16,58	17,17
11-02	Remboursements de crédits de TVA	51	52,42
11-03	Bouclier fiscal	0,01	0
11-04	Autres (contribution sociale sur les bénéfices)	0,18	0,16
Action 12	Politiques publiques	13,02	15,78
12-01	Prime pour l'emploi	0,06	0
12-02	IR	2,64	2,63
12-03	IS	8,85	11,52
12-04	TICPE	0,83	1,12
12-05	Enregistrements, timbres, autres contributions indirectes	0	0
12-06	Contribution pour l'audiovisuel public	0,64	0,51
Action 13	Gestion de l'impôt	11,71	11,42
13-01	IR	2,3	2,35
13-02	IS	1,36	1,32
13-03	Autres impôts directs	1,63	1,63
13-04	TVA	2,2	2,2
13-05	Enregistrements, timbres, autres contributions indirectes	0,6	0,5
13-06	Autres	0,72	0,72
13-07	Admissions en non-valeur	2,4	2,2
13-08	Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débet	0,51	0,51
Total Prog. 200		92,5	96,96

Source : DGFIP - Cour des comptes

Ainsi, les remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt (action n°1) devaient augmenter par rapport à l'évaluation révisée pour 2016 de près de 2 Md€. Les crédits de remboursement de la TVA augmentaient de 1,42 Md€ et les remboursements d'excédents d'IS de 0,59 Md€.

Les R&D liés aux politiques publiques (action n°2) devaient croître de 2,76 Md€ du fait essentiellement de la montée en charge du CICE (2,35 Md€) et dans une moindre mesure de la hausse des remboursements et dégrèvements de TICPE, résultant de l'augmentation de son tarif.

Les remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits d'État (action n° 3), qui regroupent les restitutions de sommes indûment perçues, admissions en non-valeur, datons, devaient augmenter quant à eux de 0,30 Md€.

Cette prévision supérieure de 4,46 Md€ par rapport à l'évaluation révisée pour 2016, n'incluait l'effet d'aucune mesure nouvelle. L'augmentation prévue de la dépense s'expliquait à 40 % par l'évolution spontanée et pour les 60 % restants par des mesures antérieures au PLF pour 2017.

1.1.2 Une prévision initiale de légère baisse des R&D d'impôts locaux en raison de la fin des dégrèvements accordés en 2016 aux ménages modestes

La LFI pour 2017 a ouvert 11,87 Md€ de crédits sur le programme 201 alors que l'évaluation révisée pour 2016 s'établissait à 12,26 Md€. Cette prévision résultait pour l'essentiel de l'effet des mesures antérieures, en particulier de la fin des dégrèvements de taxe d'habitation et taxe foncière pour les ménages modestes, accordées en 2015 et 2016. Les exonérations accordées aux ménages modestes en LFI pour 2016 n'avaient en effet pas pu être financées par des exonérations, ayant été décidées trop tard dans l'année. L'avantage fiscal a donc été accordé *ex-post* sous forme de dégrèvements portés par le programme 201, avec un impact portant sur les exercices budgétaires 2015 et 2016.

Tableau n° 3 : Consommation de crédits prévue pour 2016 et 2017 dans la LFI pour 2017 pour le programme 201 (CP en Md€)

Sous-action	Intitulé	Montant révisé pour 2016 (PLF 2017)	Crédits pour 2017 (LFI 2017)
201-01	Contribution économique territoriale ³	6,53	6,61
201-02	Taxes foncières	1,19	1,08
201-03	Taxe d'habitation	4,01	3,71
201-04	Admissions en non-valeur d'impôts locaux	0,53	0,48
Total		12,26	11,87

Source : Voies et moyens tome I 2017, loi de finances initiale pour 2017

1.2 Une exécution 2017 supérieure de près de 4 Md€ à la prévision initiale

En 2017, les dépenses de la mission ont excédé de 3,74 Md€ les montants prévus en LFI mais ont été inférieures de 0,71 Md€ au montant prévu en LFR2 pour 2017.

L'exécution de la mission, qui porte une dépense par nature peu prévisible, connaît régulièrement des écarts par rapport à la prévision initiale. L'exécution 2017, en écart de 3,4 % à la prévision, ne se singularise pas à cet égard et ce, malgré l'annulation de la taxe sur les dividendes. En effet, l'écart entre prévision et exécution de la mission R&D s'est élevé en moyenne à 5,8 % sur la période 2012-2016, soit un écart supérieur à celui constaté en 2017.

Les dépenses du programme 200 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* se sont élevées à 99,91 Md€ en 2017. Elles ont dépassé de 3 % les plafonds de crédits fixés en LFI pour 2017. Depuis 2012, l'exécution du programme 200 a légèrement dépassé la prévision initiale en 2012, 2015, 2016 et 2017 (l'écart étant de l'ordre de 3 à 5 %), et a, au contraire, été nettement inférieure à la prévision en 2013 et 2014.

Les dépenses du programme 201 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* se sont établies à 12,66 Md€ pour 2017.

³ L'intitulé complet de cette action est : «*Taxe professionnelle et contribution économique territoriale et autres impôts économiques créés ou modifiés dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle*».

Elles ont dépassé la prévision initiale de 7 %. Depuis 2012, l'exécution du programme 201 a été systématiquement supérieure à la prévision de LFI.

La mission a connu des modifications importantes en cours de gestion. La loi de finances rectificative du 1^{er} décembre 2017 (LFR1) a ouvert des crédits à hauteur de 4,40 Md€ sur la mission, répartis en 3,91 Md€ sur le programme 200 et 0,49 Md€ sur le programme 201. Elle avait pour principal objet de tirer les conséquences de l'annulation par le Conseil constitutionnel de la taxe sur les dividendes en procédant à un abondement de crédits de la mission destinés à la restitution des produits indûment perçus (action n°3 du programme 200) et de créer une nouvelle contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de 2017, afin de compenser la perte de recettes fiscales résultant de l'annulation de la taxe.

Les crédits de la mission ont été modifiés, mais dans une moindre mesure, par la deuxième loi de finances rectificative du 28 décembre 2017 (LFR2), dans le cadre de la fin de gestion.

Tableau n° 4 : Dépenses de la mission Remboursements et dégrèvements en 2017 (Md€, CP)

Crédits de paiement (en Md€)	P. 200	P. 201	Mission
1. LFI	96,96	11,87	108,83
2. LFR1	3,91	0,49	4,40
3. LFR2	-0,05	0,10	0,05
4. Crédits disponibles (1) + (2) + (3)	100,82	12,46	113,28
5. Crédits consommés	99,91	12,67	112,57
Écart exécution - LFI (5) - (1)	+2,95	+0,79	+3,74
Écart exécution - crédits disponibles (5) - (4)	-0,91	+0,20	-0,71

Source : Cour des comptes – extractions Chorus

1.2.1 Des R&D d'État qui augmentent en raison de l'annulation de la taxe sur les dividendes

Les écarts importants à la prévision initiale sont de sens contraires et se compensent donc pour partie.

L'exécution du programme 200 s'établit pour l'année 2017 comme suit :

Tableau n° 5 : Crédits ouverts et exécutés sur le programme 200 en 2017 (en Md€ et en %, CP)

Action Sous-action	Intitulé	LFI 2017	LFR 2	Exécution 2017	Ecart à la LFI	en %
200-11	Mécanique de l'impôt	69 757	66 016	65 660	- 4 097	-6%
200-11-01	REIS	17 174	15 185	14 559	- 2 615	-15%
200-11-02	RCTVA	52 419	50 650	50 916	- 1 503	-3%
200-11-03	Bouclier	-	2	2	2	NS
200-11-04	CSB	164	180	182	18	11%
200-12	Politiques publiques	15 781	16 833	16 208	427	3%
200-12-01	PPE	-	3	4	4	NS
200-12-02	IR	2 628	2 651	2 625	- 3	0%
200-12-03	IS	11 519	12 455	11 977	458	4%
200-12-04	TICPE	1 120	1 086	1 008	- 112	-10%
200-12-05	TICGN	3	2	2	- 1	-36%
200-12-06	CAP	511	636	592	81	16%
200-12-07	Jeux	-	-	-	-	NS
200-13	Gestion des produits de l'État	11 421	17 972	18 041	6 620	58%
200-13-01	IR	2 348	2 103	1 972	- 376	-16%
200-13-02	IS	1 317	2 306	2 522	1 205	92%
200-13-03	AID	1 627	6 575	6 302	4 675	287%
200-13-04	TVA	2 200	2 336	2 416	216	10%
200-13-05	ENR	500	679	801	301	60%
200-13-06	AUTRES	716	760	788	72	10%
200-13-07	ANV	2 200	2 063	1 916	- 284	-13%
200-13-08	DA/IM	513	1 150	1 323	810	158%
Total P. 200	R&D Impôts d'État	96 960	100 822	99 909	2 949	3%

Source : DGFIP - Cour des comptes

Certaines dépenses sont plus élevées que la prévision initiale :

- les dépenses liées à la gestion des produits d'État (contestations, contentieux, remises gracieuses, erreurs matérielles, etc.) sont plus élevées que la prévision, à hauteur de +6,62 Md€, soit une augmentation de 58 % des dépenses de l'action. Cette augmentation résulte de deux facteurs principaux : pour 4,68 Md€ des remboursements et dégrèvements des « autres impôts directs », en raison de l'annulation de la taxe à 3 % sur les dividendes ; pour 1,21 Md€ des remboursements et dégrèvements d'IS plus élevés. Ce quasi-doublement de la dépense résulte, selon l'administration, de décharges exceptionnelles d'IS accordées à des entreprises, par exemple suite à des contrôles fiscaux ; le reste de l'écart entre prévision et exécution (0,8 Md€) résulte des datations en paiement et d'intérêts moratoires plus élevés que prévu, l'écart s'expliquant pour près des deux tiers par les intérêts moratoires liés au contentieux sur la taxe à 3 % sur les dividendes ;

- les dépenses au titre des politiques publiques sont supérieures à la prévision concernant l'IS (+0,5 Md€), du fait du dynamisme des restitutions de créances au titre du CICE.

En revanche, les dépenses au titre de la mécanique de l'impôt sont inférieures de 4,10 Md€ à la prévision :

- les remboursements d'excédents d'IS (REIS) ont été inférieurs de 2,61 Md€ à la prévision initiale, cet écart s'expliquant notamment par les facteurs suivants : pour 1 Md€ par le bénéfice fiscal 2016 plus élevé que prévu (de +7,2 % au lieu de +3,7 % anticipée dans la programmation initiale) ; par le décalage dans le temps du remboursement d'une créance née du report en arrière des déficits initialement prévue pour 2017 (0,8 Md€) ; par des restitutions d'excédents d'acomptes au titre du CICE un peu inférieures à la prévision initiale (-0,1 Md€) ;

- les remboursements de crédits de TVA (RCTVA) ont été inférieurs de 1,5 Md€ à la prévision. Les RCVTA représentent environ 25 % des recettes brutes de TVA chaque année. Le montant de remboursements de crédits de TVA est faible compte tenu du dynamisme de la recette fiscale en 2017. L'administration indique avoir observé une plus faible croissance des demandes de remboursement de crédits de TVA en cours d'année. La LFR1 a constaté cette baisse. Le niveau des remboursements de crédits de TVA est à relier à l'évolution d'indicateurs macro-économiques en particulier l'investissement des sociétés non financières.

Le montant des crédits de TVA demandés et non traités au 31 décembre 2017 s'élevait à 5,6 Md€, ce montant étant conforme au montant mensuel habituellement en attente de versement. L'exécution de janvier 2018 ne fait pas apparaître de particularité.

En définitive, l'événement exceptionnel qu'a constitué le remboursement de la taxe à 3 % sur les dividendes, entraînant une dépense pour le programme de 5,3 Md€ pour la seule année 2017, a un impact atténué sur l'exécution du programme 200 grâce à la bonne conjoncture économique qui a engendré des remboursements d'excédents d'IS moindres que prévu (-2,6 Md€) et à la composition de la TVA qui a conduit à des remboursements de crédits TVA moins importants qu'anticipé (- 1,5 Md€).

1.2.2 Des R&D d'impôts locaux en hausse en raison de l'allongement des délais de publication des actes du fichier immobilier par les services de publicité foncière

Tableau n° 6 : Dépenses du programme 201 en prévision et en exécution (en Md€)

Action	Intitulé	LFI 2017	LFR2 2017	Exécution 2017	Écart à la LFI 2017	en %
201-01	TP-CET	6 606	6 898	6 970	364	6%
201-02	TF	1 080	1 328	1 508	428	40%
201-03	TH	3 707	3 703	3 674	- 33	-1%
201-04	ANV	481	531	513	32	7%
	Total	11 874	12 460	12 664	791	7%

Source : DGFIP - Cour des comptes

La prévision initiale de dépense pour le programme 201 a été dépassée de 0,79 Md€, soit un écart de 7 % à la prévision. L'essentiel du dépassement s'explique par :

- des remboursements et dégrèvements plus élevés que prévu au titre de la taxe foncière (+0,43 Md€), en raison d'une sur-exécution des dégrèvements contentieux et gracieux alors qu'une diminution avait au contraire été anticipée par l'administration en LFI. Cette sur-exécution s'explique selon l'administration par le fort dynamisme des transactions immobilières, volume auquel les services de publicité foncière ne sont pas en mesure de faire face. Les délais de publication des actes au fichier immobilier ont été multipliés par plus de cinq entre 2007 et 2016 et atteignent en moyenne près de 86 jours en 2016, au lieu de 16 jours en 2007. Les redevables de la taxe foncière sont les propriétaires du bien au 1^{er} janvier. Du fait des retards à l'enregistrement des transactions, des avis d'imposition ont été envoyés aux propriétaires précédents, qui bénéficient ensuite d'un dégrèvement. L'État prend à sa charge l'avance aux collectivités mais émet le titre de recettes final à son propre profit. Cette situation n'est pas satisfaisante et appelle une évolution des services de publicité foncière, comme la Cour l'a souligné dans son enquête récente⁴ ;

- des remboursements et dégrèvements au titre de la taxe professionnelle et de la contribution économique territoriale plus élevés que prévu (+0,36 Md€, dont 0,3 Md€ résultent des déassements liés à

⁴ Observations définitives, *Le service de la publicité foncière*, exercices 2008 à 2016, 2017

l'annulation par le Conseil constitutionnel du régime « CVAE de groupe »).

Inconstitutionnalité des modalités d'imposition de la CVAE pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés

La cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) est, avec la contribution foncière des entreprises (CFE), l'un des deux éléments de la contribution économique territoriale (CET) et s'applique normalement uniformément au taux de 1,5 %. La CVAE présente cependant une certaine progressivité dans la mesure où son taux effectif varie en fonction du chiffre d'affaires et ce, grâce au mécanisme du dégrèvement barémique. Le principe du dégrèvement barémique de la CVAE est fixé par l'article 1586 quater du CGI, institué par la loi du 30 décembre 2009. Le dégrèvement est égal à la différence entre le montant de la cotisation calculée au taux de 1,5 % et l'application à la valeur ajoutée produite par l'entreprise d'un taux fonction du chiffre d'affaires.

Le paragraphe I bis de l'article 1586 quater du CGI prévoyait que le dégrèvement barémique s'appliquerait selon des modalités spécifiques pour les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 2 mars 2017 par le Conseil d'État d'une QPC portant sur le premier alinéa du paragraphe I bis de l'article 1586 quater du CGI. Après avoir constaté que les dispositions contestées opèrent une différence de traitement contestée par le requérant, le Conseil constitutionnel a recherché si cette dernière était justifiée par une différence de situation ou un motif d'intérêt général. Le Conseil a jugé que cette différence pouvait être justifiée par le motif d'intérêt général de faire obstacle à des comportements d'optimisation résultant d'opérations de restructuration. Toutefois, le critère retenu par le législateur pour fonder la différence de traitement n'était pas en adéquation avec l'objectif poursuivi par le texte.

Le Conseil constitutionnel a, en conséquence, déclaré contraire à la Constitution le premier alinéa du paragraphe I bis de l'article 1586 quater du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

Source : DC n° 2016-629 QPC du 19 mai 2017, synthèse Cour des comptes

1.3 Une dépense finalement en hausse de 9 Md€ par rapport à 2016

L'exécution 2017 de la mission *Remboursements et dégrèvements* s'établit à 112,57 Md€, en augmentation de 9,24 Md€ par rapport à 2016, soit une hausse de près de 9 % de la dépense en une année.

1.3.1 Des R&D d'impôts d'État qui augmentent du fait des contentieux fiscaux et des crédits d'impôt

Tableau n° 7 : Évolution des dépenses du programme 200 entre 2016 et 201 (CP, Md€ et %)

Sous-action	Intitulé	Exécution 2016	Exécution 2017	Variation 2017/2016	en %
200-11	Mécanisme de l'impôt	66,91	65,66	-1,25	-2%
200-11-01	REIS	16,57	14,56	-2,01	-12%
200-11-02	RCTVA	50,15	50,92	0,77	2%
200-11-03	Bouclier	0,01	0,00	-0,01	-79%
200-11-04	CSB	0,18	0,18	0,00	1%
200-12	Politiques publiques	13	16,21	3,21	25%
200-12-01	PPE	0,04	0,00	-0,04	-89%
200-12-02	IR	2,7	2,63	-0,07	-3%
200-12-03	IS	8,89	11,98	3,09	35%
200-12-04	TICPE	0,76	1,01	0,25	33%
200-12-05	TICGN	0	0,00	0,00	NS
200-12-06	CAP	0,62	0,59	-0,03	-4%
200-12-07	Jeux		0,00	0,00	NS
200-13	Gestion des produits d'État	10,71	18,04	7,33	68%
200-13-01	IR	2,07	1,97	-0,10	-5%
200-13-02	IS	1,16	2,52	1,36	117%
200-13-03	AID	1,45	6,30	4,85	335%
200-13-04	TVA	2,14	2,42	0,28	13%
200-13-05	ENR	0,68	0,80	0,12	18%
200-13-06	AUTRES	0,66	0,79	0,13	19%
200-13-07	ANV	2,06	1,92	-0,14	-7%
200-13-08	DA/IM	0,48	1,32	0,84	176%
Total		90,62	99,91	9,29	10%

Source : DGFIP, synthèse Cour des comptes

Les dépenses du programme 200 ont augmenté de 9,29 Md€ entre 2016 et 2017. Cette hausse résulte principalement de deux facteurs :

- une forte augmentation de la dépense de contentieux à la suite de l'annulation par la CJUE et le Conseil constitutionnel de la taxe à 3 % sur les dividendes distribués. La dépense de la sous action (13-03) qui regroupe les dégrèvements à destination des particuliers et des entreprises et porte les restitutions au titre de cette annulation a augmenté de 4,85 Md€ par rapport à 2016. La sous action 13-08 regroupant les intérêts moratoires, datations en paiement et remises de débits est en forte hausse, la dépense ayant quasiment triplé par rapport à 2016, pour s'établir à 1,32 Md€ en 2017 au lieu de 0,48 Md€ en 2016. Les intérêts moratoires au titre du contentieux sur la taxe sur les dividendes s'élèvent à 0,54 Md€. Au total,

les remboursements au titre de ce contentieux se seraient élevés à 5,25 Md€ pour l'année 2017.

Tableau n° 8 : Coût budgétaire des contentieux fiscaux en 2017 (en Md€)

	Exécution 2016	Exécution 2017
<i>OPCVM et fonds de pension</i>	0,75	0,75*
<i>Précompte mobilier</i>	0,00	0,001**
<i>De Ruyter (part Etat)</i>	0,07	0,02**
<i>STERIA</i>	0,33	0,2**
<i>Taxe sur les dividendes</i>	0	5,25*
Total	1,15	6,22

* : y compris intérêts moratoires

** : hors intérêts moratoires

Source : DGFIP

L'annulation de la taxe à 3 % sur les dividendes

Une contribution créée en 2012 pour compenser le coût de l'annulation de la retenue à la source sur les OPCVM étrangers

L'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative (LFR) pour 2012 a instauré une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les montants distribués par les sociétés et organismes français ou étrangers assujettis à l'impôt sur les sociétés.

Cette contribution a été créée, aux termes de l'exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2012, pour compenser la perte de recettes liée à l'annulation de la retenue à la source applicable aux revenus distribués aux OPCVM étrangers. Cette retenue à la source s'appliquait aux OPCVM établis à l'étranger depuis 1978 alors que les OPCVM français en étaient exonérés. Saisi de plusieurs réclamations, le tribunal administratif de Montreuil avait, conformément à l'avis du Conseil d'État rendu le 23 mai 2011, posé deux questions préjudicielles à la CJUE le 1^{er} juillet 2011 en vue de déterminer si le régime français en cause était contraire à la liberté de circulation des capitaux à l'encontre des OPCVM étrangers. Dans un arrêt du 10 mai 2012, celle-ci a considéré que cette taxation différenciée constituait une restriction à la liberté de circulation des capitaux prévue par l'article 63 du TFUE.

Ce contentieux présentait un coût pour l'État évalué alors à 4,2 Md€ sur trois ans. La création de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les montants distribués par les sociétés visait à répondre à cet enjeu financier.

L'incompatibilité avec le droit communautaire déclarée en mai 2017 par le juge communautaire concernant les situations transfrontières

L'AFEP a introduit un recours devant le Conseil d'État demandant l'annulation de la doctrine administrative relative à cette contribution et a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité. Elle a fait valoir que la contribution additionnelle était contraire à la directive mères-filiales et contestait également cette taxe en mettant en avant sa non-conformité à la Constitution française.

Le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et a saisi la CJUE de deux questions préjudicielles.

Cette dernière, par un arrêt en date du 17 mai 2017, a déclaré que cette contribution n'était pas compatible avec la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés-mères et filiales d'États membres différents (dite directive « mère-fille »). La CJUE a rappelé que la directive visait à éviter la double imposition des bénéfices provenant des filiales, remontées à la société mère, et déjà imposés dans un autre État membre. La directive laisse aux États membres de la société-mère le choix entre deux systèmes : ou bien (i) exonérer les bénéfices distribués par la filiale déjà imposés dans l'État de résidence et les imposer dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale dans l'État de résidence, (ii) ou bien imposer les bénéfices provenant des filiales vers la société-mère tout en permettant à la société-mère de les déduire du montant de leur impôt.

La France a opté pour l'exonération des bénéfices provenant d'une filiale non résidente vers une société-mère. Ainsi, dans la mesure où l'assiette de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés est constituée par les dividendes distribués par une société-mère, cette assiette peut également comprendre des bénéfices provenant des filiales présentes d'autres États membres. Ainsi, une partie des dividendes distribués par la mère provient des bénéfices tirés des filiales, et qui sont ainsi imposés à la fois dans l'État de résidence et en France. C'est en ce sens que la taxe sur les dividendes est contraire à la directive « mère-fille ».

L'annulation par le Conseil constitutionnel en octobre 2017 concernant l'ensemble des sociétés-mères assujetties

Le 10 juillet 2017, le Conseil constitutionnel a été saisi par le Conseil d'État d'une question prioritaire de constitutionnalité. Le Conseil d'État a, en effet, considéré que l'arrêt de la CJUE ne valait que pour les situations les situations relevant de la directive « mère-fille » et ne portait pas sur les dividendes distribués par les sociétés-mères dont une partie des bénéfices proviennent de filiales françaises ou de filiales établies hors de l'Union européenne. Le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la

question de savoir si, comme invoqué par les sociétés requérantes, la différence de traitement entre les sociétés-mères (selon que les bénéficiaires qu'elles redistribuent proviennent ou non de filiales établies dans des pays de l'Union européenne) résultant de l'arrêt de la CJUE portait ou non atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Par une décision du 6 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en effet, cette taxe méconnaissait les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Il a considéré que l'objectif de rendement poursuivi par le législateur pour compenser le coût engendré par l'annulation de la fiscalité des OPCVM étrangers ne constituait pas, en lui-même, un motif d'intérêt général suffisant pour justifier la différence de traitement ainsi instituée entre sociétés mères. La taxe sur les dividendes distribués était ainsi contraire à la Constitution et son produit devait dès lors être restitué aux entreprises l'ayant acquittée et qui en effectuent la demande.

Sources : extrait du PLFR du 2 novembre 2017 (exposé des motifs) ; DC n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017 ; CJUE, 1^e ch., 17 mai 2017, aff. C-365/16, AFEP ; CE décision n° 399757 du 7 juillet 2017

- le dynamisme des restitutions de crédits d'impôt, en particulier concernant l'IS : les restitutions au titre du CICE et du crédit d'impôt recherche (CIR) s'élèvent à 11,2 Md€. Les restitutions au titre du CICE augmentent de 2,5 Md€ et celles au titre du CIR de 0,3 Md€ par rapport à 2016.

Tableau n° 9 : Imputations et restitutions de CICE et de CIR sur l'IS entre 2015 et 2017 (Md€)

	Exécution 2015	Exécution 2016	Exécution 2017
Imputations	7,3	7,4	6,9
Restitutions	4,3	4,7	7,2
CICE	11,6	12,1	14,1
Imputations	1,7	1,9	2,3
Restitutions	3,4	3,7	4,0
CIR	5,1	5,7	6,3

Source : DGFIP

Le dynamisme de la dépense au titre du CICE s'explique principalement par le fait que les créances de CICE non imputées (millésime 2013) deviennent intégralement remboursables en 2017 pour la première fois pour l'ensemble des entreprises. Le CICE s'impute sur

l'impôt à payer, les entreprises ayant le choix de l'imputer ou bien sur chaque acompte ou bien sur l'impôt finalement dû lors de sa liquidation. Si le CICE ne peut pas être utilisé intégralement (en cas d'excédent), il peut servir au paiement de l'impôt dû au cours des trois années suivantes. La fraction non imputée est remboursée intégralement au terme de cette période de 3 ans⁵. Ainsi, 2017 est la première année à partir de laquelle les créances non imputées deviennent intégralement restituables. Ces restitutions de créances 2013 se sont élevées à environ 2,7 Md€ en 2017.

- l'augmentation des dépenses liées à la gestion de l'IS (+1,36 Md€ en 2017 par rapport à 2016) provient de décharges exceptionnelles à hauteur de 1,2 Md€.

Au total, la dynamique forte de la dépense liée aux contentieux, au CICE, et aux décharges exceptionnelles d'IS est partiellement compensée dans un contexte conjoncturel favorable. Les restitutions d'excédents d'IS ont diminué de 2,01 Md€ par rapport à 2016 principalement du fait de l'amélioration des résultats des entreprises en 2017 par rapport à 2016 (- de 1 Md€), en raison de la croissance du bénéfice fiscal s'élevant à 7,2 % en 2016 au lieu de 4,2 % en 2015⁶. Leur diminution par rapport à 2016 s'explique également par la suppression de la contribution exceptionnelle à l'IS prévue à l'article 235 ter ZAA du code général des impôts créée par la loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011 (-0,6 Md€). Les remboursements de TVA sont également faibles, puisqu'ils n'augmentent que de 2 % alors que les recettes de TVA brutes augmentent de près de 5 % par rapport à 2016.

*

Les autres éléments notables de l'exécution 2017 sont les suivants :

- une légère diminution des admissions en non-valeur des impôts d'État, qui s'établissent à 1,92 Md€ après 2,06 Md€ en 2016.

⁵ La fraction non imputée peut être remboursée immédiatement pour certaines catégories d'entreprises (PME, jeunes entreprises, entreprises en difficulté...)

⁶ Les entreprises versent quatre acomptes d'IS au cours de l'année n au titre du bénéfice de l'année n, l'impôt finalement dû ne pouvant être liquidé qu'en année n+1 sur la base des résultats définitifs de l'année n. Ces acomptes sont calculés en fonction du bénéfice de l'année n-1. Lorsque les acomptes versés en année n excèdent l'impôt dû au titre de l'exercice n, l'Etat restitue ce trop perçu en année n+1.

Tableau n° 10 : Montant des admissions en non-valeur par impôt et par année (en M€)

	2015	2016	2017
IR	509	407	410
IS	283	283	216
TVA	1557	1242	1158
Autres	164	131	132
Total des ANV	2513	2063	1916

Sources : DGFIP

- bien que le montant en valeur absolue soit limitée, on note le dynamisme des remboursements de TICPE en 2017 par rapport à 2016, résultant principalement de l'augmentation des tarifs de la TICPE ;

- les remises de débits sont en augmentation en nombre de dossiers ainsi qu'en montant moyen.

Tableau n° 11 : Remises de débet de 2015 à 2017

Année	2015	2016	2017
Nombre de dossiers	896	911	1 040
Montant moyen (en €)	148 160	118 842	246 509

Sources : DGFIP

1.3.2 Des R&D d'impôts locaux qui s'établissent à un niveau comparable à 2016

Les dépenses du programme 201 sont restées stables entre 2016 et 2017 (-0,04 Md€).

Tableau n° 12 : Évolution des dépenses du programme 201 entre 2016 et 2017 (en Md€)

		Exécution 2016	Exécution 2017	Variation 2016/2017
201-01	TP-CET	6,73	6,97	0,24
201-02	TF	1,48	1,51	0,03
201-03	TH	3,98	3,67	-0,31
201-04	ANV	0,53	0,52	-0,01
	Total	12,71	12,67	-0,04

Source : DGFIP

La comptabilité budgétaire ne permet pas de détailler de manière exhaustive la dépense, qui est reconstituée, à partir de données extra-comptables. Ainsi, l'administration souligne l'importance de considérer les coûts détaillés comme des ordres de grandeur.

Les remboursements et dégrèvements de TP et de CET augmentent légèrement (+3,6 %) entre 2016 et 2017. Le mécanisme du dégrèvement barémique, au terme duquel les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 M€ bénéficient d'un dégrèvement de CVAE, représente 4,38 Md€ soit 63 % de la dépense de l'action. L'action porte également une dépense d'1,02 Md€ résultant du plafonnement de la CET. Les entreprises ont en effet la possibilité de demander le bénéfice du plafonnement de leur contribution économique territoriale à 3 % de la valeur ajoutée qu'elles produisent.

Les R&D de taxe d'habitation diminuent, conformément à ce qui était attendu puisque les avantages fiscaux accordés aux contribuables modestes (exonération prévue à l'article 75 de la loi de finances initiale pour 2016) ne sont plus désormais remboursés aux contribuables par des dégrèvements pesant sur le programme 201 mais sont financés par une exonération, prise en charge par l'État au travers du compte d'avances aux collectivités locales, comme prévu par la loi.

En revanche, les remboursements et dégrèvements de taxe foncière continuent d'augmenter, contrairement à ce qui était attendu. La quasi-totalité des dépenses 2017 résulte de réclamations contentieuses ou gracieuses. Le niveau élevé de l'exécution s'explique selon l'administration par le retard des services de publicité foncière à l'enregistrement des nouveaux propriétaires dans un contexte où le nombre de transactions immobilières est élevé (cf. 1.2.2.)

**Tableau n° 13 : Évolution des dépenses relatives à l'action n° 2
« Taxes foncières » (en M€)**

	2014	2015	2016	2017
<i>Contentieux et gracieux</i>	775	803	1 078	1 287
<i>TFPB</i>	171	160	203	166
<i>TFPNB</i>	27	15	182	43
<i>Dégrèvements de TF pour cotisation inférieure à 12 €</i>	12	12	12	12
Total Action n°2 du P201	985	990	1 475	1 508

Source : DGFIP

Les admissions en non-valeur d'impôts locaux sont en légère diminution, s'établissant à 0,51 Md€ selon la décomposition suivante :

**Tableau n° 14 : Évolution des dépenses relatives à l'action n° 4
« Admissions en non-valeur d'impôts locaux » (en M€)**

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Taxe d'habitation	151	158	169	224	217	227
Taxes foncières	108	124	123	168	144	133
TP ou CFE	94	59	53	36	21	20
Autres ANV *	82	104	136	154	149	133
Total des ANV	435	445	481	582	531	513

* Ces admissions en non-valeur concernent des impôts auto-liquidés (CVAE)

Source : DGFIP

1.4 Des dépenses qui devraient poursuivre leur croissance en 2018, voire au-delà

L'analyse de la soutenabilité de la mission *Remboursements et dégrèvements* n'a pas de pertinence isolément, les crédits de la mission étant évaluatifs et n'entrant pas dans la programmation pluriannuelle. L'analyse prospective de la mission doit être menée dans le cadre de celle faite sur les recettes nettes du budget général⁷. Le programme ne fait pas l'objet d'une analyse de soutenabilité par le CBCM.

⁷ Voir la note d'analyse de l'exécution budgétaire des recettes fiscales.

La mission R&D a vocation à voir ses crédits augmenter dès 2018, cette augmentation devant, à règles inchangées, se poursuivre en 2019 et 2020.

Ainsi, la LFI pour 2018 prévoit une dépense à hauteur de 119,97 Md€ après 112,58 Md€ en 2017, les R&D relatifs aux impôts d'État s'élevant à 104,76 Md€ soit une hausse de 5 % et ceux relatifs aux impôts locaux à 15,21 Md€ soit une hausse de 20 %.

Tableau n° 15 : Prévion de R&D pour 2018 (en Md€)

	Exécution 2017	LFI 2018	Ecart Prévion 2018/ Exécution 2017
<i>Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État</i>	99,91	104,76	+ 4,9 %
<i>Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux</i>	12,66	15,21	+ 20 %
<i>Mission Remboursements et dégrèvements</i>	112,57	119,97	+ 6,6 %

Source : DGFIP, LFI 2018

1.4.1 Les restitutions de créances au titre du CICE

S'agissant des impôts d'État, la montée en charge du CICE se traduira par une augmentation des dépenses de la mission. La hausse du taux du CICE à 7 % des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017 devrait entraîner en 2018 selon les prévisions du PLF une augmentation de la dépense de 1,5 Md€. Hors cet effet, les restitutions de créances augmenteraient pour leur part de 2,7 Md€.

**Tableau n° 16 : Stock de créances CICE depuis l'exercice budgétaire
2014 (en Md€)**

Créances au titre de l'année...	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
...2013	4,09	3,36	3,20	0,83
...2014	2,46*	6,23	5,37	5,43
...2015	-	1,99*	6,44	5,74
...2016	-	-	2,10*	6,55
...2017	-	-	-	2,09*
Total	6,55	11,58	17,11	20,64

*nantissement de créances en germe

Source : DGFIP

Le taux du CICE revient dès 2018 à 6 %. Le CICE sera supprimé en 2019 et remplacé par un allègement de cotisations patronales à hauteur de 6 % (article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018). Le programme 200 continuera cependant, à droit constant, à supporter une dépense à l'issue de cette suppression, les créances de CICE étant reportables sur trois exercices.

Tableau n° 17 : Chronique du coût budgétaire prévisionnel du CICE (Md€)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CICE budgétaire	-12,5	-12,9	-15,0	-21,4	-20,0	-10,6

Source : direction du budget, estimations de mars 2018

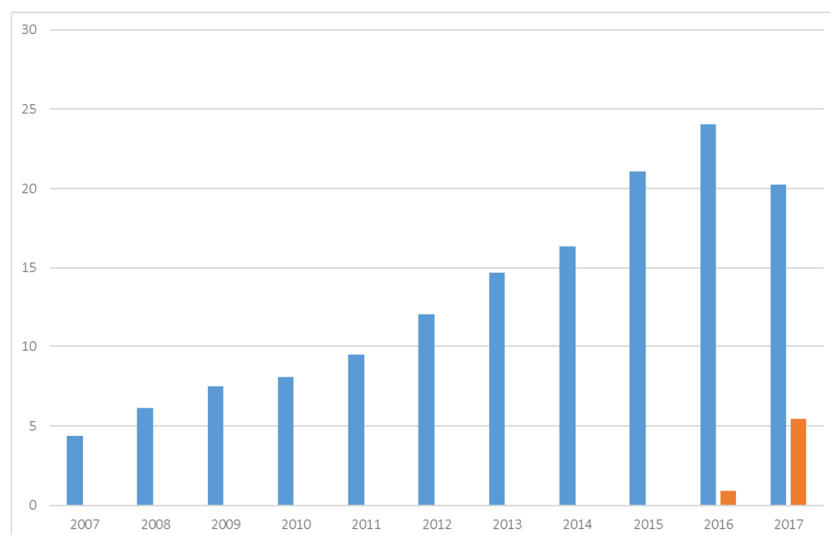
1.4.2 Les contentieux fiscaux de série

Les risques financiers liés aux contentieux fiscaux tendent à augmenter, traduisant une fragilité croissante des lois fiscales.

La comptabilité budgétaire ne fait pas clairement apparaître le coût des contentieux fiscaux : dans la nomenclature du programme 200, l'action 13 retrace non seulement les remboursements et dégrèvements liés aux contentieux mais aussi d'autres dépenses (à l'instar des remises gracieuses, de remises de débet ou encore des montants versés au titre des conventions fiscales internationales). Le coût de l'action augmente fortement depuis 10 ans : si les R&D liés à la gestion de l'IR sont stables, en revanche ceux liés à l'IS augmentent continûment depuis 10 ans, passant d'une dépense budgétaire de 0,1 Md€ en 2008 à 2,5 Md€ en 2017. Les R&D liés à la gestion des autres impôts directs, ligne qui porte notamment le contentieux relatif à la taxe sur les dividendes, ont connu une forte augmentation depuis 2012, de 0,7 Md€ en 2012 à 6,3 Md€ en 2017. La sous-action du programme 200, qui porte les intérêts moratoires (entre autres), a augmenté de 0,2 Md€ en 2012 à 1,3 Md€ en 2017.

Le risque pesant sur l'État du fait des contentieux fiscaux de série est appréhendé dans le compte général de l'État, par la comptabilisation d'une provision pour litiges « liés à l'impôt », qui retrace l'ensemble des contentieux fiscaux (20,3 Md€), dont les contentieux fiscaux de série (10,5 Md€). Cette provision pour litiges liés à l'impôt diminue en 2017 par rapport à 2016 en particulier en raison de l'inscription en provisions pour charges des remboursements de la taxe sur les dividendes.

Une provision pour « autres litiges » (4,2 Md€) retrace les autres contentieux, non fiscaux, qui peuvent également être des contentieux de série.

Graphique n° 1 : provisions pour litiges liés à l'impôt et provision pour charges

Source : DGFIP pour les données provisoires 2017, compte général de l'État

Plusieurs contentieux de série résultent de décisions de la CJUE traduisant des fragilités du droit national par rapport au droit communautaire (cf. annexe n° 3). A cet égard, il est notable que, bien que la fiscalité directe ne soit pas une compétence communautaire, un droit dérivé s'est développé en matière de fiscalité directe, comme la directive dite « mère-fille », sur le fondement de l'article 115, visant l'achèvement du marché intérieur. Le juge constitutionnel est également amené à se prononcer de manière fréquente sur la conformité à la constitution et aux principes constitutionnels de prélèvements suite à des questions prioritaires de constitutionnalité, dont il est saisi par le Conseil d'État ou la Cour de cassation, cette possibilité étant ouverte depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008.

Ce constat appelle à une meilleure sécurisation des recettes fiscales.

1.4.3 Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu aura pour effet d'accroître fortement les montants versés par le programme 200 à compter de l'exercice 2019.

En effet, alors que les crédits d'impôt et réductions d'impôt s'imputent actuellement sur l'impôt dû, le programme 200 ne remboursant que les éventuels reliquats à rembourser, l'impôt sera prélevé à la source

au niveau de l'impôt dû, puis les contribuables seront remboursés des crédits et des réductions d'impôt. Il en résulte une dépense supplémentaire sur le programme 200 dont l'ordre de grandeur serait de 10 Md€.

En 2019, le basculement du régime actuel vers le prélèvement à la source entraînera de plus une dépense temporairement supérieure. En effet, les crédits d'impôt et réduction d'impôt dûs au titre de 2018 seront maintenus ce qui conduira à augmenter significativement la dépense au titre de l'exercice 2019.

En 2019, le programme 200 devra donc supporter les crédits et réductions d'impôt au titre de 2019 dans leur intégralité (régime de croisière du prélèvement à la source) et ceux acquis au titre de 2018.

La modification de l'architecture budgétaire du programme 200 pour prendre en compte le prélèvement à la source de l'IR

L'administration indique envisager les modifications suivantes de l'architecture budgétaire de la mission :

- la création d'une nouvelle sous-action au sein de l'action 11 – mécanique de l'impôt – visant à retracer les restitutions de trop versé d'impôt sur le revenu, constatées à l'émission du rôle ;
- la création d'une nouvelle sous-action au sein de l'action 13 - gestion des produits de l'État – qui retracerait les dégrèvements d'IR prélevés à la source suite à contentieux et avant émission du rôle ;
- la comptabilisation de l'acompte de crédit d'impôt « services à la personne » au sein de la sous-action 200-12-01 – politique publique, compte tenu des principes proches de ceux qui régissaient le versement des acomptes de prime pour l'emploi ;
- la comptabilisation des restitutions de CIMR (crédit d'impôt modernisation du recouvrement) au sein de la sous-action 200-12-02 – politiques publiques compte tenu notamment du caractère non pérenne de ce dispositif.

1.4.4 Le dégrèvement de taxe d'habitation pour 80 % des ménages

Les dépenses du programme 201 devraient augmenter au cours des années à venir, en raison de la mesure de dégrèvement de taxe d'habitation pour 80 % des foyers qui s'étale sur trois ans. Le coût de la première étape de cette mesure est évalué à 3 Md€ dans le PLF 2018

2 UNE PRESENTATION BUDGÉTAIRE QUI DEMEURE INSATISFAISANTE

2.1 Les remboursements et dégrèvements sont pour l'essentiel classés dans les dépenses d'intervention

Les dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* sont classées dans deux titres de dépenses : 96,5 % d'entre elles sont classées dans les dépenses d'intervention (titre 6). Les autres dépenses sont classées en dépenses de fonctionnement (titre 3).

**Tableau n° 18 : Dépenses de la mission par titres en 2017
(CP, en Md€)**

	Titre de dépenses	Consommation de CP	Ventilation par titres
P200	Total	99,9	
	Titre 3	3,8	3,8 %
	Titre 6	96,1	96,2 %
P201	Total	12,7	
	Titre 6	12,7	100 %
Mission	Total	112,6	
	Titre 3	3,9	3,5 %
	Titre 6	108,7	96,5 %

Source : Cour des comptes – données Chorus

Selon le glossaire établi par la direction du budget, en annexe du recueil de la comptabilité budgétaire, publié au JO le 8 février 2015, « *les dépenses d'intervention comprennent les transferts aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales et aux autres collectivités ainsi que les dépenses résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État. Ces dépenses sont motivées par la mission de régulateur économique et social de l'État.* »

Cette définition ne peut s'appliquer aux dépenses liées à la mécanique de l'impôt qui représentent plus de la moitié des crédits de la mission. De fait, les remboursements et dégrèvements apparaissant en moindres recettes et en moindres dépenses dans le budget de l'État, les dépenses au titre de la mission n'apparaissent pas en tant que dépenses d'intervention dans le budget de l'État.

Les dépenses des relatives aux ANV, aux remises de débet, aux dations et intérêts moratoires notamment (trois dernières sous actions de l'action n°3) sont classées en dépenses de fonctionnement pour des raisons purement conventionnelles. L'administration estime que les autres dépenses du programme qui sont des transferts aux entreprises ou aux ménages constituent plutôt des dépenses d'intervention, ces dépenses qui sont souvent des dépenses d'ordre (pas de décaissement) relèvent davantage du titre 3.

2.2 La présentation budgétaire de la mission devrait être revue

Selon l'article 10 de la LOLF, les crédits relatifs aux remboursements, restitutions et dégrèvements ont un caractère évaluatif et doivent être ouverts sur des programmes distincts des programmes dotés de crédits limitatifs.

Ces crédits ont été regroupés au sein d'une même mission, en séparant dans deux programmes distincts les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État et les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux. Dans les états annexés aux lois de finances, l'état B qui présente la répartition des crédits du budget général par mission et par programme comporte en particulier la présentation des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements*.

Si la LOLF considère les remboursements et dégrèvements comme des dépenses de l'État, il s'agit néanmoins de dépenses d'un type particulier, parfois qualifiées de dépenses en « atténuation de recettes », puisqu'il s'agit dans la plupart des cas de restitutions aux contribuables de tout ou partie des impôts et taxes qu'ils ont payés.

Le traitement actuel des remboursements et dégrèvements n'est pas pleinement satisfaisant.

2.2.1 Des R&D qui devraient être déduits des recettes brutes

Les remboursements et dégrèvements qui relèvent de la mécanique de l'impôt (notamment les remboursements de TVA et les remboursements d'excédents d'IS) font partie intégrante de la gestion des impôts et se rattachent ainsi naturellement aux recettes et devraient être comptabilisés directement en minoration des recettes.

Les dépenses relevant de l'action 12, « Politiques publiques » devraient être enregistrées en minoration des recettes s'agissant des crédits d'impôts : les dépenses rattachées à la mission *Remboursements et*

dégrèvements ne recensent que les fractions des crédits d'impôt qui sont restituées aux contribuables, qui, à elles seules, n'ont pas de signification.

La Cour recommande en conséquence de ne plus enregistrer en dépenses les remboursements et dégrèvements qui relèvent de la mécanique de l'impôt ni les crédits d'impôt recensés dans l'action « Politiques publiques ». Ces sommes devraient être enregistrées en déduction des recettes fiscales brutes.

2.2.2 Des remboursements et dégrèvements qui devraient être considérés comme des dépenses et non venir en déduction des recettes brutes

À l'inverse, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux constituent de vraies dépenses pour l'État, et la Cour recommande depuis 2011 de ne pas les déduire des recettes fiscales brutes dans la présentation du tableau d'équilibre des ressources et des dépenses qui figure dans les lois de finances.

En effet, seuls des encaissements au titre des impôts d'État sont enregistrés dans les recettes fiscales brutes de l'État. Il n'y a donc pas de logique à en déduire des remboursements et dégrèvements qui portent sur d'autres impôts, en l'occurrence les impôts locaux. Les dégrèvements d'impôts locaux s'apparentent au contraire à des dépenses de transferts de l'État au profit des collectivités locales.

2.2.3 Des remboursements et dégrèvements qui ne traduisent ni une recette ni une dépense

Certaines « dépenses » de la mission *Remboursements et dégrèvements* ne correspondent pas à des décaissements. Dans certaines situations (admission en non-valeur, remise de débet, dation en paiement), « l'apurement comptable » de la créance nécessite l'enregistrement d'une recette comme si la créance était recouvrée. Pour ne pas déséquilibrer le budget de l'État, cette recette « artificielle » est compensée par l'enregistrement d'une dépense, tout aussi artificielle, dans la mission *Remboursements et dégrèvements*. Ces écritures ne devraient pas figurer dans la comptabilité budgétaire, puisqu'aucun mouvement de trésorerie ne leur est associé.

3 UNE GESTION DES CREDITS GUIDEE PAR L'OBJECTIF DE RAPIDITE DE TRAITEMENT DES DOSSIERS

3.1 La conformité aux principes et règles du droit budgétaire appelle une remarque

Le rapport fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, sur le projet de loi de finances pour 2018 (n° 235) relève que les dispositions de l'article 104 de la loi de finances du 29 décembre 2013, ne sont pas appliquées. Cet article prévoit un mécanisme d'information automatique du Parlement, sur une base semestrielle, de la teneur des lettres de mise en recouvrement et des avis motivés envoyés par la Commission européenne dans le cadre de la procédure prévue à l'article 258 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, pouvant avoir une incidence sur les finances de l'État. Ces commissions sont normalement également destinataires d'une évaluation de cette incidence financière.

3.2 La démarche de performance repose principalement sur des indicateurs de rapidité de traitement

La mission comporte quatre indicateurs, trois concernant le programme 200 et un concernant le programme 201 mesurant la qualité de service aux usagers.

L'indicateur 1.1 du programme 200 « *Taux de demandes de remboursement de crédit TVA non imputable et de restitutions d'impôt sur les sociétés remboursées dans un délai inférieur ou égal à 30 jours* » augmente légèrement en 2017 par rapport à 2016, passant de 88,9 % à 89,9 %. La cible fixée à 80 % est nettement dépassée. La cible 2018 est également fixée à 80 %.

L'indicateur 1.2 « *Ancienneté des demandes de remboursement de crédit de TVA non imputable qui ont fait l'objet d'un remboursement (partiel ou total) dans un délai strictement supérieur à 30 jours* », avec une valeur de 62,0 jours en 2017 après 58,0 jours en 2016, accuse en revanche une dégradation notable, le résultat étant supérieur à la cible fixée à 60 jours. Pour la première fois depuis 2011, la cible n'est pas atteinte. Cette dégradation intervient dans un contexte de hausse du nombre total de demandes de remboursements (+ 0,82 % entre 2016 et 2017). Ainsi,

l'administration souligne que le nombre de demandes traitées en plus de 30 jours diminue de plus de 10 % (137 668 demandes en 2016 contre 123 151 demandes en 2017).

L'indicateur 1.3 « *Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de contribution à l'audiovisuel public traitées dans le délai d'un mois* » couvre 40 % du contentieux traité par la DGFIP. Le taux enregistré en 2017, de 97,25 % (niveau stable par rapport au taux de 97,33 % enregistré en 2016) est supérieur à la cible fixée en 2017 à 96,6 %.

Tableau n° 19 : Suivi des indicateurs de performance du programme 200

Programme 200	2014	2015	2016	Exécution 2017	Cible fixée en 2017	Prévision 2018
INDICATEUR 1.1 : Taux de demandes de remboursement de crédit TVA non imputable et de restitutions d'impôt sur les sociétés remboursées dans un délai inférieur ou égal à 30 jours	88,3 %	88,5 %	88,9 %	89,9 %	80 %	80 %
INDICATEUR 1.2 : Ancienneté des demandes de remboursement de crédit de TVA non imputable qui ont fait l'objet d'un remboursement (partiel ou total) dans un délai strictement supérieur à 30 jours	55,9 j	57,4 j	58,0 j	62,0 j	60 j	60 j
INDICATEUR 1.3 : Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de contribution à l'audiovisuel public traitées dans le délai d'un mois	97,6 %	97,5 %	97,3 %	97,3 %	96,6 %	95,5 %

Source : DGFIP

Enfin, le seul indicateur du programme 201, le « *taux net de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai de 30 jours par les services locaux* » couvre 30 % du contentieux traité. Il est stable, à 98,19 % en 2017 après 98,08 % en 2016. Ce résultat est supérieur à la cible pour 2017, fixée à 96,8 %.

Tableau n° 20 : Suivi de l'indicateur de performance du programme 201 (%)

Programme 201	2014	2015	2016	Exécution 2017	Cible fixée en 2017	Prévision 2018
INDICATEUR 1.1 : Taux de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai d'un mois	97,4 %	97,9 %	98,1 %	98,2 %	96,8 %	96,0 %

Source : DGFIP

Rapport d'information de la commission des finances du Sénat concernant les indicateurs de performance de la mission

Le rapport formule la recommandation de revoir en profondeur les indicateurs de performance. Il regrette en particulier « *qu'un meilleur équilibre ne soit pas trouvé entre la qualité de traitement des demandes et la rapidité, composantes indissociables de la performance globale de la mission* », le niveau actuel des cibles actuelles étant, selon le rapport, « *révélateur du peu d'ambition de ce dispositif global de performance et souligne la difficulté de ne retenir que le critère de la rapidité* ».

L'administration indique envisager une évolution pour l'indicateur 1.3 du programme 200 (Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de contribution à l'audiovisuel public traitées dans le délai d'un mois) et 1.1 du programme 201 (Taux de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai d'un mois). Elle reconnaît qu'« *en effet, le respect des délais des indicateurs conduit parfois les services à prononcer trop rapidement des décisions de rejet, sans accorder à l'utilisateur le temps nécessaire pour régulariser sa demande incomplète. L'utilisateur a alors recours au juge pour faire valoir le bien-fondé de sa demande, qui aurait pu être satisfaite en amont lors de l'examen de la réclamation* ».

Source : Rapport d'information fait au nom de la commission des finances du Sénat sur la maquette budgétaire de la mission « Remboursements et dégrèvements », Par Mme Marie-France BEAUFILS, Sénatrice, 12 juillet 2017

4 LES RECOMMANDATIONS DE LA COUR

4.1 Le suivi des recommandations formulées au titre de 2016

La Cour a formulé six recommandations au titre de 2016, toutes reconduites de l'exercice précédent. L'administration est en désaccord avec cinq des six recommandations. Elle a décidé la mise en œuvre de la recommandation relative à l'enregistrement des restitutions de CVAE pour l'exercice 2018.

- Recommandation n° 1 : ne plus faire figurer dans les dépenses de la mission les remboursements et dégrèvements relevant de la mécanique de l'impôt ainsi que les crédits d'impôt retracés dans l'action « Politiques publiques », et, par voie de conséquence, les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes (recommandation reconduite).

L'administration n'est pas favorable à cette recommandation et indique que la présentation recommandée par la Cour peut être reconstituée en grande partie à partir des informations fournies dans les documents budgétaires. Les principaux impôts (IR, IS et TVA) sont présentés avec leur montant net. L'administration considère que le fait de déduire des recettes brutes les remboursements liés à la mécanique de l'impôt conduirait à amoindrir l'information délivrée au Parlement.

Les remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt vont augmenter avec la mise en place du prélèvement à la source, qui conduira à créer une nouvelle sous action concernant l'IR au sein de l'action « mécanique de l'impôt ».

S'agissant des crédits d'impôt, les informations que l'administration propose de conserver en l'état sont peu exploitables. En effet, ne sont retracés dans la mission R&D que les restitutions d'impôt et non les sommes imputées par les contribuables sur leur déclaration de revenus qui viennent amoindrir le montant des recettes fiscales brutes.

Les remboursements de crédit de TVA et d'excédent d'IS sont sans lien avec des politiques publiques justifiant des dépenses de l'État mais traduisent bien un mécanisme de collecte et non une dépense.

S'il est nécessaire de maintenir l'information du Parlement sur le niveau des remboursements de crédits de TVA et d'IS, rien n'oblige à conserver les éléments fournis dans la mission *Remboursements et dégrèvements*, ces éléments pouvant être présentés par exemple dans le tome 1 du Voies et moyens.

La recommandation est reconduite et reformulée.

- *Recommandation n° 2 : modifier la présentation du tableau d'équilibre des ressources et des dépenses dans les lois de finances en déduisant des recettes fiscales brutes de l'État les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'État pour la détermination des recettes fiscales nettes (recommandation reconduite).*

Tout en reconnaissant que le rattachement des R&D locaux aux recettes plutôt qu'aux dépenses de l'État est plus discutable que celui des R&D relatifs aux impôts d'État, l'administration continue de refuser cette recommandation. Elle estime que le rattachement des R&D d'impôts locaux au domaine des recettes est justifié par plusieurs raisons.

En premier lieu, l'administration met en avant une similitude entre les R&D locaux et les PSR. Cet argument ne peut être partagé car les PSR sont déduits du calcul des recettes fiscales nettes.

Ensuite, l'administration souligne que le rattachement des R&D locaux au domaine des dépenses conduirait à une moindre lisibilité du fait de la nécessité de les rattacher à un programme en dépenses doté de crédits évaluatifs. Cet argument n'est pas recevable : la charge de la dette, également portée par des crédits évaluatifs, est bien rattachée aux dépenses, et lisible.

L'administration souligne également que les R&D locaux relèvent de décisions prises par les collectivités locales, constituant ainsi une dépense subie. C'est un fait exact, mais qui ne permet pas de plaider pour un rattachement aux recettes plutôt qu'aux dépenses. D'autres dépenses de l'État sont liées à des décisions qui ne dépendent pas seulement de lui (dépenses de guichet par exemple).

Par ailleurs, l'administration souligne que les R&D d'impôts locaux connaissent des évolutions heurtées. Cet argument n'est pas non plus déterminant pour définir le rattachement aux dépenses ou aux recettes (il est par ailleurs inexact, l'exécution étant stable depuis 5 ans).

Enfin, l'administration souligne que les R&D locaux traduisent la simple mécanique de l'impôt, comme les restitutions d'acomptes de CVAE. L'administration a cependant décidé de faire droit à la demande de la Cour d'inscrire ces restitutions en déduction des recettes du compte d'avance aux collectivités et non plus en dépenses du programme 201.

En outre l'administration avance que les normes comptables (SEC 2010) imposent d'imputer les R&D comme des moindres recettes et non comme des dépenses. La comptabilité nationale prévoit que « *le montant des impôts (...) est diminué des remboursements d'impôts effectués par les administrations publiques dans le cadre de leur politique économique et des restitutions d'impôts en cas de perception indue* ». La comptabilité

nationale présente une vision consolidée des finances publiques englobant l'ensemble des administrations publiques, dont l'État et les collectivités locales. Dans un tel contexte, les remboursements d'impôts locaux s'imputent, comme les remboursements d'impôts d'État, à la somme des impôts perçus par l'État et par les collectivités locales.

En revanche, la solution actuellement retenue qui consiste à diminuer les recettes fiscales perçues par l'État (TVA, IR, IS, TICPE...) des remboursements et dégrèvements d'impôts perçus au bénéfice d'autres administrations publiques (CVAE, TH, TF etc.) ne peut être justifiée par la comptabilité nationale dont l'objet est précisément de consolider les différents niveaux d'administration publique.

Placés en déduction des recettes fiscales brutes, les R&D locaux n'étaient pas intégrés à la norme de dépense. Si les R&D locaux ont évolué à peu près au même rythme que les dépenses nettes de l'État de 2011 à 2015, il n'en va plus de même depuis 2016 en raison des exonérations de taxe d'habitation et de taxe foncière accordées aux ménages modestes. La tendance à l'augmentation de la dépense se renforcera en 2018-2020 du fait de l'exonération de TH pour 80 % des foyers.

La recommandation est reconduite.

- *Recommandation n°3 : fixer le calendrier de mise en œuvre de l'alignement de l'architecture du programme 201 sur celle du programme 200 (recommandation reconduite).*

L'administration n'a pas mis en œuvre cette recommandation, indiquant qu'elle nécessite une modification de plusieurs applications informatiques en matière fiscale. Si cet argument est compréhensible, il ne remet pas en cause au fond la recommandation, qui touche à la mise en œuvre des principes mêmes de la LOLF.

La mission a connu une refonte de son architecture en 2010 : la distinction entre les deux programmes 200 (impôt d'État) et 201 (impôts locaux) a été consacrée. L'administration a réparti en trois actions les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État selon qu'ils se rattachent à (i) la mécanique de l'impôt (gestion de la TVA, remboursements après acomptes provisoires excédentaires), (ii) des politiques publiques (restitution de crédit d'impôt, remboursement d'impôt à certaines catégories professionnelles etc), (iii) à la gestion de l'impôt (erreurs de l'administration, contentieux, sommes restituées en vertu de conventions fiscales).

Le programme 201 concernant les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux présente la dépense par type d'impôts, mais ne précise nullement s'ils se rattachent à des politiques publiques, à la mécanique de l'impôt ou à sa gestion.

La Cour avait dès 2010 souhaité que l'administration aligne la nomenclature du programme 201 qui retrace les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux sur celle du programme 200 afin que l'administration soit amenée à mener une réflexion sur ces remboursements et dégrèvements d'impôts locaux. En effet l'article 7 de la LOLF dispose : « *Un programme regroupe les crédits destinés à mettre en oeuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation.* »

Une lecture stricte de la LOLF conduirait à estimer que la présentation actuelle du programme 201 par impôt ne précise pas d'objectifs précis en l'état actuel et n'est donc pas pleinement conforme à la LOLF.

En définitive, ces R&D locaux, rattachés aux recettes brutes de l'État et non aux dépenses, et présentés non par objectif de politique publique mais par catégorie d'impôt, sont traités de manière peu transparente dans le budget de l'État. La refonte de la fiscalité locale à venir doit donner l'occasion de moderniser les systèmes d'information de manière à pouvoir faire davantage la lumière sur ces sommes très importantes.

Cette recommandation avait fait l'objet d'une mention dans le référé du Premier président de la Cour des comptes du 19 juillet 2017, adressé au ministre de l'action et des comptes publics, relatif aux 50 recommandations des notes d'exécution budgétaire susceptibles d'être mises en oeuvre dans la prochaine loi de finances. La Cour reconduit cette recommandation.

- Recommandation n° 4 : retracer dans le PAP et dans le RAP les admissions en non-valeur par année de prise en charge comptable de la créance et par impôt, pour chacun des deux programmes (recommandation reconduite).

L'administration ne souhaite pas mettre en oeuvre cette recommandation parce qu'elle estime qu'il s'agit d'une information trop détaillée pour figurer dans les PAP et RAP et indique par ailleurs qu'elle ne dispose pas de l'ensemble des informations demandées par la Cour.

Les ANV restent cependant insuffisamment connues. Leur montant est significatif et justifie une information du Parlement dans les rapports annuels de performance.

Cette recommandation avait fait l'objet d'une mention dans le référé du Premier président de la Cour des comptes du 19 juillet 2017, adressé au ministre de l'action et des comptes publics, relatif aux 50 recommandations

des notes d'exécution budgétaire susceptibles d'être mises en œuvre dans la prochaine loi de finances.

La Cour reconduit cette recommandation.

- *Recommandation n° 5 : ne plus enregistrer les restitutions de CVAE en dépenses du programme 201. Les déduire des recettes du compte d'avances aux collectivités territoriales, pour aligner les recettes sur les sommes à reverser aux collectivités territoriales (recommandation reconduite).*

L'administration indique mettre en œuvre cette recommandation à partir de 2018. La recommandation est en cours de mise en œuvre. La Cour vérifiera lors de l'exercice 2018 les conditions précises de mise en œuvre de la recommandation.

- *Recommandation n° 6 : publier dans les RAP des informations détaillées sur les remises gracieuses accordées sur les différents impôts (recommandation reconduite).*

L'administration est en désaccord avec cette recommandation compte tenu du caractère nécessairement synthétique des informations présentées dans le RAP. Un tableau de suivi est fourni à l'appui de la réponse. Elle précise que pour tenir compte des observations formulées par la Cour des comptes dans son rapport relatif aux remises et transactions en matière fiscale réalisé en 2017, le ministère de l'action et des comptes publics a remis en avril 2017 au Parlement le rapport prévu à l'article L. 251 A du LPF détaillant les remises gracieuses et transactions effectuées sur la période 2012-2016.

En effet, depuis l'adoption de loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière du 6 décembre 2013, l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales charge le ministre du budget de publier chaque année un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale. La DGFIP a déposé un rapport, pour la première fois, le 14 avril 2017.

La Cour a relevé dans son rapport annuel pour l'année 2018 que « *Les informations recensées par le rapport d'avril 2017 restent d'une fiabilité insuffisante et doivent encore être complétées. En outre, si le rapport s'attache à expliquer les variations du nombre de demandes gracieuses, les transactions ne font l'objet d'aucune mise en perspective. Les éléments chiffrés fournis ne sont accompagnés d'aucune analyse qualitative de l'action de l'administration.* » En conséquence, elle a recommandé à l'administration de publier ce rapport en annexe au projet de loi de finances, d'inclure les données de la DGFIP et de la DGDDI (actuellement non couverte) et de compléter les lacunes graves actuelles de

ce rapport. L'administration indique qu'une actualisation de ce rapport sera fournie lors de l'examen du prochain projet de loi de finances. Elle indique que les informations les plus précises seront données, compte tenu des contraintes des systèmes d'information de la DGFIP.

La Cour en prend acte et vérifiera la bonne mise en œuvre de cette recommandation en 2018.

4.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2017

Au titre de la gestion 2017, la Cour formule quatre recommandations :

- Recommandation n° 1 : ne plus faire figurer dans les dépenses de la mission les remboursements et dégrèvements relevant de la mécanique de l'impôt ainsi que les crédits d'impôt retracés dans l'action Politiques publiques. Les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes et présenter l'information budgétaire pertinente au sein du tome 1 des Voies et moyens (recommandation reformulée).

- Recommandation n° 2 : modifier la présentation du tableau d'équilibre des ressources et des dépenses dans les lois de finances en déduisant des recettes fiscales brutes de l'État les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'État pour la détermination des recettes fiscales nettes (recommandation reconduite).

- Recommandation n° 3 : fixer le calendrier de mise en œuvre de l'alignement de l'architecture du programme 201 sur celle du programme 200 (recommandation reconduite)

- Recommandation n° 4 : retracer dans le PAP et dans le RAP les admissions en non-valeur par année de prise en charge comptable de la créance et par impôt, pour chacun des deux programmes (recommandation reconduite).

Annexe n° 1 : Nomenclature des programmes 200 et 201**Tableau n° 21 : Nomenclature du programme 200**

Action 11 - mécanique de l'impôt		
200-11-01	REIS	Remboursements d'excédents d'impôt sur les sociétés
200-11-02	RCTVA	Remboursements de crédits de TVA
200-11-03	Bouclier fiscal	Plafonnement des impositions directes (bouclier fiscal)
200-11-04	Autres	Autres - Contribution sociale sur les bénéfiques
Action 12 - politiques publiques		
200-12-01	PPE	Prime pour l'emploi
200-12-02	IR	Impôt sur le revenu
200-12-03	IS	Impôt sur les sociétés
200-12-04	TICPE	Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques
200-12-05	TICGN	Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel
200-12-06	CAP	Contribution pour l'audiovisuel public
Action 13 - gestion de l'impôt		
200-13-01	IR	Impôt sur le revenu
200-13-02	IS	Impôt sur les sociétés
200-13-03	AID	Autres impôts directs et taxes assimilées
200-13-04	TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
200-13-05	Enreg.	Enregistrements, timbres, autres contributions et taxes indirectes
200-13-06	Autres	Autres
200-13-07	ANV	Admissions en non-valeur
200-13-08	DA/IM	Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débits

Tableau n° 22 : Nomenclature du programme 201

201-01	TP-CET	Taxe professionnelle, contribution économique territoriale
201-02	TF	Taxes foncières
201-03	TH	Taxe d'habitation
201-04	ANV	Admissions en non-valeur

**Annexe n° 2 : Répartition des admissions en non-valeur par
impôt (perçu par voie de rôle) et par années (€)**

Année de prise en charge	IR	ISF	IS	AIE	TH	TF	TP	TLV	Total
1983	502	-	-	-	-	-	-	-	502
1986	29 142	-	-	-	-	-	-	-	29 142
1987	622	-	216 950	67	-	-	-	-	217 639
1989	13 053	-	134 367	397	1 769	-	180	-	149 766
1990	7 940	-	-	740	3 587	-	-	-	12 267
1991	381 742	-	-	95 522	2 885	4 901	-	-	485 049
1992	122 113	-	-	1 564	569	3 418	18 656	-	146 319
1993	374 953	-	-	4 138	1 357	8 953	137	-	389 537
1994	799 005	-	1 083	536 043	3 356	16 603	144 846	-	1 500 937
1995	1 988 976	-	12 511	143 200	9 532	25 414	389 284	-	2 568 917
1996	1 228 082	-	343 038	129 688	6 614	25 496	224 002	-	1 956 918
1997	402 037	-	45 654	36 916	10 268	27 195	635 936	-	1 158 005
1998	850 955	-	584 192	167 567	15 492	41 257	61 723	-	1 721 186
1999	1 289 731	-	9 169	176 951	22 295	65 255	233 283	308	1 796 992
2000	2 124 164	-	469 865	197 773	38 643	131 356	189 414	228	3 151 443
2001	1 340 646	-	591 334	190 831	35 759	153 588	223 626	903	2 536 689
2002	2 179 156	-	1 264 660	543 552	57 965	179 280	476 200	1 542	4 702 356
2003	4 699 490	-	753 772	1 183 482	80 383	235 957	550 439	1 408	7 504 932
2004	4 269 790	-	640 174	580 360	137 577	275 125	267 691	1 762	6 172 479
2005	4 709 077	-	-	945 627	170 451	391 283	398 246	3 095	6 617 779
2006	9 303 708	-	-	2 173 695	346 260	770 839	780 351	4 928	13 379 781
2007	8 092 393	-	-	1 042 014	478 093	1 142 087	1 092 259	1 670	11 848 515
2008	10 259 700	-	-	1 345 437	769 895	1 717 494	6 233 182	3 963	20 329 671
2009	10 834 995	-	-	1 405 692	1 203 813	2 176 586	4 991 503	5 991	20 618 580
2010	18 527 554	-	-	2 572 575	2 180 670	3 152 234	1 780 463	9 884	28 223 380
2011	25 707 933	-	-	3 001 612	3 704 115	4 516 444	-	15 401	36 945 505
2012	37 167 598	18 032	-	5 862 137	7 103 151	6 210 805	-	19 733	56 381 456
2013	50 513 119	4 767	-	6 038 211	14 351 256	9 597 530	-	137 098	80 641 981

2014	63 282 818	6 697	-	8 464 839	23 587 139	13 918 996	-	228 658	109 489 146
2015	77 997 970	4 465	-	13 120 877	49 307 904	25 406 698	-	369 479	166 207 393
2016	65 342 727	9 759	-	22 758 071	122 446 469	63 117 218	-	322 089	273 996 333
2017	5 898 471	-	-	574 566	439 645	53 263	-	-	6 965 945
ex. courant	5 898 471	-	-	574 566	439 645	53 263	-	-	6 965 945
ex. précédent	65 342 727	9 759	-	22 758 071	122 446 469	63 117 218	-	322 089	273 996 333
ex. antérieurs	338 498 964	33 961	5 066 769	49 961 504	103 630 800	70 194 792	18 691 421	806 051	586 884 262
Tous exercices	409 740 162	43 719	5 066 769	73 294 142	226 516 914	133 365 272	18 691 421	1 128 141	867 846 540

Sources : DGFIP, synthèse Cour des comptes

Annexe n° 3 : Principaux contentieux communautaires

	Origines et motifs du contentieux
<i>OPCVM et fonds de pension</i>	Ce contentieux concerne la retenue à la source qui s'appliquait jusqu'à la réforme de juillet 2012 aux dividendes de source française perçus par des organismes de placements collectif en valeurs mobilières (OPCVM) non-résidents. Ce mécanisme a été invalidé par la CJUE dans un arrêt du 10 mai 2012 (C-338/11). La Cour a estimé que la différence de traitement entre les OPCVM français, qui bénéficiaient d'une exonération fiscale pour les dividendes d'origine nationale qu'ils percevaient, et les OPCVM non-résidents, qui subissaient une retenue à la source sur de tels dividendes, ne pouvait pas être justifiée par une différence de situation pertinente et partant, s'opposait au principe général de la libre circulation des capitaux.
<i>Précompte mobilier</i>	Ce contentieux porte sur le mécanisme de précompte mobilier prélevé jusqu'en 2004 lors de la redistribution par des sociétés résidentes de dividendes reçus de leurs filiales établies à l'étranger. La Commission européenne a demandé à la France de se conformer pleinement à un arrêt (Accor C-310/09) de la CJUE du 15 septembre 2011 qui a invalidé ce dispositif. La Cour a estimé que ce mécanisme ne tenait pas compte de l'imposition déjà acquittée par les filiales non françaises et qu'il instituait une discrimination en matière d'imposition des dividendes ayant leur source dans d'autres États membres de l'UE.
<i>De Ruyter</i>	Ce contentieux porte sur l'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale. A la suite des arrêts de la CJUE (623/13) et du Conseil d'État de 2015, la France a dû restituer la part contributive des prélèvements sociaux (CSG et CRDS) sur les revenus du patrimoine qui était acquittée par les personnes affiliées à un régime légal de sécurité sociale d'un autre pays européen. Le Conseil constitutionnel a cependant estimé en 2017 que cette jurisprudence ne s'étend pas aux français affiliés à un régime de sécurité sociale d'un État tiers à l'UE.
<i>STERIA</i>	Ce contentieux découle de la condamnation de la France par la CJUE (C-386/14) pour avoir appliqué un traitement différent aux dividendes de filiales françaises et étrangères pour le calcul de l'impôt sur les sociétés (IS) dû par la société mère. En application du principe de liberté d'établissement, la Cour a estimé que la France ne peut refuser à une société mère intégrante le bénéfice de la neutralisation d'une quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés résidentes parties à l'intégration. Cette neutralisation était refusée pour les dividendes qui lui étaient distribués par ses filiales situées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été éligibles, sur option. Par ailleurs, de nouvelles contestations ont été portées contre le nouveau dispositif instaurant un taux différencié de quote-part de frais et charges applicables aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2016.
<i>Taxe à 3% sur les dividendes</i>	Ce contentieux porte sur l'application du régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. La France avait institué une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (IS) de 3% au titre des dividendes distribués dans la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. L'arrêt (C-365/16) de la CJUE du 17 mai 2017, estime qu'une telle imposition contrevient à la directive mère fille qui prévoit la non-imposition des bénéfices distribués (à l'exception d'une quote-part de 5 % de frais et charges). Le Conseil constitutionnel a ensuite estimé que cette taxe méconnaissait les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Source : Cour des comptes