

4

Les mesures fiscales de soutien aux entreprises

PRÉSENTATION

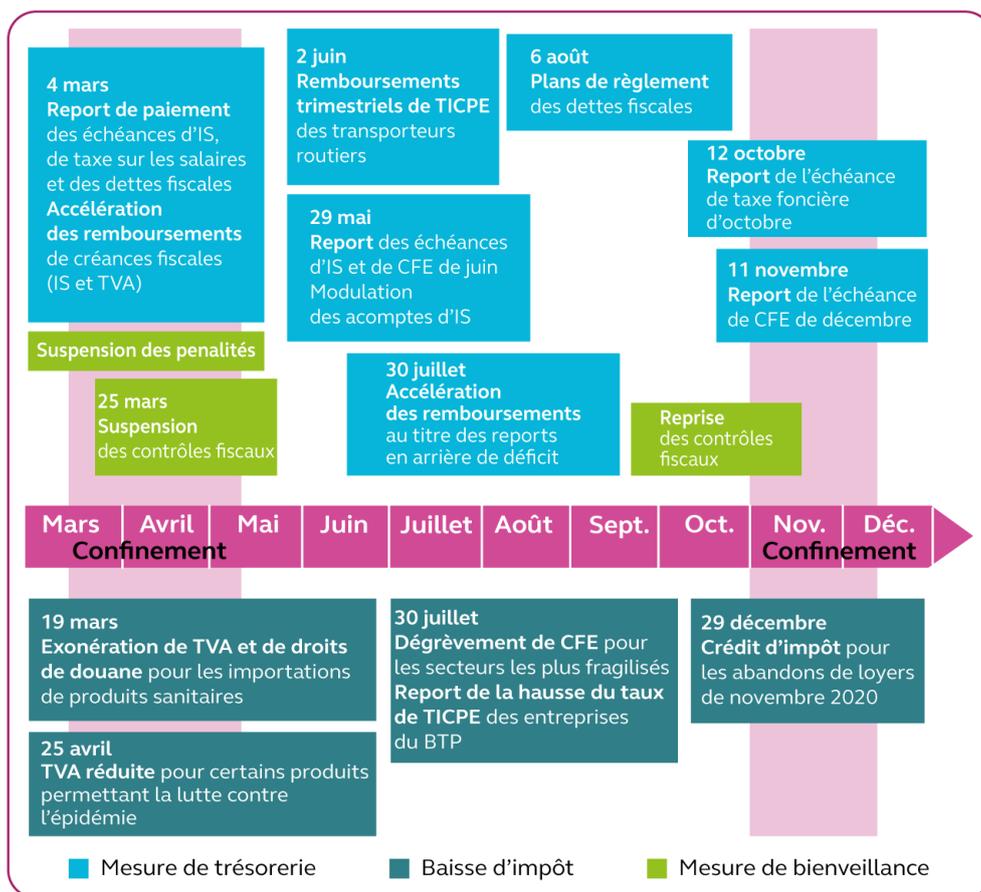
Comme dans la plupart des pays de l'OCDE, des mesures de nature fiscale ont été prises en France pour soutenir les entreprises face à la crise sanitaire. Du fait de l'effondrement de l'activité économique à la suite du premier confinement, certaines d'entre elles ont très vite rencontré des problèmes de trésorerie et des difficultés à s'acquitter de leurs obligations fiscales.

Trois types de mesures fiscales ont ainsi contribué, en plus des autres dispositifs d'urgence, au soutien des entreprises. D'une part, les mesures de trésorerie ont visé à soutenir la liquidité des entreprises dès mars 2020. D'autre part, des baisses exceptionnelles d'impôt décidées par le Parlement ont soutenu les secteurs particulièrement affectés par la crise. Enfin, des aménagements, dits de « bienveillance » fiscale, ont permis de prendre en compte les difficultés rencontrées par les entreprises pour déposer leurs déclarations d'impôt ou répondre aux demandes de l'administration dans les délais habituels. Au même titre, l'engagement de nouveaux contrôles fiscaux a été suspendu.

La direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) ont ainsi réagi très rapidement dans un contexte sanitaire contraignant. Elles ont modulé ces mesures au plus près des évolutions de la situation sanitaire, avant de les clôturer progressivement au premier semestre de 2021. Certaines diminutions temporaires d'impôt concernent en revanche les exercices 2020 à 2023.

Si les mesures de trésorerie ont apporté aux entreprises un soutien appréciable, quoique d'une ampleur modeste comparé aux autres mesures dont elles ont bénéficié, certains facteurs ont contraint la gestion de ces mesures et affecté la qualité de leur suivi (I). Par ailleurs, des baisses d'impôt temporaires et ciblées, d'un montant de près de 4 Md€, ont été mises en place (II). Enfin, si l'administration a su s'adapter pour rendre les aménagements de la gestion des impôts accessibles à tous les redevables concernés, elle doit renforcer le contrôle du respect des conditions qui, dans certains cas, permettaient d'en bénéficier (III).

Schéma n° 1 : chronologie des principales mesures fiscales de soutien aux entreprises touchées par la crise en 2020



Source : Cour des comptes d'après données DGFIP et DGDDI.

IS : impôt sur les sociétés, TVA : taxe sur la valeur ajoutée, TICPE : taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, CFE : cotisation foncière des entreprises.

I - Les mesures de soutien à la trésorerie des entreprises : une mise en place rapide, un suivi insuffisant

A - Un calendrier fiscal aménagé avec réactivité pour soutenir la trésorerie des entreprises

Dès le 4 mars 2020, la DGFIP a mobilisé les marges de manœuvre dont elle dispose sans modification législative ou réglementaire pour soutenir la trésorerie des entreprises confrontées aux conséquences de l'épidémie de covid 19. Elle a ainsi autorisé le report du paiement de leurs impôts directs ou de leurs dettes fiscales sur simple demande et pris des mesures pour accélérer le remboursement des créances fiscales qui leur étaient dues. Des mesures d'accélération des remboursements ont aussi été mises en œuvre par la DGDDI.

1 - Des reports de paiement accordés à droit constant et modulés selon l'évolution de la situation sanitaire

Les paiements des impôts directs des entreprises s'échelonnent tout au long de l'année. L'impôt sur les sociétés (IS) est ainsi payé en cinq versements, tandis que la taxe foncière (TF) est mensualisée ou acquittée en un seul versement le 15 octobre. La cotisation foncière et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CFE et CVAE) font l'objet d'acomptes versés en cours d'année et d'une régularisation ultérieure de leur solde.

Au cours d'une année donnée, l'administration peut, de son propre chef, décaler ces dates de paiement. La DGFIP a mis en œuvre ces reports de paiement d'impôts directs dans des délais très brefs : les reports de paiement d'impôts directs et de dettes fiscales ont été les premières mesures mises en œuvre dès le 4 mars 2020, soit avant le premier confinement, pour les entreprises en faisant spontanément la demande, avant qu'un communiqué de presse et l'envoi d'un courriel à l'ensemble des redevables professionnels ne donnent plus d'ampleur au dispositif le 13 mars.

La DGFIP a ensuite adapté ces reports au plus près de l'évolution de la situation sanitaire et économique. Les premiers reports concernant l'impôt sur les sociétés (IS), la taxe sur les salaires et la contribution à l'audiovisuel public des professionnels ont été consentis pour une durée de trois mois et leur paiement a été régularisé en juin 2020. Les échéances de juin ont alors pu être reportées vers le mois de septembre (IS, CFE, taxe sur les salaires). Par la suite, et en cohérence avec la reprise de l'activité

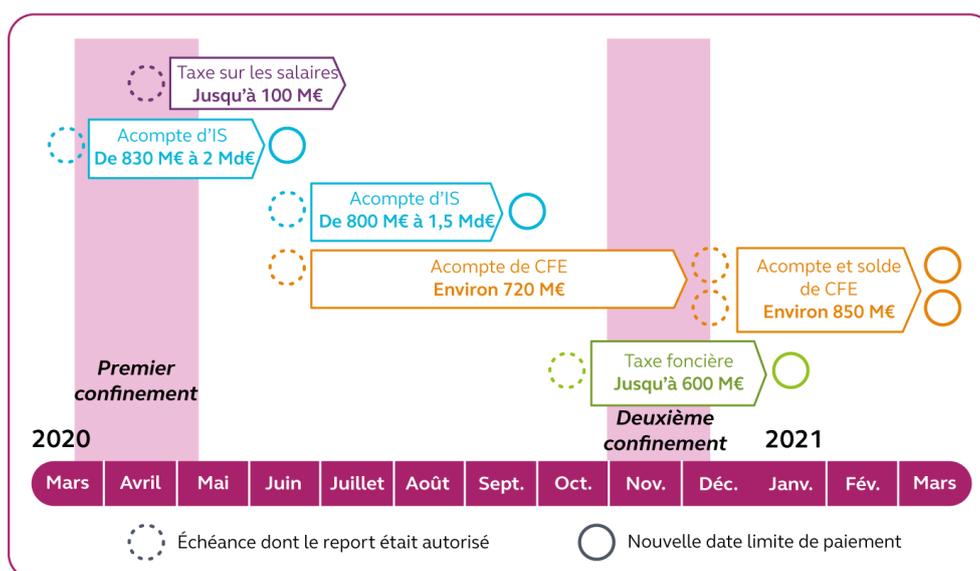
économique durant l'été 2020, la DGFIP n'a pas prévu de report des échéances de septembre. Enfin, face à une nouvelle dégradation de la situation sanitaire à l'automne 2020, elle a annoncé la possibilité de reporter de trois mois le paiement de la taxe foncière et celui de la CFE.

En 2021, la DGFIP n'a plus proposé aux entreprises de report d'échéances, mais a continué d'accorder des facilités de paiement, au cas par cas, aux redevables qui en ont sollicité le bénéfice.

2 - Jusqu'à 2,3 Md€ de paiements d'impôts reportés sur une durée de trois à neuf mois

Les données de recouvrement des impôts permettent d'estimer les montants d'impôts reportés et leur répartition au cours de l'année 2020.

Schéma n° 2 : estimation et temporalité des principaux paiements des principaux paiements d'impôts reportés par les entreprises en 2020



Source : Cour des Comptes d'après données DGFIP.

Note : L'estimation de l'aide en trésorerie pour une période donnée s'obtient en additionnant les paiements reportés pour chaque impôt durant cette période. Par exemple, en novembre 2020, l'encours des reports d'impôts est estimé à 1,32 Md€, dont 720 M€ au titre de la CFE et 600 M€ au titre de la taxe foncière.

Entre 830 M€ et 2 Md€ ont ainsi été reportés de mars à juin 2020. Les montants ensuite reportés de juin à septembre ont été compris entre 1,52 Md€ (800 M€ au titre de l'IS et 720 M€ au titre de la CFE) et 2,22 Md€ (1,5 Md€ au titre de l'IS et 720 M€ au titre de la CFE). L'encours

des reports de paiement a atteint son maximum (2,32 Md€) entre le 15 juin et le 15 juillet 2020, en retenant une hypothèse haute concernant l'IS (1,5 Md€ au titre de l'IS, 720 M€ au titre de la CFE et 100 M€ concernant la taxe sur les salaires).

Ces estimations offrent un ordre de grandeur de l'effet des mesures de report. Elles ne résultent pas d'un dispositif de suivi précis mais reposent sur des hypothèses de recouvrement conventionnelles.

La quasi-totalité des reports a été régularisée par les entreprises à la date convenue avec la DGFIP. En effet, celles qui n'étaient pas en mesure d'acquitter les versements dus à l'issue du report ont pu demander leur étalement sur des durées allant jusqu'à 36 mois dans le cadre des plans de règlement des dettes fiscales. Ces plans ont toutefois porté sur un montant total limité à 63,1 M€ en 2020, dont 48,5 % ont été remboursés avant juillet 2021.

3 - Des mesures d'accélération des remboursements de créances fiscales nombreuses mais pas toujours quantifiables

En complément des reports de paiement, l'administration fiscale s'est efforcée d'accélérer le remboursement des créances qu'elle devait aux entreprises.

En mobilisant les marges dont elles disposent à droit constant, la DGFIP et la DGDDI ont réduit leurs délais de remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de taxe intérieure sur la consommation sur les produits énergétiques (TICPE), en dépit des contraintes importantes que l'épidémie a fait peser sur leur organisation au printemps 2020⁴⁹⁸.

La part des remboursements de crédits de TVA traités en moins de 30 jours est ainsi passée de 89 % en 2019 à 92,7 % en 2020. Cette accélération était d'autant plus nécessaire que le ralentissement brutal de l'activité économique a eu pour conséquence une hausse des créances de TVA détenues par certaines entreprises. En effet ces dernières, ayant acquitté une TVA déductible sur leurs fournitures avant la crise, ont ensuite collecté une TVA inférieure sur leurs ventes, du fait du ralentissement ou de l'arrêt de leur activité. Au total, les remboursements de TVA accordés ont crû de 5,7 Md€ (+ 18,9 %) au premier semestre de 2020 par rapport aux six premiers mois de l'année 2019.

⁴⁹⁸ Cf. chapitre du présent rapport, *Les administrations fiscales et douanières*.

De même, les remboursements aux transporteurs routiers, en raison du tarif réduit de TICPE dont ils bénéficient sur leurs carburants, ont vu leur traitement accéléré par rapport à 2019. La DGDDI a réalisé ces remboursements dans un délai moyen de 11 à 12 jours en 2020, contre 12 à 16 jours en 2019 et 31 jours en 2018. Cette réduction des délais est liée à la dématérialisation des demandes et au regroupement des services chargés de leur traitement, qui ont été amorcés en 2015. Recommandé par la Cour⁴⁹⁹, ce regroupement restait cependant inachevé avant la crise et doit être poursuivi.

Par ailleurs, l'administration fiscale a proposé puis mis en œuvre des dispositifs adoptés en loi de finances ou par décret contribuant à accélérer le versement de créances aux entreprises.

La DGDDI a ainsi ramené à trois mois la fréquence des remboursements de crédits de TICPE aux transporteurs routiers (contre une fréquence semestrielle auparavant). Si le décret instaurant ce nouveau calendrier a été adopté le 2 juin 2020, les transporteurs ont pu adresser des demandes en ce sens dès la seconde quinzaine de mai, permettant à la DGDDI d'en anticiper le traitement. Depuis 2020, les transporteurs routiers perçoivent ainsi quatre remboursements de TICPE contre deux auparavant.

Pour sa part, comme l'y a autorisé la troisième loi de finances rectificative (LFR 3) pour 2020⁵⁰⁰, la DGFIP a accéléré le remboursement des créances de report en arrière de déficits⁵⁰¹. Ces créances naissent lorsqu'une entreprise reporte son déficit d'une année sur le résultat qui avait servi à établir son impôt sur les sociétés de l'année précédente. Elle génère ainsi une créance d'impôt qui est habituellement remboursée sous la forme d'une déduction de l'IS à payer au cours des cinq années suivantes. Pour permettre une mobilisation plus rapide de ces créances, la LFR 3 pour 2020 a offert aux entreprises la possibilité de demander le remboursement immédiat, par virement bancaire, de celles qu'elles détenaient au titre des exercices clos depuis 2015.

Les montants remboursés aux entreprises au titre des reports en arrière de déficit ont atteint 106,3 M€ en 2020 (+ 12,2 %) et s'établissaient à 1,15 Md€ à fin septembre 2021⁵⁰².

⁴⁹⁹ Cour des comptes, *La direction générale des douanes et droits indirects, un recentrage nécessaire*, rapport public thématique, septembre 2020 et Rapport public annuel 2014, *Les missions fiscales de la Douane : un rôle et une organisation à repenser*, février 2014.

⁵⁰⁰ Loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020 – article 5.

⁵⁰¹ Dispositif dit de « carry back ».

⁵⁰² Dont 780 M€ relatifs à une seule opération concernant un établissement bancaire.

En l'absence de données exhaustives, l'effet de l'ensemble des mesures d'accélération des remboursements sur la trésorerie des entreprises ne peut être évalué précisément. Cependant, la forte progression des demandes de remboursement montre que nombre d'entreprises concernées ont recouru à ces mesures.

B - Une gestion des reports complexe et un suivi insuffisant

1 - Des applications informatiques qui ont pesé sur la gestion des reports de paiement

Le système d'information de la DGFIP a globalement permis de faire face à la crise sanitaire. Cependant, celle-ci a à nouveau mis en exergue des limites déjà soulignées par la Cour concernant la rigidité de certaines applications⁵⁰³.

Ainsi, les pénalités de retard étant habituellement calculées lors de la liquidation du solde final d'IS, l'application de gestion (ACIS) ne permet pas de modifier, avant cette étape, la date d'échéance et les montants des acomptes⁵⁰⁴ dus par les entreprises.

En conséquence, lorsqu'ils ont accordé des reports de paiement aux entreprises, les services locaux de la DGFIP n'ont pas pu modifier les dates limites de paiement dans l'application de gestion de l'IS. Celle-ci a continué à calculer les pénalités selon le calendrier habituel et les agents ont dû supprimer manuellement chaque pénalité calculée à tort par l'application. De même, les reports de paiement concernant l'acompte de CFE ne pouvaient pas être traités individuellement dans l'application de gestion. Ils ont donc pris la forme d'une annulation automatique des pénalités de retard pour toutes les entreprises des secteurs fragilisés par la crise.

La mise en œuvre de ces mesures aurait été plus efficace concernant l'IS et plus ciblée concernant la CFE, si elle avait été gérée directement dans les applications de gestion de ces deux impôts.

⁵⁰³ Cour des comptes, *Les systèmes d'information de la DGFIP et de la DGDDI*, communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale, avril 2019.

⁵⁰⁴ Seule la modulation exceptionnelle des acomptes d'IS selon le résultat prévisionnel des entreprises a pu être intégrée à l'application de gestion, à partir de 2021.

2 - Des données de suivi insuffisantes par rapport aux enjeux de pilotage et de communication

Faute de pouvoir instruire les reports de paiement d'impôts directs dans leurs applications de gestion, les agents de la DGFIP les ont enregistrés dans des fichiers tenus à jour manuellement.

Ces tableaux visaient à recenser les entreprises bénéficiaires de ces mesures, en précisant l'impôt concerné et le type de mesure sollicitée pour chaque décision. Ces enregistrements ont été de qualité très inégale et n'ont pas permis de conserver le niveau de précision initialement souhaité lors de la consolidation nationale des données.

De plus, la méthode de comptabilisation des services locaux n'a pas été parfaitement homogène, qu'il s'agisse de l'accélération des remboursements ou du cumul de montants reportés à plusieurs reprises. Enfin, les flux enregistrés dans ces fichiers n'ont pas pris en compte le report de l'acompte de CFE du mois de juin.

Il résulte de ce suivi interne imparfait une incertitude sur le montant cumulé de reports de 3,6 Md€ indiqué par l'administration, qui agrège des reports de durées variables, ainsi que sur sa décomposition par impôts. Une même incertitude affecte le montant des remboursements accélérés de crédits d'impôt, qui s'établissaient à 18,6 Md€ fin 2020 et à 27,8 Md€ au 1^{er} juillet fin 2021 selon la DGFIP. Au demeurant, ce chiffrage additionne les montants figurant dans les demandes adressées par les entreprises, et non les montants effectivement remboursés plus rapidement. Par ailleurs, le *Rapport économique, social et financier* annexé au PLF pour 2021 estimait à 14 Md€ le montant des crédits d'impôt ayant fait l'objet d'un remboursement anticipé en 2020⁵⁰⁵, en se fondant sur l'écart entre la trajectoire des remboursements prévue pour 2020 avant la crise et leur rythme réellement observé au cours de l'année.

La Cour regrette la fiabilité et la précision insuffisantes de ces données de suivi eu égard aux enjeux. De plus, ces données ont été présentées par le Gouvernement sans être assorties des réserves suffisantes sur leur fiabilité et leur signification.

La DGFIP devrait donc s'assurer de disposer des outils de suivi permettant d'obtenir des informations fiables et précises sur les dispositifs mis en œuvre, même en période de crise.

⁵⁰⁵ *Rapport économique, social et financier* annexé au PLF pour 2021, p.17.

C - Une contribution limitée des mesures fiscales de trésorerie à l'ensemble des dispositifs de crise

En comparaison avec les autres mesures prises en faveur de la trésorerie des entreprises (140 Md€ de prêts garantis par l'État⁵⁰⁶, 21,4 Md€ de cotisations sociales reportées⁵⁰⁷), l'ampleur des reports d'échéances fiscales reste modeste : leur encours était compris entre 0,8 Md€ et 2,3 Md€ entre mars 2020 et mars 2021 selon la Cour. Leur montant cumulé s'établissait à 3,6 Md€ au 1^{er} juillet 2021 selon la DGFIP.

Des études économiques montrent que les reports de charges fiscales relatives à l'IS et aux impôts de production ont permis de préserver environ 0,4 % des petites et moyennes entreprises françaises de difficultés de liquidité face à la crise⁵⁰⁸, soit entre 10 et 15 000 entreprises.

C'est donc un nombre relativement restreint d'entreprises qui ont été effectivement soutenues dans leurs besoins de liquidité par les mesures fiscales de crise. La raison peut en être l'appui offert par les autres dispositifs mais aussi la volonté des entreprises de ne pas accumuler de dettes fiscales à régler ultérieurement alors qu'elles étaient en mesure de payer au moment de l'échéance.

L'effet des mesures fiscales de trésorerie a ainsi pu être relativement marginal, d'autant qu'elles ne s'adressaient qu'aux seules entreprises payant des impôts. Toutefois, ces mesures mises en œuvre rapidement ont permis de répondre immédiatement aux éventuelles difficultés de trésorerie des entreprises, créant un pont de liquidité le temps que soient mis en place les dispositifs nécessitant une modification législative ou réglementaire.

⁵⁰⁶ Toutefois, la logique des prêts garantis par l'État diffère dans la mesure où ce dernier n'avance pas directement de liquidités aux entreprises dans le cadre des PGE.

⁵⁰⁷ Prêt garanti par l'État - Tableau de bord interactif | economie.gouv.fr et *Rapport final du comité de suivi et d'évaluation des mesures de soutien financiers aux entreprises confrontées à l'épidémie de covid 19*, juillet 2021.

⁵⁰⁸ Gourinchas *et al.* (2020, rev.2021), *COVID-19 and SME failures*, NBER Working Paper Series, n° 27877, National Bureau of Economic Research, septembre 2021.

II - Des baisses temporaires d'impôts de près de 4 Md€

A - Des baisses de taxes de plus de 1,6 Md€ sur les produits destinés à la lutte contre l'épidémie

Dès le 20 mars 2020, la DGDDI a saisi la Commission européenne pour mettre en œuvre une franchise des droits de douane et de TVA concernant les importations de produits médicaux et sanitaires permettant de lutter contre l'épidémie (masques, gants, visières, gel hydroalcoolique, vaccins, seringues notamment). Saisie par d'autres États membres, la Commission européenne a autorisé cette exonération le 3 avril 2020⁵⁰⁹.

La DGDDI estime que ces mesures ont permis aux importateurs concernés d'économiser entre 277 et 448 M€ pour leurs opérations réalisées entre le 30 janvier 2020 et le 1^{er} juillet 2021. Par ailleurs, Santé publique France estime avoir économisé 1,3 Md€ (dont 0,5 Md€ au titre des masques de protection et 0,6 Md€ au titre des vaccins). Au total, cette mesure a donc diminué de plus de 1,6 Md€ les coûts supportés par les importateurs des produits destinés à la lutte contre l'épidémie en 2020 et au premier semestre de 2021.

De plus, un taux réduit de TVA à 5,5 % a été instauré en avril 2020 jusqu'au 31 décembre 2021 pour l'achat de masques et de produits d'hygiène adaptés à la lutte contre la covid 19⁵¹⁰. Cette mesure n'est pas considérée par le Gouvernement comme une dépense fiscale et son effet sur les recettes de TVA n'est pas mentionné dans les documents accompagnant les projets de loi de finances⁵¹¹. En effet, ce taux réduit de TVA n'a pas un caractère incitatif, mais fait partie des mesures destinées à garantir l'accès de tous aux produits de première nécessité.

Par ailleurs, le maintien du taux de TVA de droit commun sur ces produits aurait renchéri les coûts supportés principalement par les établissements de soins et par Santé publique France.

⁵⁰⁹ [Décision UE/2020/491](#) du 3 avril 2020, prise sur le fondement des articles 51 et suivants de la [directive 2009/132/CE](#) du 19 octobre 2009.

⁵¹⁰ [Loi n° 2020-473](#) du 25 avril 2020 de finances rectificatives pour 2020 – articles 5 et 6.

⁵¹¹ Fascicule *Voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2021, tome II, p. 10.

B - Une prolongation de dépense fiscale de l'ordre de 1,7 Md€, une information du Parlement limitée

Certaines entreprises, principalement dans le secteur du bâtiment et des travaux publics (BTP), acquittent un taux réduit de TICPE sur le gazole qu'elles consomment pour leurs engins de chantier (gazole dit « non-routier », GNR). La loi de finances initiale pour 2020 avait prévu la suppression progressive de cette dépense fiscale considérée comme « *non vertueuse sur le plan environnemental dès lors qu'elle conduit à minorer le coût d'énergies fossiles émettrices de dioxyde de carbone* »⁵¹². Le tarif de TICPE acquitté pour le GNR consommé par ce secteur devait ainsi augmenter en trois étapes pour rejoindre le tarif de droit commun au 1^{er} janvier 2021, le premier jalon étant prévu le 1^{er} juillet 2020.

Dans le contexte de la crise sanitaire et sur proposition du Gouvernement, le Parlement a adopté un report de la hausse de TICPE prévue le 1^{er} juillet 2020, et son alignement au tarif de droit commun en une seule étape le 1^{er} juillet 2021. En juillet 2021, le Gouvernement a de nouveau proposé le report de cette hausse, en prévoyant un alignement sur le tarif de droit commun en une seule étape le 1^{er} janvier 2023.

Au cours de son audition par la commission des finances de l'Assemblée nationale, dans le cadre de l'examen du PLFR pour 2021, le ministre de l'Économie, des finances et de la relance a indiqué que le maintien d'une dépense fiscale défavorable à l'environnement posait « *une difficulté de principe* »⁵¹³, mais a souligné les effets négatifs de la crise sanitaire sur la situation du secteur du BTP. Le Gouvernement a aussi justifié le second report par un refus d'augmenter « *en une seule fois* »⁵¹⁴ le tarif du GNR. Pourtant, le Gouvernement est lui-même à l'origine de cette trajectoire de hausse non-progressive, dont il a maintenu le principe dans le cadre du second report.

L'information présentée au Parlement lors de l'adoption de ces mesures est demeurée limitée. Introduits par amendements du Gouvernement, ces reports n'ont pas fait l'objet de l'étude d'impact qui les aurait accompagnés s'ils avaient été inclus dans un projet de loi de finances. Le coût net de ces mesures est évalué à 1,7 Md€ par la DLF. Cependant, l'information fournie au Parlement dans les fascicules *Voies et moyens* et dans le *Rapport économique, social et financier* annexés aux PLF pour 2021 et 2022 ne permet pas de le reconstituer⁵¹⁵.

⁵¹² Projet de loi de finances pour 2020, exposé des motifs de l'article 16, p. 106.

⁵¹³ Laurent Saint-Martin, rapport (n° 4215) fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances rectificative pour 2021, déposé le 10 juin 2021, p. 56.

⁵¹⁴ *Idem*.

⁵¹⁵ Ces documents ne présentent pas l'effet budgétaire de ces mesures sur l'exercice 2023 ni leur coût cumulé pour le budget de l'État.

C - Un dégrèvement et des crédits d'impôt spécifiques dont les montants demeurent limités

La possibilité pour les collectivités d'accorder un dégrèvement des deux-tiers de la cotisation foncière des entreprises (CFE) appartenant aux secteurs les plus fragilisés par la crise, a aussi constitué une mesure de diminution temporaire d'impôt en lien avec la crise. Adopté en LFR 3⁵¹⁶ pour 2020, ce dégrèvement concerne les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 150 M€, et son coût pour les collectivités est pris en charge par l'État à 50 %.

Cette mesure a été appliquée par 34,2 % des EPCI, soit 432 des 1 260 EPCI percevant 92,3 % du produit de la CFE, et par 188 communes. Afin qu'il soit déduit des paiements de CFE en décembre 2020, ce dégrèvement, présenté par le Gouvernement le 10 juin, devait être adopté avant le 31 juillet par les collectivités qui le souhaitaient. Ce délai restreint contribue à expliquer que le recours à ce dispositif soit resté limité, malgré la prise en charge de son coût à hauteur de 50 % par l'État.

Dans la plupart des cas, son montant a été déduit du solde de CFE à payer en décembre 2020. Au titre de ce dégrèvement, la baisse de CFE a été de 125 M€, répartie sur environ 125 000 entreprises (pour un produit total de CFE de 8,3 Md€ en 2020).

Par ailleurs, la LFI pour 2021 a instauré un crédit d'impôt au titre des abandons définitifs des loyers d'entreprises au titre du mois de novembre 2020. Ce dispositif visait à inciter les bailleurs à abandonner le loyer du mois de novembre pour les entreprises locataires remplissant certaines conditions (appartenance à un secteur en difficulté du fait de la crise, effectifs de moins de 5 000 salariés notamment)⁵¹⁷. Ces abandons pouvaient être consentis jusqu'au 31 décembre 2021. Le coût de ce dispositif est estimé à 75 M€ en 2021.

Enfin, un nouvel assouplissement temporaire des reports en arrière de déficits fiscaux a été adopté en LFR 1 pour 2021⁵¹⁸, afin de permettre aux entreprises de constituer une créance fiscale plus importante dans le cas où elles auraient constaté un déficit au cours de la crise sanitaire et économique. Cette mesure devrait conduire à une augmentation des créances imputables à l'IS, et diminuer d'autant le rendement de cet impôt au cours des cinq prochains exercices. Selon l'estimation communiquée au Parlement, le coût de cette mesure serait de l'ordre de 400 M€.

⁵¹⁶ [Loi n° 2020-935](#) du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020 – article 11.

⁵¹⁷ [Loi n° 2020-1721](#) du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 – article 20.

⁵¹⁸ [Loi n° 2021-953](#) du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021 – article 1^{er}.

III - Des aménagements de la relation avec les entreprises, des contrôles à accentuer désormais

A - Des mesures dites « de bienveillance » ont complété les mesures fiscales de crise

1 - Une suspension temporaire des contrôles fiscaux conduisant à une baisse significative des contrôles et des droits rappelés en 2020

L'engagement de nouveaux contrôles fiscaux a été suspendu pendant le premier confinement par l'ordonnance du 25 mars 2020⁵¹⁹. Au-delà des difficultés concrètes liées à l'organisation des contrôles sur place dans un contexte de recours important au télétravail, cette décision se justifiait par la volonté de l'administration de laisser les entreprises se focaliser sur leur organisation face à la crise sanitaire et sur la recherche des différentes possibilités de soutien. Elle a également permis à l'administration de dégager du temps, des effectifs et du matériel informatique au profit des missions considérées comme prioritaires (les agents du contrôle étant mobiles pour une part importante d'entre eux, ils disposaient du matériel de télétravail).

À partir de juin 2020, les contrôles sur place ont progressivement repris, dans un premier temps seulement sur les procédures déjà engagées avant le confinement, et sans débiter de nouveaux contrôles avant septembre, sauf cas manifeste de fraude. Avec la poursuite de la crise sanitaire, la reprise des contrôles s'est faite progressivement, en ciblant plutôt les entreprises relevant de secteurs n'ayant pas trop durement pâti de la crise.

Au total, 365 200 contrôles ont été menés en 2020, ce qui représente une baisse de 17 % par rapport à 2019. Le nombre de contrôles sur place a fortement baissé : les contrôles sur place ayant abouti à un rappel d'IS ont par exemple été divisés par deux (passant de 13 000 contrôles clos en 2019 à un peu plus de 6 000 en 2020). En parallèle, les contrôles sur pièces, qui peuvent être réalisés à distance, ont diminué de 5 % en 2020 par rapport à 2019 et ont porté en priorité sur l'IS, qui représente les volumes rappelés les plus importants. Le montant des droits rappelés au titre des impôts directs des entreprises de 2020 a ainsi diminué de 1,3 Md€ par rapport à l'année 2019, passant de 3,8 à 2,5 Md€, soit une baisse de 34 %.

⁵¹⁹ Ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.

2 - La suspension des pénalités de retard, un périmètre plus large qu'initialement souhaité à cause de rigidités informatiques

Afin de laisser aux entreprises le temps de s'adapter à l'épidémie, l'administration fiscale avait souhaité suspendre les pénalités en cas de retard de paiement des impôts directs. Or l'application informatique qui traite ces opérations ne permet pas de suspendre les pénalités selon un traitement différencié pour chaque impôt.

Le 16 mars 2020, le traitement des pénalisations a été suspendu pour toutes les natures d'imposition. Les pénalités concernant la TVA ont donc été annulées, alors que les impôts indirects devaient être exclus du champ des mesures de bienveillance, puisqu'il s'agit d'impôts collectés par les entreprises pour le compte de l'État. Les rigidités du système informatique ont ainsi conduit l'administration à accorder des remises de pénalités contraires aux orientations retenues.

3 - Une communication ciblée sur les impôts directs, un champ d'action de fait plus large

Si la DGFIP a concentré sur les impôts directs ses mesures de souplesse et sa communication envers les entreprises, elle a en fait élargi son intervention aux impôts indirects, mais par des voies différentes. Ainsi, elle a pu inclure les impôts indirects dans les plans de règlement étendus ou dans le champ de la suppression des pénalités de retard.

La TVA, si elle est exclue des mesures de report, est ainsi incluse dans les possibilités de remboursement accéléré de crédits ou créances. Elle a également fait l'objet, pendant le confinement de 2020, de l'établissement d'acomptes forfaitaires ou d'évaluations approximatives. Les entreprises dont le chiffre d'affaires avait été affecté par la crise sanitaire pouvaient par exemple recourir à un acompte forfaitaire de 80 % du dernier mois « normal », voire de 50 % pour les entreprises très fortement touchées (mesures de fermeture totale notamment).

B - Une volonté d'adaptation de l'administration fiscale reconnue par les usagers

1 - Une souplesse accrue

L'administration fiscale a, dès le début de la crise, allégé certaines contraintes formelles afin de faciliter l'accès aux mesures fiscales exceptionnelles pour toutes les entreprises susceptibles d'en bénéficier. Alors que, lors de la mise en place de ces mesures, les entreprises devaient remplir un formulaire spécifique pour bénéficier d'un report, le formalisme a été très rapidement allégé : dès le printemps 2020, un simple courriel suffisait par exemple aux entreprises pour adresser leurs demandes de reports d'échéances fiscales.

Par ailleurs, l'administration a fait preuve de souplesse en reportant les dates limites de dépôt de certaines déclarations d'impôt (liasse fiscale pour le calcul de l'IS, déclarations de TVA, formulaire de solde de CVAE), en réponse aux difficultés rencontrées par certaines entreprises pour réunir les informations nécessaires à ces déclarations au printemps 2020.

Pour garantir l'accélération des remboursements de créances fiscales (TVA ou IS), elle a aussi modifié dès le 18 mars les niveaux d'habilitation pour augmenter la part des dossiers traités de façon automatisée et permettre aux services locaux de prendre en compte des demandes relevant normalement de l'administration centrale.

2 - Des efforts notables de communication interne et externe

L'administration fiscale a renforcé ses canaux de communication externe afin de s'assurer que l'existence des mesures fiscales de bienveillance soit portée à la connaissance des usagers.

En plus des communiqués de presse, la DGFIP a tenté d'atteindre directement le maximum d'entreprises par l'envoi généralisé de messages électroniques (« *massmails* ») aux adresses référencées par les professionnels. Cet envoi a été complété de divers autres canaux directs (foire aux questions à destination des entreprises, numéro d'appel spécifique).

Au-delà de ces instruments d'information et d'orientation, un dialogue nourri et fréquent avec les différents acteurs privés a également été mis en place. L'effort de pédagogie et de sensibilisation a aussi concerné les acteurs publics locaux (préfectures, chambres de commerce et d'industrie, Banque de France, etc.). Les échanges avec les acteurs publics comme privés ont eu lieu à un rythme hebdomadaire au printemps 2020.

En interne, l'administration centrale a assuré une circulation de l'information technique la plus utilisable possible *via* l'instauration d'une foire aux questions interne, régulièrement alimentée et très opérationnelle. Elle s'est également appuyée sur des espaces d'échanges communautaires professionnels, les Wifip. Ces « *chats* » internes, spécialisés par impôt et intégrant de façon large à la fois des agents de l'administration centrale et du réseau, ont permis une communication directe entre agents et à l'administration centrale de prendre en compte très rapidement les interrogations formulées par les services locaux concernant l'application de certaines mesures.

3 - Un souci d'ouverture vers les entreprises, reconnu par ces dernières

L'action et la communication de l'administration fiscale ont été organisées autour du maître-mot de bienveillance, réaffirmé à de multiples reprises dans les communications internes, directement ou indirectement. La foire aux questions interne précise par exemple qu'« *il convient d'informer le contribuable de la suspension des délais afin de ne pas le priver de ses garanties* ».

Une consultation réalisée auprès d'entreprises *via* leurs représentations professionnelles a permis de dresser un bilan positif de l'action de l'administration quant aux mesures fiscales exceptionnelles. L'administration a en effet été jugée réactive, efficace et soucieuse des difficultés rencontrées par les entreprises.

Ces avis favorables se reflètent dans les bons résultats des indicateurs de qualité et de délai de la DGFIP, tels que la part des remboursements de créances de TVA effectuée en moins de 30 jours (cf. *supra*, le point I.A.3). Sur l'IS, l'amélioration est encore plus nette puisque la proportion des demandes de remboursement traitées dans un délai de 30 jours est passée de 82,9 % en 2019 à 90,8 % en 2020.

C - Des contrôles à accentuer en sortie de crise

Dès la mise en place des mesures, l'administration fiscale a cherché à limiter les effets d'aubaine éventuels et les possibilités de fraudes.

Ainsi, la communication de la DGFIP sur certaines mesures a été ajustée pour limiter les risques d'effet d'aubaine pour les entreprises. Par exemple, aucune communication n'a été réalisée concernant la suspension des pénalités de retard pour éviter que certaines entreprises ne soient tentées de profiter de façon inappropriée de cette suspension. De même, les modulations possibles de l'IS au printemps 2021 ont été ciblées sur les entreprises en difficulté. Pour ne pas encourager les entreprises n'en n'ayant pas besoin à chercher à les utiliser, l'administration n'a pas souhaité communiquer largement sur cette possibilité, s'orientant plutôt vers des réponses aux sollicitations des entreprises.

De plus, l'administration fiscale s'est concentrée, lors de la reprise des contrôles, sur les potentiels cas de fraude. Si, à la DGFIP, les contrôles sur place ont été suspendus pendant le premier confinement, des règles spécifiques ont été mises en place à la reprise des contrôles en juin 2020 : la consigne était de ne pas engager de nouveaux contrôles avant septembre 2020 mais seulement de reprendre les contrôles existants, sauf en cas de fraude. Il était en effet possible d'engager, dès le 1^{er} juin 2020, des contrôles sur les dossiers frauduleux justifiant d'intervenir sans délai.

Enfin, une conditionnalité avait aussi été établie, dès le printemps 2020, pour les grandes entreprises et les grands groupes (comptant plus de 5 000 salariés ou réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 1,5 Md€). En effet, une grande entreprise demandant un report d'échéances fiscales et sociales ou un prêt garanti par l'État devait s'engager à ne pas verser de dividendes en 2020 à ses actionnaires en France ou à l'étranger, à ne pas procéder à des rachats d'actions au cours de l'année 2020 et à ne pas avoir son siège fiscal ou de filiale sans substance économique dans un État ou territoire non-coopératif en matière fiscale. En cas de non-respect de ces « *engagements de responsabilité* », les échéances fiscales reportées doivent être remboursées avec application de pénalités de retard⁵²⁰.

Toutefois, les modalités de contrôle de ces engagements de responsabilité apparaissent insuffisamment définies. Il importe que l'administration fiscale suive la liste des entreprises liées par ces engagements, ce qui n'est pas le cas pour le moment, et prévoie de contrôler spécifiquement le respect de ces derniers.

⁵²⁰ S'agissant des prêts garantis par l'État, les contrats prévoient une clause de remboursement anticipé obligatoire sanctionnant l'inobservation de ces engagements de responsabilité. Leur contrôle relève des banques prêteuses.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Les mesures fiscales ont fait partie des premières aides mises en place à destination des entreprises pour leur permettre de faire face à la crise sanitaire. Leur ampleur est cependant demeurée inférieure à celle d'autres dispositifs de soutien à la trésorerie comme les prêts garantis par l'État (140 Md€ de prêts accordés) et le report des charges sociales (21,4 Md€ entre mars 2020 et juin 2021), ou des mesures de soutien direct comme l'activité partielle (18 Md€) et le fonds de solidarité (plus de 36 Md€ sur l'ensemble de la période⁵²¹).

En autorisant le report de paiement de certains impôts directs, l'administration a permis aux entreprises de conserver en trésorerie un montant compris entre 0,8 et 2,3 Md€ de mars 2020 à mars 2021. À ces mesures qui ne présentent pas de coût budgétaire se sont ajoutées des diminutions d'impôt d'un montant total de près de 4 Md€. Au sein de ce montant, la prolongation de la dépense fiscale concernant le gazole non-routier présente un coût net de 1,7 Md€ pour le budget de l'État sur la période de 2020 à 2023. En revanche, l'exonération et le taux réduit de TVA concernant les produits sanitaires ont eu un effet plus modéré sur les finances publiques. En effet, si elles ont occasionné une perte de recette fiscale d'au moins 1,6 Md€, elles ont essentiellement bénéficié à des opérateurs publics (tels que Santé publique France). En l'absence d'une TVA réduite, la majeure partie des surcoûts aurait donc été portée par le budget de l'État et celui de l'assurance maladie.

Enfin, la suspension temporaire des contrôles fiscaux a accentué en 2020 la diminution des droits rappelés observable depuis 2018 concernant les impôts directs des entreprises. Ceux-ci se sont contractés de 1,3 Md€ en 2020 (contre des diminutions de 0,8 Md€ en 2019 et 0,3 Md€ en 2018).

Environ 0,4 % des petites et moyennes entreprises, soit entre 10 000 et 15 000 entités, auraient bénéficié de ces reports d'échéances d'IS et d'impôts de production. Si elles n'ont pas fait l'objet d'un fort recours des entreprises par rapport à d'autres dispositifs, ces mesures fiscales exceptionnelles ont permis de sécuriser la trésorerie des entreprises dès le début de la crise jusqu'à la mise en place des dispositifs plus massifs nécessitant des modifications réglementaires ou législatives. Concernant l'ensemble des mesures fiscales (reports, plans de règlement, accélération des remboursements), la DGFIP a enregistré près de 115 000 demandes formulées par les entreprises entre mars 2020 et juillet 2021.

⁵²¹ Source : fonds de solidarité (entreprises.data.gouv.fr).

Même si elles ont été mises en place de manière efficace, ces mesures exceptionnelles révèlent certaines rigidités de l'administration fiscale – liées notamment aux systèmes d'informations – qui ont alourdi leur gestion et handicapé leur suivi. La DGFIP a piloté de façon globalement cohérente les reports de paiement des entreprises, mais leur gestion hors des applications informatiques a accru le travail des agents et amoindri la qualité des informations nécessaires à leur pilotage et à leur suivi. L'administration fiscale n'a pas été ainsi en capacité de suivre finement l'évolution des mesures de report et a dû ajuster leur périmètre en cours de crise sans s'appuyer sur des informations précises et fiables.

Par ailleurs, l'information présentée au Parlement concernant les reports de hausse de TICPE est restée limitée et ne permet pas d'en saisir le coût net complet.

À partir de septembre 2020, la DGFIP a progressivement mis fin aux mesures générales de bienveillance et de trésorerie, tout en restant réceptive aux demandes des entreprises encore en difficulté. Même si certaines mesures de crise sont encore en cours d'exécution et produiront des effets jusqu'en 2022, voire 2023, leur caractère exceptionnel implique a priori une durée limitée. Elles ont donc, par défaut, vocation à s'éteindre avec la normalisation de la situation sanitaire et économique. Deux ans après le début de la crise, il importe aussi d'accentuer le contrôle par l'administration fiscale de la bonne utilisation de ces mesures et des conditionnalités qui y sont liées.

Au terme de son enquête, la Cour adresse à l'État les recommandations suivantes :

- 1. s'assurer de disposer des outils de suivi permettant d'obtenir des informations fiables et précises sur les dispositifs mis en œuvre, même en période de crise (DGFIP) ;*
- 2. vérifier le respect des engagements de responsabilité conditionnant le report d'échéances fiscales pour certaines entreprises et en tirer les conséquences en cas de non-respect (DGFIP).*

Réponse

Réponse commune du ministre de l'économie, des finances et de la relance et du ministre auprès du ministre de l'économie, des finances et de la relance, chargé des comptes publics 627

**RÉPONSE COMMUNE DU MINISTRE DE L'ÉCONOMIE,
DES FINANCES ET DE LA RELANCE ET DU MINISTRE
AUPRÈS DU MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES
ET DE LA RELANCE, CHARGÉ DES COMPTES PUBLICS**

Vous nous avez transmis par courrier en date du 22 novembre 2021 le chapitre destiné à figurer dans le rapport public annuel 2022 intitulé « Les mesures fiscales de soutien aux entreprises : une gestion diligente, un suivi et des contrôles à renforcer » et nous vous en remercions.

Nous souhaitons tout d'abord souligner l'ampleur des mesures fiscales qui ont été prises, très rapidement, pour répondre à la crise sanitaire et préservant, avec d'autres mesures d'aides, notre tissu économique. Nous nous félicitons que la Cour souligne, dans le projet de rapport public, l'efficacité et la pertinence de ces mesures qui ont permis de répondre promptement aux besoins en trésorerie de nos entreprises. En outre, nous relevons avec satisfaction le bilan très favorable que vous dressez de la mobilisation et de l'adaptation remarquablement rapide des administrations pendant la crise et de leur soutien à l'égard des entreprises en grande difficulté.

Vous formulez par ailleurs deux recommandations portant sur le suivi des mesures et leur contrôle.

En ce qui concerne la première, relative au caractère perfectible du suivi des mesures de crise, nous rappelons que, si elle est en effet indispensable et constitue bien une préoccupation de notre administration, elle se heurte toutefois à la complexité des différentes mesures de soutien des entreprises qui relèvent, dans la majorité des cas, d'un accompagnement au cas par cas. Elles ont par ailleurs été mises en place avec diligence, plus vite que certains développements informatiques. Nous l'assumons pleinement.

Pour ce qui concerne la direction générale des Douanes et Droits indirects, l'analyse des enseignements de la crise sanitaire, ajoutée aux réflexions déjà engagées, conduit à inscrire la digitalisation des procédures tournées vers l'utilisateur, le développement sur la logique de l'interlocuteur unique et celle du guichet unique parmi les principaux axes stratégiques du contrat d'objectifs et de moyens 2022-2025 signé le 1er décembre 2021. Ces mesures permettront de donner à la douane les moyens d'améliorer les conditions d'exercice de ses missions.

S'agissant de la seconde recommandation sur le contrôle, nous vous confirmons qu'à l'instar d'autres dispositifs d'aides publiques, les engagements de responsabilité pris par les entreprises pour obtenir des reports d'échéance fiscale seront contrôlés par les services de la direction générale des Finances publiques.

Enfin, nous souhaitons formuler quelques observations plus détaillées sur le projet de rapport.

Si, comme vous le soulignez, la majorité des mesures de soutien n'ont pas nécessité de modification législative ou réglementaire, celle relative à l'accélération des délais de traitement des remboursements de crédit de TVA a fait l'objet d'un ajustement réglementaire.

S'agissant des reports de paiement accordés à droit constant et modulés selon l'évolution de la situation sanitaire, nous souhaitons rappeler les facultés de paiement et de modulation des acomptes accordés pour la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). En effet, le premier acompte, normalement égal à 50 % de la CVAE N-1, a pu être payé jusqu'au 30 juin 2020 au lieu du 15 juin 2020, afin que l'entreprise connaisse parfaitement son résultat 2019 déposé au 30 juin 2020 et puisse ainsi calculer son acompte selon les règles légales. De plus, le premier acompte a pu être modulé avec une marge d'erreur augmentée à 30 % au lieu des 10 % légaux.

De même, la contribution à l'audiovisuel public des professionnels a fait l'objet d'un report de trois mois de déclaration et de paiement en 2020 et 2021. Cette mesure de trésorerie a bénéficié, notamment, aux secteurs des cafés-hôtels-restaurants, discothèques et salles de sport, fortement touchés par la crise.

S'agissant des mesures d'accélération des remboursements de créances fiscales, le dispositif de report en arrière des déficits entraîne la constatation d'une créance d'impôt, et non d'un crédit d'impôt comme mentionné dans le projet de rapport. Par ailleurs, la créance d'impôt peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés, dû au titre des exercices clos, au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report en arrière a été exercée.

Pour le régime temporaire de remboursement immédiat des créances nées du report en arrière des déficits antérieurs, et en application de l'article 5 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020, les entreprises ont eu la possibilité de demander le remboursement immédiat de leur stock de créances, qui ont pu en pratique être constituées à compter du report en arrière du déficit constaté au titre de l'exercice clos en 2015.

Dans le projet de rapport, la Cour relève la rigidité de l'application de gestion de l'impôt sur les sociétés et la nécessité pour les services territoriaux d'appliquer manuellement les mesures de bienveillance. Sur ce point, nous attirons votre attention sur l'impossibilité d'adapter le traitement de liquidation et d'intégrer les différents ajustements intervenus

au cours de l'année 2020, dans la mesure où des règles différentes trouvaient à s'appliquer en fonction du secteur d'activité de l'entreprise, de ses difficultés financières ou matérielles. En revanche, l'application a été aménagée pour gérer la modulation des acomptes en fonction du résultat prévisionnel.

Quant aux reports de paiement concernant l'acompte de cotisation foncière des entreprises (CFE), des sanctions individuelles dans l'application de gestion étaient possibles manuellement pour les reports indus. Toutefois, il n'est pas possible de paramétrer dans l'application les secteurs d'activité précisément ciblés par le Gouvernement.

Le rapport indique par ailleurs que l'information fournie au Parlement au titre du report de la hausse de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques sur le gaz non-routier (GNR) ne permettrait pas de reconstituer son coût estimé à 1,7 milliard d'euros. Or, le tableau des principales mesures nouvelles en prélèvements obligatoires, présenté en annexe du rapport économique, social et financier pour 2022, présente clairement les deux mesures nouvelles de report sur la période 2020-2022. De plus, le bénéfice du report au 1er janvier 2023 de la hausse du tarif applicable au GNR, ne se limite pas au seul secteur du BTP, comme le suggère le projet de rapport, et bénéficie à d'autres secteurs tel que l'extraction de granulats.

Concernant l'assouplissement des conditions de report en arrière des déficits, il doit être rappelé que celui-ci n'est que temporaire, et ne s'applique qu'au déficit constaté au titre du premier exercice déficitaire clos à compter du 30 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021. En conséquence, il conviendrait de mentionner, au singulier, le déficit constaté au cours de la crise sanitaire et économique.

Par ailleurs, s'agissant du dégrèvement de CFE, il convient de relever que ce dispositif a été particulièrement suivi, si l'on tient compte des délais très courts prévus par l'article 11 de la troisième loi de finances rectificative pour 2020 pour permettre aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale d'adopter des délibérations.

Enfin, s'agissant des contrôles fiscaux, les données chiffrées mentionnées dans le projet de rapport portent sur le seul périmètre des impôts directs des entreprises et non sur l'ensemble des impôts des professionnels.