

Cour des comptes



# **Mission Remboursements et dégrèvements**

---

**Note d'analyse de  
l'exécution budgétaire**

**2014**

# Remboursements et dégrèvements

**Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d’impôts d’état**

**Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d’impôts locaux**

	<b>LFI</b>	<b>Crédits ouverts</b>	<b>Exécution</b>
<b>AE</b>	<b>102,06 Md€</b>	<b>96,25 Md€</b>	<b>96,13 Md€</b>
<b>CP</b>	<b>102,06 Md€</b>	<b>96,25 Md€</b>	<b>96,13 Md€</b>

## Synthèse

### Les dépenses de 2014 et la gestion des crédits

La mission *Remboursements et dégrèvements* comporte deux programmes : les dépenses relatives aux impôts d'Etat sont enregistrées dans le programme 200 et celles relatives aux impôts locaux dans le programme 201. Les remboursements et dégrèvements sont en quasi-totalité classés en dépenses d'intervention.

Les dépenses de la mission (en CP) ont atteint 96,13 Md€ en 2014, soit 24,1 % des dépenses brutes du budget général. Les remboursements et dégrèvements d'impôts d'Etat ont représenté 84,63 Md€ (soit 88,0 % de l'ensemble des dépenses de la mission), dont 47,61 Md€ pour les seuls remboursements de crédits de TVA. Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux ont atteint 11,50 Md€ en 2014.

#### 1 - Des dépenses très diverses par leur montant et par leur nature

Les dépenses relèvent de trois groupes distincts : celles qui sont liées à la mécanique de l'impôt (régularisations au profit des entreprises des acomptes d'impôt sur les sociétés, remboursements de crédits de TVA...), qui constituent le poste le plus important en volume (73,7 % des remboursements et dégrèvements d'impôts d'Etat en 2014) ; celles qui relèvent de politiques publiques (notamment les restitutions de crédits d'impôt) ; celles qui résultent de la gestion de l'impôt (recours gracieux ou contentieux, admissions en non-valeur, remises de débet, intérêts moratoires...). Cette ventilation en trois catégories est utilisée pour le programme 200 (impôts d'Etat), mais ne l'est pas pour le programme 201 (impôts locaux) dont les dépenses sont présentées par impôts.

#### 2 - Une prévision des dépenses difficile

Les dépenses de remboursements et dégrèvements, qui sont régies par les règles fiscales, ne peuvent pas être limitées par un plafond. Les crédits de la mission sont évaluatifs. Les dépenses sont pour une grande part constatées par l'administration, et non pas pilotées comme les autres dépenses du budget général.

De nombreux facteurs sont susceptibles de les faire varier : mesures nouvelles, dynamiques des assiettes des impôts, ventilation des

dépenses fiscales entre la part restituée (comptabilisée dans les programmes de la mission) et la part imputée sur l'impôt (qui diminue le montant des recettes brutes), comportement des contribuables en matière de recours contentieux ou gracieux, décisions des tribunaux...

En 2014, les dépenses exécutées ont été inférieures de 5,93 Md€ aux crédits de la loi de finances initiale. Trois catégories de dépenses ont fortement contribué à cette sous-exécution : les remboursements de crédits de TVA (-2,18 Md€ par rapport à la LFI) en raison d'une croissance économique moins forte que prévu, les crédits d'impôt relatifs à l'impôt sur les sociétés sous l'effet d'un moindre coût du CICE (-2,66 Md€) et les dépenses au titre des contentieux communautaires (-2,12 Md€) dont le traitement est plus lent qu'anticipé.

### 3 – Un traitement budgétaire insatisfaisant

Les remboursements et dégrèvements, conformément à l'article 10 de la LOLF, doivent être enregistrés sur des programmes de dépenses dont les crédits sont évaluatifs. Ils sont regroupés dans une même mission dont les crédits sont présentés dans l'état B annexé à la loi de finances. Néanmoins, d'autres présentations budgétaires traitent les remboursements et dégrèvements non pas en dépenses mais en moindres recettes : c'est notamment le cas dans les documents de synthèse (exposé des motifs du PLF, dossier de presse...) qui présentent des recettes nettes et des dépenses nettes.

Aucune de ces deux options n'est réellement adaptée au traitement des remboursements et dégrèvements, qui ne peuvent être en totalité rattachés aux recettes ou aux dépenses. Par exemple, les dépenses relatives à la mécanique de l'impôt font partie intégrante de la gestion des impôts et devraient être enregistrées directement en minoration des recettes. En outre, ces dépenses augmentent artificiellement l'ampleur des dépenses d'intervention de l'Etat. Inversement, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux constituent de vraies dépenses pour l'Etat, 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.

### 4 - Une nomenclature insuffisamment détaillée ne permettant pas d'inventorier les dépenses « pour ordre »

La nomenclature détaillée d'exécution et les données comptables associées ne permettent pas d'inventorier les dépenses pour ordre comptabilisées sur les deux programmes, lesquelles ont pour contrepartie des recettes pour ordre dans le budget général ou dans des comptes spéciaux. Elle ne permet donc pas de vérifier la comptabilisation des dépenses et des recettes inscrites en contrepartie dans le budget général et

dans les comptes spéciaux disposant de recettes fiscales, tels les comptes de concours financiers *Avances à l'audiovisuel public* et *Avances aux collectivités territoriales*.

#### 5 - Le caractère toujours insatisfaisant du traitement des restitutions de CVAE

Depuis 2011, l'action 01 du programme 201 enregistre les dégrèvements relatifs à la CET (contribution économique territoriale), et les reliquats de dégrèvements relatifs à la taxe professionnelle. La gestion 2014 est marquée par une amélioration de la prévision des dépenses relevant de cette action. Mais les restitutions de CVAE (cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) sont toujours enregistrées en dépenses du programme 201, ce qui n'est pas justifié, ces restitutions devant s'imputer sur les recettes du compte d'avances aux collectivités territoriales.

## **Appréciation d'ensemble**

### **Régularité**

---

L'exécution 2014 ne soulève pas de problème de régularité.

### **Performance**

---

En termes de performance, les indicateurs suivis sont satisfaisants mais ils sont peu nombreux, et essentiellement consacrés à la qualité du service rendu aux usagers. L'analyse de la performance des services fiscaux qui gèrent les crédits de la mission est réalisée dans le cadre du programme 156 – *Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local*.

### **Soutenabilité budgétaire**

---

Au regard de la soutenabilité, l'analyse de la mission *Remboursements et dégrèvements* n'a pas de pertinence isolément, les crédits de la mission étant évaluatifs et n'entrant dans la programmation pluriannuelle qu'au travers des prévisions de recettes fiscales nettes. L'analyse prospective de la mission doit être menée dans le cadre de l'analyse des recettes nettes du budget général.

## **Les recommandations de la Cour**

---

### **Le suivi des recommandations formulées au titre de la gestion 2013**

---

La Cour avait formulé huit recommandations au titre de la gestion 2013.

La recommandation n°2 relative à la présentation des dépenses d'intervention est remplacée par une nouvelle recommandation (n°1) proposant de modifier l'enregistrement comptable de certains remboursements et dégrèvements.

La recommandation n°7, qui demandait un enrichissement et une fiabilisation des informations sur les dépenses relatives à la contribution économique territoriale, notamment sur les dépenses recensées dans la catégorie « autres dégrèvements », est en grande partie satisfaite. Contrairement à 2012 et 2013, l'écart entre la prévision et l'exécution sur ces dépenses est limité en 2014, et depuis 2013 des informations sont disponibles sur les dépenses classées dans les « autres dégrèvements », de surcroît en forte baisse en 2014. Cette recommandation n'est donc pas reprise en 2014.

Les six autres recommandations, qui font l'objet d'un refus de l'administration ou qui, sans être contestées, ne sont pas du tout mises en œuvre, sont maintenues.

### **Les recommandations formulées au titre de la gestion 2014**

---

*La Cour formule une nouvelle recommandation.*

*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'impôts retracés dans l'action Politiques publiques, et, par voie de conséquence, les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes (recommandation nouvelle).*

*Les six recommandations suivantes sont reconduites de 2013.*

*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'Etat les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'Etat 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 reformulée).*

- *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).*

- *Recommandation n°5 : identifier les différentes dépenses pour ordre enregistrées dans la mission, et pour chacune d'elles la ligne du budget général ou le compte spécial d'enregistrement de la recette pour ordre (recommandation reconduite).*

- *Recommandation n°6 : 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 reformulée).*

- *Recommandation n° 7 : publier dans les RAP des informations détaillées sur les remises gracieuses accordées sur les différents impôts (recommandation reconduite).*

## Sommaire

<b>Synthèse .....</b>	<b>3</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>9</b>
<b>I - Les dépenses de l'exercice et la gestion des crédits .....</b>	<b>11</b>
A - La programmation des crédits.....	12
B - La gestion des crédits en cours d'exercice .....	17
<b>II - Les grandes composantes de la dépense .....</b>	<b>26</b>
A - Les dépenses « pour ordre » ne sont pas identifiées.....	26
B - La présentation budgétaire des remboursements et dégrèvements n'est pas satisfaisante .....	28
<b>III - Appréciation d'ensemble : régularité, performance et soutenabilité budgétaire .....</b>	<b>30</b>
A - La régularité de l'exécution budgétaire.....	30
B - La démarche de performance .....	30
C - La soutenabilité budgétaire .....	32
<b>IV - Les recommandations de la Cour .....</b>	<b>32</b>
A - Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de la gestion 2013 .....	32
B - Les recommandations formulées au titre de la gestion 2014.....	35
<b>Annexe 1 Nomenclature des programmes 200 et 201.....</b>	<b>37</b>
<b>Annexe 2 Les conséquences de l'entrée en vigueur du CICE .....</b>	<b>38</b>

## Introduction

La mission *Remboursements et dégrèvements* est, au sein du budget de l'Etat, celle dont les dépenses sont les plus importantes. Ces dernières ont atteint 96,13 Md€ en 2014 (CP), soit 24,1 % des dépenses brutes du budget général.

La mission comporte deux programmes : les remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'Etat (programme 200), pour un montant de 84,63 Md€ (soit 88,0 % des dépenses de la mission), et les remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts locaux (programme 201), pour 11,50 Md€ en 2014.

Au sein des dépenses totales de la mission de 96,13 Md€, les remboursements de crédits de TVA ont représenté à eux seuls 47,61 Md€ (49,5 %).

### Une mission dont les crédits sont évaluatifs

Selon l'article 10 de la LOLF, les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* sont des crédits évaluatifs. Les plafonds de crédits des deux programmes peuvent être révisés, parfois significativement, à l'occasion des lois de finances rectificatives, en fonction des dépenses constatées. Dès lors que les crédits sont évaluatifs et que les plafonds de crédits sont ajustés aux dépenses constatées, l'analyse de l'exécution budgétaire de la mission consiste principalement à mesurer et comprendre les écarts entre la prévision et les dépenses exécutées.

### Des dépenses de natures très diverses

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

Les raisons pour lesquelles l'Etat peut être amené à restituer des sommes aux contribuables sont multiples. Elles sont présentées depuis 2010 en trois catégories dans la nouvelle nomenclature du programme 200 :

- des raisons liées à la mécanique de l'impôt : les sommes payées sous forme d'acomptes provisoires dépassent l'impôt dû (impôt sur les sociétés) ; le mécanisme de gestion de la TVA (versement à l'Etat de la TVA encaissée par les entreprises, remboursement par l'Etat aux

entreprises de la TVA qu'elles ont payée) place certaines entreprises en situation créditrice vis-à-vis de l'Etat ;

- des raisons liées aux politiques publiques : le contribuable bénéficie d'un crédit d'impôt qui dépasse l'impôt qu'il doit payer ; il bénéficie d'un dégrèvement (diminution) de l'impôt, par exemple en raison de sa situation personnelle (revenus modestes...) ou professionnelle (pertes de récolte...) ; 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, par exemple à la suite d'une erreur matérielle ou d'une contestation ; l'Etat peut devoir rembourser des sommes à la suite d'une décision judiciaire, et cette restitution peut s'accompagner du paiement d'intérêts moratoires ; l'Etat peut aussi devoir reverser des impôts 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'Etat opère l'apurement comptable d'une créance sans l'avoir recouvrée :

- des créances jugées irrécouvrables sont admises en non-valeur ;
- les comptables publics peuvent bénéficier d'une remise de débet ;
- un contribuable peut être dispensé du paiement en numéraire d'un impôt s'il s'en acquitte par une « dation en paiement ».

A la différence du programme 200, le programme 201 relatif aux impôts locaux n'est pas présenté selon les trois catégories de dépenses (mécanisme de l'impôt, politiques publiques, gestion de l'impôt) mais comporte trois actions correspondant aux trois impôts (taxe professionnelle et contribution économique territoriale, taxes foncières, taxes d'habitation) ainsi qu'une action retraçant les admissions en non-valeur. Les nomenclatures détaillées des deux programmes sont présentées en annexe.

#### Des dépenses dont les évolutions sont difficiles à prévoir

L'évolution des dépenses de remboursements et dégrèvements est soumise à un grand nombre de facteurs : les modifications des dispositions fiscales, la dynamique des impôts auxquels les remboursements et dégrèvements s'appliquent, le partage variable des crédits d'impôt entre imputation et restitution (seule la partie restituée est comptabilisée dans la mission), les comportements des contribuables, 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 délicates à réaliser. Les services du ministère des finances prévoient en général directement des recettes nettes des remboursements et dégrèvements (TVA nette, IS net en particulier) puis, pour les documents budgétaires, réalisent une prévision des recettes brutes et des remboursements et dégrèvements.

Madame Eva SAS, députée, a auditionné la Cour le 22 octobre 2014 sur son analyse de l'exécution budgétaire de la mission *Remboursements et dégrèvements*. Dans son rapport sur les crédits de la mission dans le PLF 2015, Madame SAS formule des recommandations dont plusieurs rejoignent celles formulées par la Cour.

## I - Les dépenses de l'exercice et la gestion des crédits

### Dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* en 2014 (M€, CP)

	P. 200	P. 201	Mission
LFI	90 603	11 453	102 056
LFR	-5 945	144	-5 801
Crédits disponibles	84 658	11 597	96 255
Crédits consommés	84 629	11 502	96 131
<i>Ecart (crédits consommés - LFI)</i>	-5 974	49	-5 925
<i>Ecart (crédits consommés - crédits disponibles)</i>	-29	-95	-124

Source : Cour des comptes

Les dépenses de la mission ont atteint 96,13 Md€ en 2014, soit 5,93 Md€ de moins que les crédits ouverts en LFI et 0,12 Md€ de moins que ceux prévus dans la LFR de fin d'année.

La sous-consommation des crédits par rapport à la loi de finances initiale provient des dépenses du programme 200, dont la consommation a été inférieure de 5,97 Md€ à la prévision. Cet écart porte principalement sur trois dépenses sensiblement inférieures à leur prévision : les remboursements de crédits de TVA, les restitutions du crédit d'impôt sur la compétitivité et l'emploi (CICE), les dépenses au titre des contentieux communautaires. Les explications disponibles sur ces écarts sont données plus loin.

Les dépenses du programme 201 ont été proches de la prévision initiale, avec un dépassement de 0,05 Md€, sensiblement inférieur à ceux constatés en 2012 et 2013 qui avaient été respectivement de 1,18 Md€ et 0,72 Md€.

## A - La programmation des crédits

### 1 - Le programme 200

#### Crédits prévus en LFI 2014 - programme 200 (CP, Md€)

Intitulé	Prévision révisée pour 2013 (PLF 2014)	Exécution 2013	Prévision 2014 (LFI 2014)
Action 11 - mécanique de l'impôt			
Remboursements d'excédents d'IS	10,3	10,6	14,0
Remboursements de crédits de TVA	47,9	47,0	49,8
Bouclier fiscal	0,2	0,2	0,0
Autres (Contribution sociale sur les bénéfiques)	0,1	0,1	0,1
<b>Total</b>	<b>58,5</b>	<b>57,9</b>	<b>64,0</b>
Action 12 - politiques publiques			
Prime pour l'emploi	1,9	1,9	1,7
IR	1,5	1,5	1,9
IS	1,9	1,9	8,9
TICPE	0,7	0,8	0,7
TICGN	0,0	0,0	0,0
Contribution pour l'audiovisuel public	0,5	0,5	0,5
<b>Total</b>	<b>6,5</b>	<b>6,5</b>	<b>13,8</b>
Action 13 - gestion de l'impôt			
IR	2,3	2,2	2,3
IS	1,1	1,0	1,1
Autres impôts directs	1,8	1,1	3,0
TVA	2,1	2,2	2,3
Enregistrements, timbres, autres contributions indirectes	0,7	0,5	0,7
Autres	0,6	0,6	0,6
Admissions en non-valeur	2,0	2,2	2,0
Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débet	0,5	0,4	0,9
<b>Total</b>	<b>11,1</b>	<b>10,2</b>	<b>12,8</b>
<b>Total Programme 200</b>	<b>76,1</b>	<b>74,6</b>	<b>90,6</b>

Source : DGFIP - Cour des comptes

Dans la LFI 2014, la prévision de dépenses pour le programme 200 était supérieure de 14,54 Md€ à la prévision révisée pour l'exercice 2013. La prévision pour 2014 intégrait notamment :

- une hausse de 3,73 Md€ des remboursements d'excédents d'IS, principalement sous l'effet de la moindre progression du bénéfice fiscal<sup>1</sup> en 2013 (+1,4 %) qu'en 2012 (+8 %<sup>2</sup>) et de l'entrée en vigueur du CICE<sup>3</sup> ;

- une hausse de 1,88 Md€ des remboursements de crédits de TVA, en fonction d'une hypothèse de croissance des emplois taxables de 1,3 % ;

- une hausse de 7,28 Md€ des dépenses au titre des politiques publiques, essentiellement des dépenses relatives à l'IS (+7,02 Md€). Cette hausse s'expliquait par l'entrée en vigueur du CICE (+5,3 Md€) et un ressaut des dépenses du crédit d'impôt recherche (+1,6 Md€)<sup>4</sup> ;

- une hausse de 1,50 Md€ des dépenses au titre des contentieux communautaires (3 Md€ en 2014 après 1,5 Md€ en 2013), dont +0,50 Md€ pour le contentieux précompte mobilier et +1,00 Md€ pour le contentieux OPCVM.

L'exécution 2013, connue après le vote de la LFI, a été assez proche de la prévision révisée retenue dans le PLF 2014, sauf sur deux points :

- les remboursements de crédits de TVA, inférieurs de 0,89 Md€ à la prévision ; la base de prévision des dépenses 2014 était donc surévaluée de ce montant ;

- les dépenses au titre des contentieux qui ont finalement atteint 0,33 Md€ alors que la prévision révisée pour 2013 retenait 1,50 Md€.

---

<sup>1</sup> Les acomptes d'IS d'une entreprise sont calculés en fonction de l'impôt dû au titre de l'exercice précédent. Si l'impôt finalement dû est inférieur à celui de l'année précédente, l'entreprise bénéficie d'une restitution du trop-versé d'acomptes. A l'échelle de l'économie entière, plus la croissance du bénéfice fiscal est faible entre deux exercices, plus nombreuses sont les entreprises dont le bénéfice fiscal baisse, et donc plus le montant total des restitutions est élevé.

<sup>2</sup> Ce taux était encore prévisionnel. Il a été de 7 % en exécution.

<sup>3</sup> voir l'annexe 2 sur la comptabilisation du CICE dans le budget de l'Etat

<sup>4</sup> En 2014, le reliquat de créance de CIR acquise au titre de 2010 peut être imputé sur l'impôt dû, comme en 2011, 2012 et 2013, et la fraction qui n'a pas pu être imputée est remboursée aux entreprises (autres que les PME qui ont bénéficié du remboursement intégral dès 2011). Ce dernier remboursement de la créance 2010 représente un montant de l'ordre de 1,8 Md€ en 2014. L'année 2013 n'avait pas supporté le dernier remboursement de la créance acquise au titre de 2009, qui avait été remboursée intégralement dès 2010 dans le cadre du plan de relance. D'où l'augmentation significative des dépenses de CIR entre 2013 et 2014.

Cette moindre dépense ne remettait pas en cause la prévision pour 2014, le rythme de traitement des dossiers en 2014 étant indépendant de celui de 2013.

## 2 - Le programme 201

### Crédits prévus en LFI pour le programme 201 (CP, millions d'euros)

Action	Intitulé	Prévision révisée pour 2013 (PLF 2014)	Exécution 2013	Prévision 2014 (LFI 2014)
201-01	TP, CET	6,9	6,9	6,4
201-02	TF	0,9	0,8	0,9
201-03	TH	3,5	3,5	3,8
201-04	ANV	0,4	0,4	0,4
<b>Total</b>		<b>11,7</b>	<b>11,6</b>	<b>11,5</b>

Source : DGFIP – Cour des comptes

Dans la LFI 2014, les dépenses prévues pour le programme 201 en 2014 étaient en légère baisse, de 0,2 Md€ par rapport à la prévision révisée pour 2013, sous deux effets contraires :

- une réduction de 0,5 Md€ des dépenses relatives à la contribution économique territoriale (CET), en raison d'un effet résiduel du remplacement de la taxe professionnelle par la CET (qui s'accompagne d'une baisse du montant total des remboursements et dégrèvements), de la diminution programmée du « dégrèvement transitoire » qui vise à compenser les entreprises perdantes à l'occasion de la réforme de la TP<sup>5</sup> et d'une diminution supposée des dégrèvements et restitutions de CVAE ; en sens inverse, la prévision intégrait une augmentation du coût du dégrèvement barémique<sup>6</sup> ;

<sup>5</sup> Si les impôts dus au titre de la CET en 2010 étaient supérieurs à ceux qui auraient été dus si la TP avait été maintenue, les entreprises bénéficient pendant quatre ans d'un dégrèvement proportionnel à cette « perte », dont le montant est égal à 100 % de la perte pour les impositions établies au titre de 2010, 75 % pour celles établies au titre de 2011, 50 % pour celles établies au titre de 2012 et 25 % pour celles établies au titre de 2013.

<sup>6</sup> Les petites entreprises acquittent un taux réduit de CVAE.

- une hausse de 0,3 Md€ des dégrèvements de taxe d'habitation, sous l'effet d'une revalorisation de 4 % des seuils de revenus<sup>7</sup> entrant dans le calcul du plafonnement de la taxe en fonction du revenu<sup>8</sup>.

### **Observations sur la nomenclature du programme 201**

A la différence du programme 200, le programme 201 a conservé une présentation par impôts, en quatre actions : taxe professionnelle et contribution économique territoriale ; taxes foncières ; taxe d'habitation ; admissions en non-valeur.

**La Cour recommande depuis 2011 que la nomenclature du programme 201 soit modifiée en reprenant la typologie en trois catégories du programme 200.** La DGFIP indique avoir engagé une réflexion en ce sens, mais invoque ses contraintes budgétaires pour justifier les retards dans la mise en œuvre de cette évolution pourtant particulièrement nécessaire à la qualité de l'information.

Par ailleurs, **la Cour s'était interrogée dès 2011 sur l'enregistrement des restitutions de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) en dépenses du programme 201** (au sein de l'action 01 TP-CET). La CVAE est l'un des impôts constitutifs de la CET, avec la cotisation foncière des entreprises (CFE). La CVAE est un impôt auto-liquidé par les entreprises, payé pour un exercice en deux acomptes aux mois de juin et septembre, et régularisé au mois de mai de l'exercice suivant. Les restitutions, qui se produisent lorsque les acomptes versés l'année précédente sont supérieurs à l'impôt dû, ont la même nature que les remboursements et dégrèvements de la catégorie « mécanique de l'impôt » du programme 200. Mais s'agissant d'un impôt reversé aux collectivités territoriales, l'inclusion des restitutions de CVAE parmi les dépenses du budget général suscite une interrogation de fond. Une restitution de CVAE, qui résulte d'un trop-versé d'acomptes par rapport au montant définitif de l'impôt, est un ajustement du montant définitif de la CVAE : une restitution diminue les dépenses du compte d'avances, puisque les collectivités locales reçoivent le montant net de l'impôt, c'est-à-dire les acomptes augmentés des soldes (régularisations à la charge du contribuable) et diminués des restitutions ; la restitution devrait en conséquence également s'imputer en diminution des recettes

---

<sup>7</sup> Ces seuils sont habituellement revalorisés comme les limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu qui, dans la LFI 2014, ont été revalorisées de 0,8 %, soit l'évolution des prix hors tabac en 2013.

<sup>8</sup> Le montant de la taxe d'habitation est limité à 3,44 % du revenu fiscal de référence du ménage diminué d'un abattement dont le montant varie selon le nombre de parts de quotient familial.

du compte d'avances aux collectivités territoriales et non pas en dépenses du budget général.

L'enregistrement des restitutions en dépenses du programme 201, appliqué depuis 2011, a deux conséquences contraires : le solde du budget général est indûment dégradé puisqu'il supporte à tort en dépenses les restitutions de CVAE ; le compte d'avances aux collectivités territoriales dispose structurellement d'un excédent de recettes par rapport à ses dépenses, alors qu'il ne sert qu'à faire transiter les impôts locaux de l'Etat vers les collectivités locales et devrait donc être équilibré (cf. analyse de l'exécution budgétaire du Compte de concours financiers *Avances aux collectivités territoriales*).

En effet, le compte d'avances enregistre en dépenses du programme 833, le montant exact de CVAE que l'Etat doit reverser aux collectivités locales, à savoir les acomptes augmentés des soldes et diminués des restitutions, mais enregistre en recettes les acomptes augmentés des soldes mais sans déduction des restitutions<sup>9</sup>. Les enregistrements sur le compte d'avances ne sont donc pas équilibrés, et comportent davantage de recettes que de dépenses.

En consolidant le budget général et le comptes d'avances aux collectivités locales, les montants de recettes et de dépenses s'équilibrent. Mais considérés séparément, le budget général et le compte d'avances sont déséquilibrés par ces écritures.

Recettes	Dépenses	
<u>compte d'avances</u> acomptes n solde n-1	acomptes n-1 solde n-2 - restitutions n-2	Dans le compte d'avances, les restitutions ne sont pas déduites des recettes, alors qu'elles sont déduites des dépenses
<u>programme 201</u>	restitutions n-1	Le programme 201 enregistre les restitutions alors qu'elles ne sont pas à la charge de l'Etat
		L'ensemble des enregistrements s'équilibre, au décalage d'exercice près.

*Note : Les sommes enregistrées au cours d'un exercice n sont relatives à cet exercice ou aux deux exercices antérieurs (n-1 et n-2)*

**L'administration ne conteste pas l'analyse de la Cour mais elle n'a pour l'instant pas modifié son mode de comptabilisation. Elle a indiqué à la Cour que, compte tenu de la complexité de l'instruction à mener, la solution ne pourra être mise en œuvre avant le 1er janvier 2016.**

<sup>9</sup> Cette présentation simplifiée ne tient pas compte des décalages d'exercices (les dépenses correspondent aux recettes de l'année précédente). Par ailleurs, le compte d'avances enregistre également, au titre de la CVAE, les différents dégrèvements qui la concernent.

## B - La gestion des crédits en cours d'exercice

### 1 - Le programme 200

a) Les ouvertures de crédits et l'exécution en 2014

Crédits ouverts et exécutés sur le programme 200 en 2014 (en M€, CP)

Intitulé	LFI 2014	LFR2 2014	Exécution 2014	Ecart exécution / LFI	Ecart exécution LFR
<b>Action 11 - mécanique de l'impôt</b>					
REIS	14 034	14 072	14 523	489	451
RCTVA	49 784	47 872	47 607	-2 177	-265
Bouclier	0	20	19	19	-1
Autres (nouveau)	139	206	246	107	40
<b>Total</b>	<b>63 957</b>	<b>62 170</b>	<b>62 395</b>	<b>-1 562</b>	<b>225</b>
<b>Action 12 - politiques publiques</b>					
PPE	1 720	1 921	1 951	231	30
IR	1 931	2 206	2 108	177	-98
IS	8 922	5 981	6 267	-2 655	286
TICPE	715	866	760	45	-106
TICGN	4	3	3	-1	0
Contribution audiovisuel public	527	532	508	-19	-24
<b>Total</b>	<b>13 819</b>	<b>11 509</b>	<b>11 597</b>	<b>-2 222</b>	<b>88</b>
<b>Action 13 - gestion de l'impôt</b>					
IR	2 320	2 290	2 106	-214	-184
IS	1 145	1 316	1 187	42	-129
AID	2 967	1 507	1 527	-1 440	20
TVA	2 300	2 150	1 972	-328	-178
Enreg.	675	457	403	-272	-54
AUTRES	578	620	702	124	82
ANV	1 970	2 107	2 296	326	189
DA/IM	872	531	444	-428	-87
<b>Total</b>	<b>12 827</b>	<b>10 978</b>	<b>10 637</b>	<b>-2 190</b>	<b>-341</b>
<b>Total du P200</b>	<b>90 603</b>	<b>84 658</b>	<b>84 629</b>	<b>-5 974</b>	<b>-29</b>

Source : DGFIP - Cour des comptes

### Action 11 - mécanique de l'impôt

Les dépenses exécutées dans l'action « mécanique de l'impôt » sont inférieures de 1,56 Md€ à celles qui étaient prévues dans la LFI, cette baisse ayant été légèrement sur-évaluée dans la prévision de la LFR2.

La sous-exécution provient uniquement des remboursements de crédits de TVA aux entreprises qui sont inférieurs de 2,18 Md€ à la prévision de la LFI. Ce résultat est cohérent avec la croissance économique constatée en 2014, inférieure à celle qui était prévue dans la LFI : la progression de l'assiette de la TVA (les emplois taxables), liée à celle de l'activité économique, a été inférieure à l'hypothèse retenue dans la LFI. Cela s'est traduit par une progression plus lente que prévu de la TVA brute et des remboursements de crédits de TVA (tableau ci-dessous).

#### **Prévisions et exécution des recettes brutes et nettes de TVA en 2014 (Md€)**

	<b>LFI 2014</b>	<b>LFR1 2014</b>	<b>LFR2 2014</b>	<b>Exécution 2014</b>	<b>Ecart exéc. - LFI</b>	<b>Ecart exéc. - LFR2</b>
Recettes brutes	191,6	190,2	187,7	187,9	-3,6	0,2
R et D	52,1	50,2	50,0	49,6	-2,5	-0,4
dont :						
RCTVA	49,8	47,9	47,9	47,6	-2,2	-0,3
gestion de l'impôt	2,3	2,3	2,2	2,0	-0,3	-0,2
Recettes nettes	139,5	140,0	137,7	138,4	-1,1	0,7

Source : DGFIP - Cour des comptes

Les autres dépenses de cette action sont supérieures à leur prévision initiale. C'est le cas en particulier des remboursements d'excédents d'impôt sur les sociétés (REIS), qui ont finalement représenté 14,5 Md€ en 2014, soit 0,5 Md€ de plus que la prévision de la LFI.

Deux effets ont joué en sens contraires :

- La prévision de REIS reposait sur une hypothèse de ralentissement de la croissance du bénéfice fiscal, qui était prévue à 1,4 % en 2013 après 8 % en 2012. En réalité, le bénéfice fiscal a diminué de 3 % entre 2012 et 2013. Cette baisse s'est traduite par de moindres

recettes brutes d'IS et par une augmentation des restitutions d'excédents.

- Les restitutions comportent pour une part des restitutions de crédits d'impôt, dont le CICE. Or le coût du CICE a été inférieur à la prévision, ce qui a contribué à réduire le montant total des restitutions.

Il est toutefois impossible de quantifier ces deux facteurs puisque la part des restitutions liées aux crédits d'impôt n'est pas identifiable dans l'ensemble des restitutions d'excédent d'IS. Les restitutions sont finalement un peu supérieures à la prévision de la LFI (et de la LFR2), notamment en raison du remboursement en fin d'année de deux créances de report en arrière de déficit, qui n'étaient pas attendues.

#### Prévisions et exécution des recettes brutes et nettes d'IS en 2014 (Md€)

	<b>LFI 2014</b>	<b>LFR1 2014</b>	<b>LFR2 2014</b>	<b>Exéc. 2014</b>	<b>Ecart exéc. - LFI</b>	<b>Ecart exéc. - LFR2</b>
IS brut (hors CSB)	63,0	58,5	55,8	57,3	-5,7	1,5
R et D IS	24,1	22,5	21,3	22,0	-2,1	0,7
<i>dont :</i>						
<i>REIS</i>	14,0	12,8	14,1	14,5	0,5	0,5
<i>politiques publiques</i>	8,9	8,8	6,0	6,3	-2,7	0,3
<i>gestion de l'impôt</i>	1,1	1,1	1,3	1,2	0,0	-0,1
IS net	38,9	36,0	34,6	35,3	-3,5	0,8

Source : DGFIP, Cour des comptes

Parmi les autres dépenses relevant de la mécanique de l'impôt, le principal écart concerne la ligne « Autres », qui correspond aux restitutions de contribution sociale sur les bénéficiaires (acquittée comme l'IS, par acomptes et régularisation). Cette contribution, qui avait été affectée à la sécurité sociale en compensation des exonérations de cotisations sociales sur les heures supplémentaires, a été réaffectée à l'Etat depuis la suppression de ces exonérations au 1er septembre 2012<sup>10</sup>. La prévision pour 2014 (0,14 Md€) avait été calée sur l'exécution 2013. Les restitutions ont été plus importantes (0,25 Md€), en lien avec la hausse des recettes enregistrées par l'Etat (188 M€ en 2012, 1289 Md€ en 2013).

<sup>10</sup> Les exonérations qui demeurent pour les entreprises de moins de 20 salariés ont été compensées par une affectation de TVA.

Enfin, les dépenses concernant le bouclier fiscal (le droit à restitution d'impôt) sont désormais résiduelles (19 M€). Elles correspondent aux dernières imputations sur l'ISF du droit à restitution acquis au 1er janvier 2012, pour la fraction qui n'a pas pu être imputée sur l'ISF en 2012 et 2013.

#### Action 12 – Politiques publiques

Sur les dépenses relevant de l'action 12 – Politiques publiques, l'exécution est globalement inférieure de 2,22 Md€ à la prévision initiale.

Cet écart s'explique principalement par les dépenses au titre du CICE, qui ont été sensiblement inférieures à la prévision initiale : 2,10 Md€ au lieu de 5,46 Md€<sup>11</sup>. Cette moindre dépense au titre du CICE a concerné les dépenses relatives à l'IS et dans une moindre mesure à l'IR.

Pour ce dernier, on observe néanmoins des dépenses exécutées supérieures de 0,18 Md€ à la prévision de la LFI : la réduction de l'impôt sur le revenu adoptée dans la première loi de finances rectificative pour 2014, qui a accordé une réduction forfaitaire aux ménages les plus modestes, a mécaniquement entraîné une augmentation des restitutions de crédits d'impôt<sup>12</sup>. Cet effet explique également l'augmentation du montant restitué au titre de la prime pour l'emploi.

#### Action 13 – gestion de l'impôt

Sur l'ensemble de l'action 13 – Gestion de l'impôt, les dépenses sont inférieures de 2,19 Md€ à la prévision de la LFI.

Les dépenses au titre des contentieux constituent la principale explication de cet écart, puisqu'elles sont inférieures de 2,12 Md€ à leur prévision en LFI. Les dépenses au titre du contentieux précompte mobilier ont été de 0,08 Md€ au lieu de 1,00 Md€ et les dépenses au titre du contentieux OPCVM étrangers ont été de 0,80 M€ au lieu de 2,00 Md€. Ces dépenses s'avèrent chaque année difficiles à prévoir, en raison des retards pris dans le traitement des dossiers et de l'incertitude sur les décisions des tribunaux. Ainsi, dans le contentieux « précompte mobilier », les 25 dossiers jugés en 2014 portaient sur un risque total de

---

<sup>11</sup> Le total des dépenses au titre du CICE (part imputée sur l'impôt et part restituée) a été de 6,37 Md€ en exécution, contre 9,76 Md€ prévus en LFI 2014.

<sup>12</sup> Les crédits d'impôt sont imputés sur l'impôt dû et restitués aux contribuables pour la partie qui excède l'impôt dû ; toute diminution de l'impôt réduit les possibilités d'imputer les crédits d'impôt et donc augmente les sommes à restituer.

2,7 Md€ (intérêts moratoires compris) mais n'ont finalement conduit qu'à un remboursement par l'Etat de 83 M€.

**Le programme 200 a enregistré, comme en 2013, des dépenses de restitutions de prélèvements sociaux sur des revenus de placement. Ces dépenses n'ont pas à figurer en dépenses du budget de l'Etat**

L'Etat assure, pour le compte de la sécurité sociale, le recouvrement des prélèvements sociaux sur les revenus de placement déclarés par les établissements payeurs. Les prélèvements sur les revenus des mois de décembre et janvier donnent lieu à un acompte payé le 15 octobre, qui est régularisé au début de l'année suivante. Dans certains cas, les régularisations se traduisent par des restitutions. En 2014 (comme en 2013) des restitutions ont été comptabilisées, à tort, en dépenses du programme 200, dans l'action 13 – gestion de l'impôt<sup>13</sup>, pour un montant total de 95 M€<sup>14</sup>. Pourtant, dès lors que ces prélèvements sont affectés à la sécurité sociale et que l'Etat agit en l'espèce « pour compte de tiers », les opérations relatives à leur recouvrement n'ont pas à être retracées dans la comptabilité de l'Etat, ni en recettes, ni en dépenses. Selon l'administration, une nouvelle procédure d'enregistrement comptable des restitutions a été mise en place qui devrait à partir de 2015 éviter tout enregistrement dans le compte de résultat de l'Etat.

*b) L'évolution des dépenses entre 2013 et 2014*

Intitulé	Exécution 2013	LFI 2014	Exécution 2014	Variation 2014/2013
Action 11				
REIS	10 554	14 034	14 523	3 969
RCTVA	47 008	49 784	47 607	599
Bouclier	177	0	19	-158
CSB	129	139	246	117
<b>Total</b>	<b>57 868</b>	<b>63 957</b>	<b>62 395</b>	<b>4 527</b>
Action 12				
PPE	1 882	1 720	1 951	69
IR	1 459	1 931	2 108	649
IS	1 894	8 922	6 267	4 373
TICPE	787	715	760	-27
TICGN	3	4	3	0
CAP	490	527	508	18
<b>Total</b>	<b>6 515</b>	<b>13 819</b>	<b>11 597</b>	<b>5 082</b>

<sup>13</sup> Sous-action 13-03 Autres impôts directs

<sup>14</sup> L'enregistrement injustifié de cette dépense est compensé par l'inscription d'une recette non fiscale du même montant.

Action 13				
IR	2 196	2 320	2 106	-90
IS	1 020	1 145	1 187	167
AID	1 112	2 967	1 527	415
TVA	2 224	2 300	1 972	-252
ENR	456	675	403	-53
AUTRES	620	578	702	82
ANV	2 153	1 970	2 296	143
DA/IM	407	872	444	37
<b>Total</b>	<b>10 187</b>	<b>12 827</b>	<b>10 637</b>	<b>450</b>
<b>Total P200</b>	<b>74 570</b>	<b>90 603</b>	<b>84 629</b>	<b>10 059</b>

Source : DGFIP - Cour des comptes

Dans l'action 11, la principale évolution est la forte augmentation des remboursements d'excédents d'impôt sur les sociétés, de près de 4 Md€. Cette augmentation résulte d'une part de la baisse du bénéfice fiscal en 2013 (-3 %) alors qu'il a augmenté en 2012 (7 %). D'autre part, l'entrée en vigueur du CICE s'est traduite par une augmentation des restitutions d'IS aux entreprises.

Egalement dans l'action 11, la faible augmentation des remboursements de crédits de TVA, de 0,60 Md€ soit +1,3 %, est à relier à la faiblesse de la croissance économique.

Dans l'action 12, l'augmentation totale de 5,08 Md€ résulte de :

- l'entrée en vigueur du CICE dont le montant restitué a représenté 2,10 Md€, dont 2,02 sur l'IS et 0,08 M€ sur l'IR ;

- une augmentation de 1,8 Md€ des restitutions de créances de CIR (fin du remboursement de la créance 2010) sur l'IS (accessoirement sur l'IR) ;

- une augmentation de 0,52 Md€ des restitutions sur l'IS au titre des prêts à taux zéro<sup>15</sup> ;

- l'entrée en vigueur du crédit d'impôt pour le prélèvement forfaitaire obligatoire<sup>16</sup>, qui a représenté 0,60 Md€ sur l'IR.

<sup>15</sup> Ces créances sont intégralement restituables dès la première année : si elles ne peuvent pas être imputées intégralement sur l'IS, l'excédent est immédiatement restitué aux entreprises. Les entreprises imputent en priorité sur l'IS leurs crédits d'impôt non restituables (qui ne peuvent que s'imputer dans la limite de l'IS) ; en 2014, le CICE a augmenté le montant de ces crédits d'impôt non restituables (sauf pour les PME), ce qui a réduit d'autant les possibilités d'imputation des autres crédits d'impôt et a donc augmenté les montants restitués des crédits d'impôt « restituables ».

Par ailleurs, la réduction d'IR décidée dans la LFR1 2014 a mécaniquement augmenté les restitutions de crédits d'impôt, ce qui explique l'augmentation des restitutions de PPE, pourtant tendanciellement décroissantes en raison de l'absence d'indexation des seuils et des barèmes depuis 2008.

Enfin, l'augmentation des dépenses au titre des contentieux, 0,55 Md€, constitue la principale explication à la croissance des dépenses de l'action 13.

## 2 - Le programme 201

### a) Les ouvertures de crédits et l'exécution en 2014

	<b>LFI 2014</b>	<b>LFR1 2014</b>	<b>LFR2 2014</b>	<b>Exéc. 2014</b>	<i>Ecart exéc. / LFI</i>	<i>Ecart exéc. / LFR2</i>
CET- TP	6 358	6 358	6 570	6 480	122	-90
TF	928	889	893	985	57	92
TH	3 762	3 740	3 689	3 556	-206	-133
ANV	405	445	445	481	76	36
<b>Total</b>	<b>11 453</b>	<b>11 433</b>	<b>11 597</b>	<b>11 502</b>	<b>49</b>	<b>-95</b>

Source : DGFIP - Cour des comptes

En ce qui concerne les dépenses relatives à la contribution économique territoriale et à la taxe professionnelle, l'exécution est légèrement supérieure à la prévision de la LFI, de 122 M€.

Le principal dépassement concerne le plafonnement de la CET à la valeur ajoutée, qui excède de 168 M€ la prévision initiale. Cette dernière avait été calée sur la prévision révisée pour 2013 (900 M€), en supposant une stabilisation du montant. Dans les faits, le coût de ce plafonnement s'avère assez variable, étant passé de 1117 M€ en 2012 à 868 M€ en 2013 puis 1068 M€ en 2014.

Les autres écarts sont de moindre importance :

- le dégrèvement barémique est supérieur de 49 M€ au montant prévu en LFI, mais pour un montant global de 3,96 Md€ en exécution ;

<sup>16</sup> Le prélèvement forfaitaire obligatoire est un acompte d'IR, à taux forfaitaires, prélevé à la source par les établissements payeurs sur les revenus de placement et les dividendes. Il est traité comme un crédit d'impôt et peut donner lieu à restitution si l'impôt dû sur ces revenus lui est inférieur.

- les « autres dégrèvements » sont inférieurs de 85 M€ à la prévision initiale, et connaissent une baisse sensible par rapport aux années précédentes : 872 en 2011, 768 en 2012, 797 M€ en 2013, 521 M€ en 2014. L'essentiel de la baisse observée en 2014 concerne les dégrèvements contentieux et gracieux de CFE, dont le montant est passé de 613 M€ en 2013 à 384 M€ en 2014. Les autres dégrèvements sont des remboursements de CFE à des entreprises ayant cessé leur activité en cours d'année<sup>17</sup>, dont le montant a également diminué, passant de 182 M€ en 2013 à 151 M€ en 2014 ;

- les restitutions de CVAE sont inférieures de 54 M€ à la prévision initiale, cette moindre charge étant en grande partie compensée par les reliquidations<sup>18</sup> de la CVAE au titre des exercices 2012 et 2013, dont le coût total a été de 106 M€, soit 40 M€ de plus que la prévision de la LFI.

#### Dépenses détaillées de l'action 201-01 – TP CET

	<b>LFI 2014</b>	<b>LFR I 2014</b>	<b>LFR II 2014</b>	<b>Exéc. 2014</b>	<b>Ecart exéc. - LFI</b>
Plafonnement à la valeur ajoutée TP	25	25	25	12	-13
Plafonnement à la valeur ajoutée CET	900	900	957	1 068	168
Dégrèvement barémique	3 913	3 913	4 000	3 962	49
Dégrèvement transitoire	91	91	91	92	1
Crédit d'impôt zone de restructuration défense	2	2	2	2	0
Restitutions ou dégrèvements de CVAE ou TA-CVAE	755	729	791	701	-54
Autres dégrèvements	606	606	598	521	-85
Reliquidation de la CVAE millésimée 2012	26	52	52	52	26
Reliquidation de la CVAE millésimée 2013	40	40	54	54	14
Mesure auto-entrepreneurs	0	0	0	16	16
<b>Total Action n°1 du P201</b>	<b>6 358</b>	<b>6 358</b>	<b>6 570</b>	<b>6 480</b>	<b>122</b>

Source : DGFIP

<sup>17</sup> La CFE payée initialement pour l'année entière est remboursée pour les mois restant à courir en cas de cessation d'activité en cours d'année.

<sup>18</sup> Ces reliquidations consistent à comparer le montant de CVAE effectivement due au montant de CVAE payée. Cet exercice de comparaison est réalisé par l'administration centrale.

Les dépenses relatives aux taxes foncières ont été supérieures de 57 M€ aux dépenses prévues dans la LFI : ce dépassement provient d'une forte hausse des dépenses contentieuses et gracieuses (+23 %).

Les dépenses au titre de la taxe d'habitation (TH) ont été inférieures de 210 M€ à la prévision initiale. Les dépenses résultant du plafonnement de la TH en fonction du revenu ont été inférieures de près de 300 M€ à la prévision de la LFI (3200 M€ prévus contre 2906 M€ exécutés), en raison d'une disposition de la LFR1 pour 2014 élargissant le bénéfice de l'exonération de TH<sup>19</sup>. En sens inverse, les remises contentieuses et gracieuses ont progressé plus vite que prévu, et ont atteint 554 M€ contre une prévision de 470 M€.

Enfin, les admissions en non-valeur ont également dépassé la somme prévue en LFI, avec un montant exécuté de 481 M€ pour une prévision de 405 M€, l'écart de 76 M€ provenant pour 20 M€ d'une sous-estimation du montant 2013 et pour le reste d'une erreur de prévision de l'évolution en 2014, la prévision initiale supposant une baisse des ANV. En effet, les ANV de CET-TP n'ont pas diminué et les autres ANV (notamment celles relatives à la CVAE) ont sensiblement progressé.

*b) L'évolution des dépenses entre 2013 et 2014*

	<b>Exécution 2013</b>	<b>LFI 2014</b>	<b>Exécution 2014</b>	<b>Variation 2014/2013</b>
TP-CET	6 868	6 358	6 480	-388
TF	844	928	985	141
TH	3 488	3 762	3 556	68
ANV	445	405	481	36
<b>Total</b>	<b>11 645</b>	<b>11 453</b>	<b>11 502</b>	<b>-143</b>

*Source : DGFIP*

S'agissant de l'action 01 – TP-CET, la baisse de près de 0,4 Md€ observée est due à une réduction de près de 0,4 Md€ des restitutions de CVAE et des dégrèvements de CVAE, partiellement compensée par une hausse d'un peu moins de 0,3 Md€ du dégrèvement barémique de CVAE (réduction du taux pour les petites entreprises).

En ce qui concerne les taxes foncières et la taxe d'habitation, l'augmentation des dépenses est liée à la progression dépenses résultant de réclamations contentieuses et gracieuses.

<sup>19</sup> En l'absence d'exonération, les ménages concernés auraient pu bénéficier du mécanisme de plafonnement.

Enfin, l'augmentation des ANV (+36 M€) est concentrée sur les « autres ANV », qui concernent des impôts auto-liquidés, notamment la CVAE.

## II - Les grandes composantes de la dépense

Les dépenses de la mission remboursements et dégrèvements sont pour l'essentiel classées dans les dépenses d'intervention (titre 6). Quelques-unes relèvent du titre 3 : il s'agit notamment des ANV, des intérêts moratoires, des remises de débet.

### Dépenses de la mission par titres en 2014 (M€ ; CP)

	Titre de dépenses	Consommation de CP (M€)	Ventilation par titres
P200	Titre 6	81 407	96,2 %
	Titre 3	3 218	3,8 %
	<b>Total</b>	<b>84 625</b>	<b>100,0 %</b>
P201	Titre 6	11 502	100,0 %
	Titre 3	0	0,0 %
	<b>Total</b>	<b>11 502</b>	<b>100,0 %</b>
Mission	Titre 6	92 909	96,7 %
	Titre 3	3 218	3,3 %
	<b>Total</b>	<b>96 127</b>	<b>100,0 %</b>

Source : Cour des comptes – données Chorus

### A - Les dépenses « pour ordre » ne sont pas identifiées

La Cour recommande depuis plusieurs années d'identifier, parmi les dépenses de la mission, celles qui sont « pour ordre ». Les opérations dites « pour ordre » sont des opérations enregistrées en comptabilité budgétaire bien qu'elles ne donnent lieu à aucun mouvement de trésorerie. Les dépenses pour ordre relèvent de situations assez diverses, parmi lesquelles figurent notamment les deux situations suivantes :

1. L'Etat prend en charge un dégrèvement relatif à un impôt local.  
L'Etat recouvre les impôts locaux et garantit aux collectivités locales l'intégralité du montant qu'elles ont voté. Si l'Etat accorde à un contribuable un dégrèvement sur un impôt local, il doit en supporter le coût. Deux cas se présentent : si le contribuable a payé l'intégralité de son impôt, l'Etat verse au contribuable le montant du dégrèvement (il y a

décaissement) ; si le contribuable a payé un montant d'impôt diminué du montant du dégrèvement, alors l'Etat prend en charge le dégrèvement pour compléter le versement du contribuable : une dépense « pour ordre » est inscrite sur le programme 201, avec pour contrepartie une recette « pour ordre » sur le compte de concours financiers *Avances aux collectivités territoriales*<sup>20</sup>. Le budget général et le compte d'avances aux collectivités territoriales ayant une trésorerie commune, le transfert n'entraîne pas de mouvement de trésorerie, c'est pourquoi la dépense et la recette sont « pour ordre ». Puisque l'Etat garantit aux collectivités locales l'intégralité du montant de l'impôt qu'elles ont voté, il lui revient également de supporter le risque de non-recouvrement des impôts locaux : l'admission en non-valeur d'une créance d'un impôt local se traduit par une dépense pour l'Etat, enregistrée sur le programme 201, dont la contrepartie est une recette du compte d'avances aux collectivités territoriales, les deux opérations étant à nouveau « pour ordre » puisqu'elles n'entraînent aucun mouvement de trésorerie.

Actuellement, les systèmes d'information comptable ne permettent pas d'identifier les opérations pour ordre. Cette information serait pourtant utile, afin de mesurer l'importance de ces opérations, et de s'assurer de leur cohérence, notamment entre le programme 201 et le compte d'avances aux collectivités territoriales.

2. L'Etat renonce à recouvrer une créance. C'est le cas lorsqu'une créance est admise en non-valeur, lorsqu'un comptable public bénéficie d'une remise de débits, ou lorsqu'un contribuable règle une dette envers l'Etat par une dation en paiement. Dans chacun des cas, la comptabilité budgétaire enregistre deux écritures : une recette pour ordre du montant de la créance (opération nécessaire à l'apurement de la créance) et une dépense pour ordre dans la mission *Remboursements et dégrèvements* qui neutralise l'impact de la recette pour ordre sur le solde budgétaire.

**La Cour reconduit sa recommandation relative à la connaissance des différentes dépenses pour ordre enregistrées dans la mission, et pour chacune d'elles la ligne du budget général ou le compte spécial sur lequel la recette pour ordre est enregistrée.**

---

<sup>20</sup> Le compte d'avances se voit ainsi crédité de l'intégralité du montant d'impôt voté par les collectivités locales : le versement du contribuable (recette réelle) + le dégrèvement pris en charge par l'Etat (recette pour ordre).

## **B - La présentation budgétaire des remboursements et dégrèvements n'est pas satisfaisante**

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'Etat 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 rattache les remboursements et dégrèvements aux dépenses de l'Etat, 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. Cette spécificité explique que ces dépenses soient rapprochées des recettes dans certaines présentations du budget :

- la présentation de recettes nettes (diminuées des remboursements et dégrèvements) et de dépenses nettes (hors remboursements et dégrèvements) est systématique dans les documents budgétaires de synthèse (exposé des motifs du PLF, dossiers de presse) ou de nature plus économique (rapport annexé à la LPFP, rapport sur l'orientation des finances publiques...);

- dans les documents explicitant les périmètres des normes de croissance des dépenses « 0 valeur » ou « 0 volume », les prélèvements sur recettes sont classés dans les dépenses, et non pas en moindres recettes (les prélèvements sur recettes font partie des périmètres des normes des dépenses), mais les remboursements et dégrèvements sont traités comme précédemment en déduction des recettes de l'Etat (et non pas en dépenses).

Les remboursements et dégrèvements sont donc selon les cas traités en recettes ou en dépenses, mais ce double traitement n'est pas satisfaisant. Un examen détaillé montre qu'ils ne peuvent être rattachés en totalité à aucune des deux catégories : certains remboursements et dégrèvements ont la nature de moindres recettes alors que d'autres sont des dépenses effectives de l'Etat.

S'agissant des impôts d'Etat, les dépenses 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. Ces dépenses, qui augmentent artificiellement l'ampleur des dépenses d'intervention de l'Etat, devraient être comptabilisées directement en minoration des recettes. D'ailleurs, comme la Cour l'a observé lors de son enquête sur les prévisions de recettes fiscales, l'administration effectue d'abord une prévision des recettes nettes, puis pour les besoins de présentation de la loi de finances, une décomposition est opérée entre recettes brutes et remboursements et dégrèvements. Cette décomposition est difficile à réaliser en prévision, et peut être sensiblement corrigée en cours d'année (en fonction des recettes brutes et des dépenses de remboursements et dégrèvements constatées) sans, pour autant, que la prévision de recettes nettes doive être corrigée.

De même, au sein des dépenses relevant de l'action 12 - Politiques publiques, celles relatives à des crédits d'impôt devraient être enregistrées en minoration des recettes : 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<sup>21</sup>. Le cas particulier de l'impôt sur les sociétés est encore plus complexe puisqu'une partie des crédits d'impôt est également enregistrée dans l'action mécanique de l'impôt (cf. annexe 2), pour un montant qu'il est impossible de déterminer.

**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'impôts recensés dans l'action *Politiques publiques*. Ces sommes devraient être enregistrées en déduction des recettes fiscales brutes.**

A l'inverse, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux constituent de vraies dépenses pour l'Etat, 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'Etat sont enregistrés dans les recettes fiscales brutes de l'Etat. Il n'y a donc pas de logique à en déduire des remboursements et dégrèvements d'impôts locaux. Les dégrèvements d'impôts locaux s'apparentent au contraire à des dépenses de transferts de l'Etat au profit des collectivités locales.

---

<sup>21</sup> Dans les autres cas, le contribuable a lui-même imputé le crédit d'impôt sur le montant d'impôt qu'il doit payer. Le montant versé par le contribuable (montant de l'impôt net du crédit d'impôt) est enregistré dans les recettes brutes de l'Etat.

L'administration s'oppose à cette recommandation mais pour des raisons qui sont contestables (cf. partie IV-A sur le suivi des recommandations). **La Cour maintient donc sa recommandation : la présentation des recettes nettes et des dépenses nettes de l'Etat, dans les tableaux d'équilibre des lois de finances, ne devrait pas inclure la déduction des remboursements et dégrèvements d'impôts locaux.**

Enfin, certaines dépenses n'ont pas de réalité. Dans certaines situations (admission en non-valeur, remise de débits, dation en paiement), alors même qu'aucune recette n'est réalisée, « l'apurement comptable » de la créance nécessite l'enregistrement d'une recette. Pour ne pas déséquilibrer le budget de l'Etat, 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.

### **III - Appréciation d'ensemble : régularité, performance et soutenabilité budgétaire**

#### **A - La régularité de l'exécution budgétaire**

La gestion 2014 de la mission *Remboursements et dégrèvements* ne soulève pas de question de régularité.

#### **B - La démarche de performance**

La mission comporte en tout quatre indicateurs, trois sur le programme 200, un seul sur le programme 201. Tous les indicateurs mesurent la qualité de service aux usagers. Il n'y a pas d'indicateurs relatifs à l'efficacité de l'administration. Ceux-ci sont présentés dans le programme 156 – *Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local*.

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 » diminue en 2014 par rapport à 2013, passant à 88,3 % après 89,4 %, mais reste néanmoins supérieur à la cible de 80 %. Il connaît des évolutions différentes sur les deux impôts. Il est quasi stable sur la TVA, passant de 89,67 % en 2013 à 89,05 % en 2014. Il baisse en revanche plus nettement sur l'IS, avec un taux de 85,04 % en 2014 après 93,53 % en 2013. Cet infléchissement peut s'expliquer par la mise en place du crédit d'impôt en

faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE) dont le traitement est partie intégrante des opérations de liquidation de l'IS par les services et, par voie de conséquence, des remboursements d'excédents d'IS qui s'en suivent. Ce nouveau crédit d'impôt a conduit au dépôt de plus de 560 000 nouvelles déclarations dans les services de la DGFIP.

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 55,9 jours, est stable par rapport à 2013 (56 jours). Depuis 2012, le résultat est meilleur que la cible (60 jours).

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 » est en très léger retrait par rapport à 2013 mais reste à un niveau élevé, à 97,6 % après 97,7 % en 2013. Ce résultat est supérieur à la cible fixée pour 2014, 96,52 %.

<b>Programme 200</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>cible 2014</b>
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	89,4 %	90,3 %	88,3 %	80,0 %
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	56,0	56,0	55,9	60,0
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	98,0 %	97,7 %	97,6 %	96,6 %

Source : DGFIP

Ces résultats n'appellent pas d'observations particulières. Les indicateurs sont tous supérieurs à leurs cibles. Par ailleurs, il faut trouver un équilibre entre la rapidité du service rendu aux usagers et la qualité du traitement des dossiers, notamment dans une optique de lutte contre la fraude, ce qui invite à ne pas chercher à augmenter inconsidérément le rythme de traitement des demandes des usagers.

Enfin, le seul indicateur concernant le programme 201, le « Taux de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai d'un mois » est en légère augmentation, à 97,7 % après 97,4 % en 2013. Le résultat est supérieur à la cible pour 2014 fixée à 96,7 %.

Programme 201	2012	2013	2014	cible 2014
INDICATEUR 1.1 : Taux de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai d'un mois	97,3 %	98,2 %	97,4 %	96,7 %

Source : DGFIP

### C - La soutenabilité budgétaire

Au regard de la soutenabilité, l'analyse 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 l'analyse des recettes nettes du budget général.

## IV - Les recommandations de la Cour

### A - Le suivi des recommandations formulées par la Cour au titre de la gestion 2013

- *Recommandation n°1 : 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'Etat les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'Etat pour la détermination des recettes fiscales nettes.*

L'administration s'oppose à cette recommandation, pour plusieurs raisons :

- elle considère que les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux doivent être déduits des recettes brutes, comme le sont les prélèvements sur recettes au profit des collectivités locales. La comparaison n'est pas exacte, dans la mesure où les PSR, contrairement aux remboursements et dégrèvements, n'entrent pas dans le calcul des recettes fiscales nettes. Dans les présentations budgétaires, et notamment le tableau d'équilibre des lois de finances, les PSR n'interviennent qu'après le calcul des recettes nettes de l'Etat.

- l'administration considère que le rattachement des remboursements et dégrèvements d'impôts locaux aux dépenses dégraderait la lisibilité des dépenses et leur pilotage budgétaire, car les remboursements et dégrèvements locaux connaissent des évolutions heurtées (notamment depuis la réforme de la TP) et le montant de certaines d'entre elles dépend des taux votés par les collectivités locales.

Si cet argument était recevable au moment du remplacement de la TP par la CET, il est désormais beaucoup moins pertinent, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux ayant très peu varié entre 2013 et 2014 (-0,14 Md€). De surcroît, le budget de l'Etat compte des dépenses dont les montants sont très incertains (dépenses d'intervention « de guichet », charges de la dette).

- l'administration estime que certains remboursements et dégrèvements ne peuvent pas être considérés comme des dépenses parce qu'ils relèvent de la mécanique de l'impôt, en particulier les restitutions de CVAE. Cette objection ne peut pas être retenue puisque les restitutions de CVAE ne devraient pas être enregistrées sur le budget général (cf. infra).

- enfin, l'administration signale que les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux sont comptabilisés en moindres recettes en comptabilité nationale. Cet argument est exact, néanmoins les conventions de la comptabilité nationale ne doivent pas nécessairement s'imposer en comptabilité budgétaire, et en l'espèce les arguments sont nombreux pour s'en écarter.

Les arguments de l'administration ne conduisent pas la Cour à modifier sa position. La recommandation est reconduite.

- *Recommandation n°2 : présenter, dans les documents annexés aux lois de finances, les dépenses d'intervention de l'Etat nettes des remboursements liés à la mécanique de l'impôt.*

L'administration s'oppose à cette recommandation. Elle répond que le référentiel budgétaire est fixé par la LOLF et qu'il ne serait pas justifié de créer une nouvelle catégorie de dépenses pour les remboursements et dégrèvements puisqu'ils sont finalement déduits des recettes. Cette recommandation n'est pas reprise cette année. La Cour formule une nouvelle recommandation (n°1) qui propose de ne plus faire figurer dans les dépenses de la mission les remboursements et dégrèvements relevant de la mécanique de l'impôt et les crédits d'impôts retracés dans l'action *Politiques publiques*, et de les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes.

- *Recommandation n°3 : arrêter le calendrier d'une nouvelle architecture du programme 201 sur le modèle du programme 200.*

Selon la DGFIP, qui ne conteste pas la recommandation dans son principe, les contraintes budgétaires constituent « *un obstacle dirimant à une refonte dans un délai rapproché* ». La Cour reconduit sa recommandation, en en modifiant la formulation.

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

L'administration peut produire les chiffres mais ne souhaite pas les publier dans les PAP et les RAP. Considérant que les informations actuelles sur les ANV sont insuffisantes, la Cour reconduit sa recommandation.

- *Recommandation n°5 : identifier les différentes dépenses pour ordre enregistrées dans la mission, et pour chacune d'elles la ligne du budget général ou le compte spécial d'enregistrement de la recette pour ordre.*

L'administration répond que le système d'information ne permet pas d'isoler les dépenses pour ordre et qu'il n'est pas prévu de le faire évoluer. Cette information serait néanmoins utile pour comprendre les articulations entre le programme 201 et le compte d'avances aux collectivités territoriales. La Cour reconduit sa recommandation.

- *Recommandation n°6 : ne plus enregistrer les restitutions de CVAE en dépenses du programme 201. Les déduire des recettes du programme 833, pour aligner les recettes du compte d'avances sur les sommes à reverser aux collectivités territoriales.*

L'administration a exprimé son accord sur le principe de cette recommandation, mais estime que certaines difficultés ne permettent pas d'envisager la mise en œuvre avant le 1er janvier 2016. La recommandation est reconduite, sa formulation étant ajustée pour remplacer « les recettes du programme 833 » par « les recettes du compte d'avances ».

- *Recommandation n°7 : enrichir et fiabiliser les informations sur les dépenses relatives à la contribution économique territoriale, notamment sur les dépenses recensées dans la catégorie « autres dégrèvements ».*

Sur cette question, l'administration renvoie au projet de refonte de la nomenclature du programme 201, pour laquelle elle refuse de s'engager sur un calendrier.

A l'origine, cette recommandation était motivée par l'enregistrement de dépenses importantes, 796 M€ en 2013, 774 en 2012 dans une catégorie « Autres dégrèvements », et par des écarts importants entre prévision et exécution : +889 M€ en 2013, +1219 M€ en 2012.

En 2014, les « autres dégrèvements » ne recensent plus que 537 M€, et l'écart entre prévision et exécution s'est limité à +122 M€. Par

ailleurs, depuis 2013, des informations sont données par l'administration sur la nature des opérations enregistrées dans les « autres dégrèvements »<sup>22</sup>. Compte tenu de ces évolutions, cette recommandation n'est pas maintenue.

*- Recommandation n° 8 : publier dans les RAP des informations détaillées sur les remises gracieuses accordées sur les différents impôts.*

L'administration peut donner une information par impôt (nombre de dossiers, montants des droits et pénalités) mais ne souhaite pas la publication dans les RAP, qui doivent présenter une information synthétique. Considérant que l'information actuelle sur les remises gracieuses est insuffisante, la Cour reconduit sa recommandation.

## **B - Les recommandations formulées au titre de la gestion 2014**

*- 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'impôts retracés dans l'action Politiques publiques, et, par voie de conséquence, les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes (recommandation nouvelle).*

*- 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'Etat les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts d'Etat 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 reformulée).*

*- 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).*

*- Recommandation n°5 : identifier les différentes dépenses pour ordre enregistrées dans la mission, et pour chacune d'elles la ligne du budget général ou le compte spécial d'enregistrement de la recette pour ordre (recommandation reconduite).*

---

<sup>22</sup> deux dépenses essentiellement : le dégrèvement de CFE pour cessation d'activité en cours d'année ; les dégrèvements obtenus à la suite de réclamations contentieuses ou gracieuses

- *Recommandation n°6 : 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 reformulée).*

- *Recommandation n° 7 : publier dans les RAP des informations détaillées sur les remises gracieuses accordées sur les différents impôts (recommandation reconduite).*

# Annexe 1

## Nomenclature des programmes 200 et 201

### Nomenclature du programme 200

		<b>Action 11 - mécanique de l'impôt</b>
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	Plafonnement des impositions directes (bouclier fiscal)
200-11-04	Autres	Autres - Contribution sociale sur les bénéfices
		<b>Action 12 - politiques publiques</b>
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	TICPE
200-12-05	TICGN	TICGN (taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel)
200-12-06	CAP	Contribution pour l'audiovisuel public
		<b>Action 13 - gestion de l'impôt</b>
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	TVA
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

### 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 2**

### **Les conséquences de l'entrée en vigueur du CICE**

La liquidation de l'impôt sur les sociétés s'effectue en procédant à l'imputation des créances fiscales<sup>23</sup> sur l'impôt brut dû au titre de l'exercice (taux de 33,1/3 % ou de 15 % ou taux particulier), les créances fiscales étant imputées dans la limite de l'impôt brut.

Le montant de l'impôt brut après imputation des créances est ensuite comparé à celui des acomptes versés par l'entreprise.

Deux cas de figure sont possibles :

- Les acomptes versés sont inférieurs à l'impôt brut diminué des créances imputables ; l'entreprise doit alors verser un solde égal à la différence entre le montant de l'excédent de l'impôt brut diminué des créances et celui de la somme des acomptes ; ce solde est enregistré en recette fiscale brute de l'Etat ;

- Les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt brut diminué des créances imputables ; l'entreprise se fait alors rembourser l'excédent d'acomptes (REIS) égal à la différence entre le total des acomptes et le montant de l'excédent de l'impôt brut diminué des créances ; ce remboursement est enregistré dans l'action « Mécanique de l'impôt » du programme 200 de la mission *Remboursements et dégrèvements*.

Pour certains crédits d'impôts dits « restituables », l'entreprise dès lors qu'elle en remplit les conditions peut faire une demande de remboursement de la fraction qu'elle n'a pas pu imputer sur l'impôt dû. Ce remboursement est enregistré dans l'action « Politiques publiques » du programme 200 de la mission *Remboursements et dégrèvements*.

S'agissant du CICE, son traitement est calqué sur celui du CIR : lors de la constatation de la créance de CICE, l'entreprise peut imputer cette créance sur son IS dans la limite de l'impôt dû. Les PME bénéficient en outre du droit à remboursement immédiat de la fraction qui excède l'impôt dû. Les autres entreprises peuvent imputer le reliquat de créance sur l'IS des trois exercices suivants ; si la créance n'a pas pu être imputée

---

<sup>23</sup> Dans l'ordre d'imputation suivant : créances non restituables puis créances reportables puis créances restituables

en totalité au terme du 3ème exercice, l'entreprise peut demander le remboursement de la fraction non imputée.

En raison de ce mécanisme, le CICE peut figurer à trois emplacements différents dans la nomenclature budgétaire :

- il s'impute sur l'IS dans la limite de l'impôt dû et peut donc soit réduire le solde à la charge de l'entreprise (moindres recettes brutes d'IS) soit créer ou accroître la restitution dont bénéficie l'entreprise (enregistrée en remboursements et dégrèvements - mécanique de l'impôt) ;

- la fraction non imputée de la créance est remboursable immédiatement pour les PME ou au terme de trois exercices pour les autres entreprises ; les sommes ainsi restituées sont enregistrées dans les remboursements et dégrèvements – politiques publiques.

L'entrée en vigueur du CICE en 2014 a donc trois impacts sur le budget de l'Etat : une diminution des recettes fiscales brutes ; une augmentation des restitutions d'excédents d'IS (R et D mécanique de l'impôt) ; une augmentation des R et D politiques publiques relatifs à l'IS. Le système d'information comptable ne permet pas d'identifier les sommes relatives au CICE. Le suivi en gestion des créances d'IS permet de distinguer les imputations de CICE et les restitutions de CICE. Les imputations recouvrent à la fois les opérations qui diminuent les recettes brutes et celles qui conduisent à des restitutions relevant de la « mécanique de l'impôt », sans distinction possible entre les deux. En conséquence, **il est impossible de connaître le montant des restitutions d'excédent d'impôt sur les sociétés qui résultent du CICE et donc le coût total du CICE dans la mission *Remboursements et dégrèvements*.**