

Mission Remboursements et dégrèvements

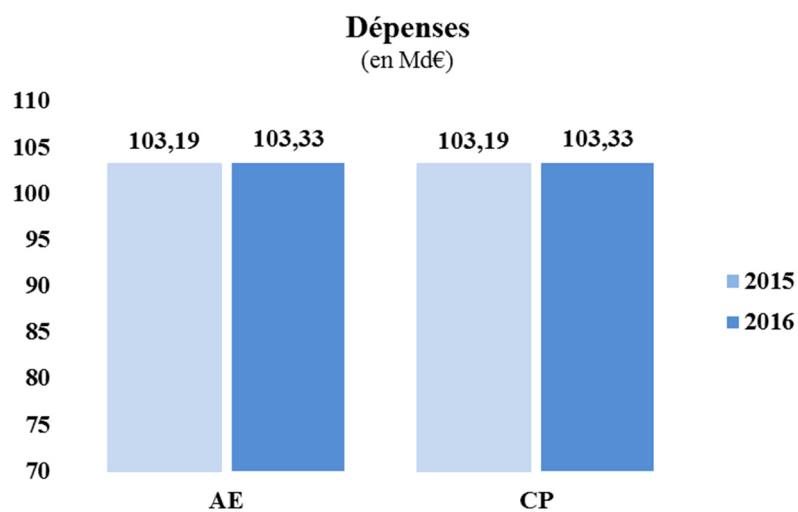
Note d'analyse de l'exécution
budgétaire

2016

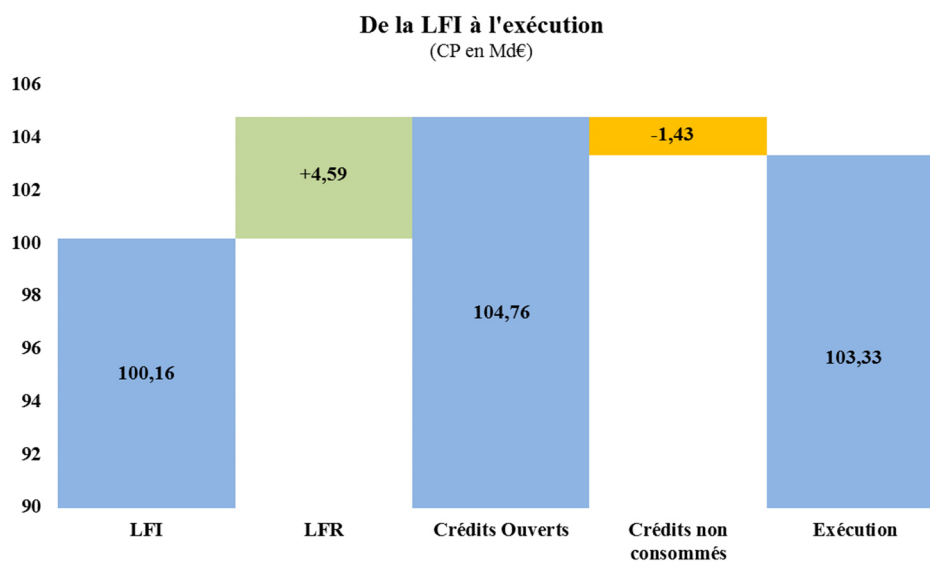
Mission Remboursements et dégrèvements

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

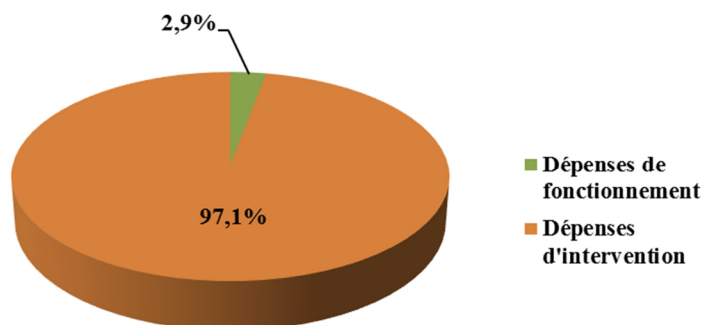
Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux



25 % des dépenses brutes du budget général



Les dépenses de la mission par nature
(en % des CP)



Synthèse

Les principales données de la mission

La mission *Remboursements et dégrèvements* comporte deux programmes : les dépenses relatives aux impôts d'État sont enregistrées dans le programme 200 et celles relatives aux impôts locaux dans le programme 201. Les remboursements et dégrèvements (R&D) sont en quasi-totalité (97 %) classés en dépenses d'intervention ; elles représentent 54 % des dépenses d'intervention du budget général.

Le périmètre des programmes 200 et 201, leurs nomenclatures et les actions rattachées sont demeurés inchangés entre 2015 et 2016.

Les dépenses de la mission (en CP) ont atteint 103,33 Md€ en 2016, soit 25 % des dépenses brutes du budget général (hors fonds de concours). Les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État (programme 200) ont représenté 90,62 Md€, dont 50,15 Md€ pour les seuls remboursements de crédits de TVA. Les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux (programme 201) ont atteint 12,71 Md€ en 2016.

Les principales observations

Une sur-exécution par rapport aux crédits ouverts en LFI liée à un bénéfice fiscal plus faible qu'escompté et au dynamisme des crédits d'impôt.

La gestion de l'année 2016 est marquée par des dépenses supérieures de + 3,16 Md€ aux prévisions de la loi de finances initiale pour 2016, fixées à un niveau comparable à celui de la LFI pour 2015 (+ 0,1 %).

La programmation des crédits dans la LFI pour 2016 anticipait une baisse des dépenses de la mission par rapport à la prévision révisée de l'exécution pour 2015 (- 2,62 Md€), à 100,16 Md€. Cette diminution était justifiée par les effets baissiers sur les crédits de remboursements d'excédents d'IS du programme 200 (- 1,89 Md€) de la prévision de forte augmentation du bénéfice fiscal des entreprises entre 2014 et 2015

(+ 9,7 %)¹ et par la quasi-disparition des remboursements et dégrèvements au titre de la prime pour l'emploi, supprimée à compter des revenus de l'année 2015 (-1,88 Md€).

En LFR pour 2016, l'enveloppe de crédits ouverts sur la mission a été abondée de 4,6 Md€ pour tenir compte notamment de l'évolution moindre qu'anticipée du bénéfice fiscal des entreprises entre 2014 et 2015 (estimation révisée à +4,2 %) et des montants plus importants de dépenses relatives aux crédits d'impôt (révision de +1,2 Md€ au titre du crédit d'impôt compétitivité-emploi (CICE), du crédit d'impôt recherche (CIR) et du crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE). Les dépenses ont finalement été inférieures aux prévisions de la LFR (-1,43 Md€), du fait essentiellement de moindres remboursements de crédits de TVA.

Une exécution 2016 en crédits identique à celle de 2015 et qui masque la dynamique de certaines dépenses

Les dépenses de la mission se sont élevées à 103 Md€ en 2016 soit un niveau identique à celui de l'exécution 2015.

Pour autant, cette stabilité résulte d'évolutions contrastées : la quasi-disparition des remboursements et dégrèvements au titre de la prime pour l'emploi a réduit la dépense de l'ordre de 2 Md€. De même les admissions en non-valeur des créances d'impôts d'État diminuent de 0,45 Md€, retrouvant ainsi un niveau proche de 2013, à 2,06 Md€, alors qu'ils avaient atteint des niveaux élevés en 2014 (2,3 Md€) et 2015 (2,51 Md€).

En revanche, deux postes de dépenses ont progressé :

- les contentieux communautaires, en augmentation par rapport à 2015 (+0,64 Md€) et dont la charge pourrait fortement s'amplifier au cours des prochains exercices en cas de condamnation de l'État par la CJUE dans le cadre du contentieux « *Contribution additionnelle au titre des montants distribués (article 235 ter ZCA du CGI)* » – les montants en jeu étant estimés à plus de 5 Md€ ;

¹ La hausse du bénéfice fiscal, qui se traduit par une augmentation du montant d'IS dû par les entreprises, a pour conséquence, sur la mission R&D, de réduire le montant des remboursements d'excédents d'IS (action n°1 du programme 200), notamment au titre du CICE, et par conséquent réduit les besoins en crédits de la mission.

- la dynamique des crédits d'impôt, qu'il s'agisse du CIR (+0,7 Md€), du CITE (+0,3 Md€) ou du CICE (+0,5 Md€), la dynamique de ce dernier étant essentiellement « mécanique »².

Une mission qui respecte les grands principes du droit budgétaire

La gestion du programme ne soulève pas de question de régularité budgétaire.

L'analyse de la soutenabilité budgétaire de la mission n'a pas de pertinence isolément, dans la mesure où les crédits sont évaluatifs et n'entrent dans la programmation pluriannuelle qu'au travers des prévisions de recettes fiscales nettes.

Il convient néanmoins de signaler que les crédits de la mission devraient poursuivre leur progression dans les années à venir, essentiellement du fait de la montée en puissance du CICE, qui impacte les besoins de crédits du programme 200.

Au regard de la performance, les quatre indicateurs de la mission sont consacrés à la qualité du service rendu aux usagers. Ils paraissent satisfaisant au regard des cibles fixées. L'analyse de la performance des services fiscaux qui gèrent ces crédits relève du programme 156 – *Gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local*.

Une présentation budgétaire qui reste insatisfaisante

La présentation budgétaire des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements* demeure insatisfaisante : ces crédits sont tantôt traités en dépenses, tantôt en moindres recettes, dans les documents de synthèse du budget qui présentent des recettes nettes (exposé des motifs du PLF notamment). Or aucune de ces deux présentations n'est véritablement adaptée. Ainsi, les dépenses relatives à la mécanique de l'impôt font partie intégrante de la gestion de l'impôt et devraient à ce titre être enregistrées directement en moindres recettes. Elles viennent, en outre, majorer artificiellement les dépenses d'intervention de l'État, dont elles constituent pourtant en présentation près de 54 %. En revanche, les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux constituent de vraies dépenses pour l'État. Ces crédits ne devraient ainsi pas être déduits du montant des recettes fiscales brutes

² Le mécanisme du CICE est tel que la dépense 2015 concerne les créances fiscales liées aux exercices 2013 et 2014, et celle de 2016 les créances des années 2013, 2014 et 2015.

dans la présentation du tableau d'équilibre de la loi de finances, mais être classés en dépenses.

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

Les recommandations de la Cour

Le suivi des recommandations formulées au titre de la gestion 2015

La Cour a formulé six recommandations au titre de 2015, toutes reconduites par rapport à 2014.

L'administration marque un désaccord avec trois d'entre elles. Elle indique étudier la faisabilité des recommandations relatives à l'enregistrement des restitutions de CVAE et à la nomenclature du programme 201. Elle a, en outre, fourni les éléments demandés sur les admissions en non-valeur, mais sans donner suite au souhait de la Cour de les faire figurer dans les PAP et RAP.

Les recommandations formulées au titre de la gestion 2016

Au titre de la gestion 2016, la Cour formule six recommandations, toutes reconduites par rapport à 2015 :

- *Recommandation n°1 : ne plus faire figurer dans les dépenses de la mission les remboursements et dégrèvements relevant de la mécanique de l'impôt ainsi que les crédits d'impôt retracés dans l'action Politiques publiques, et, par voie de conséquence, les comptabiliser en déduction des recettes fiscales brutes (recommandation reconduite).*
- *Recommandation n°2 : modifier la présentation du tableau d'équilibre des ressources et des dépenses dans les lois de finances en déduisant des recettes fiscales brutes de l'État les seuls remboursements et dégrèvements relatifs à des impôts*

d'État pour la détermination des recettes fiscales nettes (recommandation reconduite).

- *Recommandation n°3 : fixer le calendrier de mise en œuvre de l'alignement de l'architecture du programme 201 sur celle du programme 200 (recommandation reconduite).*
- *Recommandation n°4 : retracer dans le PAP et dans le RAP les admissions en non-valeur par année de prise en charge comptable de la créance et par impôt, pour chacun des deux programmes (recommandation reconduite).*
- *Recommandation n°5 : ne plus enregistrer les restitutions de CVAE en dépenses du programme 201. Les déduire des recettes du compte d'avances aux collectivités territoriales, pour aligner les recettes sur les sommes à reverser aux collectivités territoriales (recommandation reconduite).*
- *Recommandation n° 6 : publier dans les RAP des informations détaillées sur les remises gracieuses accordées sur les différents impôts (recommandation reconduite).*

Sommaire

Introduction.....	10
1 L'EXÉCUTION DE LA DÉPENSE	13
1.1 La programmation des crédits initiaux	13
1.2 La gestion des crédits	17
1.3 L'évolution de la dépense	23
1.4 La soutenabilité à court et moyen terme.....	30
2 LES GRANDES COMPOSANTES DE LA DÉPENSE.....	32
2.1 Les remboursements et dégrèvements sont pour l'essentiel classés dans les dépenses d'intervention	32
2.2 La présentation budgétaire des remboursements et dégrèvements n'est pas satisfaisante	33
3 LA QUALITE DE LA GESTION.....	36
3.1 La conformité aux principes et règles de la LOLF.....	36
3.2 La démarche de performance	36
4 LES RECOMMANDATIONS DE LA COUR.....	39
4.1 Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015.....	39
4.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2016	42

Introduction

Les dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* ont représenté 103,33 Md€ en crédits de paiements en 2016, dont 90,62 Md€ pour le programme 200 relatif aux impôts d'État et 12,71 Md€ pour le programme 201 relatif aux impôts locaux.

Les seuls remboursements de crédits de TVA (RCTVA) ont représenté 50,15 Md€ en 2016, soit près de la moitié des dépenses de la mission (48,5 %)³.

Des dépenses de nature diverse, une nomenclature différente

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

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

- des raisons liées à la mécanique de l'impôt : les sommes payées au titre d'acomptes provisoires dépassent l'impôt dû (impôt sur les sociétés) ; le mécanisme de gestion de la TVA (les entreprises reversent à l'État la TVA qu'elles ont encaissée et se font rembourser la TVA qu'elles ont payée) place certaines entreprises en situation créditrice vis-à-vis de l'État ; en 2016 ;

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

- des raisons liées à la gestion de l'impôt : des corrections sont apportées après le calcul initial de l'impôt, à l'avantage du contribuable, par exemple à la suite d'une erreur matérielle ou d'une contestation ; l'État peut devoir rembourser des sommes à la suite d'une décision judiciaire, et cette restitution peut s'accompagner du paiement d'intérêts moratoires ; l'État peut aussi devoir reverser des impôts qu'il a perçus, dans le cadre de conventions fiscales avec des pays étrangers.

³ L'ensemble des remboursements et dégrèvements de TVA s'élève à 52,29 Md€.

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

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

La nomenclature en trois catégories (mécanique de l'impôt, politiques publiques, gestion de l'impôt) s'applique depuis 2010 aux dépenses du programme 200 relatif aux impôts d'État.

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

Les nomenclatures détaillées des deux programmes sont présentées en annexe 1.

Des dépenses difficiles à prévoir et peu pilotables en gestion

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

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

budgétaires, décomposent leurs estimations en une prévision des recettes fiscales brutes et une évaluation des remboursements et dégrèvements.

Par ailleurs, les remboursements et dégrèvements sont des dépenses qui pour l'essentiel s'imposent à l'État et qui pour cette raison ne sont pas pilotables en cours de gestion. C'est le cas notamment des remboursements de crédits de TVA, des régularisations de trop-versés d'impôt, des restitutions de crédits d'impôt, des décisions de justice. Tout au plus, l'État dispose dans certains cas de la possibilité d'ajuster le rythme de traitement des dossiers (notamment les remboursements de crédits de TVA).

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

1 L'EXÉCUTION DE LA DÉPENSE

1.1 La programmation des crédits initiaux

Le périmètre, les nomenclatures et les actions rattachées aux deux programmes de la mission sont demeurés inchangés entre 2015 et 2016.

La prévision votée en LFI pour 2016 s'élevait à 100,16 Md€ sur la mission, en hausse de 0,7 Md€ par rapport à la LFI pour 2015.

Cette évaluation de la LFI pour 2016 anticipait une baisse de la consommation de crédits au titre de la mission, de l'ordre de -2,62 Md€ par rapport au montant révisé pour 2015 et figurant dans le PLF 2016.

Cette baisse des crédits de la LFI pour 2016 était projetée en dépit d'une révision à la hausse des crédits prévus au titre de la gestion 2015 (+ 3,3 Md€, soit 102,78 Md€ pour la mission dans le révisé du PLF 2016).

Cette évaluation pour 2016 reposait sur une baisse anticipée des remboursements et dégrèvements d'impôts d'État par rapport au montant révisé pour 2015 (- 2,91 Md€ par rapport à ce qui était alors prévu en exécution pour 2015), tandis qu'une légère augmentation des remboursements et dégrèvements d'impôts locaux (programme 201) était prévue (+ 0,29 Md€).

Tableau n° 1 : Consommations de crédits prévues pour 2015 et 2016, par programme de la mission (CP, en Md€)

	Crédits pour 2015 (LFI 2015)	Montant révisé pour 2015 (PLF 2016)	Crédits pour 2016 (LFI 2016)
P. 200	87,83	91,10	88,19
P. 201	11,65	11,68	11,97
Mission	99,48	102,78	100,16

Source : Lois de finances pour 2015 et 2016 ; projet annuel de performances « Remboursements et dégrèvements » annexé au PLF pour 2016

1.1.1 Le programme 200 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*

La LFI pour 2016 a ouvert 88,19 Md€ de crédits sur le programme 200. Cette prévision de dépenses intégrait les principales évolutions suivantes :

- une baisse des restitutions d'excédents d'acomptes liés à la mécanique de l'impôt sur les sociétés (-1,89 Md€), du fait de l'augmentation anticipée du bénéfice fiscal des entreprises de 9,7 % entre 2014 et 2015 et une prévision de moindres imputations de CICE sur le solde déposé en 2016, liée aux imputations d'acomptes perçus en 2015. Toutefois, le dynamisme présumé des restitutions de créances de CICE et de CIR venait augmenter de 600 M€ le montant de remboursements et dégrèvements d'IS liés à des politiques publiques (sous-action 12-03), à 8,4 Md€ ;

- une quasi-extinction des crédits consommés au titre des remboursements et dégrèvements liés à la politique publique de la prime pour l'emploi (sous-action 12-01), du fait de sa suppression à compter des revenus de l'année 2015 : la prévision pour 2016 estimait à 0,06 Md€ la dépense, essentiellement liée à des réclamations contentieuses d'émissions sur titres antérieures ;

- une stagnation des remboursements de crédits de TVA (RCTVA), en lien avec le rendement attendu de la TVA (49,11 Md€) ;

- une augmentation d'environ 0,2 Md€ du coût des contentieux communautaires, répartis sur les sous-actions 13-03 « Autres impôts directs » et 13-08 « Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débet ».

Tableau n° 2 : Consommation de crédits prévue pour 2015 et 2016 dans la LFI pour 2016 - programme 200 (CP, en Md€)

Sous-action	Intitulé	Montant révisé pour 2015 (PLF 2016)	Crédits pour 2016 (LFI 2016)
Action 11 - mécanique de l'impôt			
11-01	Remboursements d'excédents d'IS	16,83	14,94
11-02	Remboursements de crédits de TVA	49,03	49,11
11-03	Bouclier fiscal	0,01	0
11-04	Autres (Contribution sociale sur les bénéfices)	0,18	0,16
Total action 11		66,05	64,22
Action 12 - politiques publiques			
12-01	Prime pour l'emploi	1,93	0,06
12-02	IR	2,31	2,12
12-03	IS	7,82	8,40
12-04	TICPE	0,71	0,76
12-05	TICGN	0,00	0,00
12-06	Contribution pour l'audiovisuel public	0,52	0,51
Total action 12		13,30	11,85
Action 13 - gestion de l'impôt			
13-01	IR	2,19	2,21
13-02	IS	1,18	1,32
13-03	Autres impôts directs	2,34	2,52
13-04	TVA	2,08	2,08
13-05	Enregistrements, timbres, autres contributions indirectes	0,40	0,40
13-06	Autres	0,70	0,70
13-07	Admissions en non-valeur	2,26	2,26
13-08	Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débet	0,60	0,64
Total action 13		11,75	12,13
Total Prog. 200		91,10	88,19

Source : DGFIP - Cour des comptes

1.1.2 Le programme 201 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*

La LFI pour 2016 a ouvert 11,97 Md€ de crédits sur le programme 201.

La présentation des dépenses du programme 201

La Cour recommande, depuis 2011, que la nomenclature du programme 201 soit modifiée en reprenant la typologie en trois catégories du programme 200 (mécanisme de l'impôt, politiques publiques, gestion de l'impôt). La DGFIP ne s'y oppose pas mais indique que les réflexions sur la refonte de la nomenclature du programme ne sont pas achevées à ce jour (voir Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015).

Par ailleurs, la Cour conteste depuis l'origine l'enregistrement, en dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements*, des restitutions de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) opérées lorsque les acomptes versés par une entreprise sont supérieurs au montant de cotisation finalement dû. Ces restitutions devraient s'imputer sur le compte d'avances aux collectivités territoriales, qui est le bénéficiaire des acomptes⁴. L'administration ne conteste pas l'analyse de la Cour mais elle n'a, pour l'instant, pas modifié son mode de comptabilisation, invoquant des difficultés de mise en œuvre informatique (voir *infra*, Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015).

Cette prévision de dépense, en augmentation par rapport à l'exécution anticipée pour l'exercice 2015 (+0,29 Md€), résultait essentiellement de la hausse prévue des remboursements et dégrèvements d'impôts au titre de la taxe d'habitation (+ 0,18 Md€), liée au dispositif d'exonération de TH (dit « demi-part des veuves »), qui avait été supprimé puis rétabli par l'article 75 de la LFI pour 2016, la disposition précisant que « *pour les impositions dues au titre de 2015, l'exonération est rétablie par voie de dégrèvement* ».

⁴ Voir la note d'analyse de l'exécution budgétaire du Compte d'avances aux collectivités territoriales

Tableau n° 3 : Consommation de crédits prévue pour 2015 et 2016 dans la LFI pour 2016 pour le programme 201 (CP en Md€)

Sous-action	Intitulé	Montant révisé pour 2015 (PLF 2016)	Crédits pour 2016 (LFI 2016)
201-01	Contribution économique territoriale ⁵	6,39	6,45
201-02	Taxes foncières	1,02	1,07
201-03	Taxe d'habitation	3,79	3,97
201-04	Admissions en non-valeur d'impôts locaux	0,48	0,48
Total		11,68	11,97

Source : DGFIP – Cour des comptes

1.2 La gestion des crédits

Les dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* se sont élevées à 103,33 Md€ en exécution 2016, dont 90,62 Md€ pour le programme 200 relatif aux impôts d'État et 12,71 Md€ pour le programme 201 relatif aux impôts locaux. Les seuls remboursements de crédits de TVA ont représenté 50,15 Md€ en 2016.

La LFR a augmenté les crédits évaluatifs de 4,59 Md€ sur la mission pour en porter le montant à 104,76 Md€, montant qui n'a pas intégralement été consommé (en sous-exécution de 1,43 Md€).

⁵ L'intitulé complet de cette action est : «*Taxe professionnelle et contribution économique territoriale et autres impôts économiques créés ou modifiés dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle*».

Tableau n° 4 : Dépenses de la mission Remboursements et dégrèvements en 2016 (Md€, CP)

Crédits de paiement (en Md€)	P. 200	P. 201	Mission
1. LFI	88,19	11,97	100,16
2. LFR	+4,31	+0,29	+4,59
3. Crédits disponibles (1) + (2)	92,50	12,26	104,76
4. Crédits consommés	90,62	12,71	103,33
Écart Exécution - LFI (4) - (1)	+2,42	+0,74	+3,16
Écart Exécution - LFR (4) - (3)	-1,88	+0,45	-1,43

Source : Cour des comptes – extractions Chorus 01/02/17

Les dépenses du programme 200 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* ont dépassé de 2,42 Md€ les plafonds de crédits de la LFI pour 2016, mais sont inférieures de -1,88 Md€ aux crédits ouverts en LFR.

Les dépenses du programme 201 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux* ont divergé de la prévision initiale, avec un dépassement de 0,74 Md€ par rapport à la LFI et de 0,45 Md€ par rapport à la LFR.

1.2.1 Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d'État

En cours d'année, les dépenses du programme 200 se sont révélées plus dynamiques que prévu. En conséquence, une inscription de crédits de 4,31 Md€ sur le programme 200 a été réalisée par la LFR de fin d'année 2016, portant le plafond de crédits à 92,5 Md€.

Ces ouvertures ont été suffisantes puisque, en exécution, la consommation de crédits s'est élevée à 90,6 Md€, soit 1,88 Md€ de moins que la LFR, en hausse néanmoins par rapport à la prévision faite en LFI (+2,42 Md€).

Le dépassement, en exécution, du montant de crédits initialement prévus en LFI est imputable à la hausse des actions 200-11, « *Remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt* »

(+ 2,69 Md€) et 200-12 « *Remboursements et dégrèvements liés aux politiques publiques* » (+ 1,15 Md€). Ces évolutions trouvent plusieurs explications :

- le montant des remboursements d'excédents liés à la mécanique de l'impôt sur les sociétés (REIS) augmente de 1,6 Md€ par rapport à la LFI (+ 11 %). Cette évolution est liée à la moindre augmentation du bénéfice fiscal entre 2014 et 2015 (+ 4,2 % constaté en exécution, contre +9,7 % anticipé en LFI pour 2016), à la prolongation jusqu'en avril 2017 de la mesure de suramortissement pour les investissements, et enfin au niveau des imputations de CICE sur l'impôt brut déclaré en 2016, estimées à 4,1 Md€ par l'administration à l'aide d'informations non comptables (cf. encadré). Le dynamisme plus fort qu'attendu du CICE explique en outre l'augmentation des remboursements et dégrèvements d'IS au titre des politiques publiques (sous-action 12-03 : +0,49 Md€ entre la LFI et l'exécution) ;

- les remboursements de crédits de TVA (RCTVA) ont plus augmenté que prévu (+1,04 Md€ par rapport à la LFI), mais dans une moindre mesure qu'anticipé en LFR (-0,85 Md€). Cette dernière prévision anticipait en effet une hausse des exportations. In fine, la différence entre les montants de LFR 2016 et l'exécution s'explique par des dépôts de demandes de RCTVA moins importants qu'escomptés (- 0,7 Md€) et des rythmes de traitement par les services plus lents qu'anticipés (- 0,1 Md€ par rapport à la cible prévue) ;

- l'augmentation de 0,57 Md€ des crédits d'impôt d'IR (sous-action 12-02) entre LFI et exécution, est liée au surcoût du crédit d'impôt en faveur de la transition énergétique (+0,3 Md€ entre 2015 et 2016), pris en compte dès la LFR ;

- enfin, les dégrèvements de contribution à l'audiovisuel public s'accroissent de 0,1 Md€ entre la prévision de LFI et l'exécution (+21,5 %), du fait du maintien de l'exonération concernant les personnes de conditions modestes.

L'impact du CICE sur le programme 200

Dans le cas de l'impôt sur les sociétés, les dépenses relatives au CICE enregistrées sur le programme 200 peuvent se situer dans l'action « mécanique de l'impôt » ou dans l'action « politiques publiques » (cf. annexe n°2). En l'état actuel des systèmes d'information comptables, il n'est pas possible d'identifier les dépenses qui relèvent de la première action.

La source d'information sur la consommation des créances de CICE est le fichier « Mouvements sur créances » de la DGFIP, qui suit par contribuable la constitution et la consommation de créances de crédits d'impôt. Les informations sur la consommation des créances permettent de distinguer celles qui sont imputées sur l'impôt et celles qui sont restituées aux contribuables. Ces dernières sont toutes enregistrées dans l'action « politiques publiques » et sont donc connues. En revanche, l'imputation d'une créance de CICE sur l'impôt peut se traduire soit par une réduction de l'impôt acquitté par le contribuable (donc une réduction des recettes fiscales brutes), soit par un reversement au contribuable enregistré dans l'action « mécanique de l'impôt » du programme 200. Le fichier « Mouvements sur créances » ne permet pas de faire le partage entre les deux modalités d'imputation, ce qui empêche de connaître le coût du CICE enregistré dans l'action « mécanique de l'impôt ».

La prévision et le suivi du coût du CICE sont réalisés par l'administration en distinguant les créances imputées et les créances restituées. Depuis 2015, la DGFIP a ouvert aux entreprises la faculté d'imputer le CICE sur chacun des acomptes d'IS. Les créances restituées font l'objet d'une traçabilité comptable et budgétaire dans les crédits de la mission, en revanche, le montant de crédits imputés relève d'une prévision établie par la DGFIP et réactualisée année après année (par convention, le montant des créances imputées est supposé se répartir à parts égales entre la réduction des recettes brutes d'IS et les versements aux contribuables retracés dans l'action « mécanique de l'impôt » du programme 200).

Le système d'information ne permet en revanche pas de connaître avec exactitude le montant total des imputations. Or, le montant de ce crédit d'impôt ayant vocation à augmenter de manière significative sur les prochains exercices, la nomenclature comptable devrait être adaptée afin de permettre l'identification des sommes imputées sur l'impôt sur les sociétés, en moindres recettes brutes d'une part, en remboursements d'excédents d'impôt sur les sociétés d'autre part.

Tableau n° 5 : Crédits ouverts et exécutés sur le programme 200 en 2016 (en Md€, CP)

Sous-action	Intitulé	LFI 2016	LFR 2016	Exécution 2016	Écart à la LFI 2016	Écart à la LFR 2016
200-11-01	REIS	14,94	16,58	16,57	+1,63	-0,01
200-11-02	RCTVA	49,11	51,00	50,15	+1,04	-0,85
200-11-03	Bouclier	0	0,01	0,01	+0,01	-0,00
200-11-04	CSB	0,16	0,18	0,18	+0,02	+0,00
Total 200-11		64,22	67,77	66,91	+2,69	-0,86
200-12-01	PPE	0,06	0,06	0,04	-0,02	-0,02
200-12-02	IR	2,12	2,64	2,70	+0,58	+0,06
200-12-03	IS	8,40	8,85	8,89	+0,49	+0,04
200-12-04	TICPE	0,76	0,83	0,76	+0,00	-0,07
200-12-05	TICGN	0,00	0,00	0,00	-0,00	+0,00
200-12-06	CAP	0,51	0,64	0,62	+0,10	-0,02
Total 200-12		11,85	13,02	13,00	+1,15	-0,02
200-13-01	IR	2,21	2,30	2,07	-0,14	-0,23
200-13-02	IS	1,32	1,36	1,16	-0,16	-0,20
200-13-03	AID	2,52	1,63	1,45	-1,06	-0,17
200-13-04	TVA	2,08	2,20	2,14	+0,06	-0,06
200-13-05	ENR	0,40	0,60	0,68	+0,28	+0,08
200-13-06	AUTRES	0,70	0,72	0,66	-0,04	-0,06
200-13-07	ANV	2,26	2,40	2,06	-0,20	-0,34
200-13-08	DA/IM	0,64	0,51	0,48	-0,15	-0,03
Total 200-13		12,13	11,71	10,71	-1,42	-1,00
Total P. 200		88,19	92,50	90,62	+2,42	-1,88

Source : DGFIP - Cour des comptes

À l'inverse, l'exécution de l'action 200-13 « Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État » est inférieure à la prévision faite en LFI (-1 Md€).

Ceci s'explique essentiellement par le coût moindre qu'anticipé en LFI des contentieux communautaires (-1,05 Md€). En 2016, les dépenses de contentieux s'établissent à 1,15 Md€, dont 756 M€ pour le contentieux « OPCVM et fonds de pension », 70 M€ pour le contentieux « De Ruyter » et 330 M€ pour le contentieux « STERIA ». Aucune dépense n'a été comptabilisée en 2016 au titre du contentieux « précompte mobilier ».

**Tableau n° 6 : Coût des contentieux communautaires en 2016
(en Md€)**

1.2.2	Co	1.2.3	1.2.4	E	1.2.5
contentieux		FI	xécution		cart à la
		2016	2016		LFI
1.2.6	OP	1.2.7	1.2.8	0	1.2.9
CVM et fonds		,75	,75		1,00
de pension					
1.2.10	Pr	1.2.11	1.2.12	0	1.2.13
écompte		0,67	,00		0,67
mobilier*					
1.2.14	De	1.2.15	1.2.16	0	1.2.17
Ruyter**		,20	,07		0,13
1.2.18	ST	1.2.19	1.2.20	0	1.2.21
ERIA		,34	,33		0,01
1.2.22	Dé	1.2.23	1.2.24	1	1.2.25
penses		,62	,15		0,47
totales					

Source : direction du budget *la LFI prévoyait des recettes d'un montant de 0,78 Md€ et des dépenses de 0,11Md€, soit un coût total de -0,67 Md€

** il convient d'ajouter à ce chiffre une dépense au profit de la Sécurité sociale (de 0,2 Md€ en LFI 2016 et de 0,11 Md€ en exécution 2016)

En outre, les admissions en non-valeur (sous-action 200-13-07) sont inférieures en exécution à ce qui avait été prévu en LFI (- 0,2 Md€).

Enfin, la prévision erronée de la LFI (+ 70 % en exécution, à 0,68 Md€) concernant les remboursements et dégrèvements d'enregistrements, timbres et autres contributions (sous-action 200-13-05) et corrigée dès la LFR, s'explique pour partie par la prise en compte de l'impact de remboursements en matière de taxe à l'essieu (0,11 Md€) opérés à l'été 2016.

1.2.26 Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux

Si la loi de finances rectificative avait anticipé une hausse des dépenses au titre du programme 201, en augmentant de 0,29 Md€ les crédits évaluatifs du programme, l'exécution excède de 0,45 Md€ les prévisions de la LFR, soit + 0,74 Md€ par rapport à la LFI, à 12,71 Md€.

L'écart par rapport à la prévision de la LFI s'explique par un montant plus important qu'anticipé des remboursements et dégrèvements

au titre de l'action 201-01 « *Taxe professionnelle⁶ et contribution économique territoriale et autres impôts économiques créés ou modifiés dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle* » (+0,3 Md€). Il résulte également de dégrèvements barémiques plus importants que prévus⁷ inscrits à l'action 201-02 « *Taxes foncières* » (+0,4 Md€) et, dans une moindre mesure, de l'évolution des crédits de l'action 201-04 « *Admissions en non-valeur d'impôts locaux* » (+50 M€).

Enfin, les remboursements et dégrèvements au titre de l'action 201-03 « *Taxe d'habitation* » sont en ligne avec les prévisions établies en LFI, à 4 Md€.

Tableau n° 7 : Dépenses du programme 201 en prévision et en exécution (en Md€)

Action	Intitulé	LFI 2016	LFR 2016	Exécution 2016	Écart à la LFI 2016	Écart à la LFR 2016
201-01	TP-CET	6,45	6,53	6,73	+0,28	+0,19
201-02	TF	1,07	1,19	1,48	+0,41	+0,29
201-03	TH	3,97	4,01	3,98	+0,01	-0,03
201-04	ANV	0,48	0,53	0,53	+0,05	-0,0
	Total	11,97	12,26	12,71	+0,74	+0,45

Source : DGFIP - Cour des comptes

1.3 L'évolution de la dépense

1.3.1 Programme 200 – Remboursements et dégrèvements d'État

Les dépenses du programme 200 ont diminué de 0,89 Md€ entre 2015 et 2016.

Cette diminution s'explique pour 2,25 Md€ par les deux postes suivants :

- les remboursements au titre de la prime pour l'emploi (- 1,93 Md€, soit - 98 % entre 2015 et 2016) : la loi n°2014-1655 du 29

⁶ Taxe professionnelle dont le montant de remboursements et dégrèvements est désormais quasi-nul (12 M€ exécutés en 2015 ; 0 M€ prévus en LFI ; 3 M€ exécutés en 2016).

⁷ Il s'agit du dispositif visé à l'article 1586 quater I du code général des impôts. Les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 M€ bénéficient sans demande d'un dégrèvement de CVAE dont le taux varie en fonction du chiffre d'affaires.

décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 ayant supprimé la prime pour l'emploi à compter des revenus de l'année 2015, seule une réclamation contentieuse pouvait conduire à un versement en 2016. À ce titre, une dépense de 37 M€ a été constatée en 2016 ;

- admissions en non-valeur : l'exécution 2016, à 2,06 Md€, revient à un niveau proche des montants d'ANV constatés en 2013, après deux années à des niveaux élevés (2,51 Md€ en 2015 et 2,3 Md€ en 2014).

**Tableau n° 8 : Évolution des dépenses du programme 200
entre 2015 et 2016**

Sous-action	Intitulé	Exécution 2015	Exécution 2016	Variation 2016/2015
200-11-01	REIS	16,90	16,57	-0,33
200-11-02	RCTVA	49,53	50,15	+0,62
200-11-03	Bouclier	0,01	0,01	-0,00
200-11-04	CSB	0,18	0,18	+0,00
Total 200-11		66,62	66,91	+0,29
200-12-01	PPE	1,96	0,04	-1,93
200-12-02	IR	2,37	2,70	+0,32
200-12-03	IS	8,06	8,89	+0,83
200-12-04	TICPE	0,71	0,76	+0,05
200-12-05	TICGN	0,00	0,00	+0,00
200-12-06	CAP	0,51	0,62	+0,10
Total 200-12		13,61	13,00	-0,61
200-13-01	IR	2,24	2,07	-0,17
200-13-02	IS	1,25	1,16	-0,08
200-13-03	AID	1,41	1,45	+0,04
200-13-04	TVA	2,20	2,14	-0,06
200-13-05	ENR	0,45	0,68	+0,23
200-13-06	AUTRES	0,73	0,66	-0,07
200-13-07	ANV	2,51	2,06	-0,45
200-13-08	DA/IM	0,49	0,48	-0,01
Total 200-13		11,28	10,71	-0,57
Total		91,51	90,62	-0,89

Source : DGFIP - Cour des comptes

À l'exclusion de ces deux postes de dépenses, l'exécution du programme aurait enregistré une hausse de +1,37 Md€ par rapport à 2015. Cette augmentation est essentiellement liée :

- au coût des contentieux communautaires : en exécution, les contentieux communautaires représentent une charge plus élevée en 2016

(1,15 Md€) qu'en 2015 (0,73 Md€). Compte tenu de l'importance des montants en jeu dans le cadre du contentieux « *Contribution additionnelle au titre des montants distribués* » (au moins 5 Md€ – cf. encadré ci-après), cette augmentation, qui rompt avec les baisses constatées lors des dernières gestions, pourrait s'amplifier dans les années à venir en cas de condamnation par la CJUE, cette dernière devant statuer en 2017⁸ ;

- à la dynamique des crédits d'impôt : l'augmentation des remboursements et dégrèvements en matière d'IS (sous-action 12-03 ; + 0,83 Md€) s'explique pour 0,5 Md€ par la seule dynamique « mécanique » du CICE, la dépense 2015 concernant les créances 2013 et 2014, celle de 2016 les créances 2013, 2014 et 2015. Les restitutions de créances de CIR sont en hausse pour un montant évalué à + 0,4 Md€ entre 2015 et 2016. Par ailleurs, l'augmentation des dépenses au titre de l'IR (sous-action 12-02 ; + 0,32 Md€ en 2016, par rapport à 2015) s'explique à 90 % (0,3 Md€) par l'incidence de l'aménagement du crédits d'impôt pour la transition énergétique (CITE), la prévision de dépense pour 2016 ayant été réalisée par extrapolation des dépenses observées sur un seul trimestre de mise en œuvre du CITE en 2015.

Le contentieux « contribution additionnelle au titre des montants distribués » : un coût potentiel supérieur à 5 Md€

Le contentieux

L'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 a instauré une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, codifiée à l'article 235 ter ZCA du CGI, due par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés au titre des montants qu'elles distribuent et mettent en paiement à compter du 17 août 2012.

Depuis, un certain nombre de réclamations ont été enregistrées. Elles visent à obtenir la restitution de cette contribution au motif principal soit de son inconstitutionnalité, soit de sa contrariété avec les articles 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ainsi qu'avec les articles 4 et 5 de la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales.

Enjeux et perspectives

⁸ S'agissant des autres contentieux de masse, les risques budgétaires semblent maîtrisés : sur STERIA, le coût total est estimé par la DGFIP à environ 1 Md€ (50 % environ du coût ayant déjà été acquitté en 2016) ; sur De Ruyter également, la charge à payer est évaluée à 0,1 Md€ ; les paiements du précompte mobilier sont suspendus jusqu'en 2019 en attente des décisions de la CJUE ; enfin sur le contentieux OPCVM, la dépense à venir est estimée à 1 Md€.

Par une décision du 27 juin 2016, le Conseil d'État a saisi la CJUE d'une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 235 ter ZCA avec les articles 4 et 5 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 enregistrée sous la réf C-365/16.

Le 29 novembre 2016, la Cour a décidé, d'une part, de statuer sans audience de plaidoiries, conformément à l'article 76 du règlement de procédure et, d'autre part, que l'affaire sera jugée sans conclusions de l'avocat général, conformément à l'article 20, cinquième alinéa, du statut. L'analyse de la CJUE pourrait donc être connue avant l'été 2017.

Si celle-ci validait la position soutenue par les sociétés requérantes, les conséquences seraient triples :

- dans le cadre transfrontalier communautaire, la contribution ne pourrait plus être exigée s'agissant des distributions relevant de la directive mère-fille ;

- la discrimination alors créée à l'encontre des groupes de sociétés extracommunautaires (société mère établie en France et filiale distributrice établie dans un État tiers) pourrait être critiquée sur le terrain de la liberté de circulation des capitaux ;

- enfin, le dispositif aboutirait incontestablement à une discrimination à rebours à l'encontre des situations purement domestiques, pouvant donner lieu à une nouvelle saisine du Conseil constitutionnel qui, cette fois-ci, pourrait constater l'inégalité de traitement générée par l'application du droit communautaire à l'encontre des situations domestiques et invalider ce qui subsisterait du dispositif entre sociétés d'un même groupe fiscal.

Aucune décision juridictionnelle n'étant encore intervenue, ce contentieux n'a donné lieu à aucun décaissement en 2016. Si les enjeux identifiés en droits au 31 décembre 2016 sont de 5,4 Md€ (2 774 affaires dont 2 231 au stade de la réclamation et 543 au stade juridictionnel), le risque encouru par l'État est sans doute plus élevé, cette taxe présentant un rendement annuel de l'ordre de 1,8 Md€.

Tableau n° 9 : Imputations et restitutions de CICE et de CIR entre 2015 et 2016 (Md€)

	Exécution 2015	Exécution 2016	Écart
Imputations	7,3	7,4	+0,1
Restitutions	4,3	4,7	+0,4
CICE	11,6	12,1	+0,5
Imputations	1,7	1,9	+0,2
Restitutions	3,3	3,8	+0,5
CIR	5,0	5,7	+0,7

Source : DGFIP - chiffres provisoires

1.3.2 Programme 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux

Les dépenses du programme 201 ont augmenté de 1,03 Md€ entre 2015 et 2016 (+ 8,8 %).

Tableau n° 10 : Évolution des dépenses du programme 201 entre 2015 et 2016 (en Md€)

		Exécution 2015	Exécution 2016	Variation 2015/2016
201-01	TP-CET	6,31	6,73	+0,42
201-02	TF	0,99	1,48	+0,49
201-03	TH	3,80	3,98	+0,18
201-04	ANV	0,58	0,53	-0,05
	Total	11,68	12,71	+1,03

Source : DGFIP

À titre liminaire et concernant le détail des dépenses au sein des actions, la comptabilité budgétaire ne permet pas de détailler de manière exhaustive la dépense globale, qui est reconstituée, à partir de données extra-comptables. Ainsi, l'administration souligne l'importance de considérer davantage les coûts détaillés comme des ordres de grandeur que comme une comptabilité exacte.

S'agissant de l'action 201-01 – TP-CET, les dépenses en 2016 sont en hausse par rapport à 2015 de 0,42 Md€ (+ 6,7 %), rompant avec trois années de baisse et retrouvant ainsi leur niveau de 2011. L'évolution des deux composantes suivantes, qui représentent plus de 80 % des dépenses de l'action 01, explique cette hausse :

- le dispositif de plafonnement de la CET à 3 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, qui augmente de 12,5 % (+ 130 M€), du

fait principalement de l'évolution de la valeur ajoutée des sociétés non financières ;

- le dégrèvement « barémique » de CVAE, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 M€, qui augmente de 10,5 % (+ 415 M€).

Ces évolutions sont cohérentes avec le moindre dynamisme observé du bénéfice fiscal des entreprises.

**Tableau n° 11 : Évolution des dépenses relatives à l'action n°1
« Taxe professionnelle – Contribution économique territoriale » entre
2011 et 2016 (en M€)**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Plafonnement à la valeur ajoutée TP</i>	1 293	272	143	12	12	3
<i>Plafonnement à la valeur ajoutée CET</i>	432	937	868	1 068	1 041	1 171
<i>Dégrèvement barémique</i>	3 375	3 696	3 687	3 962	3 953	4 368
<i>Dégrèvement transitoire</i>	150	350	182	92	28	20
<i>Crédit d'impôt CFE zone de restructuration défense</i>	1	1	2	2	3	0
<i>Restitution CVAE ou TA-CVAE</i>	621	799	1 140	701	763	711
<i>Autres dégrèvements</i>	871	774	796	521	507	452
<i>Reliquidation de la CVAE</i>			50	106		
<i>Mesure auto-entrepreneurs</i>			0	16		
Total Action n°1 du P201	6 743	6 829	6 868	6 480	6 307	6 725

Source : DGFIP

L'augmentation de 50 % des dépenses de l'action 201-02 relative aux taxes foncières (+ 485 M€) entre 2015 et 2016 résulte principalement de la hausse des remboursements contentieux et gracieux (+ 275 M€). L'importante augmentation des dégrèvements sur la TFPNB (174 M€ en 2016, contre 6 M€ en 2015) est due aux dégrèvements pour pertes de récoltes ou de bétail, suite aux inondations survenues en mai et juin 2016 et à la mise en place du Pacte de consolidation et de refinancement des exploitations agricoles.

**Tableau n° 12 : Évolution des dépenses relatives à l'action n°2
« Taxes foncières » (en M€)**

	2014	2015	2016	Variation 2014/2016
<i>Contentieux et gracieux</i>	775	803	1 078	+39%
<i>TFPB</i>	171	160	203	+19%
<i>TFPNB</i>	27	15	182	+574%
<i>Dégrèvements de TF pour cotisation inférieure à 12 €</i>	12	12	12	0%
Total Action n°2 du P201	985	990	1 475	+50%

Source : DGFIP

L'augmentation des dépenses au titre de l'action 201-03 relative à la taxe d'habitation est principalement liée à la hausse des contentieux et des recours gracieux. Cette évolution s'explique également par le rétablissement en LFI pour 2016 de l'exonération de taxe d'habitation pour les foyers modestes, étant précisé que celle-ci s'opère par dégrèvement pour les impositions relatives à 2015.

**Tableau n° 13 : Évolution des dépenses relatives à l'action n°3
« Taxes d'habitation » (en M €)**

	2014	2015	2016	Variation 2014/2016
<i>Plafonnement en fonction du revenu</i>	2 906	3 153	2 996	+3%
<i>Contentieux et gracieux</i>	548	526	855	+56%
<i>Dégrèvements</i>	102	118	127	+25%
Total Action n°3 du P201	3 556	3 797	3 978	+12%

Source : DGFIP

Enfin, les admissions en non-valeur diminuent par rapport à 2015, sans pour autant retrouver le niveau des exercices précédents (+10 % par rapport à 2014).

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

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

* Ces admissions en non-valeur concernent des impôts auto-liquidés, notamment la CVAE

Source : DGFIP

1.4 La soutenabilité à court et moyen terme

L'analyse de la soutenabilité de la mission *Remboursements et dégrèvements* n'a pas de pertinence isolément, les crédits de la mission étant évaluatifs et n'entrant pas dans la programmation pluriannuelle. L'analyse prospective de la mission doit être menée dans le cadre de celle faite sur les recettes nettes du budget général⁹.

Néanmoins, il convient de relever que la montée en charge du CICE se poursuivra après 2016 et se traduira par une augmentation des dépenses de la mission pendant plusieurs années (*cf.* annexe n°2). La mécanique du CICE entraînera une hausse significative de la dépense budgétaire à partir de 2017, année au cours de laquelle les entreprises autres que les PME¹⁰ pourront pour la première fois demander la restitution des créances qu'elles n'auront pas pu imputer sur leurs impôts¹¹.

Tableau n° 15 : Stock de créances CICE depuis l'exercice budgétaire 2014 (en Md€)

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

*nantissement de créances en germe

Source : DGFIP – chiffres provisoires pour 2016

Le stock de créances s'élève ainsi en 2016 à 17,11 Md€ au titre du CICE.

⁹ Voir la note d'analyse de l'exécution budgétaire des recettes fiscales.

¹⁰ Les PME peuvent demander immédiatement le remboursement de la fraction de la créance de CICE qui dépasse l'impôt dû.

¹¹ Il s'agit de créances acquises au titre de l'année 2013, première année de mise en œuvre du CICE. Ces créances sont imputables sur les impôts payés au titre des années 2013 à 2016. Si les créances n'ont pas pu être imputées en totalité sur ces impôts, la fraction non imputée pourra faire l'objet d'une demande de remboursement par les entreprises. Le solde de l'impôt au titre de 2016 étant payé en 2017, les demandes de remboursement des fractions non imputées sur l'impôt interviendront à partir de 2017.

Au-delà, l'augmentation prévue par la LFI pour 2017 du taux du CICE, de 6 % à 7 % en France métropolitaine et de 7,5 % à 9 % en Outre-mer, ceci à compter des rémunérations versées à partir du 1^{er} janvier 2017, amplifiera le mouvement sur les dépenses de la mission au moins jusqu'en 2020 (cf. tableau ci-après).

Tableau n° 16 : Chronique du coût budgétaire prévisionnel du CICE (en Md€)

	2015*	2016*	2017	2018	2019	2020
CICE budgétaire	-12,4	-12,6	-15,8	-20,6	-21,4	-22,2
dont IS	-11,6	-11,7	-14,9	-19,6	-20,3	-21,1
dont IR	-0,8	-0,9	-0,9	-1,1	-1,1	-1,2

Sources : estimations DGFIP.

* Les coûts prévisionnels pour les années 2015 et 2016 correspondent aux dépenses fiscales associées au PLF 2017. Au 31 décembre 2016, l'estimation provisoire du coût de la dépense fiscale 2016, réévaluée sur la base des montants comptabilisés et des déclarations connues par la DGFIP, est de 12,2 Md€, ce montant n'étant pas encore définitif.

La hausse du taux du CICE conduirait à un ressaut de l'ordre de 5 Md€ en 2018 sur les crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements*, qui progresseraient ensuite d'environ 0,8 Md€ par an. Cette évolution constitue, par son ampleur, un risque en terme de soutenabilité sur la mission.

2 LES GRANDES COMPOSANTES DE LA DÉPENSE

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

Les dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements* sont classées dans deux titres de dépenses : 97 % d'entre elles sont classées dans les dépenses d'intervention (titre 6). Les autres dépenses, uniquement sur le programme 200 (impôts d'État), sont rattachées aux dépenses de fonctionnement (titre 3) : il s'agit notamment des admissions en non-valeur, des intérêts moratoires et des remises de débet.

**Tableau n° 17 : Dépenses de la mission par titres en 2016
(CP, en Md€)**

	Titre de dépenses	Consommation de CP	Ventilation par titres
P200	Total	90,62	
	Titre 3	3,05	3,37 %
	Titre 6	87,57	96,63 %
P201	Total	12,71	
	Titre 6	12,71	100 %
Mission	Total	103,33	
	Titre 3	3,05	2,95 %
	Titre 6	100,28	97,05 %

Source : Cour des comptes – données Chorus, extraction du 01/02/2017

Ce classement conduit à augmenter artificiellement le montant des dépenses d'intervention de l'État (titre 6). Ainsi, en exécution 2016, le montant des dépenses d'intervention dans le budget général est de 184,1 Md€. Il inclut 100,3 Md€ (soit 54 %) de dépenses de la mission *Remboursements et dégrèvements*, dont 66,9 Md€ (36 %) pour les seules dépenses qui relèvent de la mécanique de l'impôt au titre du programme 200.

2.2 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'État et les remboursements et dégrèvements d'impôts locaux. Dans les états annexés aux lois de finances, l'état B qui présente la répartition des crédits du budget général par mission et par programme comporte en particulier la présentation des crédits de la mission *Remboursements et dégrèvements*.

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

Les remboursements et dégrèvements sont donc, selon le cas, rattachés aux dépenses ou aux recettes (en déduction), 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'État. De surcroît, certaines dépenses ne correspondent pas à des décaissements.

a) *Des remboursements et dégrèvements qui ne sont pas des dépenses*

S'agissant des impôts d'État, 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'État, 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. 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'impôt recensés dans l'action « Politiques publiques ». Ces sommes devraient être enregistrées en déduction des recettes fiscales brutes.

b) *Des remboursements et dégrèvements sans lien avec les recettes de l'État*

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

En effet, seuls des encaissements au titre des impôts d'État sont enregistrés dans les recettes fiscales brutes de l'État. Il n'y a donc pas de

logique à en déduire des remboursements et dégrèvements qui portent sur d'autres impôts, en l'occurrence les impôts locaux. Les dégrèvements d'impôts locaux s'apparentent au contraire à des dépenses de transferts de l'État au profit des collectivités locales.

L'administration s'oppose à la recommandation de la Cour pour des raisons contestables (voir Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015).

c) Des remboursements et dégrèvements qui ne traduisent ni une recette ni une dépense

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

3 LA QUALITE DE LA GESTION

3.1 La conformité aux principes et règles de la LOLF

La gestion 2016 de la mission *Remboursements et dégrèvements* ne soulève pas de question de régularité.

3.2 La démarche de performance

La mission comporte quatre indicateurs, trois sur le programme 200 et un seul sur le programme 201. Tous les indicateurs mesurent la qualité de service aux usagers. Il n'y a pas d'indicateurs relatifs aux coûts des services. Ceux-ci sont présentés dans le programme 156 – *Gestion fiscale et financière de l'État 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* » augmente légèrement en 2016 par rapport à 2015, passant de 88,5 % à 88,9 %. Il reste supérieur à la cible de 80 % et ceci sur les deux impôts concernés (TVA et IS). Il augmente légèrement sur la TVA, passant de 88,64 % en 2015 à 88,98 % en 2016¹². Il connaît également une amélioration sur l'IS, avec un taux de 88,3 % en 2016, après 87,9 % en 2015. Selon la DGFIP, pour la composante IS, les délais sont en amélioration depuis 2014 du fait d'une meilleure appropriation du formulaire de liquidation de l'IS, et ceci, malgré le maintien d'un nombre élevé de demandes de restitutions. Sur la TVA, des dispositifs d'amélioration des délais de traitement et l'automatisation des contrôles et de la procédure, pour les demandes de remboursement qui ne sont pas jugées à risque, ont été mis en place à compter de 2015.

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 58,0 jours en 2016 après 57,4 jours en 2015, accusant ainsi une légère dégradation. Le résultat demeure néanmoins satisfaisant, dans la mesure où il reste meilleur que la cible fixée à 60 jours et qu'il

¹² Cette amélioration est constatée en dépit d'un ralentissement observé en fin d'année 2016 sur le traitement des dossiers, qui a minoré le montant de dépense exécutée par rapport à la prévision de LFR pour 2016 (cf. partie 1. B.1.).

intervient dans un contexte de hausse du nombre total de demandes de remboursement.

L'indicateur 1.3 « *Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de contribution à l'audiovisuel public traitées dans le délai d'un mois* » couvre 40 % du contentieux traité par la DGFIP. Le taux enregistré en 2016, de 97,3 % (un peu inférieur au taux de 97,5 % enregistré en 2015) est supérieur à la cible de 96,6 %.

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

Source : DGFIP

Enfin, le seul indicateur du programme 201, le « *taux net de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai de 30 jours par les services locaux* » couvre 30 % du contentieux traité. Il est en légère augmentation, à 98,1 % en 2016 après 97,9 % en 2015. Ce résultat est supérieur à la cible pour 2016, fixée à 96,8 %.

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

Source : DGFIP

Le caractère incitatif à une réelle amélioration du service aux usagers de l'ensemble de ces indicateurs, qui sont systématiquement atteints et dépassés, peut être mis en doute. La DGFIP devrait engager une réflexion pour améliorer la mesure de la performance de la mission.

4 LES RECOMMANDATIONS DE LA COUR

4.1 Le suivi des recommandations formulées au titre de 2015

La Cour a formulé six recommandations au titre de 2015, toutes reconduites de l'exercice précédent. L'administration est en désaccord avec trois d'entre elles. Elle indique étudier la faisabilité des recommandations relatives à l'enregistrement des restitutions de CVAE et à la nomenclature du programme 201. Elle fournit les éléments demandés sur les admissions en non-valeur, mais sans faire suite au souhait de la Cour de les faire figurer dans les PAP et RAP.

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

L'administration n'est pas favorable à cette recommandation et indique que la présentation recommandée par la Cour peut être reconstituée en grande partie à partir des informations budgétaires fournies. Les principaux impôts (IR, IS et TVA) sont déjà présentés avec leur montant net. Par ailleurs, l'administration considère que le fait de globaliser les recettes brutes conduirait à amoindrir l'information délivrée : ainsi s'agissant de la mécanique de l'impôt, les remboursements et dégrèvements liés à des crédits d'impôt représentent bien des dépenses et non de moindres recettes encaissées, ces remboursements pouvant, en outre, intervenir en contrepartie de versement effectuées sur un autre exercice.

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

La recommandation est donc reconduite.

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

L'administration continue à refuser cette recommandation en estimant que s'agissant des R&D d'impôt locaux, le choix a été fait de les rattacher au domaine des recettes pour plusieurs raisons, à savoir une similitude avec les PSR et la moindre lisibilité à laquelle aboutirait le fait de les rattacher aux dépenses de l'État. Ainsi les R&D locaux relèvent de décisions prises par les collectivités locales et connaissent en outre des évolutions heurtées. Ils ne traduisent pas nécessairement des politiques publiques ou des transferts aux collectivités locales. Par ailleurs, l'ensemble des transferts aux collectivités locales, dont certains R&D, est retracé dans le jaune budgétaire « relations avec les collectivités locales ». Enfin, les normes comptables (SEC 2010) imposent d'imputer les R&D comme des moindres recettes et non comme des dépenses.

Ces arguments doivent être écartés :

- les PSR sont déduits après le calcul des recettes fiscales nettes ;
- les variations de R&D d'impôts locaux sont faibles depuis la réforme de la taxe professionnelle et avec la mise en place de la CVAE ;
- ces remboursements de CVAE devraient en outre selon la Cour être enregistrés en dépense sur le compte d'avance aux collectivités locales et non sur le budget général ;
- la comptabilité nationale et la comptabilité budgétaire ne répondent pas nécessairement aux mêmes règles.

La recommandation est donc reconduite.

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

L'administration indique ne pas pouvoir se conformer à cette recommandation en mettant en avant des contraintes budgétaires qui constituent « un obstacle dirimant à une refonte dans un délai rapproché ».

La Cour reconduit cette recommandation.

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

L'administration fournit à l'appui de sa réponse un tableau qui ventile par année et par impôts les ANV. Elle ne conteste pas sur le fond la recommandation, alors qu'elle l'avait fait lors des exercices précédents, estimant que l'information ne relevait pas des PAP et des RAP.

La recommandation est reconduite.

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

L'administration indique que l'instruction technique de la recommandation est en cours et n'a donc pas pu être appliquée au 1^{er} janvier 2017.

La Cour reconduit donc la recommandation.

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

L'administration marque un désaccord avec cette recommandation compte tenu du caractère synthétique des informations présentées dans le RAP. Elle indique que ces données correspondent au suivi statistique de l'activité de la DGFIP et que leur fiabilité est donc moins grande que celles relevant de données comptables. Un tableau de suivi est néanmoins fourni à l'appui de la réponse.

Considérant que cette information sur les admissions en non-valeur est actuellement insuffisante, la Cour reconduit cette recommandation.

4.2 Récapitulatif des recommandations formulées au titre de la gestion 2016

Au titre de la gestion 2016, la Cour reconduit les six recommandations formulées au titre de l'année 2015 :

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

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

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

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

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

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

Annexe n° 1 : Nomenclature des programmes 200 et 201**Tableau n° 18 : Nomenclature du programme 200**

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

Tableau n° 19 : Nomenclature du programme 201

201-01	TP-CET	Taxe professionnelle, contribution économique territoriale et autres impôts économiques créés ou modifiés dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle
201-02	TF	Taxes foncières
201-03	TH	Taxe d'habitation
201-04	ANV	Admissions en non-valeur

Annexe n° 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 fiscales¹³ 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'impôt brut diminué des créances et celui de la somme des acomptes ; ce solde est enregistré en recette fiscale brute de l'État ;

- 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'impôt brut diminué des créances ; ce remboursement est enregistré dans l'action « Mécanisme de l'impôt » du programme 200 de la mission *Remboursements et dégrèvements*.

Pour certains crédits d'impôt 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. Lorsque la créance dépasse l'impôt dû, les PME peuvent demander le remboursement immédiat de la fraction qui excède l'impôt. Les autres entreprises n'ont pas cette possibilité mais peuvent imputer le reliquat de créance sur l'impôt des trois exercices suivants ; si la créance n'a pas pu être imputée en totalité au terme du 3^{ème} exercice, l'entreprise peut demander le remboursement de la fraction non imputée.

¹³ Dans l'ordre d'imputation suivant : créances non restituables puis créances reportables puis créances restituables

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, ce qui diminue les recettes brutes d'IS, soit créer ou accroître la restitution dont bénéficie l'entreprise enregistrée dans les remboursements et dégrèvements - mécanique de l'impôt. Depuis 2015, la DGFIP a ouvert aux entreprises la faculté d'imputer le CICE sur chacun des acomptes d'IS ;

- la fraction de la créance qui excède l'impôt dû est remboursable immédiatement aux PME ou au terme de trois exercices aux autres entreprises ; les sommes ainsi restituées sont enregistrées dans les remboursements et dégrèvements – politiques publiques.

La montée en charge du CICE en 2016 a donc trois impacts sur le budget de l'État : 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&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*.

À compter de 2017, les entreprises autres que les PME¹⁴ peuvent, pour la première fois depuis la mise en place du CICE, demander la restitution des créances acquises au titre de l'année 2013 et qu'elles n'ont pas pu imputer sur leurs impôts : de fait, ces créances sont en principe imputables sur les impôts payés au titre des années 2013 à 2016. Si les créances n'ont pas pu être imputées en totalité sur ces annuités d'impôts, la fraction non imputée pourra faire l'objet d'une demande de remboursement par les entreprises. Le solde de l'impôt au titre de 2016 étant payé en 2017, les demandes de remboursement des fractions non imputées sur l'impôt interviendront à partir de 2017. La faculté ouverte en 2015 d'imputer le CICE sur les acomptes d'impôt devrait réduire le montant des restitutions de créances acquises en 2017 au titre de 2013, toutes choses égales par ailleurs.

¹⁴ Ces dernières peuvent demander le remboursement immédiat de la fraction de la créance de CICE qui dépasse l'impôt dû.

Par ailleurs, conformément à la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, le taux de CICE pour les rémunérations versées à partir du 1^{er} janvier 2017, passe de 6 % à 7 % en France métropolitaine et de 7,5 % à 9 % en Outre-mer. L'impact budgétaire de ce relèvement des taux sera constaté en 2018, à travers les remboursements sollicités par les PME et à compter de 2021 pour les autres entreprises.