



PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2017

NOTE DE PRÉSENTATION

COMMISSION
DES
FINANCES

Mission
« REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS »

Examen par la commission des finances le mercredi 26 octobre 2016

Rapporteuse spéciale :

Mme Marie-France BEAUFILS

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
LES PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEURE SPÉCIALE.....	7
PREMIÈRE PARTIE	
LES CRÉDITS DE LA MISSION « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS »	
I. LES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS EN 2017	9
A. APERÇU GÉNÉRAL DES CRÉDITS DE LA MISSION	9
B. UNE MESURE DE LA PERFORMANCE TOUJOURS INADÉQUATE	11
1. <i>Des résultats peu significatifs, conséquences d'objectifs sans ambition</i>	11
2. <i>Une maquette et des indicateurs inchangés</i>	12
3. <i>Une mesure de la performance uniquement axée sur la rapidité</i>	12
II. LE PROGRAMME 200 « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT »	13
A. UN MONTANT RECORD DE CRÉDITS DEMANDÉS AU TITRE DU PROGRAMME 200.....	13
1. <i>Une révision à la hausse de l'estimation des crédits pour 2016</i>	13
2. <i>Un montant record de crédits demandés pour 2017</i>	14
3. <i>Des montants croissants pour un nombre de demandes de remboursements et dégrèvements relativement stable.....</i>	19
B. LE CICE CONTINUE DE PESER SIGNIFICATIVEMENT SUR LES CRÉDITS DE LA MISSION.....	21
1. <i>Depuis 2013, les crédits de la mission retracent les remboursements et dégrèvements liés au CICE</i>	21
2. <i>Le coût budgétaire du CICE avait dès l'origine vocation à augmenter sensiblement à partir de 2017.....</i>	21
3. <i>Le relèvement du taux à 7 % conduira à partir de 2018 à une nouvelle augmentation des crédits de la mission</i>	23
4. <i>L'approfondissement mal venu d'un dispositif aux résultats toujours incertains.....</i>	23
C. UNE ÉVOLUTION DES CONTENTIEUX À SURVEILLER.....	24
1. <i>Une baisse continue des réclamations contentieuses mais une hausse préoccupante des recours juridictionnels.....</i>	24
2. <i>Une baisse des admissions totales parmi ces contentieux</i>	27

III. LE PROGRAMME 201 « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX »	27
A. LES ALLÈGEMENTS DE « TAXES MÉNAGES » : UNE DIMINUTION SIGNIFICATIVE RÉSULTANT D'UN EXERCICE 2016 EXCEPTIONNEL	28
1. <i>La transformation en 2016, pour certains redevables, des exonérations de fiscalité locale en dégrèvements a des effets importants sur la mission</i>	28
833 millions d'euros.....	30
2. <i>Des dégrèvements de taxe d'habitation et de taxe foncière en baisse en raison de l'extinction du dégrèvement exceptionnel sur les impositions 2015</i>	31
B. UNE HAUSSE MODÉRÉE DES DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS ÉCONOMIQUES	33

**SECONDE PARTIE
LES CONTENTIEUX COMMUNAUTAIRES**

I. LE CONTENTIEUX « PRÉCOMPTE MOBILIER », UN RISQUE CONTENU	38
A. ORIGINE DU CONTENTIEUX	38
B. UN CONTENTIEUX NÉ EN 2006, DES PROCÉDURES TOUJOURS EN COURS.....	39
C. UN CONTENTIEUX À L'ISSUE INCERTAINE	40
D. DES CONSÉQUENCES BUDGÉTAIRES DIFFICILES À ESTIMER	40
E. DES DÉCISIONS POUR L'INSTANT FAVORABLES À L'ADMINISTRATION	41
II. LE CONTENTIEUX OPCVM, UN ENJEU BUDGÉTAIRE LOURD MAIS INCERTAIN	41
A. ORIGINE DU CONTENTIEUX	41
B. UNE PROCÉDURE JURIDICTIONNELLE NON CLOSE ET TOUJOURS INCERTAINE.....	42
C. UN ENJEU BUDGÉTAIRE CONSÉQUENT.....	43
III. LE CONTENTIEUX « STERIA », PEU ÉTENDU MAIS À L'ISSUE ENCORE INCERTAINE	43
A. ORIGINE DU CONTENTIEUX	43
B. LE DISPOSITIF A ÉTÉ MODIFIÉ À LA SUITE DE L'ARRÊT DE LA COUR DE JUSTICE.....	44
C. AUCUN DÉCAISSEMENT RÉALISÉ EN 2015, MAIS UN COÛT INCERTAIN POUR LES DEUX EXERCICES SUIVANTS.....	44

IV. LE CONTENTIEUX « CONTRIBUTION ADDITIONNELLE AU TITRE DES MONTANTS DISTRIBUÉS », UN RISQUE ÉLEVÉ	45
A. ORIGINE DU CONTENTIEUX	45
B. UNE PROCÉDURE EN COURS, DES DÉCISIONS RÉCENTES	45
C. UN ENJEU FINANCIER NON NÉGLIGEABLE POUR L'ÉTAT	46

LES PRINCIPALES OBSERVATIONS DE LA RAPPORTEURE SPÉCIALE

1. En 2017, **110 milliards d'euros de crédits** sont demandés au titre de la mission « Remboursements et dégrèvements ». Ce montant est en **large hausse (+ 8,7 milliards d'euros)** par rapport au montant inscrit dans la loi de finances initiale pour 2016, **du fait notamment de la montée en puissance du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE)**. Les dégrèvements d'impôts d'État devraient s'élever à près de 97 milliards d'euros en 2017, soit un record absolu de crédits demandés à ce titre depuis 2001.

2. La rapporteure spéciale s'inquiète du poids toujours croissant du CICE sur les crédits de la mission, et du choix fait par le Gouvernement dans ce projet de loi de finances d'un relèvement du taux à 7 %, alors même que le rapport 2016 du comité de suivi souligne lui aussi **l'efficacité incertaine du dispositif**. D'un point de vue budgétaire, la rapporteure spéciale formule également des interrogations concernant ce choix politique dont le **coût ne pèsera budgétairement qu'à partir de 2018**.

3. Les remboursements et dégrèvements devraient représenter, en 2017, **27 % des recettes fiscales brutes**. En moins de dix ans, la part des recettes fiscales brutes captée par les remboursements et dégrèvements **a ainsi crû de 5 points**. La rapporteure spéciale souhaite alerter sur **le manque de cohérence globale d'une politique fiscale** reposant notamment de plus en plus sur des mécanismes de crédits d'impôts qui la rendent **illisible aux yeux des citoyens**.

4. La **baisse des crédits concernant les dégrèvements d'impôts locaux** (- 350 millions d'euros par rapport au révisé 2016) **résulte pour l'essentiel de l'extinction du dégrèvement exceptionnel mis en place en urgence l'an dernier** pour éviter que certains contribuables vulnérables ne perdent le bénéfice des exonérations du fait de l'évolution de la définition du revenu fiscal de référence (« demi-part des veuves », fiscalisation des majorations de pension, etc.).

5. La rapporteure spéciale regrette que le Gouvernement présente, cette année encore, une mission « Remboursements et dégrèvements » **aux contours et à la maquette inchangés. Les dépenses liées à la mécanique de l'impôt sont ainsi toujours artificiellement inscrites en dépenses d'intervention**.

6. L'évaluation de la performance de la mission demeure sans ambition ni efficacité. Un indicateur relatif au **taux de réclamations contentieuses ainsi que de recours juridictionnels** est ainsi par exemple une **demande répétée** de la rapporteure spéciale qui n'est toujours pas retenue par le Gouvernement.

A la date du 10 octobre, date limite prévue par la LOLF pour l'envoi des réponses au questionnaire budgétaire, la rapporteure spéciale avait reçu 62,5% des réponses. À la date de l'examen par la commission, deux réponses ne sont toujours pas parvenues.

**PREMIÈRE PARTIE
 LES CRÉDITS DE LA MISSION
 « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS »**

I. LES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS EN 2017

A. APERÇU GÉNÉRAL DES CRÉDITS DE LA MISSION

Pour 2017, **109,9 milliards d'euros de crédits sont demandés au titre de la mission « Remboursements et dégrèvements »**. Ce montant est en large hausse (+ 8,68 %, soit + 8,7 milliards d'euros) par rapport au montant inscrit dans la loi de finances initiale pour 2016. Par rapport au montant 2016 révisé, la hausse est de 4,4 milliards d'euros (cf. *infra*).

Évolution des crédits de la mission

(en millions d'euros)

	Exécution 2015	LFI 2016	PLF 2017	Écart PLF 2017 / LFI 2016	
200 - Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État	91 510	88 194	96 964	+ 8 770	+ 9,94%
11 - Remboursement et restitutions liés à la mécanique de l'impôt	66 617	64 217	69 757	+ 5 541	+ 8,63%
12 - Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques	13 614	11 849	15 785	+ 3 937	+ 33,22%
13 - Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État	11 279	12 129	11 421	- 707	- 5,83%
201 - Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux	11 676	11 970	11 899	- 71	- 0,59%
01 - Taxe professionnelle et contribution économique territoriale	6 307	6 450	6 606	+ 156	+ 2,42%
02 - Taxes foncières	990	1 070	1 080	+ 10	+ 0,93%
03 - Taxe d'habitation	3 797	3 969	3 732	- 237	- 5,97%
04 - Admission en non-valeur d'impôts locaux	582	481	481	-	-
Total mission	103 186	100 164	108 863	+ 8 699	+ 8,68%

Source : commission des finances du Sénat à partir des documents budgétaires

On rappellera qu'en application de l'article 10 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)¹, « les crédits relatifs aux charges de la dette de l'État, aux remboursements, restitutions et dégrèvements et à la mise en jeu des garanties accordées par l'État ont un caractère évaluatif ».

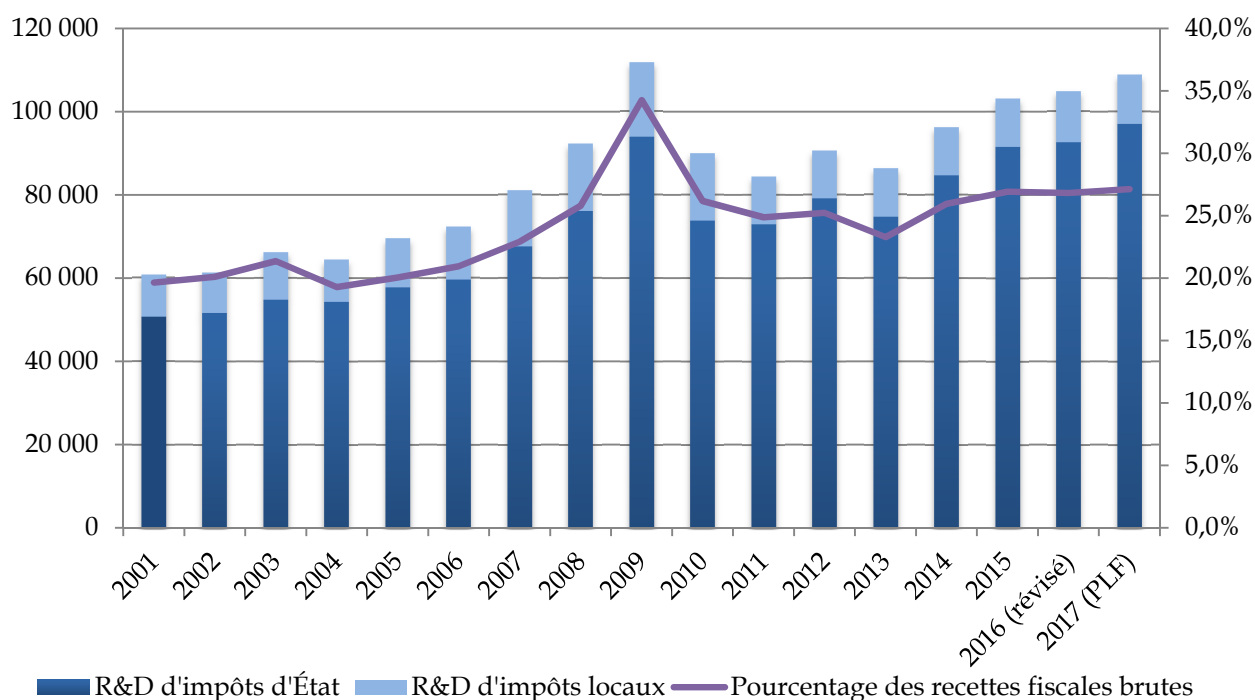
¹ Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

La forte hausse des crédits de la mission pour 2017 est uniquement le fait de l'augmentation conséquente des crédits du programme 200. Les remboursements et dégrèvements d'impôts d'État devraient **augmenter de 9,94 %** (8,77 milliards d'euros) après une légère baisse prévue en 2016 par rapport à 2015. Le programme 200 atteindrait ainsi en 2017 **un record absolu depuis 2001, avec 96,964 milliards d'euros estimés.**

On observe une relative stabilité du programme 201 relatif aux remboursements et dégrèvements d'impôts locaux depuis 2011.

Évolution des remboursements et dégrèvements depuis 2001, en valeur absolue et en proportion des recettes fiscales brutes

(échelle de gauche : en millions d'euros ; échelle de droite : en pourcentage)



Source : commission des finances du Sénat à partir des réponses au questionnaire budgétaire

N.B. : les montants indiqués correspondent aux dépenses effectivement effectuées pour les années 2001 à 2015 ; les crédits sont évaluatifs pour les années 2016 et 2017.

Les remboursements et dégrèvements devraient représenter, en 2017, **27 % des recettes fiscales brutes. En moins de dix ans, la part des recettes fiscales brutes captée par les remboursements et dégrèvements a ainsi crû de 5 points.** La rapporteure spéciale souhaite alerter sur **le manque de cohérence globale d'une politique fiscale** reposant notamment de plus en plus sur des mécanismes de crédits d'impôts qui la rendent **illisible aux yeux des citoyens.**

B. UNE MESURE DE LA PERFORMANCE TOUJOURS INADÉQUATE

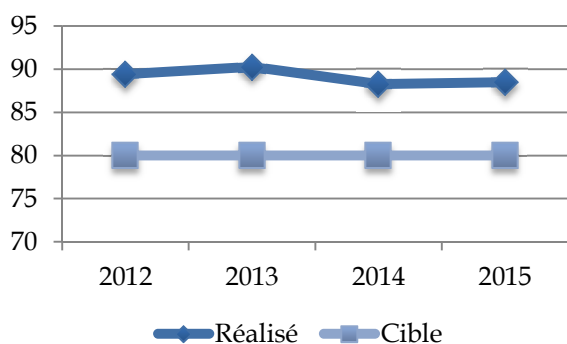
1. Des résultats peu significatifs, conséquences d'objectifs sans ambition

Le programme 200 (Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État) compte un seul objectif, qui est de « *permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible* ». L'évaluation de cet objectif s'appuie jusqu'à cette année sur **trois indicateurs portant sur les délais de traitements de différentes demandes ou réclamations**.

Évolution de la performance entre 2012 et 2015

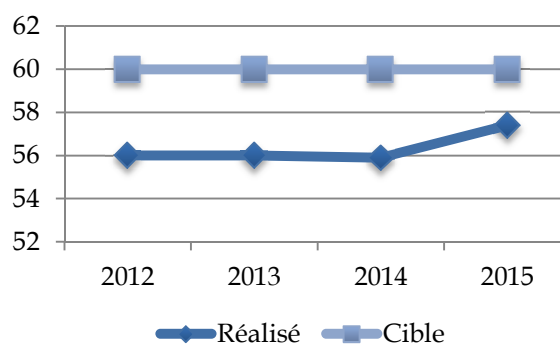
Programme 200 - Indicateur 1.1

(en pourcentage)



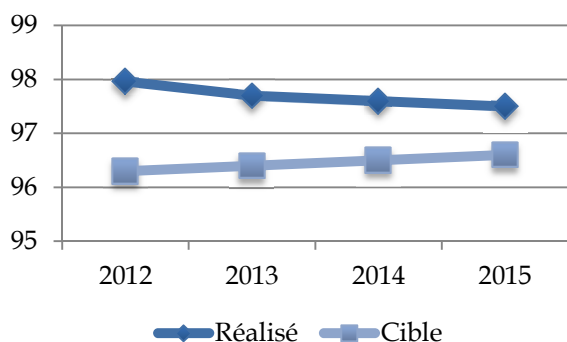
Programme 200 - Indicateur 1.2

(en nombre de jours)



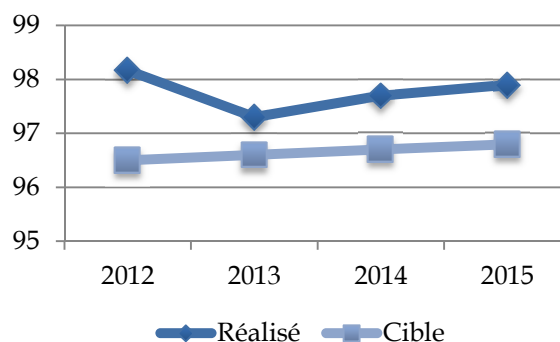
Programme 200 - Indicateur 1.3

(en pourcentage)



Programme 201 - Indicateur 1.1

(en pourcentage)



Source : commission des finances du Sénat à partir des documents budgétaires

Comme le montrent les graphiques ci-dessus sur la période 2012-2015, les objectifs des quatre indicateurs sont plus que respectés, pratiquement chaque année, ce qui illustre avant tout **le manque d'ambition**

de ces indicateurs, comme le souligne depuis plusieurs années la rapporteure spéciale. Il convient également de rappeler que **les indicateurs liés au contentieux sont fragiles**, dans la mesure où ils excluent les recours gracieux et portent donc le risque de conduire à une priorisation des premiers sur les seconds.

2. Une maquette et des indicateurs inchangés

La maquette de la mission, de même que les indicateurs de performance qui y sont rattachés, n'ont pas évolué dans le cadre de ce projet de loi de finances. La rapporteure spéciale regrette que le Gouvernement n'engage pas, cette année encore, de réelle réflexion sur les contours et la maquette de la mission « Remboursements et dégrèvements », comme elle le préconise régulièrement, suivie en cela par la Cour des comptes.

La question de la structure de la mission porte notamment sur l'intégration des dépenses relatives à la mécanique de l'impôt. Celles-ci sont en effet nécessairement liées à la gestion même de l'impôt : elles devraient par conséquent être inscrites en **minoration de recettes**, plutôt que d'être inscrites artificiellement en tant que dépenses d'intervention de l'État.

L'indicateur 1.1 a vu son intitulé modifié, considérant dorénavant « la part des demandes de remboursement de crédit de TVA et des restitutions de trop versé d'IS, ayant reçu une suite favorable ou partiellement favorable, traitées dans un délai égal ou inférieur à 30 jours ». L'administration indique cependant que ce changement ne revêt qu'un caractère cosmétique, les méthodes de calcul de l'indicateur et le périmètre n'apportant pas de modifications particulières sur le fond.

3. Une mesure de la performance uniquement axée sur la rapidité

Alors que les crédits de la mission « Remboursements et dégrèvements » (programme 200 et programme 201) devraient s'élever à près de 100 milliards d'euros en 2017, la rapporteure spéciale renouvelle depuis plusieurs années ses observations quant aux lacunes de la démarche de performance de cette mission, focalisée uniquement sur la rapidité. La Cour des comptes soulignait ainsi également dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire sur l'exécution 2015 la nécessité de « 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 augmenter inconsidérément le rythme de traitement des demandes des usagers ».

Un indicateur relatif au **taux de réclamations contentieuses ainsi que de recours juridictionnels** est ainsi demandé de manière répétée par la rapporteure spéciale, sans pour autant être entendue par le Gouvernement.

II. LE PROGRAMME 200 « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT »

Le programme 200 est composé de **trois actions** :

- **l'action 11**, de loin **la plus lourde** en termes budgétaires (72 % des crédits du programme), récapitule les remboursements et restitutions liés à la **mécanique de l'impôt**, soit, pour l'essentiel, les remboursements de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et les restitutions d'excédents de versement d'acomptes d'impôt sur les sociétés (IS) ;

- **l'action 12** (16 % des crédits du programme) concerne les remboursements et dégrèvements liés à des **politiques publiques (crédits d'impôt)** ;

- **l'action 13**, la plus modeste (12 % des crédits du programme), qui retrace les remboursements et dégrèvements liés à la **gestion des produits de l'État**, est très hétérogène : elle agrège dégrèvements et annulations prononcés après le calcul de l'impôt sur le revenu, droits dégrévés dans le cadre des contentieux dits « Précompte » et « OPCVM », les rectifications suite à erreur d'imputation des opérations d'enregistrement...

A. UN MONTANT RECORD DE CRÉDITS DEMANDÉS AU TITRE DU PROGRAMME 200

1. Une révision à la hausse de l'estimation des crédits pour 2016

Les documents budgétaires transmis pour l'examen du projet de loi de finances pour 2017 prévoient une **révision à la hausse très inquiétante des crédits pour l'exercice 2016**. Au total, le montant des crédits augmente de **4,3 milliards d'euros** (+ 5 % environ).

En termes de montants, quatre sous-actions portent l'essentiel de ces révisions à la hausse :

- les sous-actions 11-01 et 11-02, retraçant les remboursements et restitutions liées à la mécanique de l'impôt pour l'impôt sur les sociétés et la TVA (+ 3,5 milliards d'euros environ) ;

- les sous-actions 12-02 et 12-03, retraçant les remboursements liés aux politiques publiques en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu (+ 0,9 milliard d'euros environ).

La dépense 2016 au titre du « bouclier fiscal » devrait être de l'ordre de 10 millions d'euros, correspondant à des imputations sur l'impôt de solidarité sur la fortune 2016 de la créance 2012. L'exercice doit être le dernier à porter des crédits de ce dispositif décidé sous le quinquennat précédent.

Révision des estimations des crédits du programme 200 pour l'exercice 2016, par action et sous-action

(en millions d'euros et en %)

	2016 (LFI)	2016 (révisé)	Évolution 2016 LFI/révisé	
Action 11 : mécanique de l'impôt	64 216	67 771	3 555	+5,54%
IS	14 944	16 581	1 637	+10,95%
TVA	49 108	51 000	1 892	+3,85%
Bouclier fiscal	-	10	10	-
Autres	164	180	16	+9,76%
Action 12 : politiques publiques	11 849	13 018	1 169	+9,87%
PPE	55	55	-	+0,00%
IR	2 123	2 636	513	+24,16%
IS	8 399	8 853	454	+5,41%
TIPP	755	834	79	+10,46%
TICGN	3	1	-2	-66,67%
CAP	514	639	125	+24,32%
Action 13 : gestion des produits de l'État	12 129	11 711	-418	-3,45%
IR	2 207	2 298	91	+4,12%
IS	1 324	1 357	33	+2,49%
Autres impôts directs	2 515	1 627	-888	-35,31%
TVA	2 082	2 200	118	+5,67%
Enregistrement, timbre, autres taxes indirectes	403	600	197	+48,88%
Autres	702	716	14	+1,99%
Admissions en non-valeur et créances liées aux impôts	2 259	2 400	141	+6,24%
Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débets	637	513	-124	-19,47%
Total général	88 194	92 500	4 306	+4,88%

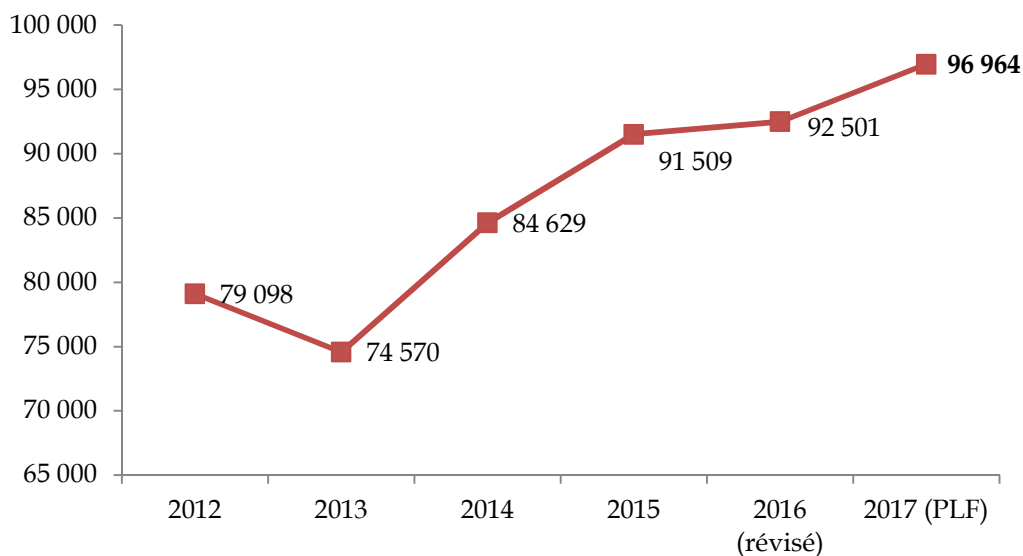
Source : commission des finances du Sénat, d'après les documents budgétaires

2. Un montant record de crédits demandés pour 2017

Le programme 200 « Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État » devrait s'élever à près de 97 milliards d'euros en 2017. Ce montant est en nette hausse par rapport au montant 2016 révisé à 92,5 milliards d'euros. Il constitue un record absolu de crédits demandés au titre du programme 200 depuis 2001.

Évolution des crédits du programme 200 de 2012 à 2017

(en millions d'euros)



Source : commission des finances du Sénat, d'après les documents budgétaires

L'action 11 qui retrace les remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt couvre près des trois quarts des crédits du programme 200, comme le montre le graphique ci-après.

Part relative des actions 11, 12 et 13 au sein du programme 200 « Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État »

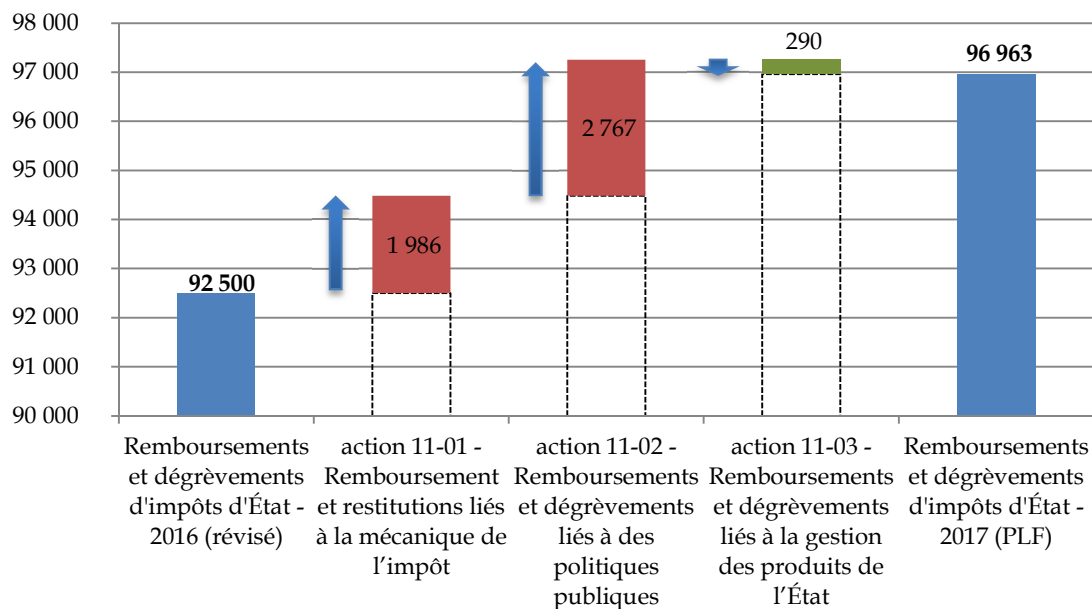
(en %)



Source : commission des finances du Sénat, d'après les documents budgétaires

**Poids des actions 11, 12 et 13 dans l'augmentation du programme 200
« Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État » entre 2016 et 2017**

(en millions d'euros)



Source : commission des finances du Sénat, d'après les documents budgétaires

La hausse attendue en 2017 est portée par les actions 11 et 12 liées à la mécanique de l'impôt, avec des augmentations des crédits demandés pour 2017 de respectivement 8,6 % et plus de 33 %, quand l'action 13, concernant la gestion des produits de l'État, connaît une baisse de plus de 5,8 %.

Plus précisément, cette hausse résulte sensiblement de quatre sous-actions : les sous-actions 01 et 02 de l'action 11 et les sous-actions 03 et 04 de l'action 12, qui concernent la TVA, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur les produits pétroliers (TIPP, devenue TICPE).

Évolution des crédits du programme 200 de 2012 à 2017, par action et sous-action

(en millions d'euros et en %)

	2012	2013	2014	2015	2016 (LFI)	2016 (révisé)	2017 (PLF)	Évolution 2017/2016 révisé	
Action 11 : mécanique de l'impôt	61 800	57 868	62 395	66 617	64 216	67 771	69 757	+ 1 986	2,93%
IS	12 097	10 554	14 523	16 898	14 944	16 581	17 174	+ 593	3,58%
TVA	49 260	47 008	47 607	49 532	49 108	51 000	52 419	+ 1 419	2,78%
Bouclier fiscal	443	177	19	10	-	10	-	- 10	-100 %
Autres	0	129	246	177	164	180	164	- 16	-8,89%
Action 12 : politiques publiques	7 592	6 515	11 597	13 613	11 849	13 018	15 785	+ 2767	21,26%
PPE	2 222	1 882	1 951	1 962	55	55	-	- 55	-100%
IR	1 794	1 459	2 108	2 372	2 123	2 636	2 628	- 8	-0,30%
IS	2 244	1 894	6 267	8 058	8 399	8 853	11 519	+ 2 666	30,11%
TIPP	825	787	760	706	755	834	1120	+ 286	34,29%
TICGN	4	3	3	1	3	1	3	+ 2	200%
CAP	503	490	508	514	514	639	515	- 124	-19,41%
Action 13 : gestion des produits de l'État	9 703	12 827	10 638	11 279	12 129	11 711	11 421	- 290	-2,48%
IR	2 015	2 320	2 106	2 236	2 207	2 298	2 348	+ 50	2,18%
IS	1 071	1 145	1 187	1 245	1 324	1 357	1 317	- 40	-2,95%
Autres impôts directs	654	2 967	1 527	1 413	2 515	1 627	1 627	-	0,00%
TVA	2 002	2 300	1 972	2 200	2 082	2 200	2 200	-	0,00%
Enregistrement, timbre, autres taxes indirectes	656	675	403	452	403	600	500	- 100	-16,67%
Autres	938	578	702	729	702	716	716	-	0,00%
Admissions en non-valeur et créances liées aux impôts	2 146	1 970	2 296	2 513	2 259	2 400	2 200	- 200	-8,33%
Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débits	221	872	445	491	637	513	513	-	0,00%
Total général	79 095	77 210	84 630	91 509	88 194	92 500	96 963	+ 4 463	4,82%

Source : commission des finances du Sénat, d'après les documents budgétaires

Selon le Gouvernement, les **restitutions d'excédents de versement d'acomptes d'impôt sur les sociétés** (sous-action 11-02) devraient augmenter en raison de l'évolution moins dynamique que prévue du bénéfice fiscal entre 2015 et 2016, d'une augmentation des remboursements de créances de reports en arrière du déficit en 2017, mais aussi **d'une hausse tendancielle des imputations de créances de CICE**. S'agissant des remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt **relatifs à la TVA**, le Gouvernement indique que les dépenses de la sous-action sont directement liées au dynamisme des achats de biens constituant des immobilisations.

L'évolution des dépenses est ainsi estimée par le ministère des finances et des comptes publics au même niveau que celle **des investissements**. La méthode de prévision des remboursements de TVA liés la mécanique de l'impôt est précisée dans un encadré ci-après.

Concernant la sous-action relative aux remboursements d'impôts sur les sociétés dans le cadre de politiques publiques (sous-action) 12-03, le CICE est là aussi responsable de la très nette augmentation des crédits : les **restitutions des fractions non utilisées des créances 2013** seraient de l'ordre de 3 milliards d'euros. L'augmentation des tarifs de la TICPE explique enfin l'augmentation sensible de la sous-action relative (sous-action 12-04).

Prévision des remboursements liés à la mécanique de l'impôt relatifs à la TVA

La prévision des remboursements liés à la mécanique de l'impôt relatifs à la TVA est opérée en trois étapes successives.

Étape 1 : Détermination d'une enveloppe globale des remboursements de crédits de TVA (RCTVA)

L'enveloppe de crédits est ici considérée au sens large, regroupant les crédits de TVA demandés en remboursement comme ceux reportés en fin d'année, qu'il s'agisse de dépôts à temps ou de dépôts tardifs.

Dans ce contexte, l'exploitation de la chronique de cet agrégat sur série longue, corrigée d'éventuels effets comportementaux perturbateurs (dépôts effectués de manière tardive par rapport à leur date théorique), permet d'établir un modèle économétrique construit à partir des données des comptes trimestriels de l'Insee.

L'évolution des dépôts de demandes de remboursements de crédits de TVA résulte de l'application de ce modèle aux prévisions macro-économiques inscrites dans le projet de loi de finances.

Étape 2 : Détermination de l'enveloppe utile des RCTVA

Lors du dépôt d'une déclaration faisant apparaître un crédit de TVA, les entreprises arbitrent entre le report de ce crédit sur la déclaration de TVA suivante ou la demande de remboursement de cette créance.

Les conséquences budgétaires ne sont pas les mêmes, la demande de remboursement se traduisant par une dépense budgétaire à l'inverse du report de crédit.

Dans ce contexte, la transposition budgétaire de la masse de crédits dégagés est modulée par la propension au report, par les contribuables, de ces crédits.

Pour les prévisions, les propensions retenues correspondent à celles observées par le passé.

Étape 3 : Prise en compte des rythmes de traitement par les services fiscaux

Les dépenses budgétaires dépendent des rythmes de traitement des dossiers par l'administration fiscale.

Les hypothèses régissant le traitement des demandes de remboursement de crédit de TVA sont regroupées dans des matrices de rythmes d'ordonnement (délai entre la date de dépôt de la demande de remboursement et celle de son ordonnancement) d'une part, et des matrices de paiement (délai entre la date l'ordonnement et celle du paiement), d'autre part.

Les rythmes sont prévus sur la base de ceux constatés au cours des années passées.

Source : réponse du ministère des finances et des comptes publics au questionnaire de la rapporteure spéciale

3. Des montants croissants pour un nombre de demandes de remboursements et dégrèvements relativement stable

Les montants de remboursements et dégrèvements ont été stables depuis 2012 pour la taxe sur la valeur ajoutée, mais ont progressé sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. **Le nombre de demandes de remboursement ou de restitution n'ont cependant, selon les données du ministère des finances et des comptes publics, pas connu de croissance particulière**, et a parfois même baissé. Le tableau ci-après récapitule, par impôt, les nombres d'assujettis, de demandes de remboursement ou de restitution et les montants correspondants.

Évolution par impôt depuis 2012 des demandes de remboursement ou de restitution et montants liés

	TVA				Au 30/06/16
	2012	2013	2014	2015	
Nombre d'assujettis	5 276 425	5 433 069	5 585 849	5 681 933	nd
Nombre de demandes de remboursement ou de restitutions (en milliers)	1 592	1 559	1 533	1 546	948
Montants liés (en millions d'euros)	49 260	47 008	47 607	49 532	26 689

	IR				
	2012	2013	2014	2015	Au 30/06/16
Nombre d'assujettis	36 389 256	36 720 036	37 119 219	37 429 459	36 834 547
Nombre de demandes de remboursement ou de restitutions (en milliers)	1 345	1 231	1 141	1 045	280
Montants liés (en millions d'euros)	2 015	2 320	2 106	2 236	615
	IS				
	2012	2013	2014	2015	Au 30/06/16
Nombre d'assujettis IS	1 833 558	1 905 543	1 983 013	2 040 657	nd
Nombre de demandes de remboursement ou de restitutions (en milliers)	280	310	320	330	250
Montants liés (en millions d'euros)	11 860	10 554	14 523	16 898	13 973

Le nombre de demandes correspond aux remboursements (TVA-IS) ou réclamations contentieuses (IR) ordonnancés sur l'année concernée.

Les montants liés correspondent aux dépenses comptabilisées dans la sous-action 200-11-02 pour la TVA, la sous-action 200-13-01 pour l'IR et la sous-action 200-11-01 pour l'IS.

Source : commission des finances du Sénat, d'après les documents budgétaires

Concernant la TVA, le ministère des finances et des comptes publics indique que la baisse des demandes notée entre 2012 et 2013 est essentiellement due à la création du dispositif de paiement consolidé de la TVA au bénéfice des entreprises gérées par la direction des grandes entreprises.

La baisse tendancielle enregistrée sur les demandes liées à l'impôt sur le revenu est, quant à elle, le fait d'une diminution du nombre de foyers susceptibles de bénéficier de la prime pour l'emploi mais aussi de la diminution des réclamations relatives aux réductions et aux crédits d'impôts.

Contrairement à la TVA et à l'impôt sur le revenu, il faut noter concernant **l'impôt sur les sociétés une augmentation continue des demandes de remboursement ou de restitution** sur les cinq dernières années : 50 000 demandes supplémentaires entre 2012 et 2015, soit une **augmentation de 18 %**. On voit dans le même temps une augmentation des **dépenses** entre 2013 et 2014, liée à la création du crédit d'impôt pour compétitivité et l'emploi. La nouvelle hausse entre 2014 et 2015 est ensuite la conséquence directe du passage du taux de 4 % à 6 % entre 2013 et 2014. Il est ici cependant uniquement question des remboursements d'excédents d'acomptes. Il faut comparer ce tableau avec les chiffres également communiqués par le ministère des finances et des comptes publics concernant le CICE. En effet, les demandes de remboursements de CICE s'élèvent au nombre de 400 000 entre 2013 et 2014, auxquelles viennent s'ajouter 200 000 demandes supplémentaires entre 2014 et 2015.

B. LE CICE CONTINUE DE PESER SIGNIFICATIVEMENT SUR LES CRÉDITS DE LA MISSION

1. Depuis 2013, les crédits de la mission retracent les remboursements et dégrèvements liés au CICE

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi pèse sur les crédits de la mission :

- au titre des « **restitutions d'excédents d'acomptes** » : les acomptes versés étant comparés à un impôt sur les sociétés net des imputations de CICE ;

- au titre des « **remboursements liés à des politiques publiques** », compte tenu des **remboursements immédiats**.

Le tableau ci-après précise les montants de créances par millésime depuis la mise en place du dispositif en 2013 jusqu'aux projections pour 2019. **Le millésime 2019 devrait marquer le dépassement du seuil de 20 milliards d'euros de créance par an.**

Prévision de créance de CICE et répartition, par année de déclaration

(en milliards d'euros)

	Année de déclaration								Total par millésime
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Créance 2013	9,8	1,1	0,1						11,0
Créance 2014		15,7	1,1	0,0					16,8
Créance 2015			15,9	1,2	0,0				17,1
Créance 2016				16,7	1,2	0,0			17,9
Créance 2017					17,5	1,3	0,0		18,7
Créance 2018						18,1	1,3	0,0	19,4
Créance 2019							18,7	1,4	20,1

Note de lecture : La créance totale au titre de 2014 est évaluée à 16,8 milliards d'euros, dont 15,7 milliards d'euros ont été déclarés en 2015 auprès de l'administration fiscale.

Source : commission des finances du Sénat à partir des données de la direction générale des finances publiques

2. Le coût budgétaire du CICE avait dès l'origine vocation à augmenter sensiblement à partir de 2017

La rapporteure spéciale s'inquiétait déjà dans son récent rapport d'information sur le CICE¹, de la **soutenabilité budgétaire** de la mission au regard de la montée en charge du CICE. Cette remarque concernait

¹ Rapport d'information n° 789 (session 2015-2016), relatif au profil des bénéficiaires du CICE.

notamment l'exercice 2017. En effet, les entreprises qui n'ont pu imputer ni se voir restituer la totalité de leur créance peuvent demander le **remboursement du reliquat à l'issue du troisième exercice**. Ainsi, l'exercice 2017 sera marqué par le **remboursement des parts restantes de créances de l'exercice 2013**.

À partir de 2017, les reliquats des exercices n - 4 seront à verser et viendront donc **inévitablement alourdir l'enveloppe demandée au titre du programme 200**. Surtout, le taux de CICE lors l'exercice 2013, dont le reliquat est versé cette année, était de 4 %. Le taux ayant été relevé à 6 % à partir du millésime 2014, les reliquats qui seront versés à partir de 2018 seront encore plus importants : **un nouveau pallier est à attendre lors de l'examen du budget 2018**.

Le tableau ci-après montre les prévisions du Gouvernement concernant **les consommations de CICE selon les millésimes**, et ainsi la répartition du coût budgétaire de chaque millésime, par exercice. Le montant des restitutions est ainsi visible. Le **reliquat du millésime 2013 à verser en 2017 est ainsi estimé à 2,6 milliards d'euros** quand celui de 2014 à verser en 2018 est estimé à 4,6 milliards d'euros.

Évolution des créances de CICE (IS) par type de consommation

(en milliards d'euros)

	2014	2015	2016	2017	2018
Créance au titre de 2013	6,2	1,8	0,3	2,6	0,1
<i>dont imputation au solde</i>	4,1	1,0	0,2	0,0	0,0
<i>dont imputation aux acomptes</i>	0,0	0,2	0,0	0,0	0,0
<i>dont restitution</i>	2,1	0,6	0,1	2,6	0,1
Créance au titre de 2014	0,0	9,8	2,0	0,3	4,6
<i>dont imputation au solde</i>		5,7	0,9	0,2	0,0
<i>dont imputation aux acomptes</i>		0,7	0,2	0,0	0,0
<i>dont restitution</i>		3,5	0,9	0,1	4,6
Créance au titre de 2015	0,0	0,0	9,5	2,0	0,3
<i>dont imputation au solde</i>			5,1	1,2	0,2
<i>dont imputation aux acomptes</i>			0,8	0,2	0,0
<i>dont restitution</i>			3,6	0,7	0,1
Créance au titre de 2016	0,0	0,0	0,0	10,0	2,1
<i>dont imputation au solde</i>				5,3	1,2
<i>dont imputation aux acomptes</i>				0,9	0,2
<i>dont restitution</i>				3,7	0,7
Créance au titre de 2017	0,0	0,0	0,0	0,0	12,4
<i>dont imputation au solde</i>					7,0
<i>dont imputation aux acomptes</i>					1,1
<i>dont restitution</i>					4,3

Source : commission des finances du Sénat à partir des données de la direction générale des finances publiques

La rapporteure spéciale tient ici à souligner une nouvelle fois que **le décalage du coût budgétaire réduit l'efficacité potentielle du dispositif**. La forme retenue d'un crédit d'impôt implique un décalage de versement, et conduit à un nécessaire recours au préfinancement –notamment assuré par Bpifrance-, parfois complexe pour les TPE-PME.

3. Le relèvement du taux à 7 % conduira à partir de 2018 à une nouvelle augmentation des crédits de la mission

L'assiette de ce crédit d'impôt est constituée par la masse salariale, c'est-à-dire les **rémunérations brutes soumises aux cotisations sociales**, versées par les entreprises dans la limite de 2,5 fois le salaire minimum en vigueur (smic). Son taux, qui était initialement **de 4 %** est passé à **6 % à partir du 1^{er} janvier 2014**. Dans les départements ultramarins, le taux est fixé à **7,5 %** pour les rémunérations versées en 2015 et à **9 %** pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2016.

Le Gouvernement propose à **l'article 44 du présent projet de loi de finances** le relèvement du taux de CICE à **7 % à partir de l'année 2017**.

Le relèvement d'un point du taux applicable à compter des salaires versés au 1^{er} janvier 2017 aura pour conséquence **d'augmenter de près de 17 % les créances de CICE des millésimes 2017 et suivants, ce qui représente 3 milliards d'euros environ**. Ce relèvement de taux induira davantage de dépenses à partir de l'exercice budgétaire 2018. En effet, le millésime 2017 :

- est susceptible d'augmenter les restitutions d'excédents d'acomptes de toutes les entreprises éligibles à partir de 2018 ;

- augmente les remboursements de la sous-action 200-12-03 pour les entreprises qui bénéficient d'un remboursement immédiat dès 2018.

La rapporteure spéciale tient à **alerter sur la soutenabilité budgétaire** d'une politique dont le coût budgétaire s'étale sur trois années suivant la déclaration de la créance. **Le relèvement du taux de CICE à 7 % en 2017 ne pèsera budgétairement qu'à partir de 2018, soit au cours de la prochaine législature : le coût de ce choix politique ne pèse donc pas sur l'actuel gouvernement mais uniquement sur son successeur.**

4. L'approfondissement mal venu d'un dispositif aux résultats toujours incertains

Le relèvement de ce taux semble inopportun. En effet, comme le démontrait la rapporteure spéciale dans son rapport d'information précité, le CICE est un **outil extrêmement coûteux mais aux résultats largement insuffisants**.

France Stratégie¹ estime qu'au 31 juillet 2016, ce sont près de **43,3 milliards d'euros de créance** qui ont été déclarés par les entreprises redevables de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu au titre des salaires versés en 2013, 2014 et 2015. Sur ce montant, **seulement 64 % auraient à ce jour été consommés** par les entreprises, soit par imputation sur l'impôt dû, soit par restitution immédiate.

Les conclusions formulées par le comité, à partir des résultats des équipes de recherche missionnées, interpellent. En effet, si le comité conclut à une « *amélioration sensible des marges des entreprises* », **c'est certainement ici le seul effet du CICE qui soit avéré.** Le comité indique en effet que le dispositif aurait eu **peu de conséquences sur les salaires par tête** mais ce n'était pas son objet.

Surtout, c'est du côté de l'investissement, du commerce extérieur et de l'emploi que les préoccupations de la rapporteure spéciale se portent. Le comité indique ainsi tenir « *pour robuste les résultats des équipes de recherche qui concluent à l'absence d'impact de court terme du CICE sur l'investissement, la recherche-développement et les exportations* », quand l'impact sur les années à venir est incertain.

Du côté de l'emploi, le comité souligne également les incertitudes des effets estimés. Le comité considère cependant « *probable* » un effet direct de l'ordre de **50 000 à 100 000 emplois créés ou sauvegarder.**

Dans son **rapport 2016 sur les nouveaux indicateurs de richesse**, le Gouvernement indique attendre du CICE des **effets croissants**, compte-tenu de sa montée en charge progressive. La rapporteure spéciale émet de **vives réserves sur cette analyse** et les conclusions tirées dans ce rapport sur le pacte de responsabilité et ses effets économiques et sociaux.

Au regard d'un montant qui devrait s'élever à l'issue de l'année 2016 à près de 61 milliards d'euros de créances déclarées sur les quatre premiers millésimes, **les résultats sont décevants, si ce n'est alarmants.** Il convient de s'interroger réellement sur l'outil adéquat au soutien de la compétitivité et de l'emploi en France, et de **piloter réellement cet effort budgétaire consenti par les Français, qui atteindra plus de 20 milliards d'euros par an à l'horizon 2019.**

C. UNE ÉVOLUTION DES CONTENTIEUX À SURVEILLER

1. Une baisse continue des réclamations contentieuses mais une hausse préoccupante des recours juridictionnels

Sur les trois principaux impôts que sont la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le nombre de **réclamations**

¹ France Stratégie - Rapport 2016 du Comité de suivi du CICE.

contentieuses semble en nette baisse sur la période 2012-2015, notamment sur la TVA et l'impôt sur le revenu.

Concernant le nombre de recours juridictionnels, la baisse est également notable en matière de TVA. La tendance n'est pas la même pour **l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés**. En quatre ans, pour ces deux impôts, la rapporteure spéciale s'inquiète d'une **augmentation du nombre des recours juridictionnels** à hauteur respectivement **de 48 % et 57 % pour des montants liés en progressions respectives de 15 % et 105 %**. Le tableau ci-après précise ces évolutions par impôt.

En matière d'impôt sur les sociétés, le ministère de l'économie et des finances précise que la baisse des flux contentieux enregistrée en 2014 s'explique par un changement organisationnel et le basculement de l'ensemble des demandes de remboursement de crédit d'impôt déposées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés sur l'application MEDOC, supprimant les saisies sur l'application ILIAD-CONTENTIEUX. Une comparaison entre 2014 et 2013 n'est donc pas possible ici. **La rapporteure spéciale s'inquiète de la fiabilité et de la réelle traçabilité des réclamations contentieuses.**

Évolution, par impôt, des réclamations contentieuses et recours juridictionnels depuis 2012

	TVA				
	2012	2013	2014	2015	Au 30/06/16
Nombre d'assujettis	5 276 425	5 433 069	5 585 849	5 681 933	nd
Nombre de réclamations contentieuses	58 620	59 817	53 093	52 393	26 934
Montants liés (en millions d'euros)	699	799	539	569	nd
Nombre de recours juridictionnels (TA)	2 071	2 001	2 141	1 743	911
Montants liés (en millions d'euros)	179	205	82	73	nd
	IR				
	2012	2013	2014	2015	Au 30/06/16
Nombre d'assujettis	36 389 256	36 720 036	37 119 219	37 429 459	36 834 547
Nombre de réclamations contentieuses	1 340 434	1 224 885	1 134 043	1 038 399	276 448
Montants liés (en millions d'euros)	1 840	1 802	1 671	1 754	nd
Nombre de recours juridictionnels (TA)	4 778	6 058	7 316	7 082	4 081
Montants liés (en millions d'euros)	162	186	181	186	nd
	IS				
	2012	2013	2014	2015	Au 30/06/16
Nombre d'assujettis IS	1 833 558	1 905 543	1 983 013	2 040 657	nd
Nombre de réclamations contentieuses	115 086	125 737	49 658	50 865	28 384
Montants liés (en millions d'euros)	1 265	965	894	820	nd
Nombre de recours juridictionnels (TA)	1 894	2 096	2 397	2 970	1 648
Montants liés (en millions d'euros)	350	509	638	720	nd

Source : réponse du ministère de l'économie et des finances au questionnaire de la rapporteure spéciale

Les données du tableau appellent les observations suivantes de la part du ministère de l'économie et des finances :

Sur les nombre de demandes de remboursement ou de restitutions

Les nombres indiqués concernent les dégrèvements ordonnancés au cours des années ou période concernées à la suite de réclamations (hors demandes gracieuses). Elles concernent à la fois la phase administrative et la phase juridictionnelle.

Sur les montants liés

Comme pour les nombres, les montants concernent les dégrèvements ordonnancés au cours des années ou période concernées à la suite de réclamations (hors demandes gracieuses). Elles concernent à la fois la phase administrative et la phase juridictionnelle.

Ils diffèrent donc des dépenses comptabilisées aux sous actions 200-13-04 (TVA), 200-13-01 (impôt sur le revenu) et 200-13-02 (impôt sur les sociétés).

Pour mémoire, la chronique des dépenses de la sous-action 200-13-01 est rappelée en réponse à la question 21.

En particulier, ils ne tiennent pas compte des remboursements opérés dans le cadre conventionnel (par exemple, concernant l'IR, l'accord franco-suisse et, concernant la TVA, la convention de partage franco-monégasque notamment).

2. Une baisse des admissions totales parmi ces contentieux

Parmi les contentieux liés à la TVA, **43 976 réclamations ont fait l'objet d'une admission totale en 2015**, soit une baisse par rapport à 2014 (44 546) et 2013 (49 946) quand les autres réclamations ayant fait l'objet d'une admission partielle.

40 636 des réclamations contentieuses recensées concernant **l'impôt sur les sociétés en 2015 ont fait l'objet d'une admission totale**, soit une baisse par rapport à 2014 (41 474), quand les autres réclamations ont fait l'objet d'une admission partielle.

Concernant **l'impôt sur le revenu** enfin, les contentieux ont fait l'objet d'une **admission totale pour 902 168** des réclamations en 2015, soit une baisse par rapport à 2014 et 2013 (respectivement 1 027 156 et 1 128 099), quand les autres réclamations ont fait l'objet d'une admission partielle.

III. LE PROGRAMME 201 « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX »

En 2017, **les crédits demandés au titre des remboursements et dégrèvements d'impôts locaux s'élèvent à 11,9 milliards d'euros**, en très légère baisse (- 0,6 %, soit - 71 millions d'euros) par rapport à la loi de finances initiale pour 2016.

Si l'on compare avec la prévision révisée, les crédits connaissent en revanche une diminution significative de 2,9 %, soit - 357 millions d'euros.

Comme l'an dernier, mais en rupture avec les années précédentes, cette évolution n'est pas due aux dégrèvements d'impôts économiques mais aux baisses des dégrèvements de taxe d'habitation et de taxes foncières.

L'ajustement des prévisions pour 2016 est important (286 millions d'euros), surtout si on le compare à celui de l'an dernier (36 millions d'euros). Il **demeure néanmoins contenu** par rapport aux chiffres observés certaines années récentes (1,1 milliard d'euros en 2012).

**Évolution des crédits du programme 201
« Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux »**

(en millions d'euros)

	Exécution 2015	LFI 2016	2016 (prévision actualisée)	PLF 2017	Variation PLF 2017 à LFI 2016		Variation PLF 2017 par rapport à la prévision 2016 actualisée	
01 - Taxe professionnelle et contribution économique territoriale	6 307	6 450	6 533	6 606	+ 156	+ 2,4%	+ 73	+ 1,1%
02 - Taxes foncières	989	1 070	1 185	1 080	+ 10	+ 0,9%	- 105	- 8,9%
03 - Taxe d'habitation	3 797	3 969	4 006	3 732	- 237	- 6,0%	- 274	- 6,8%
04 - Admission en non-valeur d'impôts locaux	582	481	532	481	-	-	- 51	- 9,6%
TOTAL	11 676	11 970	12 256	11 899	- 71	- 0,6%	- 357	- 2,9%

Source : commission des finances du Sénat à partir des documents budgétaires

A. LES ALLÈGEMENTS DE « TAXES MÉNAGES » : UNE DIMINUTION SIGNIFICATIVE RÉSULTANT D'UN EXERCICE 2016 EXCEPTIONNEL

1. La transformation en 2016, pour certains redevables, des exonérations de fiscalité locale en dégrèvements a des effets importants sur la mission

a) Les dispositifs d'allègement de taxe d'habitation et de taxes foncières pour les ménages modestes

Le code général des impôts prévoit plusieurs dispositifs d'allègement de la taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties à destination de contribuables vulnérables. Parmi ces dispositions, il faut distinguer les exonérations des dégrèvements.

Les exonérations sont compensées aux collectivités territoriales à travers un prélèvement sur les recettes de l'État en première partie du projet de loi de finances¹. Elles ne font pas partie des variables d'ajustement minorées chaque année pour compenser la hausse d'autres prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales ; en revanche, la compensation est calculée sur la base du taux applicable en 1991 et la part de la perte de recettes liée à l'augmentation du taux (un tiers du total environ) n'est donc pas prise en compte.

¹ Voir le commentaire des articles 14 et 16.

Sont notamment exonérés les titulaires de certaines allocations (allocation de solidarité aux personnes âgées, allocation supplémentaire d'invalidité, etc.) et, sous condition de ressources, les contribuables âgés de plus de 60 ans (taxe d'habitation) ou de plus de 75 ans (taxe foncière) ainsi que les veuves et veufs. L'article 1417 du code général des impôts fixe les limites de revenu fiscal de référence (RFR) en-deçà desquelles s'appliquent ces exonérations.

Les dégrèvements sont quant à eux pris en charge par l'État à travers les crédits de la présente mission. Les principaux dispositifs consacrés aux ménages vulnérables sont, sur la taxe d'habitation, le plafonnement de cette taxe à 3,44 % du revenu et, sur la taxe foncière, le dégrèvement de 100 euros sur la taxe foncière pour les contribuables de plus de soixante-cinq ans.

L'articulation de ces dispositifs implique naturellement que d'une année à l'autre, **des contribuables passent d'une exonération à un dégrèvement - ou l'inverse - en fonction de l'évolution de leur situation personnelle ou de modifications législatives.**

b) Les dispositifs exceptionnels récemment adoptés

Au cours des dernières années, **le revenu fiscal de référence de certains contribuables a pu augmenter à revenu stable et situation inchangée, du fait d'évolutions législatives.** Il s'agit en particulier de la suppression progressive de la demi-part supplémentaire de quotient familial - dite « demi-part des veuves » - par la loi de finances pour 2009¹ et de la fiscalisation des majorations de pensions de retraites par la loi de finances pour 2014².

Afin d'éviter que ces contribuables perdent le bénéfice des exonérations et dégrèvements en matière de fiscalité locale, plusieurs dispositifs exceptionnels puis pérennes ont été adoptés. La première loi de finances rectificative pour 2014³ a ainsi prévu le maintien, pour l'année 2014, de l'exonération de taxe d'habitation dont avaient bénéficié en 2013 les contribuables âgés de plus de 60 ans ainsi que les veuves et veufs. La loi de finances pour 2016⁴ a créé une nouvelle catégorie de contribuables, ceux ayant bénéficié du maintien de l'exonération de taxe d'habitation en 2014, pour qui les modalités de calcul du revenu fiscal de référence sont modifiées, afin qu'ils continuent à en bénéficier, à compter de 2017. Elle prévoyait également un dispositif pérenne de « sortie en sifflet », en cinq ans, des exonérations de taxe d'habitation et de taxe foncière pour les ménages modestes. Plus précisément, le bénéfice est maintenu les deux premières

¹ Article 92 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009.

² Article 5 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

³ Article 28 de la loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificatives pour 2014.

⁴ Article 75 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

années, puis réduit d'un tiers la troisième année et des deux tiers la quatrième année. Cette sortie progressive s'appliquait dès 2015.

De façon exceptionnelle, en 2015, le maintien de ces allègements de fiscalité locale prenait la forme d'un dégrèvement et non d'une exonération, ce qui s'est donc traduit par des évolutions importantes au sein des crédits de la présente mission.

c) Le bilan : 1,4 million de bénéficiaires a minima, pour un montant de 833 millions d'euros

Avant de détailler les conséquences de ces évolutions sur les montants des dégrèvements (cf. *infra*), la rapporteure spéciale a souhaité faire un bilan en termes de bénéficiaires.

L'article 75 de la loi de finances pour 2016 a permis à 800 000 redevables environ de bénéficier de l'exonération – sous la forme d'un dégrèvement – sur leur **taxe d'habitation** de 2015. S'agissant de l'imposition 2016, ces redevables ont continué à bénéficier de l'exonération et s'y sont ajoutés 300 000 redevables supplémentaires qui auraient perdu le bénéfice de l'exonération si les mesures précitées n'avaient pas été prises. Enfin, en 2017, 300 000 redevables supplémentaires bénéficient du dispositif, ce qui amène à un total de **1,4 million de bénéficiaires**, dont 300 000 environ ont perdu le bénéfice de l'exonération en 2014 et verront donc leur allègement fiscal 2017 diminuer, au titre de la « sortie en sifflet ».

S'agissant de la **taxe foncière** sur les propriétés bâties, 232 000 redevables en ont bénéficié sur leur imposition 2015, auxquels se sont ajoutés 90 000 redevables en 2016 puis en 2017. Le total atteint ainsi **412 000 redevables**, dont 90 000 ont perdu le bénéfice de l'exonération en 2014 et verront donc leur allègement fiscal diminuer, au titre de la « sortie en sifflet ».

Le nombre total de bénéficiaires n'est pas connu, dans la mesure où un même contribuable peut bénéficier à la fois d'un allègement de sa taxe d'habitation et de sa taxe foncière. Il s'élève *a minima* à 1,4 million.

Nombre de bénéficiaires de l'article 75 de la loi de finances pour 2016

	Impositions 2015	Impositions 2016	Impositions 2017
Taxe d'habitation	800 000	1 100 000	1 400 000
Taxe foncière sur les propriétés bâties	232 000	322 000	412 000

Source : commission des finances du Sénat à partir des réponses au questionnaire budgétaire

En 2017, la perte de recettes résultant de ce dispositif est estimée à 600 millions d'euros au titre de la taxe d'habitation et à 233 millions d'euros au titre de la taxe foncière, soit un **total de 833 millions d'euros**, partiellement compensé par l'État.

2. Des dégrèvements de taxe d'habitation et de taxe foncière en baisse en raison de l'extinction du dégrèvement exceptionnel sur les impositions 2015

a) Les dégrèvements de taxe d'habitation

D'après les prévisions du Gouvernement, les dégrèvements de taxe d'habitation en 2017 devraient **diminuer de façon sensible (- 7 %) par rapport à la prévision 2016 actualisée, alors qu'ils étaient en augmentation continue depuis 2013.**

On observe notamment que le coût du plafonnement de la taxe d'habitation en fonction des revenus a diminué entre 2015 et 2016, alors même qu'il était initialement prévu qu'il augmente, et qu'il resterait pratiquement stable en 2017. À l'inverse, le coût des « autres dégrèvements » a sensiblement augmenté en 2016 mais retrouverait en 2017 un montant du même ordre que celui de 2015.

Ces évolutions s'expliquent par les effets du dispositif évoqué précédemment. Au moment de la préparation du projet de loi de finances pour 2016, il était attendu que de nombreux contribuables perdent le bénéfice de l'exonération de taxe d'habitation ; dès lors, beaucoup d'entre eux auraient bénéficié du dégrèvement (plafonnement à 3,44 % du revenu) et le montant prévu pour celui-ci était donc en hausse. L'adoption de l'article 75 a eu pour conséquence que ce basculement n'a pas eu lieu et donc l'estimation a été révisée nettement à la baisse (- 345 millions d'euros) ; en revanche, le dégrèvement exceptionnel pour 2015, retracé sur la ligne « Autres dégrèvements » a conduit à un accroissement de cette entrée (+ 372 millions d'euros). **En 2017, l'allègement de fiscalité locale ne prendra plus la forme du dégrèvement exceptionnel mais celle d'une exonération ; elle ne sera donc plus retracée sur la présente mission, ce qui explique la diminution attendue des crédits.** On constate d'ailleurs – hors crédits de la présente mission – que les estimations de l'exonération de taxe d'habitation pour 2017 sont en hausse de 185 millions d'euros en 2017 par rapport à 2016.

Évolution des crédits de l'action 03 « Taxe d'habitation »

(en millions d'euros)

	2013 (exécution)	2014 (exécution)	2015 (exécution)	2016 (prévision)	2016 (prévision actualisée)	2017 (prévision)
Gestionnaires de foyers (article 1414 II du CGI)	40	41	53	51	54	57
Plafonnement en fonction du revenu (article 1414 A du CGI)	2 941	2 906	3 153	3 359	3 014	3 059
Cotisation inférieure à 12 euros	2	2	2	2	2	2
Logements vacants	19	19	27	20	27	27
Dégrèvement personnes de condition modeste relogées (programme Agence pour la rénovation urbaine)	32	33	36	38	38	39
Autres dégrèvements	454	555	526	499	871	548
Total action	3 488	3 556	3 797	3 969	4 006	3 732

Source : commission des finances du Sénat à partir des réponses au questionnaire budgétaire

En définitive, après une augmentation exceptionnelle en 2016, les crédits de cette action retrouvent leur niveau de 2015, à 70 millions d'euros près.

b) Les dégrèvements de taxes foncières

Les dégrèvements de taxe foncière connaissent également une **diminution importante** (- 105 millions d'euros) par rapport à la prévision 2016 actualisée, après une hausse du même ordre de grandeur par rapport à 2015.

L'explication est la même : le dégrèvement pour les personnes âgées de 65 ans au moins retrouve son niveau de 2015 alors que l'estimation initiale 2016 était en forte hausse. De même, la rubrique « autres dégrèvements », qui retrace le dégrèvement exceptionnel, a connu une augmentation importante en 2016 (+ 200 millions d'euros environ) et devrait diminuer fortement en 2017 (- 100 millions d'euros).

Évolution de l'action 02 « Taxes foncières »

(en millions d'euros)

	2013 (exécution)	2014 (exécution)	2015 (exécution)	2016 (prévision)	2016 (prévision actualisée)	2017 (prévision)
Personnes de 65-75 ans de condition modeste	70	70	53	70	55	58
Pertes de récoltes	18	18	6	15	6	6
Jeunes agriculteurs	10	9	9	9	9	9
Travaux dans le cadre de la prévention des risques technologiques (TFPB)	1	1	1	N.C.	1	1
Travaux d'économie d'énergie, pour les organismes HLM et les SEM (TFPB)	70	100	59	150	59	59
Personnes de condition modeste, en fonction de leur revenu	3	3	4	3	4	4
Accessibilité pour personnes handicapées (TFPB)	N.C.	N.C.	42	N.C.	43	43
Association foncière pastorale (TFPNB)	ε	ε	ε	ε	ε	ε
Cotisation inférieure à 12 euros	12	12	12	12	12	12
Autres dégrèvements	731	873	803	809	996	888
TOTAL	915	1086	989	1 068	1 185	1 080

N.C. : non chiffré.

Source : commission des finances du Sénat à partir des réponses au questionnaire budgétaire

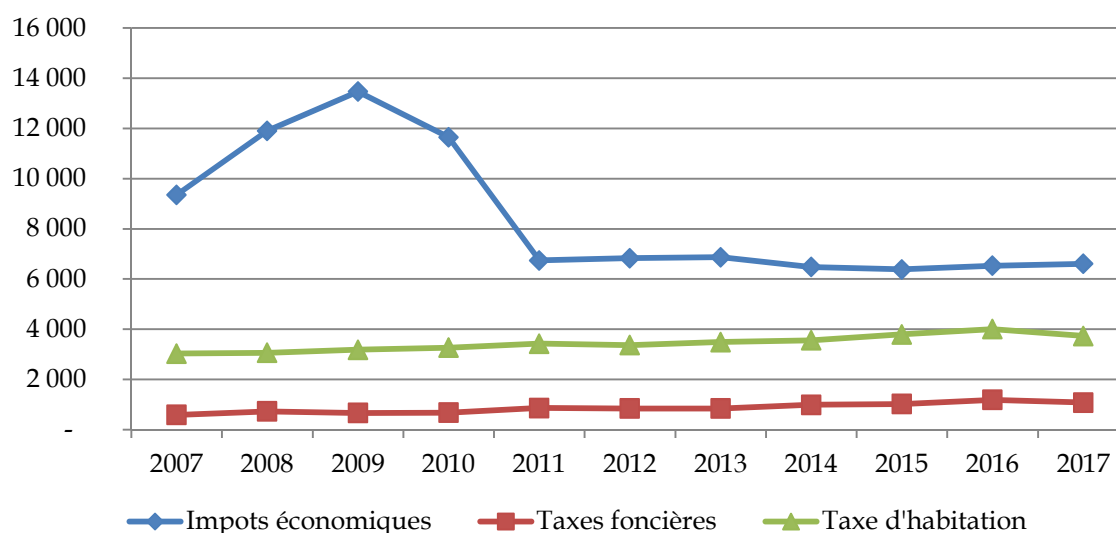
B. UNE HAUSSE MODÉRÉE DES DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS ÉCONOMIQUES

Les dégrèvements au titre de la fiscalité locale économique continuent à représenter plus de la moitié (55 % en 2017) des crédits du programme 200. Depuis la réforme de la taxe professionnelle en 2010, ce poids a néanmoins diminué, la part des impôts locaux économiques prise en charge par l'État ayant elle-même sensiblement diminué. Ainsi, en 2009, l'État supportait 26 % de la fiscalité locale au titre des dégrèvements et compensations diverses ; ce chiffre n'était plus que de 15 % en 2015. En matière d'impôts économiques, cette évolution est encore plus marquée : **la part prise en charge par l'État est passée de 44 % en 2009 à 21 % en 2015.**

Cette évolution se retrouva naturellement dans l'évolution des crédits de la mission, retracée dans le graphique ci-dessous.

Évolution depuis 2007 des montants de dégrèvements des différents impôts locaux

(en millions d'euros)



Source : commission des finances du Sénat à partir des documents budgétaires

En 2017, les dégrèvements en matière d'impôt économique devraient **augmenter de 1,1 % par rapport à la prévision 2016 actualisée** (+ 73 millions d'euros).

Évolution des dégrèvements d'impôts économiques

(en millions d'euros)

	2013 (exécution)	2014 (exécution)	2015 (exécution)	2016 (prévision)	2016 (prévision actualisée)	2017 (prévision)
Plafonnement TP/VA	143	12	12	0	0	0
Plafonnement CET/VA	868	1 068	1 041	1 033	1 112	1 158
Crédit impôt zones de restructuration défense	1	0	3	0	3	3
Dégrèvement barémique CVAE	3 687	3 962	3 953	4 080	4 143	4 225
Restitution CVAE	1 190	807	763	725	775	720
Dégrèvement transitoire	182	92	28	10	0	0
Autres motifs	797	539	507	602	500	500
TOTAL	6 868	6 480	6 307	6 450	6 533	6 606

Source : commission des finances du Sénat à partir des réponses au questionnaire budgétaire

Cette hausse de 73 millions d'euros repose sur les prévisions d'une augmentation du dégrèvement barémique sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) (+ 82 millions d'euros), d'une hausse du plafonnement de la contribution économique territoriale (+ 46 millions d'euros) et d'une diminution des restitutions de CVAE (- 55 millions d'euros).

L'évolution du dégrèvement barémique entre 2013 et 2016 est importante (+ 12,4 %, soit + 456 millions d'euros). Cette hausse est cependant logique dès lors que le produit de CVAE augmente. Ainsi, sur la même période, la part de ce dégrèvement sur le produit total de CVAE acquittée reste stable, légèrement en dessous du quart.

Enfin, on peut souligner que **pour la première fois, le programme 200 ne retrace plus de dégrèvement relatif à la taxe professionnelle.**

SECONDE PARTIE LES CONTENTIEUX COMMUNAUTAIRES

Dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2017, la rapporteure spéciale a choisi de faire un point sur les **principaux contentieux communautaires**, dont le coût prévisionnel est retracé chaque année sur les crédits de la présente mission.

Si ces éléments peuvent paraître techniques, **la rapporteure spéciale attire l'attention sur l'importance de ces enjeux**, tant par le nombre de dossiers qu'ils recouvrent parfois, mais aussi des montants liés. Ainsi, en 2017, 1,4 milliard d'euros sont prévus à ce titre, soit par exemple un montant supérieur à celui de la dotation de solidarité rurale. Surtout, **la rapporteure spéciale s'inquiète des capacités de traitement des dossiers contentieux par les services du ministère de l'économie et des finances**, dans un contexte global de réduction des effectifs de l'administration fiscale et face à un **nombre important de dossiers complexes ou peu documentés**.

Le coût des contentieux communautaires est difficile à anticiper dans la mesure où les perspectives d'exécution des dépenses liées aux contentieux fiscaux dépendent d'un certain nombre de facteurs distincts et d'une prégnance variable d'un contentieux à l'autre, dont l'administration ne possède pas la maîtrise. Ainsi, le **coût des contentieux communautaires en 2015** a été très en-deçà des prévisions : comme le signale la Cour des comptes dans sa note d'exécution budgétaire, **l'exécution a été inférieur de 1,37 milliard d'euros aux montants prévus par la loi de finances initiale pour 2015**.

Coût des contentieux communautaires en 2015

(en milliards d'euros)

	LFI 2015	Exécution	Écart à la LFI
OPCVM	1,75	0,72	- 1,03
Précompte mobilier	0,35	0,00	- 0,35
De Ruyter		0,01	+ 0,01
Dépenses totales	2,10	0,73	- 1,37

Source : Direction générale des finances publiques

Si les exécutions des dépenses sont sujettes à la réalisation de différents facteurs, les dépenses estimées sont considérées comme ayant vocation à être réalisées. Ainsi, **la part non exécutée** de ces prévisions, qui, comme le rappelle le ministère des finances et des comptes publics, « sont établies à partir des contentieux enregistrés et de l'état du droit et de la

jurisprudence au moment de leur élaboration », est donc, selon le ministère, **reportée dans la quasi intégralité des cas.**

Des provisions sont faites au titre des contentieux, inscrites dans la comptabilité générale de l'État. Ces **provisions obéissent à des règles prudentielles** et, par convention, l'administration inscrit tout litige d'un montant important dès sa naissance. La rapporteure spéciale souligne qu'**en cinq ans, les provisions réalisées au titre des contentieux fiscaux a été multipliée par deux**¹. Les contentieux fiscaux de séries, desquels font partie les contentieux communautaires développés ici, représentent 65 % des sommes provisionnées.

Les principaux contentieux fiscaux ont été retracés par le ministère de l'économie et des finances dans le tableau suivant, qui en précise également les montants susceptibles d'être engagés. Ces contentieux, tous d'origine communautaire, sont pour quatre d'entre eux développés dans la partie suivante.

Dépenses budgétaires prévues en 2016 et en 2017 au titre des principaux contentieux fiscaux

(en millions d'euros)

Contentieux	2016	2017
Contentieux OPCVM	1 000	1 000
Contentieux STERIA	340	300
Contentieux Précompte	-	-
Contentieux De Ruyter	200	100
Contentieux contribution additionnelle	-	-
Total	1 540	1 400

Source : réponse du ministère de l'économie et des finances au questionnaire de la rapporteure spéciale

I. LE CONTENTIEUX « PRÉCOMPTE MOBILIER », UN RISQUE CONTENU

A. ORIGINE DU CONTENTIEUX

La Cour de justice des communautés européennes² a dans son arrêt « Manninen » implicitement condamné un dispositif finlandais d'avoir fiscal. Cette législation, autorisant l'imputation d'un avoir fiscal lorsque la société distributrice est résidente nationale mais s'y opposant lorsque cette

¹ Audition à l'Assemblée nationale le 15 mars 2016 de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, sur le bilan et les perspectives des contentieux fiscaux entraînant une condamnation de l'État.

² Cour de justice, Arrêt de la Cour (grande chambre) du 7 septembre 2004 – Petri Manninen.

société n'est pas résidente, constitue selon la Cour une entrave à la liberté de circulation des capitaux garantie par le traité CE à ses articles 56 et 58.

Il en a été tenu compte en France concernant le dispositif d'**avoir fiscal français** ainsi que celui du **précompte**, considérant des similitudes avec le dispositif finlandais. Le régime fiscal des distributions a ainsi été modifié¹ et l'avoir fiscal et le précompte adossé à ce dernier pour les personnes morales ont ainsi été supprimés à compter du 1^{er} janvier 2005.

Par la suite, une vingtaine de sociétés mères françaises ont alors introduit des recours contentieux, afin de **bénéficier d'un avoir fiscal à raison des dividendes reçus de leurs filiales résidentes d'un État membre de l'Union européenne et d'ainsi obtenir le remboursement du précompte mobilier payé lors de la redistribution de ces dividendes.**

B. UN CONTENTIEUX NÉ EN 2006, DES PROCÉDURES TOUJOURS EN COURS

Les premières décisions rendues sur ce contentieux l'ont été par le tribunal administratif et la Cour administrative d'appel de Versailles respectivement en **décembre 2006 et en mai 2008**, concernant les sociétés **Accor et Rhodia**, dossiers devenus « pilotes ». Les deux juridictions ont jugé que le dispositif de **l'avoir fiscal et du précompte mobilier désavantageait les sociétés mères françaises ayant des filiales établies dans un autre État membre de l'Union européenne** par rapport à celles qui avaient des filiales établies en France et était donc constitutif d'une **restriction à la liberté de circulation des capitaux** prohibée par l'article 56 du traité CE. Les tribunaux administratifs de Paris et Cergy-Pontoise ont examiné dans le même temps cinq autres requêtes et ont intégralement donné satisfaction aux sociétés requérantes par des jugements intervenus en 2007 et 2008. Ces différentes décisions ont ainsi conduit à un décaissement total au profit des sociétés concernées de 1,1 milliard d'euros.

Le Conseil d'État, saisi de deux pourvois en cassation² de l'administration dirigés contre les arrêts de la Cour administrative d'appel de Versailles de mai 2008, **a adressé plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)** par une première décision Accor³. Le Conseil d'État a demandé dans le même temps aux juridictions saisies d'affaires de ce type d'en geler l'instruction dans l'attente de la réponse de la Cour de justice puis de ses propres décisions.

L'arrêt de la Cour de justice a été prononcé le 15 septembre 2011. Dans celui-ci, **la Cour a invalidé dans sa décision le régime français ancien des distributions, dès lors qu'il réservait le bénéfice de l'avoir fiscal aux**

¹ Article 30 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

² Conseil d'État, respectivement affaires n° 317074 et n° 317075.

³ Conseil d'État, décision du 3 juillet 2009.

seuls dividendes de source française. Elle a cependant posé le principe selon lequel la France n'était pas tenue d'accorder un avoir fiscal sans tenir compte du niveau d'imposition réel des bénéficiaires de source communautaire appréhendés par les sociétés mères françaises, et a laissé au Conseil d'État le soin de trancher un certain nombre de questions relatives au quantum du litige. **Les décisions de principe du Conseil d'État suivant l'arrêt de la Cour de justice ont été rendues publiques le 10 décembre 2012.**

L'application combinée des principes posés par la Cour de Justice et le Conseil d'État dans ces deux affaires a abouti, indique le ministère, au **rétablissement des impositions suivantes au profit du Trésor :**

- **8 millions d'euros dans le cadre du dossier Rhodia**, intérêts moratoires inclus, soit 48,5 % de l'enjeu du dossier ;

- **149,8 millions d'euros dans le cadre du dossier Accor** au titre des trois années en litige, représentant 96 % de l'enjeu global en droits qui s'élève à 156 millions d'euros, auxquels s'ajoute la restitution des **intérêts moratoires** versés à tort en 2007 à la société pour un montant de **35 millions d'euros.**

C. UN CONTENTIEUX À L'ISSUE INCERTAINE

Les décisions juridictionnelles intervenues à ce jour confirment que si les principes posés par le Conseil d'État dans ses décisions Accor et Rhodia du 10 décembre 2012 n'étaient pas remis en cause, le risque budgétaire de ce contentieux pour l'État se trouverait considérablement réduit.

Cependant, six sociétés ont déposé une **plainte en juillet 2013 devant la Commission européenne à l'encontre des décisions du Conseil d'État** du 10 décembre 2012, en vue d'obtenir une nouvelle saisine de la Cour de justice. L'instruction de cette procédure par les services de la Commission européenne est toujours en cours. Celle-ci a donné suite à cette plainte et engagé une **procédure de recours en manquement à l'encontre de la France.**

Si une saisine de la Cour de justice de l'Union européenne aurait pour effet, selon le ministère de reporter l'issue définitive de l'ensemble du litige à un horizon beaucoup plus lointain, autour de 2019/2020. **L'issue définitive de ce contentieux demeure donc incertaine.**

D. DES CONSÉQUENCES BUDGÉTAIRES DIFFICILES À ESTIMER

Les conséquences budgétaires de cette saisine sont extrêmement difficiles à chiffrer pour l'administration puisque les sociétés requérantes, relayées par la Commission européenne, portent des critiques sur l'ensemble des principes posés par les décisions du Conseil d'État. De plus, il est impossible à l'administration d'anticiper l'analyse de la Cour de justice, tout

en sachant que les impacts ne seraient pas de degrés comparables sur l'ensemble des dossiers.

Une saisine de la Cour de justice et une remise en cause des décisions du Conseil d'État par celle-ci impliqueraient un **réexamen des dossiers encore pendants** à cette date devant les juridictions nationales. Cela ouvrirait également la possibilité aux sociétés dont les affaires auront fait l'objet d'une décision juridictionnelle définitive d'introduire un **contentieux en responsabilité contre l'État**.

L'administration estime que **la quasi-totalité des sommes contestées depuis l'origine de ce contentieux serait à nouveau en risque**.

E. DES DÉCISIONS POUR L'INSTANT FAVORABLES À L'ADMINISTRATION

Le ministère de l'économie et des finances indique que **l'intégralité des litiges « précompte » a aujourd'hui été examinée par les juridictions nationales françaises de premier et de second rang dans un sens favorable à l'administration**.

En décembre 2012, à la suite des **deux arrêts de principe Rhodia et Accor¹ rendus par le Conseil d'État**, les juridictions administratives de premier et de second rang ont examiné en 2013 et en 2014 l'intégralité des affaires alors pendantes devant elles en matière de précompte mobilier.

Les décisions rendues en 2014 ont engendré un solde positif pour le Trésor. Aucun décaissement n'a été opéré en 2015 et début 2016 au titre de ce contentieux.

Certains pourvois en cassation introduits à l'initiative des sociétés requérantes à la suite des arrêts des Cours administratives d'appel ont en outre d'ores et déjà fait l'objet de décisions de non admission de la part du Conseil d'État.

II. LE CONTENTIEUX OPCVM, UN ENJEU BUDGÉTAIRE LOURD MAIS INCERTAIN

A. ORIGINE DU CONTENTIEUX

Les **organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) français échappent à l'impôt sur les sociétés**, soit de par leur nature juridique, soit de par application d'une exonération expresse. Les **dividendes payés par des sociétés résidentes de France à des OPCVM étrangers** sont en revanche assujettis, sous réserve des conventions fiscales internationales, à une **retenue à la source de 30 %**.

¹ Conseil d'État, respectivement décisions n° 317074 et n°317075 du 10 décembre 2012.

Des OPCVM européens et nord-américains sollicitent la restitution de ces prélèvements, considérant qu'ils sont victimes d'une discrimination contraire au droit communautaire, **entrave à la liberté de circulation des capitaux** garantie par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

B. UNE PROCÉDURE JURIDICTIONNELLE NON CLOSE ET TOUJOURS INCERTAINE

Considérant le **nombre très important de réclamations déposées**, plus de 10 000, il a été décidé d'organiser une **procédure visant à isoler une dizaine de dossiers « types » représentatifs des différentes situations pour les faire juger**, puis à appliquer la solution ainsi retenue à l'ensemble des réclamations et des instances gelées dans l'attente du jugement de ces 10 dossiers « pilotes ».

La Cour de Justice de l'Union européenne a été saisie de **deux questions préjudicielles**. La Cour a prononcé le 10 mai 2012 **un arrêt entièrement défavorable à la France, en invalidant le régime français de retenue à la source sur dividendes payés à des OPCVM étrangers** et refusant également de réserver une suite favorable à la demande présentée par le gouvernement français de limiter ses effets dans le temps.

Le régime fiscal applicable aux dividendes payés à des OPCVM étrangers a été amendé par l'article 6 de la **deuxième loi de finances rectificative pour 2012**¹. À compter de l'entrée en vigueur de la loi, **les dividendes payés à des OPCVM étrangers comparables aux OPCVM français ont ainsi échappé à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du code général des impôts**. Les établissements payeurs ont, dans un premier temps continué de prélever la retenue à la source, considérant les incertitudes prévalant alors sur les OPCVM éligibles à cette exonération.

Le traitement à réserver aux demandes émanant des **OPCVM établis en dehors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen**, qui représentent un tiers des enjeux de ce contentieux, était par ailleurs suspendu à la position qui serait retenue par la Cour de justice de l'Union européenne dans une affaire polonaise².

Dans son arrêt prononcé le 10 avril 2014³, la Cour a jugé **qu'un État membre ne peut, par principe, exclure du bénéfice d'une exonération de retenue à la source les dividendes versés au profit de fonds d'investissement établis dans un pays tiers lié à l'État membre de la source par un dispositif d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale**.

¹ Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

² Cour de justice, affaire Emerging Market C-190/12.

³ Cour de justice, arrêt du 10 avril 2014 - C-190/12 - Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company.

La Cour considère qu'une telle restriction ne pourrait être justifiée que si l'État membre de la source démontrait que le dispositif d'assistance mutuelle ne lui permet pas de s'assurer, auprès de l'administration de l'État tiers, de la véracité des éléments produits par l'organisme qui y a son siège.

C. UN ENJEU BUDGÉTAIRE CONSÉQUENT

La direction des résidents à l'étranger et des services généraux a examiné 2 324 dossiers en 2015. Les restitutions opérées en 2015 s'élèvent selon le ministère de l'économie et des finances à 715,2 millions d'euros après 798,8 millions d'euros en 2014 et 329,5 millions d'euros en 2013. Le stock d'affaires au 1^{er} janvier 2016 s'établit à 14 435 dossiers.

Le ministère souligne que les dossiers individuels présentant les plus forts enjeux concernent désormais des OPCVM établis en dehors de l'Union européenne. Or, souligne l'administration, l'examen des dossiers les concernant pose toujours des difficultés en vue de déterminer les éléments pertinents devant être retenus en vue de s'assurer de leur comparabilité étant précisé que la juridiction ne s'est pas encore prononcée sur ces affaires.

L'ensemble de ces raisons explique, selon le ministère, que le niveau des décaissements opérés en 2015 et en 2016 soit inférieur aux prévisions initiales de dépenses.

Prévision pour 2016 et 2017

(en millions d'euros)

Contentieux OPCVM	2016	2017
Contentieux OPCVM principal	814	814
Contentieux OPCVM intérêts	186	186
Total	1 000	1000

Source : réponse du ministère de l'économie et des finances au questionnaire de la rapporteure spéciale

III. LE CONTENTIEUX « STERIA », PEU ÉTENDU MAIS À L'ISSUE ENCORE INCERTAINE

A. ORIGINE DU CONTENTIEUX

Des réclamations ont été introduites par un certain nombre de sociétés mères intégrant françaises en vue d'obtenir la **restitution de l'impôt sur les sociétés payé à raison de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes de source communautaire** qu'elles perçoivent de filiales détenues à au moins 95 %, en application des dispositions combinées des articles 145, 216, 223 A et 223 B du code général des impôts.

La critique adressée par ces sociétés porte sur le fait que la **neutralisation de la quote-part de 5 % représentative des frais et charges au moment de la réception, par une société mère française, de dividendes par ailleurs exonérés, est limitée à ceux provenant de sociétés intégrées fiscalement**. Or, le périmètre d'une telle intégration ne pouvant, par définition comporter que des filiales établies en France, dont les résultats entrent dans le champ de l'impôt sur les sociétés français, les dividendes de source française se trouvent totalement exemptés d'impôts alors que les dividendes de source communautaire demeurent imposés sur la base de cette quote-part de 5 %.

B. LE DISPOSITIF A ÉTÉ MODIFIÉ À LA SUITE DE L'ARRÊT DE LA COUR DE JUSTICE

La Cour de justice de l'Union européenne a été saisie d'une **question préjudicielle au regard de la liberté d'établissement** et a rendu sa décision à l'automne 2015¹. La Cour a **invalidé le mécanisme français contesté**.

L'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2015² a ainsi tiré les conséquences de cette jurisprudence. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférentes aux dividendes versés entre sociétés d'un même groupe a été supprimée. Le taux de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes éligibles au régime mère-fille que perçoivent les sociétés membres d'un groupe d'autres membres ou de sociétés établies dans un autre État de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen qui, si elles étaient établies en France, rempliraient les conditions pour être membre de ce groupe, en application des articles 223 A ou 223 A bis, autres que celle d'être soumise à l'impôt sur les sociétés en France a quant à lui été abaissé à 1 %.

C. AUCUN DÉCAISSEMENT RÉALISÉ EN 2015, MAIS UN COÛT INCERTAIN POUR LES DEUX EXERCICES SUIVANTS

En 2015, ce contentieux n'a donné lieu à **aucune décision d'admission ni aucun jugement favorable aux sociétés requérantes, aucun décaissement n'a donc été opéré à ce titre sur cet exercice**. En 2016, à la date du 22 août, les décaissements opérés s'élevaient à 243 millions d'euros, intérêts moratoires compris.

À cette date, **257 affaires étaient en cours**, dont 38 dossiers pendants devant les juridictions administratives et 219 au stade de la réclamation, **pour un enjeu en droits de 499 millions d'euros**.

¹ Cour de Justice, affaire C-386/14 - Groupe STERIA SCA c./ ministère des finances et des comptes publics.

² Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Prévision pour 2016 et 2017

(en millions d'euros)

2016	2017	2018
340	300	300

Source : réponse du ministère de l'économie et des finances au questionnaire de la rapporteure spéciale

IV. LE CONTENTIEUX « CONTRIBUTION ADDITIONNELLE AU TITRE DES MONTANTS DISTRIBUÉS », UN RISQUE ÉLEVÉ

A. ORIGINE DU CONTENTIEUX

La loi de finances rectificative pour 2012¹ a instauré une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés², égale à 3 % des montants distribués par les entreprises à leurs actionnaires. Une exonération existe pour les sociétés appartenant à un même groupe fiscal intégré. Les réclamations formulées visent à obtenir la restitution de cette contribution au motif d'une **inconstitutionnalité** des dispositions de l'article ou d'une **contrariété aux règles communautaires**.

B. UNE PROCÉDURE EN COURS, DES DÉCISIONS RÉCENTES

Concernant le grief d'inconstitutionnalité, le Conseil d'État³ a renvoyé au Conseil constitutionnel la **question de la conformité à la Constitution des dispositions de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012**.

Le **Conseil constitutionnel** a jugé que la différence de traitement ainsi instituée entre les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale, n'est justifiée ni par une différence de situation, ni par un motif d'intérêt général. Il a ainsi **déclaré contraires à la Constitution**⁴ cette distinction et reporté au **1^{er} janvier 2017 l'abrogation des dispositions contestées**, les modifications nécessaires devant être apportées par le législateur. Cette décision n'emporte par elle-même **aucune conséquence financière**.

¹ Article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

² Contribution additionnelle codifiée à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts.

³ Conseil d'État, décision n° 399506 rendue le 27 juin 2016 sur demande de la société Layher.

⁴ Conseil constitutionnel, décision du 30 septembre 2016 n° 2016-571 QPC.

Concernant les griefs tirés du droit communautaire, la contrariété des dispositions précitées n'apparaît pas certaine selon le ministère et supposerait préalablement réglée une difficulté sérieuse d'interprétation desdits articles.

L'analyse de la **Cour de Justice de l'Union européenne** pourrait ne pas être connue avant l'**horizon 2018**.

C. UN ENJEU FINANCIER NON NÉGLIGEABLE POUR L'ÉTAT

Le risque global encouru par l'État au titre de ce contentieux est élevé. Le rendement annuel de la taxe est en effet de l'ordre de 1,8 milliard d'euros.