RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SÉNAT

COMMISSION
DES
FINANCES

PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2027

NOTE DE PRÉSENTATION

Mission
« REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS »

Examen par la commission des finances le mardi 20 octobre 2026

Rapporteur spécial :

M. Pascal SAVOLDELLI

S O M M A I R E

Pages

AVANT PROPOS 5

PREMIÈRE PARTIE
REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT

I. UNE HAUSSE DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'ÉTAT ATTENDUE POUR 2027, BIEN QUE CONTENUE PAR UNE BAISSE MARQUÉE DES RESTITUTIONS DE SOMMES INDÛMENT PERÇUES 10

A. L'ÉVOLUTION DES REMBOURSEMENTS DE TVA, AU CŒUR DES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT, SUSCITE DES INTERROGATIONS SUR SON ÉVOLUTION ET SES FONDEMENTS 11

1. Des remboursements de crédits de TVA attendus en progression, qui nécessitent à ce titre une attention renforcée 11

2. Une estimation des restitutions d'impôts sur les sociétés pour 2026 qui apparaît plus réaliste, après une nouvelle sur-exécution en 2025 16

B. UNE POURSUITE DE LA HAUSSE DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET L'IMPÔT SUR LE REVENU EST ATTENDUE 17

1. Des remboursements aux entreprises qui progressent suite à l'introduction de dispositifs dynamiques 18

2. La hausse des avances, acomptes et restitutions d'impôt sur le revenu, contribue au dynamisme des remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques 20

C. UNE BAISSE DES RESTITUTIONS LIÉES À LA GESTION DES PRODUITS DE L'ETAT, CAUSÉE PAR QUELQUES OPÉRATIONS D'IMPORTANCE EN 2026, MAIS QUI MASQUE UNE HAUSSE STRUCTURELLE SIGNIFICATIVE DE CERTAINS REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS 22

1. Une hausse très marquée des admissions en non-valeur qui doit être mieux comprise pour en tirer les conséquences nécessaires sur notre système fiscal 23

2. Une progression confirmée des remboursements d'exit tax dont les causes sous -jacentes sont peu explicitées 27

3. Après une année 2026 marquée par d'importantes restitutions de sommes indûment perçues, un retour à la normale est attendu en 2027 29

4. Un pic de dégrèvements liés au prélèvement à la source causé par un défaut de mise à jour, sans effet de trésorerie ou financier 33

II. LES DÉPENSES FISCALES OCCUPENT UNE PLACE DE PLUS EN PLUS IMPORTANTE DANS LES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS, QU'IL CONVIENT DE MIEUX MAÎTRISER 34

A. LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE (CIR) CONSTITUE LA PRINCIPALE DÉPENSE FISCALE DE LA MISSION 35

1. Le coût du crédit d'impôt recherche (CIR) qui ne progresse plus mais reste important 35

2. Un dispositif couteux qui doit s'inspirer de l'étranger pour être mieux ciblé et plus efficace 37

3. Un soutien aux entreprises qui dépasse le seul crédit d'impôt recherche et nécessite d'être recentré sur les dispositifs ayant fait preuve de leur efficacité 40

B. LES REMBOURSEMENTS DES CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT SUR LE REVENU (IR) SONT RELATIVEMENT DYNAMIQUES ET MÉRITENT D'ÊTRE QUESTIONNÉS....43

SECONDE PARTIE
REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX

I. PRÉSENTATION DES DÉPENSES PRÉVUES AU PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2027 45

II. PEU DE VARIATIONS DANS L'ENSEMBLE, MAIS CERTAINES ÉVOLUTIONS DOIVENT ÊTRE SUIVIES, S'AGISSANT NOTAMMENT DES TAXES FONCIÈRES ET DES ADMISSIONS EN NON-VALEUR 47

A. LES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS SUR LES IMPÔTS ÉCONOMIQUES DEVRAIENT SE MAINTENIR, APRÈS UNE LÉGÈRE DIMINUTION 47

B. DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS DE TAXES FONCIÈRES EN LÉGER REPLI, MAIS UN POIDS DES DÉGRÈVEMENTS ET EXONÉRATIONS DE PLUS EN PLUS SUPPORTÉ PAR LES COLLECTIVITÉS....48

C. DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION EN VOIE DE STABILISATION, APRÈS LES DIFFICULTÉS RENCONTRÉES PAR L'APPLICATION « GÉRER MES BIENS IMMOBILIERS »....53

D. COMME POUR LES IMPÔTS D'ETAT, LE VOLUME DES ADMISSIONS EN NON-VALEUR DES IMPÔTS LOCAUX PROGRESSE FORTEMENT....55

LISTE DES PERSONNES ENTENDUES 57

À la date du 10 octobre, date limite prévue par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) pour l'envoi des réponses au questionnaire budgétaire, le rapporteur spécial avait reçu 100 % des réponses.

La mission « Remboursements et dégrèvements » **retrace les dépenses budgétaires résultant mécaniquement de l'application des dispositions fiscales** prévoyant des dégrèvements d'impôts – c'est-à-dire la prise en charge par l'État de l'impôt dû par un contribuable –, des remboursements, des restitutions de crédits d'impôt ou des compensations prévues par des conventions fiscales internationales. Le caractère mécanique de ces dépenses implique **que les crédits de la présente mission soient évaluatifs ; en d'autres termes, ils ne constituent pas un plafond**, contrairement à ceux des autres missions budgétaires[1], et les dépenses correspondantes peuvent s 'imputer au-delà des crédits ouverts.

La mission est composée de deux programmes : le programme 200, consacré aux remboursements et dégrèvements d'impôts d'État, et le programme 201, consacré aux mêmes opérations pour les impôts directs locaux.

Importance des programmes et actions de la mission dans le PLF 2027

(en AE=CP, en millions d'euros)

Programme	Action		2027	%
200	11	Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt	107 259	*74,2%*
	12	Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques	18 943	*13,1%*
	13	Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État	13 991	*9,7%*
Total 200 – Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État			**140 193**	***97,0 %***
201	1	Contribution économique territoriale et autres impôts économiques	1 277	*0,9%*
	2	Taxes foncières	1 895	*1,3%*
	3	Taxe d'habitation	440	*0,3%*
	4	Admission en non-valeur d'impôts locaux	700	*0,5%*
Total 201 – Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux			**4 312**	***3,0 %***
Total général			**144 506**	

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

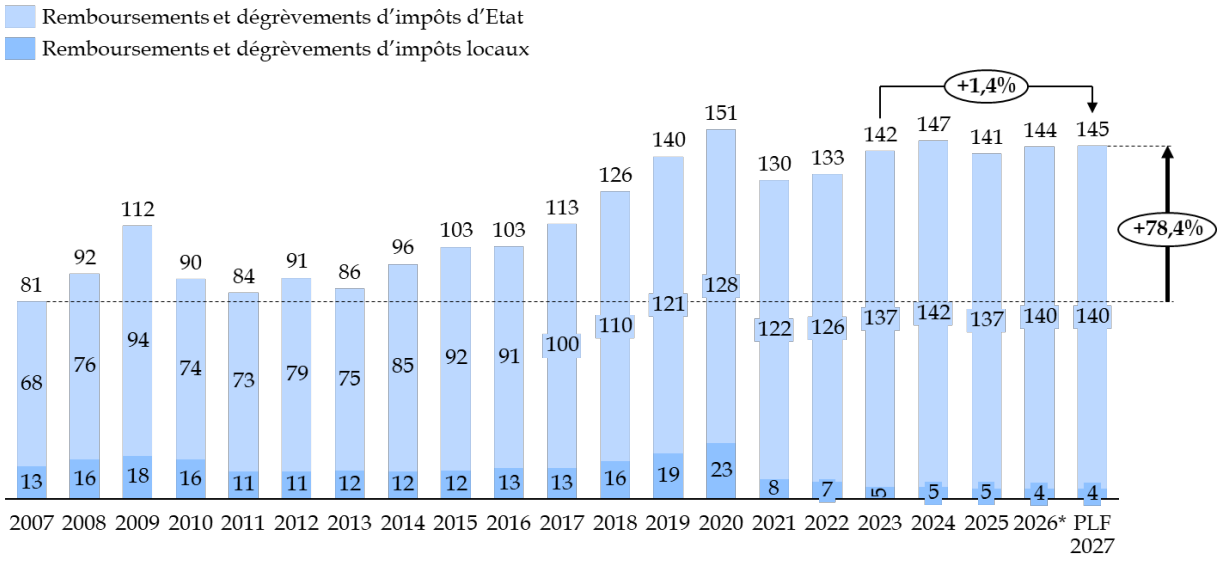
[1] *En application de l'article 10 de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, ont un caractère évaluatif les crédits relatifs aux charges de la dette de l'État, aux remboursements, restitutions et dégrèvements et à la mise en jeu des garanties accordées par l'État.*

Sur le plan strictement financier, la mission concerne presqu'exclusivement les impôts d'État et porte très majoritairement sur leur dimension mécanique. Le programme 200 concentre donc les enjeux financiers de la mission (97 % des crédits). Au sein de ce programme, l'action 11 : « Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt » représente à elle seule près des trois quarts des crédits de la mission.

Depuis 2007, les crédits de la mission ont enregistré une hausse de 78 % avec une tendance inverse entre les crédits du programme 200 qui augmentent de 108 % et les crédits du programme 201 qui enregistrent une baisse de 68 % du fait de la suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales et des réformes successives des impôts de production. Après une rechute à la suite de la crise sanitaire, les crédits ont repris leur mouvement à la hausse, mais ce sont stabilisés depuis 2023, ne progressant plus que de 1,4% depuis. Au total, les remboursements et dégrèvements devraient encore une fois représenter **un peu moins de 30 % des recettes fiscales brutes en 2026**.

Évolution des remboursements et dégrèvements (exécution) depuis 20 ans

(en millions d'euros)



Note : *dernière estimation en date

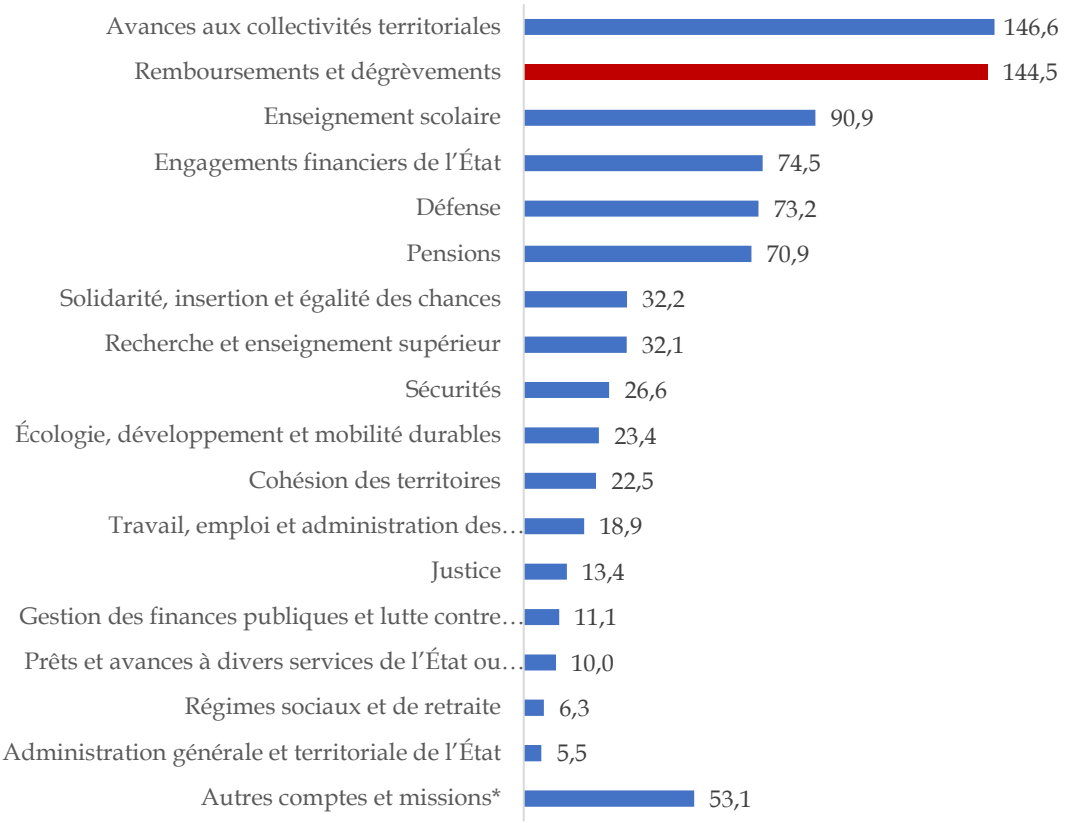
Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

Ce projet de loi de finances pour 2027 prévoit de maintenir les crédits de la mission à un niveau élevé, avec **144,5 milliards d'euros de demandés** au titre de la présente mission, peu ou prou **le niveau des dernières prévisions d'exécution pour 2026 (144,1 milliards d'euros).**

Le rapporteur spécial constate que le volume de crédits inscrits, comparé aux autres missions, permet de considérer que **les réformes fiscales coûtent davantage que certaines missions publiques y compris régaliennes**. Même si plusieurs disparitions d'impôts alimentent une baisse des crédits de la mission, il peut être constaté que **certaines pertes de recettes coûtent plus que des dépenses budgétaires *stricto sensu***.

Importance de la mission « Remboursements et dégrèvements » dans le PLF 2027

(crédits de paiements, en milliards d'euros)



Note : *autres comptes et missions représentant moins d'1% des crédits du PLF 2027.

Source : commission des finances,

Le niveau élevé des crédits de la mission ne peut qu'appeler à la vigilance. En effet, les **politiques fiscales visées grèvent les ressources de l'État et entravent ses possibilités d'action** sans être toujours pleinement justifiées. D'autant que si une grande partie des hausses observées est mécanique, **une augmentation de près d'un milliard d'euros est anticipée en 2027 pour les remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques** (+ 5,2 %). Leur montant très important rendrait nécessaire une **revue régulière et détaillée de leur pertinence.**

PREMIÈRE PARTIE
REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT

Le programme 200 « Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État » retrace les dépenses budgétaires résultant de l'application des règles fiscales lorsqu'elles conduisent à la mise en œuvre de dégrèvements d'impôts, de remboursements ou restitutions de crédits d'impôt d'État, ou encore de compensations prévues par des conventions fiscales internationales. De surcroit, il enregistre un certain nombre d'opérations comptables liées aux remises gracieuses, annulations, admissions en non-valeur de recettes ou aux remises de débets.

Il se compose de trois actions :

- l'action 11 « Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt » regroupe les dépenses relevant de la mécanique de l'impôt, telles que les restitutions d'excédents de versement compte tenu de l'impôt dû. Il s'agit essentiellement des excédents de versements d'impôt sur les sociétés et des remboursements de crédits de TVA ;

- l'action 12 « Remboursements et dégrèvements liés aux politiques publiques » regroupe les dépenses relevant des politiques publiques. Les plus importantes en volume sont celles correspondant aux crédits d'impôt sur le revenu et aux crédits d'impôt sur les sociétés ;

- l'action 13 « Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État » retrace notamment les dégrèvements et annulations prononcés après le calcul de l'impôt sur le revenu, afin de rétablir la réalité de l'impôt dû par les contribuables, sur initiative de l'administration ou à la suite de réclamations des contribuables, les dégrèvements au titre de l'impôt sur les sociétés (IS), les dégrèvements recensés au titre des autres impôts directs (les droits dégrevés dans le cadre des contentieux précompte et OPCVM y sont notamment comptabilisés), les dégrèvements liés à la TVA ainsi que les admissions en non-valeur.

I. UNE HAUSSE DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'ÉTAT ATTENDUE POUR 2027, BIEN QUE CONTENUE PAR UNE BAISSE MARQUÉE DES RESTITUTIONS DE SOMMES INDÛMENT PERÇUES

Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État

(en AE=CP, en millions d'euros)

Action	2025	LFI 2026	2026 à date	PLF 2027	*26/27*
11 - Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt	103 827	107 912	105 700	107 259	*+1,5%*
12 - Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques	17 662	18 718	18 000	18 943	*+5,2%*
13 - Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État	15 357	14 544	16 000	13 991	*-12,6%*
Total des remboursements et dégrèvements d'impôts d'État	**136 846**	**141 174**	**139 700**	**140 193**	***+0,4%***

Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

Le niveau des remboursements et dégrèvements d'impôts d'État dans son ensemble est en légère hausse par rapport à la dernière estimation à date pour 2026 (+ 0,4 %). Cette évolution masque des trajectoires contradictoires :

- une **hausse significative des remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques (+ 5,2 %)**, ainsi qu'une hausse proportionnellement moindre des **remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt (+ 1,5 %) ;**

- ces hausses sont atténuées par la **forte baisse (- 12,6 %) des remboursements et dégrèvements liés à la gestion** des produits de l'État et notamment les **restitutions de somme indûment perçues.**

A. L'ÉVOLUTION DES REMBOURSEMENTS DE TVA, AU CŒUR DES RESTITUTIONS LIÉES À LA MÉCANIQUE DE L'IMPÔT, SUSCITE DES INTERROGATIONS SUR SON ÉVOLUTION ET SES FONDEMENTS

Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt

(en AE=CP, en millions d'euros)

Sous Action		2025	LFI 2026	2026 à date	PLF 2027	26/27
1	Impôts sur les sociétés	17 065	17 680	17 400	17 512	*+0,6%*
2	Taxe sur la valeur ajoutée	74 032	76 929	75 700	76 830	*+1,5%*
3	Plafonnement des impositions directes	0	0	0	0	
4	Autres remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt	525	496	400	503	*+25,8%*
5	Impôt sur le revenu	11 686	12 257	11 700	11 896	*+1,7%*
6	Restitutions de prélèvement de solidarité	519	550	500	519	*+3,7%*
Total 11 - Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt		**103 827**	**107 912**	**105 700**	**107 259**	***+1,5%***

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

Dans l'ensemble, les estimations pour 2027 des remboursements et dégrèvements liés à la mécanique de l'impôt **diffèrent peu, en montant ou en proportion, et, à ce titre, n'appellent pas d'observation particulière.**

La principale évolution attendue est la hausse des remboursements de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui progressent de plus d'un milliard d'euros. Le rapporteur spécial analyse par ailleurs les remboursements liés à l'impôt sur les sociétés, qui ont donné lieu à d'importantes sur6exécutions ces dernières années.

1. Des remboursements de crédits de TVA attendus en progression, qui nécessitent à ce titre une attention renforcée

a) Des remboursements de crédits de TVA prévus en hausse, en partie sur la base d'hypothèses de croissance contestées

Les remboursements de TVA constituent **l'essentiel des remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt (72 % en 2027)**. Leur progression par rapport aux dernières estimations pour 2026 (+ 1,5 %) se retrouve donc au niveau de l'action 11 « Remboursements et restitutions liés à la mécanique de l'impôt » dans son ensemble.

Les entreprises sont redevables de la TVA au titre de la TVA qu'elles facturent auprès de leurs clients. Elles peuvent ensuite déduire des montants à payer celui de la TVA qu'elles supportent sur les achats nécessaires à leur activité. La différence entre la TVA collectée et celle déductible constitue la

TVA à reverser. Lorsque la TVA à déduire est supérieure à celle perçue, l'entreprise bénéficie d'un crédit de TVA, dont l'utilisation est laissée à l'appréciation des entreprises qui peuvent opter pour l'imputation[2] ou le remboursement.

Si la prévision à date pour 2026 est en forte baisse par rapport à la loi de finances initiale pour 2025 (75,9 milliards d'euros contre 78,3 milliards d'euros), elle est **plus en ligne par rapport aux montants exécutés en 2024** (75,3 milliards d'euros) et aux **dernières estimations pour 2025** (74,9 milliards d'euros). **Une hausse est malgré tout attendue pour 2027, avec des crédits à hauteur de 76,8 milliards d'euros (+ 1,5 %).**

Interrogée par le rapporteur spécial, la DGFiP indique qu'alors qu' « *en 2025, les demandes de RCTVA ont baissé de 3,1 % et les remboursements effectifs de 1,6% (avec donc un déstockage des demandes d'années passées non traitées)* », à compter de 2026, « *une reprise des demandes (+2%) et des remboursements effectifs (+2,2%) est prévue.* »

Le rapporteur spécial scrutera avec attention le niveau effectif de ces remboursements : l'administration fiscale reconnaît en effet que l'hypothèse de croissance optimiste[3] retenue par le Gouvernement pour ce PLF est « *l'un des déterminants jouant sur les prévisions de RCTVA* »

b) L'écart persistant entre la progression des recettes de TVA et les demandes de remboursement de crédits de TVA n'a pas à ce jour d'explication satisfaisante

Le rapporteur spécial a pu observer depuis quelques années une croissance des demandes de remboursements de crédits de TVA (RCTVA) plus dynamique que celle de la TVA brute collectée avant reversements, phénomène observé depuis 2023 et suscitant **quelques interrogations sur le potentiel caractère frauduleux de ces versements**.

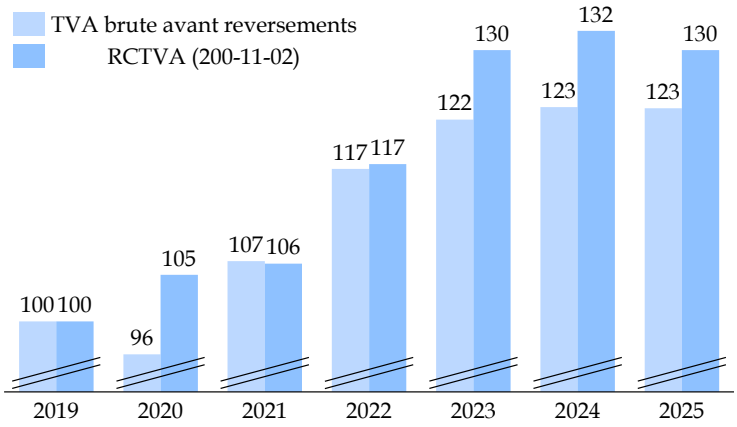
---

[2] *Il s'agit de reporter un crédit de TVA sur les périodes d'imposition suivantes. Le crédit est alors imputé dès que possible sur un solde de TVA à reverser, constaté sur les déclarations déposées ultérieurement.*

[3] *Cf. l'avis n° HCFP - 2026 – 5, relatif aux projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour l'année 2027 : « pour l'année 2027, le scénario économique du Gouvernement retient une hypothèse de croissance de 1,0 %. Les prévisions de croissance des organismes auditionnés par le Haut Conseil, ou celles effectuées par d'autres prévisionnistes, se situent pour la plupart entre un et trois dixièmes en-dessous de celle du Gouvernement (…) Le Haut Conseil estime quant à lui que le chiffre de croissance retenu par le Gouvernement apparaît comme optimiste au regard des dernières évolutions. »*

Progressions comparées de la TVA collectée et des remboursements de crédit TVA (RCTVA)

(en base 100)



Source : commission des finances du Sénat, d'après DGFIP

La comparaison de la progression de la TVA brute et des RCTVA fait ressortir deux inflexions :

- entre 2021 et 2022, les dépenses de RCTVA ont progressé de 10,3%, dans des proportions similaires aux recette de TVA brutes, dynamique simplement analysée par la DGFIP comme une *« année de reprise d'activité à la suite de la crise sanitaire » ;*

- entre 2022 et 2023, en revanche, la hausse des dépenses de RCTVA (+ 10,6 %) n'est pas accompagnée par une augmentation des recettes de la même ampleur, dynamique que la DGFIP explique factuellement par une *« augmentation des demandes de RCTVA »*.

Et de fait, **la propension des contribuables à demander le remboursement du crédit dont ils disposent peut varier au cours du temps**, l'arbitrage entre report du crédit ou demande de remboursement reflétant des considérations de besoins de trésorerie et des coûts transactionnels générés par les demandes de remboursement. **Les variations observées peuvent ainsi dépendre du cycle économique**.

Le rapporteur spécial constate toutefois que l'écart entre la progression de la TVA collectée et les demandes de RCTVA se maintient depuis maintenant trois années : les explications conjoncturelles avancées par l'administration fiscale ne suffisent à elles seules à expliquer cette importance croissante, semble-t-il structurel, des demandes de remboursement.

c) Malgré des efforts importants et anciens pour lutter contre la fraude à la TVA, les dernières statistiques publiées invitent à redoubler ces efforts

(1) La DGFiP a identifié de longue date la problématique de la fraude à la TVA

Le niveau élevé des remboursements ainsi que la hausse continue, dans des proportions plus élevées que l'évolution de la valeur ajoutée elle-même, impose une **vigilance accrue sur les risques de montages frauduleux**. En effet, la fraude à la TVA constitue chaque année une perte de recettes particulièrement importante pour les finances de l'État mais dont l'estimation reste délicate.

Par définition, le coût de la fraude à la TVA ne peut être mesuré avec précision. Ses estimations varient fortement. En 2022, l'INSEE estimait le coût total de la TVA non-recouvrée entre 20 et 25 milliards d'euros pour l'année 2012. Plus récemment, en septembre 2024, la DGFIP, en collaboration avec l'INSEE, a continué et approfondi ces travaux[4] et placé le **coût de la sous-déclaration de la TVA entre 6 et 10 milliards d'euros**, tout en reconnaissant que ce coût est un minorant du coût de la fraude, qui ne prend pas en compte les entreprises qui ne déclarent pas de TVA.

Si le rapporteur spécial se félicite que les dernières estimations amènent à réduire la part estimée de la fraude à la TVA, **il note que ces différentes évaluations ne portent pas sur le même périmètre. Il souligne toutefois que, quelle que soit la méthode retenue, son ampleur demeure significative, se chiffrant encore en milliards d'euros.**

Face à ce risque, les outils pour lutter contre la fraude se sont considérablement enrichis au cours des dernières années. La DGFiP est ainsi engagée dans une **démarche préventive visant à suspendre le numéro de TVA intracommunautaire** (TVAI) de sociétés frauduleuses, en application de l'article 23 du règlement communautaire n° 904/2010 du 7 octobre 2010. Les sociétés identifiées présentant des niveaux de risque majeur font ainsi l'objet de demandes de suspension de leur numéro de TVAI. Il s'agit le plus souvent de sociétés défaillantes ou cessées (opérateurs « éphémères »), susceptibles de réaliser des opérations frauduleuses. Ces suspensions de numéros de TVAI ont ainsi fortement augmenté ces dernières années.

---

[4] *La simulation de l'INSEE se fondait pour une large part sur les données issues des contrôles sur place qui, par biais de sélection, tendent à surestimer le niveau de fraude. La DGFiP s'est attachée à mieux exploiter les données à sa disposition en matière de contrôle sur place, mais aussi de contrôle sur pièces, où l'importance relative de la fraude est plus réduite, en réalisant par ailleurs des contrôles aléatoires.*

Par ailleurs, deux nouveaux dispositifs ont été introduits par la loi de finances pour 2024. Premièrement, depuis le 1er janvier 2024, **un « *dropshipper* »**[5] peut être redevable de la taxe due à l'importation mais **également sur la vente à distance des biens importés** lorsque le prix de vente du bien facturé à l'acquéreur final est supérieur au prix d'acquisition du bien par ce dernier auprès du fournisseur établi hors Union européenne. Deuxièmement, la DGFiP a prolongé **l'expérimentation de l'exploitation des données sur les sites internet** pour deux années supplémentaires, et en a étendu le champ d'application.

Enfin, la loi de finances a instauré une **procédure de « mise en conformité fiscale »** pour renforcer la lutte contre la fraude à la TVA dans le cas de prestations de services dans le secteur des services électroniques à des consommateurs français sans recourir à un opérateur de plateforme en ligne. La démarche de mise en conformité fiscale est assortie d'un mécanisme d'injonction au déréférencement, avec la possibilité d'appliquer une sanction pécuniaire.

Le déploiement de l'effort de lutte contre la fraude s'effectue dans un contexte de réduction continue des moyens humains de la DGFiP, ce qui pèse sur son efficience opérationnelle. **Ainsi, l'indicateur portant sur l'ancienneté des demandes de RCTVA peine à être respecté** : alors que le projet annuel de performances (PAP) pour 2027 indique une cible à 60 jours, l'indicateur affiche un délai moyen de traitement de 66,3 jours **: la cible de 60 jours n'a pas été atteinte depuis 2017**.

Cette dégradation est expliquée dans la documentation budgétaire par le **choix d'orienter davantage de demandes de remboursement en circuit long afin de lutter plus efficacement contre la fraude**, avant de conclure que : « ***si l'objectif fixé à 60 jours n'est pas atteint, le niveau actuel*** *de 66,3 jours permet cependant de* ***limiter les risques sur les demandes les plus significatives et les plus complexes****, tout en permettant une* ***restitution rapide*** *aux entreprises de leurs créances.* »

(2) Le dynamisme maintenu des RCTVA, et les caractéristiques de ces demandes, invitent à intensifier les efforts de lutte contre la fraude

Dans un rapport de janvier 2026 sur les « *dynamique des recettes de TVA et écarts de prévision* »[6], l'inspection générale des finances observe également cette dynamique des RCTVA et tente de l'expliquer par différents facteurs

[5] *Le dropshipping ou « livraison directe » est une vente sur internet dans laquelle le vendeur ne se charge que de la commercialisation et de la vente du produit. C'est le fournisseur du vendeur qui expédie la marchandise au consommateur final. Le consommateur n'a généralement ni connaissance de l'existence du fournisseur ni de son rôle.*

[6] *« Dynamique des recettes de TVA et écarts de prévision », inspection générale des finances, rapport n° 2025-E-067-03, janvier 2026.*

comme le **secteur d'activité de l'entreprise**[7] ou **l'importance du montant du crédit de RCTVA dont elle dispose**[8]. Pour autant, l'inspection n'exclut pas le risque de fraude de son analyse, pointant que :

- « ***le nombre d'entreprises à courte durée d'activité (un an ou moins) déposant au moins une demande de RCTVA a augmenté de 64 % entre 2020 et 2022****, passant de 2 230 à 4 079 entreprises » ;*

- « *cette hausse s'accompagne d'une* ***progression significative des montants ordonnancés en leur faveur****, multipliés par cinq entre 2020 et 2022, de 13 millions d'euros à 65 millions d'euros » ;*

- la combinaison de ces évolutions peut « *traduire une* ***montée du phénomène des « entreprises éphémères »*** *créées à des fins frauduleuses ».*

L'IGF nuance toutefois cette appréciation, en notant, d'une part, le « ***niveau globalement limité au regard des masses de RCTVA »*** (quelques millions vs plusieurs milliards d'euros) et, d'autre part, que « *cette évolution peut en partie* ***s'expliquer par des chocs économiques*** *ou une augmentation des défaillances parmi les jeunes entreprises ».*

Malgré tout, elle conclut son analyse en proposant de « ***lancer une mission d'audit dédiée à l'analyse des risques de fraude au RCTVA*** *et à l'évaluation de l'organisation et des processus d'instruction des demandes, en particulier les dispositifs de traitement automatisé et les circuits court et long ».* Interrogée à ce sujet, l'administration fiscale n'a pas transmis au rapporteur spécial d'éléments sur la réalisation effective de cet audit.

2. Une estimation des restitutions d'impôts sur les sociétés pour 2026 qui apparaît plus réaliste, après une nouvelle sur-exécution en 2025

Toute entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés doit verser des acomptes trimestriels. Le montant total des acomptes doit en théorie égaler l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice clos. **Lorsque la liquidation de l'impôt sur les sociétés fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent est restitué.** Les situations d'excédent apparaissent fréquemment, notamment par la consommation de crédits d'impôt ou en période de diminution des résultats fiscaux.

Pour mémoire, **l'exercice 2025 a fait apparaître d'importantes sur-exécutions**. Dans son rapport sur les résultats de la gestion et approbation des comptes de l'année 2025, le rapporteur spécial observait, pour la 3e année consécutive, une surconsommation des crédits, avec un taux d'exécution de

---

[7] *« Toutes choses égales par ailleurs, une déclaration de TVA créditrice dans le secteur de la production et distribution d'électricité, gaz, vapeur, et air conditionné a une probabilité significativement plus élevée de donner lieu à une demande de remboursement que dans le secteur du commerce ».*

[8] *« Plus le montant du crédit est élevé, plus la probabilité qu'une demande de remboursement soit déposée est élevée, toutes choses égales par ailleurs ».*

107,9 %, soit une **sur-exécution d'1,2 milliard d'euros**. Aussi le rapporteur constatait que « ***ces erreurs de prévision se succèdent et portent sur des montants significatifs, de l'ordre du milliard d'euros.*** »

Néanmoins, dans son précédent rapport, le rapporteur spécial notait que « ***contrairement aux années précédentes, ce PLF 2026 prévoit une légère hausse de ces remboursements (…), limitant le risque d'une nouvelle sous-estimation de ces restitutions.*** » Il se félicite que cette appréciation se soit avérée justifiée, **l'estimation des montants exécutés en 2026** (17,4 milliards d'euros) **étant proche de celle inscrite en loi de finances initiale** (17,7 milliards d'euros).

De nouveau pour 2027, **l'estimation formulée (17,5 milliards d'euros) semble cohérente avec les observations passées et n'appelle pas de remarque particulière**.

B. UNE POURSUITE DE LA HAUSSE DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET L'IMPÔT SUR LE REVENU EST ATTENDUE

Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques

(en AE=CP, en millions d'euros)

Sous Action		**2025**	**LFI 2026**	**2026 à date**	**PLF 2027**	***26/27***
2	Impôt sur le revenu	2 143	2 092	2 100	2 195	*+4,5%*
3	Impôt sur les sociétés	6 199	6 218	6 200	6 717	*+8,3%*
4	Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	1 679	1 502	1 500	1 472	*-1,9%*
5	Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel	106	113	100	113	*+13,0%*
8	Acomptes de crédits et de réductions d'impôts sur le revenu	5 775	6 248	5 900	5 946	*+0,8%*
9	Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité	88	200	200	200	-
10	Crédit d'impôt contemporain - Services aux particuliers	1 672	2 345	2 000	2 300	*+15,0%*
Total 12 - Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques		**17 661**	**18 718**	**18 000**	**18 943**	**+5,2%**

Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

Si les remboursements associés à la mécanique de l'impôt constituent l'essentiel en volume des remboursements et dégrèvements d'impôts d'État, la part associée à des politiques publiques **renvoie à des choix du gouvernement et mérite à ce titre une attention particulière**. **Avec des crédits**

prévus à 18,9 milliards d'euros, soit un peu plus de 13 % de l'ensemble des crédits de la mission, ces crédits affichent une hausse de 5,2 % par rapport à la dernière estimation à date pour 2026.

L'impôt sur le revenu est le premier impôt touché par ces dispositifs, avec 55 % des crédits de l'action 12 qui lui sont consacrés soit directement (12 % des crédits), soit, surtout, à travers les acomptes de crédits et réductions d'impôts (31 % des crédits), soit enfin à travers le crédit d'impôt contemporain versé pour les services aux particuliers (12 % des crédits).

Les **crédits versés au titre de l'impôt sur les sociétés sont l'autre versement d'ampleur significative de cette action**, avec 36 % des crédits versés en 2027. Surtout, ces crédits affichent **la progression la plus importante dans ce PLF 2017** (+ 517 millions d'euros par rapport à l'exécution prévue pour 2026)**.**

1. Des remboursements aux entreprises qui progressent suite à l'introduction de dispositifs dynamiques

La sous-action 12-03 regroupe les restitutions au titre des crédits d'impôt dont bénéficient les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, **principalement les remboursements de créances du crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR)**. D'après les informations transmises par la direction générale des finances publiques (DGFiP), si près de trente crédits d'impôts sont concernés par cette sous-action, le CIR représente **74% des remboursements au titre de cette sous-action,** loin devant les autres crédits d'impôts donnant lieu à des restitutions, principalement en faveur de l'outre-mer et des productions audiovisuelles.

Répartition des crédits d'impôts (CI) restitués aux entreprises en 2024

(en milliards d'euros)

	Nombre de bénéficiaires (en milliers)	Part restituée	%	Part imputée	Total	%
CI en faveur de la recherche (y compris CII[9])	21,8	4,7	74%	3,0	7,7	*65%*
CI en faveur des investissements productifs outre-mer	2,2	0,3	5%	0,1	0,3	*3%*
CI pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques	0,3	0,2	3%	0,0	0,2	*2%*
CI pour dépenses de production d'œuvres audiovisuelles	0,4	0,2	3%	0,0	0,2	*2%*
CI pour dépenses de production d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles engagées par des entreprises étrangères	0,1	0,2	3%	0,0	0,2	*2%*
CI au titre des investissements réalisés dans le secteur du logement social en outre-mer	0,1	0,2	3%	0,0	0,2	*2%*
Autres		0,5	9%	0,9	1,5	*13%*
Total		**6,3**		**4,0**	**11,8**	

Source : commission des finances du Sénat, d'après la DGFiP

Ces dépenses apparaissent **désormais stabilisées** : selon les dernières estimations à date, elles s'établiraient à **6,7 milliards d'euros en 2025** en légère hausse par rapport à 2024 (6,6 milliards d'euros), et devraient **maintenir ce niveau en 2026**.

Le rapporteur spécial rappelle, s'agissant du CIR, que son coût a connu une très forte hausse depuis la réforme de 2008. Ainsi, alors qu'en 2009, il s'établissait à 4,5 milliards d'euros pour un peu plus de 14 000 dossiers, il devrait représenter, en 2027, **8,0 milliards d'euros pour un peu plus de 17 500 entreprises. Le rapporteur spécial s'étonne par ailleurs de la baisse du nombre d'entreprises bénéficiaires, qui s'élevait à 21 695 en 2023**.

Après deux années de sous-exécution marquée, les remboursements liés à l'impôt sur les sociétés s'élevant à 6,2 milliards d'euros en 2025 et 2026 alors que la loi de finances initiale les plaçait à 6,7 milliards d'euros, **le projet de loi de finances pour 2027 retient une fois de plus 6,7 milliards d'euros**, progression que la documentation budgétaire impute à « *la montée en charge du crédit d'impôt pour l'industrie verte (C3IV) et du prêt à taux zéro (PTZ)*».

[9] *Crédit d'impôt innovation.*

Interrogée par le rapporteur spécial, la DGFiP a communiqué le détail suivant de cette progression :

Répartition des remboursements de la sous-action 12.03

(en milliards d'euros)

	CIR	PTZ	Autres (dont C3IV)
2025 exécuté	4 657	88	1 472
2026 prévu	**4 257**	**342**	1 665
2027 prévu	**4 432**	**365**	1 943

Source : commission des finances du Sénat, d'après la DGFiP

La progression escomptée de ces dispositifs depuis 2025 est dynamique, aussi l'exécution des crédits sera suivie avec attention par le rapporteur spécial. L'administration fiscale se veut pour sa part rassurante dans son analyse du coût de ces dispositifs dans leur ensemble (au-delà des simples restitutions), notant que *« la stagnation prévue de ces deux crédits d'impôts entre 2026 et 2027 tendrait déjà à indiquer l'atteinte d'un rythme de croisière ».*

2. La hausse des avances, acomptes et restitutions d'impôt sur le revenu, contribue au dynamisme des remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques

Remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques – part IR

(en AE=CP, en millions d'euros)

Sous Action		2025	LFI 2026	2026 à date	PLF 2027	*26/27*
2	Impôt sur le revenu (IR)	2 143	2 092	2 100	2 195	*+4,5%*
8	Acomptes de crédits et de réductions d'impôts sur le revenu	5 775	6 248	5 900	5 946	*+0,8%*
10	Crédit d'impôt contemporain - Services aux particuliers	1 672	2 345	2 000	2 300	*+15,0%*
Avances, acomptes et restitutions d'IR		**9 589**	**10 685**	**10 000**	**10 441**	***+4,4%***
En proportion de l'IR brut		***8,0 %***		***8,2 %***	***8,2 %***	

Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

Les acomptes, avances et restitutions d'impôt sur le revenu devraient **poursuivre leur progression marquée en 2027 (+ 4,4 % par rapport aux dernières estimations pour 2026, + 8,9 % par rapport à 2025)**, occupant une part de l'impôt sur le revenu en légère croissance (de 8,0 % en 2025 à 8,2 % en 2026 et 2027).

Premièrement, la sous-action 12-02 **retrace la part restituée de tous les crédits d'impôt sur le revenu** telle que calculée au solde. Elle inclut, entre autres, le crédit d'impôt lié à l'emploi d'un salarié à domicile et le crédit d'impôt pour frais de garde de jeunes enfants. Elle exclut les deux sous-actions évoquées ci-après[10]. **Ses crédits sont stables autour de 2,1 milliards d'euros en 2026.**

Deuxièmement, en volume, les **acomptes** de crédits et réductions d'impôts sur le revenu représentent la majorité des remboursements et dégrèvements liés à l'IR. Après que la loi de finances initiale pour 2026 a surestimé la progression de ces acomptes, le **PLF 2027 prévoit une progression plus mesurée (+ 0,8 %).** Pour mémoire, la sous-action 12-08 **comptabilise l'acompte de 60 % versé en janvier au titre de certains crédits et réductions d'impôts[11]**.

Troisièmement, la **progression la plus importante** vient de la sous-action 200-12-10, qui comptabilise les **dépenses d'avances immédiates du crédit d'impôt sur le revenu lié à l'emploi d'un salarié à domicile**, **avec une hausse de 300 millions d'euros attendue entre 2026 et 2027 (+ 15,0 %).** Ce dispositif, dit de contemporanéisation, permet aux particuliers de bénéficier immédiatement de l'avantage fiscal[12].

La généralisation de la contemporanéisation du crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile était initialement évaluée à à 2,5 milliards en LFI 2023. **L'exécution est restée très nettement inférieure à ces estimations** (255 millions d'euros en 2022, 846 millions en 2023, 1 267 millions en 2024). **Les dépenses liées à la contemporanéisation du crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile affichent malgré tout une progression dynamique qui donnent de la crédibilité à la très forte hausse attendue en 2027, à mesure que ce dispositif poursuit sa montée en charge (+ 29,9 %)**.

Interrogée par le rapporteur spécial, l'administration fiscale précise que *« les chiffrages relatifs à cette avance, établis par la DSS, reposent, à législation constante, sur l'adoption du dispositif de l'avance contemporaine par les contribuables éligibles. Le service est en place, mais nécessite une démarche d'adhésion active*

---

[10] Soit les sous-actions 12-08 et 12-10.

*[11] Cette avance, prévue à l'article 1665 bis du CGI, concerne les dispositifs suivants : crédit d'impôt pour **l'emploi d'un salarié à domicile**, crédit d'impôt pour la **garde d'enfants** de moins de 6 ans, crédit d'impôt pour les **cotisations syndicales,** réduction d'impôt pour les **dons aux associations**, réduction d'impôts pour frais d'hébergement en Ehpad, réductions d'impôt pour l'investissement locatif.*

[12] Depuis janvier 2022, les particuliers employeurs peuvent bénéficier d'un nouveau service d'avance immédiate de crédit d'impôt s'ils ont recours à l'emploi direct d'un salarié à domicile. Celle-ci permet de déduire automatiquement, chaque mois, le crédit d'impôt des dépenses effectuées pour l'emploi d'un salarié à domicile. Depuis avril 2022, cette option est également accessible aux particuliers employeurs faisant appel à un prestataire (société, association) du secteur du service à la personne. Après une expérimentation dans les départements du Nord et de Paris, ce service est désormais étendu à l'ensemble du territoire.

(inscription, compte, etc.) à laquelle tous les contribuables employeurs éligibles ne procèdent pas nécessairement. »

C. UNE BAISSE DES RESTITUTIONS LIÉES À LA GESTION DES PRODUITS DE L'ÉTAT, CAUSÉE PAR QUELQUES OPÉRATIONS D'IMPORTANCE EN 2026, MAIS QUI MASQUE UNE HAUSSE STRUCTURELLE SIGNIFICATIVE DE CERTAINS REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS

Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État

(en AE=CP, en millions d'euros)

Sous Action		2025	LFI 2026	2026 à date	PLF 2027	26/27
1	Impôts sur le revenu - Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues	3 258	2 400	2 700	2 675	*-0,9%*
2	Impôts sur les sociétés - Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues	1 342	1 300	1 100	1 145	*+4,1%*
3	Autres impôts directs et taxes assimilées - Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues	1 829	2 949	2 900	1 838	*-36,6%*
4	Taxe sur la valeur ajoutée - Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues	3 149	3 144	3 200	3 220	*+0,6%*
5	Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes - Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues	784	500	500	514	*+2,7%*
6	Autres remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État	940	1 189	1 200	1 068	*-11,0%*
7	Autres remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État - Admissions en non valeur - Créances liées aux impôts	3 750	2 526	3 000	3 071	*+2,4%*
8	Autres remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État - Dations en paiement, intérêts moratoires, remises de débets	250	387	500	310	*-38,0%*
9	Prélèvement à la source (PAS) : dégrèvements et restitutions	55	100	800	100	*-87,5%*
10	Apurement comptable relatif à la mise en œuvre de l'article 148 du GBCP	-	50	100	50	*-50,0%*
Total 13 - Remboursements et dégrèvements liés à la gestion des produits de l'État		**15 357**	**14 544**	**16 000**	**13 991**	***-12,6%***

Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

Les crédits de l'action 13 « remboursements et restitutions liés à la gestion des produits de l'État » **retracent l'ensemble des restitutions consécutives à une correction du calcul de l'impôt en raison** d'une erreur matérielle, de l'application d'une convention internationale en matière fiscale

ou d'une réclamation gracieuse ou contentieuse. L'action est composée à près de 70 % **de dépenses d'intervention, destinées pour les deux tiers à des entreprises** et pour un tiers à des ménages.

Ils enregistrent une baisse marquée de 12,6 % entre la dernière révision à date pour 2026 et le PLF pour 2027, soit une baisse de plus de 2,0 milliards d'euros, qui ramènerait la sous-action à son niveau de 2023.

La baisse affichée est toutefois trompeuse et reflète largement deux dépenses exceptionnelles en 2026 :

- un niveau beaucoup plus élevé de remboursements de sommes indûment perçues (2,9 milliards d'euros, contre, 1,9 milliard d'euros en 2025 et 1,8 milliard d'euros dans le PLF 2027) ;

- la décharge ponctuelle en 2026 de créances, constituées à tort sur des collecteurs publics, à hauteur de 700 millions.

Mais avant d'étudier dans le détail ces évolutions, le rapporteur spécial souhaite attirer l'attention sur deux restitutions **dont le niveau progresse durablement depuis 2022, les admissions en non-valeur et, dans une moindre mesure, les remboursements d'*exit tax*.**

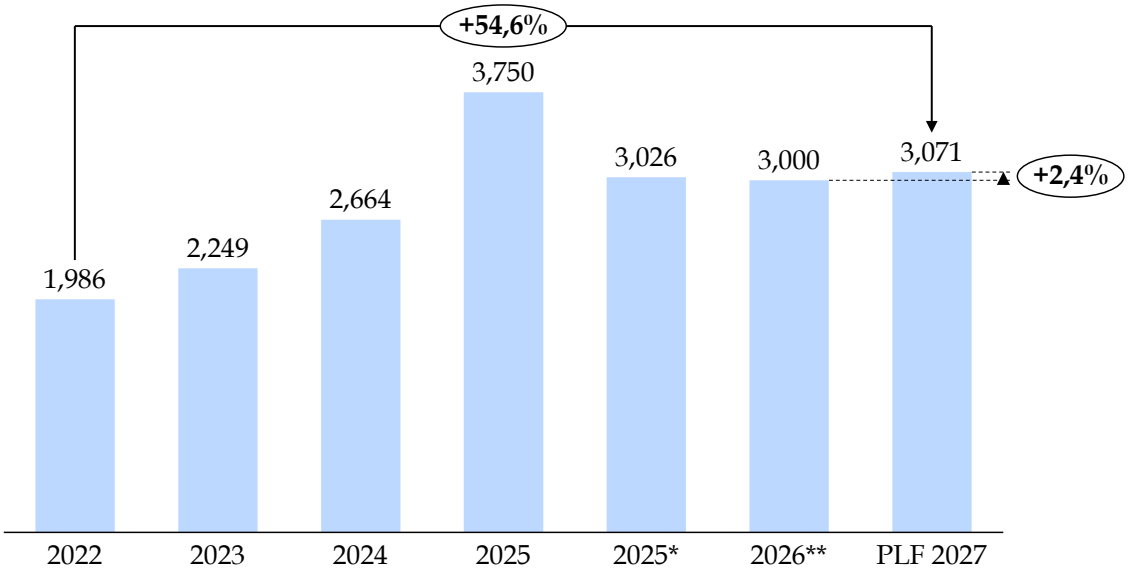
1. Une hausse très marquée des admissions en non-valeur qui doit être mieux comprise pour en tirer les conséquences nécessaires sur notre système fiscal

L'admission en non-valeur est une mesure budgétaire et comptable qui permet de retirer des créances irrécouvrables des écritures de prise en charge du comptable public. L'admission en non-valeur **ne fait pas disparaître la dette** et n'éteint pas les droits de l'organisme public vis-à-vis du débiteur. Si celui-ci revient à meilleure fortune ultérieurement, un recouvrement reste possible. Elle est **prononcée lorsque le comptable public constate qu'il est impossible d'obtenir le paiement** (insolvabilité, absence du débiteur, indigence ou coût des poursuites disproportionné par rapport à la somme due).

Dans le projet de loi de finances pour 2027, le niveau des admissions en non-valeur (ANV) sur des créances liées à des impôts d'État (sous-action 13.07) est fixé à **3,1 milliards d'euros, en hausse légère par rapport aux dernières estimations pour 2026, qui les situent à 3,0 milliards d'euros (+ 2,4 %). Cette évolution marque toutefois une stabilisation des ANV à un niveau bien supérieur qu'il y a 5 ans.**

Admissions en non-valeur (ANV) relatives à des impôts d'État

(exécution de la sous-action 13.07 sauf précision contraire, en milliards d'euros)



Notes : *montant retraité d'une ANV exceptionnelle ; ** dernière estimation à date

Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

En effet, si en 2025 les ANV se sont situées à un niveau exceptionnel de 3,7 milliards, ceci reflète pour partie la **prise en compte d'une non-valeur exceptionnelle à hauteur de 724 millions d'euros**, à la suite à une décision de justice[13] . En retraitant cette opération exceptionnelle, le rapporteur spécial observe que ce PLF prévoit **une stabilisation depuis 3 ans des ANV sur les impôts d'État à hauteur de 3 milliards d'euros, soit une hausse substantielle de plus de 50% par rapport au niveau observé en 2022.**

Cette augmentation prolongée interpelle. Interrogée par le rapporteur spécial, la DGFiP l'explique par « *la déclinaison nationale des* ***orientations stratégiques du recouvrement forcé à la suite de la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics****, orientations qui concernent l'ensemble des créances fiscales, impôts locaux comme impôts d'État.*

Un de ses axes principaux est ***d'apurer par la comptabilisation en admission en non-valeur les créances irrécouvrables et notamment celles qui présentent une forte ancienneté*** *et pour lesquelles il n'existe pas de perspectives de recouvrement. L'objectif vise à concentrer l'action des services de la DGFiP sur les créances récentes et à enjeu ayant de meilleures perspectives de recouvrement.* »

Des interrogations supplémentaires du rapporteur spécial ont amené l'administration fiscale à compléter cette réponse : « *les orientations stratégiques privilégient également des mesures offensives à plus fort rendement, mises en œuvre dans des délais plus courts. En effet,* ***plus l'action en recouvrement sera opérée sur une créance récente plus les perspectives d'encaissement seront fortes****. Il*

[13] *Jugement d'un contentieux individuel concernant une fraude de type carrousel.*

ressort que, sur les trois derniers exercices, les créances supérieures à 5 ans ont un rendement de moins de 5 %. Une des orientations stratégiques vise par conséquent à procéder à l'apurement des créances anciennes qui ne présentent plus de perspectives de recouvrement afin de ***donner une image fidèle de l'actif*** *».*

Montant des ANV relatives à des impôts d'État pour les impôts sur rôle en 2025

(en millions d'euros)

	Impôt sur le revenu et prélèvements sociaux	Impôt de solidarité sur la fortune et impôt sur la fortune immobilière	Autres Impôts d'Etat	Majorations et frais de poursuites	**Total**
Exercice courant	16,5	0,0	0,0	1,5	**18,0**
Exercice précédent	108,3	0,1	0,0	21,3	**129,7**
Exercices antérieurs	856,1	1,5	5,2	115,7	**978,5**
Total	**980,9**	**1,7**	**5,2**	**138,5**	**1 126,2**

Source : commission des finances du Sénat, d'après la DGFiP

De fait, les statistiques communiquées par la DGFiP font apparaître, s'agissant des impôts sur rôle, **des ANV qui portent largement sur des exercices anciens.**

En revanche, pour les impôts auto-liquidés, les données transmises[14] mettent en lumière d'importantes ANV à la suite de contrôles fiscaux, très souvent sur la TVA, en précisant qu'aucune des sources mobilisées « *ne permet d'identifier le motif du caractère irrécouvrable des créances admises en non-valeur.* »

[14] *La DGFiP pointe que « des écarts, liés à des différences de périmètre, peuvent apparaître avec les exécutions des sous-actions 200-13-07 et 201-04-01, concernant notamment l'agrégation d'impositions figurant sur le même avis, ou le traitement comptable final de composantes des créances (par exemple l'imputation ou non en comptabilité budgétaire des ANV de pénalités). »*

Montant des ANV relatives à des impôts d'État pour les impôts auto-liquidés en 2025

(droits et pénalités, en millions d'euros)

	2024	2025
CREANCES HORS CONTROLE FISCAL	**534,0**	**678,3**
TVA	491,5	620,5
Impôt sur les sociétés et taxe sur les salaires	3,3	5,0
Autres	39,1	52,7
CREANCES SUITE A CONTROLE FISCAL	**2 290,3**	**3 096,9**
TVA	1 413,3	2 311,4
Impôt sur les sociétés et taxe sur les salaires	520,9	478,4
Autres	356,0	307,1
TOTAL	**2 824,3**	**3 775,2**
TVA	1 904,9	2 932,0
Impôt sur les sociétés et taxe sur les salaires	524,3	483,4
Autres	395,2	359,8

Source : commission des finances du Sénat, d'après la DGFiP

Le rapporteur spécial constate donc que, **depuis l'entrée en vigueur en 2023 du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics[15],** le niveau des ANV a progressé de façon spectaculaire, tant en proportion **(plus de 50%) qu'en montant (plus d'un milliard d'euros).**

L'administration fiscale estime toutefois que cette hausse devrait se résorber à terme : « *la mise en œuvre des orientations stratégiques a conduit mécaniquement à une hausse des créances juges irrécouvrables et admises en non-valeur. À l'achèvement de ses travaux pluriannuels, le niveau des ANV devrait progressivement diminuer pour se stabiliser. Tel est le cas pour les créances des professionnels (IS, TVA, CFE…) dont les créances de plus de 5 ans ne représentent, à fin 2025, plus que 3,9 % du volume des créances nettes sur lesquelles les services peuvent agir.* ***En revanche, pour les créances des particuliers (IR, PS, TF...), cet apurement est plus long*** *dans sa mise en œuvre opérationnelle.* ***La proportion des créances de plus de 5 ans représente ainsi toujours, à fin 2025, 20,3 % du volume de créances*** *sur lesquelles les services peuvent agir. Dès lors, la hausse des ANV devrait se poursuive à court terme, avant d'enregistrer une baisse puis une stabilisation.* »

Le rapporteur spécial salue l'objectif d'efficacité du recouvrement et de « *qualité comptable* » mis en avant par l'administration fiscale. **La hausse révèle des fragilités existantes et ne constitue pas une pratique condamnable en elle-même. Les riches réponses apportées suscitent toutefois plus de questions : peut-on se satisfaire d'un système fiscal qui**

[15] *Ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.*

conduit plus de 20% des créances des particuliers de plus de 5 ans, et donc avec un rendement de 5% ? Est-ce le meilleur usage de l'argent public de taxer la population française, de la poursuivre pendant 5 ans, puis d'annuler la créance ?

Le rapporteur spécial estime que la représentation nationale doit être mieux informée sur les **caractéristiques des créances concernées, pour pouvoir apprécier la cause de leur irrécouvrabilité, identifier et lutter contre d'éventuels abus et, le cas échéant, ajuster la fiscalité française pour faire cesser toutes poursuites stériles.**

2. Une progression confirmée des remboursements d'*exit tax* dont les causes sous -jacentes sont peu explicitées

En matière d'impôt sur le revenu, **la première sous-action retrace les dégrèvements prononcés pour rectifier des erreurs** constatées sur les impositions initiales ou **dans le cadre de réclamations** contentieuses et gracieuses[16].

Cette sous-action comprend aussi les remboursements d'*exit tax* qui, pour mémoire, concerne les résidents fiscaux français changeant de domicile fiscal et possédant un patrimoine de titres ou de droits sociaux important et localisé en France. **Lors de leur départ, ces contribuables sont imposables sur les plus-values latentes liées à ces titres et droits sociaux mais bénéficient d'un sursis d'imposition.**

L'*exit tax* n'est réellement due que si ces contribuables cèdent les titres et droits sociaux visés par le dispositif avant l'expiration d'un certain délai légal. **Lorsque ce délai expire ou que le contribuable revient en France, l'*exit tax* due peut être dégrevée à la demande du contribuable** : ces dégrèvements sont enregistrés en dépenses sur la sous-action 13.01 et une recette d'ordre est également enregistrée en contrepartie, aussi, considérée dans leur ensemble, ces écritures sont neutres pour le budget de l'État.

L'an passé, le rapporteur spécial avait pointé les effets d'un amendement[17], introduit dans la loi de finances pour 2024[18], qui avait conduit à **des dégrèvements cumulés de plus de 2 milliards d'euros sur deux ans, qui n'étaient pas de simples écritures d'ordre[19]** et qui étaient difficilement

---

[16] Ainsi que les versements au titre de conventions fiscales bilatérales avec la Belgique, le Maroc et la Suisse.

[17] Amendement déposé lors du débat parlementaire puis retenu par le gouvernement dans le texte sur lequel il engage sa responsabilité, par application des dispositions de l'article 49 3 de la constitution.

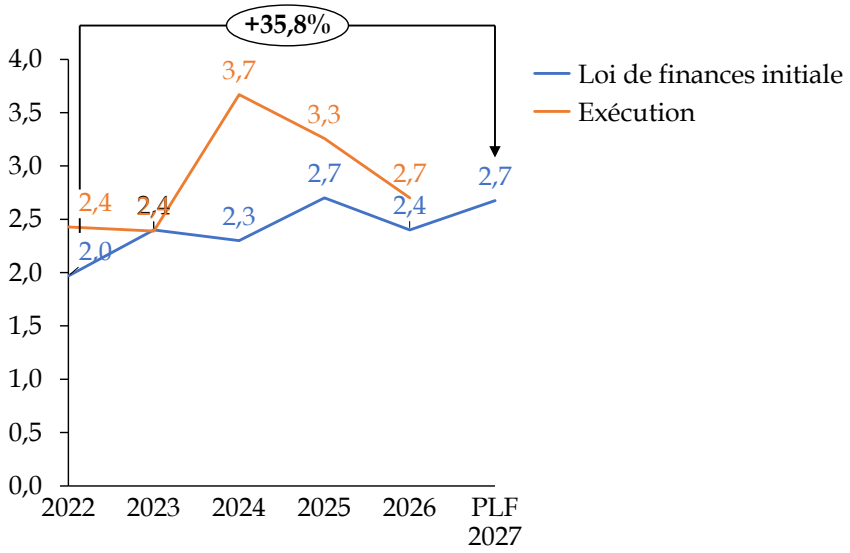
[18] Loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024.

[19] Aux termes de la loi de finances pour 2024, les contribuables, qui ne pouvaient jusqu'alors bénéficier du dégrèvement ou remboursement de l'exit tax qu'à concurrence de l'impôt sur le revenu, peuvent désormais également se voir dégrever ou rembourser les prélèvements sociaux, y compris s'ils ont cédé leurs titres avant 2014. D'après l'administration fiscale, cet élargissement « a permis le dégrèvement des prélèvements sociaux, alors encore pendants, sur de nombreux dossiers, avec un effet de rattrapage en 2024 ».

anticipables par le Parlement du fait de la technicité du sujet abordé, notant que de telles dispositions « *ont plus leur place dans un projet de loi de finances assorti d'une évaluation préalable* ». En effet, depuis 2024, d'importantes sur-exécutions sont constatées sur la sous-action 13.01 :

Comparaison entre le montant inscrit en loi de finances initiale et le montant exécuté pour la sous-action 13.01[20]

(en AE=CP, en milliards d'euros)



Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

Ainsi, pour 2027, une fois de plus, la documentation budgétaire précise que les dégrèvements de la sous action 13.01 sont estimés à 2,7 milliards d'euros, soit 300 millions de plus que le montant inscrit en LFI (+13%), « ***notamment en raison des dégrèvements d'impôt sur les revenus liés à l'exit tax*** ».

Interrogée par le rapporteur spécial, la DGFiP précise « *qu'à compter de 2025, les dégrèvements d'exit tax de prélèvements sociaux ne sont plus imputés sur la sous-action : n'y demeurent que les prélèvements d'exit tax d'IR et de prélèvement de solidarité* ».

Si, comme le précise la DGFiP, « *ces dégrèvements sont neutres pour le budget de l'État comme pour sa trésorerie* », le rapporteur spécial appelle l'administration fiscale à **expliquer les raisons de la hausse substantielle et durable des restitutions comptabilisées**, alors que, d'après l'administration fiscale, les effets de la disposition introduite en loi de finances pour 2024 étaient « *amenés à se tarir en 2026* ».

[20] *Impôts sur le revenu - Dégrèvements et restitution de sommes indûment perçues.*

3. Après une année 2026 marquée par d'importantes restitutions de sommes indûment perçues, un retour à la normale est attendu en 2027

a) L'année 2026 a vu d'importants décaissements liés à des contentieux de série qui ne devraient pas se répéter en 2027

La troisième sous-action, qui porte sur les « *autres impôts directs et taxes assimilées* » regroupe notamment les dégrèvements, restitutions et décharges opérés en matière de **retenues à la source** sur certains bénéfices non commerciaux de l'impôt sur le revenu et sur les revenus de capitaux mobiliers et le prélèvement sur les bons anonymes[21].

Cette sous-action retrace **notamment les décaissements de certains droits liés à des contentieux de série, qui expliquent les importantes variations observées** : alors que la dépense s'est élevée à **1,8 milliard d'euros en 2025**, la dernière révision pour 2026 la place à **2,9 milliards d'euros,** conformément aux estimations figurant en loi de finances initiale, pour **retrouver en 2027 un niveau inférieur estimé à 1,8 milliard d'euros**, suivant la répartition suivante :

Place des contentieux de série dans la sous action 13-03

(en milliards d'euros)

	2026 à date	**PLF 2027**	***2025 / 2026***
Contentieux de série	1,8	0,7	*- 61 %*
Autres dégrèvements et restitutions	1,1	1,1	-
Total	**2,9**	**1,8**	***- 38 %***

Source : commission des finances du Sénat, d'après la DGFiP

L'importance des dépenses occasionnées en 2026 était anticipée et reflète des décisions **définitives relatives au volet indemnitaire du contentieux « précompte » d'un enjeu d'1,1 milliard d'euros, ainsi que des décaissements de 0,8 milliard d'euros au titre des contentieux OPCVM** (principalement), et **retenues à la source sociétés d'assurance vie** (secondairement).

Le budget de l'État est en effet grevé par des contentieux de série dont les plus importants sont souvent anciens. Pour l'ensemble des contentieux de série, **les montants des réclamations pré-juridictionnelles restant à traiter et des instances juridictionnelles non traitées s'élevaient fin juin 2026 à 3,8 milliards d'euros, en très légère baisse par rapport à 2025 (3,9 milliards d'euros)**.

[21] *Ainsi que ceux portant sur l'impôt sur la fortune immobilière et ceux portant sur la taxe sur les salaires.*

(1) Le contentieux précompte mobilier

Le contentieux relatif au **« précompte mobilier »** est ancien et il n'est pas complètement terminé devant la juridiction interne. Sa durée atypique découle de l'insatisfaction des sociétés requérantes vis-à-vis du règlement juridictionnel fixé par le Conseil d'État en 2012 et des montants élevés en jeu, notamment pour des banques qui ont racheté à des entreprises des « créances de précompte » sur l'État en faisant l'hypothèse que le précompte était une imposition irrégulière dont elles obtiendraient le dégrèvement (cf. encadré *infra*).

S'agissant du volet fiscal, il est désormais clos depuis la décision du Conseil d'État n° 451560 du 17 décembre 2025 : les dossiers traités, au nombre de 161, **ont représenté plus de 4,3 milliards d'euros** (droits et intérêts).

S'agissant du volet indemnitaire, des recours pour excès de pouvoir avaient été déposés dès 2020, reprochant au Conseil d'État de ne pas avoir posé de question préjudicielle à la CJUE, pour un enjeu global de l'ordre du milliard d'euros. Par quatre jugements rendus au 1er trimestre 2023, **les tribunaux administratifs de Paris et de Cergy-Pontoise ont rejeté les prétentions des sociétés requérantes**[22]. Trois de ces jugements ont été frappés d'appel. Par deux arrêts des 16 juin et 17 juillet 2025[23], **la CAA de Paris a reconnu la responsabilité de l'État.** L'administration a de son côté formé un pourvoi dans l'affaire Société Générale et un pourvoi incident dans l'affaire Accor. Le Conseil d'État a admis ces pourvois.

Ainsi, **une décision défavorable définitive est attendue pour 2026 portant sur des droit et intérêts à hauteur d'1,0 milliard d'euros**, mais la documentation budgétaire précise que cette somme est « en attente d'une décision de justice ».

Le contentieux « précompte mobilier »

Le coût du contentieux « précompte mobilier » résulte d'une décision du 4 octobre 2018 de la Cour de justice de l'Union européenne qui met un terme à une série de jurisprudences sur le dispositif. Ici, le « précompte mobilier » désigne l'ancien régime fiscal de distributions créé en 1965 et supprimé au 1er janvier 2005. Ce dispositif conduisait à verser un précompte à l'État sur les produits distribués sur des sommes non soumises à l'impôt sur les sociétés et permettait aux entreprises bénéficiaires de ces remontées de dividendes de réduire en conséquence leur assiette d'imposition. Ce dispositif ne s'appliquant qu'aux remontées de filiales françaises, il est entré en contradiction avec le droit européen.

[22] *Schneider Electric, AXA, BNP Paribas, Engie, Orange, L'Air Liquide*
[23] *n° 23PA01023 et 23PA01769*

Comme le souligne la Cour des comptes, « *la suppression de l'avoir fiscal et du précompte pour les entreprises aura permis de circonscrire l'ampleur de ce contentieux en arrêtant la perception de l'impôt et en limitant, de fait, les délais de réclamation au 31 décembre 2006*. »[24] Après un arrêt du Conseil d'État du 10 décembre 2012 rétablissant une part substantielle des impositions au profit du Trésor, la CJUE, dans un arrêt retentissant, a conclu le litige en donnant raison aux entreprises sur les points les plus importants, et en **relevant le manquement du Conseil d'État à son obligation de transmettre une question préjudicielle à la CJUE**.

Le contentieux précompte comporte un volet fiscal et un volet indemnitaire. Le volet fiscal correspond aux contestations des contribuables sur le dispositif fiscal en lui-même. Le volet indemnitaire résulte de la responsabilité pour faute de l'État.

Source : commission des finances, d'après les réponses au questionnaire du rapporteur

(2) Le contentieux OPCVM

Le contentieux européen relatif aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) est le principal en termes de volume et devrait continuer à peser sur la mission à hauteur de 2,3 milliards d'euros en 2026 (contre 2,1 milliards d'euros en 2025), 2,8 milliards avec les intérêts moratoires. **Entre janvier et juin 2026, 258 millions d'euros ont été décaissés pour des crédits inscrits en LFI 2026 à hauteur de 0,6 milliard d'euros (droits et intérêts moratoires). Les prévisions de décaissements pour 2027 s'élèvent également à 0,6 milliard d'euros. Son coût final devrait dépasser 15 milliards d'euros. À la date du 30 juin 2026, 12,2 milliards d'euros ont été dégrevés.**

Le contentieux « OPCVM »

Le contentieux « OPCVM » résulte de la décision Santander du 10 mai 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Cette dernière a jugé contraire à la libre circulation des capitaux l'imposition des dividendes de source française payés à des OPCVM résidents dans d'autres États alors qu'ils étaient exonérés pour les OPCVM établis en France. L'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012[25] met en conformité le droit national avec le droit européen. En ce qui concerne les États non membres de l'Union européenne, l'exonération est désormais conditionnée à la coopération fiscale des États concernés.

Source : commission des finances, d'après les réponses au questionnaire du rapporteur

[24] *Cour des comptes, référé du 30 mai 2013 sur les contentieux précompte mobilier et OPCVM.*
[25] *Loi de finances rectificatives pour 2012, n° 2012-958 du 16 août 2012.*

(3) Le contentieux « retenues à la source d'assurance vie »

Le contentieux « retenues à la source d'assurance vie », qui pour l'instant a donné lieu à des décaissements à hauteur de 20,5 millions d'euros, pourrait voir son coût s'accroître fortement, portant **sur des droits et intérêts à hauteur de 684 millions d'euros**.

Le contentieux « retenues à la source - sociétés d'assurance vie »

Le contentieux « *retenue à la source, sociétés d'assurance vie* » a été jugé par le Conseil d'État au printemps 2021 (CE, 11 mai 2021, *UBS Asset Management Life Ltd*). D'après l'arrêt du Conseil d'État, le dispositif de retenues à la source crée une discrimination entre les sociétés d'assurance-vie non résidentes et résidentes. En effet, alors que la retenue à la source est assise sur le montant brut des dividendes pour les non-résidentes, les sociétés résidentes peuvent déduire des provisions techniques de leur résultat soumis à imposition. D'après les réponses au questionnaire du rapporteur spécial « *ce contentieux fait l'objet d'un suivi eu égard au risque budgétaire dont il est porteur.* »

Source : commission des finances, d'après les réponses au questionnaire du rapporteur

b) La nécessité de s'interroger sur les règles européennes applicables en matière de fiscalité des entreprises

Les reversements d'impôts au profit des entreprises sont réalisés en application des principes de libre circulation des capitaux et d'égalité de traitement issus du droit de l'Union européenne. Les différents contentieux énumérés ci-dessus en témoignent : les juges nationaux ou européens tranchent les grands litiges fiscaux **en condamnant les États à reverser aux entreprises les impôts perçus au titre des dispositifs contestés**.

Les restitutions opérées au profit des entreprises s'alignent sur les dispositifs fiscaux les plus favorables aux entreprises. Le rapporteur spécial considère que ces montants témoignent du caractère ultralibéral des fondements de l'Union européenne. Celle-ci, fondée sur une vision économique, **grève sans difficulté les finances de l'État de plusieurs milliards d'euros pour favoriser la circulation des capitaux et l'égalité de traitement entre les entreprises de l'Union.**

De plus, les **règles de libre circulation des capitaux fixées par le droit de l'Union européenne favorisent la concurrence fiscale entre les États membres** qui ont fait du taux d'impôt sur les sociétés un instrument au service de leur attractivité économique. À ce titre, **il convient de rappeler que le taux moyen implicite d'impôt sur les sociétés n'a cessé de diminuer depuis plusieurs années dans les États membres de l'Union européenne**.

Le rapporteur spécial considère donc qu'il est nécessaire de repenser en profondeur les règles applicables à la libre circulation des capitaux et **qu'il est indispensable de trouver des solutions pour limiter la concurrence**

fiscale entre les États ce qui permettrait, subséquemment, de limiter les contentieux fiscaux.

4. Un pic de dégrèvements liés au prélèvement à la source causé par un défaut de mise à jour, sans effet de trésorerie ou financier

La sous-action 13.09 **retrace les dégrèvements occasionnés par la mise en œuvre du prélèvement à la source**. Ces dégrèvements font suite à des contentieux avant l'émission des rôles. En temps normal, cette sous-action est relativement stable et limitée, **oscillant autour de 100 millions d'euros**.

Elle a toutefois connu **un pic imprévu en 2026, lié à une erreur technique, créant une dynamique illusoire de baisse dans le PLF 2027** : en effet, la prévision d'exécution se situe à **800 millions d'euros en 2026**.

La documentation budgétaire précise que *« la prévision d'exécution pour 2026, ponctuelle, s'explique par* ***la décharge de créances constituées à tort sur des collecteurs publics, à la suite d'un défaut de mise à jour. Ces écritures strictement comptables*** *impliquent des dépenses et recettes d'ordre équivalentes,* ***sans aucun effet financier ni de trésorerie, et sans impact sur les recettes nettes 2026*** *(recettes et dépenses d'ordre se compensent). »*

Les détails techniques de l'interfaçage des applicatifs de l'administration fiscale ont été transmis au rapporteur spécial et n'appellent pas d'observation particulière. Il note toutefois que **cet artefact statistique involontaire, en entrainant une baisse des crédits de la mission, peut masquer la hausse d'autres remboursements et dégrèvements, s'agissant par exemple des admissions en non-valeur ou des remboursements d'*exit tax*.**

II. LES DÉPENSES FISCALES OCCUPENT UNE PLACE DE PLUS EN PLUS IMPORTANTE DANS LES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS, QU'IL CONVIENT DE MIEUX MAÎTRISER

Les dépenses fiscales forment une composante importante de la mission « Remboursements et dégrèvements », particulièrement intéressante dans la mesure où ces dépenses échappent à une dimension mécanique et marquent un choix politique. **Alors que les remboursements et dégrèvements sont en baisse dans leur ensemble** (de 148 milliards d'euros dans la loi de finances initiale pour 2025 à 145 milliards d'euros dans le PLF 2026),

Depuis 2024, **les remboursements et dégrèvements liés à des politiques publiques progressent plus vite que les crédits du programme 200 « Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État », passant de 12,7% des crédits du programme à 12,9% dans les crédits exécutés pour 2025 et sont estimés à 13,5% des crédits du PLF 2027, sous l'effet notamment d'un recours croissant aux crédits d'impôts : il apparaît nécessaire d'interroger l'opportunité de ce choix.**

Selon l'annexe « Voies et moyens, tome II », qui accompagne chaque projet de loi de finances, **les dépenses fiscales** sont les « *dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* ».

Cette même annexe rappelle la distinction à opérer avec les **remboursements et dégrèvements,** la première renvoyant à un écart à la norme fiscale là où la seconde porte sur une modalité de recouvrement de l'impôt. « *À titre d'exemple, **la dépense fiscale** « Crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile », qui constitue un crédit d'impôt, **se traduit pour une part par une minoration des recettes** d'impôt sur le revenu au regard de la quotité d'impôt qui aurait résulté de l'application de la norme. Cette minoration n'est pas retracée par la comptabilité budgétaire. Le crédit d'impôt **donne lieu d'autre part, pour la part excédant l'impôt effectivement dû, à un remboursement en numéraire** au profit de contribuables. Seul ce remboursement, à l'instar de l'ensemble des remboursements et dégrèvements sur impôts d'État, constitue une « dépense en atténuation de recette » imputée sur les recettes fiscales brutes de l'État. **Le coût de la dépense fiscale constitue la somme de ces deux composantes**.* »

A. LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE (CIR) CONSTITUE LA PRINCIPALE DÉPENSE FISCALE DE LA MISSION

1. Le coût du crédit d'impôt recherche (CIR) qui ne progresse plus mais reste important

Les remboursements au titre du crédit d'impôt recherche

En application de l'article 199 *ter* B du code général des impôts, les entreprises imputent leurs créances de CIR sur leur impôt sur les sociétés de l'année *N + 1*.

Si, après prise en compte de cette créance, elles sont toujours déficitaires, elles pourront mobiliser à nouveau cette créance pour payer leur impôt en année *N + 2* et *N + 3*, sans donner lieu à une restitution de la part de l'administration fiscale. Le reliquat de créance qui n'aura pas été utilisé en *N+ 4* pourra ainsi donner lieu à une restitution.

Plusieurs types d'entreprises peuvent demander le remboursement immédiat des dépenses éligibles au CIR :

- les petites et moyennes entreprises au sens du droit européen[26] ;

- les entreprises nouvelles durant les cinq années suivant leur création ;

- les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation ou de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire ;

- les jeunes entreprises innovantes.

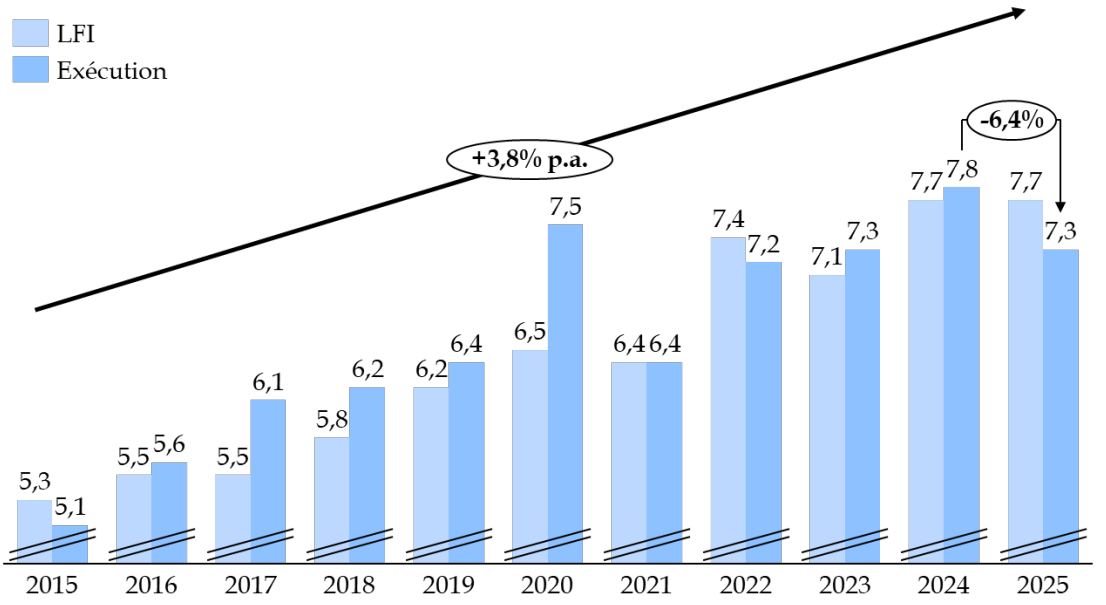
Source : article 199 ter B du code général des impôts

Depuis 2022, le crédit d'impôt recherche (CIR) est la première dépense fiscale du budget général de l'État. Son coût est projeté à **plus de 7,4 milliards d'euros en 2027**. **En 2025 il a bénéficié à 17 079 entreprises et son coût total en exécution s'est établi à 7,3 milliards d'euros**. Comme l'illustre le graphique ci-dessous, **le coût du dispositif a connu une croissance moyenne de près de 4 % par an depuis 10 ans.**

[26] *Entrant dans la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.*

Évolution du coût du crédit d'impôt recherche depuis 2015

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances du Sénat, d'après les réponses au questionnaire du rapporteur spécial

Cette tendance haussière a continué dans un premier temps, malgré la suppression par la loi de finances pour 2021 du doublement des dépenses sous-traitées à des organismes publics[27] en matière de CIR à compter du 1er janvier 2022. En remplacement de cette règle, la loi de finances pour 2022 crée un nouveau crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative, codifié à l'article 244 *quater* B *bis* du CGI, qui s'applique aux dépenses facturées par des organismes de recherche et de diffusion des connaissances (ORDC)[28].

Cette dynamique s'est toutefois stoppée en 2025. Cette année-là, à la suite de l'adoption d'un amendement de la commission des finances, la loi de finances initiale[29] pour 2025 a prévu **trois modifications majeures**, tirant les conséquences de la revue de dépenses réalisée par l'Inspection générale des finances (IGF) sur ce sujet en mars 2024 : une suppression du dispositif « jeunes docteurs »[30], l'exclusion de l'assiette des dépenses considérées

[27] *La règle dite du « doublement de l'assiette » du crédit d'impôt recherche (CIR) qui permet à un donneur d'ordre privé, externalisant une activité de R&D à une entité publique de recherche, de déclarer à l'administration fiscale le double des dépenses facturées par l'entité.*

[28] *Les entreprises ne peuvent toutefois pas, au titre des mêmes dépenses, bénéficier à la fois du crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative et du CIR.*

[29] *Loi n° 2025-127 du 14 février 2025 de finances pour 2025.*

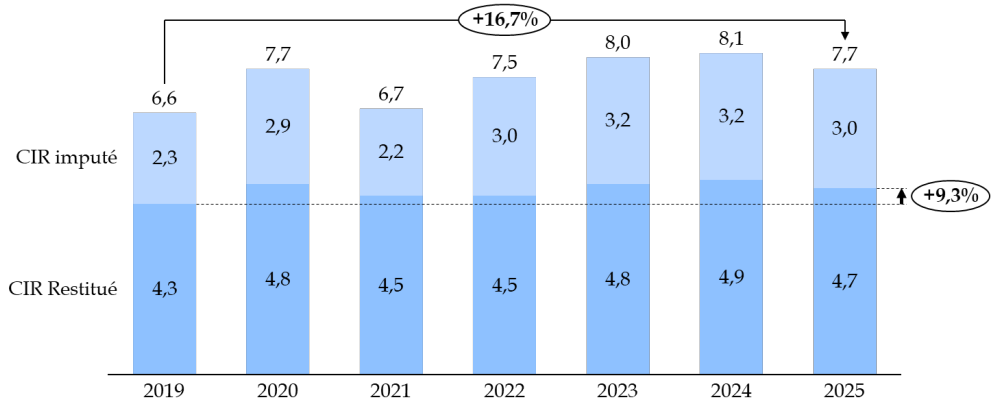
[30] *Exorbitant du droit commun, dont l'application actuelle aboutit à ce que le montant de l'aide versée à l'entreprise dépasse, dans certains cas, le coût supporté par l'entreprise.*

comme périphériques selon les critères de l'OCDE[31] et une modification paramétrique du niveau de prise en compte des frais de fonctionnement. **Ces modifications semblent avoir produit leur effet et aidé à contenir le coût du CIR.**

S'agissant plus spécifiquement de la mission « Remboursements et dégrèvements », on observe que depuis 2019, la part restituée du CIR augmente à un rythme moindre que le dispositif dans son ensemble :

Croissances comparées des parts restituées et imputées du CIR

(en milliards d'euros)



Note : les données représentées concernent le crédit d'impôt recherche et le crédit d'impôt innovation, dont il n'est pas possible de distinguer les parts respectivement restituée et imputée.

Source : commission des finances du Sénat, d'après les réponses au questionnaire du rapporteur spécial

2. Un dispositif couteux qui doit s'inspirer de l'étranger pour être mieux ciblé et plus efficace

Créé en 1983, le CIR avait initialement pour objet d'apporter un soutien proportionnel **à la croissance de la recherche et développement** des entreprises. Depuis la réforme de 2004, le montant du CIR est calculé proportionnellement à celui de l'ensemble des dépenses de recherche et développement éligibles engagées et **non plus sur la base des dépenses nouvelles réalisées par les entreprises**.

La principale réforme du CIR a été portée par la loi de finances initiale pour 2008 et a consisté à porter le crédit d'impôt à 30 % des dépenses de recherche et développement en deçà de 100 millions d'euros et à 5 % au-delà. Entre 2007 et 2008, l'effort financier en faveur de la recherche privée est ainsi

[31] *Exclusion de l'assiette du crédit d'impôt des frais liés aux brevets, des dépenses de normalisation et des dépenses de veille technologique, qui ne constituent pas des dépenses de recherche et développement selon la définition retenue par l'OCDE.*

passé de 1,7 milliard d'euros à 4,1 milliards d'euros. Le taux était, de surcroit, doublé lorsque la recherche était confiée par l'entreprise à un organisme public de recherche ou qu'elle correspondait à l'embauche d'un jeune docteur[32].

Si le CIR constitue une aide transversale qui irrigue l'ensemble du territoire français et bénéficie à de nombreuses entreprises, la commission d'enquête sur l'utilisation des aides publiques aux grandes entreprises et à leurs sous-traitants[33] (ci-après : « la commission d'enquête sur l'aide publique aux entreprises ») relève que « *pour autant, au regard des montants de la créance moyenne qui est largement plus élevée pour les grandes entreprises que pour les PME,* ***les grandes entreprises représentent 42 % des créances du crédit d'impôt recherche en 2021***[34]*.* »

Cette même commission observe que **ce sont ces grandes entreprises qui exploitent le mieux, fiscalement, le bénéfice de ce dispositif :** « *les crédits d'impôt en faveur de l'activité des entreprises ont permis de réduire le taux d'imposition des bénéfices des entreprises en* ***portant le taux d'impôt sur les sociétés net***[35] ***supportés effectivement par les entreprises à 80 % pour les grandes entreprises et à 95 % pour les petites et moyennes entreprises*** ».

La concentration des montants du CIR s'explique par le volume de dépenses de R&D engagé par certaines entreprises. Aussi, 28 groupes déclarent le tiers des dépenses de R&D et bénéficient de 27 % de créances de CIR. **Les petites et moyennes entreprises (PME), représentent 80 % des bénéficiaires mais seulement 27 % des montants de CIR.**

Or d'après les différentes études passées en revue par la Cnepi, l'effet d'additionnalité du CIR sur les PME se situerait entre 0,90 et 1,5 euro de dépenses de recherche et développement par euro de CIR dépensé, soit une dépense de R&D des entreprises qui n'augmenterait qu'à due concurrence du bénéfice que celles-ci tirent du dispositif.

Le rapporteur spécial a mené cette année une mission de contrôle et s'est intéressé à **la pratique des dépenses fiscales en Europe, constatant que plusieurs États disposaient d'un CIR plus orienté vers les PME, notamment :**

- la *Forschungszulage* allemande est conçue explicitement pour « *encourager les petites et moyennes entreprises à investir davantage en recherche et développement* ». Son principal élément de ciblage est la **majoration du taux de crédit d'impôt pour les PME**, le taux normal de 25 % étant porté à 35 % pour les PME. Par ailleurs, le **plafond de dépenses éligibles** procure

---

[32] *Règle remplacée en 2022 par la création d'un crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative.*

[33] *Commission d'enquête sur l'utilisation des aides publiques aux grandes entreprises et à leurs sous-traitants, Sénat, rapport n° 808 (2024-2025) du 1er juillet 2025.*

[34] *Projet de loi de finances pour 2025, annexe générale, « Rapport sur les politiques nationales de recherche et de formations supérieures ».*

[35] *Le « taux d'IS net » est calculé en divisant l'IS net (effectivement payé par la société) par l'IS brut (calculé sans prendre en compte les crédits et réductions d'impôt).*

mécaniquement un avantage relativement plus important aux entreprises réalisant des dépenses de R&D modestes ou moyennes ;

- le WBSO néerlandais prend la forme d'une réduction des retenues à la source sur les salaires, ce qui permet de **diminuer directement le coût de l'emploi** des personnels affectés à la R&D, les *start-ups* bénéficient d'un **taux de 50 %,** contre 36 % pour le taux normal (sur la première tranche de dépenses éligibles), et le dispositif repose sur une **procédure d'autorisation préalable**, qui permet de sécuriser l'accès au dispositif pour les petites entreprises avant qu'elles n'engagent leurs dépenses.

Le rapporteur spécial recommande dans son rapport de s'inspirer de ces modèles pour mieux cibler le dispositif français sur les PME. Il ne s'agit pas de relever les taux qui leur sont applicables, mais a minima de mieux répartir l'avantage existant : simplification de l'accès au dispositif et sécurisation en amont des dépenses éligibles, d'une part ; appréciation du plafond de dépenses à l'échelle du groupe, d'autre part, afin d'éviter la démultiplication des créances par le recours à plusieurs filiales.

Lors du même contrôle, le rapporteur spécial a observé que le dispositif de déduction espagnole au titre des activités de recherche et développement semble faire preuve de son efficacité, avec **un effet de levier d'1,5x, là où le CIR français est plus proche de 1x**. Or ce dispositif présente **une structure de taux intéressante, à la fois fondée sur le volume des dépenses (25 %) mais aussi sur leur accroissement (+ 17 %[36])**, justifiant qu'une telle piste soit envisagée pour la France.

Plus généralement, malgré la révision adoptée en loi de finances pour 2025, **il apparait au rapporteur spécial, qu'il est toujours indispensable d'engager une réforme du CIR qui viserait** *a minima* **à établir une véritable différenciation par type d'entreprise et par secteur d'activité. Le CIR ne peut être une baisse d'impôt comme les autres sans effet de levier manifeste sur des investissements additionnels suscités par le dispositif.**

Cette réforme parait d'autant plus nécessaire que l'une des justifications du CIR était, notamment le taux nominal de l'impôt sur les sociétés, considéré pour certains comme particulièrement élevé. **Or, depuis plusieurs années les entreprises bénéficient de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés** décidée par le Gouvernement et votée en 2019 par le Parlement. Le taux normal d'imposition est ainsi passé de 33,3 % en 2018 à 25 % en 2022.

En contrepoint de la multiplication des aides publiques aux entreprises, pour un coût total estimé à 211 milliards d'euros par la commission d'enquête sénatoriale, le rapporteur spécial estime que ces aides devraient être assorties de conditions pour, à tout le moins, s'assurer de leur effectivité.

---

[36] *Pour les dépenses supplémentaires au-delà de la moyenne des deux exercices précédents.*

Dans son contrôle de la pratique des dépenses fiscales à l'étranger, il a identifié **plusieurs façons de lier des crédits à l'emploi, qui doivent inspirer le modèle français** :

- au Royaume-Uni, les obligations *PAYE (Pay As You Earn)* désignent les sommes qu'un employeur doit déclarer et verser à HM Revenue & Customs (HMRC) au titre de la paie de ses salariés (impôt sur le revenu et cotisations sociales) : le crédit d'impôt recherche britannique est plafonné par un *PAYE cap,* fixé à 20 000 livres sterling + 300 % des obligations de PAYE de l'entreprise ;

- en Italie, pour le crédit d'impôt en faveur des investissements dans le Mezzogiorno (2,2 milliards d'euros), **si l'entreprise délocalise après avoir investi sans respecter un délai de cinq ans, elle doit rembourser l'intégralité du crédit d'impôt avec intérêts**.

3. Un soutien aux entreprises qui dépasse le seul crédit d'impôt recherche et nécessite d'être recentré sur les dispositifs ayant fait preuve de leur efficacité

La commission d'enquête précitée n'a pas limité ses travaux au CIR et a constaté qu'il existait un nombre foisonnant de dépenses fiscales en faveur des entreprises. **Si ces dépenses fiscales ne donnent pas toutes lieu à des remboursements ou des dégrèvements, le constat général de foisonnement peut néanmoins être transposé à la mission**.

Dépenses fiscales en faveur des entreprises en 2023

(en millions d'euros)

Ministère de tutelle	Nombre de dispositifs	Coût annuel
Agriculture et souveraineté alimentaire	28	2 217
Aménagement du territoire et décentralisation	42	6 810
Armées	1	2
Culture	25	1 498
Économie, finances et souveraineté industrielle et numérique	55	7 823
Éducation nationale, enseignement supérieur et recherche	9	8 971
Justice	1	7
Outre-Mer	17	4 092
Services du Premier ministre (Affaires maritimes, pêche et aquaculture)	3	5 617
Sports, jeunesse et vie associative	3	141
Transition écologique, biodiversité, forêt, mer et pêche	52	5 194
Travail, santé, solidarités et familles	19	1 155
TOTAL	**255**	**43 527**

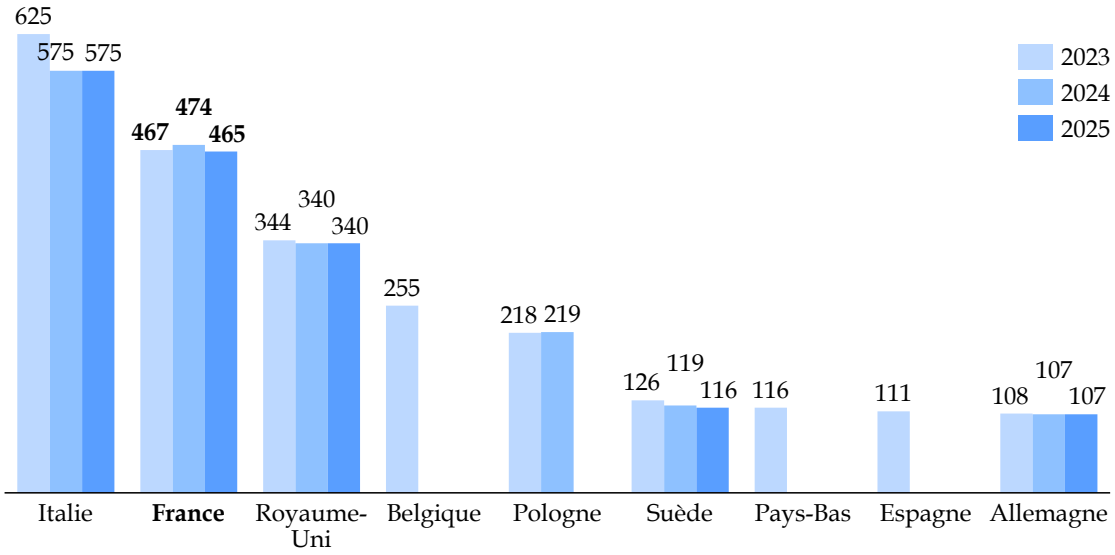
Source : commission d'enquête sur l'utilisation des aides publiques aux grandes entreprises et à leurs sous-traitants, d'après les données du Gouvernement

Le législateur a pourtant tenté de longue date de juguler la multiplication des dépenses fiscales. Ainsi, la loi de programmation des finances publiques (LPFP) 2009-2012 avait conduit à la mise en place d'un « *comité d'évaluation* » en vue d'évaluer le stock existant avant le 30 juin 2011 (soit 470 dépenses fiscales et 68 niches sociales). La Cour des comptes considère néanmoins que les lois de programmation ont été ensuite moins ambitieuses, et que « *les outils de pilotage des dépenses fiscales n'ont pas permis de réduire le coût des différents dispositifs ni d'en réduire significativement le nombre* » [37].

Dans son rapport de contrôle, le rapporteur spécial constate que la France est le 2e pays avec le plus grand nombre de dépenses fiscales.

[37] *Cour des comptes, Analyse de l'exécution budgétaire 2024, avril 2025.*

Nombre de dépenses fiscales par pays



Source : commission des finances d'après la direction générale du Trésor

Près de 20 ans après le rapport Migaud-Carrez, le rapporteur spécial estime qu'il est **temps de passer en revue le stock de dépenses fiscales, pour ramener leur nombre à un niveau plus proche de celui observé dans les grands pays européens**, dans un souci de bon usage des deniers publics et de simplification de la norme fiscale. Cette revue ne saurait toutefois se limiter à une logique de simplification : **le maintien et la prorogation de chaque dispositif devraient être subordonnés à une évaluation publique et régulière de son efficacité**, appréciée au regard de ses effets économiques, sociaux et environnementaux.

En outre, la France peut s'inspirer de l'Irlande pour **définir et mettre en œuvre un cadre effectif d'évaluation publique et indépendante des dépenses fiscales.**

Le dispositif irlandais repose sur une **articulation entre évaluation ex ante, suivi et évaluation ex post**. L'évaluation ex ante doit permettre de vérifier qu'une dépense fiscale constitue un instrument pertinent pour atteindre l'objectif poursuivi, d'en apprécier les coûts et bénéfices attendus et de déterminer, dès sa création, les données et indicateurs nécessaires à son évaluation ultérieure.

L'idée importante est de **préparer l'évaluation ex post dès la conception du dispositif** : les objectifs doivent être explicités, les critères de réussite identifiés et les besoins en données anticipés.

Le cadre irlandais prévoit également une **proportionnalité de l'évaluation** : les dispositifs les plus coûteux ou présentant les enjeux les plus importants font l'objet d'une analyse plus approfondie.

Les anciennes lignes directrices distinguaient ainsi trois niveaux selon le coût annuel moyen :

- **entre 1 et 10 millions d'euros** : estimation ex ante et définition des critères devant servir à l'évaluation ex post, puis examen de ces critères ex post ;

- **entre 10 et 50 millions d'euros** : estimation ex ante détaillée et définition des méthodes et données nécessaires à une analyse coûts-bénéfices ex post complète ; analyse cout bénéfice ex post détaillée ; réexamen à cinq ans, avec un examen intermédiaire à trois ans lorsque le coût dépasse 25 millions d'euros ;

- **au-delà de 50 millions d'euros** : analyse coûts-bénéfices ex ante complète, définition de la méthode d'évaluation ex post et, si possible, expérimentation préalable ; évaluation ex post complète et examen intermédiaire après trois ans.

B. LES REMBOURSEMENTS DES CRÉDITS ET RÉDUCTIONS D'IMPÔT SUR LE REVENU (IR) SONT RELATIVEMENT DYNAMIQUES ET MÉRITENT D'ÊTRE QUESTIONNÉS

Comme vu précédemment, les acomptes, avances et restitutions d'impôt sur le revenu devraient **poursuivre leur progression marquée en 2027 (+ 4,4 % par rapport aux dernières estimations pour 2026, + 8,9 % par rapport à 2025)**, occupant une part de l'impôt sur le revenu en légère croissance (de 8,0 % en 2025 à 8,2 % en 2026 et 2027).

Le rapporteur estime qu'il est nécessaire d'interroger les fondements et les effets de cette hausse, alimentée notamment par une augmentation dynamique des versements dans le cadre du **crédit d'impôt contemporain services aux particuliers** qui vient détériorer chaque année un peu plus la trésorerie de l'État. **Le rapporteur spécial rappelle notamment le rapport accablant publié par la Cour des comptes en 2024 sur ce dispositif**[38] **:**

- sur le plan stratégique : *« son objet même est un ensemble hétéroclite d'activités exercées selon des modalités d'emploi et des régimes juridiques divers (…) Cette hétérogénéité fragilise la définition d'une stratégie d'ensemble, au point que* ***la pertinence même d'une politique en faveur des services à la personne peut être discutée (…) Le développement du secteur tend progressivement à en devenir la justification principale » ;***

- en termes d'efficacité : *« l'analyse de l'évolution du secteur tend à montrer que ces soutiens produisent* ***des résultats décevants****. (…)* ***Les résultats en termes de création d'emploi sont donc insignifiants*** *(environ 70 000 équivalents temps plein supplémentaires depuis 2005), alors que l'augmentation du nombre de*

[38] *« Le soutien de l'État aux services à la personne », mars 2024.*

personnes âgées ayant besoin de recourir à des services à domicile devrait contribuer au dynamisme naturel du secteur » ;

- en termes de justice fiscale : « *parmi les 75 premiers centiles de revenu, **le taux de recours aux services à la personne** est inférieur à 10 %, alors qu'il **est supérieur à 50 % parmi les 3 % de foyers les plus aisés.*** »

La Cour suggère, a minima, de **réduire le taux de ce crédit d'impôt.** La Cour observe ainsi que son taux actuel, combiné à d'autres soutiens publics, aboutit à rendre le travail déclaré substantiellement moins coûteux (9,35 euros de l'heure) que le travail dissimulé (estimé à 11,38 euros de l'heure). En d'autres termes, **un crédit d'impôt au taux de 40 % (au lieu de 50 %) suffirait à remplir l'objectif de décourager le travail non déclaré**.

Le rapporteur spécial considère toutefois qu'**une baisse uniforme du taux n'est pas nécessairement la réponse la plus adaptée** : elle pèserait indistinctement sur l'ensemble des bénéficiaires, y compris les personnes âgées dépendantes ou en situation de handicap, pour lesquelles ces services répondent à un besoin essentiel. **Il lui paraît préférable de redéfinir les publics et les services éligibles**, en recentrant le dispositif sur les services répondant à des besoins sociaux avérés, et **de revoir le plafond des dépenses prises en charge**, dont le niveau actuel bénéficie avant tout aux ménages les plus aisés.

Partant de ces multiples constats, le rapporteur spécial s'interroge sur le périmètre d'un dispositif aussi coûteux, régressif et peu contrôlable. Par ailleurs, pour certains contribuables ce crédit d'impôt peut générer un effet d'aubaine, en sollicitant le remboursement de dépenses non-contraintes. Le risque de travail dissimulé ne peut motiver à lui seul le maintien d'une dépense fiscale si conséquente pour les finances publiques, et dont le dynamisme est marqué. Il convient donc de mettre en débat la nature des services éligibles, le plafond des dépenses prises en charge et le profil socio-économique des bénéficiaires.

SECONDE PARTIE
REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX

I. PRÉSENTATION DES DÉPENSES PRÉVUES AU PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2027

Le programme 201 « remboursements et dégrèvements d'impôts locaux » retrace les dépenses résultant de l'application des règles fiscales conduisant à la mise en œuvre de dégrèvements d'impôts locaux. Il enregistre, de surcroit, un certain nombre d'opérations comptables liées aux remises gracieuses, annulations, admissions en non-valeur de recettes.

Il se compose de quatre actions :

- **l'action 1** « Taxe professionnelle et contribution économique territoriale et autres impôts économiques » retrace les dégrèvements et crédits d'impôts effectués sur la contribution économique territoriale et les reliquats de dégrèvements de taxe professionnelle. Ces dégrèvements, accordés sur demande des contribuables ou d'office lors de l'établissement du rôle, constituent donc des mesures de correction ou d'incitation par rapport à un contexte économique particulier, que doivent cependant justifier les redevables ;

- **l'action 2** « Taxes foncières » regroupe les dégrèvements de taxes foncières (d'office, pour jeunes agriculteurs, vacances d'un bien…) tels que prévus par le code général des impôts ainsi que les dégrèvements destinés à rectifier une erreur ou à la suite d'une procédure contentieuse non directement liée à un des dispositifs règlementaires de dégrèvements ;

- **l'action 3** « Taxes d'habitation » retrace notamment les dégrèvements de taxes d'habitation. À l'issu de la réforme relative à la suppression de cette taxe, les dégrèvements ne concerneront plus que la taxe sur les résidences secondaires ;

- **l'action 4** « Admissions en non-valeur » retrace les dépenses consécutives aux constats d'irrécouvrabilité des impôts locaux en raison de la disparition des redevables ou de l'absence de gage et concerne les trois taxes locales (CET, TH, et TF).

En PLF 2027, les crédits évalués au titre du programme 201 s'élèvent à 4,3 milliards d'euros, en baisse légère (-2,0 %) par rapport au montant estimé à date pour l'année 2026 (4,4 milliards d'euros), soit le niveau de l'estimation votée en loi de finances initiale pour 2026.

Répartitions par action des crédits du programme 201

(en AE=CP, en millions d'euros)

Action		2025	LFI 2026	2026 à date	PLF 2027	26/27
1	Contribution économique territoriale et autres impôts économiques	1 263	1 272	1 300	1 277	*-1,7%*
2	Taxes foncières	1 895	2 111	1 900	1 895	*-0,3%*
3	Taxe d'habitation	753	553	500	440	*-12,0%*
4	Admission en non-valeur d'impôts locaux	608	490	700	700	-
Total 201 - Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux		**4 519**	**4 426**	**4 400**	**4 312**	***-2,0%***

Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

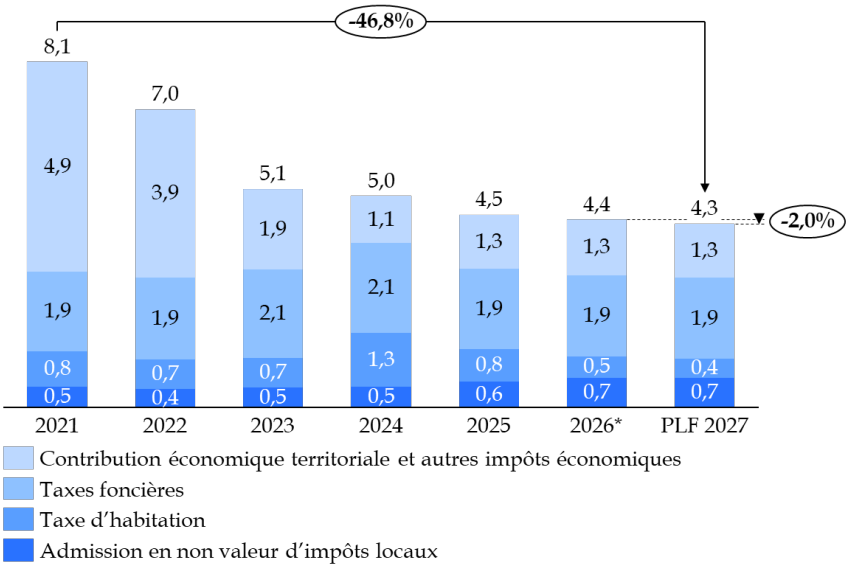
La plus grande partie du programme 201 porte sur des **remboursements et dégrèvements de taxes foncières (46 % du programme en 2026), relativement stables désormais**.

Les crédits du programme **se stabilisent progressivement depuis maintenant 3 ans**, après d'importantes baisses principalement liées aux remboursements d'impôts économiques.

Le rapporteur spécial rappelle néanmoins que, malgré la légère baisse apparente des dégrèvements, dans l'ensemble, **les collectivités prennent à leur charge une part croissante des allègements de taxe foncière, si l'on considère aussi les compensations d'exonérations.**

Évolution des crédits du programme 201

(en AE=CP, en milliards d'euros)



Source : commission des finances du Sénat, d'après la documentation budgétaire

II. PEU DE VARIATIONS DANS L'ENSEMBLE, MAIS CERTAINES ÉVOLUTIONS DOIVENT ÊTRE SUIVIES, S'AGISSANT NOTAMMENT DES TAXES FONCIÈRES ET DES ADMISSIONS EN NON-VALEUR

A. LES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS SUR LES IMPÔTS ÉCONOMIQUES DEVRAIENT SE MAINTENIR, APRÈS UNE LÉGÈRE DIMINUTION

L'action 1 retrace les dégrèvements et crédits d'impôts effectués sur la contribution économique territoriale (CET) (composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)) ainsi que les reliquats de dégrèvement de taxe professionnelle. Elle comprend en particulier le plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée, les restitutions de taxe additionnelle à la CVAE et les dégrèvements en matière de CET ou de taxe professionnelle.

Les dépenses de cette action ont été **fortement marquées par la suppression progressive de la CVAE,** suivant les modalités définies en loi de finances pour 2023 et revues successivement dans les lois de finances initiales suivantes en 2024 et 2025.

Cette dépense est désormais stabilisée autour d'1,3 milliard d'euros par an, montant exécuté en 2025, estimé pour 2026 et figurant dans ce projet de loi de finances pour 2027.

Ces estimations comprennent un volet constant de dégrèvements accordés à la suite de réclamations contentieuses (0,4 million d'euros) et une part de plafonnement de la CET (0,9 million d'euros).

B. DES REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS DE TAXES FONCIÈRES EN LÉGER REPLI, MAIS UN POIDS DES DÉGRÈVEMENTS ET EXONÉRATIONS DE PLUS EN PLUS SUPPORTÉ PAR LES COLLECTIVITÉS

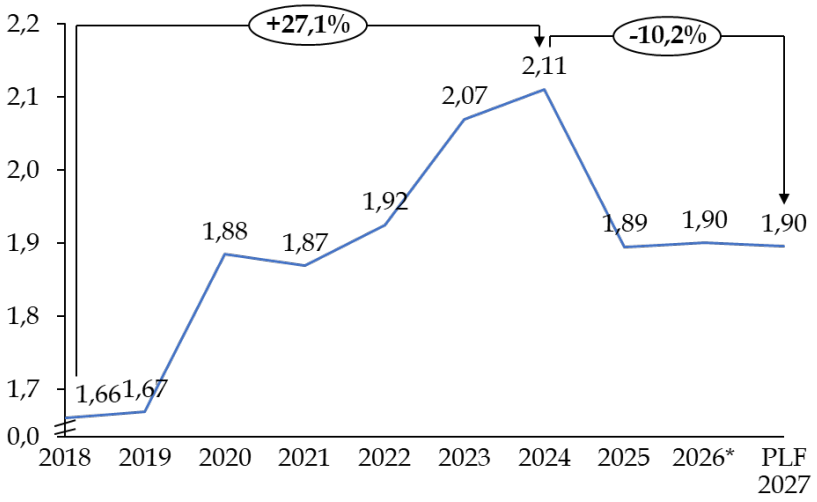
L'action 2 du programme 201 retrace les dégrèvements de taxes foncières. Elle concerne **pour l'essentiel des remboursements consécutifs à des réclamations contentieuses ou gracieuses** et, à titre subsidiaire, à des dégrèvements correspondant à des politiques publiques (facilitation de l'accessibilité pour personnes handicapées, travaux dans le cadre de la prévention de risques technologiques, travaux d'économie d'énergie pour les organismes HLM et les SEM, pertes de récoltes s'agissant du non bâti...).

En l'absence de nouvelles mesures législatives susceptibles d'avoir un impact significatif sur le niveau des dépenses de cette action, **la prévision de la dépense en PLF 2027 est stable par rapport aux dernières estimations à date pour 2026, et au montant exécuté pour 2025, soit 1,9 milliard d'euros.**

Le rapporteur spécial note toutefois une légère inflexion dans les montants exécutés depuis 2025, les montants exécutés en 2023 et 2024 étant plus proches de 2,1 milliards d'euros. Cette baisse n'est pas expliquée dans la documentation budgétaire, qui se contente de noter que l'action est « *relativement stable dans le temps* ».

Évolution des remboursements et dégrèvements de taxes foncières exécutés[1] depuis 2018

(en milliards d'euros)



* Dernière estimation à date

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

Cette inflexion vient tempérer l'importante progression que ces remboursements ont connu depuis 2018, qui s'expliquait par la progression des montants de taxes foncières au fil du temps en raison de l'augmentation des taux appliqués par les collectivités d'une part, et de la revalorisation des valeurs locatives cadastrales d'autre part. **Le rapporteur sera attentif à l'évolution de ces dégrèvements et à son explication.**

Car cette baisse intervient dans un contexte plus général, qui dépasse la mission, de hausse des dispositifs d'exonération et dégrèvements liés à la taxe foncière. Le rapporteur spécial observe que le nombre de ces dispositifs est important avec un reste à charge des collectivités de plus en plus élevé.

[1] *Sauf indication contraire.*

Distinction entre compensations d'exonérations et dégrèvements

Les dégrèvements et les admissions en non-valeur sont des **prises en charge par l'État de tout ou partie de la contribution due** par les contribuables aux collectivités locales. Cette opération se déroule entre l'État et les contribuables au moment de l'établissement des avis d'imposition ou du recouvrement. Elle n'implique aucunement les collectivités : l'État prend intégralement à sa charge via le programme 201 « Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux » le coût des dégrèvements et le montant des impayés et verse le produit correspondant aux collectivités.

Les compensations d'exonérations sont des allocations annuelles versées par l'État aux collectivités locales pour compenser les pertes de recettes fiscales résultant d'exonérations et allègements de bases décidés par voie législative. À la différence des dégrèvements, les mesures d'exonération déchargent leur bénéficiaire de l'impôt concerné, en supprimant l'inscription au rôle du montant correspondant à l'allègement consenti.

Ainsi, le mécanisme de compensation dépend de décisions nationales : **chaque collectivité ne dispose plus d'un pouvoir direct sur l'évolution de cette recette** dans son budget, qui a donc perdu toute nature fiscale pour la collectivité (en particulier, les variations de taux décidées par les collectivités ne sont plus prises en charge par l'État), mais son montant reste lié au montant des ressources fiscales que percevait la collectivité avant l'exonération. **À la différence des dégrèvements, les compensations d'exonérations sont retracées de façon comptable en prélèvements sur recettes.**

Source : documentation budgétaire

En matière de taxe foncière, le montant de la valeur locative peut, avant application du taux et de manière permanente ou temporaire, être totalement ou partiellement réduit, par trois mécanismes dont l'origine ou les modalités de mises en œuvre sont différentes : l'abattement, l'exonération et le dégrèvement

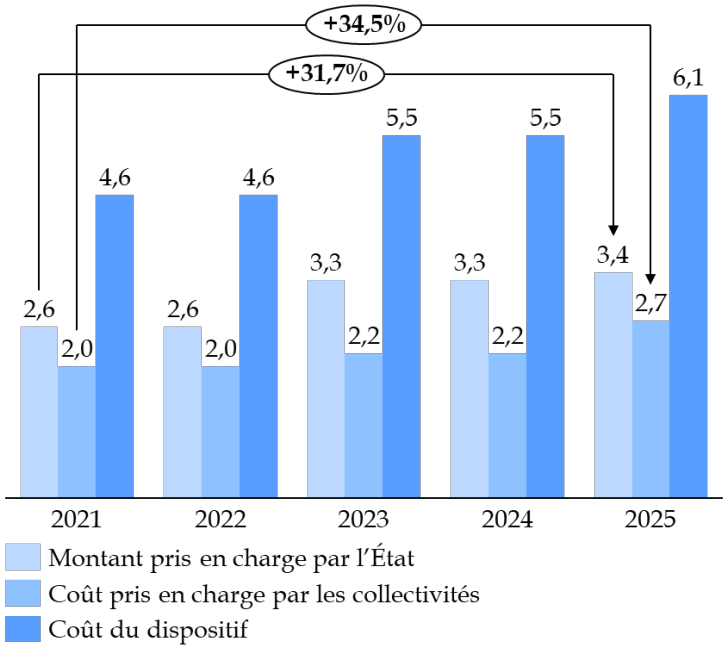
Les abattements et exonérations sont décidés, soit en application de dispositions législatives, soit par les collectivités territoriales. **Lorsqu'ils résultent de délibérations des collectivités, ils restent à leur charge**. *A contrario*, **lorsqu'ils résultent de dispositions législatives imposées par l'État, ils peuvent faire l'objet d'une compensation totale ou partielle par ce dernier.**

Cette compensation parfois figée, peut progresser moins vite que la base sous-jacente et peut être sujette à l'application d'un coefficient de minoration.

D'après les réponses transmises au rapporteur spécial, en 2025, **le coût total de ces dispositifs s'élève à 6,2 milliards d'euros dont 3,4 milliards d'euros pris en charge par l'État et 2,7 milliards d'euros laissés à la charge des collectivités**, un montant en hausse par rapport à l'année précédente et qui s'élevaient alors à **2,2 milliards d'euros**.

Évolution des dégrèvements et exonérations de taxes foncières depuis 2021

(en milliards d'euros)



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

Ainsi, depuis 2021, le rapporteur spécial constate que **le coût de ces exonérations prises en charge par les collectivités a progressé plus vite que le montant pris en charge par l'État (+ 34,5 % vs + 31,7 %).** En 2025, le reste à charge est réparti entre les dispositifs suivants :

Coût des principaux dégrèvements et exonérations sur les taxes foncières en 2025

(en milliards d'euros)

	Coût du dispositif	Montant pris en charge par l'État	Coût pris en charge par les collectivités	Nombre de bénéficiaires (en milliers)
Abattement 50% établissements industriels	2,5	2,4	0,1	437
Longue durée (immeubles à caractères social)	1,4	0,1	1,3	2 753
Exonération en faveur des personnes âgées ou de condition modeste	0,8	0,0	0,8	1 691
Abattement 30 % contrat de ville	0,4	0,1	0,2	2 223
Abattement 20 % Terres agricoles	0,4	0,1	0,3	*nd* [1]
Dépenses pour faciliter l'accessibilité pour personnes handicapées	0,3	0,3	-	11
Dégrèvement égal au quart des dépenses à raison des travaux d'économie d'énergie, sur la cotisation de TFPB pour les organismes HLM et les SEM (TFPB)	0,2	0,2	-	7
Dégrèvement condition modeste 65-75 ans porté à 100 €	0,1	0,1	-	500
Dégrèvement partiel de la TFPNB pour pertes de récoltes (ou de bétail)	0,1	0,1	-	837

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

Comme indiqué précédemment, **ce tableau dépasse toutefois le cadre de la mission**, puisque, à titre d'exemple, le coût de l'abattement à 50% sur les établissements industriels est pris en charge *via* un prélèvement à la source tout comme l'exonération en faveur des personnes âgées ou de condition modeste. Quant à l'exonération en faveur des immeubles à caractère social, il s'agit d'une dépense fiscale rattachée à la mission « Cohésion des territoires ».

Le rapporteur spécial relève néanmoins qu'elle constitue, de loin, le premier poste du reste à charge des collectivités : sur un coût de 1,4 milliard d'euros, 1,3 milliard d'euros sont supportés par les communes et leurs groupements, l'État n'en compensant qu'une part marginale. Il en résulte une situation paradoxale, dans laquelle **les communes qui accueillent le plus de**

[1] *Non-déterminé.*

logements sociaux, souvent parmi les moins favorisées, sont aussi celles qui supportent le plus lourdement le coût d'une politique nationale du logement. Le rapporteur spécial espère en conséquence **la compensation intégrale par l'État des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties accordées aux bailleurs sociaux**.

Le rapporteur spécial note par ailleurs que **les informations communiquées ne permettent pas de reconstituer le détail de l'action de la mission, qui représente tout de même près de 2 milliards d'euros.** Dans son rapport sur les taxes foncières de 2023, la Cour des comptes observait déjà qu' elle n'a « *été en mesure de reconstituer, notamment pour l'année 2021, qu'un tiers des montants rattachés au programme 201* », concluant que « *l'ensemble de ces éléments plaide pour un suivi plus approfondi des montants liés aux dégrèvements* ».Reprenant la recommandation de la Cour des comptes[1], il appelle l'administration fiscale à **rendre compte de manière détaillée de la ventilation de l'ensemble des dégrèvements à la charge de l'État** au titre des deux taxes foncières, afin de pouvoir assurer sa mission de contrôle.

En tout état de cause, le rapporteur spécial constate que **la baisse apparente des dégrèvements versés ne doit pas masquer une prise en charge croissante par les collectivités du coût des ajustements divers des taxes foncières**.

C. DES DÉGRÈVEMENTS DE TAXE D'HABITATION EN VOIE DE STABILISATION, APRÈS LES DIFFICULTÉS RENCONTRÉES PAR L'APPLICATION « GÉRER MES BIENS IMMOBILIERS »

La taxe d'habitation sur les résidences principales (THRP) a été définitivement supprimée en 2023. Ne subsiste que la taxe d'habitation sur les résidences secondaires et autres locaux meublés non affectés à l'habitation principale (THRS) pour lesquels communes et groupements peuvent fixer librement les taux.

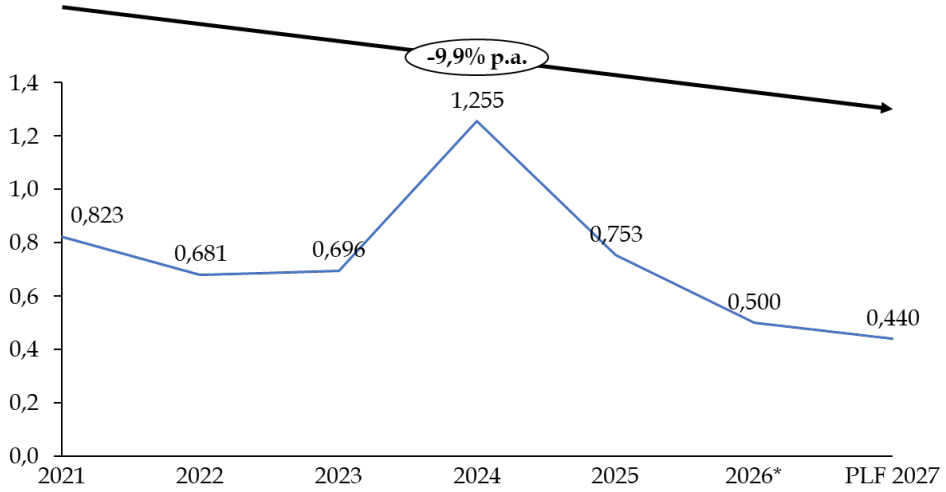
Les crédits de la sous-action 03 ont connu deux évolutions divergentes : alors que la suppression de la THRP devait entraîner une baisse structurelle des remboursements et dégrèvements de taxe d'habitation (les crédits de la sous-action sont ainsi passés de 0,7 milliard d'euros dans la LFI pour 2022 à 0,3 milliard d'euros dans la LFI pour 2024), ces crédits ont dû être largement revus à la hausse en 2024 pour **financer d'importants dégrèvements consécutifs à la mise en place de l'outil Gérer mes biens immobiliers (GMBI), qui ont particulièrement affecté les crédits exécutés en 2024. Ainsi, les remboursements et dégrèvements de taxe d'habitation se sont finalement élevés à 1,3 milliard d'euros en 2024.**

[1] *« Les taxes foncières », Cour des comptes, 2023.*

La DGFiP a néanmoins mis en œuvre un plan pour résorber progressivement ces difficultés (cf. encadré ci-dessous). Les crédits de cette sous-action sont estimés à **500 millions d'euros en 2026 et à 440 millions d'euros pour le PLF 2027.**

Évolution des remboursements et dégrèvements de taxe d'habitation exécutés[1] depuis 2021

(en milliards d'euros)



* Dernière estimation à date ; p.a. : *per annum* (par an)

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

« Une campagne chaotique aux très lourdes conséquences financières pour l'État »[2]

En 2023, la taxe d'habitation sur les résidences principales a été supprimée. Néanmoins, la taxe d'habitation sur les résidences secondaires (THRS), la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) et la taxe sur les logements vacants (TLV) ont été maintenues.

L'identification des redevables de ces taxations maintenues implique d'affecter un statut d'occupation précis (résidence principale ou secondaire, local vacant ou loué) **à chacun des 71 millions de locaux connus de la DGFiP. C'est dans ce but qu'une nouvelle obligation déclarative pesant sur les propriétaires a été instituée** : aux termes de l'article 16 de la loi de finances pour 2020, codifié à l'article 1418 du code général des impôt, une nouvelle obligation incombe aux propriétaires de locaux d'habitation, celle d'en déclarer leurs conditions d'occupation. La taxation des résidences secondaires s'est appuyée pour une large part sur **cette déclaration, rendue obligatoire pour la première fois sur l'année 2023. À cet effet, l'outil « gérer mon bien immobilier » (GMBI) a été déployé progressivement.**

[1] *Sauf indication contraire.*

[2] *Selon le sous-titre du rapport publié par la Cour des comptes à ce sujet : Gérer mes biens immobiliers, Cour des comptes, janvier 2025.*

Pour initialiser ce système déclaratif, l'ensemble des 34 millions de propriétaires (personnes physiques ou morales) devaient effectuer au premier semestre 2023 une déclaration d'occupation. **La première campagne de collecte des déclarations d'occupation a donné lieu à une importante défaillance déclarative.** En raison notamment de l'incompréhension des contribuables sur ce qui leur était demandé, l'administration fiscale n'a pas pu disposer en temps utile de données robustes sur l'occupation des locaux.

Pour corriger la situation en 2024, la DGFiP a défini et mis en œuvre un plan d'action pour améliorer la démarche déclarative concernant à la fois le parcours, les outils offerts aux agents et aux usagers. Les mesures de communication et d'accompagnement des usagers ont également été renforcées. La documentation budgétaire constate que *« ce plan a permis une baisse progressive des montants dégrevés. »*

D. COMME POUR LES IMPÔTS D'ÉTAT, LE VOLUME DES ADMISSIONS EN NON -VALEUR DES IMPÔTS LOCAUX PROGRESSE FORTEMENT

Les admissions en non-valeur (ANV) sont constituées des créances irrécouvrables, celles dont le paiement effectif n'a pu être obtenu en raison notamment de l'insolvabilité ou de la disparition du redevable. Elles ont pour but de relever le comptable public de sa responsabilité mais n'éteignent pas pour autant la créance du redevable qui pourra à tout moment être recouvrée en cas de retour à meilleure fortune du redevable insolvable.

L'enregistrement des ANV sur le programme 201 concerne les trois taxes locales (contribution économique territoriale, taxe d'habitation et taxe foncière), avec la répartition suivante (dernières données disponibles) :

Répartition par impôt des admissions en non-valeur d'impôts locaux

(en millions d'euros)

	2023	**2024**	**2025**
Taxe d'habitation	140	117	122
Taxes foncières	194	192	259
TP ou de CFE	3	5	5
Autres	130	176	221
Total	**467**	**490**	**608**

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

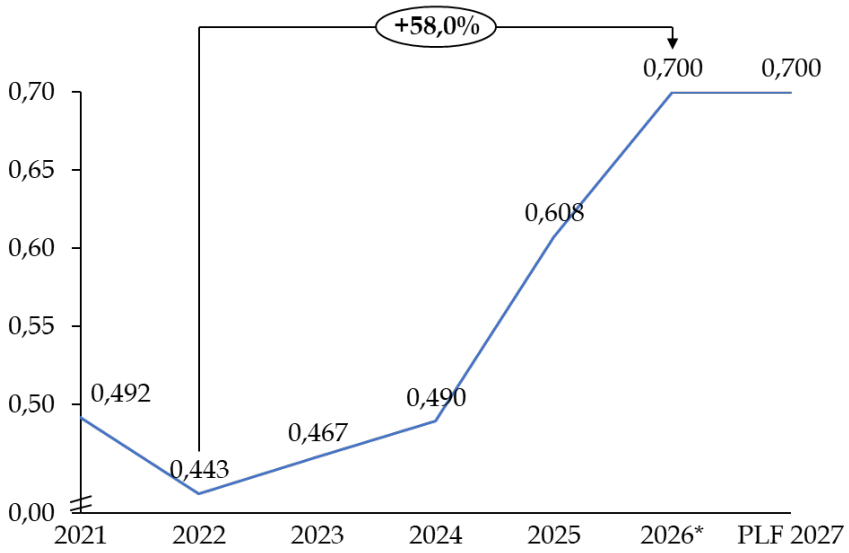
Comme pour les impôts d'État, la progression des ANV est extrêmement dynamique et est expliquée par l'administration fiscale[1] par *« la déclinaison nationale des orientations stratégiques du recouvrement forcé à la suite*

[1] *Réponse au questionnaire budgétaire.*

de la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics pour les créances fiscales » de 2022. Les travaux préconisés par le rapporteur spécial sur les impôts d'État devront aussi porter sur la fiscalité locale.

Évolution des admissions en non-valeur d'impôts locaux exécutées[1] depuis 2021

(en milliards d'euros)



* Dernière estimation à date

Source : commission des finances du Sénat à partir de la documentation budgétaire

En 2027, les ANV sont estimées à 700 millions d'euros, une hausse marquée par rapport à la dernière exécution constatée (+ 15,2 %). Depuis 2022, ceci représente une hausse de plus de 50% de cette sous-action, **pour un impact de près de 300 millions d'euros.**

Le rythme des progressions des ANV est donc du même ordre que celui observé pour les impôts d'État, pour **un impact global d'1,3 milliard d'euros. Une telle dynamique nécessite que la DGFiP communique mieux sur ses fondements et ses effets.**

[1] *Sauf indication contraire.*

LISTE DES PERSONNES ENTENDUES

Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique - Direction générale des finances publiques (DGFiP)

- M. Philippe SCHALL, sous-directeur, service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal ;

- Mme Sophie MAILLARD, cheffe du département des études et statistiques fiscales ;

- M. Brice FABRE, adjoint de la cheffe du département des études et statistiques fiscales.