

ASSEMBLÉE NATIONALE

COMMISSION DES FINANCES,
DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE
ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Christine Pires Beaune,

*Rapporteuse spéciale de la mission
Remboursements et dégrèvements,*

Socialistes, Puy-de-Dôme (2^e).

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

LIBERTÉ - ÉGALITÉ - FRATERNITÉ

Paris, le 2 juin 2022

TRAVAUX DE CONTRÔLE DE LA RAPPORTEUSE SPÉCIALE DE LA MISSION *REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS* AU PRINTEMPS 2022

Dans la continuité des développements apportés dans ses rapports spéciaux lors de l'examen du projet de loi de finances et à l'occasion du Printemps de l'évaluation, votre rapporteure spéciale a souhaité procéder à des investigations sur pièces par le biais d'un questionnaire au responsable du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*, le directeur général des finances publiques au ministère de l'économie, des finances et de la relance.

Ce travail de contrôle et de suivi de l'exécution des crédits du programme en question a concerné trois sujets qui ont attiré l'attention de votre rapporteur :

- le dispositif de réduction d'impôt « Censi-Bouvard » (investissement locatif en EHPAD) ;
- le crédit d'impôt recherche (CIR) ;
- les règlements d'ensemble en matière fiscale.

Ils ont chacun une incidence sur les actions mises en œuvre par le programme 200 : *Mécanisme de l'impôt* du fait des avances de réduction d'impôt Censi-Bouvard, *Politiques publiques* par rapport aux restitutions de créances de CIR ainsi que *Gestion des produits de l'État* en raison des modérations consenties par des règlements d'ensemble après mise en recouvrement.

I. LA PERTINENCE DU RÉGIME FISCAL DE L'INVESTISSEMENT LOCATIF EN EHPAD DOIT ÊTRE ÉTUDIÉE

Suite au scandale ORPEA révélé par la publication du livre *Les Fossoyeurs* du journaliste Victor Castanet en janvier 2022, votre rapporteure spéciale s'est intéressée au régime fiscal de l'investissement locatif en établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD), dont une partie est imputée sur les crédits de la mission. Lors de son audition par la mission d'information de la commission des affaires sociales (9 mars 2022), l'ancien directeur général du groupe ORPEA déclarait que la fiscalité de la location meublée non professionnelle (LMNP) avait notamment « *beaucoup aidé le groupe ORPEA à se développer* » et qu'il a « *permis de créer les EHPAD [...], de ne pas trop s'endetter et de vendre en respectant les investisseurs* ».

La fiscalité avantageuse de ce type d'investissement repose sur le dispositif dit « Censi-Bouvard », introduit en loi de finances pour 2009 et codifié à l'article 199 *sexvicies* du code général des impôts (CGI). Il consiste en **une réduction d'impôt sur le revenu (IR)** en faveur des investissements réalisés dans le secteur de la LMNP. Celle-ci bénéficie aux contribuables qui acquièrent un logement neuf au sein, donc, d'un EHPAD, mais aussi d'une résidence pour étudiants. **Le propriétaire s'engage alors à louer le logement meublé pour une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de la résidence.**

La réduction d'impôt s'élève à **11 % du prix de revient** pour un bien acquis à partir de l'année 2012 (il était initialement de 25 % avant d'être abaissée à 18 % en 2011 puis au taux actuel depuis 2012) et ce dans la limite de 300 000 euros. La réduction est répartie sur neuf ans à raison d'un neuvième de son montant.

Cette dépense fiscale a été reconduite jusqu'au **31 décembre 2022 (soit une année supplémentaire)** par la loi de finances pour 2022 (article 74) à la suite d'un amendement de notre collègue Mohamed Laqhila, adopté par notre commission en première lecture. L'article 74 prévoit également la remise d'un rapport d'évaluation au Parlement par le Gouvernement d'ici le 30 septembre 2022.

Le dispositif Censi-Bouvard a coûté **132 millions d'euros aux finances publiques en 2020 et a bénéficié à près de 53 000 ménages**. En 2021 et 2022, elle est estimée à 92 millions d'euros d'après le tome II de l'annexe *Évaluations des voies et moyens* au projet de loi de finances pour 2022.

COÛT DU DISPOSITIF CENSI-BOUVARD DEPUIS 2017

(en millions d'euros)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Impact budgétaire	173	178	162	132	92 (prévision)	92 (prévision)
Bénéficiaires	55 000	61 000	59 000	53 000	-	-

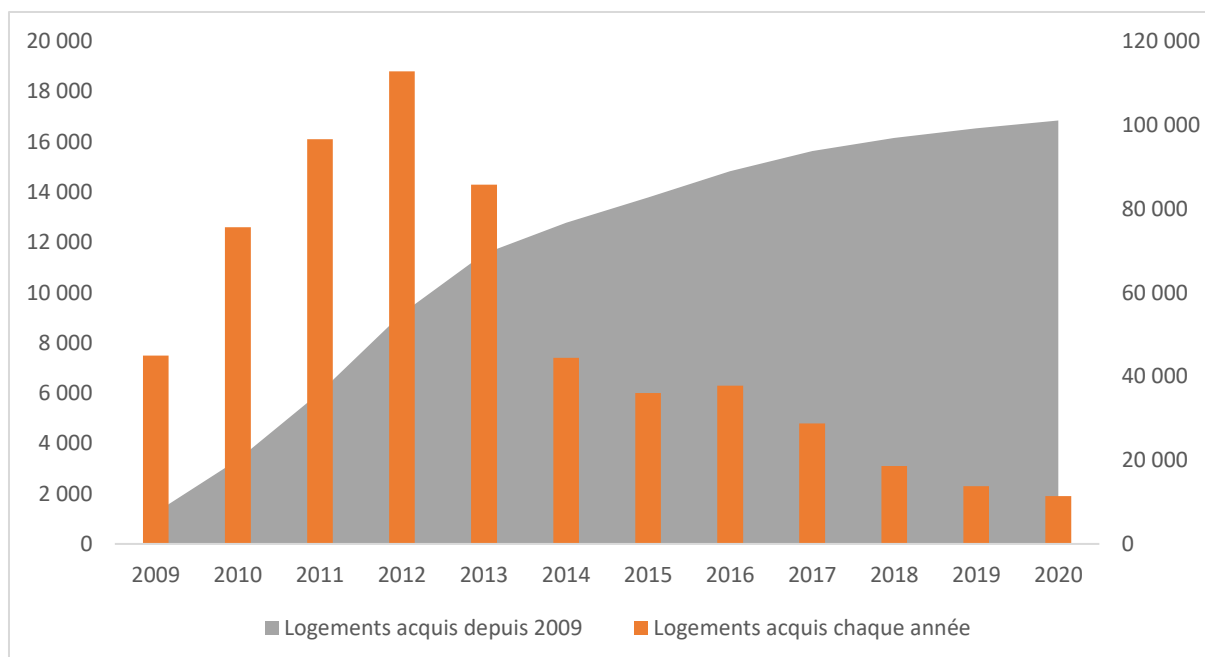
Votre rapporteure spéciale n'a pu obtenir d'estimations plus récentes ; les prévisions pour 2021 et 2022 ne seront actualisées qu'au mois de septembre prochain dans la perspective du projet de loi de finances pour 2023.

Une partie de cette réduction d'impôt s'impute sur les crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôt d'État* en raison du mécanisme du prélèvement à la source qui peut entraîner une restitution de la part de l'administration fiscale en faveur du contribuable. En 2020, la consommation des crédits s'élevait à 42 millions d'euros.

Depuis son entrée en vigueur, plus de 100 000 logements neufs (ou remis à neuf) ont été destinés à cette catégorie de location par le biais du dispositif.

NOMBRE DE LOGEMENTS ACQUIS DANS LE CADRE DU DISPOSITIF CENSI-BOUVARD

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
7 500	12 600	16 100	18 800	14 300	7 400	6 000	6 300	4 800	3 100	2 300	1 900



Votre rapporteure spéciale regrette que ne puissent actuellement être ventilés les investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt entre les deux catégories de résidences éligibles : les EHPAD et les chambres étudiantes. Dans la perspective de la remise du rapport d'évaluation à l'automne, le formulaire n° 2042-RICI (déclaration des réductions et crédits d'impôt) a fait l'objet d'un aménagement permettant de distinguer les investissements réalisés dans les résidences pour personnes âgées ou handicapées des résidences pour étudiants (création des cases 7IK et 7IL). Cette donnée devrait permettre, à compter de la déclaration des revenus pour 2021, d'affiner l'évaluation du dispositif.

Dans une communication à notre commission sur la gestion des dépenses fiscales en faveur du logement en mars 2019, **la Cour des comptes ne considérait pas pertinent le renouvellement du dispositif** « *compte tenu du moindre intérêt de ce dispositif pour les particuliers investisseurs par comparaison avec celui du régime de droit commun des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC)* » en raison de la limitation de la déductibilité des amortissements. Elle notait le démarchage intense de professionnels qualifiés de « *vendeurs de défiscalisation* ».

Votre rapporteure spéciale estime que le législateur devrait disposer, lors de l'examen du prochain projet de loi de finances, de davantage d'informations pour évaluer la pertinence du dispositif Censi-Bouvard et la question d'une reconduction éventuelle. **Elle appelle à inscrire ce débat dans le cadre plus large du financement de la perte d'autonomie et de l'hébergement des personnes âgées et handicapées.**

II. LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE DOIT ÊTRE RECENTRÉ EN DIRECTION DES PME

Dans le cadre du dernier rapport d'application sur les mesures fiscales (juillet 2021), un groupe de travail, comprenant le Rapporteur général, le rapporteur spécial des crédits de la recherche (mission *Recherche et enseignement supérieur*) ainsi que la rapporteure spéciale de la mission *Remboursements et dégrèvements*, avait été réuni sur le thème du crédit d'impôt en faveur des dépenses de recherche (CIR). **Ce dispositif permet aux entreprises de déduire de leur impôt sur les sociétés (IS) 30 % de leurs dépenses de recherche et de développement (R&D), dans la limite de 100 millions d'euros, et 5 % au-delà** (article 244 *quater* B du CGI).

Dans sa contribution, votre rapporteure spéciale s'inquiétait de **la progression importante de cette dépense fiscale, celle-ci ayant plus que doublé en dix ans, passant de 3,4 milliards d'euros en 2012 à 7,4 milliards d'euros attendus pour 2022**, alors que France Stratégie relevait que « *le CIR n'a pas suffi à contrecarrer la perte d'attractivité du site France pour la localisation de la R&D des multinationales étrangères* » et souligne l'absence « *d'effet significatif établi en ce qui concerne les ETI et les grandes entreprises* » dans l'avis rendu par la commission nationale d'évaluation des politiques de l'innovation (CNEPI) en juin 2021.

CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRES PAR ANNÉE

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
CIR (en millions d'euros)	3 269	5 108	5 094	5 555	6 100	6 200	6 400	7 460	6 520 (prévision)	7 430 (prévision)
Bénéficiaires (en nombre d'entreprises)	15 000	16 200	20 465	23 194	22 194	22 993	21 090	23 324	-	-

RÉPARTITION DE LA DÉPENSE FISCALE PAR SECTEUR D'ACTIVITÉ

Secteur d'activité (APE) de l'activité de recherche	Part de créance CIR (en %)
INDUSTRIES MANUFACTURIÈRES	61,4
Industrie électrique et électronique	15,0
Pharmacie, parfumerie et entretien	10,8
Industrie automobile	7,4
Construction navale, aéronautique et ferroviaire	7,0
Chimie, caoutchouc, plastiques	4,7
Industrie mécanique	4,3
Métallurgie et transformation des métaux	2,9
Hydrocarbures, production d'énergie	2,4
Industrie agricole et alimentaire	2,3
Textile, habillement, cuir	0,5
Autres industries manufacturières	3,9
SERVICES	36,2
Conseil et assistance en informatique	14,1
Services d'architecture et d'ingénierie	7,0
Recherche et développement	5,2
Conseil et assistance aux entreprises	2,1
Commerce	2,1
Services bancaires et assurances	1,7
Services de télécommunications	1,0
Autres services	3,1
AUTRES SECTEURS	2,5
Agriculture, sylviculture, pêche	1,8
Bâtiment, travaux publics	0,7

C'est pourquoi, dans la continuité des travaux du groupe de travail, votre rapporteure spéciale a souhaité poursuivre ses investigations concernant **ce dispositif qui constitue la dépense fiscale la plus coûteuse pour les finances publiques** (tome II de l'annexe *Évaluation des voies et moyens*, projet de loi de finances pour 2022). Une part importante de celle-ci s'impute sur les crédits du programme 200 *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État* au titre des restitutions de créances de CIR aux entreprises. En 2020, elle s'élevait à 4,8 milliards d'euros.

Votre rapporteure spéciale est convaincue de la **nécessité d'un recentrage de cette incitation fiscale à destination des petites et moyennes entreprises (PME)** afin de réduire les effets d'aubaine qu'induit le CIR pour les grandes entreprises. Comme le rapportait France Stratégie, les PME ont une propension plus importante à réaliser des innovations de rupture et dépendent davantage des aides publiques pour cela.

Lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2022, votre rapporteure spéciale a notamment défendu deux amendements visant à réformer le CIR, l'un de manière structurelle en basant son taux sur le montant de dépenses de R&D par rapport au chiffre d'affaires, l'autre de façon paramétrique en instaurant un plafond global et en baissant de moitié la limite de 100 millions d'euros pour bénéficier du taux de 30 %.

D'après les informations transmises à votre rapporteure spéciale, **26 entreprises engagent plus de 100 millions d'euros de dépenses annuelles de R&D**, dont 11 dans le secteur de la construction aéronautique, ferroviaire ou navale.

En février 2022, **le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) a rendu public un rapport sur la fiscalité de l'innovation** qui note également « *l'efficacité globale limitée* » du CIR. Le CPO défend une réforme paramétrique du crédit d'impôt allant dans le même sens que votre rapporteure spéciale, en préconisant d'abaisser de 100 à 20 millions d'euros la limite pour bénéficier du taux de 30 %, voire en portant également ce taux à 40 %, tout en supprimant le taux de 5 %, pour favoriser les PME et les ETI.

Si le CPO calcule que cette réforme réduirait de 1,6 milliard d'euros le coût du CIR, sauf si le taux de 40 % était retenu, auquel cas la dépense fiscale serait redéployée à coût constant. Dans sa réponse au questionnaire de votre rapporteure spéciale, la direction générale des finances publiques (DGFIP) estime, dans cette dernière hypothèse, que les créances de CIR augmenteraient de 320 millions d'euros, montant à mettre en regard des 7,4 milliards d'euros attendus en 2022.

Votre rapporteure spéciale appelle à réformer, dès le prochain projet de loi de finances, le CIR afin de redéployer celui-ci vers les entreprises en ayant le plus besoin de manière à accroître son efficacité tout en limitant son coût pour les finances publiques.

III. LES RÈGLEMENTS D'ENSEMBLE, UNE PRATIQUE DU CONTRÔLE FISCAL À ENCADRER

Dans son rapport public annuel de 2018, la Cour des comptes se penchait sur la question des remises et des transactions en matière fiscale et consacrait un développement à la pratique du règlement d'ensemble dans le cadre d'un contrôle fiscal. Elle estimait « *indispensable de clarifier ce dispositif, en lui donnant un fondement légal et en organisant son suivi* ».

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, un règlement d'ensemble est une situation où, en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, **l'administration conclut avec le contribuable un accord global qui inclut une atténuation des droits et des pénalités** par rapport à la lecture initialement retenue par l'administration fiscale. Le règlement d'ensemble est destiné à accélérer la conclusion d'un contrôle et à atténuer le risque contentieux.

Une partie de ces modérations est imputée sur les crédits du programme 200 Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État, notamment lorsqu'un règlement d'ensemble a pour résultat de limiter les droits et pénalités après la mise en recouvrement. Cette restitution peut faire l'objet d'un décaissement (lorsque les montants en question avaient été réglés par le contribuable) ou bien d'une simple écriture comptable (annulation d'une créance). En 2021, la consommation de crédits s'est élevée à 265,4 millions d'euros au titre des règlements d'ensemble.

C'est pourquoi **votre rapporteure spéciale avait été l'auteur d'un amendement au projet de loi de finances pour 2021 étendant aux règlements d'ensemble le rapport annuel sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux** remis au Parlement par le Gouvernement depuis 2014 (article L. 251 A du livre des procédures fiscales). En effet, cette pratique, laissée à l'appréciation de l'administration fiscale, repose sur une grande souplesse et n'en représente pas moins un enjeu budgétaire important.

D'après les réponses fournies par la DGFIP, **les règlements d'ensemble conclus en 2021 ont abouti à consentir 1,1 milliard d'euros** dont 784 millions d'euros de droits et 326 millions de pénalités. Plus de la moitié de ces accords concernait l'impôt sur les sociétés et plus des deux tiers si l'on prend en compte le montant des modérations consenties.

ÉVOLUTION DES RÈGLEMENTS D'ENSEMBLE AU COURS DES TROIS DERNIÈRES ANNÉES

	2019	2020	2021
Nombre de règlements d'ensemble	116	128	306
Montant des modérations consenties (en millions d'euros)	1 635,38	854,79	1 109,76
Modérations par rapport aux droits et pénalités estimées	51 %	61 %	73 %

Votre rapporteure spéciale souligne que les modérations consenties sont particulièrement élevées au regard du montant initial des droits et des pénalités retenues par l'administration fiscale. En 2021, les règlements d'ensemble ont abouti à diminuer de 69,6 % les droits estimés. Pour les pénalités, les baisses accordées correspondent à 81,9 % de la somme évaluée.

En 2018, la Cour des comptes notait que « le règlement d'ensemble ne repose sur aucun fondement légal clairement établi » à la différence des remises et transactions gracieuses qui sont régies par le chapitre III du titre III de la partie législative du livre des procédures fiscales. Votre rapporteure spéciale ne peut qu'appeler le législateur à encadrer cette pratique qui a atteint un niveau inédit, en nombre de dossiers, au cours de l'année passée.