

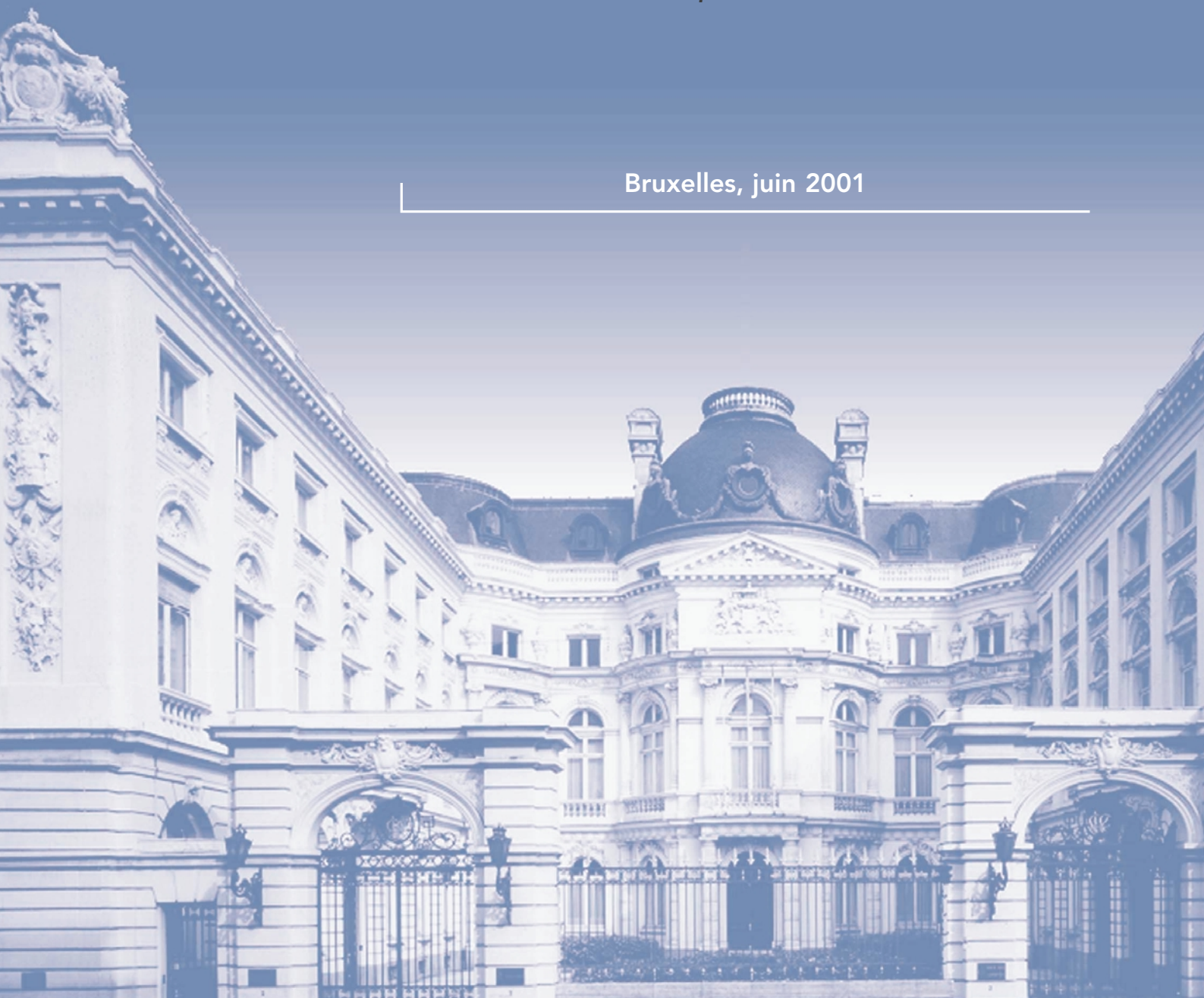
COUR DES COMPTES

Le crédit d'impôt en faveur des sociétés

(ART. 289BIS, C.I.R. 1992)

*Rapport de la Cour des comptes transmis
à la Chambre des représentants*

Bruxelles, juin 2001



COUR DES COMPTES

Le crédit d'impôt en faveur des sociétés

(ART. 289BIS, C.I.R. 1992)

*Rapport de la Cour des comptes transmis
à la Chambre des représentants*

*Rapport adopté en assemblée générale
de la Cour des comptes
du 23 mai 2001*

Table des matières

Introduction	5
1 Présentation du régime	5
2 Objectifs et résultats du contrôle	5
3 Réponse du ministre des Finances	7
Chapitre 1	
Mise en œuvre du crédit d'impôt	9
1.1 Analyse préalable d'impact	9
1.2 Diffusion au sein des services centraux	10
1.3 Diffusion dans les bureaux de contrôle des contributions directes	12
1.4 Information du contribuable	13
1.5 Difficultés d'application	13
1.6 Organisation du contrôle	15
Chapitre 2	
Premier bilan du crédit d'impôt	17
2.1 Le rapport provisoire envoyé à l'administration	17
2.2 Le mémoire en réponse de l'administration	18
2.3 Les constatations de la Cour des comptes à la suite de l'actualisation des données chiffrées	20
Conclusions	25
Annexe	
Réponse du ministre des Finances	27

Introduction

En vertu de sa mission de contrôle général sur les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'Etat, en ce compris les recettes fiscales, la Cour des comptes a procédé à un contrôle portant sur le système du crédit d'impôt prévu à l'article 289bis du Code des Impôts sur les Revenus. Cet audit a porté sur la mise en application du régime par l'administration.

1 Présentation du régime

Les dispositions prévues à l'article 289bis C.I.R. 1992, introduit par la loi du 20 décembre 1995, prévoient l'octroi aux sociétés qui accroissent leurs fonds propres, d'un avantage fiscal sous la forme d'un crédit d'impôt, imputé à l'impôt des sociétés, égal à 7,5 % de l'accroissement des fonds propres réalisé et plafonné à 800.000 F.

Selon l'article 292bis C.I.R. 1992, l'imputation d'un crédit d'impôt à l'impôt des sociétés est intégrale sans que, toutefois, l'excédent éventuel ne puisse être restitué.

Lorsque, pour un exercice d'imposition, aucun impôt des sociétés n'est dû ou lorsque l'impôt des sociétés est insuffisant, le crédit d'impôt non imputé pour cet exercice est reporté sur l'impôt dû des trois exercices d'imposition suivants.

Pour l'application du régime, l'augmentation de fonds propres est égale à la différence positive entre le capital libéré en numéraire à la fin de la période imposable et le montant le plus élevé atteint par le capital libéré en numéraire à la fin d'une des trois périodes imposables précédentes¹. Les augmentations de capital réalisées pour atteindre le capital minimum imposé par l'article 29 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne peuvent toutefois être prises en considération.

Enfin, seules les sociétés qui bénéficient des taux réduits progressifs à l'impôt des sociétés, visés à l'article 215 C.I.R. 1992, peuvent bénéficier de cet avantage.

Cette mesure, applicable à partir de l'exercice d'imposition 1997 (revenus de 1996), a pour objectif l'amélioration de la capacité d'autofinancement des entreprises. L'accroissement de leur robustesse financière vise une relance de l'activité économique et partant, une augmentation des recettes fiscales.

2 Objectifs et résultats du contrôle

Le contrôle effectué par la Cour des comptes a porté sur le système mis en place par l'administration pour satisfaire aux exigences légales. Plusieurs années après la mise en œuvre du régime, la Cour a également souhaité

¹ Ce texte a été modifié par la loi du 4 mai 1999. Les modifications n'ont pas de répercussion sur les conclusions du contrôle.

dresser un premier bilan de l'instauration de l'incitant fiscal que représente le crédit d'impôt.

En particulier, l'introduction de la mesure en 1995 a fait l'objet d'investigations en ce qui concerne l'information des services et la diffusion des circulaires.

Le contrôle a également porté sur l'existence et la valeur des procédures internes destinées à assurer l'application correcte de la mesure.

Concrètement, le contrôle a comporté trois phases.

La première a consisté à vérifier les actions entreprises par l'administration au moment de l'entrée en vigueur de la loi.

La deuxième phase a porté sur la mise en application de la nouvelle disposition dans la pratique. Un questionnaire rédigé par les services de la Cour a été soumis, par les soins des services centraux de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (A.F.E.R.), à tous les bureaux de contrôle des contributions directes. Cette enquête s'est terminée en septembre 1999.

La troisième phase a tenté de mesurer le degré d'utilisation de la mesure, au départ d'une analyse statistique, effectuée sur la base des données fiscales disponibles au sein de l'A.F.E.R..

La mise en œuvre de la mesure

Le contrôle a montré que la mise en œuvre de la mesure n'a pas été optimale.

Ainsi, l'évaluation de l'impact que pourrait avoir le crédit d'impôt a été limitée à son seul coût budgétaire ; la diffusion d'informations utiles à sa mise en application a été entravée par l'absence de véritable circulaire d'application ; le contrôle de son utilisation, notamment celui de l'imputation des montants reportés de crédit d'impôt est insuffisamment assuré ; la recommandation du législateur de suivre de près l'évolution du capital des sociétés n'a pas été suivie par l'administration.

Des difficultés d'application ont été constatées. Certaines ne sont pas encore résolues : la circulaire d'application, toujours en préparation, apportera une réponse à la question de savoir si la condition imposée aux sociétés de bénéficier du taux réduit progressif doit être rencontrée uniquement pour l'exercice où l'imputation est sollicitée ou bien de manière continue.

Les résultats de la mesure

Introduit dans le but de favoriser l'accroissement des fonds propres des sociétés, le succès de cette mesure fiscale devrait, à première vue, être mesuré en fonction de l'évolution générale de ces fonds propres et de l'incidence de cet avantage fiscal sur ladite évolution. Les résultats ainsi enregistrés seraient alors comparés au coût de cette mesure en terme de recettes fiscales. Il apparaît cependant du contrôle de la Cour qu'aucune analyse a posteriori de cet ordre n'a été effectuée à ce jour par l'administration et qu'aucune information n'est disponible à cet égard au sein des administrations fiscales.

La Cour des comptes a dès lors dû se résoudre à évaluer les résultats de cette mesure fiscale par une voie indirecte : elle a tenté d'identifier des indices de succès ou d'échec par le taux d'utilisation du crédit d'impôt,

considérant en particulier qu'un recours trop rare à cet incitant fiscal par les contribuables concernés pourrait être un indicateur sérieux d'insuccès. A cet égard, il est apparu que les données statistiques et comptables dont dispose l'administration ne permettent pas non plus de répondre avec précision à cette question. La mise en place de ce régime ne s'est en effet pas accompagnée de l'instauration d'un système d'information permettant d'en mesurer les incidences. En particulier, l'administration n'a prévu aucun mécanisme permettant d'identifier l'effet des reports de crédits d'impôt.

D'une manière générale, il ressort cependant de l'analyse opérée que le recours à cet incitant fiscal est faible (moins de un pour cent des sociétés concernées), même si une certaine augmentation est perceptible au cours des dernières années. Cette constatation constitue sans doute un indice sérieux d'insuccès pour cette disposition fiscale.

Sur cette base, la Cour des comptes estime qu'une analyse complète de ce régime devrait être effectuée par l'administration, afin de déterminer son incidence sur les recettes fiscales, d'évaluer son taux d'utilisation par les contribuables et, plus fondamentalement, le degré de réalisation de l'objectif poursuivi par le législateur en la matière, en terme d'évolution des fonds propres des sociétés visées.

A cette occasion, il conviendrait de vérifier si l'incitant fiscal qu'est le crédit d'impôt n'est pas essentiellement utilisé par les sociétés nouvellement constituées et si cette circonstance répond bien aux objectifs du législateur.

Dans son mémoire en réponse transmis le 18 avril 2000 à la suite du débat contradictoire discuté ci-après, l'administration relève à cet égard :

"Quant à la recommandation faite à l'administration de procéder à une analyse complète de la disposition visée afin de déterminer son incidence financière sur les recettes fiscales, une telle analyse ne relève pas des missions de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus. En outre, (...), une étude "statistique" précise du coût budgétaire de la mesure est impossible vu l'étalement sur plusieurs périodes des recettes qu'elle engendre".

La Cour des comptes souligne à ce propos qu'une administration fiscale moderne ne peut limiter son intervention aux opérations de taxation mais se doit de contribuer à l'instauration de mesures fiscales épousant au mieux les objectifs qui leur sont assignés et ce, par la diffusion d'informations au moment de la mise en application des régimes et par une évaluation de leurs résultats après quelques années.

La Cour n'a évidemment pas à se prononcer sur le service au sein de l'administration à qui il revient d'effectuer ces diverses tâches.

3 Réponse du ministre des Finances

Le rapport d'audit a été adressé au ministre des Finances en date du 31 janvier 2001.

Le ministre signale, dans sa réponse du 12 mars 2001, qu'il a pris connaissance des manquements de l'administration.

Il se range à l'avis de la Cour selon lequel la mise en application d'un régime fiscal par l'administration implique une large diffusion d'informations à

l'adresse du contribuable au moment de la mise en œuvre des mesures fiscales ainsi que des évaluations des résultats du régime concerné.

Pour ce qui concerne le régime lui-même, le ministre signale que les considérations de la Cour seront prises en compte lors des travaux relatifs au projet de réforme de l'impôt des sociétés.

Chapitre 1

Mise en œuvre du crédit d'impôt

1.1 Analyse préalable d'impact

L'objectif de la mesure était de favoriser, par l'octroi d'un avantage fiscal, l'augmentation des fonds propres des entreprises. Le législateur avait la conviction qu'à terme, les augmentations de capital étaient la meilleure garantie d'un développement économique, lui-même source de recettes fiscales. Devant l'inquiétude manifestée par certains parlementaires quant à son coût, le ministre des Finances déclarait *"que les calculs de ce coût reposaient sur une hypothèse, et qu'il restait à savoir combien d'entreprises augmenteraient effectivement leurs fonds propres afin de bénéficier de l'avantage fiscal"*².

Lors du débat contradictoire avec l'administration, il a été souligné qu'il ressortait du contrôle qu'aucune analyse d'impact budgétaire préalable de la mesure n'avait été établie lors de son instauration et que cette circonstance avait privé le débat parlementaire d'une information importante.

L'administration confirme, dans son mémoire en réponse, qu'*"il n'est pas aisé de déterminer, avant l'instauration de la mesure, quel sera l'impact réel de celle-ci en terme macro-économique et donc en terme de relance de l'activité économique et de recettes fiscales supplémentaires"*. Elle précise que *"les augmentations de capital dépendent de décisions individuelles des actionnaires, ce qu'aucun modèle macro-économique ne permet de simuler"*.

L'administration fait également valoir à ce propos que le ministre a précisé, à l'époque, en réponse à un amendement, que *"l'estimation budgétaire de la mesure instaurant l'octroi d'un crédit d'impôt présente un degré d'incertitude étant donné qu'il est très difficile de déterminer le nombre d'entreprises répondant aux conditions requises, qui procéderont à une augmentation de capital"*³.

L'administration⁴ a cependant transmis à la Cour une évaluation budgétaire préalable effectuée par le Service de la Coordination fiscale, à l'époque en charge du suivi de l'avant-projet de loi. Sur la base des chiffres afférents à l'exercice d'imposition 1994 (situation au 30 juin 1995) et relatifs aux sociétés ayant bénéficié des taux réduits, le coût de la mesure est évalué par exercice d'imposition à 8.465 millions de francs ; cinquante mille sociétés, soit environ la moitié des sociétés imposables, pourraient être exemptées d'impôt. La mesure ne sortirait toutefois pleinement ses effets qu'à partir de l'exercice d'imposition 1998. L'administration précise à nouveau à cette occasion que *"si le montant de la dépense fiscale peut, sans difficulté, être déterminé a posteriori à partir des supports de données, l'incidence budgétaire finale d'une telle mesure dépend en outre de son impact positif sur le développement de l'activité économique résultant des augmentations de*

² Doc. parl. Ch. Repr., sess. ord. 1995-1996, n° 208/8, p. 26.

³ *Ibidem*, p. 28.

⁴ Envoi de M. Delporte, Administrateur général adjoint des impôts : copie d'un téléfax daté du 11 octobre 1995.

fonds propres qui seront induites par la mesure et de l'augmentation des recettes fiscales qui en découleront".

La Cour des comptes prend acte de l'existence de cette évaluation du coût de la mesure et des hypothèses qui la conditionnent et qui ont pour effet de la rendre peu précise. Sur un plan général, elle estime que l'administration devrait à l'avenir se doter d'outils autorisant une analyse préalable plus performante de l'impact budgétaire global des nouvelles mesures fiscales, afin de donner des informations utiles au législateur lors de l'examen parlementaire des projets influençant les recettes fiscales et de lui permettre d'apprécier ultérieurement les résultats produits par les mesures fiscales.

1.2 Diffusion au sein des services centraux

En ce qui concerne la mise en œuvre de la mesure par l'administration, il y a lieu de distinguer les actions entreprises au sein des services centraux de l'administration de celles menées dans les bureaux de contrôle des contributions directes.

Au sein des services centraux, cette disposition a fait l'objet des documents suivants :

- la circulaire Ci.D.19/478.462 du 29 décembre 1995, qui constitue le premier commentaire de l'Administration des affaires fiscales (A.A.F.) ;
- des formulaires 275 N pour chaque exercice d'imposition depuis 1997, que le contribuable doit joindre à sa déclaration à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition pour lequel il demande l'imputation d'un crédit d'impôt ;
- la circulaire Ci. RH.421/507.648 du 29 juin 1998 relative à la déclaration pour l'exercice d'imposition 1998 ;
- un document 328/T destiné au contrôle de l'exactitude du montant des reports de crédits déclarés.

La Cour des comptes a relevé que le document 328/T a été établi au début de l'année 1999 seulement, alors que deux exercices d'imposition où le crédit d'impôt trouvait à s'appliquer étaient déjà écoulés. Il a dès lors été demandé à l'administration si cette diffusion tardive n'avait pas eu des répercussions négatives sur le contrôle des déclarations.

Par ailleurs, ces documents ne contiennent aucun commentaire sur la manière dont les agents des administrations fiscales doivent opérer leur contrôle et n'apportent pas de réponses aux questions qui peuvent surgir à l'occasion de ces contrôles. La circulaire d'application, en la matière, est toujours en cours d'élaboration.

Dès lors, à ce jour, aucune circulaire ou instruction complète d'application de la mesure, entrée en vigueur à partir de l'exercice 1997, n'a été publiée, alors même que la mise en œuvre du texte légal suscite certains problèmes et qu'une circulaire explicative aurait permis d'appliquer la disposition de manière uniforme.

Ces observations ont fait l'objet de réponses détaillées dans le mémoire en réponse envoyé par l'administration.

En synthèse, l'administration considère que :

- ce n'est qu'à partir de l'année 1999 qu'une circulaire complète concernant le régime de 1995 pouvait opportunément être initiée, la matière n'ayant été définitivement fixée qu'avec la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses ;
- une évocation du régime dans une séance de formation générale d'une demi-journée consacrée à l'actualité fiscale dispensée aux agents de niveau 1 ainsi que certaines circulaires des 29 décembre 1995 et 29 juin 1998 ont permis, dans la plupart des cas, aux agents des administrations fiscales d'opérer le contrôle de la disposition ;
- le relevé 328T, à tenir par les services de taxation, diffusé en 1999, l'a été à temps puisque son but est de faciliter le contrôle de l'imputation des reports de crédit d'impôt sur plusieurs exercices et que de tels reports n'ont pu apparaître avant l'exercice d'imposition 1999 ;
- la recommandation faite par le législateur à l'administration fiscale de suivre de près l'évolution du capital des sociétés, plus particulièrement en cas d'augmentations et de réductions successives du capital libéré en numéraire est devenue superflue depuis la loi du 4 mai 1999 susmentionnée ;
- les contribuables ne pouvaient ignorer l'existence du crédit d'impôt puisque la notice explicative accompagnant la déclaration à l'impôt des sociétés (exercice d'imposition 1997) mentionnait en sa page 10, que le formulaire ad hoc devait être joint à la déclaration et que le contribuable devait le demander au service de taxation.

Pour sa part, la Cour des comptes estime que l'absence durant cinq années de véritable circulaire d'application⁵ témoigne sans conteste d'un défaut d'organisation. Invoquer que le régime n'a été définitivement fixé qu'en 1999 n'est pas pertinent, car la matière fiscale n'est jamais définitivement fixée et la loi du 4 mai 1999, qui, certes, était en préparation, changeait peu de choses au régime général de la mesure fiscale audité. Cette loi n'a en effet pas eu, en ce qui concerne le crédit d'impôt, d'autre résultat que l'insertion d'un dispositif anti-abus qui, à exclure les cas (plus rares) d'une demande de crédit d'impôt consécutive à une précédente, d'une augmentation de capital en numéraire construite sur une cession de biens préalable et celui d'un report dans le contexte d'un changement de contrôle de la société, a laissé le régime général inchangé depuis 1995. La Cour des comptes ne peut donc suivre l'administration, qui, à raison de ces seuls cas relativement marginaux, estime fondé le retard qu'a connu et connaît toujours l'information à dispenser aux services et aux contribuables relativement à l'essentiel du régime.

Par ailleurs, la Cour des comptes tient à souligner que la production du relevé 328T, à tenir par les services de taxation, et conçu dans le but de faciliter le contrôle de l'imputation des montants reportés de crédit d'impôt, a été tardive et a nui au contrôle aisé et correct du report. En son absence, le

⁵ Les circulaires des 29 décembre 1995 et 29 juin 1998 susmentionnées correspondent simplement au texte de loi et ne constituent en aucun cas les documents explicatifs permettant utilement l'estimation de la mesure et définissant les normes de contrôle de son application.

contrôle était opéré sur la base d'une simple consultation de la déclaration précédente.

Quant à la recommandation faite par le législateur de suivre de près l'évolution du capital des sociétés, la Cour des comptes estime que l'administration aurait dû rappeler à ses services l'importance à cet égard de l'instrument classique de suivi du capital constitué par le formulaire 328D "origine du capital", notamment par les enregistrements des réductions de capital qu'il permet. Elle eût pu également préconiser, afin de rendre les contrôles plus aisés, d'utiliser la colonne "observations" dudit relevé 328D pour noter la nature des éléments utilisés pour réaliser l'augmentation du capital (une seule colonne est prévue pour le montant de l'augmentation en capital libéré, que celle-ci soit pratiquée par apport en nature, en numéraire, conversion de dette ou autre). Il est en effet devenu important depuis l'instauration du régime de connaître la situation du capital libéré en numéraire puisque seule cette composante du capital libéré intervient dans l'octroi du crédit d'impôt.

A ce propos, la Cour des comptes ne partage pas l'avis de l'administration qui affirme que la recommandation du législateur de suivre de près l'évolution du capital des sociétés plus particulièrement en cas d'augmentations et de réductions successives du capital libéré en numéraire⁶, "est devenue superflue dès lors que le législateur, par la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, a modifié le mode de calcul du crédit d'impôt, lequel prend par priorité en considération comme capital de référence le montant le plus élevé atteint par le capital libéré en numéraire à la fin d'une période imposable quelconque qui a été retenu antérieurement pour déterminer l'octroi du crédit d'impôt. Ce n'est qu'en l'absence de ce montant qu'est pris en considération le montant le plus élevé atteint par celui-ci à la fin de l'une des 3 périodes imposables". Il est en effet clair que le dispositif anti-abus ne court-circuite le recours à des réductions de capital, réalisées dans le but de bénéficier par la suite d'un crédit à l'occasion d'une "ré-augmentation" du capital, que dans le seul cas où un précédent crédit d'impôt a déjà été accordé. En l'absence de ce précédent crédit d'impôt, la recommandation du législateur conserve toute sa pertinence.

1.3 Diffusion dans les bureaux de contrôle des contributions directes

Les directives et instructions de base évoquées ci-dessus, qui permettent aux contribuables de requérir l'application du crédit d'impôt ont, en général, été transmises dans les bureaux des contributions directes en temps voulu.

Le formulaire 328/T a, quant à lui, été mis au point tardivement et mis à la disposition des agents chargés du contrôle au début de l'année 1999, peu après son élaboration. Cette situation a probablement eu des répercussions négatives sur le contrôle des déclarations. L'analyse des réponses au questionnaire élaboré par les services de la Cour a en outre mis en évidence qu'environ 15 % des bureaux de contrôle n'ont pas diffusé ce document dans un délai suffisant aux agents concernés. Cette lacune dans la diffusion interne est susceptible d'avoir des conséquences dans le contrôle des déclarations.

⁶ Doc. parl. Ch. repr., sess. ord. 1995/1996, n° 208/1, p. 3.

1.4 Information du contribuable

D'une manière générale, l'enquête effectuée au sein des bureaux des contributions directes a montré que le contribuable ne paraissait pas suffisamment informé de l'existence de cette règle fiscale, en raison peut-être de l'absence de circulaire d'application. Certains contribuables, notamment, ignorent l'existence du formulaire 275 N à joindre obligatoirement à leur déclaration annuelle pour bénéficier de la mesure. Certains bureaux suggéraient, en réponse au questionnaire, d'envoyer automatiquement ce formulaire en annexe à la déclaration annuelle.

A ces constatations, l'administration précise dans son mémoire qu'en ce qui concerne le formulaire 275N, *"la notice explicative accompagnant la déclaration à l'Isoc ex. d'imp. 1997 mentionnait, en sa page 10, que ce formulaire devait être joint à la déclaration et que le contribuable devait le demander au service de taxation"*.

L'administration ajoute qu'*"annexer systématiquement à la déclaration annuelle, comme l'ont suggéré certains services extérieurs dans le cadre de cette enquête, semble inopportun dès lors que seules les sociétés qui accroissent le capital libéré en numéraire et qui bénéficient du taux réduit sont éventuellement concernées par la mesure"*. Toutefois, elle a *"étudié la possibilité de mettre ce formulaire à la disposition des contribuables via le site internet du ministère des Finances"*.

Il faut encore signaler que l'administration n'a pas prévu de norme (à insérer dans l'arrêté royal d'exécution) quant à l'ordre de priorité à respecter lors de l'imputation des précomptes non remboursables. Ces précomptes non remboursables sont à l'heure actuelle au nombre de trois : la quotité forfaitaire d'impôt étranger (Q.F.I.E. – code 183), le précompte mobilier fictif (code 184) et le crédit d'impôt (code 185). Dans la note de calcul communiquée au contribuable, le total des précomptes non remboursables réellement imputés (code 189) sera seul mentionné. Dans les cas où un contribuable revendiquerait en sus du crédit d'impôt l'imputation d'un autre précompte non remboursable – le cas est, il est vrai, peu fréquent – et en présence d'un impôt insuffisant pour absorber la totalité des précomptes, ce contribuable se trouverait dans l'incapacité de déterminer le montant du report de crédit d'impôt à déclarer l'année suivante. L'administration a certes logiquement décidé que la Q.F.I.E. et le précompte mobilier fictif sont à imputer en priorité, mais elle n'a ni prévu une réglementation à ce sujet, ni diffusé sa décision, ni modifié l'information à insérer dans la note de calcul.

1.5 Difficultés d'application

Le rapport envoyé à l'administration signalait trois difficultés juridiques d'application, rappelées ci-après, non résolues à ce jour ou résolues tardivement.

La condition relative aux taux réduits

La première difficulté concerne la condition, imposée à la société, de bénéficier des taux réduits progressifs de l'article 215 C.I.R. 1992. Cette exigence doit-elle être rencontrée de manière continue ou seulement pour l'exercice où l'imputation du crédit d'impôt est sollicitée ?

Sur ce point, l'administration mentionne dans son mémoire en réponse : *"le critère des taux réduits est également valable en ce qui concerne les exercices d'imposition ultérieurs sur lesquels le crédit d'impôt est éventuellement reporté. Quant à la question de savoir si la condition relative au taux réduit doit être rencontrée uniquement pour l'exercice où l'imputation est sollicitée ou bien de manière continue, la circulaire d'application (...) précisera la position de l'administration"*.

L'administration annonce ainsi qu'elle apportera une réponse au problème lorsqu'elle produira la circulaire d'application toujours en préparation alors que le régime a été instauré en 1995 et que des droits au report, sur lesquels il s'imposait de statuer, ont pu naître depuis l'exercice d'imposition 1998.

L'application aux sociétés nouvelles

La deuxième question juridique a fait l'objet d'une réponse du ministre des Finances à une question parlementaire du 16 mars 1998⁷ et a trait à l'application du crédit d'impôt en cas de création d'une nouvelle société. Dans cette hypothèse, il n'est en effet pas possible de faire référence au capital libéré en numéraire au cours de l'une des trois périodes antérieures. Le ministre a répondu que *"sous réserve de ce qui est prévu à l'article 523 alinéa 1^{er} du Code des impôts sur les revenus, les dispositions de l'article 289bis, alinéa 2, CIR92 trouvent également à s'appliquer à l'égard d'une société dont le premier exercice comptable est rattaché à l'exercice d'imposition 1997, pour autant qu'il soit satisfait à toutes les conditions posées"*.

Cette position est reprise dans la circulaire du 24 juin 1998 relative à la déclaration pour l'exercice d'imposition 1998⁸.

A cet égard, l'administration rappelle que le ministre a confirmé cette possibilité à deux reprises.

Dans le rapport à l'administration, il était souligné qu'il conviendrait de s'assurer que cet incitant fiscal n'est pas essentiellement utilisé par les sociétés nouvellement constituées et, que le cas échéant, il serait utile d'examiner si cette circonstance répond aux objectifs poursuivis par le législateur.

L'administration confirme à ce propos : *"en avril 1998, lors de la préparation du texte de loi visant à corriger les imperfections de la loi du 20 décembre 1995 en matière de crédit d'impôt, elle avait proposé (...) une mesure anti-abus prévoyant que pour l'application des alinéas 1^{er} et 2, n'est pas pris en considération le capital libéré en numéraire dans la mesure où il a servi à libérer le capital social à concurrence d'au moins 500.000 francs ou le capital souscrit à la constitution ou dans les deux ans qui suivent celle-ci"*.

L'administration ajoute que, *"dans les faits, les statistiques disponibles indiquent que plus de la moitié des sociétés qui revendiquent l'imputation d'un crédit d'impôt sont des sociétés nouvellement constituées"*.

Dans ces conditions, la Cour des comptes estime qu'il convient d'examiner sans tarder les conséquences amenées par l'utilisation d'un incitant fiscal dans une circonstance – société nouvellement constituée – qui pourrait ne pas répondre aux objectifs poursuivis par le législateur.

⁷ Question du Représentant GEHLEN, n° 1280.

⁸ Ci.RH. 421/507.648 doc. cit.

L'application de l'article 523 C.I.R. 1992

La troisième difficulté porte sur l'application de l'article 523 C.I.R. 1992, qui interdit de prendre en considération, pour calculer le crédit d'impôt, les augmentations de capital visant à porter le capital libéré au nouveau montant minimum de 2,5 millions de francs prévu par l'article 8 de la loi du 13 avril 1995 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales entrées en vigueur le 1^{er} juillet 1996. Cette disposition peut avoir pour effet de créer une inégalité entre les sociétés créées avant ou après cette date, dans la mesure où ces dernières, n'étant pas soumises à cette exigence, peuvent tenir compte, dans le calcul du crédit d'impôt, de l'intégralité de ce capital de 2.500.000 francs s'il est libéré en numéraire au moment de leur constitution. Aucune directive n'avait été donnée à ce propos au terme des opérations de contrôle menées par les services de la Cour.

A cet égard, le mémoire de l'administration contient une réponse à la question de l'inégalité entre les sociétés anonymes créées après le 1^{er} juillet 1996 avec un capital libéré de 2.500.000 F et celles qui, existant au 1^{er} juillet 1996, portent leur capital social de 1.250.000 F à 2.500.000 F. Si ces dernières ne peuvent tenir compte de cette augmentation de capital pour le calcul d'un éventuel crédit d'impôt, il a été permis en compensation (article 523 CIR 1992) que les intérêts des emprunts contractés pour souscrire à l'augmentation de capital visée restent déductibles dans le chef du dirigeant d'entreprise. La Cour des comptes prend acte de cette réponse qui a pour effet de clore le débat.

1.6 Organisation du contrôle

En ce qui concerne le contrôle de la légalité de la mesure, il apparaît que c'est à la suite de demandes formulées dans le cadre de l'audit de la Cour des comptes, que l'administration s'est aperçue que des entreprises ne bénéficiant pas du taux réduit à l'impôt des sociétés, condition essentielle requise par l'article 289bis, ont néanmoins demandé à pouvoir bénéficier du crédit d'impôt.

L'administration a décidé de procéder immédiatement à une rectification des déclarations concernées et de créer une liaison statistique spécifique "*crédit d'impôt/taux réduit*", qui permettra, à l'avenir, de rejeter les demandes qui ne respectent pas cette condition, plus rapidement que dans le cadre d'un contrôle approfondi.

Chapitre 2

Premier bilan du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt a été instauré dans le but de favoriser l'augmentation des fonds propres des sociétés.

Les informations disponibles au sein des administrations fiscales ne permettent cependant pas de déterminer si cet objectif a été atteint à ce jour. Une évaluation de cet ordre supposerait que soient analysées en tout cas l'évolution générale des fonds propres des sociétés depuis l'instauration de la mesure et l'incidence de l'avantage fiscal du crédit d'impôt sur cette évolution.

Sans que l'on puisse se prononcer définitivement sur ce point, des indices qui font penser que l'efficacité du crédit d'impôt pouvait ne pas être assurée, ont été cependant détectés. Ces éléments sont liés à l'utilisation assez faible de cet avantage fiscal depuis son entrée en vigueur.

2.1 Le rapport provisoire envoyé à l'administration

L'analyse de la Cour des comptes a été pratiquée au départ des enregistrements effectués par l'A.F.E.R. à partir des supports de données⁹ qui lui ont été transmis par les bureaux des contributions directes. Les chiffres présentés ne permettent cependant pas d'isoler convenablement l'utilisation du crédit d'impôt. Le nombre de crédits d'impôt a en effet été comparé à l'ensemble des supports de données des sociétés, toutes catégories confondues, et non aux sociétés soumises aux taux réduits visés à l'article 215 C.I.R. 92, seules concernées par la mesure.

Les chiffres fournis ont néanmoins permis d'avoir une idée générale de la fréquence d'utilisation du crédit d'impôt.

Les résultats soumis au débat contradictoire avec l'administration concernaient l'ensemble du pays, après 23 envois pour l'exercice 1997 et 11 envois pour l'exercice 1998¹⁰. Ces chiffres, qui varient après chaque envoi, fournissent seulement une situation à un moment donné.

Il en ressortait globalement l'impression d'un taux d'utilisation du crédit d'impôt faible, en dépit d'une légère augmentation des demandes pour l'exercice d'imposition 1998, perceptible après 11 envois, sans doute du fait que les sociétés ont été mieux informées.

Les données reprises dans le rapport provisoire, en dépit des limites méthodologiques évoquées en préambule, constituaient des indices d'un faible recours au crédit d'impôt.

⁹ Les données contenues dans les déclarations à l'impôt des sociétés sont reprises sur des supports de données destinés à l'encodage. Le nombre de ces supports ne correspond pas au nombre de sociétés. En effet, pour des raisons diverses (modification de la clôture des comptes, fusion, scission, apport de branches d'activité), une société peut être amenée à remplir plusieurs déclarations par exercice d'imposition. Le nombre de supports de données, est donc forcément supérieur au nombre de sociétés.

¹⁰ Le terme envoi est un terme technique qui correspond au moment où les données sont transférées à l'administration centrale pour être enrôlées. Trente-trois envois sont réalisés durant le délai d'imposition de trois ans.

Cette constatation était confirmée par les réponses au questionnaire envoyé aux bureaux des contributions directes dans le cadre du contrôle de la Cour des comptes. A la question, *“Estimez-vous que le crédit d’impôt rencontre un franc succès dans votre ressort ?”*, la réponse a été majoritairement négative (environ 86%).

2.2 Le mémoire en réponse de l’administration

Le mémoire de l’administration, consacré à cette partie, est reproduit ci-après.

“Quant à l’analyse statistique pratiquée par la Cour, l’administration tient à préciser ce qui suit :

comparer le nombre de contribuables sociétés qui revendiquent un Cr.I. par rapport au nombre total de contribuables sociétés n’est pas pertinent. Le rapport de la Cour semble préciser qu’il aurait été plus utile de comparer le nombre de contribuables sociétés qui revendiquent un Cr.I. par rapport au nombre total de contribuables sociétés bénéficiant du taux réduit. Toutefois, même cette dernière donnée ne pourrait être considérée comme pertinente pour mesurer le succès de la mesure. Elle ne permet en effet pas de mesurer l’objectif qui était l’accroissement des fonds propres des P.M.E..

A titre indicatif, il y a lieu de compléter les données citées par la Cour. En effet, pour l’ex.d’imp.1997, 1958 contribuables sociétés ont revendiqué un crédit d’impôt (code 185) pour un montant total approchant 300 millions BEF sur un total de 194.025 sociétés bénéficiant du taux réduit, soit approximativement 1 %. Quant à l’ex.d’imp.1998, 3.432 contribuables sociétés ont revendiqué un crédit d’impôt (code 185) pour un montant total proche de 500 millions BEF sur un total de 198.525 sociétés bénéficiant du taux réduit, soit approximativement 1,7 %.

Ces chiffres doivent être analysés avec prudence. En effet, le Cr.I. revendiqué au code 185 pour l’ex.d’imp.1998 peut trouver son origine dans le report d’un Cr.I. imputable en principe pour l’exercice antérieur, mais reporté pour cause d’absence ou d’insuffisance de base imposable.

Dans l’absolu, ces chiffres semblent cependant indiquer une progression du pourcentage de sociétés revendiquant un Cr.I. entre les ex.d’imp.1997 et 1998. En effet, un certain temps s’écoule entre le moment où une mesure incitative induit une décision d’accroissement de capital et le moment où ladite augmentation est réalisée effectivement.”

La Cour des comptes rappelle à cet égard que les mesures effectuées par ses services s’appuyaient sur des données pouvant constituer des indices de succès ou d’insuccès du crédit d’impôt. Elle a ainsi privilégié l’approche la plus praticable au vu des seules données disponibles au sein de l’administration. Cette approche, indirecte, vise à déterminer le taux d’utilisation du crédit d’impôt, plutôt que l’accroissement des fonds propres des sociétés visées par la mesure.

L’administration conteste l’évaluation ainsi pratiquée, au motif qu’il faut lui préférer la mesure directe de l’accroissement des fonds propres des sociétés. L’administration n’a cependant pas réalisé cette mesure, ni recueilli les données permettant de la mener à bien. Par ailleurs, les résultats de l’éva-

luation menée par les services de la Cour, même s'ils sont indirects, constituent des indices utiles, qu'il convient de prendre en considération.

L'administration signale en outre que les chiffres issus du code 185 (crédits d'impôts déclarés) doivent être analysés avec prudence car ils comprennent également le crédit d'impôt reporté (imputable en principe pour l'exercice antérieur, mais reporté pour cause d'absence ou d'insuffisance de base imposable). La Cour relève que cette difficulté particulière, examinée ci-après, à propos de l'actualisation des données fournies, trouve son origine dans la manière dont les données fiscales sont enregistrées par l'administration, sans code distinct pour ces reports.

Il convient aussi de rappeler qu'initialement, les services de la Cour avaient comparé le crédit d'impôt à la déduction pour investissement (D.P.I.) qui paraît rencontrer un plus grand succès auprès des contribuables. En dépit des différences qui existent entre ces deux mesures, l'analyse entendait ainsi mettre en évidence qu'un régime suffisamment connu du contribuable et dont les difficultés d'application ont été aplanies a davantage de chance d'être suivi.

L'administration ayant contesté la pertinence de cette comparaison, la Cour des comptes a décidé de ne pas la reprendre dans son rapport. La Cour tient cependant à souligner la frappante différence de traitement constatée lors de la mise en œuvre de ces deux mesures. La D.P.I. a fait l'objet de circulaires précises et d'un formulaire détaillé pourvu de 22 codes capteurs d'informations dont l'encodage est directement intégré dans le support de données, de sorte que l'information obtenue est directement disponible et largement publiée à chacun des envois d'un exercice d'imposition. Par contre, le formulaire 275N utilisé pour le crédit d'impôt ne comprend aucun code d'enregistrement et les données qui y sont consignées restent dès lors insérées sous la forme papier dans les dossiers fiscaux disséminés dans les services de taxation.

Enfin, dans son mémoire en réponse, l'administration apporte des précisions qui peuvent expliquer le peu de succès de la mesure tel qu'il ressort de l'étude statistique :

“L'hypothèse de la Cour selon laquelle il serait probablement plus avantageux, pour les dirigeants d'entreprise, de continuer à bénéficier de la déduction des intérêts d'un emprunt en capital contracté en vue de souscrire à l'émission d'actions, plutôt que du Cr.I., paraît pertinente. Cette problématique est d'ailleurs illustrée par un exemple cité par M. Desimpel, membre de la Commission des finances et du budget lors de la discussion générale du projet de loi portant des dispositions fiscales, financières et diverses, en session ordinaire 1995-1996 (Chambre – doc. parl. 208/8 – 1995/1996 – p.16). Toutefois, le choix opéré l'a été sur le plan politique et dans un souci d'orthodoxie budgétaire. Au départ, la disposition envisagée en matière de Cr.I. présentait un caractère nettement plus incitatif en vue du renforcement des fonds propres, y compris pour les entreprises moyennes. Son impact budgétaire devait être compensé par la suppression des taux réduits à l'impôt des sociétés. A partir du moment où il a été opté pour le maintien de ces taux réduits, il a été décidé, pour des raisons budgétaires évidentes, de restreindre le champ d'application de la mesure et d'en compenser l'impact financier par la suppression de la possibilité de déduction visée ci-dessus (Chambre – doc. parl. 208/8 – 1995/1996 – p.27).

Ce choix politique consiste également à répartir l'avantage octroyé sur un plus grand nombre de bénéficiaires. Le Gouvernement voulant encourager l'accroissement des fonds propres des P.M.E. sans privilégier ceux qui viennent d'un actionnaire "actif" plutôt que d'un actionnaire "passif" (Sénat, session 1995-1996, 1-187/4, p.21). Les bénéficiaires du Cr.I. sont en effet l'ensemble des actionnaires ou associés, tandis que la déduction des intérêts ne bénéficiait qu'aux associés actifs et administrateurs. Le gouvernement a opté pour une mesure permettant une application plus large de l'avantage fiscal, celui-ci étant accordé dès lors que toute personne investit des capitaux dans une entreprise, et pas seulement les administrateurs et associés actifs. L'objectif poursuivi est un accroissement global des fonds propres des entreprises (Chambre – doc. parl. 208/8 – 1995/1996 – p.27).

Nonobstant ce qui précède, il ne faut pas oublier que la société doit opérer un choix entre le recours à l'emprunt et l'accroissement de fonds propres. Ce choix de gestion peut notamment être fonction du coût de l'opération (frais de notaire, etc... en ce qui concerne une augmentation de capital), du risque que les actionnaires sont prêts à supporter mais encore de l'avantage fiscal obtenu."

La Cour des comptes prend acte de ces précisions qui expliquent clairement les raisons qui ont conduit le législateur à opter pour la suppression de la possibilité qu'ont les dirigeants d'entreprises de déduire de leurs revenus professionnels certains intérêts d'emprunts.

2.3 Les constatations de la Cour des comptes à la suite de l'actualisation des données chiffrées

Concernant les demandes de bénéfice du crédit d'impôt, le rapport transmis à l'administration faisait état de 2171 supports de données¹¹ pour l'exercice d'imposition 1997 (au 23^e envoi) (soit 0,7 % de l'ensemble des sociétés et 301 millions de francs) et de 2705 supports pour l'exercice d'imposition 1998 (au 11^e envoi) (soit 1,2 % de l'ensemble des sociétés et 393,2 millions de francs).

Ces données ont été actualisées¹². D'autre part, lorsque les données disponibles le permettent, la Cour s'est référé :

- au nombre de sociétés plutôt qu'au nombre de supports de données,¹³

¹¹ Un support de données concerne une seule société. Il est constitué de l'ensemble des données encodées par le service de taxation puis soumises via modem (c'est-à-dire "envoyées") au traitement de l'ordinateur central à l'issue duquel la cotisation est établie. Cette cotisation peut éventuellement être revue par le service de taxation. Il s'ensuit qu'un second support de données, voire plusieurs par la suite, peuvent être encodés pour la même société au cours d'un seul exercice d'imposition.

¹² Pour l'exercice d'imposition 1997, au 33^e envoi, pour l'exercice 1998, aux 22 et 26^{es} envois, pour l'exercice 1999, au 14^e envoi.

¹³ Il faut noter que, dans certains cas, la structure des données de l'administration ne permet que de se référer au nombre de bilans qui, eux aussi, peuvent se multiplier pour la même société au cours d'un seul exercice d'imposition, par exemple lorsqu'une société décide sa dissolution ou un exercice raccourci. Dans une base de données, référencée par un envoi, reprenant les sociétés ayant donné lieu à un traitement d'un ou de plusieurs supports de données, l'identifiant d'une société figurera autant de fois qu'elle aura déposé de déclarations (bilans) pour le même exercice. Par contre, dans chacun de ces cas, la situation fiscale exprimée correspond à celle du dernier support de données introduit. Toutefois, lorsque l'administration évoque le nombre de supports de données, il s'agit du total des supports présentés.

- à la proportion des demandes de bénéfice du crédit d'impôt par rapport au nombre total de sociétés bénéficiant des taux progressifs (communément appelés taux réduits¹⁴) étant donné que seules ces sociétés peuvent revendiquer un crédit d'impôt.

Tableau 1 : Données actualisées – Nombre de sociétés (juillet 2000)

	Ex. impos. 1997 (33 ^e envoi)	Ex. impos. 1998 (22 ^e envoi)
Crédits d'impôt demandés (Nbre de sociétés et % par rapport à l'ensemble des sociétés "taux réduits")	2.071 / 1,1 %	3.640 / 2 %
Montant de ces crédits (en millions de F)	281	502

Source : "La statistique fiscale"

Les données sont peu influencées par le remplacement des supports de données par le nombre de sociétés. L'actualisation entraîne par contre des différences plus significatives : pour l'exercice d'imposition 1998, près de 900 sociétés se sont ajoutées entre le 11^e et le 22^e envoi tandis que, pour l'exercice d'imposition 1997, à l'inverse, la clôture de l'exercice s'est soldée avec un nombre réduit de demandes et de crédits. Cette dernière diminution résulte vraisemblablement du contrôle des services de la Cour ainsi qu'exposé plus haut, qui, en ce qui concerne le contrôle de la légalité de la mesure, a montré que des entreprises ne bénéficiant pas du taux réduit à l'impôt des sociétés, condition essentielle requise par l'article 289bis, ont néanmoins demandé à pouvoir bénéficier du crédit d'impôt. A la suite des demandes formulées en cours de contrôle, l'administration a décidé de procéder immédiatement à une rectification des déclarations concernées.

Les données (en nombre de bilans respectivement aux 33^e et 26^e envoi), y compris les données de l'exercice d'imposition 1999 (au 14^e envoi), se présentent dès lors ainsi :

Tableau 2 : Données actualisées – Nombre de bilans (juillet 2000)

	Ex. impos. 1997 (33 ^e envoi)	Ex. impos. 1998 (22 ^e envoi)	Ex. impos. 1999 (14 ^e envoi)
Crédits d'impôt demandés (Nbre de bilans)	2.076	3.645	4.687
Montant de ces crédits (en millions de F)	281	502	484

Source : Base de données, juillet 2000.

Ces dernières données semblent indiquer un accroissement du recours à cette mesure. Toutefois, le mémoire de l'administration attire, à raison, l'attention sur le fait que le nombre de demandes 1998, plus élevé que celui de 1997, peut inclure de simples demandes de report 1997 non imputé pour insuffisance d'impôt.

¹⁴ Le taux de l'impôt appliqué aux revenus des sociétés est un taux fixe (spécifié à l'alinéa 1 de l'article 215 C.I.R. 1992, il s'élève actuellement à 39 %). Toutefois, lorsque certaines conditions sont remplies et que le revenu imposable n'excède pas 13 000 000 F, des taux progressifs sont applicables aux tranches du revenu (article 215 C.I.R. 1992, alinéas 2 et 3).

L'évaluation de l'impact des reports

L'évaluation de l'impact des reports a nécessité une extraction spécifique des données d'enrôlement fournie par l'administration le 14 juillet 2000. Le traitement de ces données est synthétisé dans le tableau ci-dessous.

Code 185	Ex. impos. 1997 (33 ^e envoi)	Ex. impos. 1998 (26 ^e envoi)	Ex. impos. 1999 (14 ^e envoi)
Crédits d'impôt demandés (Nbre de bilans)	2.076	3.645	4.687
Montant de ces crédits (en millions de F)	281,3	497,2	484,1
Nombre de crédits réellement imputés	1418	2256	3009
Montant des crédits réellement imputés (en millions de F)	145,8	238,2	189
Sociétés (bilans) en report	658	1.389	1.678
Hauteur des reports	135,5	259,0	295,1

Source : Base de données, juillet 2000.

Cette investigation, postérieure au débat contradictoire avec l'administration, montre que les mesures prises par l'administration ne permettent pas à l'heure actuelle la production d'une information correcte relative à l'efficacité du régime.

Il est en effet impossible de chiffrer l'influence des 658 sociétés (en report pour 1997) sur l'exercice d'imposition 1998. Pour l'exercice 1998, une partie des 658 sociétés en cause a pu ne pas être bénéficiaire ou l'être insuffisamment ou encore avoir perdu le droit aux "taux réduits". En réalité, une exploitation des données relativement lourde, puisqu'elle requiert une programmation ad hoc, permet seulement de produire avec certitude des minima et maxima. Il faut ajouter, ainsi qu'il est montré ci-après, qu'à partir de l'exercice d'imposition 2000, cette technique ne fournira plus qu'une maigre information, les reports à prendre en compte s'élevant au nombre d'au moins trois.

Le minimum est calculé en faisant, pour les 658 sociétés visées ci-dessus, l'hypothèse d'une déduction réelle en 1998 de leur crédit 1997 : il apparaît certain qu'au moins 2.987 sociétés (3.645 demandes diminuées de 658 reports possibles) ont réalisé une augmentation de capital valable pour l'exercice d'imposition 1998. De même cette donnée s'élève au maximum à 3.645 sociétés si aucune des 658 n'a pu imputer son crédit.

Pour l'exercice d'imposition 1999 (au 14^e envoi) et pour avancer des chiffres certains, les hypothèses doivent être cumulées : aux 658 sociétés qui n'auraient pu exercer leur report 1997, il faut ajouter l'hypothèse d'une impossibilité de report pour les 1.389 sociétés reportées pour l'exercice 1998 afin d'obtenir un minimum de 2.640 augmentations de capital 1999 [4.687 - (658+1.389)], le maximum (peu probable) étant de 4.687 sociétés. Dès l'exercice 2000 (et pour les exercices suivants), cette estimation exige l'addition de l'intégralité des trois reports précédents.

En conclusion, l'évaluation du régime s'avère, en raison du peu de mesures prises par l'administration à cet effet, peu aisée et peu fiable. A l'issue d'une procédure spéciale et laborieuse, le nombre des nouvelles demandes de crédit d'impôt liées à un exercice d'imposition ne peut être situé qu'entre un nombre minimum et maximum. La précision de cette estimation est relativement faible en raison de l'obligation de prendre en compte les reports qui, dans la déclaration, sont fusionnés avec les nouvelles demandes. Or, les reports sont nombreux.

Il convient de rappeler en outre que, dans certains cas, certes très rares, le contribuable se trouve dans l'incapacité de déterminer la hauteur du report à déclarer, un ordre de priorité de l'imputation des précomptes non remboursables n'ayant pas été réglementairement prévu et publié.

A considérer les envois (33, 26 et 14) et en se basant sur l'estimation par le biais du minimum certain de nouvelles demandes, une hausse, faible mais progressive, des demandes de crédit d'impôt apparaît confirmée. Les demandes 1999, au 14^e envoi, atteignent en effet presque le niveau des demandes 1998 au 26^e envoi et dépassent celles de 1997 au 33^e envoi. Par rapport au nombre total des sociétés pouvant bénéficier des taux réduits (plus ou moins 190.000 sociétés sur 300.000), ces demandes ne représentent toutefois toujours guère plus qu'un pour-cent.

Conclusions

Le contrôle met en évidence, en tout premier lieu, l'organisation déficiente de l'administration confrontée à la mise en œuvre d'une mesure fiscale nouvelle.

Alors qu'une gestion respectueuse, tant des objectifs du législateur que des intérêts du contribuable, implique que le démarrage d'un nouveau régime soit maîtrisé dès l'émission des déclarations qui le concernent, l'administration a fait montre de négligences à chacun des stades intéressant la mise en application du crédit d'impôt introduit par la loi du 20 décembre 1995.

Qu'il s'agisse de l'information à apporter à ses services de contrôle, des outils à leur fournir ou de la formation à leur dispenser, des retards de plus d'un exercice d'imposition sont constatés.

L'attention du contribuable n'a guère été attirée sur l'existence du nouveau régime, certes classiquement mentionné dans la notice explicative de la déclaration annuelle des revenus, mais sans qu'un encart visible, destiné aux nouveautés, ne soit prévu.

En l'absence de production par l'administration de la circulaire détaillant ses prises de positions relatives à la mesure, le même contribuable reste aujourd'hui privé des références lui permettant d'évaluer les incidences des opérations qu'il envisage, alors que la mesure était applicable, pour la première fois, aux revenus de 1996. La Cour des comptes est d'avis que cette carence est d'autant plus regrettable que des difficultés d'application existent toujours, tandis que le délai d'imposition de trois ans est déjà dépassé pour les deux premiers exercices concernés.

Enfin, il appartient à l'administration, chargée de l'exécution de la politique fiscale, de rendre possible la mesure du degré de réalisation de l'objectif poursuivi par cette politique. En ce domaine également, l'audit conclut à des carences et la Cour ne peut qu'inviter l'administration à repenser sa mission.

En termes de résultats, le faible taux de recours des sociétés au régime (à peine plus d'un pour-cent des sociétés concernées) entraîne le ministre des Finances à conclure logiquement dans sa réponse qu'il convient d'intégrer les données et les considérations de la Cour dans les travaux relatifs à la future réforme de l'impôt des sociétés.

Annexe

Réponse du ministre des Finances

MINISTÈRE DES FINANCES
LE MINISTRE

Bruxelles, le 12 mars 2001

Monsieur W. DUMAZY
Premier Président de la Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 BRUXELLES

Votre correspondant :
Jean-Claude LAES

Vos références :
N° A5-1.576.860 L3

Nos références :
CABFIN/FIS/JCL-CH/64.778

Monsieur le Premier Président,

C'est avec beaucoup d'intérêt que j'ai pris connaissance du rapport des résultats du contrôle effectué par la Cour sur le système du crédit d'impôt prévu à l'article 289bis du CIR 92.

Comme la Cour, je considère qu'une administration fiscale moderne ne peut limiter son intervention aux opérations de taxation mais se doit de contribuer à l'instauration de mesures fiscales épousant aux mieux les objectifs qui lui sont assignés et ce, notamment par la diffusion d'informations au moment de la mise en application des régimes et par une évaluation de ses résultats après quelques années.

A la lecture de votre rapport, force est de constater que l'administration se doit d'intégrer davantage dans le développement et la mise au point de ses procédures internes de fonctionnement, les diverses facettes de sa mission.

Comme la Cour, je ne peux que déplorer le retard mis par l'administration à informer les contribuables et ses propres services qui, comme le souligne la Cour est susceptible d'avoir des conséquences sur le contrôle de la mesure, mais aussi sur le succès rencontré par elle.

Avec le recul, il est intéressant de noter que le coût budgétaire de l'introduction du crédit d'impôt avait initialement été évalué à 8.465 millions de francs par exercice d'imposition, alors qu'il apparaît à présent que les sociétés bénéficiant du crédit d'impôt ne représentent guère plus qu'un pourcentage des bénéficiaires potentiels et que le montant total des crédits accordés dépasse à peine les 500 millions de francs.

Il conviendra de garder cette information à l'esprit, ainsi que les autres considérations formulées par la Cour, lorsque l'on prendra connaissance de l'avis que le Conseil supérieur des Finances a été chargé de présenter sur la future réforme de l'impôt des sociétés.

Il me paraît enfin révélateur que ce ne soit apparemment que les opérations de contrôle menées par la Cour des comptes qui ont permis à l'administration de constater qu'elle appliquait en fait la mesure à des sociétés ne remplissant pas les conditions légales pour en bénéficier.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'expression de ma haute considération.

D. Reynders

dépôt légal	D/2001/1128/11
impression	St-Luc Nazareth
adresse	Cour des comptes Rue de la Régence, 2 B-1000 Bruxelles
tél	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
site Internet	http://www.courdescomptes.be