

COUR DES COMPTES

Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés

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

Bruxelles, avril 2003



COUR DES COMPTES

Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés

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

*Rapport adopté en assemblée générale
de la Cour des comptes du 26 mars 2003*

Synthèse

L'impôt des personnes morales (I.P.M.) désigne un ensemble de cotisations qui forment un régime fiscal plus avantageux que l'impôt des sociétés et auxquelles sont soumis des services et des organismes publics, ainsi que des personnes morales de droit privé dont les opérations ou les objectifs ont un caractère non lucratif.

L'enjeu fiscal direct que représente cette catégorie de contribuables est assez limité, mais le contrôle portant sur ces associations et organismes vise aussi à identifier les contribuables qui bénéficient à tort de ce régime favorable, comme les «fausses A.S.B.L.» (celles qui développeraient des activités commerciales).

L'I.P.M. étant constitué d'une série d'impositions distinctes, non globalisées, et souvent applicables à d'autres catégories de contribuables, une évaluation du produit fiscal de ce régime est impossible dans le système comptable actuel. De même, aucune estimation des ressources que l'administration consacre à la perception de ces impositions n'est disponible. Ces circonstances font obstacle à une réflexion sérieuse de la part de l'administration sur le rendement de cette imposition et de son contrôle. Il est indispensable que l'administration élabore des indicateurs à cet égard.

D'une manière générale, l'audit a révélé qu'il n'existe pas de véritable système de contrôle cohérent et uniforme de ces contribuables particuliers.

Préalablement à toute mesure de vérification, l'administration devrait développer des pratiques permettant de faire un inventaire complet et actualisé des associations (en particulier les personnes morales et les associations de fait) sur lesquelles doivent porter des contrôles spécifiques.

Le contrôle de l'I.P.M. est confié, selon le domicile du contribuable, à des services différents: alors que, dans les grandes villes, cette tâche est réalisée par des services spécialisés, ailleurs ce sont des services chargés de l'impôt des personnes physiques qui s'occupent, parfois très marginalement, de la vérification de l'I.P.M. Dans ce dernier cas, on peut considérer le contrôle comme faible, limité le plus souvent à un enrôlement sur déclaration et au classement des pièces des dossiers. Cette situation porte atteinte à l'efficacité et à l'équité de la collecte de cet impôt. L'administration devrait prendre rapidement des mesures pour confier ces dossiers à des unités qui puissent opérer un contrôle plus uniforme (en les rattachant, par exemple, à la future entité fiscale P.M.E. des programmes fonctionnels prévue dans le projet Coperfin).

Les normes appliquées au contrôle de ces associations et organismes sont en outre insuffisantes en ce qui concerne le système de sélection des dossiers et les modalités de chaque type de contrôle (contrôle de gestion et mise en ordre). Ces manquements rejoignent des critiques formulées par la Cour des comptes à l'occasion d'audits portant sur les contrôles d'autres catégories de contribuables.

Ainsi, les contrôles de début et de fin d'activité, ceux en vue de la taxation de tiers ou pour identifier des «fausses A.S.B.L.», ainsi que les visites sur place, sont insuffisamment pratiqués. Un contrôle plus appuyé et formalisé en procédures systématiques devrait être organisé sur les associations de fait. En préalable, des méthodes d'identification de ces associations devraient être appliquées.

Des instructions aux taxateurs, qui permettraient d'améliorer les usages actuels à moindre coût, devraient notamment définir des méthodes d'analyse des comptes annuels, dont la présentation standardisée est imposée par la nouvelle

loi du 2 mai 2002 sur les A.S.B.L. et décrire des procédures systématiques de débusquement des «fausses A.S.B.L.».

Enfin, le produit modique de la taxe compensatoire sur les A.S.B.L., comparé à son coût administratif et social, devrait, lorsque les enseignements auront été tirés des modifications introduites par la loi de 2002, susciter une nouvelle réflexion sur l'opportunité de maintenir cette imposition particulière.

Table des matières

Introduction	7
0.1 Le contexte général	7
0.2 Le déroulement de l'audit	7
0.2.1 L'enquête préalable	7
0.2.2 L'enquête de corroboration	8
0.2.3 La phase contradictoire	8
0.3 La synthèse des résultats et des recommandations	9
Chapitre 1	
Les contribuables	12
1.1 Généralités	12
1.2 Les associations sans but lucratif	13
1.2.1 Vue générale	13
1.2.2 La réforme légale de 2002	14
1.2.3 Les «fausses A.S.B.L.»	15
1.2.4 L'identification des contribuables	16
1.3 La problématique des associations de fait	16
Chapitre 2	
L'impôt des personnes morales	19
2.1 La nature de l'imposition	19
2.2 L'organisation du contrôle	20
2.2.1 Les instances de contrôle	20
2.2.2 Le système de sélection des dossiers	21
2.2.3 Les normes de vérification	23
2.2.4 Les états périodiques	23
2.2.5 L'information du contribuable	26
2.3 La pratique du contrôle	26
2.3.1 Le contenu et la présentation des dossiers	26
2.3.2 Le contrôle pratiqué dans les services I.P.M. & I.P.P.	27
2.3.3 Le contrôle pratiqué par d'autres services	31
2.3.4 Le contrôle des associations agréées	32
Chapitre 3	
La taxe compensatoire	34
3.1 La nature et le rendement de la taxe	34
3.2 Les instances et les normes de contrôle	36
3.3 La pratique du contrôle	37
Annexe	39

Tables des abréviations

Aced	Administration du Cadastre, de l'Enregistrement et des Domaines
Afer	Administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus
C.I.R. 92	Code d'impôt sur les revenus de 1992
Comir	Commentaire du Code des impôts sur les revenus
C.R.A.	Compte rendu analytique
I.P.M.	Impôt des personnes morales
I.P.P.	Impôt des personnes physiques
I. Soc.	Impôt des sociétés
Q.R.	Questions et réponses

Introduction

0.1 Le contexte général

- 1 L'audit du contrôle fiscal des associations et organismes publics non assujettis à l'impôt des sociétés s'inscrit dans le cadre du contrôle général exercé par la Cour des comptes sur les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'Etat¹.
- 2 La Cour des comptes a examiné le contrôle pratiqué par l'administration en matière d'impôt des personnes morales (I.P.M.). Même si le produit des diverses taxations y afférentes est modeste, rapporté au total annuel des droits constatés au profit de l'Etat², l'examen des contrôles pratiqués en la matière est justifié par l'importance que constitue en terme d'équité le contrôle approprié de toutes les catégories de contribuables et aussi par la place essentielle qu'occupent les redevables concernés dans la vie économique et sociale du pays.
- 3 Les contribuables assujettis à l'I.P.M., qui globalement forment ce que l'on appelle le secteur non marchand, peuvent être regroupés en deux grandes catégories: les institutions publiques et certaines associations privées. Ces dernières mobilisent des moyens humains et matériels importants, pour apporter à la société civile, dans des domaines très diversifiés, des services essentiels.
- 4 A bien des égards, les observations de la présente enquête viennent confirmer les carences administratives énoncées en conclusion de l'audit mené auparavant sur le contrôle fiscal des salariés revendiquant la déduction de leurs frais professionnels réels³. L'examen de l'exercice de la fonction de contrôle de l'administration sur deux types de contribuables, a fait apparaître des insuffisances parallèles, que l'on peut légitimement s'attendre à retrouver, sous des formes éventuellement mitigées ou exacerbées, dans d'autres secteurs. Dès lors, le présent audit devrait être l'occasion pour l'administration de repenser globalement certaines normes et pratiques du contrôle fiscal considéré dans son ensemble.

0.2 Le déroulement de l'audit

0.2.1 L'enquête préalable

- 5 Au cours de l'enquête préalable, trois bureaux de contrôle ont été visités afin de recueillir de premiers éléments d'appréciation quant à la pertinence du système de vérification mis en place, à la teneur des vérifications effectuées et à la gestion globale des services. Dans ces bureaux, un entretien

¹ Constitution, art. 180.

² Pour des raisons d'absence de données statistiques sur le rendement de l'I.P.M. – et notamment sur le rendement du contrôle fiscal effectué (cf. *infra*) – les recettes ainsi perçues n'ont pu être quantifiées.

³ *Le contrôle fiscal des frais professionnels réels*. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, Février 2001.

avec l'inspecteur principal, mené à partir d'un questionnaire préétabli, a été suivi de la consultation de quelques dossiers.

- 6 A ce stade des investigations, des informations ont été recherchées sur la production de statistiques, susceptibles de permettre une évaluation du travail accompli dans les services extérieurs et par suite de contribuer à un pilotage du système.
- 7 L'analyse du champ spécifique que constituent les A.S.B.L. a fait apparaître qu'une imposition particulière, la taxe compensatoire des droits de succession, perçue par les bureaux de l'Enregistrement, méritait d'être intégrée dans l'étude entamée, en dépit d'un rendement relativement limité⁴. Il est apparu que, malgré les assiettes taxables fort différentes de l'I.P.M. et de la taxe compensatoire, des échanges d'information devraient avoir lieu entre les bureaux chargés de la vérification des deux types de déclaration. Le fait que, par ailleurs, les contribuables sur lesquels doit s'exercer le contrôle des bureaux de taxation chargés de l'I.P.M. ne sont pas uniquement des personnes morales, mais également des associations de fait sans but lucratif, a conduit la Cour à intégrer ces associations dans sa recherche. En date du 28 mars 2001, la Cour a dès lors informé le ministre qu'elle procéderait à l'audit du contrôle fiscal des associations et organismes publics non assujettis à l'impôt des sociétés.

0.2.2 L'enquête de corroboration

- 8 Au cours de l'enquête de corroboration, cinq bureaux chargés du contrôle I.P.M. et cinq bureaux de l'Enregistrement ont été visités, suivant une procédure semblable à celle de l'enquête de faisabilité. Au total, près de 130 dossiers relevant de bureaux chargés du contrôle de l'I.P.M. et une cinquantaine de dossiers d'A.S.B.L. tributaires de la taxe compensatoire des droits de succession ont été consultés. Cet échantillon a permis de constater un certain nombre de pratiques qui, rencontrées dans des bureaux différents sans lien fonctionnel entre eux, peuvent être considérées comme caractéristiques du système à l'œuvre dans ces domaines.

0.2.3 La phase contradictoire

- 9 Le rapport de l'auditorat a été envoyé le 15 mai 2002 à l'administration en vue du débat contradictoire. Celui-ci a eu lieu le 31 juillet 2002 entre des délégués de la Cour et des représentations de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus (Afer) et de l'administration du Cadastre, de l'Enregistrement et des Domaines (Aced).
- 10 La Cour des comptes a ensuite transmis au ministre des Finances, le 4 décembre 2002, un rapport synthétisant ses observations et recommandations, ainsi que les remarques formulées par l'administration.
- 11 Le 7 février 2003, le ministre des Finances a répondu à la Cour qu'il n'avait aucune observation à formuler concernant le rapport d'audit qui lui avait été soumis.
- 12 Afin de rendre compte des résultats de la phase contradictoire, les remarques et engagements de l'administration ont été insérés dans le rapport où ils figurent avec une mention dans la marge.

⁴ Soit 1.633 millions de francs pour l'année 2000.

0.3 La synthèse des résultats et des recommandations

- 13 Le présent audit a révélé d'une manière générale l'absence d'un véritable système de contrôle cohérent et uniforme des associations non assujetties à l'impôt des sociétés (I.Soc.). Les constatations de ce rapport doivent cependant être relativisées, en raison de l'enjeu fiscal limité que représente la taxation de cette catégorie de contribuables. Ainsi, les mesures à prendre pour développer l'efficacité de la vérification des associations non assujetties à l'I.Soc. doivent être proportionnées à cet enjeu et aux moyens globaux dont disposent les administrations fiscales. Malgré cette réserve, il apparaît que quelques modifications simples mais radicales sont susceptibles d'améliorer les pratiques actuelles, en exploitant mieux les ressources qui y sont consacrées, sans les augmenter nécessairement. De la sorte, en optimisant à moindre coût cet axe de contrôle, l'administration pourrait se concentrer sur des dossiers à plus haut risque fiscal.
- 14 Il convient également de souligner que l'impact du contrôle portant sur ces associations et organismes n'est pas limité à la seule perception de l'impôt des personnes morales. En effet, les «fausses A.S.B.L.» (celles qui développeraient des activités commerciales) doivent être exclues de l'assujettissement avantageux à l'I.P.M., pour être assujetties à l'I.Soc. De même, le contrôle exercé à l'égard des associations de fait vise à taxer éventuellement leurs membres à l'impôt des personnes physiques (I.P.P.).
- 15 Le régime fiscal des personnes morales assujetties à l'I.P.M. est constitué d'une série d'impositions distinctes, non globalisées, et de surcroît le plus souvent applicables aussi à d'autres catégories de contribuables. De ce fait, une évaluation du produit fiscal de ce régime est impossible dans le système comptable actuel. De même, aucune estimation des ressources que l'administration fiscale consacre à la perception de ces impositions n'est disponible. Ces circonstances sont manifestement de nature à faire obstacle à une réflexion sérieuse de la part de l'administration sur le rendement de cette imposition et de son contrôle.
- 16 Pour asseoir le pilotage du système de contrôle sur une analyse objective de données quantifiées, il est indispensable que l'administration élabore des indicateurs adaptés à ses besoins d'évaluation interne des procédures. Un relevé statistique qui informe du rendement des contrôles effectués doit notamment être disponible (en termes de suppléments d'impôt, d'assujettissements forcés à l'I.Soc., de taxation de tiers, etc.).
- 17 Préalablement à toute mesure de vérification, l'administration doit développer des pratiques simples et systématiques qui permettent de faire un inventaire complet et actualisé des associations (personnes morales et associations de fait) sur lesquelles doivent porter des contrôles spécifiques.
- 18 La caractéristique du système qui nuit le plus à son efficacité (et spécifiquement au principe d'équité), est l'existence (selon le domicile fiscal du contribuable) de services fort différents chargés du contrôle I.P.M. : dans les grandes villes, des services spécialisés et, ailleurs, des services I.P.P. s'occupant, parfois très marginalement, de la vérification de ces associations non assujetties à l'I.Soc. Dans ces derniers, on peut considérer le contrôle comme faible, les fonctionnaires en charge des dossiers se limitant le plus souvent à un enrôlement sur déclaration et au classement des pièces des dossiers.
- 19 Il est dès lors impérieux que l'administration prenne rapidement des mesures pour confier ces dossiers à des unités qui puissent opérer un contrôle de

nature semblable (en les rattachant, par exemple, à la future entité fiscale P.M.E. des programmes fonctionnels prévue dans le projet Coperfin). Les fonctionnaires concernés par ce type de contrôle, et formés en ce sens, devraient en outre bénéficier des normes indispensables pour pratiquer une vérification ciblée (s'appuyant sur une analyse de risque préalable), rentable et garantissant un traitement équitable des contribuables.

- 20 L'encadrement normatif du contrôle de ces associations et organismes est insuffisant, en ce qui concerne le système de sélection des dossiers, les modalités de contrôle (à différencier selon le type d'assujetti), la définition concrète d'un contrôle de gestion et d'une mise en ordre, la mise à disposition d'instruments standardisés de contrôle ou de documentation, et d'outils statistiques indispensables au pilotage et à l'évaluation a posteriori. Ces divers manquements constatés dans le cadre du présent audit rejoignent des critiques formulées par la Cour des comptes dans son rapport sur le contrôle des salariés «frais réels».
- 21 Ce défaut général de programmation concerne également l'information du contribuable. En lui apportant des instructions claires et précises sur ses obligations fiscales (notamment par le biais d'une brochure complète et détaillée en annexe de la déclaration I.P.M.), l'administration pourrait faciliter sa mise en conformité à la loi et, par incidence, la vérification du taxateur et la perception de l'impôt.
- 22 Considérant ces carences normatives, il n'est pas exceptionnel de constater des défaillances dans la manière de documenter les dossiers et de contrôler les contribuables. Ainsi, les contrôles de début et de fin d'activité, ceux en vue de la taxation de tiers ou pour débusquer des fausses A.S.B.L., ainsi que les visites sur place, sont parfois insuffisamment pratiqués.
- 23 La mise à disposition d'un corpus d'instructions concrètes, à tous les taxateurs concernés, améliorerait les usages actuels à moindre coût (i.e. sans accroître nécessairement les ressources humaines affectées au contrôle). Ces instructions de contrôle devraient notamment définir des méthodes d'analyse des comptes annuels, dont la présentation standardisée est prévue par la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, qui a modifié la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique. Le corpus devrait décrire en outre des procédures systématiques de débusquement des «fausses A.S.B.L.».
- 24 Il s'impose également d'opérer un contrôle plus appuyé qu'actuellement, et formalisé en procédures systématiques, sur le secteur des associations de fait. Un manque de rigueur à cet égard risquerait d'induire une discrimination à l'encontre des personnes morales et un développement de ce secteur informel. En préalable à la vérification, un inventaire aussi complet que possible des associations de fait doit être opéré sur la base de méthodes d'identification précises et généralisées.
- 25 En ce qui concerne la taxe compensatoire des droits de successions, certaines faiblesses ont été constatées, qui n'appellent cependant pas de réforme profonde. Considérant en effet la faible productivité de cet impôt, l'on ne peut préconiser une intensification excessive du contrôle, au détriment de tâches plus directement rentables et importantes. Néanmoins, certains aménagements normatifs pourraient améliorer la perception de cette taxe, et en particulier une collaboration structurée entre les services

chargés du contrôle de la taxe compensatoire et ceux chargés du contrôle de l'I.P.M.

- 26 Enfin, le produit modique de cette taxe sur les A.S.B.L. comparé à son coût administratif et social pourrait, à moyen terme (i.e. lorsque tous les enseignements auront été tirés des modifications introduites par la nouvelle loi), susciter une nouvelle réflexion sur l'opportunité de maintenir cette imposition particulière.
- 27 Considérant l'assentiment donné par le ministre des Finances au rapport d'audit comprenant les quelques engagements de l'administration, la Cour des comptes suivra attentivement la mise en œuvre des réformes qui devront nécessairement en découler, pour une amélioration sensible du contrôle fiscal des associations.

Chapitre 1

Les contribuables

1.1 Généralités

- 28 Dans le domaine des impôts sur les revenus, l'impôt des personnes morales (I.P.M.) représente un mode de taxation avantageux dont peuvent bénéficier seulement certains contribuables déterminés. Il est par conséquent essentiel de cerner les conditions d'assujettissement à ce régime particulier ainsi que les difficultés posées par l'inventaire des assujettis.
- 29 Les contribuables assujettis à l'I.P.M.⁵ sont classiquement répartis en trois groupes (tels que définis par l'article 220 C.I.R. 92), sur lesquels ne portent pas nécessairement toutes les cotisations distinctes prévues dans le cadre de cette impôt particulier :
- Le groupe 1 est constitué de services publics : Etat, communautés, régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes, communes, centres publics d'aide sociale et établissements culturels publics (i.e. les organismes chargés de la gestion du temporel des divers cultes).
 - Le groupe 2 comprend un certain nombre de personnes morales (essentiellement de service public) qui sont inconditionnellement exclues de l'impôt des sociétés en vertu de l'article 180 C.I.R. 92.⁶
 - Le groupe 3 reprend certaines personnes morales de droit privé⁷, qui sont exclues de l'impôt des sociétés en vertu du caractère non lucratif de leurs opérations et/ou de leur(s) objectif(s). Ce groupe est essentiellement constitué des associations sans but lucratif régies par le titre I de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique.
- 30 Si les deux premiers groupes ne posent pas de problème quant à l'identification des contribuables concernés, les critères déterminant l'appartenance au troisième groupe sont plus difficiles à cerner. Il résulte de l'analyse que cette catégorie se subdivise en deux types distincts d'assujettis *conditionnellement* exclus de l'impôt des sociétés.
- Le Code définit d'abord certains domaines privilégiés dans lesquels des personnes morales sans but lucratif peuvent se livrer à une exploitation

⁵ Les contribuables tributaires de la taxe compensatoire étant ipso facto des assujettis à l'I.P.M. (sauf l'anomalie que représente l'assujettissement à l'I.Soc.), le présent chapitre sera développé uniquement à partir de cette dernière imposition.

⁶ Il s'agit des organismes suivants : les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 ; la "Naamloze vennootschap zeekanaal en watergebonden grondbeheer Vlaanderen", la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le Port de Bruxelles, les régies portuaires autonomes d'Anvers, Ostende et Gand et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur ; l'Office national du Ducreire ; la Compagnie belge pour le financement de l'industrie ; la Loterie nationale ; le Fonds de participation ; la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées ; la Société des transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein ; la Société des transports intercommunaux de Bruxelles ; les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971 ; la société de droit public à finalité sociale Coopération technique belge.

⁷ «[...] qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration» (art. 220 3° C.I.R. 92).

ou à des opérations de caractère lucratif, sans pour autant être assujetties à l'impôt des sociétés⁸.

- L'article 182 C.I.R. 92 cite quant à lui les opérations qui, dans le chef de personnes morales sans but lucratif, ne doivent pas être considérées comme de caractère lucratif, à savoir:
 1. les opérations isolées ou exceptionnelles;
 2. les opérations qui consistent dans le placement de fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire;
 3. les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

N.B. L'appartenance au deuxième sous-groupe peut le cas échéant poser des problèmes d'interprétation quant au caractère «isolé», «exceptionnel», «accessoire» des opérations commerciales, ou quant à la définition exacte des «méthodes industrielles ou commerciales», dans la mesure où énormément d'A.S.B.L. entreprennent des activités à caractère lucratif pour acquérir les moyens de réaliser leur mission statutaire désintéressée: ces opérations sont autorisées dans la mesure où elles sont subordonnées à l'accomplissement de l'objet social non lucratif. Le *Commentaire du Code des impôts sur les revenus* (Comir) éclaire utilement à cet égard le texte légal, afin d'informer le contribuable (et le taxateur) sur les critères permettant d'apprécier les conditions mises à l'application de l'article 182 C.I.R. 92.

- 31 Enfin, il n'est pas inutile de signaler que les contribuables du groupe 1 ne sont pas tenus au dépôt d'une déclaration, alors que les autres contribuables (groupes 2 et 3) font partie du système déclaratif.

1.2 Les associations sans but lucratif

1.2.1 Vue générale

- 32 Le secteur des A.S.B.L. est largement producteur de services collectifs (santé, éducation, action sociale), parfois délégués par l'autorité publique, qui accorde alors des subsides pour ces activités⁹ et exerce un contrôle

⁸ Il s'agit de personnes morales sans but lucratif: «1° qui ont pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres; 2° qui constituent le prolongement ou l'émanation de personnes morales visées au 1°, lorsqu'elles ont pour objet exclusif ou principal, soit d'accomplir, au nom et pour compte de leurs affiliés, tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale, soit d'aider leurs affiliés dans l'accomplissement de ces obligations ou formalités; 3° qui, en application de la législation sociale, sont chargées de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par cette législation; 4° qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement; 5° qui ont pour objet exclusif ou principal d'organiser des foires ou expositions; 6° qui sont agréées en qualité de service d'aide aux familles et aux personnes âgées par les organes compétents des Communautés; 7° qui sont agréées pour recevoir des libéralités exonérées d'impôt ou qui le seraient, soit si elles en faisaient la demande, soit si elles répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonné, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés ou régions ou au pays tout entier.» (art. 181, C.I.R. 92).

⁹ Le financement des A.S.B.L. belges repose ainsi, aux trois quarts, sur des fonds publics (Centre d'Economie Sociale (Ulg) & Hoger Instituut voor de Arbeid (KUL), *Le secteur non marchand privé en Belgique*, Fondation Roi Baudouin, 2000, p. 2).

spécifique de tutelle, fondé, le cas échéant, sur des règles imposées en matière notamment de comptabilisation¹⁰. L'institutionnalisation de ces associations favorise ainsi un niveau de contrôle externe qui assure la régularité des écritures et contribue au respect des exigences fiscales.

- 33 Il existe cependant un nombre important de petites associations, peu ou pas dépendantes financièrement de pouvoirs publics subsidants, au sein desquelles le contrôle interne peut se révéler extrêmement limité en raison de leur structure et de l'absence de contraintes légales quant à la comptabilisation des flux et des stocks. Découlent de ce fait des difficultés pour déterminer leur situation fiscale: l'hétérogénéité et le manque de rigueur et de clarté dans la manière dont ces associations rendent compte des implications financières de leurs activités rendent la gestion de la vérification fiscale délicate.

1.2.2 La réforme légale de 2002

- 34 Pour remédier à certaines insuffisances de la loi du 27 juin 1921 sur les A.S.B.L. et en particulier au risque de voir détourner les objectifs poursuivis par la loi en créant une association poursuivant de facto un but lucratif pour ses membres, une modification législative y a été apportée¹¹, dont il convient d'évoquer ici l'incidence sur la comptabilité.
- 35 Dorénavant, les petites associations doivent tenir leur comptabilité, toujours limitée à un schéma simplifié portant au minimum sur les mouvements des disponibilités en espèces et en comptes, selon un modèle spécifique établi par le Roi. Au-delà de certains seuils quantitatifs, les A.S.B.L. sont en outre tenues de se conformer aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et de ses arrêtés d'exécution, sauf si ces associations sont soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels¹².
- 36 Les modifications de la loi sur les A.S.B.L. améliorent leur transparence (par l'obligation de publicité des comptes) et devraient faciliter incidemment le contrôle fiscal, en assurant une meilleure appréhension des opérations économiques des contribuables, grâce à la standardisation des comptes.

¹⁰ «[...] quelques catégories d'associations font, en fonction de leurs activités, l'objet d'une réglementation en la matière sur base de l'art. 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. Il s'agit des hôpitaux (loi du 7 août 1987), des caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants (arrêté royal du 19 décembre 1987) et des services médicaux interentreprises (arrêté royal du 23 janvier 1992). [§] Certaines administrations publiques ont d'autre part réglé par arrêtés ou décrets l'agrément et l'octroi de subventions dans des secteurs d'activité précis.» (Projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 [...], Exposé des motifs, Doc. Parl. Ch. repr. Sess. Ord. 1998-1999, n° 1854/1, p. 13).

¹¹ Loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

¹² Nouvel art. 17 de la loi du 27 juin 1921 : l'application de la comptabilité commerciale est obligatoire lorsqu'une association atteint, à la date de la clôture de l'exercice social, au moins deux des trois seuils suivants: 1° cinq travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein; 2° deux cent cinquante mille euros pour le total des recettes H.T.V.A.; 3° un million d'euros pour le total du bilan. Soulignons encore qu'en vertu du même article, les grosses associations (pour lesquelles des seuils plus élevés ont été fixés) sont en outre tenues de confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels.

37 Dès l'adoption des arrêtés d'exécution de la nouvelle loi, l'administration devra tirer parti des nouvelles obligations imposées aux contribuables en question, en définissant des procédures d'analyse rapide et ciblée des comptes annuels et d'investigations subséquentes.

1.2.3 Les «fausses A.S.B.L.»

38 Ces aménagements de la loi sur les A.S.B.L. n'empêcheront cependant pas, dans les faits, d'utiliser cette forme d'association pour poursuivre des objectifs lucratifs. Puisqu'une A.S.B.L. est présumée devoir être assujettie à l'I.P.M.¹³, il appartient à l'administration de demeurer vigilante sur le respect du caractère non lucratif des associations dont elle contrôle la situation fiscale. Si l'administration devait manquer de rigueur et de détermination dans cette lutte contre les contribuables déviants, certaines entreprises commerciales pourraient à juste titre se plaindre des distorsions de concurrence ainsi créées.

39 Il serait dès lors opportun que l'administration développe des méthodes systématiques pour déceler les «fausses A.S.B.L.» et forcer leur assujettissement à l'I.Soc.¹⁴. L'éventail de ces méthodes devrait notamment comprendre l'analyse méthodique des objectifs déclarés dans les statuts, la définition de secteurs d'activité à risque et de procédures particulières de contrôle y afférentes, et l'analyse des comptes annuels selon une grille de lecture qui puisse déceler les anomalies en cette matière.

Commentaire de
l'administration

L'administration souligne que la détermination de l'assujettissement d'une A.S.B.L. est une matière délicate; la lecture des statuts, sans autre forme d'examen, ne lui semble pas être, par exemple, de nature à induire ipso facto un assujettissement à l'I.Soc. L'administration estime en outre que l'élaboration d'une approche standardisée de la question, qui ne lui paraît pratiquement possible qu'en utilisant des «quotas» fixés au préalable (x critères remplis; fixation de seuils en termes de marge bénéficiaire, définition d'activités «à risque», etc.), semble critiquable au vu de l'imprécision de l'article 182 C.I.R. 92. L'exercice par une A.S.B.L. d'une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles, ou l'application par celle-ci de méthodes industrielles ou commerciales, doit notamment s'apprécier à la lumière des circonstances de fait dans lesquelles ces opérations se réalisent et/ou des éléments concrets propres à cette A.S.B.L., de sorte que c'est au cas par cas qu'il convient d'examiner si l'A.S.B.L. en cause doit être assujettie à l'I.Soc.

40 La Cour des comptes convient de la difficulté d'interpréter l'article en cause et de la nécessité de faire l'examen de chaque situation, au cas par cas, sans appliquer mécaniquement un ensemble de critères trop rigide-ment définis. Il faut néanmoins souligner que, du fait même de l'imprécision de la loi fiscale, une assez abondante jurisprudence a fourni des éclaircis-tements sur l'interprétation que l'on pouvait en donner. A partir de quoi, il lui paraît possible d'élaborer un schéma de vérification, qui ne soit pas nécessairement constitué de critères quantifiés à appliquer strictement.

¹³ La définition légale de l'A.S.B.L., énoncée à l'art. 1^{er} de la loi du 27 juin 1921, rencontrant norma-lement les conditions d'assujettissement à ce type d'imposition, en vertu de l'art. 182 C.I.R. 92.

¹⁴ C'est la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus qui a introduit l'as-sujettissement à l'impôt des sociétés pour les A.S.B.L. se livrant à des opérations lucratives.

L'absence de ligne directrice en matière de débusquement des fausses A.S.B.L., amoindrit ou même annule toute possibilité pour l'administration d'atteindre cet objectif de manière efficiente et relativement uniforme.

1.2.4 L'identification des contribuables

- 41 Un inventaire des contribuables constitue un préalable à toute mesure de contrôle fiscal. Le caractère systématique et si possible exhaustif de l'identification des assujettis garantit l'inclusion de tous les redevables potentiels dans le programme de vérification établi par l'administration fiscale. En ce qui concerne les contribuables tributaires du système déclaratif, ce travail conditionne en outre l'envoi des déclarations aux associations en activité.
- 42 En raison des exigences légales en matière de publicité, l'identification initiale des A.S.B.L. ne pose pas de problème. Dès la publication de leurs statuts au *Moniteur belge* (et lors de leurs modifications essentielles¹⁵), les A.S.B.L. sont identifiées au Registre des personnes morales (qui leur attribue un numéro national¹⁶, permettant de les singulariser également dans les répertoires des administrations fiscales). Ce dernier alimente le registre informatisé de l'Afer, accessible et en partie modifiable depuis les services de taxation.

1.3 La problématique des associations de fait

- 43 Par définition, les associations de fait ne sont pas taxées à l'impôt des personnes morales. Cette exclusion est d'ailleurs explicitement soulignée dans le commentaire du Code des impôts sur les revenus, où il est précisé que les revenus générés par de telles associations constituent en principe des revenus imposables dans le chef des associés ou membres¹⁷.
- 44 Parmi ces entités dépourvues de la personnalité juridique, un certain nombre déploient des activités à caractère non lucratif et peuvent dès lors être comparées à des A.S.B.L.¹⁸. Cette parenté entre les pratiques et les objectifs de ces deux formes d'organisations non assujetties à l'I.Soc., ainsi que les procédures de contrôle semblables qui doivent leur être appliquées, justifient que l'on rapproche la problématique particulière des associations de fait du champ des contribuables à l'I.P.M.
- 45 Bien que n'étant pas susceptibles d'être taxées en tant que telles, les associations de fait sans but lucratif peuvent, au cours des opérations qu'elles génèrent, allouer des indemnités, rémunérations, allocations... à des collaborateurs, voire à des associés. Tout surplus financier dégagé au terme d'un exercice doit être quant à lui imposé dans le chef des membres. Le contrôle exercé en vue de la taxation des tiers nécessite donc que des dossiers soient ouverts au nom de ces associations de fait. L'administration

¹⁵ Par exemple, changement de dénomination, d'adresse ou d'objet social.

¹⁶ Ce numéro national sera également le numéro de T.V.A. de l'association en cas d'assujettissement à cet impôt indirect.

¹⁷ Comir 179/28, et art. 364 C.I.R. 92 pour ce qui est de l'attribution des bénéfices ou des profits générés par une association de fait avec but et opérations lucratives.

¹⁸ Les autres associations, à but lucratif et créant donc des profits distribuables aux membres (par ex. les associations momentanées de sociétés), sont quant à elles assimilables à des entreprises commerciales et sont logiquement contrôlées par des bureaux de taxation I.Soc.

a ainsi rattaché ces dossiers aux services de taxation chargés du contrôle des assujettis à l'I.P.M.

- 46 L'importance quantitative des associations de fait¹⁹ requiert que l'administration veille à appliquer à leur sujet des procédures de vérification et d'identification standardisées. Si les contribuables devaient constater plus de laxisme dans le contrôle des associations de fait qu'à l'égard des personnes morales, ils pourraient être amenés à ne plus rechercher l'acquisition de la personnalité juridique, d'autant que la loi du 2 mai 2002 amplifie leurs obligations (notamment comptables et administratives²⁰).

L'enquête a mis en évidence l'absence de procédures organisées de contrôle fiscal portant sur les associations de fait.

- 47 Contrairement aux personnes morales, les associations de fait n'ont quant à elles aucune obligation en matière de publicité: les informations relatives à leur existence même sont par conséquent très malaisées à collecter. Malgré ce constat, il devrait être possible de concevoir des procédures d'identification assez simples et uniformément appliquées sur tout le territoire. Celles-ci pourraient s'appuyer notamment sur l'article 327 C.I.R. 92²¹ qui offre la possibilité d'enquêter auprès des services, établissements et organismes publics; ceux-ci, pouvant être en contact avec diverses associations de fait (par ex. via l'octroi de subsides), devraient être amenés à informer l'administration fiscale de leur existence.

Commentaire de
l'administration

L'administration souligne qu'il serait illusoire de faire un inventaire exhaustif des associations de fait, à défaut d'un enregistrement obligatoire centralisé lors de leur création. Dans l'état actuel des choses, l'administration dit ne pouvoir s'appuyer que sur un système de collecte interne de l'information. A cet égard, l'administration rappelle l'existence de la formule D.63, signalant aux services, établissements et organismes publics qu'ils sont tenus de communiquer annuellement au centre de documentation des informations en matière de subventions, subsides, primes, etc.

- 48 Il convient d'évoquer brièvement la création récente d'un registre qui devrait faciliter sensiblement le travail des diverses administrations en contact avec les acteurs de la vie économique du pays: la Banque-Carrefour des Entreprises. Ce répertoire, intégrant le Registre national des personnes morales géré anciennement par le ministère de l'Intérieur, est hébergé au service public fédéral Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie, et basé sur une identification univoque des entités inventoriées: *«ce registre associé à l'introduction du numéro unique d'entreprise a pour objectif, en application du principe de collecte unique de données, de permettre de simplifier les procédures administratives s'adressant aux entreprises ainsi que de contribuer à l'organisation plus efficace des services*

¹⁹ La monographie susmentionnée suggère, à partir d'une enquête réalisée dans deux communes de la province de Liège en 1990, *«qu'on peut supposer que les associations de fait sont aussi nombreuses que les A.S.B.L.»* (Le secteur non marchand privé en Belgique, op.cit., p. 20).

²⁰ Il faut notamment souligner les exigences en matière de constitution d'un dossier au greffe du tribunal de première instance pour chaque personne morale sans but lucratif (art. 39 de la loi du 2 mai 2002).

²¹ *«§ 1^{er}. Les services administratifs de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des Cours et de toutes les juridictions, les administrations des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes et des communes, ainsi que les établissements et organismes publics sont tenus, lorsqu'ils en sont requis par un fonctionnaire chargé de l'établissement ou du recouvrement des impôts, de lui fournir tous renseignements en leur possession [...]»*

publics»²². Les entreprises, au sens large, seraient notamment répertoriées en tant qu'elles emploient du personnel salarié. Par ce biais, certaines associations de fait pourraient être identifiées également (principalement s'il s'agit d'associations momentanées à but commercial, nécessitant en outre un assujettissement à la T.V.A. et donc une identification pour l'administration qui gère cette taxe). La plupart d'entre elles risquent cependant d'échapper à l'identification, malgré les différentes options d'enregistrement envisagées.

L'administration confirme que l'identification de ces entités sans personnalité juridique devrait être améliorée par la mise en place de certains processus arrêtés par le projet Coperfin en matière de dossier unique et de technologie de l'information et de la communication.

Commentaire de
l'administration

- 49 Il convient que l'administration fiscale acquière une maîtrise suffisante du contrôle de ce secteur et mette en place un système de contrôle structuré. L'enjeu n'est pas seulement financier, en terme de recettes fiscales à percevoir. Un manque de rigueur en ce domaine entraînerait également une certaine discrimination au détriment des A.S.B.L., et pourrait contribuer ainsi à une désaffectation de la forme personnalisée de l'association. Préalablement à toute action de vérification, l'administration fiscale doit développer une base de données qui puisse satisfaire ses besoins d'inventaire des contribuables à l'I.P.M. et des associations de fait, soit en ayant la possibilité d'être à la source de nouvelles identifications à la Banque-Carrefour des Entreprises, soit en créant une base de données parallèle à usage interne. Pour tendre vers un inventaire exhaustif des associations de fait, des procédures d'identification spécifiques doivent être définies et généralisées, en particulier en faisant usage des possibilités d'information auprès des diverses administrations publiques, offertes par l'article 327 C.I.R. 92.
- 50 Bien que la mise en œuvre d'un dossier fiscal unique puisse accroître l'inventaire des associations de fait et leur contrôle, la Cour des comptes estime que l'identification des associations de fait dénuées de but lucratif pourrait être rendue plus performante d'une part par une recherche plus active sur le terrain, et d'autre part par la mise en place de procédures informatisées permettant des rapprochements systématiques des données externes dans les «dossiers uniques» de contribuables. Prenant acte des améliorations que devrait apporter la réforme Coperfin en cette matière, la Cour a demandé au ministre d'être tenue informée des processus concrets envisagés.

²² Art. 3, 2^e al., de la loi du 16 janvier 2003 portant création d'une Banque-Carrefour des Entreprises, modernisation du registre de commerce, création de guichets-entreprises agréés et portant diverses dispositions.

Chapitre 2

L'impôt des personnes morales

2.1 La nature de l'imposition

- 51 L'I.P.M. n'est pas un type d'imposition portant sur l'ensemble globalisé des revenus du contribuable (comme l'I.P.P. et l'I.Soc.). Il constitue en fait une série d'impositions disjointes s'appliquant aux contribuables concernés de manière non uniforme²³. Ainsi pour les personnes morales du groupe 1 (services publics qui ne doivent pas déposer de déclaration), l'impôt se limite aux précomptes immobiliers²⁴ et mobiliers libératoires²⁵ (ces derniers devant parfois être payés par le bénéficiaire des revenus²⁶, même si la règle générale prévoit la retenue à la source prélevée par le débiteur).
- 52 Pour les autres organismes assujettis à cet impôt, s'ajoutent à ces deux types de précompte un certain nombre de cotisations distinctes sur :
- certains revenus immobiliers (uniquement pour les contribuables du groupe 3),
 - les dépenses non justifiées (i.e. les rétributions quelconques allouées, non justifiées au moyen de fiches individuelles – de la série 281 – et de relevés récapitulatifs – de la série 325 – permettant à l'administration fiscale de taxer le bénéficiaire des revenus),
 - certaines pensions et cotisations pour pensions,
 - certains dividendes qu'ils attribuent,
 - certaines plus-values²⁷ (sur immeubles bâtis, immeubles non bâtis et participations importantes)...
- 53 Des taux d'impositions différents frappent ces divers flux (par ex. 300% pour ce qui concerne les dépenses non justifiées, taux très élevé afin de dissuader les contribuables de contrevenir à leur obligation d'information en matière de revenus attribués à des tiers)²⁸.

²³ L'imposition disjointe a pour inconvénient, pour les assujettis à l'I.P.M. contrairement aux contribuables tributaires de l'impôt des sociétés, d'exclure la récupération éventuelle des précomptes mobiliers payés.

²⁴ Il convient de noter cependant que la plupart des biens immobiliers possédés par une administration publique sont exonérés du précompte immobilier en vertu de l'art. 253 C.I.R. 92 (à condition de posséder le caractère de domaine national, d'être improductifs par eux-mêmes, et d'être affectés à un service public ou d'intérêt général). L'immunité peut également concerner les immeubles affectés, par d'autres organismes assujettis à l'I.P.M. ou tout autre contribuable, à certaines activités définies par la loi : culte, enseignement, hôpitaux, œuvres de bienfaisance, etc. (art. 12, § 1^{er}).

²⁵ Y compris sur les revenus divers à caractère mobilier, par ex. les produits de la location des droits de chasse, de pêche et de tenderie.

²⁶ Lorsqu'il s'agit, par ex., de location de biens mobiliers.

²⁷ Ces plus-values ne sont comprises dans l'assiette de l'I.P.M. que pour les assujettis du groupe 3.

²⁸ Ces divers taux sont énumérés à l'art. 225 C.I.R. 92.

2.2 L'organisation du contrôle

54 Cette section expose la manière dont le système de contrôle des dossiers I.P.M. et assimilés est programmé par l'administration, sous la forme de normes contenues dans des instructions, commentaires administratifs et manuels de vérification.

2.2.1 Les instances de contrôle

55 Deux catégories de structures administratives sont chargées du contrôle fiscal: celles qui s'occupent de la vérification sur la base des déclarations des contribuables (bureaux de contrôle 'classiques' et centres de contrôle de l'Afer) et celles qui opèrent des contrôles plus ciblés sur des types de fraudes ou de contribuables particuliers (Inspection spéciale des impôts, services de recherche, etc.). Ce sont les services de contrôle 'classiques' qui sont évoqués essentiellement ici, cette catégorie de contribuables ne faisant pas l'objet d'une attention particulière de la part des autres structures de contrôle.

56 Il apparaît que trois types différents de bureaux de contrôle sont actuellement chargés (en fonction de la localisation géographique du contribuable) de la vérification des assujettis à l'I.P.M. et des associations de fait sans but lucratif:

- des services I.P.P. chargés de la vérification des assujettis de leur ressort;
- des services I.P.P. chargés de la vérification des assujettis du ressort de plusieurs bureaux;
- des services spécialisés dans le contrôle I.P.M.

57 C'est vers la fin des années 80 que l'administration a commencé à constituer des services spécialisés. Après leur installation, d'importants travaux de recherche méthodique ont dû être engagés afin de conditionner des dossiers exploitables pour la vérification (par ex. regroupement des dossiers des anciens services I.P.P., récolte de données utiles auprès du greffe du tribunal de première instance). Peu à peu, de nouvelles pratiques de contrôle plus efficaces ont été instaurées, puis remaniées et améliorées au cours du temps dans ces services. Le travail de spécialisation n'a toutefois pas été continué jusqu'à l'intégration de la totalité des dossiers dans des services spécialisés I.P.M.; il est resté cantonné aux grandes agglomérations du pays.

58 Le contrôle a montré que la teneur de la vérification effectuée dans les services spécialisés en I.P.M. était sans commune mesure avec celle pratiquée dans les services I.P.P. chargés accessoirement du contrôle des assujettis à l'I.P.M. Dans ces derniers, comme exposé ci-après, il est très rare qu'un réel travail de contrôle soit entrepris. Il en résulte un indiscutable manque d'uniformité dans le traitement des dossiers (problème d'égalité).

59 Le rattachement des dossiers I.P.M., tel qu'il est envisagé dans le projet Coperfin, dans l'entité fiscale P.M.E. des programmes fonctionnels, constituerait une solution structurelle. Dans cette occurrence cependant, il conviendrait de tenir compte des caractéristiques très variables des contribuables, tant en volume que qualitativement, et d'adopter en conséquence des modes de contrôle clairement différenciés.

60 La formation des taxateurs se limite essentiellement à une formation de terrain au sein des services. Cette formation, nécessairement de niveau inégal selon les endroits, peut être totalement inexistante dans les services I.P.P., où aucune expertise n'a pu être développée en la matière. Les références théoriques sont extrêmement succinctes et aucun manuel n'apporte une description des démarches de contrôle. D'après les observations faites au cours de l'audit, aucune formation spécifique à la matière n'est dispensée aux agents en charge de ces dossiers.

L'administration a précisé que les directives générales reprises dans les manuels «Vérification» et «Taxation» sont applicables à tous les contribuables, et que les taxateurs peuvent donc également se référer à celles-ci pour la vérification des A.S.B.L. et des associations de fait. En ce qui concerne les associations de fait, le manuel «Taxation» comporte notamment quelques directives relatives aux compétences territoriales des services de taxation et à l'inventoriage de ces associations (n° 11/240 à 11/242).

61 La Cour des comptes, sans sous-estimer l'intérêt général de ces manuels, considère que les éléments normatifs qu'ils contiennent sont insuffisamment précis et souvent lacunaires, relativement aux questions à l'étude, pour constituer un corpus susceptible d'aiguiller le travail concret de vérification des dossiers, par les fonctionnaires de l'administration.

62 Nonobstant les réformes de structure qui confieraient les dossiers I.P.M. à des services constitués de manière uniforme, l'administration doit développer la formation spécifique des vérificateurs concernés, aux problématiques particulières de cet impôt.

2.2.2 Le système de sélection des dossiers

63 Le système de contrôle de la situation fiscale d'une catégorie particulière de contribuables doit en principe définir une périodicité de contrôle et des modalités différentes de vérification selon les risques propres attachés aux divers types d'assujettis appartenant à cette catégorie.

64 Après l'identification des contribuables à l'I.P.M., leurs dossiers sont répartis en six catégories: de C1 à C6, comme pour les sociétés et associations assujettis à l'I.Soc. (plus une catégorie C7 comprenant les nouveaux contribuables de l'année, auxquels un contrôle de début d'activité doit normalement être appliqué). Toutefois, cette répartition reste sans influence sur le système de contrôle I.P.M. Alors que le programme de contrôle C1-C6, en vigueur à l'I.Soc. depuis 1996, prévoit un cycle de six ans comprenant un contrôle tous les trois ans²⁹, la sélection des dossiers I.P.M. se fait selon un cycle biennal (comme dans le système C1-C2 antérieur) par alternance d'un contrôle de gestion et d'une mise en ordre. Il convient de souligner que ce système de sélection ne vaut que dans les services spécialisés en I.P.M. et dans les services de contrôle I.P.P. compétents en la matière pour le ressort de plusieurs services. Par contre, dans les contrôles I.P.P. ordinaires (i.e. chargés de la vérification des contribuables de leur seul ressort), il est prévu que les dossiers soient examinés annuellement.

²⁹ Soit une série récurrente faite d'un contrôle approfondi, de deux mises en ordre, d'un contrôle de gestion et de deux mises en ordre.

65 L'application à ces services de deux périodicités de contrôle spécifiques pose question. Cette différence pourrait éventuellement se justifier si le type de vérification opérée était réellement distinct, mais en l'absence d'un descriptif de mesures de contrôles différenciées qui serait élaboré à cette fin, cette situation paraît inutilement compliquée et inefficace.

66 Par ailleurs, hormis l'aspect périodique du système, l'administration ne définit nullement des modes de sélection basés sur un risque potentiel qui serait attaché à tel ou tel type de contribuables en fonction de l'importance de son activité ou de l'appartenance à un des groupes d'assujettis à l'I.P.M.

67 Il faut souligner également que les associations de fait ne sont pas intégrées explicitement dans ce système de sélection, n'étant pas formellement répertoriées ni indexées dans une des catégories C1-C6³⁰.

68 L'administration doit développer un système de contrôle qui :

- soit uniforme pour l'ensemble du territoire national ;
- applique des modes de vérifications différenciés, en intégrant une analyse de risque ;
- prenne en charge un contrôle systématique des associations de fait.

L'administration précise que l'un des objectifs prioritaires de l'Afer consiste en la vérification approfondie, par les centres de contrôle, d'associations de fait importantes, d'A.S.B.L. ou de sociétés civiles présentant un haut facteur de risque de fraude. Ainsi, 3% au moins des dossiers sélectionnés pour le programme de contrôle fixe doit élargir à ce groupe de contribuables. Etant donné que cette règle est applicable aux 48 centres de contrôle et eu égard au nombre restreint des contribuables de ce groupe, l'administration considère qu'un nombre important de dossiers est soumis à une vérification approfondie.

Le respect de cet objectif doit faire l'objet, d'après l'administration, d'un suivi particulier lors de la période de contrôle 2002-2003. Puisque, dans le cadre des mesures d'accompagnement annoncées à l'occasion de la réforme I.Soc., le Gouvernement a décidé de s'en prendre plus rigoureusement à celles que l'on appelle les «fausses A.S.B.L.», l'administration mettra sur pied une action centrée essentiellement sur la vérification du caractère fictif ou non d'une A.S.B.L.

Pour sélectionner les contribuables comportant le plus de «risques», la sélection sera axée sur les A.S.B.L. actives dans des secteurs sensibles. Seront également sélectionnées dans ces secteurs, celles des A.S.B.L. qui répondent à certains critères (chiffres d'affaires, valeur patrimoniale, personnel occupé). L'enquête sera assortie d'indicateurs permettant d'en mesurer l'impact. Les résultats de l'action projetée devraient livrer, selon l'administration, des enseignements utiles qui permettraient de s'en prendre ultérieurement à ce groupe de contribuables de manière plus efficace et plus approfondie.

69 Le caractère systématique et structuré de l'analyse de risque que l'administration compte mettre en place rencontre les attentes de la Cour des comptes. Celle-ci suivra avec attention son élaboration et son exécution, et plus spécifiquement les résultats spécifiques de la période de contrôle 2002-2003.

³⁰ Le choix de la méthode de classement de ces dossiers est laissé à la discrétion des services, qui, le cas échéant, peuvent les indexer sous les catégories C1-C6.

2.2.3 Les normes de vérification

- 70 La procédure de sélection et de répartition des dossiers sur une base pluriannuelle implique que l'administration définisse de manière détaillée les démarches à accomplir pour chaque type de contrôle (mise en ordre ou contrôle de gestion), selon des caractéristiques propres à des catégories très variées d'assujettis.
- 71 Tel n'est pas le cas cependant. Aucune règle précise et uniforme ne prescrit la manière de documenter et d'organiser les dossiers pour une mise en ordre, et les démarches de vérification à accomplir pour un contrôle de gestion ne sont pas davantage définies. A fortiori la façon dont le vérificateur devrait organiser le contrôle d'un type de contribuable plus spécifique (par ex. C.P.A.S., fabrique d'église, intercommunale, etc.) n'est pas réglée. Le Comir contient assurément quelques indications, parfois assez précises, concernant des modalités de contrôle. Celles-ci ne sont toutefois pas suffisantes pour diligenter un contrôle systématique et structuré sur les rubriques qui méritent une attention particulière.
- 72 Un aspect du contrôle est cependant mis en évidence par l'administration: la vérification en vue de la taxation de tiers³¹. Les assujettis à l'I.P.M. constituent à cet égard une source de renseignements utiles et il leur incombe de respecter des obligations en matière de paiement de précomptes (professionnel et mobilier) et d'information à transmettre aux administrations fiscales (fiches fiscales diverses). Les groupements et associations sans personnalité juridique doivent faire l'objet d'une surveillance identique en ce qui concerne les sommes qu'ils peuvent être amenés à verser notamment à des tiers (salaires, traitements, intérêts, etc.)³².
- 73 Dans certains cas et uniquement (selon les constatations de l'enquête) dans les centres spécialisés en contrôle I.P.M., la carence évidente de normes de vérification centralisées peut être compensée par des instructions définies par le chef de service dans le tableau de bord annuel explicitant les missions à accomplir par les différents agents au cours de la période de contrôle. Ces lignes directrices, succinctes mais claires et pertinentes, sont rappelées d'année en année et éventuellement améliorées en fonction de l'expérience acquise.
- 74 Les quelques indications actuellement disponibles en matière de vérification devraient être amplement développées, par la définition exhaustive des démarches de contrôle de gestion applicables aux contribuables I.P.M. Celles-ci pourraient être différenciées en fonction des caractéristiques particulières des assujettis (selon les trois groupes définis supra, selon la dimension des associations, selon le statut de l'association, etc.).

2.2.4 Les états périodiques

- 75 Les états périodiques établis par les services extérieurs et destinés (après regroupement) à l'administration centrale constituent en principe un instrument indispensable au contrôle interne. Les données statistiques qu'ils mentionnent permettent le suivi de la réalisation des objectifs quantitatifs

³¹ *Manuel de Taxation*, n° 13/37300.

³² Sont notamment visées ici les associations des copropriétaires d'immeubles à appartements, qui représentent une part importante du total des associations de fait effectivement répertoriées dans les bureaux de taxation.

inscrits au plan de travail et sont censés servir au pilotage du système en décelant d'éventuelles anomalies locales.

76 Les différents états périodiques particuliers utilisés dans les services contrôlant les assujettis à l'I.P.M. et autres contribuables assimilés font l'objet d'un chapitre du *Manuel de Taxation*. Ces relevés particuliers ne doivent cependant pas être utilisés dans les bureaux de contrôle I.P.P. classiques chargés accessoirement du contrôle de l'I.P.M.; dans ces bureaux, les fonctionnaires affectés à cette tâche doivent compléter le relevé 276 H 1. Ce relevé inscrit les contrôles pratiqués par les fonctionnaires des Contributions directes, hormis en ce qui concerne les indépendants et les sociétés commerciales. Il comprend une colonne unique concernant les déclarations I.P.M., ce qui ne favorise pas une exacte et précise évaluation du travail pratiqué en ce domaine et ne permet pas de distinguer les différents types de contribuables, ni de mentionner les suppléments découverts pour la taxation de tiers; de plus, ces formulaires utilisés pour l'I.P.P. n'offrent pas la possibilité d'y inscrire les *suppléments d'impôt*, mais prévoient uniquement la mention des *suppléments de revenus*. Ces insuffisances du relevé 276 H 1 pour les mesures de contrôle I.P.M., empêchent d'opérer un regroupement des données statistiques pertinentes pour l'ensemble du pays.

77 Il conviendrait dès lors de préconiser, aussi longtemps que la spécialisation totale des services de taxation pour le contrôle I.P.M. ne sera pas réalisée, que les fonctionnaires chargés du contrôle I.P.M., dans les services I.P.P. classiques, utilisent les relevés imposés aux services spécialisés I.P.M.

78 Dans les services spécialisés I.P.M., le relevé 276 H 4 à compléter par chaque taxateur a été conçu pour recueillir un nombre important d'informations. La première partie de ce document opère une large ventilation des contribuables en catégories et sous-catégories spécifiques. Cette ventilation permettrait d'appliquer des procédures de contrôle prédéfinies par l'administration à certaines catégories de contribuables (l'on pourrait ainsi concevoir que le dépassement de certains seuils (d'actif bilantaire ou de recettes annuelles) entraîne un type particulier de contrôle). De même, les statistiques ainsi générées pourraient être exploitées, après consolidation, pour orienter les pratiques de contrôle ou d'identification des contribuables (par ex. singulariser un bureau dont l'inventaire des associations de fait semble exceptionnellement bas). Dans la pratique, ces démarches de pilotage des contrôles sont cependant inexistantes, de sorte que cette première partie du relevé semble rester inexploitée.

La seconde partie du même relevé permet de refléter, assez adéquatement et dans le détail, le rendement du contrôle, en enregistrant les divers types de majorations obtenues, le taux de l'accroissement d'impôt appliqué et les informations recueillies en vue de la taxation de tiers. Une colonne unique, prévoyant l'inscription du nombre de demi-jours de contrôle sur place, donne cependant un aperçu trop succinct du type de contrôle pratiqué par le vérificateur³³.

³³ Il existe certes une dernière colonne, intitulée «*Observations*», où le vérificateur devrait signaler par la mention «V.APP.» les dossiers ayant fait l'objet d'une vérification approfondie (*Manuel de Taxation*, n° 31/3220). Cette colonne pourrait éventuellement recueillir d'autres indications sur le mode de contrôle pratiqué (exemple: demande de renseignements envoyée à telle date et réponse traitée à telle date), mais elle n'est jamais utilisée dans ce but, selon les constatations de l'audit. Les outils bureautiques actuellement à disposition dans les services extérieurs devraient permettre d'inscrire à court terme ces relevés dans une application standardisée. Non seulement les reports

79 Il existe enfin un état récapitulatif (C.48.4) qui synthétise mensuellement (et au 30 juin de chaque année pour toute la période de taxation) les données individuelles mentionnées aux relevés 276 H 4. Cet outil statistique, bien que ne reprenant que les données relatives aux assujettis contrôlés par les services spécialisés I.P.M., pourrait être utilement exploité par l'administration, afin de déceler des tendances significatives et d'éventuels dysfonctionnements locaux à rectifier, et rendre compte de son action de contrôle dans ce domaine précis. A ce jour, l'administration n'a manifestement pas su tirer profit de cet état dont elle prévoit pourtant la production systématique. Force est donc de constater que les chiffres laborieusement générés dans les services extérieurs n'ont aujourd'hui aucune fonction opérationnelle.

N.B. Une analyse de tous les états C.48.4 disponibles pour les cinq dernières périodes de contrôle a montré des différences importantes qui résultent soit d'interprétations divergentes dans la manière de compléter ce document, soit de différences de rendement ou de pratiques de travail dans les bureaux. Dans les deux cas, l'administration devrait intervenir afin de clarifier les instructions en matière d'élaboration des états périodiques, et (par étalonnage) infléchir le travail de contrôle des services les moins performants en essayant de l'aligner sur celui des plus efficaces.

80 Il faut souligner que l'intérêt des mentions prévues au relevé 276 H 4 et dans l'état C.48.4 est totalement annihilé par l'absence de consolidation à un niveau qui permettrait leur exploitation pour un pilotage du système. La situation est telle que l'administration ne connaît ni le produit des impositions à l'I.P.M., ni le rendement des contrôles qui s'exercent sur les contribuables concernés.

81 Pour un pilotage effectif du système, il est impératif que l'administration élabore un état statistique adapté, complet, évolutif, utilisé par tous les taxateurs, et qui précise entre autres les démarches standardisées auxquelles l'on a procédé pour la vérification. Par consolidations successives, cet état doit permettre de porter un jugement sur les modalités du contrôle, de fournir une information pertinente sur sa productivité (rendement global des contrôles en matière d'I.P.M.), et de repérer les problèmes locaux de gestion.

Commentaire de
l'administration

L'administration informe que, dans le cadre du projet Coperfin visant à orienter le contrôle fiscal en fonction d'une sélection des dossiers fondée sur le principe de la «gestion des risques», les futurs états périodiques ne seront plus seulement le reflet des travaux de taxation réalisés, mais seront aussi, pour les enseignements qu'ils comportent, intégrés dans le traitement même de cette «gestion des risques».

82 D'une manière générale, l'amélioration de l'exploitation de l'information statistique revêt en effet un aspect essentiel. A l'occasion d'autres audits pratiqués dans les administrations fiscales, la Cour a constaté à plusieurs reprises l'existence, à côté des missions fondamentales d'établissement et de recouvrement de l'impôt dévolues aux fonctionnaires locaux, d'obligations statistiques mises à leur charge dont le résultat centralisé est insuffisamment exploité sous la forme par exemple de consignes et de programmes de contrôle.

et totalisations seraient faits automatiquement, sans mobiliser le contribuable puis son chef de service, mais il serait plus facile d'insérer des rubriques supplémentaires pour décrire le travail de contrôle ou de classement réalisé; une telle application pourrait en outre être adaptée annuellement en fonction des nouveaux besoins.

2.2.5. L'information du contribuable

- 83 Il apparaît que, dans de nombreuses petites A.S.B.L., les administrateurs sont peu ou mal informés sur les obligations fiscales ou les pratiques comptables.
- 84 Dans certains services de taxation I.P.M., les fonctionnaires ont élaboré des formulaires spécifiques pour aider les assujettis à se conformer aux demandes formulées par l'administration fiscale (par ex. en matière de comptes, anticipant ainsi sur les modifications de la loi de 1921).

N.B. C'est davantage à un niveau centralisé que ces initiatives devraient être prises; en commençant par une brochure explicative, accompagnant la déclaration à l'I.P.M., qui détaille les cadres de celle-ci. A cet égard, il faut par exemple relever que cette brochure, pour les exercices d'imposition 2000 & 2001, ne mentionne aucune information sur les cadres VII (Revenus recueillis soumis au précompte mobilier) & VIII (Revenus mobiliers payés ou attribués) de la déclaration; l'interprétation de ces rubriques n'est pourtant pas évidente pour des associés non éclairés et qui n'ont pas les moyens de s'offrir les conseils de professionnels. Une assistance téléphonique et par courriel devrait être envisagée également. Cet investissement en communication pourrait faciliter considérablement le travail ultérieur de traitement des dossiers.

- 85 Pour faciliter le respect des règles (et, conséquemment, le travail de contrôle du taxateur), l'administration devrait améliorer l'information du contribuable. A cet effet, une brochure explicative complète, claire et détaillée, devrait être annexée à la déclaration I.P.M. En outre, l'administration pourrait offrir à ces assujettis la possibilité de s'adresser à une source d'information centralisée et spécifique à cette matière.

Le service de l'administration chargé de l'élaboration de la déclaration fiscale à l'I.P.M. et de la notice explicative qui l'accompagne a pris bonne note des suggestions émises par la Cour des comptes, et ne voit pas d'obstacle à apporter les précisions utiles dans ladite notice.

Commentaire de
l'administration

2.3 La pratique du contrôle

- 86 Après l'exposé du cadre normatif posé par l'administration, relatif au système de contrôle (i.e. principes de sélection des dossiers, normes de vérification et outils d'évaluation), la présente section décrit le travail tel qu'il est effectué dans les services.

2.3.1 Le contenu et la présentation des dossiers

- 87 Les critiques formulées précédemment par la Cour des comptes³⁴ en matière de documentation et de présentation des dossiers fiscaux, peuvent être répétées ici. L'absence de définition précise des démarches à entreprendre en vue d'une mise en ordre explique partiellement les faiblesses en cette matière, qui sont rencontrées davantage dans les services I.P.P. non spécialisés que dans les services I.P.M.
- 88 Bon nombre de dossiers présentent une organisation interne peu cohérente et peu rigoureuse, caractérisée par divers manquements: trop de déclara-

³⁴ *Le contrôle fiscal des frais professionnels réels*. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, Février 2001

tions fiscales anciennes (et inutiles), un classement peu pertinent des annexes, des pièces dont les éléments essentiels ne sont pas mis en évidence, un dossier permanent dans lequel les documents sont mal agencés et peu regroupés en classes³⁵, etc. L'agencement des dossiers d'associations de fait est encore davantage irrégulier et désordonné.

- 89 L'absence de document de travail conservant la trace de la vérification est particulièrement dommageable. Seuls les résultats éventuels de celle-ci (copie d'une demande de renseignement, d'une fiche de contrôle, d'un avis de rectification, ou une note de calcul) peuvent se retrouver dans le dossier. Ainsi, le *Mémorandum 493*, prévu pour désigner des points particuliers à suivre lors de vérifications ultérieures, ou le *Rapport 276 E* de vérification sur place en matière d'impôt sur le revenu (document, il est vrai, peu exploitable car trop limité), ne sont que rarement employés.
- 90 Il convient de souligner qu'une gestion documentaire efficace garantit une procédure de vérification rapide, pertinente et bien supervisée, et facilite le travail des taxateurs nouvellement confrontés à un dossier. De même, à un niveau hiérarchique supérieur, l'administration (voire un contrôleur externe) doit pouvoir identifier le travail réalisé, pour tirer les enseignements utiles à une amélioration continue des procédures et des opérateurs.
- 91 Pour développer autant que possible une gestion documentaire efficace, il est indispensable que l'administration définisse préalablement les démarches obligées d'une mise en ordre et, dans le cas où un tel besoin se manifeste, produise les formulaires standardisés contribuant à sa réalisation.

2.3.2 Le contrôle pratiqué dans les services I.P.M. & I.P.P.

Des pratiques peu uniformes

- 92 L'audit a mis en évidence d'importantes différences de pratique entre les services spécialisés I.P.M. et les services chargés du contrôle de l'impôt des personnes physiques et accessoirement occupés par la vérification des dossiers I.P.M.
- 93 Dans ces bureaux non spécialisés, en raison de l'attention concentrée, à juste titre, sur les salariés et les indépendants, la vérification en matière d'I.P.M. est le plus souvent inexistante. Les taxateurs, souvent peu formés et qui ne consacrent qu'une part minime de leur temps à ces dossiers, se contentent d'enrôler suivant la déclaration et d'opérer un classement rapide des documents dans le dossier; dans certains services, le contrôle a révélé l'absence de demandes de renseignements, a fortiori de visites sur place, d'analyses des annexes à la déclaration, de réclamations des déclarations non rentrées, etc.
- 94 Pour favoriser un traitement uniforme des contribuables considérés, il est impératif que l'administration prenne des mesures concrètes pour remédier à la situation actuelle. L'amélioration attendue devrait vraisemblablement se traduire par l'affectation des dossiers I.P.M. (et assimilés) à des unités opérationnelles de nature semblable en termes de ressources humaines (au point de vue de l'effectif et des compétences) et de système de sélection des dossiers.

³⁵ A contrario, certains services spécialisés ont développé des systèmes de classement simples et efficaces qui devraient être étendus à tous les bureaux.

- 95 Les services spécialisés ont acquis quant à eux l'expertise et l'expérience nécessaires pour procéder à une réelle action de contrôle. Certains bureaux ont ainsi établi des questionnaires standardisés par type de contribuable (A.S.B.L., C.P.A.S., fabrique d'église, association de fait, etc.). D'autres documents-type, rencontrés dans un service I.P.M., concernent les avis de rectification portant sur certaines rubriques. Il convient de souligner que l'usage de documents dont la formulation juridique est rigoureuse, limite le risque d'annulation ultérieure pour insuffisance de motivation, en cas de contestation de la part du contribuable. Ces questionnaires et autres documents ne sont cependant pas rédigés de manière centralisée et mis à la disposition de tous les services compétents.
- 96 Afin de promouvoir des démarches de contrôle plus efficaces et uniformisées, il conviendrait que l'administration élabore un certain nombre de formulaires particuliers en ce qui concerne notamment les demandes de renseignement et les avis de rectification.

Le contrôle de début et de fin d'activité

- 97 Lors de sa création, une nouvelle association est placée dans une catégorie spécifique (C7) et doit normalement faire l'objet d'une attention particulière lors du premier contrôle. Cette première intervention auprès d'un assujetti pourrait être l'occasion de fournir, par exemple en annexe du formulaire de déclaration envoyé par l'administration, un guide plus détaillé des obligations fiscales de l'organisme et de ses mandataires. Cette première démarche, importante bien que très peu rentable immédiatement d'un point de vue fiscal, est généralement négligée.
- 98 En fin d'activité, l'actif de l'association est souvent transféré, conformément aux statuts, à une autre association dont l'objet social est similaire. Dans tous les cas, il serait approprié de faire une enquête fiscale rapide en cas de dissolution d'une association, afin de s'assurer qu'aucun versement ne soit opéré au bénéfice d'un membre ou d'un tiers sans que l'agent taxateur de leur ressort n'en soit informé. Ce type de contrôle de fin d'activité est trop rarement pratiqué, même si certains services y sont attentifs (par ex. dans un bureau spécialisé, une demande de renseignements standardisée pour ce cas spécifique a été élaborée).

L'absence d'analyse de risque

- 99 Il faut constater que les services semblent ne prendre guère en compte (pas davantage que le système tel que défini par l'administration) l'importance relative de tel ou tel contribuable. Il apparaît ainsi que les assujettis dont l'importance socio-économique est grande ne font pas l'objet d'une attention plus importante que les autres. Ainsi, les petites A.S.B.L. paraissent relativement plus sollicitées que les autres contribuables³⁶. Les associations de fait sont quant à elles contrôlées de façon peu systématique, souvent superficielle, et fort différente selon les bureaux.

N.B. Les stipulations de la loi de 1921 sur les A.S.B.L. introduites en 2002 distinguant trois catégories d'A.S.B.L. selon des critères quantitatifs, l'admi-

³⁶ Rapport fait au nom de la Commission de la Justice, *Doc. Parl.*, Sén. Sess. Ord. 2000-2001, n° 2/283-16, p. 302 et s.

nistration pourrait instaurer des modalités de contrôle différenciées en fonction de cette catégorisation légale. Il conviendrait cependant de prendre en considération :

- la facilité pour une A.S.B.L. d'importance moyenne d'opérer une scission en créant deux A.S.B.L. se positionnant en-dessous des seuils définis par la loi;
- le fait qu'une analyse de risque attentive pourrait révéler que des critères quantitatifs ne sont peut-être pas les plus adéquats pour orienter une stratégie de contrôle.

Commentaire de
l'administration

L'administration signale que, dans le cadre de la réforme Coperfin, qui verra les A.S.B.L. rangées sous le pilier «Petites et moyennes entreprises», un processus «gestion des risques» sera également mis en œuvre qui, s'appuyant sur des profils de risques fixés, constituera la base pour la sélection des dossiers à vérifier. Une approche de contrôle adaptée sera aussi définie et des instructions seront rédigées décrivant les différentes étapes à entreprendre. Il entre également dans les intentions de l'administration de prodiguer des cours d'accompagnement.

Le recours au contrôle sur place

- 100 Si le contrôle sur place ne peut pas être préconisé de manière extensive, son utilisation pourrait être plus souvent envisagée lorsque des doutes apparaissent quant à la nature non lucrative des opérations de l'association ou pour corroborer la réalité des comptes de l'association transmis en annexe de la déclaration.

L'identification des «fausses A.S.B.L.»

- 101 L'identification des «fausses A.S.B.L.» et leur assujettissement à l'I.Soc. sont considérés comme des missions prioritaires dans certains services. Cependant, il n'apparaît pas que des stratégies systématiques soient mises en place pour débusquer ces associations à but lucratif caché (par une étude succincte des statuts dès la constitution de l'association par exemple). De plus, les services ne tiennent pas un registre systématique des dossiers transmis aux bureaux de contrôle I.Soc. et n'obtiennent pas, en retour, des informations sur les résultats de la démarche d'assujettissement forcé à cet impôt.
- 102 Comme explicité précédemment (cf. supra, § 38-40), le problème non négligeable des «fausses A.S.B.L.» requiert de l'administration qu'elle définisse une stratégie de contrôle particulière pour leur repérage et leur assujettissement subséquent à l'I.Soc.

La taxation des tiers

- 103 Un second angle d'investigation sous lequel les taxateurs opèrent particulièrement est le contrôle en vue de la taxation de tiers. Cette vérification se fait par l'analyse de dépenses non justifiées par des documents probants (factures ou fiches fiscales). L'absence de fiches fiscales de la part du contribuable peut théoriquement entraîner une taxation dans son chef (à 300%), dont l'assiette est la commission secrète ainsi versée sans justificatif. Cette taxation particulière n'est cependant pas appliquée le plus souvent, lorsque l'intention malveillante de l'assujetti n'est pas établie.

- 104 Il convient de mettre en exergue l'absence d'exploitation croisée des dossiers I.P.M. et des dossiers I.P.P. de contribuables impliqués directement dans les associations, comme administrateurs ou comme membres. Sans aucun doute cette procédure, mobilisant les ressources documentaires de services de contrôle différents, demanderait à être définie avec précision ; il faudrait également concevoir des indicateurs de risque qui déclenchent ce contrôle particulier. Malgré ces difficultés, une telle stratégie en matière de taxation de tiers permettrait de taxer des personnes physiques qui exploitent les possibilités offertes par le statut de l'association pour échapper au régime normal de taxation.
- 105 Dans le même ordre d'idées, la possibilité pour une personne physique de bénéficier d'avantages de toute nature non déclarés de la part d'une A.S.B.L. (mise à disposition d'un véhicule, d'une location gratuite, d'un prêt sans intérêt, etc.) est réelle ; de même que les possibilités de doubles imputations clairement frauduleuses (i.e. une même dépense – attestée par un justificatif non nominatif – déclarée par une A.S.B.L. et par une personne physique revendiquant la déduction de «frais réels»). Ces pratiques ne semblent pas faire l'objet d'une stratégie particulière de la part de l'administration.
- 106 Malgré l'attention indéniable portée par les services spécialisés à la taxation de tiers, des efforts restent à accomplir pour conférer un caractère rigoureux et systématique aux démarches accomplies dans ce domaine.

La supervision des vérifications et l'évaluation a posteriori

- 107 L'audit a également révélé l'absence d'un réel contrôle interne de la vérification opérée par les taxateurs. Certes, les chefs de service assurent une supervision non négligeable du travail des responsables des dossiers, mais, en raison de l'ampleur des tâches qui doivent être assumées, il est rare que cette supervision comprenne une révision, fût-ce rapide et ponctuelle, de dossiers traités, afin de réorienter des pratiques erronées ou incomplètes. A un niveau agrégé, il ne paraît pas que les Inspecteurs A [ancien grade], ou d'autres stades hiérarchiques d'intervention, assurent un contrôle efficient et continu des procédures concrètes de vérification des dossiers I.P.M. Ce constat confirme la faiblesse générale de l'environnement de contrôle³⁷ au sein de l'administration fiscale, révélée lors d'autres enquêtes menées par la Cour des comptes.

L'administration précise qu'étant donné que l'accent est actuellement mis sur le traitement du «vieux» contentieux et que les Inspections A doivent y apporter leur collaboration, il est possible que l'Inspecteur A consacre moins d'attention aux tâches de supervision et de contrôle de la qualité du travail. Le volume du contentieux restant à traiter ayant déjà sensiblement diminué, cette situation est donc temporaire.

Commentaire de l'administration

- 108 Le pilotage du contrôle fiscal pratiqué implique une réelle supervision du travail accompli, dans le but d'améliorer les méthodes de contrôle (et particulièrement leur application proportionnée selon la nature de l'assujetti)

³⁷ Celui-ci peut être défini comme «l'attitude générale, la prise de conscience et les actions des cadres supérieurs et des directeurs opérationnels à l'égard du contrôle interne et de son importance au sein de l'entité.» (Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI, Cour des comptes européenne, 1998, p. 36).

et la documentation des dossiers. L'exercice de cette fonction essentielle nécessite une bonne lisibilité du dossier vérifié, impliquant une présentation logique et organisée de ses pièces ainsi que la conservation de traces des démarches effectuées. L'élaboration d'un formulaire qui préciserait celles-ci, pourrait faciliter le contrôle interne (voire externe) et une éventuelle transmission du dossier à un nouvel agent en charge de sa vérification.

- 109 Enfin, une évaluation a posteriori devrait quant à elle assurer que les dysfonctionnements soient identifiés et corrigés rapidement et que les pratiques originales et efficaces développées dans les services extérieurs soient mises à disposition de tous. Pour ce faire, l'administration doit développer une procédure cohérente, systématique et récurrente de transmission d'une information non quantitative de la périphérie vers le centre. Il est en effet préjudiciable, pour instaurer une réelle dynamique d'amélioration continue du travail, que la créativité développée dans une unité opérationnelle reste isolée et ne puisse être utile aux autres unités du territoire.

2.3.3 Le contrôle pratiqué par d'autres services

- 110 Comme en matière d'I.Soc., à côté des centres de gestion (correspondant aux anciens services des Contributions directes), les centres de contrôle de l'Afer, d'initiative ou, le plus souvent, sur proposition des centres de gestion, peuvent procéder à des contrôles approfondis en matière d'I.P.M. Par ailleurs, les centres de contrôle procèdent parfois à des demandes de renseignement adressées plus généralement aux assujettis de leur ressort.
- 111 Considérant le peu de dossiers sélectionnés³⁸ et, d'après les informations recueillies dans les services classiques, le peu de résultats engrangés, il ne paraît pas que le rôle des centres de contrôle soit déterminant en matière d'I.P.M. Indéniablement, l'absence de critère précis de sélection systématique de dossiers (à l'instar de ce qui est prévu dans le système B1C1-B6C6) ne favorise pas un usage efficace de ces bureaux.
- 112 Dès lors, si la structuration du contrôle à deux niveaux (centres de gestion et centres de contrôle) devait être maintenue dans le futur organigramme des administrations fiscales, il conviendrait de définir précisément le rôle joué par chacun de ceux-ci en matière de vérification des assujettis à l'I.P.M. (et des associations de fait).
- 113 Quant aux enquêtes plus générales, elles ne semblent pas non plus s'intégrer dans une stratégie nationale de contrôle. Sans nier la pertinence de telles investigations, ni le droit des unités opérationnelles locales à mener des vérifications ciblées, il paraît souhaitable que l'effort se concentre en priorité, à ce niveau, sur le système déclaratif: par la prise en charge d'une vérification assez poussée d'un plus grand nombre d'assujettis que l'administration aurait préalablement repérés comme présentant un risque particulier de déviance par rapport à la norme fiscale.

³⁸ Il est compréhensible que, considérant l'optique de contrôle conjoint Impôt sur le Revenu / T.V.A. dans laquelle ces centres ont été conçus et la relative rareté des assujettis à la T.V.A. parmi les contribuables I.P.M., ces centres de l'Afer n'occupent pas une place prépondérante dans le contrôle de l'I.P.M.

114 Ajoutons enfin que d'autres services (Direction nationale de recherche, Inspection spéciale des impôts³⁹) peuvent également procéder à des vérifications importantes en matière de personnes morales non assujetties à l'I.Soc. En raison de la variété de leurs champs d'investigation, où le sujet du présent audit n'occupe qu'une place limitée, et de leur mode d'intervention particulier en marge du système déclaratif, cet aspect n'a pas été examiné.

A ce propos, l'administration fait remarquer que les services de recherche locale procèdent déjà à nombre de constatations utiles pour apprécier le caractère fictif d'une A.S.B.L. donnée. Si jusqu'à présent ceci résultait essentiellement de l'initiative locale, mission sera donnée à toutes les inspections de recherche locale de procéder dorénavant à de telles constatations dans tous les secteurs; constatations qui devront être reprises dans des rapports distincts à transmettre trimestriellement aux services centraux. Cela devrait permettre, selon l'administration, d'exercer de manière centrale un contrôle sur d'éventuels abus et de prendre les mesures qui s'imposent.

Commentaire de
l'administration

2.3.4 Le contrôle des associations agréées

115 Il faut enfin évoquer un aspect spécifique du contrôle qui occupe une place essentielle dans les activités de vérification des bureaux chargés des dossiers I.P.M. Il s'agit de la vérification des conditions légales d'agrément des associations autorisées à recevoir des libéralités fiscalement déductibles⁴⁰. Cet agrément, qui doit faire l'objet d'une demande adressée au ministre des Finances, est consenti pour une période maximale de six années civiles renouvelable, et est subordonné au respect de conditions précises dont la réalité doit être vérifiée par l'administration.

116 Ce contrôle est, dans de nombreux cas (et notamment dans les trois services I.P.P. non spécialisés), effectué par le chef de service, en raison de l'importance attribuée par l'administration à cette opération. Dans la limite des constatations opérées, il apparaît que cette tâche, qui exige toujours un contrôle sur place et une analyse assez approfondie de la comptabilité, est menée à bien avec rigueur et application.

Conformément aux articles 57 à 60 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 92 (Section 22: Agrément d'institutions bénéficiant de libéralités), l'administration doit examiner principalement:

- si l'association n'exerce pas d'autres activités que celles qui sont visées à l'article 104;
- si elle ne poursuit aucun but de lucre ni dans son chef, ni dans celui de ses membres;

³⁹ Une question parlementaire posée au ministre des Finances a ainsi révélé une campagne importante de vérification stricte entreprise par l'Isi, et portant en l'occurrence sur des A.S.B.L. de Flandre occidentale. Le ministre a précisé qu'il ne s'agissait «aucunement d'une action 'nationale' ou permanente de l'Isi. [§] La fréquence de tels contrôles est fonction du nombre d'A.S.B.L. à charge desquelles des indices de fraude sont portés à la connaissance de l'Isi.» Q.R., Ch. repr., sess. ord. 1988-1989, question n°652 du 17 avril 2001, p. 10.640 et s. (Yves Leterme).

⁴⁰ Pour l'exercice d'imposition 1998, les libéralités déductibles de l'I.P.P. ont totalisé un montant de 3.576 millions de francs (pour 403.564 cas), et 700 millions de francs pour l'I.Soc. La déduction de l'ensemble de ces libéralités a induit une perte en recettes évaluée à 1.766 millions de francs.

- si elle n'affecte pas à la couverture de frais d'administration plus de 20% de ses ressources de toute nature;
 - si les sommes passibles du précompte mobilier ou du précompte professionnel ont bien donné lieu au versement du précompte exigible;
 - si, en ce qui concerne les institutions culturelles, il est satisfait aux conditions en matière de subvention et de zone d'influence;
 - si les obligations en matière de délivrance d'attestations pour les libéralités reçues ont bien été respectées depuis le dernier contrôle de ce type.
- 117 Le nombre de dossiers à traiter annuellement varie de quelques unités dans un service I.P.P. non spécialisé à plus de 150 dossiers dans le service I.P.M. d'une grande agglomération. Le contrôle a révélé que, dans certains cas, les vérifications de cet ordre mobilisent l'essentiel des forces de contrôle disponibles pour l'I.P.M., le reste des ressources étant consacré à la simple gestion des dossiers.
- 118 En réponse à un parlementaire, le ministre des Finances a fait état d'un retard pris dans les demandes d'agrément⁴¹. Ce retard s'explique en grande partie par le temps à consacrer actuellement à chaque enquête, et cela aux différents niveaux d'examen concernés (dont le pouvoir de tutelle). L'administration est bien consciente de l'importance de cette problématique puisque s'est constitué un groupe de contact, chargé d'examiner les divers problèmes qui se posent en matière de déduction fiscale des libéralités⁴², qui a publié le résultat de ses réflexions dans un rapport en date du 21 octobre 2002.
- 119 La Cour des comptes souhaite être tenue informée des suites concrètes qui seront données aux travaux du *Groupe de contact - Libéralités*, en termes de nouvelles procédures administratives, plus rapides et mieux ciblées, visant à améliorer l'efficacité dans le traitement de ces dossiers.

⁴¹ C.R.A., Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, séance du 8 mai 2001 (Commission des Finances et du Budget), p. 2-3 (K. Van Hoorebeke).

⁴² Réponse du ministre des Finances du 17 septembre 2001 à une question parlementaire (Q.R. Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, question n°762 du 18 juillet 2001, p. 10.484 et s. (Karine Lalieux). Ce «Groupe de contact – Libéralités» a associé des fonctionnaires du ministère des Finances et des autorités de tutelle, ainsi que des représentants du monde associatif.

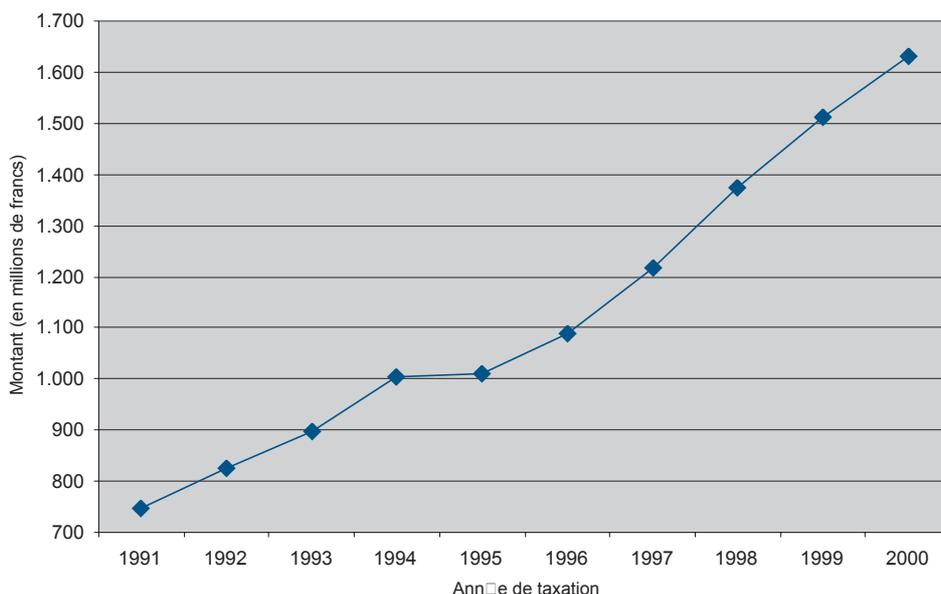
Chapitre 3

La taxe compensatoire

3.1 La nature et le rendement de la taxe

- 120 En permettant aux associations d'acquérir la personnalité juridique, la loi du 27 juin 1921 rendait immuable, pour toute la durée de vie des associations, la propriété des biens qu'elles possèdent. Alors qu'auparavant, l'Etat percevait un droit de mutation entre vifs ou un droit de succession, dans la situation nouvelle, cet impôt ne pouvait plus être perçu dans le chef d'une personne dont l'acte constitutif prévoit le plus souvent que son existence est illimitée⁴³. Le législateur dès lors a créé la taxe compensatoire des droits de succession imposant le patrimoine des A.S.B.L., qui constitue en Belgique un phénomène exceptionnel d'imposition du capital.
- 121 Le taux de l'imposition du patrimoine est très modique: 0,17 %. En outre, cette imposition n'a pas lieu lorsque ce patrimoine brut est inférieur à 25.000 euros⁴⁴. En raison de la faiblesse de ce taux, le rendement global de la taxe compensatoire n'est pas très élevé, sans être négligeable pour autant: 1.631 millions de francs en 2000. L'on peut cependant constater, sur le graphique ci-dessus, une croissance continue et importante du

Evolution du rendement de la taxe compensatoire



⁴³ Précisons du reste que, généralement, au moment de la dissolution d'une A.S.B.L., ou bien l'actif est inexistant et aucune taxation n'interviendra, ou bien l'actif sera transféré à une A.S.B.L. à l'objet social comparable, et le droit d'enregistrement pour la donation sera très réduit (un droit fixe général de 25 euros a été adopté dans la loi du 2 mai 2002).

⁴⁴ Art. 148bis du Code des droits de succession. L'instauration d'un seuil d'imposition (d'un million de francs, par la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales) a constitué un progrès indéniable: le rendement de la taxe pour bon nombre d'A.S.B.L. (de l'ordre de quelques centaines voire de quelques dizaines de francs) était auparavant nettement inférieur au coût administratif de sa perception.

montant collecté (soit une augmentation de 218,22 % en 10 ans). Cet accroissement ne peut être mis au crédit d'une amélioration des procédures de contrôle et de perception de l'administration, ni sans doute d'un plus grand civisme fiscal des contribuables, mais résulte vraisemblablement de l'importance grandissante du poids économique de ce secteur.

L'administration considère également que l'accroissement des recettes est dû uniquement à l'évolution économique.

- 122 La loi du 2 mai 2002, en modifiant le Code des droits de succession, étend la taxe compensatoire aux fondations privées et aux associations internationales sans but lucratif (A.I.S.B.L.). Il prévoit d'exclure des avoirs taxables les titres émis par des sociétés commerciales dont l'association ou la fondation est considérée comme propriétaire émettant en vertu de l'article 3 de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres. En outre, certaines charges peuvent désormais être portées en déduction de l'avoir brut⁴⁵: les termes d'emprunts hypothécaires non encore payés, à la condition que l'hypothèque soit constituée sur des biens de l'association ou de la fondation et garantisse au moins 50% de la somme en principal de l'emprunt et les legs de sommes que l'association ou la fondation, en tant que légataire universel d'une succession, doit encore exécuter⁴⁶.

L'administration souligne également que la loi du 5 décembre 2001 a déjà réduit la base taxable en exonérant «*les pouvoirs organisateurs de l'enseignement communautaire ou de l'enseignement subordonné, pour les biens immobiliers exclusivement affectés à l'enseignement, et les associations sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont pour objet exclusif d'affecter des biens immobiliers à l'enseignement dispensé par les pouvoirs organisateurs précités*» (art. 149, 4^o, du Code des droits de succession).

- 123 Suite à ces changements qui réduisent son assiette, le rendement de la taxe devrait être diminué (sauf développement particulièrement important du nombre de fondations et d'A.I.S.B.L.), mais dans une proportion qui paraît difficile à estimer. En outre, le coût de gestion administrative de perception de la taxe va croître, en raison de la complexification de la déclaration induite par la nouvelle déductibilité de certaines charges. En conséquence, le rapport coût/bénéfice de cet impôt pour l'Etat, qui était déjà élevé, va augmenter encore.
- 124 Il convient de souligner qu'au coût administratif à prendre en considération s'ajoute incontestablement un coût social, que représente la nécessaire mise en conformité des contribuables à la loi fiscale. Ce coût social est également accru par les nouvelles dispositions de la loi, mais est compensé, pour les contribuables concernés, par la diminution du coût fiscal de la taxe.
- 125 Considérant le coût administratif entraîné par les mesures minimales qui doivent être mises en œuvre pour assurer une perception équitable, le coût social pour les contribuables, de même que le rendement peu considérable et susceptible de diminuer suite aux nouvelles dispositions législatives, l'opportunité de maintenir cette taxe (au niveau d'imposition actuel) devrait être réexaminée dans les prochaines années à la lumière des résultats obtenus à la suite des changements législatifs intervenus en 2002.

⁴⁵ Avant la nouvelle loi sur les A.S.B.L., la taxe compensatoire était due, sans distraction de dettes ou de charges, sur la masse des biens possédés en Belgique au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, à l'exclusion de certains biens et droits.

⁴⁶ Article 52 de la loi du 2 mai 2002.

3.2 Les instances et les normes de contrôle

- 126 La taxe sur le capital des A.S.B.L. étant compensatoire des droits de succession, ce sont les bureaux de l'Enregistrement, collectant ces droits, qui sont chargés de son prélèvement. Les mesures à mettre en œuvre sont consignées dans le *Manuel des droits de succession*⁴⁷.
- 127 Les actes constitutifs des associations sont consignés dans un sommier. Y sont également mentionnées un certain nombre d'indications sur les actes postérieurs à l'acte constitutif, sur les autres bureaux dans le ressort desquels l'association possède des biens, sur la date du dépôt et du numéro des déclarations souscrites annuellement par l'association en vue de la perception de la taxe dont elle est redevable. Une forme informatique de ce sommier a été développée par l'administration centrale et mise à la disposition des services extérieurs.
- 128 Les modalités d'évaluation des biens formant l'assiette de la taxe sont identiques à celles en vigueur en matière de droits de succession. D'une manière générale, les biens doivent être estimés à leur valeur vénale.
- 129 Les A.S.B.L. soumises à la taxe (possédant donc une masse imposable supérieure à 25.000 euros) sont tenues de déposer, au plus tard le 31 mars de chaque année, au bureau des droits de succession de leur siège, une déclaration faisant connaître la consistance et la valeur des biens à la date du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition⁴⁸, ainsi que d'acquitter la taxe dans le même délai.
- 130 Cette déclaration doit être faite sur un formulaire, délivré en théorie automatiquement par l'administration aux personnes morales qui lui sont connues comme redevables de la taxe. Ce formulaire de quatre pages ne comprend aucune rubrique prédéfinie (seulement quelques espaces pour des annotations du vérificateur) et n'est accompagné d'aucune annexe explicative concernant la manière de rédiger une telle déclaration de patrimoine. Dans ces conditions, il n'est pas surprenant de constater d'importantes différences d'interprétation de la part des déclarants, dans la manière d'évaluer les actifs à intégrer dans la base taxable totale.
- 131 Un problème d'évaluation se pose en particulier pour les actifs immobiliers. Certains taxateurs prennent pour base de taxation la valeur d'assurance, qui le plus souvent n'est pas la valeur vénale mais la valeur de remplacement ou la valeur à l'état neuf, surévaluant ainsi la valeur déclarée. Considérant le taux appliqué, les conséquences restent souvent minimes pour le contribuable et pour le Trésor. Ce problème pourrait cependant être atténué si la déclaration que le contribuable doit compléter était un formulaire standardisé, accompagné d'une brochure explicitant les méthodes d'évaluation à adopter⁴⁹.

L'administration s'étonne de cette affirmation de la Cour quant à la prise en compte de la valeur d'assurance plutôt que la valeur vénale, car ce fait n'a jamais été signalé par des opérations d'inspection. En outre, bien que l'Aced n'en ait jamais éprouvé la nécessité, elle prend bonne note de la suggestion de la Cour d'élaborer un formulaire de déclaration, accompagné d'une annexe explicative.

Commentaire de
l'administration

⁴⁷ La dernière mise à jour du chapitre concerné date du 1^{er} janvier 1996.

⁴⁸ Art. 151 du Code des droits de succession.

⁴⁹ L'Agence pour la simplification administrative avait prévu l'élaboration d'un tel formulaire, mais ce projet n'est plus répertorié dans l'inventaire arrêté à la mi-octobre 2001.

132 Le *Manuel* précité précise les modalités de contrôle à appliquer à ces déclarations. Il ne prévoit cependant rien concernant les informations à obtenir via les bureaux de taxation des Contributions directes, et rien non plus concernant des demandes de renseignements spécifiques que le receveur de l'Enregistrement devrait adresser à son collègue chargé du contrôle de l'I.P.M.

L'administration fait observer que les instructions prévoient explicitement une collaboration avec le contrôleur en chef des contributions directes [ancien grade], en ce qui concerne la possession dans le chef des A.S.B.L., d'obligations, de bons de caisse (et autres titres similaires), de créances et d'emprunts.

133 Malgré l'enjeu financier limité de cette taxe, la définition de son contrôle pourrait faire l'objet de quelques aménagements, qui rationaliseraient son fonctionnement uniforme sans augmenter son coût. Il serait ainsi utile, à la suite des modifications introduites en 2002 dans la loi sur les A.S.B.L., de préciser les modalités d'évaluation des biens composant la base imposable. L'idée d'une déclaration à compléter pourrait être à nouveau envisagée. Il serait en outre pertinent de définir, dans les démarches de contrôle, une collaboration plus systématisée avec les bureaux des Contributions directes chargés de la taxation de l'I.P.M.

3.3 La pratique du contrôle

134 En préambule, l'on doit souligner le peu d'attention accordée par les services à cette taxe compensatoire, relativement aux autres tâches sensiblement plus importantes et productives qui doivent être accomplies (notamment en matière de droits de succession). La situation ne semble pas être appelée à se modifier. Le faible rendement de la taxe, et sa diminution probable suite à la récente réforme, explique que l'administration n'envisage pas une intensification de son contrôle.

135 Pour l'inventaire des contribuables, le sommier informatisé mis à disposition par l'administration centrale, jugé peu convivial, n'est que peu utilisé par les services, qui font dès lors souvent usage d'une base de données propre (ou partagée par plusieurs bureaux proches) développée pour apporter aux taxateurs la souplesse d'utilisation souhaitée. L'administration pourrait s'inspirer des modèles ainsi créés localement pour élaborer une nouvelle application (peut-être à partir des données de base fournies par la Banque-Carrefour des Entreprises) rencontrant les besoins réels en cette matière.

136 Considérant le nombre très important d'A.S.B.L. qui se situent en dessous du seuil de taxation du patrimoine, l'administration a élaboré une lettre-type qui rappelle l'obligation de payer la taxe et donne l'occasion aux A.S.B.L. concernées de signaler leur situation non taxable, par le renvoi d'un talon à l'administration sur lequel un administrateur ou délégué de l'association peut attester que l'actif est inférieur au seuil d'imposition.

137 Il apparaît cependant que l'usage de ce formulaire n'est pas systématique. De plus, lorsqu'une association déclare être en-dessous du seuil de taxation, les agents en charge des dossiers n'effectuent aucune démarche pour s'assurer de la réalité de cette revendication (hormis pour ce qui concerne les biens cadastrés). Si une vérification extensive ne doit assurément pas être préconisée en raison d'un taux faible de taxation, quelques demandes

de renseignement ponctuelles (adressées au contribuable ou au bureau de taxation I.P.M. correspondant) permettraient de déceler des actifs omis de bonne ou de mauvaise foi.

- 138 Si la réalité même d'un patrimoine immobilier est facilement attestée par les données cadastrales, il n'en est pas de même d'autres éléments d'actifs. Dans ce domaine, des informations utiles pourraient être trouvées dans les comptes annexés aux déclarations à l'I.P.M. L'audit a cependant révélé que les échanges d'information entre les bureaux de l'Enregistrement et les bureaux chargés de la taxation à l'I.P.M. sont quasiment inexistantes.

N.B. A partir d'une déclaration I.P.M., dont le compte y annexé signalait un patrimoine de plus de 3 millions de francs en actifs mobiliers, il a été constaté que cette association n'était pas imposée pour la taxe compensatoire. Le test n'a pas été renouvelé, mais cette occurrence démontre le profit que l'on peut tirer de vérifications croisées.

- 139 Sans se prononcer sur la manière dont l'administration doit gérer ces deux types d'imposition assez différents et, notamment, sur un éventuel regroupement au sein d'une structure opérationnelle unique, il convient de préconiser l'instauration de réelles synergies afin de bénéficier d'économies d'échelle (par exemple en termes d'inventaire des contribuables et de documentation des dossiers) et d'accroître l'efficacité des démarches administratives (par exemple en partageant directement l'information financière sur les contribuables).

Annexe
Réponse du ministre des Finances

MINISTERE DES FINANCES

Bruxelles, le 7/02/2003



LE MINISTRE



Monsieur W. DUMAZY
Premier Président de la Cour des Comptes

Rue de la Régence, 2

1000 BRUXELLES

17 13.2
13.2

Votre correspondant : L.CASSIMAN/GP
Tél. : 02/233.80.71
Fax : 02/233.80.16
Email :

Vos références : A5 - 1.839.701 L8

Nos références : CABFIN/FIS/LC/GP/96678

Monsieur le Premier Président,

Concerne : Rapport d'audit relatif au contrôle fiscal des associations et organismes publics non assujettis à l'impôt des sociétés

Par la présente, je tiens à vous informer n'avoir aucune observation à formuler concernant le rapport d'audit repris sous rubrique.

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

Didier REYNDERS

dépôt légal	D/2003/1128/3
imprimeur	N.V. PEETERS S.A.
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