



RAPPORT

AUDIT DE LA DECLARATION FISCALE A L'IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES : NATURE ET PERIODICITE DU CONTROLE DES DECLARATIONS DE LA CATEGORIE "B".

Rapport adopté en assemblée générale
de la Cour des comptes le 28 juin 2000

<p style="text-align: center;">AUDIT DE LA DECLARATION FISCALE A L'IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES : NATURE ET PERIODICITE DU CONTROLE DES DECLARATIONS DE LA CATEGORIE "B".</p>

1. CADRE DE L'AUDIT

Le présent audit se situe dans le cadre de la mission générale de contrôle dévolue à la Cour des comptes en matière de recettes fiscales.

L'analyse du programme de contrôle B1-B6 a été annoncée par la lettre du 13 mai 1998, référence A6-1.563.366 B4. Ce contrôle se rattache à l'audit du système d'examen et de contrôle administratif (Partie 1) de l'impôt des personnes physiques, dont le rapport a été envoyé le 28 avril 1999 au président de la Chambre des représentants.

Le projet de rapport a été adopté par la Cour en assemblée générale du 22 décembre 1999 et transmis à l'Administrateur général des impôts conformément aux dispositions du protocole. L'administration a été invitée à faire parvenir à la Cour, dans un délai d'un mois, ses observations et considérations à propos dudit projet de rapport.

Par lettre du 20 janvier 2000, l'Administrateur général a répondu que le projet de rapport avait été examiné par de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) et que le Directeur général de celle-ci prendrait contact avec des représentants de la Cour pour en discuter. En outre, l'Administrateur général a réagi aux passages du projet de rapport qui avaient trait au rapport annuel de l'Administration générale des impôts.

A l'expiration du délai de réponse, l'AFER a demandé de débattre oralement du projet avec des représentants de la Cour. Ceux-ci ont marqué leur accord, tout en précisant formellement qu'il ne serait tenu compte que des observations faites par écrit. Au cours de la réunion qui s'est tenue le 29 février 2000, un délai supplémentaire de deux semaines a été convenu pour permettre à l'AFER d'encre établir une réponse écrite. En dépit de rappels téléphoniques, cette réponse fait toujours défaut.

Toutefois, au cours de la réunion, une note a été remise dans laquelle l'Administrateur général adjoint souligne les développements récents intervenus dans la politique de contrôle et le rôle joué à cet égard par le Comité anti-fraude.

Les considérations de l'Administrateur général et de l'Administrateur général adjoint ont été intégrées et commentées au projet de rapport qui a été transmis au Ministre des Finances, le 3 mai 2000. Le ministre n'a toujours pas réagi jusqu'à présent, pas plus que dans le délai prévu d'un mois.

2. DESCRIPTION DE L'AUDIT

2.1 Objet de l'audit

Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques sont tenus de remettre, chaque année, une déclaration d'impôt. (1)

Les informations mentionnées dans le formulaire de déclaration sont supposées être exactes. Il s'agit d'une présomption simple. A posteriori, lors d'un contrôle, l'administration peut assoir l'impôt au moyen d'autres preuves.

La révision de plus de 5 millions de déclarations à l'impôt des personnes physiques suppose une participation massive de personnel. Selon les chiffres mentionnés dans le rapport annuel 1998, à peu près la moitié de l'effectif du personnel des contributions directes est chargé des tâches de contrôle. Ces contrôles ont conduit durant l'année civile 1998 à des rectifications dans plus de 500.000 déclarations de personnes physiques. Le total des majorations de revenus s'élevait à plus de 100 milliards de F. (2)

L'administration fiscale distingue, au sein du groupe des contribuables-personnes physiques, trois catégories principales :

- La catégorie A comprend surtout les déclarations des salariés, des appointés et des chefs d'entreprises. Pour l'exercice d'imposition 1998, il s'agissait de 5.305.186 dossiers.
- La catégorie D comprend les déclarations de ceux de la catégorie A qui prouvent leurs charges réelles. Pour l'exercice d'imposition 1998, il s'agissait de 230.248 dossiers.
- La catégorie B comprend les déclarations de ceux que l'on désigne communément sous le vocable « indépendants » (commerçants, industriels, artisans, titulaires de profession libérale, personnes exerçant des activités lucratives et les agriculteurs). Pour l'exercice d'imposition 1998, il s'agissait de 570.595 dossiers. (3)

La raison de cette subdivision est liée à la complexité des déclarations et de leur contrôle.

1) Article 305 C.I.R. 1992.

2) Rapport annuel 1998, pp. 39, 71, 73 et 143.

3) Source : "Exercice d'imposition 1998 – Personnes physiques – Inventaire des dossiers".

Les déclarations les plus complexes se situent en général dans la catégorie B. Outre les déclarations des charges professionnelles réelles, les revenus des indépendants peuvent, en effet, également provenir de sources très variées.

Le présent audit sera exclusivement consacré à la catégorie B (personnes physiques indépendantes), pour laquelle l'administration a développé une organisation de contrôle absolument spécifique.

2.2 Programme de contrôle B1-B6

Le programme de contrôle pour la vérification des déclarations des indépendants a été profondément réformé ces dernières années.

Au début de l'année de travail 1996-1997, l'ancien programme de contrôle B1-B2 a été remplacé par un nouveau programme de contrôle B1-B6, dont les principes sont contenus dans un vade-mecum intitulé «organisation des centres de contrôle» et dans de nombreuses circulaires.

Le nouveau programme de contrôle doit être considéré dans le cadre plus large de la restructuration des administrations des contributions.

La création – par l'arrêté royal du 6 juillet 1997 – de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER), répond au souci d'organiser les contrôles des entreprises d'une manière polyvalente et plus spécialisée.

Le caractère spécialisé de l'AFER se traduit par le fait que les centres de contrôle ne sont plus chargés que des activités de contrôle approfondi, et peuvent laisser la gestion des dossiers, coûteuse en temps, à d'autres services.

Un programme de contrôle est un scénario cyclique, géré au niveau central, qui détermine quel contribuable sera contrôlé, quand, et selon quelle méthode.

Le programme de contrôle B1-B6 prévoit trois formes différentes de vérification :

- Mise en ordre (M.O.) : comprend seulement la révision matérielle du dossier (révision des pièces, rédaction des fiches analytiques, etc.).
- Contrôle de gestion (C.G.) : contrôle d'une ou de plusieurs partie(s) de la déclaration, en principe effectué sur pièces et dans les bureaux, complété si nécessaire par une visite sur place. Il est comparable à l'ancienne notion de «vérification sommaire».

- Vérification approfondie (V.A.) : forme de contrôle la plus poussée. Elle comprend la vérification de la comptabilité, complétée par des contrôles indirects destinés à vérifier l'exactitude de certains postes. Les activités de contrôle sont préparées par l'équipe de vérification dans les bureaux et ensuite effectuées au siège de l'entreprise.

Le système B1-B6 répartit tous les indépendants en 6 groupes. Ce classement est effectué de manière centrale et automatique, sans qu'il ne soit tenu compte de certains critères spécifiques.

Le classement dans un groupe est en principe définitif et immuable.

Pour l'année de début de ses activités, un nouvel indépendant est provisoirement classé dans un groupe B7 et un groupe définitif ne lui sera attribué que dans la période de contrôle suivante.

Le tableau ci-dessous reprend chronologiquement, par année de travail, le programme de contrôle applicable et les services qui l'ont exécuté. Les abréviations « OC » et « CC » désignent respectivement les offices de contrôle classiques de l'Administration des contributions directes et les centres de contrôle de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus.

			Programme de contrôle	Services chargés du contrôle
Jusque l'année de travail 95-96	Tous les contrôles		B1 - B2	OC
Année de travail 96-97	Tous les contrôles		B1 - B6	OC
Année de travail 97-98	M.O. et C.G.		B1 - B6	OC
	Contrôles approfondis	Jusque ± févr. 1998	B1 - B6	OC
		Depuis ± févr. 1998	B1 - B6	CC (à l'exception des dossiers « professions libérales », partagés entre CC et OC)

		Programme de contrôle	Services chargés du contrôle
Depuis l'année de travail 98-99	M.O. et C.G.	B1 - B6	OC
	Contrôles approfondis	B1 - B6	CC

Le programme de contrôle relatif aux vérifications approfondies consiste en un programme fixe et en un programme complémentaire.

Le programme fixe suit une fréquence de contrôle de six ans et couvre donc chaque année, en principe, tous les dossiers d'un groupe donné de la série B1-B6. En d'autres termes, chaque entreprise (personnes physiques) entre tous les six ans en ligne de compte pour une vérification approfondie.

Au milieu du délai entre 2 vérifications approfondies, les offices de contrôle classiques exercent un contrôle de gestion. Il concerne donc en principe tous les dossiers du groupe dont le numéro de groupe est 3 chiffres plus élevé que le groupe qui, cette année de travail, entre en ligne de compte pour une vérification approfondie.

Les déclarations des 4 autres groupes sont mises en ordre par les services classiques.

Le tableau ci-dessous donne un aperçu du premier cycle de six ans, selon le programme de contrôle fixe.

Période de contrôle	B1	B2	B3	B4	B5	B6
1996-1997	M.O./R.	M.O.	C.G.	M.O.	M.O.	V.A.
1997-1998	V.A.	M.O./R.	M.O.	C.G.	M.O.	M.O.
1998-1999	M.O.	V.A.	M.O./R.	M.O.	C.G.	M.O.
1999-2000	M.O.	M.O.	V.A.	M.O./R.	M.O.	C.G.
2000-2001	C.G.	M.O.	M.O.	V.A.	M.O./R.	M.O.
2001-2002	M.O.	C.G.	M.O.	M.O.	V.A.	M.O./R.

2.3 Méthodologie

Dans une première phase du contrôle, une étude de régulation a été faite en ce qui concerne le contrôle des personnes physiques indépendantes. Comme l'organisation de contrôle relève du pouvoir discrétionnaire de l'administration, il s'agit ici principalement d'innombrables

instructions, de circulaires et de mailings. En outre, deux ouvrages de base sont également importants : le manuel de taxation et le vade-mecum relatif à l'organisation des centres de contrôle.

Ensuite, lors d'interviews avec des fonctionnaires des services extérieurs, ceux-ci ont été interrogés à propos de leurs premières expériences pratiques avec le nouveau programme de contrôle.

Une entrevue a eu lieu avec les fonctionnaires dirigeants de l'administration centrale qui avaient été associés à la conception, à la coordination ou à l'exécution du programme de contrôle B1-B6.

Des statistiques ont été réclamées et analysées tant à l'Administration des contributions directes qu'à l'AFER.

2.4 Questions d'audit

L'analyse du programme de contrôle B1-B6 a été faite suivant trois points de vues :

1. Analyse quantitative du degré de couverture des contrôles ; en d'autres termes : les objectifs sur ce point sont-ils atteints ?
2. Impact du changement de périodicité du contrôle, à la lumière des délais d'imposition et de l'organisation administrative ;
3. Sélection des dossiers à contrôler de manière approfondie.

En outre, le mode de mesures des prestations en matière de contrôle est également brièvement traité.

3. ANALYSE DU PROGRAMME DE CONTRÔLE B1-B6

3.1 Degré de couverture des contrôles dans la catégorie des indépendants

La question du degré de contrôle est scindée en trois sous-questions :

Quel est la grandeur du groupe-cible à contrôler ?

Existe-t-il des normes pour le nombre de contrôles à effectuer ?

Quelles sont les prestations réelles en matière de contrôle et quel est leur rapport avec les normes ?

3.1.1 Nombre des contribuables de la catégorie B

Il n'est pas facile de se faire une idée juste du nombre d'indépendants en Belgique. Les chiffres diffèrent – au sein de l'administration – selon la source consultée. (4) L'explication de cette différence devrait être trouvée dans l'absence d'uniformité dans la méthode d'enregistrement. Parfois, on utilise le comptage automatique, et parfois, le comptage manuel. Tantôt on compte le nombre de déclarations, tantôt le nombre de dossiers (Un dossier peut renfermer plusieurs déclarations). Pour cet audit, a été utilisé le document interne : «Exercice d'imposition 199x – Personnes physiques – Inventaire des dossiers ».

Ces statistiques situent le nombre de personnes physiques indépendantes ces dernières années entre 560.000 et 580.000. A noter toutefois que, parmi ceux-ci, un grand nombre d'indépendants exercent cette activité à titre accessoire et que les personnes mariées sont considérées comme un seul contribuable. Ainsi, un couple dont un des conjoints est commerçant et l'autre conjoint salarié, sont fiscalement considérés comme un dossier de la catégorie « B ».

EXERCICE D'IMPOSITION	1995	1996	1997	1998	1999
Commerçants	386.081	391.929	398.477	396.289	390.888
Industriels					
Professions libérales	107.527	105.482	106.252	106.183	107.259
Agriculteurs	76.184	73.387	70.829	68.123	65.253
TOTAL	569.792	570.798	575.558	570.595	563.400

Ces totaux sont subdivisés en six groupes. Un septième groupe sert uniquement de salle d'attente pour les nouveaux contribuables qui seront définitivement affectés à un groupe l'année suivante. Bien que le nombre de contribuables de chaque groupe fluctue, le total se situe généralement entre 90.000 et 100.000. Etant donné que chaque année, un groupe entre en ligne de compte pour un contrôle approfondi et un pour un contrôle de gestion, ces chiffres

4) Comparaison des chiffres précités pour les exercices d'imposition 1995, 1996 et 1997 avec les chiffres du rapport annuel 1998 p.39 .

constituent donc également un point de repère avec lequel les prestations réelles en matière de contrôle peuvent être comparées.

3.1.2 Normes de contrôle quantitatives

3.1.2.1 *Norme légale*

Dans le code des impôts sur les revenus, on ne pouvait, jusqu'il y a peu, retrouver qu'un seul article traitant de la quantité et de la fréquence des contrôles fiscaux.

Article 332 C.I.R. 1992 : L'Administration des contributions est tenue de faire en sorte que la situation fiscale des contribuables soit examinée au moins une fois tous les trois ans.

L'utilité pratique de cet article de loi était douteuse. Aucune sanction n'était liée à son non-respect et la disposition devait donc plutôt être considérée comme une incitation que comme une norme contraignante pour l'administration. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs fait remarquer dans son avis sur le projet de loi à la base de l'introduction de cet article que la disposition ne donnait aucun pouvoir nouveau à l'administration et que sa place serait plutôt dans une circulaire administrative. (5)

Cet avis du Conseil d'Etat a de nouveau été invoqué à l'appui de la suppression de l'article 332 du C.I.R. 1992, prévue à l'article 10 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, de sorte qu'actuellement, aucune norme légale ne règle la fréquence de contrôle.

3.1.2.2 *Norme administrative*

Lors de l'introduction du nouveau programme de contrôle, une instruction a précisé ce qui suit :

«La situation fiscale de tout contribuable concerné est donc vérifiée tous les six ans de manière approfondie avec, après trois ans, une vérification sommaire intermédiaire, désormais appelée contrôle de gestion. Il est toutefois possible d'augmenter la fréquence de contrôle, dès lors qu'il existe des indices sérieux pour le faire.»(6)

Bien que cette même circulaire stipule également que le chef de service est le responsable final de la sélection et que, dès lors, il peut non seulement ajouter des dossiers à la sélection, mais aussi en retirer s'il estime qu'une vérification approfondie n'est pas nécessaire (par

5) Projet de loi portant des dispositions fiscales et budgétaires, *Doc.*, Chambre 1982-83, n°1, pp.. 21-22.

6) Ci.RH. 81/485.325, du 9.8.1996, p.2.

exemple en cas de faillite, d'activité réduite, d'emploi accessoire, compte tenu de l'âge du contribuable, etc.), il semblait que la norme préconisée était de contrôler annuellement un sixième de tous les dossiers de manière approfondie et un sixième sommairement.

Le ministre des Finances a également proposé, lors des débats sur le projet de loi relative au contentieux en matière fiscale en commission de la Chambre pour les finances et le budget, de considérer la fréquence de contrôle de six ans comme une norme contraignante.

« Le ministre ajoute que le système B1-B6 n'empêche pas qu'outre le contrôle approfondi effectué au moins tous les six ans, un contrôle ordinaire de la déclaration soit également effectué chaque année. » (7)

A l'issue de la première période de contrôle, il s'est avéré que cette norme ne serait pas atteinte.

Dans les instructions successives, l'objectif a été systématiquement réduit : (8)

- « bien que l'objectif soit de procéder à une vérification approfondie de chaque dossier du groupe concerné, les possibilités en matière de vérifications approfondies dépendent des effectifs disponibles et de la formation de chaque membre des équipes de vérification. »
- « le nouveau programme de contrôle a pour objectif d'assurer un contrôle périodique tous les trois ans de tous les dossiers... Il ne s'agit toutefois que d'un canevas... » En fin de compte, c'est toujours le chef de service qui détermine les dossiers à vérifier de manière approfondie, en tenant compte des possibilités de son équipe et des données disponibles... (traduction)
- « Comme cela était prévu, il ne sera matériellement pas possible de vérifier de manière approfondie l'ensemble des dossiers représentant un sixième du nombre total de ceux-ci, dont certains ne justifient d'ailleurs pas une telle vérification. »

Par conséquent, il est intéressant de vérifier quel est actuellement le degré réel de couverture des contrôles. En d'autres termes : quel est le risque que la situation fiscale d'un indépendant quelconque soit contrôlée pour un exercice d'imposition quelconque ?

7) Projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, *Doc.*, Chambre 1997-98, n° 1341/17, p. 46.

8) Ci.RH. 81/497.405 du 28.5.1997 p.1 ; Ci.RH. 81/496.265 du 30.6.1997 p.2 ; Ci.RH. 81/510.864 du 16.9.1998 p.2.

3.1.3 Prestations réelles en matière de contrôle

Il a été estimé que tous les modes de contrôle ne peuvent pas être considérés comme un contrôle proprement dit. Notamment, pour les mises en ordre (M.O.), cela ne semble pas être le cas. En effet :

- une M.O. reste limitée à la révision matérielle d'un dossier. Si cette révision peut mener à la découverte des erreurs dans la déclaration, il s'agit là plus d'une conséquence que d'un but en soi ;
- chaque déclaration fait l'objet d'une M.O. au minimum. S'il s'agissait d'un contrôle réel, cela contredirait le principe de l'exécution de contrôles moins nombreux, mais plus approfondis ;
- une M.O. comprend peu ou pas d'opérations de contrôle ;
- seules des irrégularités très frappantes ont des chances d'être découvertes.

En outre, les constatations suivantes ont été faites :

- A peine 5 % des M.O. aboutissent à des majorations de revenus ;
- La majoration de revenus moyenne d'une M.O. pour l'année de travail 1998-1999 ne s'élevait qu'à 4.776 F ;
- Lors d'un contrôle de gestion (C.G.), ou d'une vérification approfondie (V.A.) les déclarations qui avaient déjà fait l'objet d'une M.O. sont également reprises. Les résultats d'une M.O. ne sont, en d'autres termes, pas nécessairement définitifs.

Pour toutes ces raisons, il est prudent, lors du calcul du degré de couverture en matière de contrôles fiscaux, de ne pas tenir compte des mises en ordre.

Si le programme de contrôle B1-B6 était strictement appliqué, cela signifierait que, sur un total d'environ 570.000 dossiers d'indépendants par an (environ 95.000 dossiers par groupe) :

- $\pm 4 \times 95.000 = 380.000$ sont soumis à une M.O. ;
- ± 95.000 sont soumis à un C.G. ;
- ± 95.000 sont soumis à une V.A.

On ne doit pas perdre de vue que, lors de chaque contrôle, plus d'un exercice d'imposition (déclaration) peut être vérifié (question développée au point 3.2).

Pour plus de clarté, l'application (théorique) du programme B1-B6 pour les contribuables du groupe B2, sur un cycle de six ans, est examinée ci-après.

Période de contrôle	1996-1997	1997-1998	1998-1999	1999-2000	2000-2001	2001-2002
Forme de contrôle	M.O.	M.O.	V.A.	M.O.	M.O.	C.G.
Exercices d'imposition à contrôler	1996	1997	1998 et 1997	1999	2000	2001 et 2000
Années des revenus à contrôler	1995	1996	1997 et 1996	1998	1999	2000 et 1999

On remarquera que sur ces six années des revenus concernées – selon ce schéma (théorique) -, quatre doivent être soumises à un contrôle réel (V.A. ou C.G.).

Le tableau ci-dessous donne un résumé des résultats du contrôle des cinq périodes de contrôle les plus récentes. (9) Les périodes de contrôle 1994-1995 et 1995-1996 se rapportent encore au programme de contrôle B1-B2. Pour l'indiquer, les données relatives aux vérifications approfondies sont mentionnées entre crochets. A l'époque, on ne parlait pas encore de contrôles de gestion ou de mises en ordre.

Pour la partie suivante, on s'est basé sur les résultats tels qu'ils ont été enregistrés par l'administration même. La fiabilité des statistiques administratives ainsi que la réalité et le contenu des contrôles n'avaient pas encore été soumis à une évaluation interne. Il avait été officieusement signalé que des dossiers pouvaient souvent être enregistrés dans les statistiques sous un niveau de contrôle trop élevé. Ce sont surtout les mises en ordre pour lesquelles les résultats enregistrés sont supérieurs à la moyenne qui seraient portées au niveau de contrôles de gestion.

L'authenticité de la vérification n'a pas été contrôlée dans le cadre de cet audit.

En ce qui concerne les vérifications approfondies, les résultats pour la période de contrôle 1998-1999 sont très incomplets. Outre les centres de contrôle, les services de taxation étaient, eux aussi, chargés d'effectuer des vérifications approfondies, notamment, d'une partie des dossiers des personnes exerçant une profession libérale. Cela signifie que, pour les données chiffrées, il faut se référer tant aux statistiques de l'Administration des contributions directes qu'à celles de l'AFER. Les relevés de l'AFER ne permettent cependant pas, au sein du groupe des personnes physiques, de faire une distinction selon la catégorie (A-D-B) à laquelle appartient un dossier.

9) Source : statistiques de la Direction III/3, Administration centrale de l'Administration des contributions directes.

		PÉRIODE DE CONTRÔLE				
		1994-1995	1995-1996	1996-1997	1997-1998	1998-1999
VÉRIFICATION APPROFONDIE						
	Nombre de dossiers (prévisions)	(23.931)	(18.559)	17.693	11.440	ST : 1.551 CC : 7.517
	Nombre de dossiers vérifiés	(19.900)	(15.699)	15.275	7.609	ST : 1.320 CC : 2.095
	Nombre de déclarations vérifiées	(49.735)	(35.067)	31.310	14.386	ST : 2.188 CC : ?
	Nombre de majorations de revenus	?	?	28.331	15.286	ST : 2.702 CC : ?
	Majoration moyenne de revenus par déclaration vérifiée (en F)	?	?	283.690	301.615	ST : 294.464 CC : ?
	Montant total des majorations de revenus (en F)			8,9 mld	4,4 mld	ST : 644.287.000 CC : ?
CONTRÔLE DE GESTION						
	Nombre de dossiers (prévisions)	-	-	169.704	150.820	100.532
	Nombre de dossiers vérifiés	-	-	159.429	138.108	92.647
	Nombre de déclarations vérifiées	-	-	229.115	154.329	97.528
	Nombre de majorations de revenus	-	-	115.950	83.860	72.788
	Majoration moyenne de revenus par déclaration vérifiée (en F)	-	-	121.900	98.691	128.038
	Montant total des majorations de revenus (en F)			>27 mld	>15 mld	12.487.287.000
MISE EN ORDRE						
	Nombre de dossiers (prévisions)	-	-	401.799	419.558	466.825
	Nombre de dossiers vérifiés	-	-	398.422	423.107	463.944

	Nombre de déclarations vérifiées	-	-	533.791	424.507	477.335
	Nombre de majorations de revenus	-	-	52.708	21.677	22.700
	Majoration moyenne de revenus par déclaration vérifiée (en F)	-	-	14.100	5.659	4.776
	Montant total des majorations de revenus (en F)			7,5 mld	2,4 mld	2.279.812.000

A titre d'exemple concret, les résultats les plus récents du contrôle concernant la période de contrôle 1998-1999 sont exposés ci-après.

Au vu du document statistique « Exercice d'imposition 1998 – Personnes physiques – Inventaire des dossiers », la situation en matière de nombres de contribuables par groupe pour l'exercice d'imposition 1998 était la suivante :

Groupe B1 : 94.762

Groupe B2 : 94.260

Groupe B3 : 94.070

Groupe B4 : 93.626

Groupe B5 : 93.645

Groupe B6 : 93.211

Groupe B7 : 7.021

Total : 570.595 contribuables de la catégorie B

Au cours de la période de contrôle 1998-1999, le programme de contrôle prévoyait une vérification approfondie des dossiers du groupe B2. La norme de contrôle théorique s'élevait donc à 94.260 dossiers.

Les dossiers du groupe B5 entraînent en ligne de compte pour un contrôle de gestion. En outre, les instructions disposent que, pour les dossiers du groupe B7 aussi, il y a lieu d'effectuer au moins un contrôle de gestion. (10) La norme de contrôle théorique est ainsi portée à 100.666 dossiers (93.645 + 7.021).

Les autres dossiers – au nombre de 375.669 – devaient être mis en ordre.

3.1.3.1 Prévisions en matière de dossiers à vérifier

10) Ci.RH.81/510.864 du 16-9-1998 p. 14.

Les prévisions - c'est-à-dire le nombre de dossiers que les services de taxation et les centres de contrôle sélectionnent effectivement pour le contrôle - présentent depuis des années une tendance permanente à la baisse. Les mises en ordre indiquent certes une hausse, mais celle-ci est due exclusivement aux désélections effectuées dans le cadre des autres modalités de contrôle.

Alors que les réorganisations difficiles qui ont marqué les périodes de contrôle 1996-1997 et 1997-1998 appartiennent au passé, il est étonnant de constater que la diminution des prévisions quant au nombre de dossiers sélectionnés pour la vérification approfondie et le contrôle de gestion persiste de manière évidente.

Pour la période de contrôle 1998-1999, il est prévu la vérification approfondie de 9,6 % (9.068 / 94.260) des dossiers à vérifier (groupe B2).

3.1.3.2 Nombre de dossiers vérifiés

3.1.3.2.1 Par rapport aux prévisions

La comparaison des prévisions et des résultats du contrôle montre que le contrôle est réalisé à concurrence des pourcentages suivants :

- Pour la V.A. : $3.415/9.068 = 37,7 \%$
- Pour les C.G. : $92.647/100.532 = 92 \%$
- Pour les M.O. : $463.944/466.825 = 99 \%$

Les prévisions en matière de V.A. ont manifestement dépassé les limites du possible.

3.1.3.2.2 Par rapport à la norme de contrôle théorique

La comparaison entre les normes de contrôle théoriques et les prestations réelles en matière de contrôle, telles qu'elles ressortent des statistiques, amène à formuler les constatations suivantes :

- Dans **3,6 %** des cas, une **vérification approfondie** a effectivement eu lieu (3.415 dossiers sur 94.260). Pour calculer ce pourcentage, il n'est pas tenu compte du fait qu'un nombre limité de dossiers vérifiés ressortit au programme complémentaire, dont les dossiers peuvent appartenir à des groupes aléatoires.
- Etant donné que seule une partie des dossiers du groupe 1 a été vérifiée de manière approfondie, la norme de contrôle théorique pour les contrôles de gestion augmen-

tera à concurrence de la différence (90.845 dossiers). Les instructions prescrivent, en effet, que les dossiers déclassés doivent être soumis à un contrôle de gestion au moins. (11) La norme de contrôle ajustée s'élève donc à 191.511 dossiers. Sur ce nombre, 92.647, soit **48 %**, ont été soumis à un **contrôle de gestion**.

- A nouveau, les directives stipulent que les dossiers déclassés (au nombre de 98.864) doivent au moins être mis en ordre. (12) La norme de contrôle pour les **mises en ordre** s'élève, de ce fait, à 474.533 dossiers, dont 463.944 (soit **98 %**) ont été traités.

Il est d'emblée frappant de constater qu'une fraction seulement de la norme de contrôle théorique en matière de vérifications approfondies est réalisée, ce qui occasionne un effet de cascade, provoquant une hausse sensible des normes de contrôle en matière de contrôles de gestion et de mises en ordre. Il en résulte une augmentation notable de la charge de travail des services classiques, dont le cadre du personnel a déjà été fortement diminué en raison des nombreuses mutations vers les centres de contrôle.

Il existe également un lien manifeste entre le degré de réalisation des normes et l'intensité du contrôle. Plus les modalités de contrôle sont approfondies et moins l'objectif théorique est atteint.

Il est constaté que le nombre de contrôles du type « vérification approfondie » constitue une minorité absolue. Il ne s'agit que de 0,6 % du nombre total des dossiers contrôlés.

Les contrôles de gestion représentent 16,5 % des contrôles et les mises en ordre, avec près de 83 %, en constituent la part du lion.

A la lumière des considérations qui précèdent, il convient de qualifier d'incomplet le rapport annuel 1998 de l'Administration générale des impôts. (13) C'est ainsi qu'il ne fait pas mention du cadre de référence (nombre de dossiers à contrôler, norme de contrôle quantitative) au regard duquel les résultats doivent être appréciés, de sorte que la réalisation de l'objectif ne peut être justifiée d'une manière démontrable. Seule une ventilation en fonction des modalités de contrôle pourrait permettre de situer les résultats dans leur contexte exact. Il apparaîtrait ainsi que les véritables contrôles (vérifications approfondies et contrôles de gestion) ne constituent qu'une minorité et que les résultats peuvent être gonflés artificiellement par une majorité de mises en ordre qui, en matière de contrôle, ne représentent pratiquement rien.

11) Ibidem.

12) Ibidem.

13) Rapport annuel 1998, pp. 16 et 71 et suivantes.

3.1.3.3 Nombre de déclarations vérifiées

En ce qui concerne les vérifications approfondies, il n'est pas possible de fournir des chiffres complets pour la période de contrôle 1998-1999, seuls les résultats des services de taxation étant connus. Il est, en tout cas, clair que la forte baisse des années antérieures persiste. Le même phénomène se produit dans le cas des contrôles de gestion, où le nombre de déclarations décroît pour passer de 154.329 à 97.528.

Etant donné que les mises en ordre concernent toujours un seul exercice d'imposition, chaque dossier vérifié devrait, en principe, correspondre à une seule déclaration vérifiée. En matière de vérifications approfondies et de contrôles de gestion, deux exercices d'imposition sont vérifiés en règle générale. Comme il est parfois possible de traiter trois exercices d'imposition (cf. 3.2.2), on pourrait suggérer d'adopter comme norme une moyenne quelque peu supérieure à deux déclarations vérifiées par dossier traité.

Pour la période de contrôle 1998-1999, le taux de déclarations par dossier est égal à 1,66 pour les vérifications approfondies (données uniquement connues pour les services de taxation classiques) contre 1,05 pour les contrôles de gestion et 1,03 pour les mises en ordre. Il s'avère donc que c'est surtout en matière de contrôles de gestion que, trop souvent, un seul exercice est vérifié.

3.1.3.4 Nombre de majorations de revenus réalisées

La relation entre le nombre de déclarations vérifiées et celui des majorations de revenus est déterminée dans une large mesure par le type de vérification. Une vérification approfondie débouche quasi toujours sur une majoration de revenus, un contrôle de gestion produit le même résultat dans la plupart des cas et, dans le cas des mises en ordre, moins de 5 % des déclarations contrôlées donnent lieu à une majoration de revenus.

La comparaison entre les périodes de contrôle 1996-1997 et 1997-1998 fait surtout apparaître la forte baisse du nombre, exprimé en pourcentage, des mises en ordre débouchant sur une majoration de revenus. Le résultat tombe de 9,9 % à 5,1 %. Cette tendance persiste au cours de la période de contrôle 1998-1999, durant laquelle la part, exprimée en pourcentage, des majorations de revenus s'élève à 4,8%.

Cette constatation pourrait indiquer une réduction de la qualité des mises en ordre. A cet égard, les fonctionnaires de terrain ont souligné à maintes reprises l'accroissement de la charge de travail dans les services classiques à la suite du départ de nombreux membres du personnel hautement qualifiés désormais affectés à l'AFER.

Par contre, la relation entre le nombre de déclarations vérifiées et celui des majorations de revenus évolue favorablement, tant en matière de V.A. que de C.G.

Il est, toutefois, frappant de constater à cet égard que la relation entre les majorations de revenus et les déclarations vérifiées de manière approfondie excède les 100 % pour les périodes de contrôle 1997-1998 et 1998-1999.

Si, comme le veut la logique et comme des fonctionnaires l'ont confirmé, on adopte comme point de départ qu'une seule déclaration peut déboucher au maximum sur une seule majoration de revenus, il s'agit, une fois de plus, d'un exemple de confection ou de traitement erronés des statistiques, probablement dû à une application non uniforme des instructions.

3.1.3.5 Majoration moyenne de revenus par déclaration vérifiée

Cet indicateur est le plus approprié pour montrer l'écart en termes d'intensité entre les différents types de vérification. Alors que, pour la période de contrôle 1996-1997, une vérification approfondie a entraîné une majoration moyenne de revenus de 283.690 F, celle-ci a été, en moyenne, de 115.950 F pour un contrôle de gestion et de seulement 14.100 F pour une mise en ordre.

Si on examine l'évolution pour la période de contrôle suivante, il est frappant de constater qu'on ne peut noter une légère augmentation de la majoration moyenne de revenus que dans le cas des vérifications approfondies. Pour la période de contrôle 1998-1999, les résultats des contrôles effectués par les CC ne sont pas encore connus. Après une diminution pour la période de contrôle 1997-1998, les résultats du contrôle de gestion pour 1998-1999 évoluent dans un sens favorable.

Une très forte baisse est notable en ce qui concerne les mises en ordre. La majoration moyenne de revenus par déclaration vérifiée est ramenée de 14.100 F à 5.659 F, puis à 4.776 F, ce qui représente une diminution de près de 60 %.

3.1.3.6. Montant total de la majoration de revenus

Lorsqu'on considère les majorations globales de revenus par type de vérification, les contrôles de gestion s'avèrent être les plus productifs. Pour la période de contrôle 1996-1997, leur produit s'est élevé à plus de 27 milliards F pour un montant total de quelque 44 milliards F. La part des mises en ordre est, en dépit de leur nombre élevé, relativement la plus basse.

Pour la période de contrôle 1997-1998, l'évolution en termes de majorations globales de revenus est à la baisse pour tous les types de vérification. Le groupe des mises en ordre se distingue toutefois en enregistrant une diminution de pas moins de 68 %. La baisse se poursuit pour la période de contrôle 1998-1999, fût-ce de manière moins nette.

Les majorations globales de revenus pour tous les types de contrôle connaissent conjointement une diminution qui les ramène de 44 milliards F pour la période de contrôle 1996-1997 à 22 milliards F, à peine, pour la période de contrôle 1997-1998 et, selon toutes probabilités, moins encore pour la période de contrôle 1998-1999.

3.2 Périodicité des contrôles par rapport aux délais d'imposition

3.2.1 Notions

Avant de traiter ce sujet, il y a lieu de préciser quelques notions typiques du langage fiscal.

Année de revenus : L'année de revenus est la période imposable pendant laquelle un contribuable a recueilli des revenus imposables. En matière d'impôt des personnes physiques, la période imposable coïncide avec l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (14).

Exercice d'imposition : L'exercice d'imposition commence le 1er janvier et finit le 31 décembre suivant. (15) L'impôt dû pour cet exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable (précédente). (16)

Période de contrôle : Etant donné que les déclarations à l'impôt des personnes physiques peuvent généralement être introduites jusqu'au 30 juin de l'exercice d'imposition, le fisc a adapté son fonctionnement administratif en conséquence. Une période de contrôle ou année de travail commence, par conséquent, le 1er juillet et finit le 30 juin suivant.

Délai d'imposition : Le délai dans lequel l'Administration des contributions directes peut établir une imposition à temps est fonction du fait que le contribuable s'acquitte correctement ou non de ses obligations fiscales.

Comme le délai d'imposition extraordinaire et le délai prolongé spécial ont trait à des situations très spécifiques, on se limitera en l'occurrence aux délais d'imposition ordinaire :

- Délai d'imposition ordinaire : l'impôt dû sur la base des revenus et des autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration introduite à temps et non entachée d'un vice de forme peut être établi valablement jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Ce délai ne peut toutefois être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service de taxation compétent. (17)
- Délai d'imposition prolongé ordinaire : en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais,

14) Article 200, a), de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992.

15) Article 359 du C.I.R. 1992.

16) Article 360 du C.I.R. 1992.

17) Articles 353 et 359 du C.I.R. 1992.

l'impôt peut être établi dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû. (18)

3.2.2 Exposé du problème

Lorsque la déclaration a été introduite dans le délai prévu et dans la forme correcte, et que son contenu est conforme à la vérité, l'imposition doit être établie au cours de la période de contrôle suivant l'introduction de la déclaration. C'est la raison pour laquelle l'administration veille à ce qu'également pour les années durant lesquelles la déclaration fait uniquement l'objet d'une mise en ordre, une imposition définitive soit chaque fois établie.

Si, à l'occasion d'un contrôle de gestion ou d'une vérification approfondie ultérieurs, des irrégularités sont constatées, le délai d'imposition prolongé ordinaire est automatiquement d'application et, dans les limites de ce délai, une imposition complémentaire peut également être établie en ce qui concerne les exercices d'imposition précédents.

A l'époque de l'exécution du programme de contrôle B1-B2, une déclaration était, au cours d'une année déterminée, vérifiée provisoirement (procédure comparable à la notion actuelle de "mise en ordre") et des investigations définitives effectives n'étaient menées qu'au cours de l'exercice d'imposition suivant, mais cette fois pour les deux exercices d'imposition conjointement. De cette manière, les contrôles se suivaient, en théorie, parfaitement tous les deux ans.

Ainsi qu'exposé plus haut, le nouveau programme de contrôle a modifié la fréquence. Théoriquement, un véritable contrôle n'a plus lieu que tous les trois ans. Si on part du principe que pas un seul exercice d'imposition ne peut échapper au contrôle, un problème se pose en raison du fait que les périodes de contrôle et les délais d'imposition ne concordent plus.

Prenons comme exemple un contribuable du groupe B2. Celui-ci doit, suivant le schéma prévu, être contrôlé de manière approfondie au cours de la période de contrôle 1998-1999. A ce moment, trois exercices d'imposition (1996, 1997 et 1998) n'ont pas encore été vérifiés. Or, la période de contrôle durant laquelle les travaux ont lieu s'étend du 1er juillet 1998 au 30 juin 1999, alors que le délai d'imposition prolongé ordinaire pour l'exercice d'imposition 1996 expire déjà le 31 décembre 1998. Il en résulte qu'il est, *de facto*, impossible, pour tous les dossiers à vérifier au cours du premier trimestre de 1999, d'encore établir une imposition complémentaire pour l'exercice d'imposition 1996. Dans la pratique, trois exercices d'imposition ne pourront même plus être vérifiés qu'au cours des seuls mois de septembre à novembre de l'année 1998. En effet, il est à peine procédé à des contrôles avant le mois de septembre (cf. également le n° 3.3.4) et, après le mois de novembre, le temps fait défaut pour clôturer la procédure d'imposition.

18) Article 354 du C.I.R. 1992.

Il n'apparaît pas clairement si l'administration entend effectivement – même lorsque c'est possible – faire contrôler trois exercices d'imposition. En effet, depuis l'introduction du nouveau programme de contrôle, aucune nouvelle directive n'a encore été émise en la matière, de sorte que la majorité des fonctionnaires taxateurs sont d'avis que la vérification, conformément aux directives du programme de contrôle précédent, peut être limitée à deux exercices d'imposition.

Il découle de cette façon de procéder qu'un contribuable choisi de manière arbitraire a la quasi-certitude que la déclaration afférente à un exercice d'imposition qui suit une année de travail pendant laquelle un contrôle de gestion ou une vérification est théoriquement prévu(e) ne sera pas vérifiée.

Autrement dit – et en supposant que le dossier survive toujours à la sélection définitive -, dans le cadre d'un cycle de vérification de six ans, deux exercices d'imposition ont déjà une très grande probabilité d'échapper à un contrôle réel.

S'y ajoute le fait que chaque indépendant connaît son groupe au sein du système B1-B6 (il est mentionné dans le coin supérieur droit de la déclaration) et que les conseillers fiscaux et la presse spécialisée ne se font pas faute d'informer leur clientèle et leur lectorat des possibilités de planification fiscale que le nouveau système leur offre. (19)

De cette manière, la prévisibilité des contrôles, inhérente au système, a pour effet que le respect des obligations fiscales peut être planifiée en fonction de la possibilité de contrôle.

19) Cf. l'article publié dans le périodique "Praktijkadvies. Veertiendaagse financiële wenken pour de vrije beroepen." du 23 février 1998 et intitulé "Een verwittigd man" (Un homme averti), ainsi que l'article paru dans le magazine "Bizz" d'octobre 1999 sous le titre "Wanneer wordt u gecontroleerd?" (Quand serez-vous contrôlé ?).

3.2.3 Compétences des fonctionnaires de l'AFER

La mission de base de l'AFER consiste dans l'exécution de contrôles communs en matière d'impôts sur les revenus et de T.V.A. A cet effet, les équipes des centres de contrôle ont été composées de fonctionnaires issus tant de l'Administration des contributions directes que de celle de la T.V.A. Initialement, toutefois, aucune modification n'a été apportée aux règles en vigueur en matière de compétences. Par conséquent, bien que les contrôles aient été censés s'effectuer de manière polyvalente, les fonctionnaires ont dû se limiter aux actes qu'ils pouvaient valablement poser dans le cadre de leur administration d'origine. Des négligences dans l'observation de cette règle – par exemple, l'apposition d'une signature par un fonctionnaire incompetent – pouvaient ainsi déboucher sur la nullité d'une imposition.

Il a été remédié à cette situation peu efficiente en apportant, par le biais de l'article 95 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, une modification à l'article 87 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980. Par analogie avec leurs collègues de l'Inspection spéciale des impôts, les fonctionnaires de l'AFER ont les pouvoirs que les dispositions légales et réglementaires en matière d'impôts, droits et taxes attribuent aux administrations fiscales et à leurs fonctionnaires. L'entrée en vigueur de cette disposition a été fixée au 2 juillet 1997.

3.3 Sélection des dossiers à contrôler de manière approfondie

3.3.1 Objectif

La pratique faisant apparaître que les ressources de l'administration fiscale, en particulier l'effectif disponible, ne suffisent pas pour assurer un contrôle périodique minimal de tous les dossiers, la nécessité de procéder à une sélection s'impose.

La sélection a donc pour objectif de ramener la masse des déclarations à un nombre qui puisse être maîtrisé pour le niveau de contrôle souhaité.

Toute sélection implique de procéder à des choix stratégiques qui s'expriment en termes de directives et de normes de sélection.

La Cour estime qu'une procédure de sélection efficace doit satisfaire, notamment, aux exigences suivantes :

- Des critères objectifs doivent régler le nombre des dossiers à sélectionner.
- La sélection ne peut être orientée exclusivement vers les contrôles les plus productifs (permettant d'escompter des majorations maximales de revenus moyennant des efforts minimaux). Il faut, au contraire, tendre vers un « mélange » équilibré, compte tenu, notamment, de l'ampleur du dossier, de la sensibilité du secteur à la fraude, d'une répartition géographique, etc.
- Les critères de sélection doivent être suffisamment univoques et concrets pour garantir une application uniforme dans l'ensemble du pays.
- La majorité des décisions tendant à sélectionner ou à désélectionner des dossiers doit être basée sur une analyse préalable des risques.
- D'autre part, il convient de laisser aux services locaux une certaine marge de liberté pour pouvoir s'adapter de manière flexible aux situations locales et faire un usage optimal de la connaissance qu'ont les fonctionnaires taxateurs des dossiers.
- Il y a lieu d'éviter que les critères de sélection ne rendent les contrôles trop prévisibles et n'incitent ainsi les contribuables à procéder à une planification fiscale créative.
- Ces sélections sur la base d'une analyse de risque doivent être complétées par des dossiers sélectionnés de manière aléatoire.

Ci-après, il est vérifié systématiquement s'il est satisfait aux conditions précitées.

3.3.2 Existe-t-il des critères objectifs permettant de déterminer le nombre de dossiers à sélectionner ?

Il est clair qu'au moment du lancement du programme de contrôle B1-B6, les sphères supérieures de l'administration escomptaient encore que la périodicité prévue en matière de contrôle pourrait largement être atteinte. C'est ainsi que le programme annuel des centres de contrôle prévoyait un volume de dossiers équivalant à 150 % d'un sixième de l'ensemble des dossiers de la catégorie B (20)

Le plan de travail à confectionner annuellement consistait en un programme de contrôle fixe et un autre complémentaire.

Relevaient du programme de contrôle fixe tous les dossiers (100%) du groupe B1-B6 qui devaient, cette année, être contrôlés de manière approfondie.

Le vade-mecum « Organisation des centres de contrôle » prévoyait également un programme de contrôle complémentaire consistant en un nombre de dossiers équivalant à 50 % du nombre de dossiers relevant du programme de contrôle fixe. Il s'agissait de dossiers qui, bien qu'étant destinés à être vérifiés au cours d'une autre période de contrôle sur la base du groupe auquel ils appartenaient, devaient néanmoins être sélectionnés parce que des constatations concrètes effectuées par les services classiques rendaient nécessaire un contrôle sans délai.

Le vade-mecum relatif aux centres de contrôle souligne que les CC doivent être attentifs à ce que la marge supplémentaire de 50 % soit effectivement réalisée, l'effectif du personnel ayant été établi en fonction de la totalité du programme de contrôle, marges comprises. (21)

Dans la pratique, ce taux de 150 % s'est avéré trop optimiste. Les circulaires (22) prévoient, dès lors, que le nombre de dossiers à sélectionner pour le contrôle approfondi est fixé par le directeur du centre de contrôle chargé du contrôle fiscal (ou par le fonctionnaire délégué par lui). Pour fixer ce nombre, il est tenu compte des éléments suivants :

- Estimation du nombre total de journées à prester ;
- Nombre, disponibilité et qualifications des fonctionnaires ;
- Expérience acquise au cours des périodes de contrôle antérieures.

20) Annexe 2 du vade-mecum « Organisation des centres de contrôle », p. 41.

21) Vade-mecum, p. 33.

22) Ci.RH.81/510.864 du 16 septembre 1998, p. 6.

Dans le cadre de cette capacité de contrôle totale, des dossiers sont sélectionnés à concurrence de 80 % pour le programme de contrôle fixe. Les 20 % restants sont réservés au programme de contrôle complémentaire et seront complétés au cours de la période de contrôle à l'initiative du CC même ou à celle de l'autorité pouvant ordonner des investigations sectorielles.

Sans préjudice de la constatation que les besoins en personnel n'ont pas été évalués correctement, la Cour fait observer que, pour fixer le nombre total des dossiers à sélectionner, il y a lieu de considérer comme une donnée objective la corrélation avec les ressources en personnel mises en œuvre. En décentralisant la décision à l'échelon du CC auquel l'effectif est attribué au niveau central, on renonce à la norme objective. En outre, la 'profondeur' d'un contrôle approfondi est directement fonction de la charge de travail de chaque fonctionnaire considéré individuellement. Lorsque, sans que des raisons objectives existent à cet égard, la charge de travail peut varier par centre de contrôle, voire même (si le directeur délègue son pouvoir) par équipe, il en résulte une inégalité injustifiable dans le chef des contribuables contrôlés et la comparaison des prestations entre les services est rendue très difficile.

Il s'est, en outre, avéré que les marges prévues pour le programme de contrôle complémentaire n'ont absolument pas été atteintes. A titre d'exemple, les données relatives à 20 équipes de vérification pour indépendants (sur un total de 64) ont été analysées :

- Pour la période de contrôle 1997-1998, 1174 dossiers figuraient sur le plan de travail. 56 dossiers (4,8 %) seulement relevaient du programme complémentaire.
- Dans 16 des 20 équipes de vérification, le programme complémentaire ne comptait pas un seul dossier.

Il est difficile de considérer que, dans aussi peu de dossiers, il est nécessaire d'intervenir en dehors de la fréquence de contrôle prévue.

Evolution récente

Dans une instruction du 4 août 1999, les directives relatives à la période de contrôle qui venait d'être entamée ont été sérieusement modifiées. Les notions de programmes de contrôle fixe et complémentaire disparaissent. Dorénavant, les dossiers à contrôler de manière approfondie ne seront plus sélectionnés qu'à raison de 60 % du nombre prévu dans le groupe prévu pour cette année. A concurrence de 25 % environ de leur programme de contrôle, les centres de contrôle opèrent une sélection supplémentaire de dossiers présentant un facteur de risque élevé. Le groupe auquel ils appartiennent est sans importance. Les 15 % restants consisteront en dossiers vérifiés de manière approfondie à la demande de l'administration centrale ou du Comité anti-fraude.

Les modifications effectuées en l'occurrence ne changent toutefois rien aux critiques émises ci-dessus. La fixation du nombre de dossiers ressortit toujours au pouvoir discrétionnaire du directeur de chaque centre de contrôle, sans aucune garantie d'une procédure uniforme.

3.3.3 La sélection témoigne-t-elle d'une répartition équilibrée ?

Il va de soi qu'une représentativité parfaite n'est pas réalisable. En effet, la typologie des contribuables peut pratiquement être affinée à l'infini.

Il faut pourtant éviter que la sélection ne soit par trop unilatérale.

- Les directives prescrivent que la sélection « sera équilibrée, à la fois sur le plan géographique, des activités visées et des catégories d'importance des entreprises ». (23) Cette directive générale n'est toutefois pas développée concrètement et son respect n'est pas suivi.

Dans la pratique, l'exercice d'une certaine activité ou le fait de ne pas atteindre un niveau de chiffre d'affaires déterminé est souvent une raison suffisante pour désélectionner un dossier.

3.3.4 Les directives permettent-elles d'effectuer la sélection de manière uniforme ?

La communication entre l'administration centrale et les services extérieurs chargés de l'exécution s'effectue au moyen d'instructions. Celles-ci sont adressées à tous les services de l'AFER, de l'Administration des contributions directes et de l'Administration de la T.V.A. chargés de la taxation.

Les éléments suivants peuvent être cités comme faisant obstacle à une application uniforme :

- Le fait que les instructions ont, depuis l'introduction du programme de contrôle B1-B6, été modifiées chaque année de manière radicale ;
- La constatation qu'il n'existe nulle part une version coordonnée des instructions. Trop souvent, pour des passages qui restent applicables sans changement, il est simplement renvoyé, dans une nouvelle instruction, aux instructions antérieures ou au vade-mecum.

En outre, il faut également faire observer que les instructions sont toujours édictées tardivement. Initialement, il était prévu que la confection du plan de travail devait être clôturée pour le début de la période de contrôle, autrement dit avant le 1er juillet. (24)

Ces dernières années, la publication des instructions comportant des directives pour la sélection n'est intervenue qu'en août ou en septembre. (25) Cette situation est déplorable parce que les mois d'été sont idéaux pour les travaux de sélection. Le travail de contrôle proprement dit

23) Instruction Ci. RH.81/510.864 du 16 septembre 1998, p.7.

24) Vade-mecum, pp. 32 et 33.

25) 16 septembre 1998 et 4 août 1999.

est à son niveau le plus bas, de nombreuses entreprises étant fermées et de nombreux comptables en vacances.

Il appert d'un sondage effectué dans 20 équipes de vérification en matière de personnes physiques que, pour la période de contrôle 1998-1999, la sélection n'a, en moyenne, été achevée qu'en octobre 1998.

3.3.5 Est-il recouru à une analyse de risque pour opérer la sélection de dossiers ?

L'analyse de risque constitue essentiellement un instrument de la prise de décisions, en l'occurrence, la sélection ou non de dossiers en vue du contrôle. Deux composantes essentielles à cet effet sont constituées par l'identification des risques, d'une part, et la structuration et l'analyse d'informations diverses, d'autre part. L'objet de l'analyse de risque est d'axer les efforts en matière de contrôle en priorité sur les dossiers présentant le plus de risques. Autrement dit, l'analyse du système de risque devra garantir que toutes les informations pertinentes concernant un contribuable ou un dossier seront réunies et analysées et qu'ensuite, il sera procédé à une évaluation rapide et facile à saisir du risque de fraude. En raison de la multiplicité des données à traiter, l'analyse de risque est impensable sans le recours à des applications informatisées.

Une première application, fût-elle très rudimentaire, de l'analyse de risque à laquelle la pratique administrative recourt depuis des années est la répartition des contribuables en groupes (A – D – B). Cette technique fait usage de profils typologiques assez grossiers. L'idée sous-jacente est que plus les revenus et les charges sont hétérogènes, plus nombreuses sont les possibilités de fraude et plus approfondies doivent être les modalités de contrôle.

Pour le surplus, le recours à des techniques d'analyse de risque reste limité à l'application « Présélection ». Cette application informatisée groupe, par contribuable, diverses données susceptibles d'être utiles pour la sélection de dossiers. Il s'agit, notamment, de données détaillées par exercice d'imposition, de listings en matière de T.V.A., ainsi que de données relatives à des biens immeubles et à des véhicules automobiles automatisés. Il est également possible d'imprimer des listes de contribuables suivant le groupe auquel ils appartiennent et il existe, pour chaque contribuable, une « fiche analytique » susceptible d'être imprimée localement.

La fiche analytique contient toutes les données fournies par l'application « Présélection » concernant un contribuable déterminé. Outre des chiffres absolus, il est également calculé des ratios comparatifs. Il s'agit de rapports rattachant entre elles deux ou plusieurs données absolues. Pour pouvoir indiquer les rapports vis-à-vis d'autres entreprises de même envergure et au sein d'un même secteur professionnel, les ratios moyens au niveau local, provincial et national sont également mentionnés à chaque fois. C'est ainsi, par exemple, qu'un écart important du ratio « chiffre d'affaires/bénéfice net » par rapport au même ratio dans le chef d'autres contri-

buables ou pour d'autres exercices d'imposition peut inciter le fonctionnaire taxateur à examiner de plus près les éléments constitutifs dudit rapport.

La fiche analytique est indiscutablement un instrument important et utile pour opérer la sélection, surtout grâce à la comparaison avec des contribuables similaires. La fiche analytique ne contient toutefois pas d'évaluation concrète du risque de fraude, mais fournit uniquement des données chiffrées. Par conséquent, la sélection reste des plus fastidieuses, chaque chef d'équipe recevant chaque année, en moyenne, quelques milliers de fiches analytiques à apprécier.

Evolution récente

A partir de la période de contrôle 1999-2000, les responsables de la sélection disposent d'un nouvel outil. Dans l'application « Présélection » a été jointe une liste de coefficients de pondération. Cette liste, dressée exclusivement pour le groupe qui entre en considération pour un contrôle approfondi au cours de l'année concernée, peut être imprimée par les services de taxation des C.D. et par les CC par le biais d'un terminal.

Il s'agit essentiellement d'attribuer à chaque contribuable, pour différents critères, un chiffre de pondération. Ce chiffre peut varier de 0 à 4, le maximum étant fonction de l'importance relative des différents critères.

Voici quelques exemples à titre d'illustration :

- *Un chiffre d'affaires retenu inférieur à 2.000.000 F donne lieu à l'attribution de 0 point. Un chiffre d'affaires supérieur à 50.000.000 F est égal à 4 points.*
- *Un bénéfice brut supérieur à la moyenne provinciale fournit 0 point. 3 points sont octroyés lorsque le bénéfice brut est inférieur à la moitié de la moyenne provinciale.*
- *Par catégorie professionnelle, les contribuables sont classés en ordre croissant de chiffre d'affaires. Ils sont ensuite répartis en 4 classes suivant la méthode des quartiles. La classe la plus élevée en termes de chiffre d'affaires se voit attribuer quatre points de pondération et la moins élevée un seul.*

Au total, il est fait usage de 8 critères ayant trait aux contributions directes et de 13 relatifs à la T.V.A. La somme de tous les points de pondération indique, par contribuable, l'ampleur du dossier et le risque de fraude relatif.

En théorie la liste des coefficients de pondération comble certainement une lacune affectant l'analyse de risque initiale. Il est évidemment trop tôt pour procéder à une évaluation en termes de pratique.

Un élément négatif est certainement que les listes des coefficients de pondération sont uniquement établies pour le groupe qui entre en considération pour une vérification approfondie pendant la période de contrôle, et ce alors que la sélection ne doit être constituée qu'à 60 % de dossiers appartenant à ce groupe.

Il faut également regretter qu'en aucune manière, le passé des contribuables en termes de fraude n'est pris en considération. En effet, c'est certainement en matière d'impôt des personnes physiques qu'un comportement frauduleux peut aisément être rattaché à des personnes physiques individualisables, et ce au contraire de l'impôt des sociétés, où les intermédiaires et les sociétés-écran peuvent cacher l'identité des véritables fraudeurs.

3.3.6. Le programme de contrôle permet-il d'agir de manière flexible, en fonction des situations locales et de la connaissance locale des dossiers ?

Si le caractère univoque des directives doit être une garantie d'application uniforme, il doit quand même subsister suffisamment de flexibilité pour assurer aux fonctionnaires un pouvoir de décision autonome. En effet, précédemment aussi, la sélection des dossiers était basée en grande partie sur les expériences concrètes vécues au contact des dossiers et des contribuables.

Ce facteur humain menace d'être perdu dans le cadre du programme de contrôle actuel. Théoriquement, ces connaissances et cette expérience locales sont, certes, toujours prises pleinement en compte dans le cadre de la concertation prévue entre les services de taxation et les centres de contrôle. Ainsi, ce sont les services classiques qui, dans une première phase, écartent du listing 'dossiers à vérifier de manière approfondie' les dossiers pour lesquels, selon eux, une vérification approfondie est manifestement injustifiée.

A terme, le contact avec les dossiers concrets, actuellement encore basé sur les expériences afférentes à la période antérieure à la restructuration, s'estompera inévitablement. La cause en est la répartition des activités entre les centres de contrôle et les services de taxation, ainsi que la périodicité accrue des contrôles. C'est ainsi que les fonctionnaires des CC sont responsables d'un territoire géographique étendu et que, dans le meilleur des cas, un dossier précis leur est soumis tous les six ans.

Evolution récente

Une instruction du 4 août 1999 modifie en profondeur les directives émises pour la période de contrôle qui vient de commencer.

C'est ainsi que les services classiques n'assureront plus une présélection de dossiers. Par contre, les chefs de ces services devront encore apporter leur collaboration aux CC pour sélectionner les dossiers à vérifier de manière approfondie et formuler les suggestions adéquates.

Il est, toutefois, à craindre que cette forme de collaboration qui n'est plus formalisée diminuera encore l'intérêt qu'il y a à connaître le milieu local.

3.3.7 Les sélections orientées sont-elles complétées dans une mesure suffisante par des dossiers choisis de manière aléatoire ?

Les instructions relatives au programme de contrôle B1-B6 ne prévoient en aucune manière la sélection arbitraire de dossiers. Il s'agit en l'occurrence d'une lacune du système de contrôle.

En effet :

- la fiscalité n'est pas une donnée statique. De nouvelles techniques de fraude sont développées en permanence ;
- l'analyse de risque reste, par la force des choses, limitée à un certain nombre d'indicateurs de risque utilisables ;
- les méthodes de sélection et les indicateurs de risque finissent tôt ou tard par être connus. La possibilité est, dès lors, réelle que les fraudeurs abusent de cette connaissance et veillent à rester toujours formellement dans les limites du tolérable.

3.3.8 Les directives ne débouchent-elles pas sur des contrôles trop aisément prévisibles ?

Les directives valables pour la période de contrôle 1998-1999 en matière de sélection des dossiers à contrôler de manière approfondie par les centres de contrôle peuvent être synthétisées schématiquement comme suit :

Les chefs de service des services classiques impriment la liste des dossiers appartenant à leur ressort qui entrent, en principe, en ligne de compte pour un contrôle approfondi. Pour chacun de ces dossiers, la fiche analytique y afférente est également imprimée. A l'aide de ces listes, les chefs de service procèdent à une "présélection".

Dans une première phase, ils écartent tous les dossiers devant faire l'objet d'investigations par un centre de contrôle national ou par le centre de contrôle de Bruxelles 4. (26)

Sont ensuite écartés tous les dossiers pour lesquels un contrôle approfondi ne se justifierait manifestement pas. Les dossiers signalés sur la liste par un code déterminé peuvent, notamment, entrer en ligne de compte à cet égard. Il s'agit :

26) Quatre centres de contrôle sont investis d'une compétence nationale. Les trois premiers sont compétents pour, respectivement, le secteur bancaire et des assurances, le secteur immobilier et les centres de coordination. Le centre de contrôle de Bruxelles 4 est compétent pour les membres des assemblées parlementaires.

- du code « C » : dossiers vérifiés de manière approfondie au cours de l'une des deux périodes de contrôle précédentes ;
- du code « N » : dossiers qui, au cours de la période de contrôle précédente, étaient nouveaux et dont les activités sont encore manifestement en phase de démarrage ;
- de dossiers de contribuables dont l'activité est restreinte et ne comportant pas de données intéressantes ;
- du code « B » : dossiers relatifs à des contribuables exerçant une activité d'indépendant à titre accessoire et qui ne tirent de celle-ci que des revenus minimes ou sporadiques.

La présence d'un des codes susmentionnés ne peut pas entraîner automatiquement le rejet du dossier de la liste. Au contraire, chaque rejet doit être étayé par une appréciation mûrement réfléchie et rationnelle du chef de service, dont il faut, en outre, faire état sur la fiche analytique afférente.

En aucun cas, des dossiers ayant fait l'objet, au cours de la période de contrôle précédente, des recherches orientées ne peuvent être écartés.

La direction de chaque centre de contrôle opère la sélection définitive, après consultation des chefs de service des services classiques des C.D. et de la T.V.A. (27)

Un premier facteur permettant de prévoir, avec un taux de certitude élevé, qu'aucun contrôle n'aura lieu trouve son origine dans l'absence de concordance entre la périodicité et les délais d'imposition. Cette question a déjà été examinée au point 3.2.2.

En outre, la désélection systématique de dossiers sur la base de critères immuables constitue également, pour les comptables, les conseillers fiscaux et les contribuables bien informés, une possibilité d'échapper aux contrôles.

L'interrogation d'un certain nombre de chefs d'équipe a révélé que la pratique courante consiste, dans une première phase de la sélection, à réduire le nombre des contribuables à un dixième en écartant certains groupes sans autre consultation du dossier. A titre d'exemples ont été cités les agriculteurs, les indépendants taxés forfaitairement, ceux dont le chiffre d'affaires est inférieur à 5 millions F,... C'est ainsi qu'au cours de la période de contrôle 1998-1999, dans l'ensemble de la Wallonie, un seul agriculteur a été contrôlé de manière approfondie.

Il va de soi que pareille manière de procéder est rapidement connue de tous et n'incitera pas précisément certains contribuables à faire preuve de sens civique en matière fiscale.

27) Outre les CC, les services classiques restent toutefois responsables du contrôle approfondi des dossiers d'un certain nombre de contribuables exerçant une profession libérale qui est exonérée de la T.V.A. (notamment, les médecins et les avocats).

Evolution récente

La circulaire précitée du 4 août 1999 attribue dorénavant l'entière responsabilité de la sélection des dossiers à vérifier de manière approfondie au directeur du CC, qui peut néanmoins en déléguer l'exécution à ses chefs d'équipe.

Contrairement aux périodes de contrôle précédentes, les services classiques ne doivent plus opérer de présélection. En outre, ils ne sont plus chargés d'une partie des vérifications approfondies des professions libérales.

Les directives ne font plus mention expressément de la désélection de dossiers signalés par un code déterminé. Or, ces codes sont encore mentionnés sur les listes de dossiers et on peut raisonnablement admettre qu'ils continueront à jouer un rôle comme critère de désélection.

En outre, les nouvelles règles prévoient aussi une sélection des dossiers moins liée au groupe. Alors qu'autrefois, 80 % des dossiers sélectionnés devaient appartenir au groupe prévu pour cette année, ce pourcentage est ramené à 60 % pour la période de contrôle 1999-2000.

4. MESURE DES PRESTATIONS DE CONTRÔLE

La mesure des prestations en matière de contrôles des indépendants-personnes physiques s'effectue actuellement par le biais de deux canaux : d'une part, les relevés périodiques de l'Administration des contributions directes, tels qu'utilisés dans les bureaux de contrôle, et, d'autre part, le système AFER-Stat de l'AFER. Une véritable étude de la mesure des prestations sort du cadre du présent audit, mais quelques observations s'imposent néanmoins.

4.1 Etats périodiques

L'enregistrement des prestations s'effectue suivant un système par paliers dans lequel les données résultant de la mesure sont, chaque fois, consolidées manuellement à un niveau hiérarchique supérieur. Le résultat final est une statistique intitulée « Situation des travaux de taxation dans les contrôles et dans les B.C.T. ».

Outre le fait que les nombreux maillons intermédiaires et les nombreuses manipulations manuelles augmentent, naturellement, sensiblement le risque d'erreurs, la statistique précitée présente encore beaucoup d'autres défauts.

- Elle est incomplète et source de confusion. C'est ainsi que les chiffres globaux figurant au tableau 1 comprennent bien les résultats des CC, alors que le tableau 3 ne concerne que les services de taxation classiques.
- Le principe de la cohérence n'est pas respecté. Des notions restées inchangées en apparence sont soudainement dotées d'un autre contenu. Un bon exemple de cet état de choses figure à la colonne 6 du tableau 3 A, où est calculée la majoration moyenne de revenus par direction régionale. Pour la période de contrôle 1997-1998, il s'agissait encore, en l'occurrence, de la majoration moyenne par déclaration vérifiée, alors que, pour la période de contrôle 1998-1999, la moyenne a été calculée par majoration de revenus enregistrée. Cette méthode de calcul présente ainsi un écart de quelque 1,25 par rapport à la méthode précédente. De cette manière, les comparaisons pluriannuelles induisent en erreur et sont dénuées de toute pertinence.
- La confusion, en termes de notion, entre 'déclarations' et 'dossiers', déjà constatée précédemment, se maintient jusque dans le produit final. Jusqu'à la période de contrôle 1997-1998, la colonne 2 des tableaux 3A, 3B en 3C reprenait le nombre de déclarations vérifiées. Le tableau de l'année de travail 1998-1999 fait soudainement état, dans la rubrique, du nombre de dossiers vérifiés. Après vérification, il s'avère que les chiffres ont, cependant, toujours trait au nombre de déclarations. En ce qui concerne les vérifications approfondies, la marge d'erreur peut ainsi grimper rapidement, puisque les dossiers et les déclarations sont dans un rapport de 1,66.

- Les résultats ne sont pas analysés ni interprétés. Ils ne peuvent donc pas être utilisés pour procéder à une évaluation ou à une correction de la politique suivie.

4.2 Système AFER-Stat

Le système AFER-Stat offre manifestement d'importants avantages par rapport aux relevés périodiques, et ce essentiellement parce qu'il s'agit d'un système entièrement automatisé.

Ces atouts se situent principalement dans les deux domaines suivants :

- Efficacité : les données ne doivent plus être introduites qu'une seule fois, directement à la base. Les autres calculs et récapitulations s'effectuent tous d'une manière complètement automatique. Les données sont toujours actualisées et peuvent être consultées à tout moment, y compris par les services extérieurs locaux.
- Performance : outre les relevés préprogrammés, les "queries" permettent également de réaliser des recherches et d'établir des listes sur la base de critères constitués par toutes les données qu'il est possible de stocker dans le système.

AFER-Stat présente aussi un gros défaut : il ne permet pas d'opérer une distinction en fonction de la catégorie de contribuables. Il en résulte l'impossibilité de fusionner les résultats avec ceux des relevés périodiques mensuels, qui sont précisément basés sur ce critère de distinction.

Ce défaut tient au fait qu'AFER-Stat est une application conçue initialement pour l'ISI.

5. CONCLUSIONS

- Une analyse des documents administratifs amène la Cour des comptes à conclure qu'en introduisant le programme B1-B6, l'administration fiscale s'est fixé comme objectif d'améliorer la qualité des vérifications. La vérification approfondie est considérée comme un instrument approprié devant permettre, au sein de la nouvelle structure administrative de l'AFER, de lutter efficacement contre la fraude fiscale. L'administration s'efforce d'atteindre cet objectif en faisant exécuter des contrôles polyvalents - tant en matière d'IR que de TVA - par du personnel spécialisé, selon un programme de contrôle basé sur une fréquence de six ans. En conclusion générale de son examen, la Cour des comptes estime qu'abstraction faite de l'arriéré lié à l'instauration de l'AFER, la concrétisation du processus de contrôle, du point de vue qualitatif, est insuffisamment soumise à des normes et que l'analyse, d'un point de vue quantitatif, du nouveau programme de contrôle indique que les normes ne sont pas atteintes.
- Bien qu'en théorie, le nouveau programme de contrôle prévoit une vérification approfondie tous les six ans, il ressort des premiers résultats que **la probabilité réelle de contrôle n'est que de 3,6 %**. Pour les **contrôles de gestion**, ce taux peut atteindre **48 %**. Pour ce qui est des **mises en ordre**, la norme de contrôle est respectée à concurrence de **98 %**.
- L'effet de cascade provoqué par le fait que les vérifications approfondies n'atteignent pas la norme de contrôle entraîne une **augmentation de la charge de travail** dans les services classiques.
- En outre, indépendamment du type de vérification, presque tous les paramètres (prévisions, nombre de déclarations contrôlées, nombre de majorations de revenus, montant global de celles-ci, etc.) présentent une évolution décroissante.
- Le nouveau programme de contrôle a entraîné une modification de la fréquence des contrôles. En revanche, les règles de la procédure fiscales n'ont subi aucune modification pour ce qui est des **délais d'imposition**. Un contrôle efficace exige que la fin de la période de contrôle coïncide avec la fin des délais d'imposition légaux, ce qui n'est pas le cas des délais d'imposition fixés à l'article 354 du C.I.R. 1992. Dès lors, même si la fréquence de contrôle était rigoureusement respectée, certains exercices d'imposition échapperaient quasi sûrement au contrôle.
- Il existe, en effet, une grande différence entre le contrôle des indépendants, d'une part, et celui des salariés et appointés, d'autre part. Ces derniers font pratiquement tous l'objet d'un contrôle annuel. Toutefois, cette divergence est toutefois quelque peu inhérente à la situation fiscale totalement différente entre les deux groupes.

La situation fiscale des salariés et appointés est, en effet, relativement simple et, de surcroît, largement connue de l'administration. Par voie de conséquence, il suffit généralement de comparer simplement la déclaration avec la documentation disponible.

Un contrôle exhaustif des indépendants, par contre, suppose une intervention active de l'administration ; les données fournies par le contribuable doivent être soumises à un examen.

Compte tenu de l'organisation administrative actuelle et des moyens disponibles, une couverture de 100 % en matière de contrôle n'est manifestement pas réalisable. La politique en matière de contrôle doit donc être définie d'une façon sélective et la capacité de contrôle doit être mise en œuvre d'une manière efficiente, sans toutefois perdre de vue l'égalité de traitement des contribuables.

La Cour des comptes estime qu'un programme de contrôle correct doit reposer sur trois piliers :

1. Application de techniques d'analyse des risques en vue de concentrer les contrôles orientés sur des dossiers comportant un risque de fraude élevé.
2. Limitation de la prévisibilité par l'exécution de contrôles aléatoires.
3. Respect d'une périodicité minimale. Le sentiment subjectif qu'ont les contribuables d'être susceptibles de subir un contrôle doit éviter qu'ils adoptent un comportement frauduleux.

Tout en se gardant de se prononcer concrètement sur une périodicité de contrôle minimale, la Cour des comptes est d'avis que, dans la pratique actuelle, cette troisième condition n'est manifestement pas remplie.

- La possibilité d'exécuter des contrôles-surprises, indépendamment de la fréquence de contrôle prévue, est contenue dans un programme de contrôle complémentaire. Il apparaît que ce dernier n'est pas concrètement mis en œuvre autant que le permet la marge prévue. La **prévisibilité** d'un contrôle (éventuel) s'en trouve ainsi accrue et certains contribuables pourraient être enclins à recourir à une planification fiscale créative.
- Il n'existe aucune norme uniforme et objective à respecter pour déterminer le nombre de dossiers à sélectionner. Cette lacune peut, dans les services extérieurs, provoquer des différences en matière de charge de travail et, partant, d'intensité des contrôles.
- La sélection finale s'opère avec un important retard et hypothèque donc une répartition normale des activités de contrôle.

- Quelques modifications récemment apportées à l'organisation du processus de sélection peuvent sans réserve être qualifiées de positives. Ainsi, l'introduction d'une liste de coefficients de pondération représente un pas important vers la réalisation d'analyses de risques effectives. Par ailleurs, la prévisibilité de la sélection est tempérée par la possibilité d'effectuer une sélection libre (non liée aux catégories) à raison de 40 % du programme de contrôle.
- Une méthode d'enregistrement uniforme et un **système fiable de mesure des prestations** font défaut au sein de l'administration. C'est surtout à l'Administration des contributions directes qu'en matière d'impôt des personnes, le système actuel des relevés périodiques à tenir à jour manuellement s'avère être non fiable et nécessiter beaucoup de temps. Un enregistrement automatique pourrait résoudre ce problème, mais, pour l'instant, la presque totalité des moyens supplémentaires sont affectés à l'introduction de l'euro et à la prévention des problèmes éventuels liés au passage à l'an 2000. Quoi qu'il en soit, cette situation renforce l'impression que l'informatique reste une source de difficultés au sein de l'administration fiscale.
- La **justification externe** de la politique de contrôle (notamment les passages du rapport annuel traitant des activités de contrôle auprès de l'AFER et de l'Administration des contributions directes) est très peu nuancée et manque de transparence. Elle ne donne pas une image réaliste de la réalité.

Les rapports annuels servent traditionnellement de document de base lors de l'audition annuelle en Commission des finances et du budget de la Chambre, au cours de laquelle les responsables de l'administration fiscale viennent justifier la politique suivie. Eu égard à l'importance des moyens que le fisc affecte aux activités de contrôle et compte tenu des innombrables questions parlementaires et articles de presse relatifs aux modifications apportées à la politique en matière de contrôle, il est dès lors surprenant de constater que le rapport annuel, pourtant volumineux, consacre à peine trois pages aux résultats du contrôle réalisé en ce qui concerne les contributions directes.

6. RECOMMANDATIONS

- La Cour des comptes insiste sur la nécessité de **redéfinir et de réorienter** les objectifs du programme de contrôle B1-B6, plus particulièrement de mettre au point des indicateurs de qualité et d'établir une planification des contrôles réaliste, notamment du point de vue du temps requis, et tenant compte du risque fiscal.
- L'administration fiscale devrait s'efforcer de mettre en place un **système de mesure des prestations efficace et fiable**. Les comptes rendus fait à ce sujet, notamment ceux qui figurent dans le rapport annuel, doivent présenter une synthèse fidèle et complète de la population contrôlée, des objectifs et des prestations mesurées.
- Pour être pleinement utile en tant qu'instrument politique à la disposition du management, les résultats de la mesure des prestations devraient, en outre, être **analysés** et interprétés par les fonctionnaires qui allient une expérience pratique approfondie à une connaissance sérieuse des techniques statistiques.

7. COMMENTAIRE DES REACTIONS DE L'ADMINISTRATION

Conformément aux dispositions du protocole conclu entre la Cour des comptes et le ministre des Finances, l'administration a eu la possibilité de se prononcer sur les conclusions de l'audit. Comme déjà évoqué au point 1., la réaction de l'administration est, pour l'instant, très incomplète. La réponse proprement dite de l'AFER faisant défaut, seules les observations écrites émises par l'Administrateur général et l'Administrateur général adjoint peuvent être commentées.

7.1 Réaction de l'Administrateur général (lettre du 20 janvier 2000)

7.1.1 Passages du projet de rapport sur lesquels porte la réaction.

Dans le projet de rapport, la justification externe de la politique de contrôle - à savoir celle formulée dans le rapport annuel 1998 - est qualifiée d'incomplète, de non nuancée et de manquant de transparence (pages 15 et 35). Le projet de rapport insiste, dès lors, sur la nécessité de prévoir, dans le rapport annuel, un cadre de référence (nombre de dossiers à contrôler, ventilation des travaux en fonction des modalités de contrôle, normes quantitatives par modalité de contrôle, ...), de manière à pouvoir situer les résultats dans leur contexte exact.

7.1.2 Observations formulées par l'Administrateur général

L'Administrateur général écrit ce qui suit :

“ Pour ce qui est, plus spécifiquement, des références faites dans le projet de rapport au rapport annuel de l'Administration générale des impôts, je tiens quand même à rappeler les objectifs dudit rapport.

Le premier rapport annuel (concernant les années 1988-1989) a été publié à une époque où il était encore extrêmement rare, pour des services publics, de faire rapport de manière transparente sur leurs activités et leurs ressources. Il a été choisi de le diffuser très largement à l'intention d'un public très hétérogène.

Il s'agissait du premier document dans lequel les administrations fiscales regroupaient de manière synoptique un certain nombre de chiffres concernant les impôts fédéraux et c'est la raison pour laquelle la Commission des finances et du budget de la Chambre des représentants l'a considéré comme un document de base intéressant pour les auditions annuelles.

Il est évident qu'on peut toujours faire rapport d'une manière plus circonstanciée, mais la question se pose de savoir si une telle extension doit se réaliser dans le cadre de l'actuel rapport annuel : fournir plus de détails à propos d'une partie spécifique de la fiscalité ne contribuera pas à améliorer la cohérence et la lisibilité et il y a lieu de tenir compte de l'hétérogénéité des différents groupes-cibles.”

7.1.3 Réplique de la Cour des comptes

La philosophie sous-jacente au rapport annuel et le rôle de celui-ci n'ont pas été critiqués dans le projet de rapport. Un passage très précis a, par contre, fait l'objet de critiques. Les chiffres du rapport annuel laissent, en effet, entendre que le nombre même des contrôles effectués par l'Administration des contributions directes correspondrait à peu près au nombre total des indépendants. Il pourrait en être déduit à tort que cette catégorie est contrôlée très fréquemment, et ce alors que l'immense majorité des vérifications ne concerne qu'une sorte de finition du dossier. L'impression laissée par le rapport annuel ne correspond absolument pas aux conclusions de l'audit.

Dans cette optique, il est incorrect d'affirmer que nuancer et commenter les résultats du contrôle en ce qui concerne les indépendants – ce qui, en l'occurrence, ne nécessiterait que quelques lignes supplémentaires - nuirait à la cohérence et à la lisibilité du rapport annuel, d'autant plus que, sur les quelque 150 pages que compte ledit rapport, un nombre considérable de celles-ci sont pourtant consacrées à des statistiques très détaillées, dont l'intérêt pour un public hétérogène semble moins intéressant.

D'ailleurs, le fait que le rapport annuel soit envoyé à tous les députés et les sénateurs et, notamment, le rôle crucial que le rapport annuel et l'audition y afférente jouent dans l'examen parlementaire des projets de budget des voies et moyens et de budget général des dépenses font assurément des parlementaires le principal groupe-cible.(28)(29)

28) Budget des voies et moyens pour l'année budgétaire 1999, Projet de budget général des dépenses pour l'année budgétaire 1999, *Doc. Chambre 1998-99*, n° 1783/7, p. 2.

29) Budget des voies et moyens pour l'année budgétaire 2000, Projet de budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2000, *Doc. Chambre 1999-00*, n° 0197/002, p. 210, et n° 0197/006, p. 3.

7.2 Réaction de l'Administrateur général adjoint (note du 29 février 2000)

7.2.1 Observations formulées par l'Administrateur général adjoint

La note en réponse de l'Administrateur général adjoint comporte 3 parties.

La partie I est une reproduction quasiment littérale de l'instruction du 4 août 1999, qui, à partir de la période de contrôle 1999-2000 a apporté plusieurs modifications à la procédure de sélection. Quoique les conclusions du projet de rapport aient trait à la situation ayant prévalu jusqu'à l'année de travail 1998-1999, les modifications récentes ont été – dans la mesure où elles sont pertinentes – mentionnées à la fin de chaque chapitre. Il est, naturellement, trop tôt pour évaluer les résultats obtenus sur la base des nouvelles directives.

Les parties II et III donnent un relevé des initiatives en matière d'investigation qui émanent du Comité anti-fraude ou qui sont assistées par celui-ci.(30)

C'est ainsi que certains dossiers judiciaires, dans lesquels la C.C.I. a constaté des mécanismes de fraude de grande envergure, donnent lieu à un certain nombre d'investigations nationales. On peut citer comme exemple l'affaire de la KB-Lux, qui a débouché sur des investigations menées auprès de clients de cette banque.

En outre, le Comité anti-fraude dispose d'un droit de proposition et d'injonction, en vertu duquel, à l'issue d'une analyse juridique et opérationnelle effectuée centralement, sont retenus des domaines d'investigation présentant, soit un risque de fraude élevé, soit la probabilité d'un rendement élevé, ou susceptible de donner lieu à de nouvelles directives. Il s'agit, en l'occurrence, aussi bien d'investigations portant sur un secteur déterminé (par exemple, les notaires) que d'investigations thématiques (par exemple, la problématique du registre de caisse).

7.2.2 Réplique de la Cour des comptes

La réaction de l'Administrateur général adjoint appelle cependant les observations suivantes :

- Seules quelques-unes des investigations énumérées dans la note en réponse ont un impact direct sur la matière examinée dans le présent rapport.
- De nombreuses investigations sont toujours en cours.

- Les résultats sont repris dans les statistiques administratives et il en a donc été tenu compte comme telles dans le projet de rapport.

Il semble pourtant que, notamment, la réalisation préalable d'une étude théorique (portant, entre autres, sur les usages du secteur et les mécanismes de fraude typiques) et, y faisant suite, l'envoi des contrôleurs sur le terrain (ayant bénéficié de cours ou munis d'instructions orientés dans ce sens) constitueraient une façon de procéder offrant des garanties qualitatives en matière de sélection et d'efficacité.

30) Comme signalé plus haut, l'instruction du 4 août 1999 précise que le programme de contrôle doit dorénavant prévoir une marge de 15 % pour les dossiers vérifiés de manière approfondie à la demande de l'administration centrale ou du Comité anti-fraude.

8. ANNEXES

8.1 LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES ET DES NOTIONS SPECIFIQUES

ei.	exercice d'imposition
AFER	Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus
ISI	Administration de l'inspection spéciale des impôts
C.G.	contrôle de gestion
CC	centres de contrôle
OC	bureaux de contrôle (classiques)
période de contrôle	année de travail administrative, courant du 1er juillet au 30 juin
C.D.	(Administration des) contributions directes
V.A.	vérification approfondie
M.T.	manuel de taxation
I.R.	impôt sur les revenus
année de revenus	année civile durant laquelle des revenus imposables sont recueillis
M.O.	contrôle du type "mise en ordre"
M.O./R	mise en ordre, allant de pair avec des recherches orientées
A.R./C.I.R. 1992	arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus, coordonné en 1992
IPP	impôt des personnes physiques
ST	services de taxation, ici utilisés comme synonyme pour les bureaux de contrôle classiques
année de travail	cf. période de contrôle
C.I.R.1992	code des impôts sur les revenus, coordonné en 1992

8.2 BIBLIOGRAPHIE

Législation

Code des impôts sur les revenus 1992 (+ modifications)

Loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale

Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (+ modifications)

Arrêté royal du 6 juillet 1997 portant création de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (+ modifications)

Rapports annuels

Ministère des Finances, Administration générale des impôts, 1998

Manuel

Manuel de taxation

Vade-mecum "Organisation des centres de contrôle"

Circulaires

Ci.RH 81/485.325 du 9 août 1996

Ci.RH 81/497.405 du 28 mai 1997

Ci.RH 81/496.265 du 30 juin 1997

Ci.RH 81/510.747 du 3 juillet 1998

Ci.RH 81/510.864 du 16 septembre 1998

Ci.RH 81/520.957 du 4 août 1999

Statistiques

Exercice d'imposition 1998 – Personnes physiques – Inventaire des dossiers

Statistiques de la Direction III/3, administration centrale de l'Administration des contributions directes

Situation des travaux de taxation dans les contrôles et dans les B.C.T.

Articles de revues

"Praktijkadvies. Veertiendaagse financiële wenken voor de vrije beroepen" du 23 février 1998
: "Een verwittigd man"

"Bizz" d'octobre 1999 : Wanneer wordt u gecontroleerd ?

TABLE DES MATIERES

	<u>P.</u>
1. CADRE DE L'AUDIT	1
2. DESCRIPTION DE L'AUDIT	2
2.1 Objet de l'audit	2
2.2 Programme de contrôle B1-B6	3
2.3 Méthodologie	5
2.4 Questions d'audit	6
3. ANALYSE DU PROGRAMME DE CONTRÔLE B1-B6	7
3.1 Degré de couverture des contrôles dans la catégorie des indépendants.....	7
3.1.1 Nombre des contribuables de la catégorie B	7
3.1.2 Normes de contrôle quantitatives.....	8
3.1.2.1 Norme légale	8
3.1.2.2 Norme administrative	8
3.1.3 Prestations réelles en matière de contrôle	10
3.1.3.1 Prévisions en matière de dossiers à vérifier	14
3.1.3.2 Nombre de dossiers vérifiés	14
3.1.3.3 Nombre de déclarations vérifiées	16
3.1.3.4 Nombre de majorations de revenus réalisées	16
3.1.3.5 Majoration moyenne de revenus par déclaration vérifiée	17
3.1.3.6 Montant total de la majoration de revenus	17
3.2 Périodicité des contrôles par rapport aux délais d'imposition	19
3.2.1 Notions	19
3.2.2 Exposé du problème	20
3.2.3 Compétences des fonctionnaires de l'AFER	22
3.3 Sélection des dossiers à contrôler de manière approfondie	23
3.3.1 Objectif ..	23
3.3.2 Existe-t-il des critères objectifs permettant de déterminer le nombre de dossiers à sélectionner ?.....	24
3.3.3 La sélection témoigne-t-elle d'une répartition équilibrée?	27
3.3.4 Les directives permettent-elles d'effectuer la sélection de manière uniforme ?	27
3.3.5 Est-il recouru à une analyse de risque pour opérer la sélection de dossiers ?	28
3.3.6 Le programme de contrôle permet-il d'agir de manière flexible, en fonction des situations locales et de la connaissance locale des dossiers ?	30
3.3.7 Les sélections orientées sont-elles complétées dans une mesure suffisante par des dossiers choisis de manière aléatoire ?	31
3.3.8 Les directives ne débouchent-elles pas sur des contrôles trop aisément prévisibles?	31

4. MESURE DES PRESTATIONS DE CONTRÔLE	34
4.1 Etats périodiques	34
4.2 Système AFER-Stat	35
5. CONCLUSIONS	36
6. RECOMMANDATIONS	39
7. COMMENTAIRE DES REACTIONS DE L'ADMINISTRATION	40
7.1 Réaction de l'Administrateur général (lettre du 20 janvier 2000)	40
7.1.1 Passages du projet de rapport sur lesquels porte la réaction	40
7.1.2 Observations formulées par l'Administrateur général	40
7.1.3 Réplique de la Cour des comptes	41
7.2 Réaction de l'Administrateur général adjoint (note du 29 février 2000)	42
7.2.1 Observations formulées par l'Administrateur général adjoint	42
7.2.2 Réplique de la Cour des comptes	42
8. ANNEXES	44
8.1 LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES ET DES NOTIONS SPECIFIQUES	44
8.2 BIBLIOGRAPHIE	45