



Cour des comptes



Organisation et fonctionnement des services de recherche fiscaux



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, décembre 2015



Cour des comptes

Organisation et fonctionnement des services de recherche fiscaux



Rapport adopté le 15 décembre 2015
par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Organisation et fonctionnement des services de recherche fiscaux

La Cour des comptes a examiné l'organisation et le fonctionnement des services de recherche fiscaux. Ces services ont pour mission de fournir de la documentation aux services fiscaux de contrôle et de recouvrement. À cet effet, ils procèdent à des observations et visites sur place chez les contribuables, qui donnent lieu à la rédaction de procès-verbaux reprenant leurs constatations factuelles. Ces procès-verbaux peuvent être utiles aux services de contrôle et pour sélectionner les dossiers qui doivent faire l'objet d'un contrôle approfondi. Tout comme les autres agents fiscaux, les collaborateurs des services de recherche disposent à cette fin des compétences d'investigation et de contrôle définies dans le code des impôts sur les revenus 1992 (CIR92) et dans le code de la taxe sur la valeur ajoutée (code TVA).

L'audit s'est articulé autour de trois questions :

- L'organisation présente-t-elle une structure adaptée et remplit-elle les conditions garantissant un fonctionnement optimal des services de recherche fiscaux ?
- Comment se déroulent la gestion et le suivi des tâches de recherche ?
- Quels sont les résultats enregistrés par les actions de recherche ?

À titre complémentaire, la Cour des comptes a confronté les observations et recommandations qu'elle avait formulées dans le cadre de son audit de février 2006 aux nouvelles structures administratives et méthodes de travail entretemps devenues opérationnelles.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, les services de recherche fiscaux (l'ancienne Direction nationale de recherche ou DNR) ont été intégrés dans le nouveau Centre national de recherches (CNR). Il comprend une division Recherches, qui procède aux recherches physiques traditionnelles et une division e-audit, qui analyse les données numériques.

En ce qui concerne la structure organisationnelle, la Cour des comptes constate que le CNR dispose de trop peu de personnel. C'est principalement le cas de la division e-audit, qui requiert surtout des compétences informatiques et techniques, et des agents affectés à la recherche ayant un niveau administratif adapté à la complexité accrue des missions de recherche. Qui plus est, l'âge moyen du personnel est élevé (54 ans pour la division Recherches). La Cour des comptes recommande dès lors de rajeunir et de compléter d'urgence le cadre organique d'agents de recherche dont le niveau de formation est suffisamment élevé. Vu l'importance accrue des e-audits, il peut également être envisagé d'appliquer aux e-auditeurs la carrière spécifique de la « cartographie fédérale ».

L'équipement informatique des services de recherche s'est sensiblement amélioré par rapport à 2006. La division e-audit, plus spécifiquement, a cependant encore besoin d'ordinateurs plus performants et d'une meilleure capacité de stockage.

Contrairement au passé, les tâches de recherche sont désormais régies de façon centralisée par le biais de *Service Level Agreements* (SLA) entre le CNR et les demandeurs (qui sont en général les autres administrations fiscales). Ces SLA permettent d'agir de manière ciblée en tenant compte des risques et des mécanismes de fraude constatés. La qualité et l'utilité du travail de recherche s'en trouvent clairement améliorées, tandis qu'une certaine marge est allouée aux initiatives locales des agents de recherche par le biais des ELO (enquête locale-*lokaal onderzoek*).

En ce qui concerne la gestion et le suivi, des applications informatiques permettent d'assurer un suivi individuel et global de l'exécution des tâches de recherche, à l'exception des e-audits. La Cour des comptes constate néanmoins que le CNR évalue les résultats des services de recherche essentiellement au niveau des délais. Il manque des indicateurs clés de performance (ICP) qui tiennent compte de la qualité des tâches de recherche et des résultats.

Enfin, la direction du CNR a seulement une vision partielle des résultats finaux des activités de recherche. Pour nombre d'actions, les résultats fiscaux sont d'ailleurs très difficiles voire impossibles à mesurer, parce qu'ils ne sont connus que des années plus tard. De nombreuses actions de recherche ont en outre un effet principalement préventif ou dissuasif. La Cour n'a pu examiner qu'à partir d'une étude de cas les recettes fiscales auxquelles les constatations des services de recherche ont réellement donné lieu. Elle en conclut que les résultats varient considérablement d'une action à l'autre. Ce sont surtout les e-audits bien encadrés qui se sont avérés productifs au plan fiscal. Les e-auditeurs sont néanmoins confrontés à plusieurs problèmes d'ordre technique qui réclament d'urgence une solution.

Abréviations	9
Chapitre 1	
Introduction	13
1.1 Contexte général et justification	13
1.2 Méthodes d'audit	13
1.3 Procédure contradictoire	14
Chapitre 2	
Structure organisationnelle	15
2.1 Personnel et moyens matériels	17
2.1.1 Personnel	17
2.1.2 Moyens matériels et logistiques	20
2.1.3 Droits d'investigation et de contrôle	20
2.2 Pilotage des actions et tâches de recherche	22
Chapitre 3	
Gestion des tâches de recherche	25
3.1 Application automatisée et procédures standard	25
3.1.1 Convivialité de l'application Stir-Recherches	25
3.1.2 Procédures et formulaires standard	25
3.2 Suivi de l'exécution des tâches de recherche	26
3.2.1 Stir-Recherches	26
3.2.2 Module statistique	26
3.2.3 Indicateurs clés de performance (ICP)	27
3.2.4 Rapport d'activités	27
3.2.5 E-plan et registre de travail	28
3.3 Conclusion	28
Chapitre 4	
Résultats des actions de recherche	29
4.1 Résultats généraux	29
4.2 Résultats de l'étude de cas	29
4.2.1 Action « poissons, crustacés et mollusques »	32
4.2.2 Action « fausses ASBL »	33
4.2.3 Action « forfait real »	34
4.2.4 Actions « e-audit commerce de détail » et « e-audit pharmaciens »	35
4.2.5 Action « début d'activité »	36
4.2.6 Action « non-déposants »	36
4.2.7 Résultat global des actions examinées dans l'étude de cas	37
4.3 Transmission des constats aux demandeurs	38
4.4 Évaluation régulière et/ou mesure des résultats	38
4.4.1 Évaluation des travaux des services de recherche	38
4.4.2 Évaluation des résultats obtenus par les services de contrôle	39

Chapitre 5**Conclusions et recommandations 41**

5.1 Conclusions 41

5.2 Recommandations 42

Annexe**Réponse du ministre des Finances du 23 octobre 2015 49**

Abréviations

Afer	Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus
AGFisc	Administration générale de la fiscalité
CIR92	Code des impôts sur les revenus 1992
CNR	Centre national des recherches
Code TVA	Code de la taxe sur la valeur ajoutée
CRAI	Cellule régionale d'audit informatique
DNR	Direction nationale de recherche
ICP	Indicateur clé de performance
SLA	<i>Service Level Agreement</i>
TACM	<i>Tax Audit & Compliance Management</i>

Chapitre 1

Introduction

1.1 Contexte général et justification

En février 2006, la Cour des comptes publiait un rapport sur l'organisation et le fonctionnement de la direction nationale de recherche (DNR) de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (Afer). L'audit donnait lieu à plusieurs constatations et observations, à partir desquelles la Cour formulait quelques recommandations concrètes. Elle soulignait ainsi la nécessité de :

- mettre au point un pilotage central et un meilleur encadrement administratif des services de recherche, en instaurant des méthodes de travail uniformes et en édictant des directives cohérentes ;
- réaliser une étude approfondie des besoins en personnel dans les services de recherche ;
- promouvoir l'entrée en service de nouveaux membres du personnel ainsi qu'un meilleur équilibre des âges ;
- organiser une offre globale et équilibrée de formations qui se rapproche au maximum de la pratique journalière des agents de recherche ;
- supprimer les différences en matière de compétences de recherche et d'administration de la preuve entre la TVA et les contributions directes ;
- réorganiser de manière fondamentale la surveillance des casinos par les services de recherche, compte tenu du coût excessivement élevé du contrôle par rapport au produit de la taxe.

En réponse à ces recommandations, le ministre des Finances avait annoncé diverses actions et initiatives. Il évoquait ainsi l'ouverture planifiée d'un nouveau « Centre national des recherches » (CNR) qui regrouperait les services de recherche. Ce centre est opérationnel depuis janvier 2015.

Compte tenu des nouvelles structures administratives, méthodes de travail et missions, cet audit vise à examiner l'organisation et le fonctionnement actuels des services de recherche fiscaux. Il vise à le faire à la lumière des recommandations formulées par la Cour dans le cadre son audit initial ainsi qu'à répondre aux questions d'audit suivantes :

- L'organisation présente-t-elle une structure adaptée et remplit-elle les conditions garantissant un fonctionnement optimal des services de recherche (chapitre 2) ?
- Comment se déroulent la gestion et le suivi des tâches de recherche (chapitre 3) ?
- Quels sont les résultats obtenus par les actions de recherche (chapitre 4) ?

1.2 Méthodes d'audit

Dans le cadre d'une phase préparatoire, la Cour des comptes a analysé la législation et la réglementation en vigueur, les documents parlementaires, les directives administratives

ainsi que les documents relatifs aux activités de recherche fiscales (rapports de gestion périodiques, statistiques, registres, plans de travail, etc.).

L'audit en tant que tel a débuté par des entretiens avec plusieurs fonctionnaires dirigeants des services de recherche (DNR/CNR). Ensuite, l'équipe a effectué une étude de cas limitée afin de mieux cerner la pratique administrative des activités de recherche et d'analyser la pertinence et la possibilité d'exploiter les résultats et constats de recherche dans le cadre de la procédure de taxation. Cette étude de cas a été réalisée à l'aide de diverses applications administratives mises à la disposition à la fois des services de recherche fiscaux et des services de contrôle proprement dits.

1.3 Procédure contradictoire

19 novembre 2014	Annnonce de l'audit au ministre des Finances et aux fonctionnaires dirigeants de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc)
Juin 2014 à mai 2015	Travaux d'audit et rédaction de l'avant-projet de rapport
24 juin 2015	Envoi de l'avant-projet de rapport au président du comité de direction du SPF Finances et à l'administrateur général de l'AGFisc
4 août 2015	Réception de la réponse du président du comité de direction du SPF Finances
23 septembre 2015	Envoi du projet de rapport au ministre des Finances
23 octobre 2015	Réponse du ministre des Finances

Chapitre 2

Structure organisationnelle

Le Centre national de recherche (CNR) est devenu opérationnel le 1^{er} janvier 2015 dans le cadre du « basculement 3 » de la réforme Coperfin du SPF Finances¹. À cette date, tous les collaborateurs des services de recherche fiscaux (ancienne DNR) ont été intégrés dans la nouvelle structure du CNR, qui fait partie de l'administration Particuliers de l'AGFisc. Les collaborateurs du CNR sont affectés soit à la division Recherches chargée des recherches physiques traditionnelles, soit à la division e-audit dont la mission principale consiste à récolter et analyser des données numériques.

Les services de recherche ont essentiellement pour mission de documenter les services de contrôle et de recouvrement. À partir d'observations et de visites sur place chez les contribuables, ils opèrent des constats concrets et factuels (en général consignés dans un procès-verbal) qui sont utiles aux services de taxation ou pour sélectionner les dossiers à contrôler de manière approfondie. Tout comme les autres agents fiscaux, les services de recherche disposent à cette fin des compétences d'investigation et de contrôle définies dans le code des impôts sur les revenus 1992 (CIR92) et dans le code de la taxe sur la valeur ajoutée (code TVA).

L'audit de la Cour des comptes s'est déroulé en grande partie durant la phase de transition qui a vu coexister l'ancienne (DNR) et la nouvelle (CNR) structure. Pour simplifier, ce rapport utilise la nouvelle dénomination CNR.

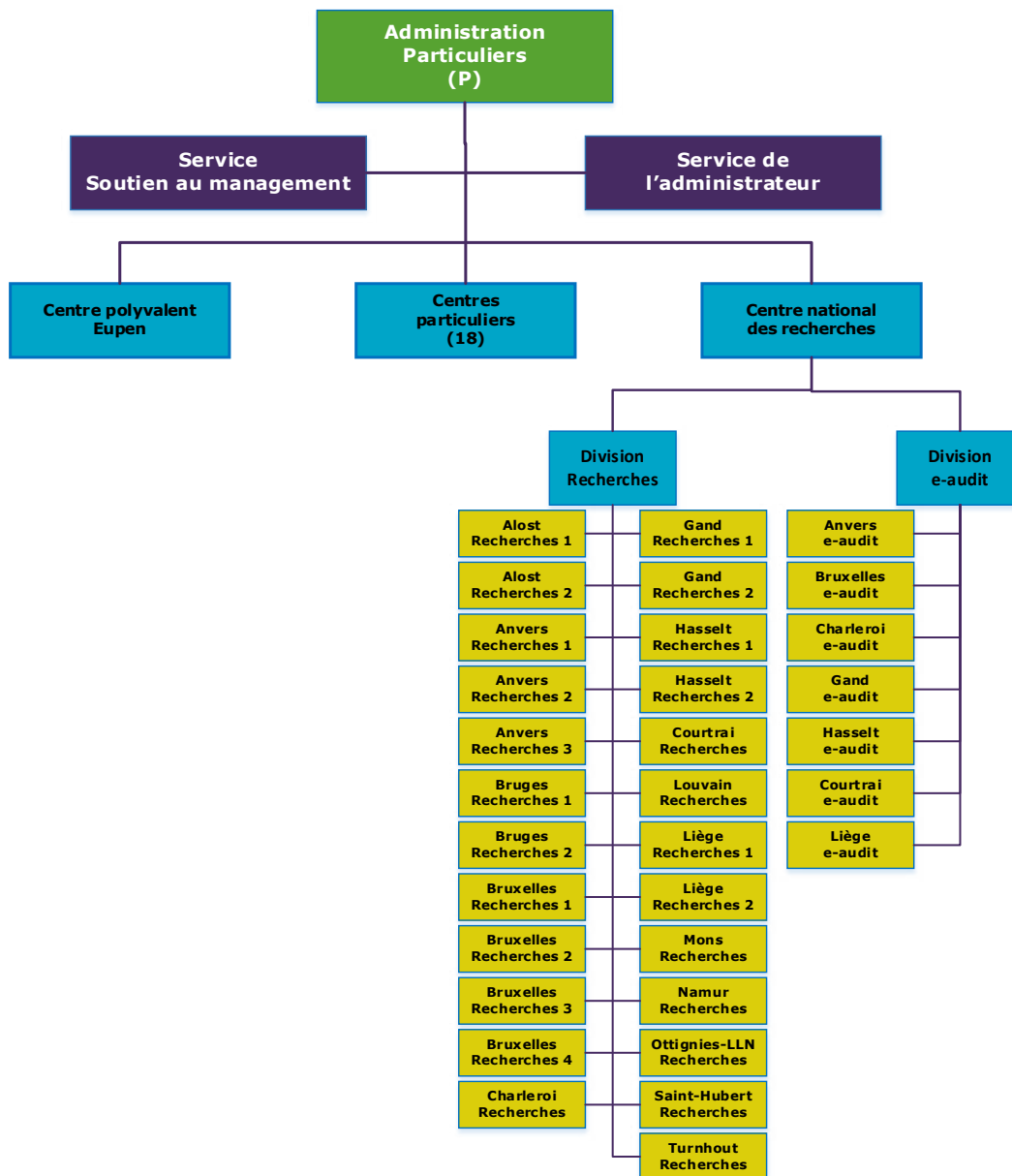
Le CNR est structuré en une direction centrale établie à Bruxelles, une division Recherches comprenant 25 équipes installées dans quinze lieux et une division e-audit divisée en sept équipes et autant de lieux (voir également l'organigramme ci-après).

Globalement, la nouvelle structure du CNR distingue donc trois niveaux :

- une direction centrale (avec, à sa tête, un directeur central, niveau A-4) ;
- deux divisions (recherches traditionnelles et e-audit, chacune dirigée par un chef de service, niveau A4) composées de plusieurs équipes (conduites par un chef d'équipe) ;
- des agents de recherche (personnel exécutif).

¹ Voir l'arrêté du 22 décembre 2014, du président du comité de direction du SPF Finances portant création du Centre national des recherches.

Graphique 1 – Organigramme du CNR : équipes et ressorts



Source : SPF Finances

Bien que le CNR soit compétent au niveau national (sauf pour les communes germanophones), ses collaborateurs sont répartis en équipes locales, qui exercent chacune leurs activités dans un ressort territorial défini.

Dans le cadre de la nouvelle structure, les services de recherche fonctionnent selon le « processus recherche P111 » élaboré par le management. Ce processus définit le cadre et le contenu des tâches de recherche et vise à formaliser les méthodes de travail.

2.1 Personnel et moyens matériels

2.1.1 Personnel

Les plans Coperfin initiaux avaient fixé l'effectif des services de recherche à 528 agents, dont 409 collaborateurs pour la division Recherches, 112 pour la division e-audit et sept pour la direction centrale.

La *Task Force* de l'AGFisc a toutefois ramené ce cadre à 348 agents. Elle a surtout réduit l'effectif de la division Recherches à 246 collaborateurs (-40 %) et celui de la division e-audit à 95 (-15 %). Elle a également revu le cadre du personnel sur le plan de la répartition entre les collaborateurs de niveau B² et de niveau C³, les premiers n'étant plus que 73 et les seconds 120.

Pour fixer le cadre du personnel et l'allocation du personnel disponible, l'AGFisc s'est avant tout appuyée sur une étude des besoins en personnel. Elle a mesuré la charge de travail en fonction du nombre d'assujettis à la TVA par ressort (fin 2012) pour ensuite retenir une charge de travail moyenne de 3.000 à 3.500 assujettis à la TVA par collaborateur. À Bruxelles, elle a tenu compte de la législation en matière d'emploi des langues et également considéré le critère du rôle linguistique de l'assujetti pour allouer le personnel.

Vu le nombre assez élevé de départs qu'ont connu les services de recherche ces dernières années, l'effectif réel est toutefois retombé à la mi-2014 de 348 à 230 collaborateurs, dont environ 200 agents de recherche ordinaires (soit approximativement 70 % du cadre prévu) et une trentaine d'e-auditeurs (moins de 30 % du cadre prévu).

Lors de l'ouverture du CNR début janvier 2015 dans le cadre du « basculement 3 », on a tenté de satisfaire les besoins les plus criants et de combler les pénuries les plus aiguës par mobilité interne, en maintenant le nombre de collaborateurs temporaires ou contractuels et par un nombre (limité) de nouveaux recrutements. En dépit de ces efforts, le cadre n'était complété qu'à 41 % pour la division e-audit et à 74 % pour la division Recherches fin 2014⁴.

Les pénuries aiguës de personnel dans les services de recherche se situent à Bruxelles et à Anvers. Elles ont entraîné des réorganisations ou fusions de services répétées dans la division Recherches. Le problème est beaucoup plus difficile à régler dans la division e-audit, constituée de cellules régionales d'audit informatique (CRAI), à cause du manque criant d'e-auditeurs qualifiés. Par exemple, la CRAI d'Anvers ne disposait que d'un seul e-auditeur fin 2014⁵. De plus, les e-auditeurs disponibles sont parfois réquisitionnés en priorité pour des actions urgentes et ponctuelles. C'est le cas, par exemple, pour le groupe de travail « système de caisse enregistreuse » (secteur horeca) qui a occupé sept e-auditeurs à mi-temps. En sachant qu'un e-auditeur expérimenté réalise en moyenne dix-huit e-audits par an, le nombre total d'e-audits doit rester limité à environ 500 maximum par an compte tenu

² L'accession au niveau B requiert un diplôme de l'enseignement supérieur de type court (bachelier ou graduat) ou un diplôme ou certificat de candidature.

³ L'accession au niveau C requiert un certificat de l'enseignement secondaire supérieur.

⁴ Une nouvelle procédure serait entamée pour compléter le cadre de la division e-audit. Celle-ci prévoit d'abord le recrutement de onze collaborateurs de niveau A2 par sélection externe et ensuite celui de dix collaborateurs de niveau A1 également par le biais d'une sélection externe.

⁵ Trois e-auditeurs seraient en service à Anvers au 1^{er} juillet 2015.

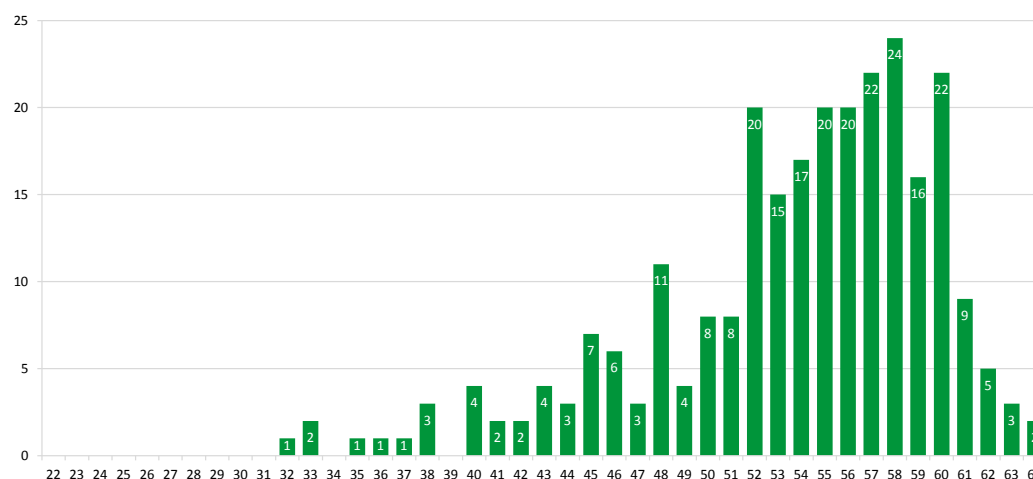
de l'effectif actuel d'e-auditeurs. Les négociations qui précèdent les actions de contrôle ne permettent pas d'honorer toutes les demandes d'intervention des e-auditeurs et il faut fixer des priorités.

Le cadre complet des e-auditeurs a été fixé à 95 unités, soit environ treize collaborateurs par CRAI. Ce nombre s'est avéré peu réaliste dans la pratique, car le recrutement de ces spécialistes informatiques est laborieux et parce que leur formation est assez longue. Dès lors que la fonction d'e-auditeur nécessite un haut degré de spécialisation technique en matière informatique, elle semble mieux se prêter à des analystes informatiques qu'à des fiscalistes expérimentés. Dans le cadre de la mobilité verticale, il conviendrait donc de mettre l'accent sur les compétences techniques en matière informatique plutôt que sur les connaissances techniques en matière fiscale. On pourrait même envisager une carrière spécifique⁶. Un accord de principe aurait été conclu oralement à ce sujet en juin 2015 entre le CNR, l'inspection spéciale des impôts (ISI) et le SPF Personnel et Organisation (P&O).

Outre la pénurie de personnel dans les services de recherche, le CNR est confronté à un autre problème de taille, celui du déséquilibre de la pyramide des âges et du nombre annuel élevé de départs à la retraite chez les agents de recherche qui en résulte.

Comme les graphiques suivants le montrent, l'âge moyen a atteint, fin 2014, 54 ans à la division Recherches (où seuls neuf agents de recherche ont moins de 40 ans) et 45,5 ans à la division e-audit. Une expérience et une expertise utiles risquent donc de se perdre dans un avenir proche.

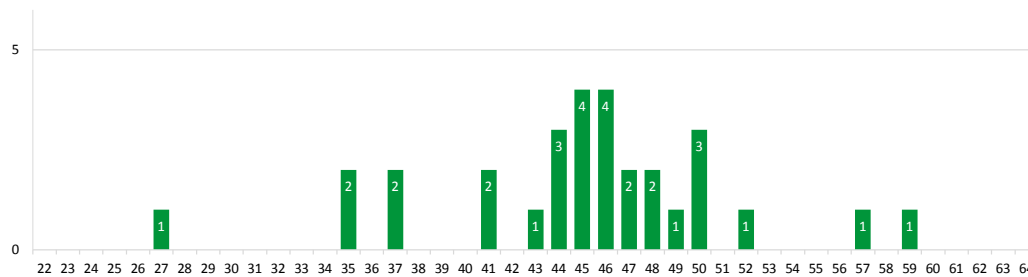
Graphique 2 – Taille et âge de l'effectif de la division Recherches (nombre de collaborateurs en ordonnée, âge en abscisse)



Source : SPF Finances

⁶ La cartographie fédérale des fonctions du secteur public prévoit spécifiquement le profil d'e-auditeur, mais il ne s'applique pas encore aux CRAI.

Graphique 3 – Taille et âge de l'effectif de la division e-audit (nombre de collaborateurs en ordonnée, âge en abscisse)



Source : SPF Finances

L'effectif présente un autre problème, en ce sens qu'il comporte un nombre élevé (disproportionné) d'agents de recherche de niveau C et manque d'agents de niveau B. Le fait que les tâches des services de recherche se complexifient et que la comptabilité de la plupart des contribuables soit désormais informatisée requiert un niveau correspondant de formation des agents de recherche.

Il est clair que l'AGFisc devra prendre une série de décisions stratégiques fondamentales pour atteindre les objectifs des cadres du personnel et remédier aux principaux problèmes (âge moyen élevé, faible niveau de formation, etc.).

En ce qui concerne les formations disponibles au CNR, plusieurs manuels généraux ont été rédigés afin de fournir aux collaborateurs une information univoque sur les méthodes de travail, les procédures et certains thèmes. Le document de base pour l'agent de recherche est le « vade-mecum Recherches », qui décrit en détail toutes les tâches de recherche et les procédures applicables. Il peut être consulté dans la bibliothèque numérique « Personnel » sur l'intranet des services de recherche.

En outre, un manuel spécifique est souvent rédigé pour les services de recherche en concertation avec les demandeurs⁷ de certaines actions de recherche. Il présente les principales dispositions réglementaires applicables et souligne les éléments les plus importants à prendre en compte. Régulièrement, des actions en particulier sont aussi décrites dans un syllabus ou présentées lors de séances de formation spécifiques organisées par la direction centrale du CNR au cours desquelles les agents de recherche sont accompagnés et documentés (notamment au moyen de questionnaires types, de modèles de formulaires de récolte, de listes de vérification, etc.). Par ailleurs, dans le souci de stimuler une bonne interaction avec les services locaux de recherche, des signaux sont recueillis en provenance du terrain et les informations ou constats intéressants (des bonnes pratiques, par exemple) sont publiés sur l'intranet des services de recherche.

L'audit de la Cour des comptes a toutefois révélé que le contenu des séances de formation et des cours dispensés au niveau central ne correspond en général pas assez aux besoins spécifiques de l'e-audit.

⁷ Le SPF Finances emploie le terme *stakeholders* pour désigner toutes les parties qui utilisent les constats des services de recherche.

2.1.2 Moyens matériels et logistiques

En termes de moyens matériels et logistiques, les services de recherche ont bien rattrapé leur retard ces dernières années. Ainsi, le SPF Finances met en principe un ordinateur et un téléphone portables à la disposition de chaque agent de recherche.

Bien que les e-auditeurs soient en général équipés de moniteurs et disques durs externes supplémentaires, ils disposent des mêmes ordinateurs portables (standard) que les autres agents taxateurs de l'AGFisc. L'analyse de fichiers de données volumineux est souvent laborieuse et chronophage. Il est dès lors régulièrement demandé qu'on investisse dans du matériel informatique plus performant.

Les CRAI connaissent également des problèmes pour transférer leurs données électroniques aux supports de stockage, ce qui nécessite de disposer à tout moment d'une capacité de stockage suffisante (aussi bien au niveau local que central). Chaque e-auditeur dispose en principe des disques durs nécessaires pour copier et stocker les données des contribuables (stockage local), et chaque CRAI possède aussi un serveur de stockage en réseau (NAS). Dans la pratique, le service TIC de l'AGFisc a cependant demandé de ne pas transférer de données via le réseau sous peine de le surcharger. Les e-auditeurs doivent donc se déplacer physiquement vers le NAS chaque fois qu'ils veulent y stocker des données.

La Cour des comptes estime que pareille utilisation d'un serveur de ce prix le réduit au rôle d'un disque dur ordinaire. Elle recommande donc au service TIC du SPF Finances d'élaborer une solution technique pour pouvoir transférer les données des CRAI via le réseau de manière conviviale et sécurisée.

La situation en matière de stockage central est semblable. L'AGFisc a décidé de louer un serveur chez Belgacom pour protéger les données copiées. Bien que la dépense soit considérable, le service TIC du SPF refuse de transférer des données vers ce serveur Belgacom via le réseau, par crainte d'une surcharge. Un système a été développé pour pallier ce handicap technique : toutes les CRAI emportent chaque mois leurs données copiées à la direction centrale de Bruxelles, qui transfère l'ensemble des données centralisées vers le serveur Proximus. Il serait pourtant plus efficace de mettre au point une solution qui permette de transférer les données des serveurs NAS vers le serveur Proximus la nuit ou le weekend, par exemple.

En raison des problèmes de stockage précités, du manque de performance de certains outils informatiques (ordinateurs portables et de bureau) et de la procédure assez longue d'acquisition de nouveau matériel, les e-auditeurs doivent souvent recourir à nombre de solutions de fortune qui ne sont pas toujours aussi opérationnelles ou conviviales.

2.1.3 Droits d'investigation et de contrôle

Certains actes informatiques à réaliser dans le cadre des e-audits ne reposent pas sur une réglementation claire et avant tout praticable.

La législation⁸ dispose que, si le contribuable tient une comptabilité électronique, il doit communiquer les données comptables et les informations sur le système à la demande de l'administration fiscale. À la demande de cette dernière, il est tenu d'effectuer sur son matériel les copies et traitements informatiques nécessaires en présence des agents. Dans la pratique, les contribuables, en particulier les moins compétents en informatique, sont réticents à effectuer ces opérations et insistent pour que les e-auditeurs fassent eux-mêmes le nécessaire. L'instruction administrative souligne toutefois de manière explicite qu'aucune disposition n'autorise l'agent à procéder lui-même à des traitements sur le matériel informatique du contribuable. Les e-auditeurs le font néanmoins pour des raisons pratiques quand ils disposent d'une autorisation écrite et signée par le contribuable. Ils la demandent sans doute par crainte d'être tenus responsables de dégâts éventuels à l'équipement informatique du contribuable. Pour les prémunir davantage d'une mise en cause en cas de plaintes ou de réclamations éventuelles, il convient de définir clairement leurs missions normales et d'élaborer un cadre réglementaire sans équivoque.

Dès lors que les compétences d'investigation et de contrôle s'appliquent uniformément à tous les agents taxateurs, il y a lieu de mettre au point une réglementation restrictive. Pour les e-auditeurs en particulier, qui sont hautement spécialisés et dont la mission principale consiste à copier et analyser des données numériques, une disposition dérogatoire semble toutefois s'indiquer. Une application distincte qui enregistre toutes les opérations effectuées en vue d'assurer l'authenticité des données et de trancher sans équivoque les réclamations éventuelles procurerait une garantie supplémentaire.

La solution pourrait être de formuler l'instruction administrative concernée de manière moins restrictive et de définir une procédure précise et claire qui autorise uniquement les agents spécialisés (par exemple, les titulaires d'un certificat de formation spécifique) à procéder à certains actes ou traitements sur le matériel informatique du contribuable.

Une réglementation claire s'impose aussi pour régler les litiges qui découlent d'e-audits réalisés chez des contribuables tenus au secret professionnel. Conformément à l'article 334 du CIR92, l'autorité disciplinaire territorialement compétente du groupe professionnel concerné doit intervenir dans pareil cas pour apprécier si la demande de renseignements ou de production de livres et documents est conciliable avec le respect du secret professionnel.

Dans le cadre d'une action dans le secteur des pharmacies en 2013, une cinquantaine de contribuables ont invoqué le secret professionnel pour refuser que leurs fichiers numériques soient copiés. L'autorité disciplinaire compétente a jugé que la copie était possible à condition d'anonymiser les données à caractère personnel, mais cinq contribuables ont maintenu leur refus. Dans ce cas, il ne reste plus que la possibilité de transférer l'affaire au parquet.

Des problèmes se posent aussi dans la pratique quant à l'harmonisation des délais d'investigation et de prescription en matière de contributions directes (article 354 du CIR92), d'une part, et de TVA (article 81bis du code TVA), d'autre part. En effet, il subsiste toujours débats et problèmes d'interprétation parce que les agents de recherche (tout comme les contrôleurs des centres de contrôle) disposent d'une double compétence en matière de contribu-

⁸ Articles 315bis, 319 et 323bis du CIR92 et articles 60, 61 et 63 du code TVA.

tions directes et de TVA et que la réglementation sur la TVA ne connaît pas la notion de délai d'investigation en tant que telle, de sorte que les restrictions sont moindres en termes de TVA. Néanmoins, vu que les fichiers informatisés de la plupart des contribuables sont difficiles à scinder entre la TVA et les contributions directes et qu'il est souvent compliqué de distinguer les années du délai d'investigation des autres années, les contribuables utilisent parfois cet argument pour faire déclarer certains actes d'investigation illégaux. Afin d'éviter de tels litiges, il conviendrait d'éliminer autant que possible les divergences entre la législation sur la TVA et celle relative aux contributions directes.

2.2 Pilotage des actions et tâches de recherche

Le CNR effectue des activités de recherche pour le compte de l'AGFisc (par exemple, le service *Tax Audit & Compliance Management* ou TACM⁹) et d'autres services du SPF Finances (par exemple, l'Administration générale de l'inspection spéciale des impôts (ISI)) ou de divers SPF¹⁰ avec lesquels il a conclu un protocole d'accord.

L'objectif est de récolter des informations pertinentes et des éléments fiscaux probants pouvant être utilisés aussi bien pour gérer les risques (politique de sélection fiscale) que dans le cadre de la procédure de taxation.

Auparavant, les services locaux de recherche jouissaient d'une grande liberté dans la mise en œuvre concrète de leurs tâches de recherche. Dans la nouvelle structure du CNR, l'attribution et le pilotage de ces missions s'effectuent bien plus au niveau central.

Des *Service Level Agreements* (SLA) sont conclus à cet effet depuis 2013. Essentiels pour ce pilotage central, les SLA sont des conventions entre le CNR et un demandeur, suivant lesquelles les collaborateurs du CNR examinent une série de dossiers (et font des constats). Concrètement, les demandeurs négocient avec la direction centrale. Le SLA fixe le délai dans lequel ces examens doivent être réalisés, la nature des constats ou des actions à effectuer ainsi que la méthode requise, le nombre d'examens à réaliser, etc. Une modification (*Change Request*) peut aussi être apportée en cours d'exécution d'un SLA à l'initiative du demandeur ou des services de recherche et en concertation avec les parties concernées.

Certains demandeurs (par exemple, l'administration PME ou le service TACM) souhaitent que le pilotage des activités de recherche via la procédure des SLA soit très ciblé dans le cadre d'actions de contrôle concrètes auprès de groupes cibles spécifiques. Les SLA peuvent être récurrents (par exemple, pour les actions « début d'activité » et « non-déposants ») ou ponctuels. Chaque administration demandeuse désigne toujours un point de contact unique (*Single Point of Contact* ou Spoc) qui est seul compétent pour introduire une demande (*Service Level Request* ou SLR) de SLA. L'introduction d'une SLR et l'organisation des négociations visant à conclure un SLA peuvent se dérouler et aboutir à une convention (SLA) à tout moment, sans être liées à des délais fixes. Seule la période à laquelle se rapporte

⁹ Le service TACM fait partie des services centraux de l'AGFisc. Il coordonne toutes les activités liées aux risques fiscaux (gestion des groupes cibles, organisation et suivi des actions de contrôle, établissement des profils à risque, définition d'une approche de contrôle, etc.).

¹⁰ Entre autres, le SPF Affaires sociales et le SPF Justice.

le SLA importe. Chaque SLA prévoit donc une date de début et une date de fin pour l'action de recherche concernée.

Grâce aux SLA, l'AGFisc entend améliorer la qualité et uniformiser davantage le travail de recherche. Dès que le comité de gestion a approuvé un SLA, il est publié sur le site internet du CNR et une procédure fixe est entamée. Plusieurs dossiers pilotes sont en général aussi lancés pour estimer la charge de travail et la faire correspondre le plus possible à la capacité disponible auprès des services de recherche.

Les activités de recherche se déroulent en trois étapes. D'abord, l'action de recherche est choisie en définissant le thème ou le secteur de l'action (par exemple, les actions « fausses ASBL », « e-audit commerce de détail », « e-audit pharmaciens », etc.). Il en résulte une série de tâches de recherche concrètes (activités ou examens à réaliser par les agents de recherche) donnant lieu chacune à un ou plusieurs constats de recherche (consignés dans un procès-verbal).

Outre les SLA pilotés au niveau central, les agents de recherche disposent encore d'une marge de manœuvre limitée au niveau local pour les dossiers individuels (enquête locale – *lokaal onderzoek* ou ELO). Cette enquête locale comprend toutes les missions possibles qui ne sont pas confiées aux collaborateurs de recherche dans le cadre d'un SLA. Il s'agit principalement de missions ponctuelles de petite envergure qui sont en général limitées dans le temps. L'initiative d'une enquête locale peut émaner directement d'un agent de recherche (ou de son chef de service) ou de l'extérieur (d'autres services au sein du SPF Finances ou extérieurs à celui-ci) ou faire suite à l'introduction d'une plainte que le service TACM souhaite examiner plus en détail.

Afin que la procédure de l'enquête locale se déroule de manière souple, harmonisée et uniforme, l'AGFisc a conçu un outil électronique spécifique par le biais duquel toutes les demandes doivent être introduites. Une demande d'enquête locale doit toujours recevoir l'approbation de la hiérarchie (validation par le chef de service et la direction centrale).

La Cour des comptes conclut que la planification et le pilotage des tâches de recherche ont été très fortement centralisés ces dernières années. Les agents de recherche bénéficient d'un accompagnement et d'un encadrement suffisants pour leur permettre de travailler de la manière la plus uniforme et efficiente possible (formulaire types et modèles de marche à suivre : listes de vérification types, formulaires de récolte standard et modèles de procès-verbaux, etc.). Il subsiste néanmoins encore une marge limitée pour l'initiative locale des services de recherche. Elle est toujours mise en œuvre sous la surveillance de la hiérarchie administrative et avec son accord préalable.

La Cour constate que le recours aux SLA rend le pilotage des activités de recherche plus performant et davantage ciblé qu'auparavant. Elle salue aussi le fait que les utilisateurs finaux des constats de recherche (en premier lieu, les services de contrôle fiscaux et le service TACM) soient étroitement associés à ce pilotage. Avant l'instauration des SLA, l'offre de résultats de recherche était souvent moins bien adaptée à l'usage qu'en faisaient les utilisateurs.

Chapitre 3

Gestion des tâches de recherche

La Cour des comptes a examiné si les services de recherche emploient suffisamment de procédures et formulaires standard, et si les applications automatisées sont assez conviviales et apportent dès lors une plus-value. La standardisation favorise en effet l'uniformité du fonctionnement et fait gagner en efficacité. La Cour des comptes a également vérifié les instruments disponibles pour suivre les activités de recherche.

3.1 Application automatisée et procédures standard

3.1.1 Convivialité de l'application Stir-Recherches

L'application Stir-Recherches est un système électronique de suivi des dossiers qui énumère toutes les actions et tâches de recherche correspondantes. La Cour des comptes n'a constaté aucun problème lorsqu'elle a consulté l'application au SPF Finances à Bruxelles. Toutefois, le réseau n'est pas assez performant pour permettre aux services locaux de l'utiliser avec fluidité en toute circonstance. La Cour avait déjà fait ce constat pour d'autres applications lors d'audits précédents.

L'application Stir-Recherches a été développée par une société informatique externe. Les adaptations qui ne relèvent pas du cahier des charges initial peuvent traîner longtemps et engendrer un coût supplémentaire important. La direction centrale du CNR a dès lors souvent pris l'initiative de développer des programmes distincts.

3.1.2 Procédures et formulaires standard

La division Recherches a longtemps utilisé divers modèles de procès-verbaux et ce n'est que fin 2014 que la direction centrale du CNR a conçu un modèle uniforme.

La direction centrale du CNR rédige des instructions adressées aux agents de recherche pour certaines actions. Pour que les constats de recherche puissent être exploités utilement par la suite, le service TACM élabore à son tour des modèles de contrôle à respecter par les services de contrôle.

La division e-audit applique une méthode qui suit l'évolution de la jurisprudence. Les procès-verbaux relatifs à la copie de données numériques sont standardisés et systématiquement accessibles dans Stir-Recherches. Les différentes étapes de la copie suivent une procédure fixe.

3.2 Suivi de l'exécution des tâches de recherche

3.2.1 Stir-Recherches

L'application Stir-Recherches permet de suivre l'exécution de chaque tâche individuelle au moyen d'un numéro d'identification unique. En revanche, elle ne permet pas d'analyse globale des travaux des services de recherche. La direction centrale du CNR a donc pris l'initiative de développer un programme (extrait Stir-Recherches) qui contient les échéances pour chaque action et donne une vue d'ensemble de toutes les actions mises en œuvre. La direction centrale vérifie, par échantillonnage et de manière sporadique, si ces échéances sont respectées pour les principales actions de recherche. Si ce n'est pas le cas, elle prie les chefs de service d'en accélérer la finalisation. Le manque de capacité est invoqué surtout par les chefs de service des CRAI pour justifier le dépassement des délais fixés. Par exemple, la CRAI d'Anvers ne disposait que d'un seul e-auditeur pendant l'audit de la Cour des comptes.

L'extrait Stir-Recherches donne un instantané qui permet de vérifier quelles tâches liées à une échéance déterminée ont été finalisées ou non et combien de jours de travail y ont été consacrés.

Cependant, ni l'application Stir-Recherches ni l'extrait Stir-Recherches ne suffit pour suivre les diverses activités des e-auditeurs. Il y a, d'une part, les recherches « dossiers individuels » qui sont lancées à la demande des services de contrôle et rassemblées sous l'action « CRAI-individuel » et, d'autre part, les e-audits planifiés que les CRAI démarrent elles-mêmes, en général après avoir constaté un système frauduleux auprès d'utilisateurs de certains progiciels (par exemple, pour la gestion de la caisse enregistreuse électronique dans les commerces de détail et les pharmacies). En outre, la mise en œuvre d'un e-audit comprend différentes tâches et plusieurs phases (examen et analyse de dossiers de test, écriture de scripts, rédaction d'instructions en vue de la copie, copie globale, analyse des fichiers rassemblés au moyen d'un script, rédaction d'un document contenant les résultats des scripts pour la sélection des dossiers par le service TACM, analyses chez le contribuable conjointes avec les services de contrôle, assistance aux services de contrôle en vue de la conclusion d'accords avec les contribuables à l'issue du contrôle fiscal).

Jusque fin 2014, l'application Stir-Recherches n'enregistrait que les procès-verbaux relatifs à la copie des données numériques. Une fois la demande des services de contrôle approuvée par le chef de service de la CRAI, elle était introduite dans l'application Stir-Recherches en tant que tâche à accomplir. À partir de 2015, l'application Stir-Recherches enregistre aussi les procès-verbaux d'analyse, de manière à faire une distinction claire entre une tâche de pure copie de données et une tâche impliquant aussi une analyse. Idéalement, il faudrait encore scinder davantage la liste des tâches, mais cette opération requiert chaque fois la création d'une application distincte.

3.2.2 Module statistique

Fin 2014, la direction centrale du CNR a créé une page intranet proposant un module statistique relatif aux tâches de recherche. Ce module extrait les données nécessaires de l'application Stir-Recherches, dans laquelle les tâches de recherche sont enregistrées depuis le 1^{er} février 2013.

Ce module dispose de plusieurs options de recherche et permet d'obtenir à tout moment un état de l'exécution des travaux. Pour 2014, 96 % des 25.892 tâches étaient clôturées au 31 décembre 2014. Parmi les 4 % restants, il est possible d'identifier chaque tâche non achevée.

À l'aide du nouveau module statistique, le chef de service peut vérifier chaque jour quelles tâches ont été achevées à temps ou non. Les tâches non achevées sont celles qui sont encore en cours ou qui ont été rouvertes dans le cadre d'un contrôle qualité par la hiérarchie ou de l'envoi de dossiers au parquet. Pour les tâches clôturées, le module permet de mesurer le nombre d'heures de travail investies et de constats par action.

3.2.3 Indicateurs clés de performance (ICP)

La direction centrale du CNR a élaboré en 2014 deux indicateurs clés de performance (ICP) qui mesurent la ponctualité du traitement administratif des tâches. Le premier ICP dispose qu'une tâche doit être attribuée à un agent de recherche dans les cinq jours civils. Le second prévoit qu'un chef de service a cinq jours civils pour clôturer une tâche une fois que l'agent de recherche a introduit tous les constats dans l'application Stir-Recherches. Selon une mesure de la direction centrale du 30 novembre 2014, environ la moitié des CRAI ne respectent pas ces délais. L'administration cite deux raisons pour expliquer cette situation. D'une part, compte tenu des missions spécifiques et de la charge de travail des CRAI en 2014, le délai a été fixé à dix jours civils au lieu de cinq. D'autre part, les équipes locales d'e-audit ne disposaient pas de chefs d'équipe en 2014. Le problème a été résolu en 2015 en désignant un chef d'équipe faisant fonction dans chaque équipe.

La direction centrale du CNR a instauré quelques ICP spécifiques supplémentaires en 2014 dans le cadre du cycle d'évaluation. Pour les actions de recherche récurrentes « début d'activité », « ELO », « traitement des formulaires SCAC¹¹ » et les listes de contribuables qui disposent de crédits de TVA, ces ICP déterminent dans quelle mesure les services de recherche peuvent réaliser les tâches demandées dans les délais fixés. Une mesure réalisée fin 2014 montre que les divisions de recherche y parviennent presque toutes.

Début 2015, le service de gestion de la performance a conçu deux nouveaux ICP, qui ne sont toutefois pas encore opérationnels. Le premier mesure le pourcentage de tâches par action qui ont été réalisées dans les délais. Le second mesure le pourcentage d'actions dont 80 % des tâches ont été réalisées dans les délais. Dès que ces ICP seront opérationnels, il sera possible de suivre la ponctualité d'exécution de chaque action et tâche de recherche.

Plusieurs indices de référence seraient mis au point en 2015.

3.2.4 Rapport d'activités

La description du processus relatif aux tâches de recherche précise que le directeur central du CNR rédige un rapport d'activités chaque année. Pour l'instant, ce rapportage est mensuel, mais le but est d'évoluer vers un rapport d'activités annuel permettant un suivi à plus grande échelle.

¹¹ *Standing Committee on Administrative Cooperation*. Il s'agit de formulaires uniformes d'échange de questions-réponses au sein de l'Union européenne.

3.2.5 E-plan et registre de travail

La direction centrale du CNR dispose de l'outil de management « e-plan », dans lequel chaque agent de recherche soumet son calendrier de travaux pour la semaine suivante à l'approbation de son chef de service. Il indique les numéros d'identification uniques des tâches planifiées. La direction centrale et les chefs de service ont ainsi, à tout moment, une idée de l'endroit où se trouve chaque agent de recherche et de la tâche qu'il effectue. L'agent de recherche indique ensuite dans le registre de travail les tâches qu'il a réellement effectuées et le nombre de jours de travail prestés. Une comparaison hebdomadaire entre l'e-plan et le registre de travail permet de suivre les prestations de chaque collaborateur à tous les niveaux de la hiérarchie. L'administration a signalé que les agents de recherche n'introduisent plus de relevé distinct des tâches effectuées dans le registre de travail dès lors que la planification et l'exécution des travaux ont été intégrées dans l'e-plan.

3.3 Conclusion

Plusieurs instruments ont été développés ces dernières années pour suivre l'exécution des tâches de recherche. La Cour des comptes constate que le suivi de l'ensemble des activités des CRAI n'est garanti ni par l'application Stir-Recherches ni par l'extrait Stir-Recherches.

Le module statistique récemment développé permet de mesurer les constats par action, mais leurs répercussions dans les services de contrôle ne sont disponibles que pour les e-audits (voir point 4.4.2 ci-après).

Les ICP mesurent avant tout les délais de traitement et ne portent pas encore sur la qualité des tâches de recherche réalisées. Le service TACM a conçu un module de retour d'information qui devrait être opérationnel pour la fin 2015 et qui devrait permettre de vérifier automatiquement si les constats de recherche sont utiles aux actions de contrôle ultérieures. Ce module comprendra une forme de contrôle de la qualité.

Chapitre 4

Résultats des actions de recherche

Le module statistique (voir point 3.2.2) fournit à tout moment un aperçu global du nombre de tâches clôturées, de la charge de travail investie, du nombre de constats par action et du pourcentage de tâches réalisées dans les délais par action.

La Cour des comptes a procédé à une étude de cas afin d'examiner si les SLA sont mis en œuvre et si les constats sont consignés dans les procès-verbaux des services de recherche et ensuite exploités utilement par les services de contrôle et le service TACM.

4.1 Résultats généraux

Fin 2014, 96 % des 25.892 tâches à réaliser par les services de recherche étaient clôturées. Les agents de recherche y avaient consacré environ 161.000 heures de travail et les 24.853 tâches clôturées avaient donné lieu à 25.738 constats. Ni le service TACM ni la direction centrale ne chiffre les résultats auxquels les constats des services de recherche utilisés dans les contrôles des services de contrôle ont mené, sauf pour les constats des e-audits.

Contrairement aux e-audits, les résultats finaux de nombreux constats ne sont pas mesurables ou le sont très difficilement, car ils ne sont connus que des années plus tard ou parce que les actions de recherche réalisées ne donnent pas lieu à des contrôles et ont un effet purement dissuasif. De surcroît, le lien entre les actions de recherche et la taxation ou le recouvrement à un stade ultérieur n'est pas toujours clairement établi.

Le suivi des tâches liées à la surveillance des casinos a évolué de manière notable. Alors que le rapport précédent de la Cour sur les services de recherche (2006) estimait encore la charge de travail pour la surveillance des casinos à 73 équivalents temps plein (ETP), ce nombre a chuté jusqu'à 0,5 ETP fin 2014. La méthode de travail a en effet été réformée en profondeur, et le rôle des services de recherche réduit à une surveillance limitée des quatre casinos du littoral et du casino de Bruxelles.

4.2 Résultats de l'étude de cas

L'étude de cas menée par la Cour des comptes a porté sur les sept actions suivantes, qui représentent ensemble plus de 50 % des tâches des services de recherche :

- poissons, crustacés et mollusques (pas de SLA) ;
- fausses ASBL (SLA) ;
- forfait real (SLA) ;
- e-audit commerce de détail (pas de SLA) ;

- e-audit pharmaciens (pas de SLA) ;
- début d'activité (SLA) ;
- non-déposants (SLA).

Pour les actions « forfait real » (une action de contrôle du service TACM sur l'usage illégitime des bases forfaitaires de taxation) et « fausses ASBL », les SLA ont été demandés par le service TACM. Pour chaque action de contrôle que le service TACM lance et qui fait l'objet d'un SLA avec le CNR, le service TACM élabore un manuel de contrôle pour les services de contrôle. La Cour des comptes a constaté que les services de contrôle pouvaient consulter ces manuels dans l'application Stirco, qui gère le programme de contrôle et la numérisation des dossiers de contrôle établis par les services de contrôle. Ces SLA prévoient aussi un retour d'information structuré des services de contrôle à destination du service TACM. La Cour des comptes a demandé de manière explicite le résultat des contrôles des services de contrôle au service TACM, qui le lui a transmis. Elle a relevé qu'à l'exception des résultats de contrôle découlant des constats des e-audits, les résultats de contrôle des SLA ne parviennent pas automatiquement au CNR¹².

Pour les actions « début d'activité » et « non-déposants », les agents de recherche se rendent sur place à la demande des services de contrôle classiques¹³. Ces deux SLA sont les seuls à fixer expressément le nombre de missions ; les autres ne le fixent pas.

La Cour des comptes a consulté l'application Stirco des services de contrôle, l'extrait Stir-Recherches du CNR et les résultats de contrôle auprès du service TACM. Elle a établi le relevé suivant pour son étude de cas¹⁴. Les services de recherche avaient finalisé tous les dossiers (de ces actions) repris dans l'application Stir-Recherches.

¹² Un module de retour d'information, qui devrait être opérationnel à partir du troisième trimestre 2015, fera parvenir les résultats de contrôle au CNR.

¹³ Parmi les services de contrôle locaux, on distingue les centres de contrôle compétents pour les contrôles approfondis et les services classiques compétents pour les contrôles de gestion.

¹⁴ Le relevé de la Cour (tableau 1) ne comprend que cinq des sept actions. En effet, les actions « début d'activité » et « non-déposants » ne peuvent pas être chiffrées de la sorte dans la mesure où leur résultat est, par exemple, le dépôt de la déclaration ou le refus d'un début d'activité. Les services de recherche n'ont toutefois aucune vue sur ces résultats, comme nous le verrons plus loin.

Tableau 1 – Résultats de contrôle finaux des actions de recherche

1 Action	2 Nombre de dossiers clôturés par le CNR	3 Nombre de dossiers à contrôler par les services de contrôle (et % par rapport à la colonne 2)	4 Nombre de dossiers contrôlés par les services de contrôle	5 Nombre de dossiers contrôlés par les services de contrôle avec résultat positif (et % par rapport à la colonne 4)	6 Pourcentage de dossiers contrôlés avec résultat positif par rapport à la colonne 2	7 Total du supplément généré de contributions directes et de TVA (y compris les accroissements d'impôt et les amendes) (en euros)
Poissons, crustacés et mollusques	211	25 directement (11,84 %)	25 directement	16 (64 %)	7,58 %	816.545,48
			94 indirectement (44,55 %)			
Fausses ASBL	162	134 (82,72 %)	59	3 (5,08 %)	1,85 %	859,36
Forfait real	2.450	203 (8,28 %)	198	155 (78,28 %)	6,33 %	1.370.782
E-audit commerce de détail	170	58 (34,11 %)	50	25 (50 %)	14,7 %	1.129.537,29
E-audit pharmaciens	478	181 ^(*) (37,87 %)	172	151 (87,79 %)	31,16 %	14.981.476,03

^(*) 126 dossiers pour l'action « pharmaciens 1 » et 55 dossiers pour l'action « pharmaciens 2 »

Source : Cour des comptes, à partir de l'application Stirco, de l'extrait Stir-Recherches et des résultats de contrôle du service TACM

4.2.1 Action « poissons, crustacés et mollusques »

Les services de recherche ont sélectionné 211 dossiers (colonne 2) pour cette action qui avait pour objectif de détecter les pratiques frauduleuses dans le cadre du transport de poissons, crustacés et mollusques. En fin de compte, 25 dossiers (colonne 3) ont mené directement à une action de contrôle auprès de quatre grossistes belges et 21 clients d'une société néerlandaise. Le service TACM a jugé que les services de contrôle pouvaient en outre encore utiliser 94 (colonne 3) des 211 dossiers, dont les constats de recherche n'ont pas une importance intrinsèque suffisante, mais peuvent fournir des informations complémentaires utiles.

Grossistes (quatre dossiers)

Quatre des 211 dossiers concernaient des grossistes en poissons, crustacés et mollusques. À leur égard, la Cour n'a pas trouvé d'instruction standardisée concernant l'exécution de la tâche de recherche et a difficilement pu déterminer à partir des procès-verbaux dressés par les services de recherche si les constats étaient utiles aux services de contrôle. Finalement, deux des quatre dossiers se sont révélés « productifs » pour les services de contrôle¹⁵. Les deux dossiers pour lesquels l'action de recherche s'est limitée à un contrôle de la correspondance entre les marchandises présentes dans le camion et les documents d'accompagnement n'ont pas entraîné de supplément d'impôt dans les services de contrôle. En revanche, les dossiers dont les CRAI avaient copié la comptabilité avant de prouver leur manque de conformité à la réalité et donc leur inopposabilité se sont révélés très « productifs ».

Société néerlandaise (21 dossiers)

Cette action de contrôle découle de celle portant sur les poissons, crustacés et mollusques. Sur la base d'informations provenant d'un examen comptable conjoint des administrations fiscales belge et néerlandaise, le service TACM a mis sur pied une action de contrôle portant sur des clients belges d'une société néerlandaise active dans le commerce de gros et de détail de poissons, crustacés et mollusques.

Les constats ont révélé que la société néerlandaise en question délivrait systématiquement des factures à des clients professionnels belges en imputant la TVA néerlandaise et les adressait à des particuliers fictifs. De cette manière, les contribuables belges concernés n'enregistraient pas une partie de leurs achats dans leur comptabilité et pouvaient réaliser un chiffre d'affaires non déclaré. Une action de contrôle a donc été organisée afin de modifier la déclaration d'impôts des clients identifiés et de régulariser la TVA.

Dans le cadre de cette action, l'apport des services de recherche a consisté à identifier les véritables clients du fournisseur néerlandais et à fournir aux centres de contrôle les constats nécessaires à l'appui de leurs travaux de taxation.

Les constats effectués par les services de recherche ont donné lieu à des redressements fiscaux considérables.

Pour les 21 contribuables identifiés au final, dont la Cour a examiné dix dossiers, les procès-verbaux rédigés par les services de recherche décrivent, pour chaque contribuable, pourquoi des factures adressées à des particuliers portent bien sur des marchandises que l'entreprise

¹⁵ Un dossier est qualifié de « productif » lorsque les constats faits par les services de recherche sont utiles aux services de contrôle et donnent lieu à un supplément d'impôt.

sélectionnée a acquises dans le cadre de son activité économique. Dans la majorité des cas, les services de recherche ont également dressé un procès-verbal énumérant les feuilles de route (documents de transport, etc.) qu'ils ont pu relier à l'entreprise sélectionnée.

Les constats largement documentés des services de recherche ont permis de démontrer l'existence d'achats au noir et de chiffres d'affaires non déclarés pour des montants considérables. Ils ont entraîné des suppléments fiscaux importants dans quatorze des 21 dossiers sélectionnés.

Bien que cette action puisse être considérée comme très productive sur le plan du résultat fiscal, la charge de travail effectivement presté par les services de recherche dans plusieurs dossiers a toutefois largement dépassé l'évaluation initiale. Dans un dossier, elle a ainsi été près de dix fois supérieure à l'estimation (332 jours de travail au lieu des 33 estimés au départ). Bien que cet écart s'explique sans doute par la charge de travail parfois très élevée nécessaire pour effectuer des constats dans le cadre de cette action (notamment pour le suivi systématique de tous les transports à partir de et vers une entreprise en particulier), on peut se demander dans quelle mesure de telles erreurs d'estimation n'influencent pas le programme de travail des services de recherche concernés ou d'autres actions planifiées.

4.2.2 Action « fausses ASBL »

À l'initiative du service TACM, une action de contrôle a été entamée dans le cadre du plan de travail de contrôle 2014 afin de vérifier si des ASBL sont soumises à juste titre au régime de l'impôt des personnes morales (IPM) ou s'il y a éventuellement lieu de requalifier en vue d'un assujettissement à l'impôt des sociétés. Si les missions de contrôle dans le cadre de cette action ont en principe été confiées aux services classiques de l'IPM, les dossiers plus complexes ou présentant un aspect lié à la TVA ont été attribués aux centres de contrôle.

Les dossiers à contrôler ont été sélectionnés non seulement à partir des codes d'activité Nacebel¹⁶ (pour définir et répartir le groupe cible visé) et des données en matière de TVA, mais aussi en tenant compte d'une série d'exclusions prévues par la loi (voir articles 180 à 182 du CIR92 : établissements scolaires, intercommunales, etc.).

Le service TACM a rédigé des directives de contrôle spécifiques à l'adresse des services de taxation et a aussi élaboré une approche de contrôle détaillée décrivant les vérifications à réaliser par critère de sélection. Les services locaux de recherche ont pour mission d'aider à détecter les « fausses » ASBL (ou « abusives ») en vue d'un éventuel assujettissement à l'impôt des sociétés.

En guise de fil conducteur pour cette enquête menée par les services de recherche, le service TACM a élaboré une bonne pratique concrète qui décrit pas à pas tous les éléments à examiner, aussi bien pour la visite sur place auprès des ASBL concernées que pour la préparation de cette visite au sein du bureau et la finalisation du dossier. Les agents de recherche avaient également à leur disposition un modèle détaillé de « procès-verbal de constat ASBL » contenant tous les paramètres fiscaux importants. La Cour des comptes observe que cette action a été bien préparée et correctement encadrée.

¹⁶ Pour répartir les contribuables selon leurs activités, le SPF Finances se base sur les codes Nace, c'est-à-dire la nomenclature générale des activités économiques, établis par le SPF Économie.

L'étude de cas réalisée sur quatorze dossiers a démontré que les services de recherche ont en général utilisé le modèle de « procès-verbal de constatation ASBL » mis à leur disposition, mais que la méthode n'a abouti que rarement à assujettir à l'impôt des sociétés ou à un contrôle fiscal productif. Par ailleurs, les visites sur place et les actions des agents de recherche ont souvent aussi un certain effet préventif ou dissuasif.

4.2.3 Action « forfait real »

Dans le cadre du plan de travail de contrôle 2014, le service TACM a organisé une action de contrôle au sujet de l'usage illégitime des bases forfaitaires de taxation. À cet égard, le profil à risque correspondait aux contribuables « forfaitaires » (boulangers, coiffeurs, patrons de café, etc.) qui ont déclaré un chiffre d'affaires forfaitaire, mais qui sont susceptibles d'avoir soit perçu des revenus réels plus élevés (si bien que l'application du forfait ne se justifie plus), soit tiré une partie de leurs revenus d'une activité ne relevant pas d'un régime forfaitaire.

L'action de contrôle visait donc à vérifier si les contribuables concernés pouvaient encore bénéficier du régime forfaitaire. Pour ce faire, le service TACM a élaboré une méthode de contrôle à suivre par les services de taxation.

Pour sélectionner les dossiers concernés par cette action de contrôle et fournir des informations pertinentes aux services de taxation chargés de les contrôler, les services de recherche (qui avaient effectué les constats nécessaires à partir de mai 2013) ont été priés de consigner leurs constats dans un questionnaire électronique élaboré en commun par le service TACM et le CNR. La sélection des dossiers à contrôler par les services de taxation s'est opérée en fonction de l'analyse des résultats des constats effectués sur place par les services de recherche. En outre, le service TACM a demandé aux agents de recherche de rédiger une note de synthèse par tâche dans l'application Stir-Recherches, dans laquelle ils précisent entre autres de manière explicite si leurs constats ont ou peuvent avoir un intérêt pour les services de taxation.

L'étude de cas démontre que, dans une grande majorité des dix dossiers examinés, les agents de recherche ont suivi correctement la procédure établie. La Cour des comptes a ainsi observé qu'ils ont utilisé presque systématiquement le questionnaire comme guide pour les visites sur place et les constats de recherche. Dans pratiquement tous les dossiers, elle a aussi retrouvé une note de synthèse dans l'application Stir-Recherches. Cette note précise en général de manière explicite que les constats de recherche ont un intérêt pour les services de taxation. Cet intérêt ressort d'ailleurs aussi des rapports de contrôle des services de taxation dans l'application Stirco. Ils renvoient souvent explicitement aux constats des services de recherche pour établir des suppléments d'impôt ou des majorations de TVA parfois pour des montants considérables.

Globalement, l'action « forfait real » peut plutôt être considérée comme une réussite. Le fait qu'environ trois quarts des dossiers sélectionnés se soient révélés productifs d'un point de vue fiscal en témoigne également. Cette action prouve qu'avec un bon pilotage et un accompagnement adéquat, les services de recherche peuvent apporter une contribution utile non seulement pour la sélection ciblée des dossiers à contrôler, mais aussi pour le soutien des activités en matière de taxation.

4.2.4 Actions « e-audit commerce de détail » et « e-audit pharmaciens »

La Cour des comptes a réalisé une étude de cas sur les actions « e-audit commerce de détail » et « e-audit pharmaciens », dont elle a examiné vingt dossiers en détail. Dans le cadre des deux actions, les CRAI analysent les progiciels employés par les utilisateurs de la caisse enregistreuse électronique. Ces progiciels permettent d'effacer des ventes et d'ainsi réduire le chiffre d'affaires officiel.

Lorsque les CRAI constatent que certains progiciels permettent de mettre des systèmes frauduleux en place, elles sélectionnent un échantillon de dossiers tests auprès des utilisateurs de ces progiciels. Sur la base de ces dossiers tests, les CRAI définissent une méthode de contrôle standardisée et estiment les délais nécessaires pour exécuter les e-audits. Comme l'initiative émane des services de recherche eux-mêmes, aucun SLA n'est conclu à cet égard.

Les CRAI copient d'abord tous les fichiers informatisés des contribuables concernés et les analysent ensuite de manière standardisée.

La Cour des comptes a constaté que le service TACM élabore pour chaque action d'e-audit un modèle de contrôle uniforme à suivre par les services de contrôle. Pour pouvoir utiliser les constats des CRAI dans le cadre du contrôle fiscal qu'ils réalisent, les services de contrôle ont besoin de l'encadrement des CRAI, mais l'étude de cas de la Cour a montré qu'ils ne le reçoivent pas toujours ou ne le demandent pas.

À partir d'une première analyse, les CRAI ont calculé le produit théorique de chaque dossier examiné pour les services de contrôle. Pour ce faire, elles ont copié et analysé 478 dossiers pour l'action « e-audit pharmaciens » et 170 pour l'action « e-audit commerce de détail ». Tous les dossiers dont le chiffre d'affaires non déclaré dépasse un certain seuil ont été sélectionnés par le service TACM en vue d'un contrôle fiscal. Les CRAI ont procédé à une analyse détaillée des dossiers sélectionnés, qu'elles ont consignée dans un rapport d'analyse qui a été envoyé par courriel au service de contrôle concerné. Ces rapports d'analyse n'étaient pas disponibles dans l'application Stir-Recherches, mais la Cour des comptes a pu consulter le produit de l'analyse dans les avis de rectification adressés aux contribuables.

L'action « e-audit pharmaciens » s'est avérée productive. La direction centrale du CNR a demandé le traitement prioritaire de ces dossiers et les e-auditeurs ont, pour chaque dossier, apporté l'assistance nécessaire aux centres de contrôle. Les CRAI avaient, certes, copié les données des exercices 2010, 2011 et 2012 dès 2012, mais elles n'ont pu les soumettre à une analyse approfondie qu'en 2014 faute de capacités et vu la complexité de l'action. Par conséquent, les services de contrôle ont seulement pu entamer les contrôles en 2014. Conformément à l'article 354, alinéa 2, du CIR92, le délai d'investigation remontait tout au plus jusqu'à l'exercice d'imposition 2007. L'analyse tardive et le début des contrôles fiscaux en 2014 ont toutefois entraîné la prescription des données copiées de l'exercice d'imposition 2007. Ce constat montre clairement qu'il importe que la copie, l'analyse et le contrôle final par les services de contrôle se succèdent rapidement.

Dans cinq dossiers, le contribuable a persisté à refuser la copie des fichiers en invoquant le secret professionnel (voir point 2.1.3 ci-avant). Ces dossiers font l'objet d'une enquête du parquet.

En vertu de l'article 333, alinéa 3, du CIR92, une notification préalable au contribuable est requise pour étendre le délai d'investigation à sept ans. Cela s'est produit pour un seul dossier de l'action « e-audit commerce de détail », de sorte qu'une partie du chiffre d'affaires n'a pas été imposée. Parmi les quinze dossiers analysés, sept ont conduit à augmenter le chiffre d'affaires. La Cour des comptes a observé que les contrôles produisant un résultat sont souvent ceux qui ont été accompagnés par des e-auditeurs : sept des huit dossiers ayant bénéficié de l'assistance d'un e-auditeur dans l'action « e-audit commerce de détail » ont entraîné le relèvement du chiffre d'affaires. Dans les cinq dossiers examinés dans le cadre de l'action « e-audit pharmaciens », tous les contrôles fiscaux ont été accompagnés par des e-auditeurs et tous les dossiers ont produit un résultat positif.

4.2.5 Action « début d'activité »

Dans le cadre du « début d'activité », le CNR prête assistance aux services classiques de la TVA lors des visites sur place en vue d'activer l'assujettissement à la TVA d'une entreprise. Les agents de recherche doivent compléter un modèle de formulaire de contrôle. Le SLA prévoit la possibilité que les services de contrôle déposent 5.000 dossiers auprès des services de recherche. Les services de contrôle ont sous-exploité cette possibilité en déposant 1.523 demandes au CNR en 2014. Le délai de finalisation pour ces tâches de recherche est fixé à un mois et il a été respecté dans 75 % des cas. En revanche, le résultat de l'action n'a pas été mesuré ni évalué. Il n'est donc pas possible de savoir combien de demandes de contrôle relatif au début d'activité concernaient une société fictive ou dormante ou une société impliquée dans un carrousel TVA.

L'étude de cas a révélé que les agents de recherche ont répondu aux questions des bureaux de contrôle (vérification des données d'identification, caractère fictif de l'entreprise, démarrage effectif de l'entreprise, vérification du statut d'indépendant, identification du comptable, etc.) dans la grande majorité des dossiers examinés et ont toujours utilisé le procès-verbal de constat. En cas de constatation d'activités soumises à la TVA, les agents ont complété comme il se doit le questionnaire servant de guide pour les visites sur place et les constats de recherche. Les deux documents étaient chaque fois disponibles dans l'application Stir-Recherches.

4.2.6 Action « non-déposants »

L'AGFisc a pour objectif d'augmenter le nombre de déclarations déposées spontanément et d'améliorer ainsi le respect spontané des obligations fiscales des contribuables. Un SLA a été conclu à cet effet à partir de 2012 en vue de faire intervenir les services de recherche de manière plus systématique et uniforme pour inciter les contribuables à déposer leur déclaration et pour récolter des déclarations ou des données de taxation auprès des contribuables.

Pour cette action de recherche, les services de contrôle ont introduit 6.914 demandes en 2014, dont 6.730 ont été finalisées par les services de recherche. Le délai de finalisation de ces tâches était fixé à quatre semaines pour la TVA et à quatre mois pour les autres impôts (IPP, Isoc, IPM et INR). Dans 62 % des cas, cette tâche a été finalisée dans le délai imparti. Le service Soutien au management de l'AGFisc n'a toutefois pas été en mesure de fournir des chiffres sur le nombre de demandes ayant effectivement déclenché le dépôt de la déclaration fiscale. Par conséquent, le résultat final de cette action de recherche n'a pas été mesuré. Une évaluation des résultats de cette action réalisée en 2012 a néanmoins démontré

que le CNR avait traité 83 % des demandes et qu'environ 30 % des visites sur place effectuées par le CNR avaient débouché sur la réception d'une ou de plusieurs déclarations¹⁷.

L'étude de cas révèle qu'un procès-verbal de constat a toujours été rédigé. Un modèle de formulaire de contrôle comprenant un volet général et un volet fiscal a aussi été conçu. Cependant, il ne faut pas compléter ce formulaire si on constate sur place qu'il n'y a aucune entreprise ou activité à l'adresse concernée. Dans les autres cas, il s'est avéré que les services de recherche ont souvent rempli le questionnaire de manière incomplète.

Enfin, la Cour des comptes a constaté que l'administration générale de l'AGFisc a envoyé un courriel le 21 novembre 2014 aux services classiques CD et TVA, leur demandant avec effet immédiat de ne plus introduire de nouvelles demandes dans le cadre des SLA « non-déposants » et « début d'activité » (en raison de problèmes organisationnels liés à l'opération basculement du CNR). Il est toutefois ressorti de l'étude de cas que plusieurs services de recherche se sont basés sur ce courriel pour ne pas exécuter certaines tâches et les renvoyer au demandeur. Ces tâches ont été indiquées à tort comme « finalisées » dans l'application Stir-Recherches, alors qu'elles n'ont pas fait l'objet d'un procès-verbal adéquat. Cette observation prouve donc la nécessité d'instaurer un contrôle qualité digne de ce nom (local et/ou central) concernant l'exécution correcte des tâches de recherche.

Le tableau suivant résume le nombre de missions prévues dans le SLA 2014 et le nombre de missions réalisées durant cette année par type d'impôt.

Tableau 2 – Nombre de missions effectuées par type d'impôt dans le cadre du SLA « non-déposants »

Type d'impôt	Nombre de missions prévues	Nombre de missions réalisées
TVA	5.000	4.440
Isoc	4.000	1.286
IPM	2.500	484
IPP	2.500	459
INR	1.000	61
total	15.000	6.730

Source : extrait Stir-Recherches

Comme pour l'action « début d'activité », la capacité prévue dans le SLA « non-déposants » est sous-utilisée, sauf pour la TVA. Cette utilisation partielle de la capacité empêche également d'évaluer correctement les moyens lors de la conclusion des autres SLA.

4.2.7 Résultat global des actions examinées dans l'étude de cas

Il ressort du tableau 1 (voir point 4.2) que les résultats finaux des contrôles sont très contrastés et diffèrent fondamentalement selon l'action de recherche menée.

¹⁷ Instruction Ci. RH.81/625.017 du 1^{er} mars 2013, Directives en vue du traitement des demandes dans le cadre du SLA « non-déposants » introduites par les services classiques CD et TVA pour le plan de travail 2013 des services de recherche, p. 9.

La Cour des comptes observe que, dans trois des cinq actions, plus de la moitié des dossiers de contrôle sélectionnés ont entraîné un supplément d'impôt (voir pourcentages en colonne 5). En revanche, le résultat est tout à fait différent si on considère la charge de travail des services de recherche (colonne 2) qui contribue au final à établir des suppléments d'impôt (voir nombres en colonne 5). En effet, le pourcentage de dossiers de recherche contribuant de manière productive à l'établissement d'un supplément d'impôt par les services de contrôle (colonne 6) oscille entre minimum 1,8 % (action « fausses ASBL ») et maximum 31,16 % (action « e-audit pharmaciens »).

La Cour des comptes a constaté que le service TACM applique des critères objectifs pour sélectionner les dossiers qui contiennent des constats de recherche en vue d'un contrôle fiscal. Elle se demande si le service ne pourrait pas affiner encore sa fonction de filtre à un stade antérieur afin de cibler encore mieux les dossiers à ouvrir par les services de recherche.

4.3 Transmission des constats aux demandeurs

Avant le début d'un contrôle fiscal, les services de contrôle peuvent consulter les constats des services de recherche dans les applications Stirco et Sitran. L'étude de cas a démontré que les tâches de recherche finalisées sont toujours dans l'application Stirco et qu'elles sont consultées par les agents de contrôle.

Pour l'action « non-déposants », les chefs de service des services de recherche doivent activer un module distinct afin que les demandeurs, à savoir les services de contrôle concernés de l'administration PME, soient informés par courriel du résultat de l'action de recherche.

4.4 Évaluation régulière et/ou mesure des résultats

4.4.1 Évaluation des travaux des services de recherche

La direction centrale du CNR évalue les délais d'exécution des travaux des services de recherche, sauf pour les SLA « début d'activité » et « non-déposants », qui relèvent de la compétence du service Soutien au management de l'AGFisc¹⁸.

La direction centrale mesure chaque mois les délais d'exécution des actions de recherche à l'aide des ICP récurrents (voir point 3.2.3). Le résultat de ces mesures est publié sur l'intranet du CNR et accessible aux chefs de service. La situation fin 2014 révèle que les services respectent assez bien les ICP, sans problème manifeste. La direction centrale peut mesurer les délais d'exécution de toutes les tâches de recherche à partir de 2015. Cependant, les ICP ne mesurent pas les résultats des actions de recherche effectuées ni leur qualité. Le fait qu'un dossier ait été *ouvert* par la direction ou le chef de service pourrait être un indicateur de qualité à introduire. La direction du CNR ou le chef de service peut *ouvrir* un dossier après sa finalisation par l'agent de recherche, par exemple lorsque le procès-verbal n'est pas correct ou n'est pas clair.

Le contrôle interne des procès-verbaux est assuré en premier lieu par les chefs de service locaux et la direction centrale, qui sont chargés de clôturer le dossier de recherche de ma-

¹⁸ L'administration précise que le CNR mesure toutefois les délais d'exécution pour ces SLA dans un nouvel indice de référence depuis le deuxième trimestre 2015.

nière définitive. La Cour des comptes a mesuré les dossiers ouverts à l'aide de l'extrait Stir-Recherches le 18 décembre 2014. Il en est ressorti que les services de recherche ont dû réaliser 43.075 tâches, dont 40.762 ont été clôturées et 36 rouvertes. Cette proportion réduite peut être le signe d'un contrôle limité de la qualité d'exécution de l'action de recherche. Néanmoins, le nombre de tâches rouvertes est peut-être sous-estimé du fait que les dossiers ouverts ne sont plus identifiés comme tels dans l'extrait Stir-Recherches à l'issue de la vérification.

Au cours de l'audit de la Cour des comptes, la direction centrale a prié les chefs de service de contrôler la qualité des procès-verbaux par échantillonnage. Le but était de déterminer si un procès-verbal est présent, s'il est complet et si les constats des services de recherche sont utilisables par le demandeur du SLA. Le chef de service doit aussi juger si la méthode présentée ou le modèle de contrôle proposé donne un bon aperçu des travaux à réaliser par les agents de recherche. Ce contrôle de la qualité exercé par les chefs de service ou la direction centrale peut donner lieu à la réouverture d'une tâche.

À partir de 2015, le chef de la division e-audit souhaite instaurer un contrôle systématique et par échantillonnage de la qualité des rapports d'analyse dans le cadre d'e-audits. Ces rapports doivent comprendre un volet récapitulatif pour les agents de contrôle et mentionner les augmentations possibles de la base imposable.

4.4.2 Évaluation des résultats obtenus par les services de contrôle

Le service TACM transmet chaque trimestre à la direction centrale du CNR les résultats globaux des e-audits ventilés par action. Outre le nombre de dossiers finalisés, ce relevé mentionne les suppléments d'impôt qui figurent dans les fiches de résultats de l'application Stirco. Ces suppléments représentent un baromètre de la qualité des e-audits réalisés. Le tableau suivant montre que les e-audits génèrent des suppléments d'impôts considérables dans la plupart des cas.

Tableau 3 – Résultats des e-audits au 31 décembre 2014 (en % et en euros)

Action	Pourcentage de dossiers productifs clôturés ⁽¹⁾	Rendement moyen par dossier productif	Recettes totales en contributions directes et TVA ⁽²⁾
2013 Coiffeurs et instituts de beauté	80,26 %	27.390,82	1.670.840,29
2013 Industrie de la viande	100 %	96.597,90	96.597,9
2013 Pharmacie 1	100 %	87.134,82	871.348,19
2014 Pharmacie 1	84,62 %	19.072,65	209.799,16
2014 Pharmacie 2	86,12 %	88.546,20	13.193.383,89
2014 Commerce de détail	53,19 %	45.181,49	1.129.537,29
Total			16.203.560,63

⁽¹⁾ Le pourcentage s'obtient en divisant le nombre de dossiers productifs par le nombre de dossiers finalisés au 31 décembre 2014.

⁽²⁾ Recettes totales en contributions directes et TVA, hors accroissements d'impôt et amendes.

Source : service TACM

Le service TACM a fourni à la Cour les résultats par dossier individuel, ce qu'il ne fait pas systématiquement vis-à-vis de la direction centrale du CNR à laquelle il communique uniquement le résultat global. Pourtant, les CRAI souhaiteraient disposer de ces résultats par dossier.

Le service TACM évalue les résultats de chaque action et le fruit de ce travail sert à préparer les actions futures. À la clôture de l'audit de la Cour des comptes, le service TACM ne pouvait pas encore indiquer pourquoi le délai d'investigation n'avait pas été étendu à sept ans dans le cadre de l'action « e-audit commerce de détail » (voir point 4.2.4). Le service n'avait en effet pas encore évalué les résultats de cette action, ni ceux de l'action « e-audit pharmaciens ».

Chapitre 5

Conclusions et recommandations

5.1 Conclusions

Personnel

En préambule à la création du CNR, l'AGFisc a réalisé une étude des besoins en personnel des services de recherche, qu'il a fallu adapter à plusieurs reprises à cause des départs annuels pour aboutir au final à un effectif d'environ 350 agents. Même revus à la baisse, ces cadres du personnel ne sont néanmoins pas complétés, en particulier dans la division e-audit qui souffre d'une pénurie de personnel importante. La Cour des comptes avait déjà relevé ce problème d'effectif lors de son audit précédent.

Il se pose en outre le problème du déséquilibre de la pyramide des âges et celui du manque d'agents de recherche ayant un niveau adapté à la complexité croissante des tâches de recherche.

Moyens matériels et logistiques

Par rapport à la situation antérieure à la création du CNR, les services de recherche ont réalisé une grande opération de rattrapage en matière d'équipement informatique et de télécommunication. Des besoins spécifiques restent toutefois insatisfaits auprès des CRAI, comme la disponibilité d'ordinateurs (plus) performants et d'une capacité de stockage suffisante.

Pilotage

Désormais, le pilotage des tâches de recherche est centralisé pour l'essentiel et repose sur des *Service Level Agreements* (SLA). Ces SLA permettent d'agir de manière ciblée en fonction des risques et des mécanismes de fraude constatés. La qualité et l'utilité du travail de recherche en bénéficient clairement, tandis que les enquêtes locales (ELO) offrent encore une marge aux initiatives locales des agents de recherche. Enfin, alors qu'elle accaparait un cinquième de la capacité des services de recherche lors de l'audit précédent de la Cour des comptes, la surveillance des casinos a été fortement limitée. Elle ne représente plus qu'une charge de travail minimale. Depuis la réforme, l'affectation de personnel à cette tâche n'est donc plus excessive comme elle a pu l'être parfois dans le passé.

Suivi

L'application Stir-Recherches permet de suivre l'exécution des tâches par dossier individuel. Afin d'assurer un suivi global des tâches, la direction centrale du CNR a toutefois pris l'initiative de concevoir l'outil extrait Stir-Recherches. Depuis début 2015, un module statistique permet de consulter, à n'importe quel niveau de la hiérarchie et à tout moment, le nombre de dossiers finalisés, le temps investi et le nombre de constats par action de recherche. Pour ce qui est de la mise en œuvre des e-audits, il est cependant apparu que ni l'application Stir-Recherches ni l'extrait Stir-Recherches ne permet d'assurer un suivi

complet des différentes tâches dans le cadre de la réalisation d'un e-audit. Le chef de la division e-audit doit faire appel aux CRAI individuellement pour avoir une vue d'ensemble des tâches effectuées sur une base annuelle. L'application Stir-Recherches ne mesure pas non plus la charge de travail totale des agents de recherche.

Mesure des résultats

Le CNR évalue surtout les résultats obtenus par les services de recherche en fonction des délais d'exécution. Des ICP mesurent, d'une part, si les chefs de service finalisent à temps leurs tâches administratives dans l'application Stir-Recherches et, d'autre part, si les agents de recherche effectuent leurs tâches dans les délais impartis.

Chaque trimestre, la direction centrale du CNR reçoit du service TACM les résultats quantitatifs concernant les e-audits, mais pas ceux des autres actions. Par conséquent, elle n'a qu'un aperçu limité des résultats finaux de ses travaux de recherche. La Cour a dû réaliser une étude de cas pour évaluer les recettes d'impôt potentielles que les constats des services de recherche ont générées auprès des services de contrôle. Elle en conclut que les résultats des contrôles sont très contrastés et diffèrent fondamentalement selon l'action de recherche. Ce sont surtout les e-audits bien encadrés qui sont « productifs » d'un point de vue fiscal. Les résultats fiscaux de bon nombre d'actions ne sont pas mesurables ou le sont très difficilement, puisqu'ils ne sont généralement connus que des années plus tard. En outre, de nombreuses actions de recherche ont en soi un effet préventif ou dissuasif.

Utilité des constats

C'est à partir des constats figurant dans l'application Stir-Recherches et des éventuelles notes de synthèse rédigées par les agents de recherche que le service TACM sélectionne les dossiers en vue d'un contrôle. Il procède de manière objective en appliquant divers critères et seuils. La sélection des e-audits repose, quant à elle, sur les résultats d'une première analyse réalisée par les CRAI.

5.2 Recommandations

Personnel

Dès lors que la moyenne d'âge élevée des agents de recherche comporte des risques pour la continuité des activités de recherche, la Cour recommande de veiller en priorité à rajeunir l'effectif et à faire correspondre le niveau de formation des agents de recherche à la forte complexification des tâches de recherche.

Il s'impose de compléter le cadre prévu pour les e-auditeurs à l'heure où les e-audits prennent clairement plus d'importance. En effet, l'effectif actuel permet de réaliser environ 500 e-audits par an au maximum. Pour éviter la prescription des exercices d'imposition, il est essentiel de respecter un délai d'exécution court par action, depuis la copie des données numériques jusqu'au contrôle auprès du contribuable concerné. Cela implique notamment que les décisions se succèdent rapidement durant tout le processus, y compris l'approbation du lancement d'une action de contrôle par le comité de gestion du SPF Finances.

On pourrait envisager d'appliquer la carrière spécifique de la cartographie fédérale¹⁹ aux e-auditeurs des services de recherche. Cette initiative pourrait s'inscrire dans l'accord de principe conclu en juin 2015 entre le CNR, l'ISI et le SPF P&O en vue de définir un trajet de carrière spécifique. À l'heure actuelle, les e-auditeurs expérimentés ne peuvent pas gravir les échelons, car les examens de promotion se concentrent toujours sur les connaissances fiscales. Or, pour continuer à garantir la qualité des e-audits, les chefs de service des CRAI doivent avoir une expertise spécifique en e-audit.

Formation

Les e-auditeurs devraient pouvoir participer davantage à la définition du contenu de leurs formations. Ils considèrent la formation actuelle en e-audit comme un cours élémentaire non adapté aux besoins spécifiques d'e-auditeurs expérimentés.

Application Stir-Recherches

L'application Stir-Recherches devrait suivre toutes les facettes de l'e-audit et pas seulement la copie des fichiers numériques. À cet égard, il importe de mesurer la charge de travail totale investie et de relier les heures de travail mentionnées dans l'e-plan à celles indiquées dans l'application Stir-Recherches. Cette méthode éviterait en outre aux agents de recherche de devoir renseigner plusieurs fois les heures de travail prestées dans différentes applications.

Suivi des tâches

Les ICP actuels portent uniquement sur la ponctualité (mesure des délais d'exécution) et ne permettent pas d'évaluer la qualité des tâches. Il y a donc lieu d'instaurer des ICP qui concernent le résultat final des constats de recherche et la qualité du travail fourni. Par ailleurs, la Cour des comptes recommande à la direction centrale du CNR de poursuivre ses initiatives de surveillance des procès-verbaux et des rapports d'analyse.

En vertu de la nouvelle description du processus relatif aux tâches de recherche, le nombre de dossiers à traiter est communiqué en début d'année aux agents de recherche, de sorte que les tâches peuvent être organisées en fonction de la capacité disponible des membres du personnel. Cette organisation du travail est à préconiser pour mieux répartir la charge de travail au cours de l'année. Actuellement, ce sont surtout les e-auditeurs qui sont confrontés à des pics de travail et à des périodes creuses. Ensuite, comme prévu dans le processus, il est nécessaire d'évaluer tous les trimestres les capacités disponibles pour définir, et revoir si nécessaire, les priorités dans le cadre de la mise en œuvre des tâches de recherche.

Le module de retour d'information, dont l'opérationnalisation est planifiée et qui est censé permettre le signalement automatique des dossiers intéressants au service TACM, peut être un instrument utile à cet égard.

Utilité des constats

La Cour recommande de rédiger une synthèse uniforme et claire des constats repris dans un procès-verbal pour aider le service TACM à mieux évaluer l'utilité d'un constat. Cette

¹⁹ La « cartographie fédérale » décrit les fonctions et les familles de fonctions au sein de l'administration fédérale (voir www.cartographiefederale.be).

synthèse intéressera également les services de contrôle qui y trouveront des informations rapidement exploitables dans l'exécution de leurs contrôles.

L'opérationnalisation prévue d'un module de retour d'information devant permettre de signaler des dossiers intéressants au service TACM de manière automatisée peut être utile à cet égard.

Mise en œuvre des e-audits

Les chiffres du service TACM montrent sans équivoque que les e-audits donnent lieu à des contrôles très productifs. Les e-auditeurs rencontrent néanmoins une série de difficultés techniques.

Afin de leur fournir un cadre de travail clair, il faudrait revoir la réglementation relative à la réalisation d'actes techniques sur les systèmes informatiques des contribuables. Par ailleurs, il serait bon d'employer un outil spécifique qui enregistre tous les travaux des e-auditeurs pour éviter qu'ils soient tenus responsables de dégâts éventuels aux ordinateurs des contribuables lors de la copie de données numériques. Ces opérations pourraient ensuite aussi être consignées dans un procès-verbal.

Il importe que les e-auditeurs qui disposent d'une double compétence en matière de TVA et de contributions directes puissent copier et analyser l'intégralité des fichiers de données numériques des contribuables. Les données comptables et financières de bien des contribuables ne sont pas scindées physiquement par année d'investigation. Lorsqu'un fichier contient des données qui dépassent le délai d'investigation de trois ans prévu par l'article 354 du CIR92, la copie peut générer des discussions voire l'invocation de vices de procédure. Il serait donc opportun d'établir une législation claire pour harmoniser les compétences d'investigation en matière de TVA et de contributions directes et prévenir les vices de procédure.

Pour les contribuables qui invoquent le secret professionnel, il est envisageable de recourir à un outil d'exportation²⁰. Un outil d'exportation agréé par la loi permettrait en effet de séparer les données soumises au secret professionnel des données financières nécessaires à un contrôle fiscal. Cette méthode évite de devoir conserver les fichiers numériques sous enveloppe scellée dans l'attente du verdict de l'autorité disciplinaire des personnes tenues au secret professionnel conformément à l'article 334 du CIR92.

Par ailleurs, il est nécessaire de trouver une solution technique efficace qui évite aux e-auditeurs de devoir apporter les fichiers de données copiés en personne à Bruxelles pour qu'ils soient centralisés et placés sur un serveur.

Retour d'information sur les résultats

La Cour des comptes recommande que les résultats du contrôle des services de contrôle soient communiqués de manière structurée au CNR. À cet effet, elle renvoie notamment à la mise à jour planifiée de l'application Stir-Recherches, qui devrait permettre l'envoi auto-

²⁰ Dénomination technique de la fonction d'une application permettant d'extraire et d'exporter les données non soumises au secret professionnel de manière à pouvoir les analyser par la suite.

matique d'un courriel d'avertissement aux agents de recherche. Ce retour d'information est motivant pour eux et garantit qu'ils prennent connaissance de tous les constats.

Actuellement, le service TACM communique les résultats des e-audits uniquement à la direction centrale du CNR. Il importe que ces résultats de contrôle soient transmis à tous les agents de recherche. De plus, la Cour des comptes préconise que le service TACM fasse également parvenir les résultats des autres actions à la direction centrale du CNR.

Réponse du ministre des Finances du 23 octobre 2015

(traduction)

**Service public
fédéral
finances**

Bruxelles, le 23.10.2015

Le ministre des Finances

**M. Philippe Roland
Premier président de la Cour des
comptes
Rue de la Régence 2**

1000 Bruxelles

Votre lettre du	Votre référence	Notre référence	Annexe(s)
23 septembre 2015	A4-3.705.113 B9	Ckfin. Jacobs Jeroen (Org_B Audit 4/2014) KCFIN/2016.04453	-

Audit en matière d'organisation et de fonctionnement des services de recherche fiscaux

Monsieur le Premier Président,

J'ai pris connaissance du projet de rapport et des conclusions et recommandations qu'il contient quant à l'audit en matière d'organisation et de fonctionnement des services de recherche fiscaux que la Cour des comptes vient d'effectuer.

Je n'ai aucune remarque de nature politique à formuler.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, mes salutations les plus distinguées.

Johan VAN OVERTVELDT

Il existe aussi une version néerlandaise de ce rapport.
Er bestaat ook een Nederlandse versie van dit verslag.

Vous pouvez consulter ou télécharger ce rapport
sur le site internet de la Cour des comptes.



DÉPÔT LÉGAL
D/2015/1128/36

PRÉPRESSE ET IMPRESSION

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

FAX

+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be