



**RAPPORT RELATIF AU
CONTRÔLE DE LA DECLARATION A L'IMPÔT DES SOCIETES**

Rapport adopté en assemblée générale de la Cour des comptes lors de
sa séance du 20 septembre 2000

Table des matières

0	Exposé de la situation.....	4
1	Description de l'audit.....	6
1.1	Objet de l'audit et délimitation du domaine d'audit.....	6
1.2	Point de départ de l'audit	8
1.3	Objectif de l'audit	9
1.4	Questions d'audit	9
1.5	Méthodologie	10
1.5.1	Audit préliminaire	10
1.5.2	Statistiques	10
1.5.3	Entrevues	11
1.5.4	Questionnaire	11
2	Résultats de l'audit.....	12
2.1	Les "conditions de base", indispensables pour effectuer une mission de gestion, sont-elles généralement remplies ?	12
2.1.1	Personnel.....	12
2.1.1.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	12
2.1.1.2	Constatations	13
2.1.1.3	Recommandations	18
2.1.2	Equipement informatique.....	19
2.1.2.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	19
2.1.2.2	Constatations	19
2.1.2.3	Recommandations	20
2.1.3	Circulaires et instructions.....	20
2.1.3.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	20
2.1.3.2	Constatations	21
2.1.3.3	Recommandations	22
2.2	Comment le répertoire informatisé des personnes morales (KARDEX) est-il géré ?..	23
2.2.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	23
2.2.2	Constatations	24
2.2.3	Recommandations	24
2.3	Comment les travaux relatifs aux déclarations introduites sont-ils exécutés ?	25
2.3.1	Contrôle du respect des conditions de validité.....	25
2.3.1.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	25
2.3.1.2	Constatations	25
2.3.1.3	Recommandations	26
2.3.2	Délais d'introduction et procédures de report.....	26
2.3.2.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	26
2.3.2.2	Constatations	28
2.3.2.3	Recommandations	29
2.3.3	Traitement des sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile...	29
2.3.3.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	29
2.3.3.2	Constatations	31
2.3.3.3	Recommandations	32
2.4	Comment les travaux relatifs aux déclarations non remises sont-ils exécutés ?	33
2.4.1	Les "non-déclarants négligents" : les actions entreprises (à entreprendre) pour que la déclaration soit encore rentrée.....	33
2.4.1.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	33

2.4.1.2	Constatations	34
2.4.1.3	Recommandations	35
2.4.2	Les "non-déclarants récalcitrants" : ampleur et identité.....	36
2.4.2.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	36
2.4.2.2	Constatations	36
2.4.2.3	Recommandations	37
2.4.3	Les "non-déclarants récalcitrants" : approche	37
2.4.3.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	37
2.4.3.2	Constatations	39
2.4.3.3	Recommandations	46
2.5	Politique en matière de sanctions	48
2.5.1	Contexte dans lequel le problème se pose.....	48
2.5.2	Constatations	54
2.5.3	Recommandations	58
2.6	Comment les travaux relatifs à la constitution et à l'imputation des supports d'information sont-ils effectués ?	60
2.6.1	Contexte	60
2.6.2	Constatations	63
2.6.3	Recommandations	66
3	Conclusions de l'audit.....	68

Liste des abréviations

AFER	Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus
ISI	(Administration de l')inspection spéciale des impôts
CCTI/Personnes juridiques	Centre des contributions pour le traitement de l'information/personnes juridiques
ACI	Service d'assistance et de contrôle interne
T.V.A.	Taxe sur la valeur ajoutée
Com.IR. 1992	Commentaire du code des impôts 1992
B.C.T.	Bureau central de taxation
C.D.	(Administration des) contributions directes
ICPC	Inning Comptabiliteit-Perception Comptabilité
A.R.	Arrêté royal
A.R./C.I.R. 1992	Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus, coordonné en 1992
O.N.S.S.	Office national de sécurité sociale
C.I.R. 1992	Code des impôts sur les revenus 1992

CONTRÔLE DE LA DECLARATION A L'IMPÔT DES SOCIETES

0 Exposé de la situation

Le présent audit s'inscrit dans le cadre de la mission générale de contrôle des recettes fiscales dévolue à la Cour des comptes (1).

En application de l'article 4 du *Protocole du 22 décembre 1995 relatif au contrôle des recettes fiscales par la Cour des comptes*, cette dernière a, par lettre du 23 octobre 1997, référence A6-1.275.081 B1, annoncé à M. J.C. TILLIET, directeur général de l'Administration des contributions directes, qu'elle effectuerait un audit consacré à la déclaration à l'impôt des sociétés et aux examens et contrôles effectués en la matière dans les délais d'imposition prévus aux articles 353 et 354, premier alinéa, C.I.R 1992.

L'audit a examiné le sérieux avec lequel l'administration s'est organisée et procède pour effectuer cette tâche convenablement. Les chiffres cités (à titre d'illustration) portent sur l'exercice d'imposition 1995, sauf mention contraire (2).

Le projet de rapport a été transmis au directeur général de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus conformément aux dispositions du protocole. L'administration a été invitée, par lettre du 23 février 2000, référence N6-1.275.081 N1, à faire parvenir à la Cour, dans un délai d'un mois, ses observations et considérations à propos dudit projet de rapport.

Malgré la lettre de rappel du 19 avril 2000, référence N6-1.275.081 N3, l'administration fiscale n'a initialement pas réagi.

Le projet de rapport adopté en assemblée générale du 30 mai 2000 a ensuite été transmis, à cette même date, au Ministre des Finances.

Par lettre du 19 juillet 2000, le Ministre des Finances a présenté les excuses de son département pour l'absence de réaction de l'A.F.E.R. tout en soulignant qu'il avait invité cette administration à répondre dans les meilleurs délais.

L'A.F.E.R. a entretemps transmis, par lettre du 14 juillet 2000, un "mémoire en réponse" ("pour autant qu'il s'avère encore utile").

Le "mémoire en réponse" de l'A.F.E.R. est joint en annexe du rapport.

*
* *

1) Article 180 de la Constitution coordonnée.

2) En ce qui concerne l'exercice d'imposition 1995, le délai d'imposition normal de trois ans s'est terminé le 31 décembre 1997, de sorte que les résultats de l'audit, effectué sur le terrain en 1998, donnent une image complète et correcte de cet exercice d'imposition.

Le tableau suivant (montants en millions de BEF) donne une idée de la pertinence, du point de vue budgétaire, de l'audit effectué.

	Nombre de déclarations remises	Paiements anticipés imputés	Précomptes imputés	Enrôlements positifs	Enrôlements négatifs
Exercice d'imposition 1995	264.995	147.811	40.193	81.942	-38.631
Exercice d'imposition 1996	280.100	170.801	38.826	71.947	-39.965
Exercice d'imposition 1997	289.887	189.890	35.200	82.500	-46.850

Source :Rapports annuels de l'Administration générale des impôts (3)

Les recettes budgétaires réalisées au moyen des paiements anticipés et des précomptes font, dans les déclarations, l'objet d'un décompte avec l'impôt des sociétés dû. Ces déclarations constituent la base des rôles. Bien que le rôle mentionne le solde dû (positif ou négatif), le montant total dû à titre d'impôt des sociétés est enrôlé et le rôle constitue également le titre juridique final pour l'acquisition définitive des paiements anticipés et précomptes perçus antérieurement.

La gestion et l'imputation des déclarations à l'impôt des sociétés sont dès lors nécessaires pour l'acquisition définitive d'un montant annuel d'environ 250 milliards de BEF.

3) Rapports annuels :

- 1997, pp. 7 et 29 ;
- 1998, pp. 45 et 87.

1 Description de l'audit

1.1 *Objet de l'audit et délimitation du domaine d'audit*

L'audit a porté essentiellement sur l'organisation et l'exécution des *opérations de gestion* par les bureaux de contrôle (classiques) en ce qui concerne les déclarations à l'impôt des sociétés déposées (ou non).

En outre, ces bureaux de contrôle exercent également une *mission de contrôle* (mises en ordre, contrôles de gestion) des dossiers qui ne sont pas examinés par les centres de contrôle. L'organisation et l'exécution de cette mission de contrôle n'ont pas été examinées.

Ces déclarations devaient être introduites auprès des 81 bureaux flamands, 35 bureaux wallons et 35 bureaux bruxellois (4) de contrôle (classiques) 'Impôt des sociétés'.

Les bureaux de contrôle 'Impôt des sociétés' assurent la mise à jour du répertoire des personnes juridiques et (jusqu'à récemment) l'expédition des déclarations aux contribuables.

Les déclarations introduites doivent être vérifiées quant à leur validité.

En cas d'absence de dépôt, des mesures doivent être prises pour encore en obtenir celui-ci. En cas de dépôt tardif et d'absence de dépôt, des sanctions et/ou une imposition d'office peuvent (doivent) être appliquées.

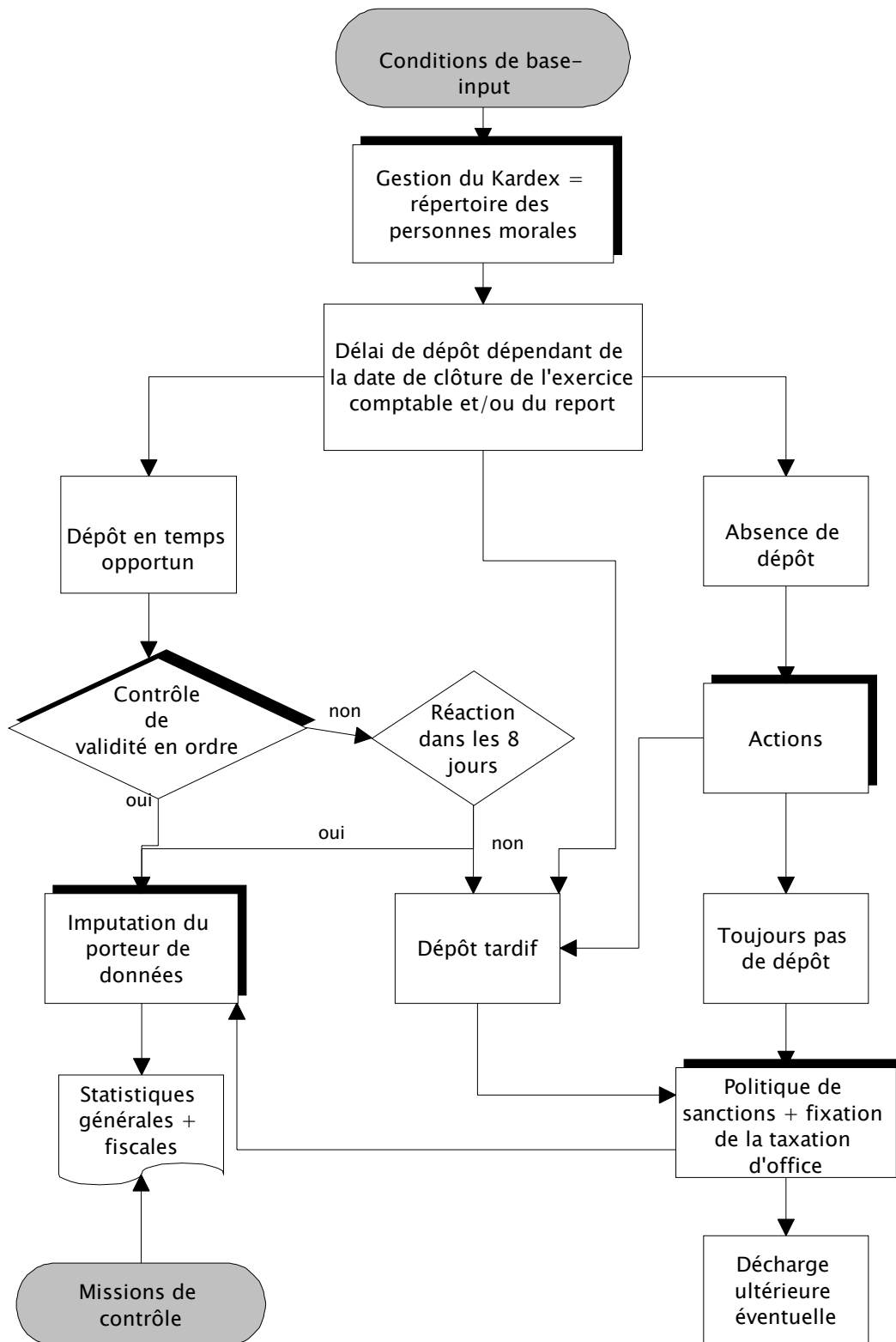
En cas d'absence persistante de dépôt, une base imposable doit être déterminée afin de permettre l'enrôlement.

Les déclarations et les bases imposables fixées d'office doivent être imputées (entrées dans un fichier automatisé qui imprime les rôles) et les supports d'information doivent être complétés. Les deux documents (rôles et supports d'information) servent de base aux statistiques, qui fournissent l'information nécessaire, d'une part, pour évaluer la situation et le mode d'exécution des tâches imposées et, d'autre part, pour apprécier et corriger la politique menée.

Sous une forme schématique, les opérations de gestion se déroulent comme suit :

4) Dans des cas spécifiques, les déclarations devaient être introduites auprès du centre de contrôle d'Ostende, celui de La Louvière ou auprès des centres de contrôle de Bruxelles 1 ou Bruxelles 2 compétents pour l'ensemble du pays ou encore auprès du bureau de Comines-Warneton également compétent pour l'impôt des personnes physiques.

MISSION DE GESTION



1.2 Point de départ de l'audit

Les bureaux de contrôle classiques (à l'avenir : les centres de gestion) représentent la possibilité "naturelle" (de première ligne) d'interpellation du contribuable "client", qui ne sera, par la suite, confronté aux autres services que lors de la vérification approfondie, opérée, en principe, tous les six ans ou lors de problèmes (fraude ou difficultés de paiement). Il est indispensable de traiter de façon correcte, à temps et avec fermeté les dossiers, ce qui implique une incitation suffisante pour amener les contribuables négligents à s'exécuter, afin de garantir l'égalité de traitement à l'égard des "clients" qui, "jusqu'à preuve du contraire", remplissent leurs obligations de citoyen de bonne foi ; cette façon de procéder contribue dès lors à créer une image plus positive à l'égard du citoyen.

L'*établissement correct* de l'impôt par les bureaux de contrôle sur la base des déclarations introduites est une condition indispensable, d'une part, pour réaliser les revenus fiscaux et, d'autre part, pour traiter les contribuables sur un pied d'égalité : la perception (recette), le contrôle (sélection de dossiers, centres de contrôle) et le recouvrement (bureaux de recette) en découlent et en sont tributaires.

En outre, pour ses fichiers et statistiques informatisés (information en matière de gestion), l'autorité hiérarchique (administration centrale) dépend aussi des imputations et des supports d'information complétés.

M. De Greef, administrateur général des impôts, a souligné, en séance de la Commission des finances et du budget du 25 novembre 1997, le rôle essentiel des bureaux de contrôle : "...On peut affirmer de manière générale que la mission de contrôle assurée par les services "classiques" est essentielle, car elle garantit une grande partie des recettes fiscales ; cette mission de contrôle constitue d'ailleurs le fondement indispensable d'une vérification approfondie et productive" (5).

Le point de départ retenu a dès lors été que *la fiabilité du fonctionnement de ces bureaux de contrôle est essentielle pour l'application correcte de la législation fiscale et, partant, également pour l'établissement correct (et, ultérieurement, la perception) de l'impôt dû, d'une manière égale pour tous les contribuables.*

Puisqu'il s'agit, en l'occurrence, de l'application correcte et égale de la loi fiscale (donc d'ordre public) et des services qui, dans l'organisation actuelle, forment le pivot sur lequel repose l'établissement de l'impôt, le critère d'évaluation ne peut, à cet égard, qu'être "la perfection" : dans un état de droit, il s'agit de rechercher l'exécution complète et correcte (exacte, à temps, ferme) de ces tâches.

5) Budget des voies et moyens pour l'année 1998, Doc. parlementaire, 1997-1998, n° 1250/7, 16.

1.3 Objectif de l'audit

C'est dans cette optique qu'a été examinée la qualité de l'exécution de la mission de gestion même.

En outre, il a également été vérifié si les *conditions de base* d'un fonctionnement fiable ont été remplies : personnel et support matériel suffisants, législation précise et utilisable, instructions suffisantes et claires.

En dépit des limites méthodologiques (cf. ci-après) de l'audit, l'objectif était de pouvoir quand même donner une réponse aux questions d'audit formulées ci-dessous, qui regroupent et approfondissent les opérations de gestion effectuées.

Il devait alors en résulter, d'une part, la formulation d'un avis qualitatif sur la fiabilité de fonctionnement des bureaux de contrôle dans l'exécution de la mission de gestion et donc, dans un cadre plus large, sur l'application correcte, et, partant, égale de la loi fiscale et, d'autre part, la formulation de recommandations et/ou de suggestions.

1.4 Questions d'audit

1. Les "conditions de base" indispensables pour effectuer la mission de gestion sont-elles généralement remplies ? Il s'agit donc de s'interroger sur les moyens – "input" - (personnel et équipement informatique) et les processus d'appui (circulaires et instructions) mis en oeuvre.

2. Comment le répertoire informatisé des personnes morales (KARDEX) est-il géré ?
Ce fichier constitue pour chaque bureau de contrôle le "fichier clients".
Le contenu de ce fichier doit être correct, actuel et complet, parce que ce fichier constitue le point de départ de l'ensemble du cycle de l'impôt.

3. Comment les travaux relatifs aux déclarations introduites sont-ils exécutés, notamment à l'égard des éléments suivants ?
 - Contrôle du respect des conditions de validité ;
 - Délais de dépôt et procédures de report ;
 - Traitement des sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile.

4. Comment les travaux relatifs aux déclarations non introduites sont-ils exécutés, notamment à l'égard des points suivants ?
 - "Non-déclarants négligents" : mesures entreprises (à entreprendre) pour que la déclaration soit encore introduite ;
 - "Non-déclarants récalcitrants" : importance et identité ;
 - "Non-déclarants récalcitrants " : approche adoptée.

5. Comment les sanctions prescrites (amende et/ou accroissement de l'impôt) sont-elles appliquées ? L'imposition d'office est-elle appliquée systématiquement ? Autrement dit, il s'agit d'examiner s'il existe une politique en matière de sanctions.
6. Comment les travaux relatifs à la constitution et à l'imputation des supports d'information sont-ils exécutés ? Ces travaux sont indispensables pour le traitement administratif de la déclaration et le calcul automatique et de l'enrôlement de l'impôt dû.

1.5 Méthodologie

1.5.1. Audit préliminaire

On a commencé par répertorier tous les services chargés de l'impôt des sociétés.

Les textes légaux, questions parlementaires, documents budgétaires et rapports annuels pertinents du ministère des Finances ont été répertoriés et consultés.

Toutes les instructions et circulaires internes se rapportant à l'audit ont été répertoriés.

Un inventaire a été établi des tâches et contrôles à effectuer dans les bureaux de contrôle, y compris les relevés à établir et les listings et fichiers à établir.

A l'aide du rapport d'audit interne "Prodisoc" (au sujet de l'efficacité des bureaux de contrôle de l'impôt des sociétés), certains risques ont pu être détectés.

Cet audit préliminaire a débouché sur une "analyse du contrôle interne et un examen des risques constatés" provisoire.

1.5.2. Statistiques

Dans une première phase d'audit, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1995, d'une part, la statistique générale (ou globale) et, d'autre part, la "statistique fiscale" (toutes deux basées sur les supports d'information complétés et les imputations et rôles qui en résultent) ont été demandés à l'administration centrale.

Les listes des déclarations tardives et/ou non introduites à consulter aux bureaux de contrôle n'ont pu être imprimées au niveau central. Ces listings ont dès lors été directement demandés aux bureaux de contrôle.

Sur la base de ces statistiques et listings, un fichier de données Excel a été constitué, dans lequel les données pertinentes pour l'audit ont été enregistrées par bureau de contrôle.

De cette manière, pour l'exercice d'imposition 1995, on a obtenu un aperçu global des bureaux, des dossiers et des travaux effectués.

1.5.3. Entrevues

Dans cette phase d'audit, des entretiens ont également été organisés avec des agents des bureaux de contrôle et les services chargés du contrôle et de l'appui des bureaux de contrôle ont été visités, même si leur fonctionnement ne relevait pas du domaine de l'audit.

Quant au fond, ces entretiens ont porté sur les points faibles et les risques relevés dans le rapport d'audit interne et dans les statistiques et les listings ainsi que les problèmes auxquels le personnel est confronté sur le terrain.

1.5.4. Questionnaire

Le fichier de données constitué en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1995, d'une part, et les entretiens et entrevues, d'autre part, ont servi de base indispensable à un questionnaire, à l'aide duquel l'audit a, par la suite, été effectué sur le terrain. C'est ainsi qu'à la date du 10 septembre 1998 a été demandé l'avis des fonctionnaires dirigeants qui doivent traiter, sur le terrain, les opérations de gestion et les risques et problèmes y afférents.

Ce questionnaire relativement détaillé était spécifiquement axé sur les points faibles, les risques et problèmes qu'avaient fait apparaître les statistiques et les entrevues.

Ce questionnaire a été envoyé à 101 bureaux de contrôle sélectionnés sur la base de l'analyse de risques.

Subsidiairement, des questions plus spécifiques ont été posées à une série de ces bureaux qui, sur la base du fichier de données constitué, ont, plus que la moyenne, été confrontés au problème d'absence de déclaration, en ce qui concerne ce problème en particulier.

La réaction au questionnaire a été considérable (85/101) ; les réponses étaient le plus souvent pertinentes.

Les réponses au questionnaire et les chiffres des statistiques n'ont pas été vérifiées à l'aide d'un échantillonnage sur place, dans les bureaux de contrôle.

La Cour des comptes est néanmoins d'avis que la portée très large du questionnaire et la réaction massive ont permis d'obtenir des informations suffisamment fiables pour se faire une idée qualitative sur les questions d'audit posées.

2 Résultats de l'audit

2.1 Les "conditions de base", indispensables pour effectuer une mission de gestion, sont-elles généralement remplies ?

Introduction

Les constatations résultent de l'audit préliminaire (théorique) et des réponses des inspecteurs principaux au questionnaire et, partant, de leur perception inévitablement subjective de la situation. L'objectif n'était pas tant de mesurer l'efficacité des bureaux ou de les comparer, mais d'avoir une idée des moyens mis en oeuvre et des lacunes de l'organisation.

- Le personnel est-il suffisant et est-il suffisamment qualifié ?
- L'appui matériel est-il suffisant ?
- Les instructions sont-elles suffisantes et bien connues ?

Aucune norme n'a été préconisée, même si, en matière de personnel, il a été fait référence aux cadres du personnel publiés à la suite de la restructuration. Il était utile et pertinent de déceler les problèmes et les situations d'urgence auxquelles sont confrontés les agents sur le terrain.

Les constatations sont d'autant plus importantes que la réaction au questionnaire a été considérable.

2.1.1 Personnel

2.1.1.1 Contexte dans lequel le problème se pose

L'administration se trouve toujours en pleine phase de réforme.

Toutefois, le nombre de tâches à effectuer par les bureaux de contrôle – les futurs centres de gestion- est connu.

La fiabilité du fonctionnement demeure essentielle. Dans une réponse à une question parlementaire (6) relative au démarrage de l'AFER, le ministre a déclaré ce qui suit :

"...Les "activités de gestion", effectuées par les services classiques, ne peuvent être trop perturbées. Ces activités assurent, en effet, une grande partie des recettes fiscales et constituent le préalable nécessaire et indispensable à une vérification approfondie productive".

Lors de la création de l'AFER (deuxième phase de la restructuration), le cadre du personnel de l'*Administration des contributions directes* a été établi par arrêté royal du 6 juillet 1997 fixant le cadre organique du ministère des Finances (Moniteur belge du 31 juillet 1997). Cet arrêté royal s'accompagnait d'une note de service de l'Administration des contributions directes du

6) Questions et réponses, Sénat, 21 avril 1998, p. 3708.

27 juin 1997 (7), permettant de déterminer, dans une période transitoire, d'une part, le nombre d'agents à transférer de la future AFER aux centres de contrôle et, d'autre part, une fois ce transfert opéré, le nombre d'agents demeurant dans les bureaux de contrôle classiques.

Par arrêté royal du 25 mars 1999 fixant la répartition des emplois par division organique du cadre organique du ministère des Finances (Moniteur belge du 27 mars 1999), tel que modifié par l'arrêté royal du 8 juillet 1999 (Moniteur belge du 31 juillet 1999), le transfert d'agents à l'AFER annoncé dans la note de service et réalisé dans la pratique a été confirmé.

L'audit a permis de vérifier la mesure dans laquelle le cadre organique des bureaux de contrôle classiques, tel qu'il ressort de la note de service du 27 juin 1997 ci-dessus, était rempli au 30 juin 1998.

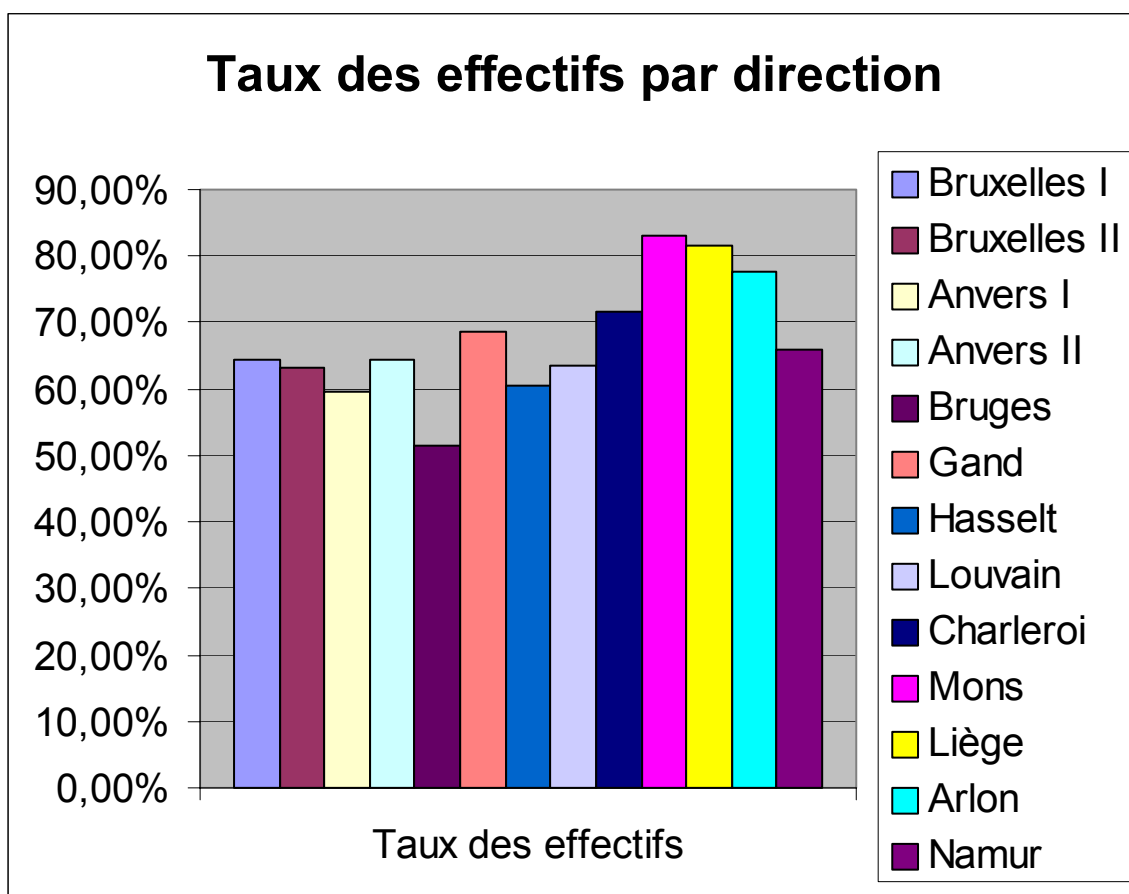
Outre cet examen consacré aux nombres et à la répartition des membres du personnel, le questionnaire visait également à vérifier, d'une part, la continuité dans la direction, d'importance essentielle si on veut garantir une exécution efficace des opérations de gestion, et, d'autre part, les conséquences, sur le terrain, de la présence d'effectifs du personnel éventuellement incomplets.

2.1.1.2 Constatations

Taux des effectifs

Le graphique ci-dessous reflète le taux des effectifs par direction dans les bureaux de contrôle classiques. Le graphique est basé sur les données statistiques du service du personnel, qui ne tiennent pas compte du travail à prestations réduites.

7) En ce qui concerne les bureaux de contrôle 'impôt des sociétés', l'annexe de la note de service prévoit un cadre de 1335 agents (tous niveaux confondus).



Source Statistiques Service du personnel au 30/06/1998

La différence des taux des effectifs entre les diverses directions est surprenante. Les directions wallonnes présentent, en moyenne, un taux des effectifs supérieur à celui des directions flamandes.

Bien entendu, les taux ci-dessus ne sont que des moyennes par direction, qui ont pour effet d'atténuer les situations extrêmes. En réponse au questionnaire, des taux réels des effectifs de 38,00%, 41,25% et 41,67% ont été notés.

Le cadre de 1.335 agents prévus était occupé par 870 agents, contractuels compris, soit un taux des effectifs de 65,16% ; il faut cependant ajouter que, parmi ces 870 agents, un certain nombre travaillaient à temps partiel.

Continuité dans la direction

Il a été demandé à l'actuel inspecteur principal (nommé ou ad interim) (anciennement le contrôleur en chef) le quantième chef de service il a été depuis le 1er juillet 1994.

Les réponses ont fait ressortir une rotation moyenne de 3,66, autrement dit, sur une période de 4 ans, il y a eu 3,66 inspecteurs principaux différents qui avaient assuré la fonction. C'est surtout la direction de Charleroi (dans son ensemble) qui enregistrait une fréquence dépassant largement la moyenne. Les directions de Bruxelles I et de Charleroi se composaient de bureaux de contrôle qui ont vu se succéder 7 inspecteurs principaux. L'inspecteur présent en

dernier lieu a signalé spontanément qu'il (elle) avait relativement peu d'expérience dans l'exercice de cette fonction et qu'il (elle) était inspecteur (inspectrice) par interim (réponses au questionnaire daté du 10 septembre 1998).

Les directions de Bruxelles et d'Anvers comptaient un grand nombre d'inspecteurs principaux exerçant leur fonction par interim. A titre d'illustration : dans les bureaux de contrôle de la direction de Bruxelles II (bureaux étrangers non compris), aucun inspecteur principal n'avait été nommé dans cette fonction et, à la direction d'Anvers, seulement 37,5% des inspecteurs principaux avaient été nommés (statistiques du service du personnel, situation au 30 juin 1998).

Depuis la création des centres de contrôle à l'AFER, de nombreux contrôleurs expérimentés ont quitté les bureaux de contrôle, et avec eux toute une somme de connaissances et d'expérience. La réponse à une question parlementaire (8) a fait apparaître que 22 inspecteurs principaux avaient été détachés comme chef de service dans les centres de contrôle à Bruxelles. Cette cassure fait craindre le risque que la mission de gestion ne soit plus effectuée correctement.

Le transfert de connaissances dans le bureau a parfois laissé à désirer, l'examen ayant révélé qu'il existait même des bureaux de contrôle qui ne disposent pas du plan de travail (9) des périodes de contrôle antérieures.

L'inspecteur principal inexpérimenté a dû compter sur les connaissances des agents restants. La nécessité de tâches bien définies avec détermination de priorités, d'instructions claires et d'une formation solide est dès lors perceptible.

Conséquences sur les missions de gestion et de contrôle du bureau de contrôle

Etant donné que les opérations de gestion sont la condition *sine qua non* pour établir l'impôt et sont donc prioritaires pour réaliser les recettes, un manque de personnel se fera sans doute ressentir, en premier lieu, dans l'exécution de missions de contrôle. Cette situation a été examinée sommairement à l'aide des critères suivants.

- Nombre de dossiers de contrôle par personne par mois dans les bureaux de contrôle

Les données figurant ci-après portent sur le nombre théorique de dossiers à contrôler au bureau concernant l'exercice d'imposition 1998 (année de travail 1998/1999), en supposant, en outre, ce qui suit :

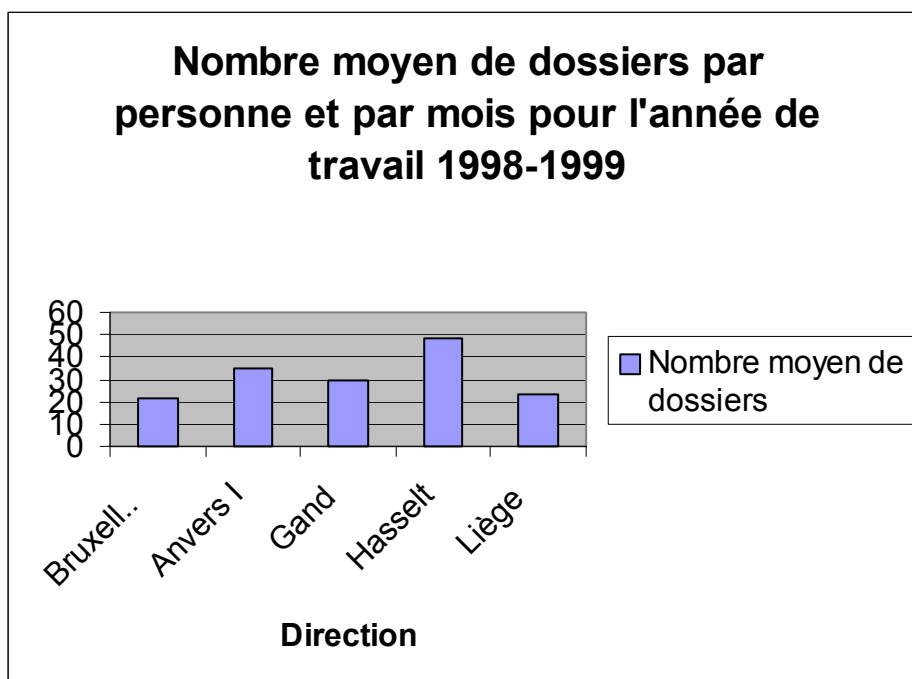
- les centres de contrôle reprendraient 1/6e des dossiers à contrôler de manière approfondie, ce qui ne s'est pas réalisé dans la pratique (10);
- les fonctionnaires dirigeants n'effectueraient pas de contrôle ;
- la période de contrôle ne compterait effectivement que 10 mois.

8) Questions et réponses n° 1298, Sénat, 26/01/1999, p.4821.

9) Plan de travail : donne un aperçu des dossiers à traiter et des tâches à effectuer pendant une année de travail.

10) Au moment de répondre au questionnaire (soit le 31 août 1998), les personnes interrogées ne pouvaient pas indiquer le nombre de dossiers ni quels dossiers seraient repris par les centres de contrôle ; or, cette donnée était indispensable pour établir leur planning pour l'année de travail 1998/1999.

Les constatations sont limitées aux directions pour lesquelles le nombre de bureaux interrogés a été suffisamment représentatif.



Source : Réponses au questionnaire (situation au 10 septembre 1998)

Le nombre moyen de dossiers traités par personne par mois n'était donc pas réparti proportionnellement entre les différentes directions. Ces moyennes masquent des valeurs extrêmes allant de 14,35 à 63 dossiers par personne par mois.

Incontestablement, les bureaux de contrôle enregistrant un nombre plus élevé de dossiers par personne par mois ne peuvent pas accorder la même attention aux contrôles à effectuer que les bureaux de contrôle s'occupant de dossiers dont le nombre par personne par mois est considérablement inférieur.

- Nombre et qualité des *contrôles de gestion* (anciennement contrôles sommaires) et des *contrôles approfondis* effectués par les bureaux de contrôle pour les exercices d'imposition 1994, 1995 et 1996.

Les constatations figurant ci-après proviennent des statistiques tout en ayant été affinées sur la base des réponses au questionnaire.

La comparaison entre les chiffres des contrôles effectués pour l'exercice d'imposition 1996 (11) et ceux des exercices d'imposition 1994 et 1995 fait apparaître les éléments suivants :

- Le nombre de *contrôles de gestion* imposés pour l'exercice d'imposition 1996 était atteint à près de 95% à la fin d'août 1998 (12).

11) A cet égard, tant pour les contrôles de gestion que pour les contrôles approfondis, c'est 2/6 du nombre total de dossiers à contrôler qui ont été retenus comme dénominateur.

12) En ce qui concerne l'exercice d'imposition 1996, le délai d'imposition de 3 ans (article 354, C.I.R. 1992) n'est entré en application que le 31 décembre 1998 ; toutefois, les bureaux de contrôle n'ont, en principe, plus exercé de contrôle concernant l'exercice d'imposition 1996 pendant les quatre derniers mois.

Les entrevues et les réponses au questionnaire ont fait ressortir que ces contrôles de gestion ne consistaient le plus souvent qu'en un contrôle très rapide sur la base des pièces présentes ;

- Le nombre de *contrôles approfondis* (13) avait diminué et n'approchait même pas le nombre prescrit. Le manque de personnel et les opérations de gestion à exécuter prioritairement en constituaient les principales causes, d'après les réponses ;
- Tant le nombre d'accroissements d'impôt que leur montant tendaient à baisser.

Les données figurant ci-dessus démontrent que les problèmes de personnel décrits ci-dessus exercent une influence sur les résultats des contrôles.

Conclusion

- Le 30 juin 1998, le *taux des effectifs* moyen dans les bureaux de contrôle classiques étaient de 65,16% (870/1335) par rapport au cadre organique, tel qu'il ressort de la note de service du 27 juin 1997 de l'Administration des contributions directes, chiffre confirmé ultérieurement par l'arrêté royal du 25 mars 1999, tel que modifié. En outre, ce taux moyen des effectifs résultait d'une répartition encore plus importante entre les différentes directions et entre les bureaux d'une direction, de sorte que des situations extrêmes (jusqu'à environ 40%) apparaissaient. Cette situation de fait a été décrite comme étant à l'origine de problèmes dans de nombreux bureaux.
- Les bureaux de contrôle ont connu un *faible taux de continuité* dans la direction. C'est ainsi que des bureaux ont eu 7 dirigeants de service en 4 ans, alors qu'un seul bureau de contrôle parmi les 85 bureaux ayant répondu au questionnaire a toujours été placé sous la direction du même inspecteur principal. A cet égard, il a également été constaté que, depuis la création de centres de contrôle (AFER), les inspecteurs principaux expérimentés ont été affectés aux centres de contrôle et qu'à présent, ce sont des inspecteurs principaux jeunes et, le plus souvent, inexpérimentés (exerçant parfois leur fonction ad interim) qui doivent assumer la direction dans les bureaux de contrôle classiques.

Bien entendu, un transfert de connaissances et un manuel bien conçus sont, dès lors, fortement nécessaires. L'audit a fait apparaître tout autant cette nécessité que l'absence de moyens spécifiques.

- Des différences considérables ont également été constatées entre les directions et entre les bureaux d'une même direction en ce qui concerne les *nombre de dossiers de contrôle à traiter* par rapport à l'effectif du personnel dont dispose réellement le bureau. La tendance à la hausse du nombre de sociétés et la mutation du personnel expérimenté dans les centres de contrôle ont, en la matière, augmenté, en général, la pression du travail pour le personnel restant dans les bureaux de contrôle classiques. Cette augmentation a pour effet que les opérations de gestion sont effectuées prioritairement et que les missions de contrôle perdent de leur signification dans la plupart des bureaux et ne sont effectuées que sur la base des pièces présentes dans le dossier. Il en est résulté (logiquement) une baisse du nombre et du montant des augmentations de recettes.

13) Y compris les dossiers pris en charge, à partir de la moitié de 1998, par les centres de contrôle.

2.1.1.3 Recommandations

Les tâches à effectuer qui faisaient l'objet de l'audit doivent, en principe, être entièrement effectuées (voir prémisses). Il s'agit de tâches dont la charge de travail peut être déterminée avec une certaine exactitude, de sorte que des normes objectives en matière de personnel nécessaire peuvent être établies, sur la base desquelles les cadres de personnel doivent être fixés et remplis. Il est souhaitable de déterminer ces normes.

La Cour des comptes est d'avis que, pour ces tâches, il s'agit de disposer d'un personnel suffisant, réparti de façon équilibrée, et qu'en tout état de cause, le cadre organique doit être entièrement rempli.

De cette manière pourraient être évités des écarts extrêmement importants entre la moyenne du nombre de dossiers à traiter par personne et l'égalité des contribuables serait mieux garantie.

La Cour estime également qu'il faut assurer une plus grande stabilité dans la direction des bureaux de contrôle.

Étant donné que les bureaux de contrôle classiques sont de plus en plus appelés à remplir le rôle de signal (14) aux centres de contrôle, ils doivent, à tout le moins, être dotés d'un inspecteur principal, devant, en outre, y rester suffisamment longtemps pour pouvoir acquérir une vision globale des dossiers.

Il serait judicieux de faire assister de manière plus *structurelle* les inspecteurs principaux jeunes et inexpérimentés dans la direction de leur bureau par les supérieurs hiérarchiques.

14) Dans l'instruction Ci. RH. 81/510.864 du 16 septembre 1998, n° 41, on peut lire ce qui suit : " La sélection définitive est assurée par la direction du CC et s'opère en concertation avec les dirigeants des services CD et TVA, assistés respectivement par l'inspecteur principal A ou le directeur, et par le directeur TVA. Cette concertation se fera dans les services classiques et vise à profiter au maximum de l'expérience du dirigeant du service (...). Dans la marge prévue dans le programme complémentaire de vérifications approfondies dans les CC, des dossiers dont la vérification approfondie revêt un caractère urgent peuvent toutefois encore, après la sélection, être transmis aux CC."

Or, la nouvelle instruction Ci. RH. 81/520.957 du 4/08/1999 n'autorise plus le dirigeant du service qu'à "prêter sa collaboration au CC lors de la sélection des dossiers à examiner de manière approfondie et à apporter à ce propos les suggestions adéquates".

2.1.2 Equipement informatique

2.1.2.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Il n'existe pas de norme relative au matériel informatique devant être disponible dans les bureaux de contrôle. Les rapports annuels de l'Administration générale des impôts signalent toutefois l'évolution relevée en ce qui concerne le nombre de postes de travail.

Ceux-ci ont, dans les bureaux de contrôle, été connectés par le biais du Belconet (un réseau local) aux mini-ordinateurs régionaux, qui assurent le traitement des données transmises par le biais des postes de travail. Ces mini-ordinateurs sont eux-mêmes reliés au mainframe Bull. Ce mainframe centralise et actualise le répertoire des personnes juridiques. Par le biais des postes de travail, les bureaux de contrôle peuvent consulter de nombreuses applications comme le répertoire des personnes juridiques et diverses listes ou utiliser l'application works (application intégrée de traitement de texte, de tableur et banque de données).

De nombreuses activités de gestion ayant déjà été informatisées actuellement ou devant l'être à l'avenir, il importe que le personnel soit familiarisé avec ces instruments et sensibilisé à cet effet.

En effet, la consultation régulière et l'impression des listings par le biais des postes de travail est utile à la réalisation de contrôles portant sur l'exécution d'opérations de gestion et sur l'adaptation éventuelle, en temps voulu, des activités.

Il importe dès lors, dans une large mesure, que les inspecteurs principaux maîtrisent l'environnement informatisé et utilisent de manière optimale les possibilités offertes.

2.1.2.2 Constatations

Les réponses aux questions relatives au matériel informatique *disponible* dans les bureaux de contrôle ont presque toujours été positives. Le nombre de postes de travail est suffisant pour assurer le fonctionnement d'un bureau de contrôle classique et leur nombre suffit. Les rapports au comité informatique fait toutefois apparaître que l'Administration des contributions directes disposait, au 15 décembre 1998, d'environ 1850 postes de travail (terminaux et postes plus anciens) qui ne s'intègrent pas dans le réseau départemental en constitution et, partant, doivent être remplacés.

L'*utilisation* des applications a été expérimentée pour la première fois dans tous les bureaux à la suite de la demande de la Cour des comptes (mailing de mars 1997) tendant à obtenir la transmission d'un exemplaire du listing des déclarations qui n'ont pas été rentrées. Tous les bureaux, sauf 1, ont transmis ce listing.

Un deuxième test a été organisé en vue de savoir si on préconise l'automatisation de l'imposition d'amendes. 4 bureaux de contrôle ont répondu que ce processus était déjà

automatisé. On entend par là que l'établissement de notifications d'amendes (279 F2) et de l'extrait de rôle (242U) est effectué automatiquement, à l'aide d'une banque de données constituée par le service même.

Certains bureaux de contrôle avaient même élaboré eux-mêmes une application pour dresser un inventaire des entreprises connectées (15).

L'utilisation des applications varie donc beaucoup d'un bureau à l'autre, notamment, à cause du manque d'instructions claires.

Les réponses ont mis en évidence le besoin d'une informatisation gérée au niveau central des formulaires types (demande de renseignements, imposition d'office, avis de rectification), de manière à garantir une certaine uniformité et de diminuer le risque de vices de forme.

2.1.2.3 Recommandations

Il est nécessaire de généraliser et d'uniformiser l'utilisation des diverses applications.

Il est opportun d'introduire un logiciel de gestion qui soit utilisé par tous les bureaux de contrôle d'une manière identique (mention en avait déjà été faite dans le rapport "Prodisoc" de la cellule d'audit interne) pour utiliser avec efficacité les applications informatiques.

A cet effet, une approche dirigée au niveau central est indispensable ainsi qu'une instruction claire concernant l'utilisation (uniforme et efficace) des applications informatiques pour diriger le bureau. Les applications works élaborées par certains inspecteurs principaux, dont la plupart de leurs collègues inspecteurs principaux et souvent aussi leurs successeurs ne sont pas au courant, pourraient servir d'inspiration à cet égard.

Plus concrètement, il est indispensable d'informatiser d'une manière centralisée les formulaires types (par exemple, demande de renseignements, imposition d'office, avis de rectification), de manière à ne pas perdre de temps à établir soi-même ces documents. Un tel ensemble de formulaires automatisés pourrait alors être diffusé par le biais du réseau. L'utilisation de ces formulaires types permettrait également de réduire le risque de vices de forme.

2.1.3 Circulaires et instructions

2.1.3.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Des instructions claires et applicables (destinées uniquement aux agents) et des circulaires (destinées également au public) constituent une condition de base pour garantir un traitement "correct" de la déclaration. En outre, l'inspecteur principal et ses collaborateurs devraient également en avoir une connaissance suffisante.

15) Dans ce contexte, les termes "entreprises liées" désignent les entreprises dont les dirigeants ou les actionnaires sont, partiellement ou totalement, identiques.

2.1.3.2 Constatations

Le rapport annuel (16) fait apparaître que le nombre de pages de *circulaires* publiées en 1997 s'élevait déjà à 2000.

Les *instructions* relatives aux opérations de gestion ont été réparties en plusieurs textes qui, souvent, se réfèrent eux aussi à d'autres textes.

Les instructions sont, généralement, classées par date, de sorte qu'il faut s'imposer de longues recherches, voire une tâche impossible, pour disposer, par sujet, d'une information absolument complète et actuelle.

En outre, les instructions proviennent d'instances très différentes. La numérotation n'est effectuée ni systématiquement ni en continu. Les (circulaires et) instructions mentionnent toutefois la direction (service) d'où elles émanent et portent un numéro général.

Par ailleurs, diverses notes, mémos et mailings sont également diffusés.

Cette façon de procéder a les conséquences suivantes :

- En principe, tout a une importance égale ; le plus souvent, aucune priorité n'est fixée ;
- Les chefs de service ne peuvent jamais être sûrs d'avoir reçu toutes les instructions ;
- Les communications contenues dans les instructions et circulaires sont censées être claires de manière à ne pas susciter de doute et à ne pas donner lieu à interprétation. Au cas où l'exécution engendrerait des difficultés, l'agent doit, de sa propre initiative, susciter des corrections. Le plus souvent, aucune personne à contacter n'a été désignée. Cette situation est toutefois en train de changer lentement.

En outre, il existe des "codifications" désuètes :

- Manuel de taxation" (activités de contrôle) ;
- Manuel des travaux périodiques (formalités, statistiques), qui a pourtant été actualisé tout récemment ;

Enfin, au cours de 1999, a été lancé le Cd-Rom fiscal ; il contient bien les circulaires, mais non les instructions.

Cette organisation a pour effet que les bureaux de contrôle sont certainement suffisamment bien (trop) informés, mais que, pour traduire cette information en "connaissances" sur la réalité quotidienne du bureau, on s'en remet surtout au transfert informel, au sein du bureau, de cette connaissance et à des formations spécifiques. Les priorités ne sont souvent déterminées que dans une mesure limitée : toutes les opérations de gestion sont considérées d'une égale importance ; en ce qui concerne la mission de contrôle, une instruction annuelle apporte cependant une certaine différenciation.

16) Rapport annuel 1997 de l'Administration générale des impôts, page 58.

A cet égard, il faut incontestablement souligner qu'à la suite de l'"exode des cerveaux" dans les centres de contrôle, il existe une rupture dans ce transfert "informel" d'information au sein du bureau et que le besoin d'instructions et de formations bien conçues revêt une acuité toute particulière.

2.1.3.3 Recommandations

Il est proposé de suivre les directives suivantes pour établir les instructions, les circulaires, les notes, les mailings, etc. :

- Définition et délimitation claires des compétences en matière d'établissement des instructions ;
- Utilisation, à tout le moins, de numérotations *continues* par service d'origine, ou établissement d'un projet d'instruction par service destinataire, à transmettre par l'intermédiaire de l'administration centrale concernée (filtre et numérotation continue) aux services destinataires. A cette occasion, il serait aussi préférable que l'administration centrale arrête des priorités.
- Constitution assurément recommandée d'un manuel spécifique "Comment gérer le bureau?" contenant une description précise des fonctions de l'inspecteur principal, suggestion déjà avancée par la cellule d'audit interne. En effet, la tâche est mentionnée partout, mais est répartie entre divers documents sans donner un aperçu de l'ensemble de la tâche. La fonction dirigeante revêt une importance encore plus grande lorsque, dans le cadre de la création de centres de gestion, on passera à des entités de contrôle plus grandes. L'établissement d'une seule instruction regroupée pour l'entité de gestion, arrêtant les priorités, s'impose dès lors. Ce processus prenant beaucoup de temps, il faudrait d'abord se concentrer sur la mise à jour du manuel actuel de taxation.
- Intégration, dans le CD-rom fiscal, des instructions, de préférence de l'ensemble d'entre elles et dans leur version complète.

Il est possible de compenser partiellement le manque de stabilité dont souffre la direction des bureaux de contrôle en assurant un transfert de l'information et une synthèse utile des principales instructions.

2.2 Comment le répertoire informatisé des personnes morales (KARDEX) est-il géré ?

2.2.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Le CCTI/Personnes juridiques dispose d'un répertoire général de toutes les personnes juridiques du pays, basées sur les données du fichier central du registre national, auquel le CCTI ajoute les données "fiscales" nécessaires. Ce fichier constitue la base d'un répertoire par bureau de contrôle (ressort) (17) (18).

Le bureau de contrôle peut le consulter et y apporter lui-même des aménagements à la suite de faits et de circonstances dont il aurait connaissance. Les bureaux participent donc à la mise à jour de leur répertoire.

Le répertoire est utilisé dans le bureau à des fins diverses :

- Il occupe une position centrale dans le "contrôle interne" du bureau ;

Par exemple, il y a lieu d'introduire l'expédition de la déclaration dans le "*fichier exercice d'imposition*", qui fait partie du répertoire. Ledit fichier est important pour établir la "*liste destinée à prévenir la prescription*", dont l'objectif est de contrôler l'établissement de l'imposition à temps. Cette liste (à consulter ou à imprimer à toute date possible) contient, pour ce qui est de l'exercice d'imposition concerné, toute déclaration d'un exercice d'imposition déterminé introduite à temps et qui n'a encore fait l'objet d'aucun code d'imposition au moment de la consultation ou de l'impression ;

- Pour procéder à l'enrôlement, toutes les données d'identification des contribuables sont recherchées à l'aide du numéro national du répertoire ;
- L'information de base du répertoire constitue également le point de départ de tout contrôle ;

17) Le répertoire contient l'information de base relative à chaque société à contrôler telle que :

- le numéro national ;
- le code du service de taxation compétent ;
- la situation de la société (par exemple, en liquidation, en faillite, en concordat judiciaire) ;
- la forme juridique ;
- le lieu du siège social ;
- le lieu de l'établissement principal ;
- l'activité ;
- la date de clôture du bilan ;
- la langue ;
- l'activité exercée ;
- le contrôle effectué antérieurement.

18) Le listing RP-PM (rechtspersonen- personnes juridiques) informe le bureau de contrôle compétent au sujet des sociétés nouvellement constituées, des nouveaux dossiers résultant de la modification du bureau compétent (par exemple, modification d'activité) et de modifications de situation (par exemple, mise en liquidation, déclaration de faillite,...).

Ce répertoire est donc le "fichier clients" du bureau de contrôle mis à jour en permanence, indispensable pour la gestion des clients : la demande des commandes (déclarations) auprès de tous les clients et le traitement (enrôlement) "correct" de ces commandes.

Il faut assurer le fonctionnement continu puisqu'il constitue un outil essentiel pour exécuter tant les opérations de gestion que les missions de contrôle.

Les instructions en la matière figurent dans le manuel des travaux périodiques.

2.2.2 Constatations

En raison de l'importance essentielle du fonctionnement continu du kardex, il a été demandé, dans le cadre de l'audit, combien de personnes gèrent le répertoire et/ ou si ces personnes peuvent être remplacées.

Pratiquement chaque bureau de contrôle dispose d'un responsable du kardex, souvent une personne revêtue du grade le plus bas. Dans la pratique, c'est, le plus souvent, exclusivement ce responsable qui effectue l'adaptation du répertoire des personnes juridiques du bureau de contrôle. Seulement 19,23% des bureaux de contrôle qui ont répondu au questionnaire disposaient d'un remplaçant pour la gestion du kardex. Le fait qu'une personne seulement dispose de la connaissance nécessaire pour gérer le répertoire des personnes juridiques n'est pas sans risque : les activités du bureau seraient sérieusement perturbées si ce responsable devait être absent pendant une période prolongée. Les bureaux qui ont été confrontés à une absence prolongée ont reconnu ce problème.

Les bureaux de la direction de Liège ont signalé que la gestion du kardex dans leur direction a été centralisée au bureau central de taxation de Liège (19). Cette centralisation a permis de garantir le fonctionnement continu de ce bureau.

2.2.3 Recommandations

Il faut garantir le fonctionnement continu du répertoire des personnes juridiques du bureau de contrôle. Il est possible de le faire en recourant à l'une des mesures suivantes :

- Prévoir une brève formation en matière de gestion du kardex, de manière à ce que plusieurs agents du bureau acquièrent les connaissances nécessaires ;
- Créer, à un niveau plus central, une réserve mobile d'un ou de plusieurs agents formés à cet effet et pouvant assurer des remplacements dans les bureaux de contrôle où cela est nécessaire ;
- Centralisation de la gestion à un niveau plus élevé.

19) Les bureaux des directions d'Anvers I, Bruxelles I, Bruxelles II et Gand, qui comprennent également un bureau central de taxation, ne l'ont pas mentionné. Il est toutefois évident que les adaptations à apporter au répertoire, et qui concernent aussi la "taxation", devraient également être effectuées dans les bureaux centraux de taxation.

2.3 Comment les travaux relatifs aux déclarations introduites sont-ils exécutés ?

2.3.1 Contrôle du respect des conditions de validité.

2.3.1.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Dès la réception de la déclaration, sa validité doit en être examinée à la lumière des dispositions de l'article 307 du C.I.R. 1992, explicité sous le n° 307/18 du Com.IR 1992(20).

Essentiellement, il en résulte qu'il y a lieu, d'emblée, de vérifier sommairement si la déclaration a été valablement remplie et si elle a été datée et signée.

Au cas où un vice de forme serait constaté à cet égard, la déclaration devrait être renvoyée au contribuable.

En cas de déclaration introduite à temps, tel devrait être le cas, si possible, le jour même de la réception de la déclaration (21). Pour permettre à la société d'encore renvoyer une déclaration en temps utile, un délai supplémentaire de 8 jours est accordé (22), bien entendu sans raccourcir pour autant le délai d'introduction initial.

Au cas où le contribuable ne réagirait pas à temps, l'administration "peut" appliquer une imposition d'office (23) et des sanctions (24). Dans cette optique, il est donc très important que le bureau de contrôle examine immédiatement la déclaration et la renvoie, éventuellement au contribuable, de sorte que l'administration acquière cette position forte (prévue par la loi).

2.3.1.2 Constatations

Dans leurs réponses au questionnaire, les bureaux de contrôle ont confirmé que ce contrôle de validité était effectivement exécuté. Le contrôle est exercé, soit par le responsable du kardex (le plus souvent), soit par l'agent de taxation du dossier concerné (à un stade ultérieur), soit par l'inspecteur principal même ; il n'est donc pas effectué dans tous les bureaux au même moment ni par le même agent.

Il est toutefois surprenant de constater dans les réponses que, lorsque le contribuable ne corrige pas les vices de forme dans le délai consenti à cet effet, le traitement ultérieur du

20) En ordre subsidiaire, les instructions suivantes doivent également être respectées : Ci RH 851/483.320 du 24 avril 1996, Ci. RH. 851/495.640 du 16 mai 1997 , Ci. RH. 81/497.207 (n° 28) du 30 juin 1997.

21) Ce renvoi est effectué au moyen de l'imprimé 332C réservé spécialement à cet effet.

22) Conformément à l'article 351 du C.I.R. 1992, une déclaration remise en temps utile mais présentant des vices de forme est considérée implicitement comme régulière si ces vices de forme sont réparés dans le délai autorisé à cet effet.

23) Article 351 C.I.R. 1992.

24) Articles 444 (accroissement d'impôt) et 445 (amende administrative), C.I.R. 1992.

dossier varie d'un bureau à l'autre, au gré de l'appréciation de l'agent contrôleur et de facteurs non pertinents (par exemple, pression du temps et rythme de traitement du plan de travail préconisé). La "sanction" demeure, dans la pratique, le plus souvent limitée à l'imposition d'office, qui, d'après les réponses au questionnaire, est toujours appliquée. Un petit nombre de bureaux procèdent également à l'imposition d'une amende ou d'un accroissement d'impôt en cas de mauvaise volonté (par exemple, lorsque la déclaration n'est pas du tout renvoyée) ou en cas de récidive.

Il peut donc être conclu que le contrôle de validité est effectué et que (éventuellement à la suite de celui-ci) l'imposition d'office serait être appliquée systématiquement. Néanmoins, le contrôle ne s'opère pas partout au même moment et, en matière d'application d'amendes et d'accroissement d'impôt, il peut même être question d'une inégalité de traitement (25) des contribuables, suivant le bureau duquel ils dépendent.

2.3.1.3 Recommandations

Il est recommandé d'édicter des directives concrètes pour régler dans la pratique tant le contrôle de la validité même (quel agent, à quel moment) que la réaction du bureau face à une déclaration non valable d'un point de vue purement formel (délai de correction consenti et application éventuelle d'une imposition d'office, amende ou accroissement d'impôt, si les vices de forme ne sont pas corrigés dans ce délai), et ce de manière uniforme pour chaque bureau. Une intervention ferme et sans ambiguïté de tous les bureaux devrait permettre à terme de réduire la charge de travail et garantit l'égalité de traitement des contribuables.

Bien entendu, cette recommandation est liée à celles formulées concernant la garantie du fonctionnement continu du répertoire des personnes juridiques (introduction de la date de réception de la déclaration) et la politique en matière de sanctions en général (cf. ci-après).

2.3.2 Délais d'introduction et procédures de report.

2.3.2.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Le délai dans lequel la déclaration doit être introduite ne peut jamais être inférieur à un mois à compter de la date de l'approbation des comptes annuels par l'assemblée des actionnaires ni être supérieur à six mois à compter de la date de clôture de l'exercice (26), de sorte que les sociétés qui tiennent une comptabilité par année civile doivent introduire leur déclaration au plus tard le 30 juin de l'exercice d'imposition. Si l'administration mentionne toutefois dans ces limites un autre délai d'introduction sur la déclaration expédiée, c'est ce dernier délai qui vaut en priorité.

25) Ce point est examiné plus en détail dans le chapitre consacré à la politique de sanction.

26) Article 310, premier alinéa, C.I.R. 1992 et n° 310/3 Com I. R. 1992.

Des délais analogues s'appliquent à une société dissoute, qui, en attendant la liquidation, continue à exister juridiquement jusqu'à la clôture de la liquidation (27).

L'octroi d'un report est basé sur l'article 311, C.I.R. 1992, explicité aux numéros 311/0 à 311/7 Com.Impôts sur les revenus 1992.

On peut distinguer entre les demandes individuelles et les demandes collectives de report.

1) les *demandes individuelles* de report doivent être adressées à l'inspecteur principal (= le dirigeant du service du bureau de contrôle), qui peut autoriser, par écrit, une prolongation du délai de rentrée de la déclaration, lorsque des raisons sérieuses (28) empêchent le renvoi de la déclaration dans le délai initial.

2) les *demandes collectives* de report émanent des comptables ou des organismes spécialisés dans la rédaction des déclarations de tiers. Dans des conditions bien déterminées (29), ils peuvent être autorisés à introduire les déclarations de leurs clients à des dates ultérieures (selon un calendrier bien établi), de manière à leur permettre d'étaler leurs activités pendant cette période d'activité intense.

La demande doit être établie en triple exemplaire *par bureau de contrôle concerné* et l'ensemble doit être envoyé à l'inspecteur principal compétent (compétent pour tous les bureaux de contrôle du ressort d'une inspection) qui peut octroyer un "sursis raisonnable" tout en ne dépassant pas la date extrême du 30 septembre (30). Un exemplaire est envoyé à titre de notification au bureau de contrôle compétent.

Les demandeurs qui ont demandé un report pour des contribuables, mais sans réunir les conditions requises ou respecter strictement le programme arrêté peuvent se voir refuser le bénéfice du régime de facilités pour les deux exercices d'imposition suivants.

27) Article 310, second alinéa, C.I.R. 1992 ; la période du commencement de l'exercice jusqu'à la dissolution de la société (décision de mise en liquidation) ne constitue toutefois pas un exercice ou une période imposable en soi : ce n'est qu'à la fin de l'exercice (au cours de la liquidation) ou à l'approbation des résultats de la liquidation que le délai de six mois susmentionné commence à courir.

28) L'instruction Ci. RH 82/482.194 du 1er juillet 1996 signale qu'il doit être accordé en témoignant d'un sens des réalités (par exemple, disparition de documents par suite d'incendie ou de vol).

29) La demande doit être introduite dans le délai initialement prévu pour la rentrée des déclarations, simultanément pour tous les contribuables au nom desquels le demandeur agit et sollicite une prolongation,

Ces clients contribuables doivent avoir effectué suffisamment de versements anticipés pour l'exercice en question et ne peuvent avoir subi de sanctions pour les deux exercices antérieurs.

Le programme arrêté doit être équilibré, tant sur le plan général pour l'ensemble des déclarations faisant l'objet de la demande qu'au niveau de chaque service de taxation séparément.

30) Cette date extrême s'applique également aux sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile (instruction Ci. RH 81/485.307 du 6 août 1996).

2.3.2.2 Constatations

A titre préalable, il y a lieu de souligner qu'indépendamment des délais légaux prescrits et des possibilités de report prévues, un *report général* est également obligatoirement accordé lorsque le formulaire de déclaration type a été publié tardivement dans le Moniteur belge.

Il n'est pas possible de donner une image générale du nombre et du délai des reports accordés, en raison du fait que ces données ne sont pas centralisées.

Les réponses au questionnaire font apparaître que le délai moyen des reports octroyés varie de 1 mois à 4 mois au maximum.

Le report individuel serait, dans la pratique, toujours accordé par l'inspecteur principal, le dirigeant du service du bureau de contrôle.

En ce qui concerne le report collectif, le délai ultime du 30 septembre, prescrit dans les instructions, n'est pas toujours respecté. En outre, au niveau de l'inspection, il est très difficile de vérifier si les sociétés pour lesquels un report est demandé remplissent les conditions (paiement anticipé, absence de sanction), eu égard au fait que les données concrètes relatives aux paiements anticipés ne doivent pas être mentionnées sur le formulaire de demande. L'inspecteur principal du bureau de contrôle n'effectue son contrôle qu'au moment où il reçoit son exemplaire de la demande approuvée. Les inspecteurs principaux se sont plaints que, dans le cadre de la procédure actuelle, ils étaient parfois informés relativement tard du report accordé, ce qui peut avoir pour conséquence la nécessité de reconsidérer des mesures déjà prises.

On peut supposer qu'une centralisation au niveau de l'inspection (en cas de report collectif) ou au niveau de l'inspecteur principal du bureau de contrôle (en cas de report individuel) permettrait, en principe, de traiter sur un pied d'égalité les demandeurs du ressort concerné et de faire montre pour tous d'un même sens des réalités et de logique. Cette supposition ne vaut toutefois plus si on compare les demandeurs relevant de ressorts différents. En effet, les réponses ont fait apparaître que les notions subjectives de "raisons sérieuses", "sens des réalités" et "report raisonnable" sont interprétées de façon divergente, de sorte que les contribuables ne sont plus traités sur un pied d'égalité.

Les réponses ont également révélé que la distinction n'est pas toujours faite, en matière d'octroi de report, entre une société qui clôture son exercice le 31 décembre et celle qui ne le clôture pas à cette date. Néanmoins, il serait judicieux d'imposer un traitement plus sévère aux demandes faisant partie de cette dernière catégorie, parce qu'en réalité, leur délai *effectif* d'imposition et d'examen est, dès le départ, déjà raccourci (à 12 mois) (31).

31) Le traitement par le bureau de contrôle des (déclarations de) sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile est commenté et examiné plus en détail dans la suite du présent rapport.

2.3.2.3 Recommandations

Il serait opportun de centraliser les données relatives aux reports octroyés.

Il serait utile d'en avoir un aperçu, étant donné que chaque report a pour effet potentiel de retarder l'établissement et la perception de l'impôt.

En outre, il serait alors possible de comparer les données de différents ressorts, de sorte qu'on pourrait vérifier si les contribuables sont traités sur un pied d'égalité.

De plus, il serait recommandé d'imposer aussi un délai maximum pour l'octroi d'un report *individuel* et de ne pas accorder un report ou, à tout le moins, d'en accorder un aussi court que possible, aux sociétés qui ne clôturent pas l'exercice le 31 décembre.

En ce qui concerne la procédure de report collectif, il serait opportun de faire remplir les données concrètes par le demandeur en ce qui concerne les conditions de fond requises pour obtenir le report en faveur des sociétés pour lesquelles il introduit sa demande.

Les bureaux de contrôle devraient aussi être informés à temps des reports accordés, au plus tard à la fin du délai normal d'introduction, de sorte qu'ils puissent dès ce moment prendre les mesures nécessaires pour obtenir le dépôt de la déclaration et qu'il ne faudrait reconsidérer ultérieurement.

2.3.3 Traitement des sociétés qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile.

2.3.3.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Dans le cadre de l'impôt des sociétés, chaque "exercice" constitue une période imposable.

Si la comptabilité est clôturée le 31 décembre de l'année x , les bénéfices sont rattachés à l'exercice d'imposition $x + 1$ (32) ; si la comptabilité est clôturée à une autre date de l'année x , les bénéfices sont rattachés à l'exercice d'imposition x (33).

La déclaration reprenant les bénéfices de la période imposable doit être introduite au plus tard 6 mois après la clôture de l'exercice (34).

32) Articles 200 et 201 de l'arrêté royal, C.I.R. 1992.

33) L'article 202 de l'arrêté royal C.I.R. 1992 dispose ce qui suit : "La période imposable coïncide avec l'exercice comptable clôturé pendant l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition ... lorsque les intéressés tiennent une comptabilité autrement que par année civile".

34) Article 310, premier alinéa, C.I.R. 1992.

Les délais d'imposition et d'examen sont liés à l'"exercice d'imposition". "L'année de travail" (35) et le plan de travail du bureau de contrôle sont liés à l'exercice d'imposition.

Le tableau suivant précise les conséquences de cette réglementation.

Clôture de l'exercice	30/12/94 (1)	31/12/94 (2)	30/06/95 (3)	30/12/95 (4)	31/12/95 (5)
Année d'imposition	1994	1995	1995	1995	1996
Date extrême de rentrée de la déclaration	30/06/95	30/06/95	31/12/95	30/06/96	30/06/96
Fin d'année de travail dans le bureau de contrôle	30/06/95	30/06/96	30/06/96	30/06/96	30/06/97
Fin du délai d'imposition ordinaire de 3 ans à partir du 1/1 de l'année d'imposition	31/12/96	31/12/97	31/12/97	31/12/97	31/12/98
Délai d'imposition effectif, exprimé en mois, à compter de la date extrême de l'introduction	18 m	30 m	24 m	18 m	30 m

Les sociétés qui ne clôturent pas leur comptabilité le 31 décembre font, dans la pratique, l'objet d'un délai d'imposition plus court.

Elles ne doivent introduire leur déclaration qu'au cours de l'année de travail du bureau de contrôle (cas (3)) ou même tout à fait à la fin de cette année (cas (1) et (4)).

Si un report est encore accordé, la déclaration ne sera alors introduite qu'après expiration de l'année de travail.

Il s'agit dès lors de réagir en temps opportun : les travaux (36) relatifs à ces déclarations doivent être reportés à l'année suivante.

En outre, cette réglementation a pour effet que l'enrôlement (établissement) de l'impôt sera effectué, en principe, plus rapidement après la clôture de l'exercice.

Puisqu'il existe un réel danger que ces déclarations soient moins contrôlées, cet aspect a retenu une attention particulière lors de l'audit.

35) Ladite année de travail court à compter du 1er juillet de l'exercice d'imposition jusqu'au 30 juin de l'année qui le suit.

36) Ce cas ne peut être mieux illustré que par un exemple concret :

La date de bilan de la société X tombe le 30 juin de l'année x (les bénéfices sont donc rattachés à l'exercice d'imposition x). La société doit introduire sa déclaration au plus tard le 1er décembre de l'année x. Supposons qu'un nouveau report de 2 mois soit accordé. En ce cas, l'examen peut commencer au plus tôt le 1er mars de l'année x + 1. Le délai d'imposition et d'examen de 3 ans prend fin le 31 décembre de l'année x + 2, de sorte qu'il ne reste plus que 22 mois au lieu de la durée normale de 30 mois. Supposons que, selon le calendrier, ladite société devait faire l'objet d'un contrôle pour cet exercice ; dans ce cas, le centre de contrôle (vérification approfondie) ou le bureau de contrôle (vérification approfondie ou contrôle de gestion) ne dispose plus que de 4 mois pour effectuer cet examen au cours de l'année de travail.

Ce problème concerne les nombres suivants de contribuables :

Exercice d'imposition	Nombre total de déclarations (1)	Non clôturées le 31/12	Taux
1995	264.995	38.975	14,71%
1996	280.100	43.663	15,59%
1997	289.887	48.203	16,63%

Source (1) : rapport annuel 1998 de l'Administration générale des impôts, p. 45.

Source (2) : sélection effectuée par l'Administration.

2.3.3.2 Constatations

Aucun inspecteur principal n'a mentionné l'existence d'une instruction spécifique qui s'appliquerait aux sociétés qui clôturent à une date autre que le 31 décembre.

Ils ont répondu qu'il était fait usage des instructions générales également d'application aux sociétés qui clôturent le 31 décembre.

La majorité des inspecteurs principaux qui ont donné suite au questionnaire ont confirmé dans leurs réponses que les sociétés qui ne clôturaient pas le 31 décembre étaient moins contrôlées. Quelques inspecteurs principaux ont explicitement mentionné la date du 30 décembre.

Les statistiques confirment ces faits.

Les chiffres (37) relatifs aux exercices d'imposition 1995 et 1996 montrent que le risque d'une vérification *approfondie* est de près de 50% moins élevé dans le cas des déclarations de société dont la date de clôture se situe entre le 1er décembre et le 30 décembre.

Ces sociétés sont également moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de gestion, quoique la différence soit moins prononcée en l'occurrence.

Les raisons signalées par les inspecteurs principaux en la matière sont les suivantes :

- Ces déclarations ne devant être introduites qu'à la fin de l'année de travail, elles doivent, soit être traitées immédiatement, soit être reportées à l'année de travail suivante. Néanmoins, la plupart des bureaux de contrôle essaient d'éviter ces reports à l'année suivante, car atteindre le nombre total de déclarations du plan de travail à contrôler constitue une priorité clairement mentionnée dans les plans de travail et en fonction de laquelle l'inspecteur principal et l'ACI effectuent ensuite le contrôle.
- Le contrôle de ces déclarations nécessite plus de temps, parce qu'il est beaucoup plus difficile d'établir une comparaison entre les données des comptes annuels de l'exercice clôturé et les données relatives à l'O.N.S.S., les déclarations et les listings de T.V.A. et d'autres données macro-économiques. En effet, les données figurant dans ces documents sont trimestrielles ou annuelles.

37) Source : Pour les chiffres relatifs aux déclarations des exercices d'imposition 1995 et 1996, il a été recouru, respectivement, à la 33e expédition et 27e expédition de la statistique 275 I/C 48.2. Pour choisir les déclarations de sociétés dont la date de clôture se situe entre le 1er janvier et le 30 décembre, un programme spécifique a dû être établi.

On peut en conclure que les sociétés qui ne clôturent pas leur comptabilité le 31 décembre bénéficient, dans la réalité, d'un traitement de faveur.

2.3.3.3 Recommandations

Lors de l'établissement des plans de travail, il est recommandé de suivre plus attentivement les sociétés qui ne clôturent pas leur comptabilité le 31 décembre et de préciser au moyen d'une instruction concrète et réaliste quand le report d'un dossier à l'année suivante doit ou peut être effectué.

On peut également envisager deux solutions juridiques :

- Ne faire également courir les délais d'imposition et d'examen de 3 et 5 ans de ces sociétés qu'à partir du 1er janvier de l'année *qui suit* la date de clôture du bilan (38).
Il en résulterait que les délais d'imposition devraient *de facto* être au minimum (et non au maximum) de 3 et 5 ans et que seules les sociétés qui clôturent le 31 décembre feraient, *de facto*, l'objet de ce délai minimum, alors que celui des autres sociétés pourrait s'élever à près de 4 (ou 6) ans.
Une clôture au 31 décembre serait la plus avantageuse sur le plan fiscal, de sorte qu'un nombre plus important de sociétés seraient peut-être à nouveau amenées à clôturer leur exercice le 31 décembre.
- Imposer la date du bilan au 31 décembre.
Cette mesure aurait aussi l'avantage de permettre de comparer, d'une manière très transparente, la comptabilité, aux données de TVA (déclarations, listings) et de l'O.N.S.S. (états de salaires), qui coïncident plus avec l'année civile. La question se pose toutefois de savoir si cette obligation (restriction) "fiscale" est conforme au droit des sociétés (d'inspiration européenne).

38) A cet égard, il s'agirait de modifier l'article 202 de l'arrêté royal C.I.R. 1992, par exemple, en le libellant comme suit :

"La période imposable coïncide avec l'exercice comptable clôturé l'année qui précède l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, ..., lorsque les intéressés tiennent une comptabilité autrement que par année civile.

2.4 Comment les travaux relatifs aux déclarations non remises sont-ils exécutés ?

2.4.1 Les "non-déclarants négligents" : les actions entreprises (à entreprendre) pour que la déclaration soit encore rentrée.

2.4.1.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Lorsque le contribuable ne remet pas de déclaration, l'administration doit entamer les démarches nécessaires pour encore l'inciter à le faire.

Les démarches à entreprendre (et les travaux y afférents) peuvent, en vue de l'audit, être subdivisées dans les catégories suivantes.

1. Impression de la "liste des déclarations tardives et/ou non rentrées" (39). Il s'agit d'une première étape importante. Conjointement avec cette opération, les bureaux de contrôle peuvent, systématiquement et, éventuellement, de manière automatisée, établir la note 279F1 (40) et envoyer la notification 279F2 (41). Il existe, toutefois, un usage administratif consistant à envoyer préalablement une lettre priant le contribuable de transmettre la déclaration dans les 15 jours, sans qu'aucune sanction ordinaire y soit liée.
2. Visite sur place.
L'inspecteur principal doit s'assurer (42) que tous les renseignements ont été recueillis sur place en vue de la détermination des revenus imposables avant de fixer la taxation d'office sur la base de l'article 351 du C.I.R. 1992.
Il doit, à cet égard, recourir autant que possible à la coopération des services de recherche (43).
3. Application effective (enrôlement) de sanctions administratives (amendes administratives et accroissements d'impôt) avec tous les travaux administratifs supplémentaires qui s'y rattachent.
4. Taxation d'office
L'article 351 du C.I.R. 1992 dispose que la taxation peut être établie d'office lorsque la déclaration n'a pas été remise ou qu'elle l'a été en dehors du délai légal (éventuellement prolongé).
Bien que la loi crée l'impression que la procédure de la taxation d'office est facultative, le fonctionnaire qui établit l'imposition doit, hormis lorsqu'il a connaissance de

39) Instruction Co.88.32/67.952 du 29 janvier 1997.

40) Note 279F1 (note relative à la justification de l'amende administrative).

41) Notification 279F2 (notification de l'amende administrative au contribuable).

42) Cf. manuel de taxation n° 11/1103d.

43) Cf. l'instruction du 23 juin 1994.

circonstances de force majeure qui justifient le retard, choisir la procédure d'office lorsque la déclaration n'a pas été souscrite dans le délai légal (éventuellement prolongé) (44).

En application des articles 366 à 373 du C.I.R. 1992, le contribuable peut se pourvoir en réclamation contre l'imposition d'office. A cours de cette procédure de réclamation, le non-déclarant démontre que la taxation d'office est inexacte, excessive ou non valable, par la présentation d'éléments concrets, voire de la *déclaration* même, au directeur régional ou à l'inspecteur du contentieux.

Une partie des non-déclarants "initiaux" donnera assez vite suite à cette procédure : ce groupe de contribuables peut être rangé sous le dénominateur "contribuables négligents".

Ils remettent, donc, encore leur déclaration, fût-ce tardivement.

Le présent audit ne concerne pas le caractère répressif des sanctions et de la taxation d'office (cf., à ce sujet, le chapitre consacré à la politique en matière de sanctions) en cas de déclaration tardive ou d'absence de déclaration.

L'objectif était d'examiner quelles démarches incitent le contribuable, dans les circonstances actuelles, à encore déposer la déclaration, fût-ce tardivement, et comment ces contribuables actuellement négligents peuvent, à la suite d'une intervention plus ferme de l'administration, être amenés, dans l'avenir, à introduire leur déclaration à temps plutôt que tardivement (45), et ce en vue de la diminution de la charge de travail du bureau.

2.4.1.2 Constatations

Dans la plupart des cas, la liste des déclarations tardives et/ou non rentrées est imprimée au cours des mois d'octobre, de novembre et de décembre de l'année de contrôle, compte tenu des délais de report.

Cet outil est donc employé systématiquement.

Quant au pourcentage des cas dans lesquels l'intervention (toutes actions réunies) du bureau de contrôle a entraîné la remise de la déclaration, les inspecteurs principaux qui ont répondu (46) au questionnaire l'ont estimé, en moyenne, à un peu moins de 40 % à Bruxelles et à un peu plus de 50 % pour le reste du pays.

Ces moyennes se situaient entre des valeurs extrêmes de 10 et 80 %.

44)Société et impôts, partie XVIII, 2, pp. 204-205.

45) L'action est donc orientée, en l'occurrence, sur l'aspect préventif des actions entreprises. Le citoyen/contribuable est incité à faire preuve de plus d'obéissance à l'avenir (observation de bonne foi de ses obligations légales).

46)20 des 85 inspecteurs principaux ayant répondu au questionnaire ont déclaré n'avoir aucune idée en la matière.

L'efficacité des différentes actions a été mesurée en demandant aux inspecteurs principaux, de classer les démarches de la meilleure à la moins bonne.

Il en a résulté le résultat suivant :

- a) La lettre accordant un délai de régularisation de 15 jours (usage administratif) n'a pas été utilisée par 50% (43/85) des fonctionnaires ayant répondu au questionnaire.
- b) La visite sur place a été considérée comme raisonnablement efficace, mais il y a de moins en moins été recouru en raison du manque de temps.
De même, le bureau de contrôle a considéré comme efficace le contact téléphonique avec le contribuable ou le comptable.
- c) Il a été fait très peu appel aux services de recherches.
Quelques-uns des fonctionnaires ayant répondu au questionnaire ont même déclaré ne pas avoir recours à ces services.
- d) La taxation d'office et la notification d'amendes ont obtenu un résultat assez élevé.

Par le biais du questionnaire, on s'est également enquis des démarches qui pouvaient être entreprises pour limiter le nombre des déclarations non rentrées et celui des déclarations tardives.

Les inspecteurs principaux ont signalé qu'une application automatique et informatisée des amendes administratives aurait un effet préventif plus important. Toutefois, ces amendes ne devraient, dans ce cas, pas être remises (entièrement) lorsque la déclaration serait déposée par la suite.

En outre, il a été insisté pour que les sociétés récemment constituées soient systématiquement traitées rapidement.

2.4.1.3 Recommandations

Dans 40 à 50 % des cas de non-entrée initiale, l'intervention de l'administration incite le contribuable à encore rentrer sa déclaration (tardivement).

Il serait judicieux d'agir préventivement de manière telle qu'à l'avenir, une grande partie de ces contribuables observe scrupuleusement et en temps voulu ses obligations en matière de déclaration.

A cette fin, il serait nécessaire d'accorder plus d'importance à l'effet préventif de l'application systématique d'amendes administratives en cas d'inobservation des formalités.

Cette application systématique nécessiterait, évidemment, une automatisation plus poussée du système d'amendes. L'automatisation des amendes éviterait leurs fastidieux enrôlements manuels et permettrait l'informatisation de la tenue à jour de la liste permanente des sanctions en matière d'impôt sur les revenus et de l'envoi des avis. L'application systématique et centralisée d'amendes au moyen d'un système informatique, sans aucune appréciation subjective dans le chef du bureau de contrôle même, objectiverait également la sanction. En outre, le risque de commettre des fautes formelles ou de procédure se réduirait. Après un certain temps, les contribuables sauraient que tout cas de non-entrée fera l'objet d'une sanction.

Cette intervention plus énergique à l'égard du groupe des contribuables négligents se traduirait donc, à terme, par une réduction de la charge de travail.

2.4.2 Les "non-déclarants récalcitrants" : ampleur et identité

2.4.2.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Une partie des contribuables ne donne pas suite aux actions du bureau de contrôle. Ces contribuables peuvent être rangés sous le dénominateur "non-déclarants récalcitrants".

Alors que, sous le point examiné ci-dessus, il s'agissait encore de contribuables "négligents", il s'agit en l'occurrence, soit de contribuables de mauvaise foi, soit de sociétés en liquidation, soit de sociétés sans activité.

Chaque bureau de contrôle est confronté à ce problème.

C'est ici que ce groupe de non-déclarants récalcitrants est défini : leur nombre et leur répartition géographique, les secteurs dans lesquels ils opèrent, la situation de ces sociétés.

En l'occurrence, il importe surtout que le bureau se fasse une idée de ce groupe, de manière à pouvoir réagir adéquatement vis-à-vis des non-déclarants sans activité, d'une part, et de ceux de mauvaise foi, d'autre part.

2.4.2.2 Constatations

Il appert des "listes des déclarations tardives et/ou non rentrées" que le pourcentage le plus élevé de non-déclarants récalcitrants se retrouve à Bruxelles (plus de 15 %).

Il existe aussi un grand nombre de non-déclarants dans la région d'Anvers, en Flandre, (plus de 10 %) et dans celle de Charleroi, en Wallonie, (plus de 15 %) (47).

L'examen relatif à l'identité des non-déclarants a été limité à ces régions.

En général, les inspecteurs principaux n'avaient aucune notion de la nature et de l'identité des non-déclarants.

Pour pouvoir fournir les données y afférentes, il a fallu consulter les dossiers.

On peut pourtant déduire des "plans de spécialisation", à Bruxelles et à Anvers, qu'il s'agirait de sociétés des secteurs Horeca, de la construction et des transports. Ces conclusions sont étayées dans les réponses des inspecteurs principaux.

La majorité de ces non-déclarants récalcitrants sont des sociétés sans activité, des sociétés en faillite et des sociétés mises en liquidation.

47) Il convient de signaler à cet égard que la liste des déclarations tardives et/ou non rentrées ne donne pas toujours une image réaliste. C'est ainsi qu'il a été signalé qu'à la direction de Liège, une date fictive de réception de la déclaration a été indiquée à la date de l'expédition de la taxation d'office, même si aucune déclaration n'a été rentrée. Il en ressort aussi que la gestion du kardex n'est pas toujours uniforme.

2.4.2.3 Recommandations

La liste des déclarations tardives et/ou non rentrées mentionne le nom et le numéro national du contribuable.

Le numéro national permet alors à l'administration de vérifier quelle est la situation du contribuable (sans activité, en liquidation, en faillite).

Ce détour complique toutefois fortement le suivi des non-déclarants.

En premier lieu, il est, dès lors, recommandé de détailler davantage cette liste des déclarations tardives et/ou non rentrées en fonction de la nature de l'activité, de la fréquence de non-rentrée et de la situation (liquidation, faillite) de la société.

Il est important, à cet égard, de pouvoir mieux distinguer les sociétés en activité, qui ne remettent pas de déclaration, des sociétés en faillite, dissoutes ou sans activité, de manière à pouvoir effectuer une analyse de risque, dont les résultats pourraient être utilisés pour s'attaquer de manière plus efficace à ces non-déclarants récalcitrants.

2.4.3 Les "non-déclarants récalcitrants" : approche

2.4.3.1 Contexte dans lequel le problème se pose

Lorsqu'en dépit des démarches de l'administration, aucune déclaration n'est rentrée, l'assiette fiscale doit être fixée d'une autre manière.

Il a été examiné comment les bureaux de contrôle s'y prennent, quels outils ils utilisent à cet effet et à quels problèmes spécifiques ils se heurtent en l'occurrence.

L'impôt est ensuite établi sur la base de cette assiette au moyen d'une "taxation d'office" (48) et, simultanément, sont enrôlés un accroissement d'impôt (de manière automatisée, conjointement avec l'enrôlement de l'impôt) ou une amende (manuellement).

Les instructions suivantes sont applicables :

- L'instruction Ci. RH. 81/451.023 du 24 juin 1993 prévoit que les dossiers pour lesquels aucune déclaration n'a été rentrée doivent être sans retard vérifiés de manière définitive. Par conséquent, ils doivent être joints à la sélection des dossiers destinés à subir une vérification approfondie ou un contrôle de gestion. L'instruction recommande de faire appel dans la mesure du possible à la collaboration des services de recherche locaux.

48) Conformément à l'article 351 du C.I.R. 1992, l'administration peut procéder à une taxation d'office en cas d'absence de déclaration et de déclaration tardive ou lorsque le contribuable n'a pas, en cas de déclaration parvenue à temps mais irrégulière, éliminé dans le délai prévu de huit jours les irrégularités constatées. La notification de la taxation d'office s'effectue au moyen de la transmission de l'avis 279 E1.

- L'instruction Ci. RH. 81/510.864 du 16 septembre 1998 signale que les dossiers donnant lieu à une taxation d'office ne peuvent être écartés de la sélection des dossiers à vérifier de manière approfondie.
Les dossiers des sociétés en liquidation, en faillite ou en activité réduite doivent, toutefois, être écartés de cette sélection.
Pour ces sociétés, il faut toutefois vérifier à nouveau si elles ne cachent pas d'activités "phénix"⁽⁴⁹⁾.
- Le manuel de taxation n° 11/1103-2d) prescrit que l'inspecteur principal doit s'assurer que tous les renseignements nécessaires ont été recueillis sur place en vue de la détermination des revenus imposables avant d'établir la taxation d'office sur la base de l'article 351 du C.I.R. 1992.
Il précise que l'inspecteur principal doit, dans la mesure du possible, revoir les travaux effectués par ses adjoints lors de la vérification des déclarations. Ce contrôle est nécessaire en vue d'éviter les taxations manifestement insuffisantes ou excessives, ou entachées d'arbitraire, par manque d'éléments probants de la base imposable.

Cette activité se situe, dès lors, à la frontière entre les opérations de gestion et les tâches de contrôle du bureau de contrôle. La mission de gestion ne peut être achevée qu'en entamant celle de contrôle.

La taxation d'office est levée sur le montant des revenus imposables que l'administration peut présumer sur la base des données dont elle dispose.
Il existe différentes méthodes pour déterminer l'assiette imposable (dénommées ci-après "méthodes de taxation" (50)).

Pour déterminer l'assiette imposable, l'administration peut s'appuyer sur les moyens de preuve prévus aux articles 340 (moyens de droit commun, sauf le serment, donc en incluant les présomptions), 341 (signes et indices) et 342 (taxation par comparaison (51)) du C.I.R. 1992.

49) Il n'est toutefois pas spécifié ce qu'il y a lieu d'entendre par activités "phénix", ni comment ce phénomène doit être vérifié.

50) Pour l'application de ces méthodes de taxation, le risque est réel que l'administration accumule les présomptions (présomption sur présomption) et, partant, que la taxation soit qualifiée d'arbitraire et soit annulée. Lorsque, par exemple, l'administration déduit de la comptabilité du contribuable le pourcentage moyen de bénéfices réalisé sur les achats afférents à une période imposable et applique ce pourcentage aux achats des 2 périodes imposables suivantes sans examiner si le pourcentage de bénéfices afférent à ces années suivantes ne doit pas être adapté, elle accumule des présomptions. L'accumulation de présomptions entraîne une taxation arbitraire. (Liège, 13 mars 1985, Bull. Bel. 1986, p. 1183).

Le contribuable imposé d'office a le droit de faire déclarer la taxation nulle s'il démontre que l'assiette imposable a été fixée arbitrairement. Une imposition est arbitraire si l'administration a commis une erreur judiciaire (erreur de droit), s'est basée sur des faits inexacts ou a tiré de faits corrects des conclusions injustifiables (Cass., 25 février 1982, Cass. 1981-1982, Bull. Bel. 1982, p. 151 ; réponse à la question n° 1376 de M. Maurice Didden du 8 mai 1998, p. 19683, doc. n° 143).

51) L'article 342 du C.I.R. 1992 dispose ce qui suit : "A défaut d'éléments probants fournis soit par l'intéressé, soit par l'administration, les bénéfices ou profits ... sont déterminés, pour chaque contribuable eu égard aux profits normaux d'au moins trois contribuables similaires ..."

L'examen préalable a révélé que l'administration se baserait principalement sur les éléments suivants :

- Bordereaux de salaires ;
 - Déclarations des années antérieures ;
 - Loyers acquittés ;
 - Taxation par comparaison ;
- Déclaration à la T.V.A. ; si le contribuable introduit des déclarations à la T.V.A., une taxation d'office fondée peut être établie sur la base de celles-ci (52).

L'efficience des différentes méthodes de taxation a été examinée.

Lorsqu'à l'occasion du contrôle, il est constaté que la société n'a plus, depuis des années, exercé d'activité (pas de revenus imposables), il faut, pour l'avenir, proposer de rayer ces contribuables (éventuellement d'office) au lieu d'établir une taxation d'office. Ces taxations enrôlées irrécouvrables doivent, en effet, également figurer dans les comptabilités des receveurs compétents comme droits constatés ; ceux-ci ne peuvent plus être apurés qu'au moyen d'une décision de décharge du directeur régional du recouvrement.

2.4.3.2 Constatations

Approche et charge de travail

L'enquête a fait ressortir que 70 % des inspecteurs principaux ayant répondu au questionnaire que les non-déclarants occasionnent, dans le bureau de contrôle, plus de travail que les déclarations régulières.

Tel est principalement le cas lorsqu'il appert de déclarations de tiers qu'une activité subsiste. La transmission de données aux services de la T.V.A. et de l'I.P.P., le repérage de données diverses en matière de taxation et d'éléments d'imposition (déclarations à la T.V.A., listes de fournisseurs, visites sur place) sont fastidieux.

La taxation d'office doit, en outre, être établie avec soin et l'assiette doit être bien motivée.

L'enquête a fait apparaître que la taxation d'office est, dans pratiquement 90 % des cas, établie sur la base de déclaration à la T.V.A.

S'il n'a pas été rentré de déclaration à la T.V.A. (53), le bureau de contrôle doit recourir à une autre méthode de taxation.

La taxation par comparaison est peu usitée. Comme raison de cet état de choses, les inspecteurs principaux indiquent que cette méthode est très fastidieuse et que les bureaux ne

52) Cette méthode de taxation n'est pas mentionnée dans le Com.I.R. de 1992, mais découle d'un arrêt de la Cour de cassation du 13 octobre 1997, dans lequel la Cour a estimé qu'une taxation d'office uniquement établie sur la base de la déclaration à la T.V.A. n'est pas arbitraire.

53) Les réponses à l'enquête signalent à plusieurs reprises qu'il est impossible d'établir une taxation fondée lorsqu'il n'a pas été déposé de déclaration à la T.V.A.

disposent pas de points de comparaison pertinents, même pas dans leur propre circonscription. En outre, le critère "similaire" est à interpréter très strictement et il doit s'agir de contribuables "presque identiques".

Dans la pratique, cette imprécision entraîne de nombreuses discussions et l'introduction de réclamations à l'encontre de la cotisation établie (54).

Il a également pu être déduit des réponses qu'il existe une demande importante de création d'un service central auquel il pourrait être recouru lorsque les bureaux de contrôle ont des questions quant aux méthodes de taxation à appliquer.

Il arrive régulièrement que le bureau de contrôle ne procède pas à un examen suffisant pour établir la taxation d'office de manière suffisamment motivée ou qu'une taxation d'office soit encore établie, à tort, dans le cas de sociétés "sans activité" ou "vides".

Semblables "taxations d'office" débouchent, dans la pratique, sur le résultat suivant :

- 1) Le contribuable introduit une réclamation.
Parfois, dans ce cas, il rentrera encore une déclaration ou transmettra au moins certaines pièces comptables.
Le directeur "contentieux" qui se prononce sur la réclamation sera alors tenté de prononcer la décharge d'une partie de la cotisation (55) ou de réduire l'amende. Cette propension sera d'autant plus grande que la taxation d'office était moins fondée.
Le cas échéant, il sera alors établi une nouvelle cotisation, ce qui implique donc un travail double.
- 2) Le contribuable ne réagit pas du tout.
La "taxation d'office" doit alors être recouvrée par le receveur compétent. Celui-ci n'y réussira souvent pas, de sorte qu'après un laps de temps, il devra établir, à l'intention du directeur "recouvrement", un rapport demandant qu'il soit déchargé du recouvrement de cette cotisation (56).
Le plus souvent, il s'agira, en l'occurrence, de sociétés en difficultés ou de sociétés sans activité.

54) L'instruction Co.88.32/66.634 du 18 décembre 1995 fait état d'une liste de points de comparaison. Celle-ci n'est toutefois que peu, voire pas, utilisée, les points de comparaison n'étant pas à jour. Les revenus comparés doivent, en effet, porter sur le même exercice d'imposition que les revenus pour lesquels la taxation d'office est établie (Liège, 18 janvier 1955, Defays). Un autre obstacle est constitué par le fait que le code d'activité mentionné dans la liste des points de comparaison ne concorde pas avec l'activité réelle.

55) Procédure : le directeur régional "taxation" ou son délégué prend une décision. En cas de décharge complète ou partielle, il y a lieu d'établir un document de dépense 439D. Ce document est utilisé pour faire exécuter, par un comptable de l'Administration de la trésorerie, une dépense aux receveurs compétents, qui utilisent ce paiement pour apurer le droit constaté restant dû (la taxation faisant l'objet de la décharge). La Cour régularise ces "paiements".

56) Procédure : Les demandes doivent être préalablement soumises pour avis à l'inspecteur principal compétent, qui doit procéder aussi rapidement que possible à la vérification requise. Le directeur régional examine la demande. Si la décharge est acceptée, le directeur prend une décision d'acceptation de décharge par le biais du formulaire 180bis.

Dans les deux cas, le dossier sera considéré, dans les statistiques du fonctionnaire et du bureau de contrôle, comme clôturé et, même, comme présentant un résultat favorable, puisqu'une taxation d'office en cas d'absence de déclaration et, *a fortiori*, l'accroissement d'impôt sont considérés comme une augmentation de la base imposable (majoration de revenus), alors qu'au bureau de contrôle, il n'y a pas été prêté beaucoup d'attention.

Par rapport à l'ensemble de l'administration, aucune recette n'est, toutefois, réalisée et le surcoût administratif est toujours important.

Lorsqu'il ne subsiste plus de traces du contribuable ou en cas de contribuables faillis ou sans activité, le traitement de l'absence de déclaration se réduit toutefois, le plus souvent, à un minimum d'activités : soit les bureaux introduisent alors un support d'information ne comportant ni base imposable, ni bénéfice imposable, soit ils demandent la radiation d'office. Dans les deux cas, le travail nécessaire n'est pas important.

Il est frappant de constater que tous les bureaux de contrôle n'utilisent pas la même norme pour la procédure de radiation d'office : la période de non-activité prise en considération évolue entre 3 et 5 ans.

A la question de savoir combien de sociétés n'ayant pas rentré leur déclaration pour l'exercice d'imposition 1995 ont été radiées en septembre 1998, il a été répondu évasivement, en ce sens que les listes de radiation d'office ne sont pas tenues à jour.

Les réponses ont révélé que, généralement, les bureaux de contrôle n'effectuent que peu d'investigations en la matière et ne font, en outre, que rarement appel aux services de recherche.

Or, il a été signalé qu'en pareils cas, une intervention rapide est nécessaire pour vérifier s'il s'agit d'une faillite ordinaire ou si le contribuable a organisé frauduleusement son insolvabilité.

De même, une attention accrue s'impose au cours de la période de mise liquidation, afin de pouvoir, éventuellement, rendre le liquidateur responsable (57).

Abus

Les réponses au questionnaire mentionnent les trois catégories suivantes d'abus, expliquées ci-après de manière simplifiée pour illustrer les problèmes auxquels les inspecteurs principaux sont confrontés (58).

57) Le liquidateur qui, immédiatement après la dissolution, procède à l'attribution du solde constaté de la liquidation au seul associé, en méconnaissance des droits des créanciers, agit de manière illicite (Anvers, 14 décembre 1998, RW 1999-2000, pp. 227-228).

58) Il est remarquable qu'au cours de l'enquête, un seul bureau de contrôle parmi ceux qui ont répondu au questionnaire a fait état de non-déclarants impliqués dans un carrousel à la T.V.A.

1. Le non-déclarant introduit une réclamation

Le contribuable ne rentre pas de déclaration et attend. Le bureau de contrôle doit trouver des éléments pour fixer l'assiette imposable en vue de l'établissement de la taxation d'office. Le contribuable évaluera cette taxation : si elle est inférieure au montant qui serait dû, en réalité, sur la base des chiffres figurant dans sa comptabilité (au noir), il la payera. Si, par contre, le montant de la cotisation est trop élevé à son estime, il introduira une réclamation (59) et tentera, à cette occasion, de démontrer l'illégalité de la taxation. Au cours de cette procédure de réclamation, le non-déclarant démontre que la taxation est inexacte, injuste ou excessive, par la présentation d'éléments concrets au directeur régional et/ou de l'inspecteur du contentieux, qui doivent statuer sur la réclamation. Etant donné qu'il existe une chance réelle que lesdits éléments concrets soient mieux fondés que les éléments sur lesquels le bureau de contrôle s'est basé, le caractère arbitraire et la nullité de la taxation devront être constatés et la décharge de la taxation sera donc prononcée.

A cette occasion, le directeur régional ou le fonctionnaire délégué par lui (inspecteur du contentieux) ne peuvent :

- évaluer les revenus du contribuable par le biais d'un autre moyen de preuve ;
- inclure dans l'assiette imposable des revenus que l'inspecteur du contentieux aurait découverts au cours de l'examen de la requête ;
- remplacer les points de comparaison choisis par le fonctionnaire contrôleur par d'autres (60).

Dans ce cas, le bureau de contrôle compétent doit donc établir une nouvelle cotisation.

59) Conformément à l'application des articles 366 à 373 du C.I.R. 1992.

60) N° 375/26 du Com.IR 1992.

La nouvelle cotisation devra être appliquée dans le délai fixé à l'article 354, 4^e alinéa, du C.I.R. 1992 (61).

In extremis, l'administration peut, dans ce cas, encore établir une nouvelle cotisation conformément à l'article 355 du C.I.R. 1992 au nom du même contribuable, sur la base des mêmes éléments d'imposition soit dans les trois mois..., soit dans les six mois ...

A ce sujet, il y a lieu de souligner qu'il s'agit, en l'occurrence, d'un délai de taxation supplémentaire et pas d'un délai d'investigation supplémentaire (62).

Lorsque ces délais d'investigation sont écoulés, le bureau de contrôle est tenu d'établir la nouvelle cotisation sur la base des données fournies par le contribuable, sans que l'administration puisse encore soumettre celui-ci à un examen supplémentaire. Autrement dit, le non-déclarant fait l'objet d'une nouvelle taxation sans qu'un examen soit encore légalement possible (63).

2. Le non-déclarant est introuvable

Quelque 60 % (51/85) des fonctionnaires ayant répondu au questionnaire ont fait état de cet abus. Certains chefs d'entreprises ne rentrent pas de déclaration et sont introuvables pour le bureau de contrôle.

61) Le délai d'imposition de trois ans (article 354, premier alinéa, du C.I.R. 1992) et le délai d'investigation de trois ans (article 333, deuxième alinéa, du C.I.R. 1992) sont prolongés de trois ans si l'administration a préalablement donné, par écrit et de manière précise, connaissance au contribuable (sous peine de nullité) des indications d'évasion fiscale existant à son égard pour la période considérée (articles 354, deuxième alinéa, et 333, troisième alinéa du C.I.R. 1992).

L'article 354, quatrième alinéa, du C.I.R. 1992, visé en l'occurrence, disposait que le délai d'imposition était également prolongé si, dans ce délai, le contribuable avait introduit une réclamation contre une taxation relative à l'exercice d'imposition déterminant pour le début dudit délai. Le délai était alors prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du directeur ou du fonctionnaire délégué, sans que cette prolongation puisse être supérieure à douze mois. Le délai d'investigation n'était toutefois pas prolongé. Actuellement, à la suite de la modification réalisée par l'article 19 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, cette prolongation maximale du délai de traitement d'une réclamation a été ramenée de 12 à 6 mois. Toutefois, à la suite de la modification apportée par l'article 11 de cette même loi à l'article 333 du C.I.R. 1992, le délai d'investigation est, actuellement également prolongé.

62) Il convient de souligner qu'il s'agit seulement d'un délai d'imposition supplémentaire. Le nouvel article 333 du C.I.R. 1992 NE renvoie PAS à l'article 355 du C.I.R. 1992.

Lorsque, par conséquent, il n'est statué sur la réclamation qu'à l'échéance du délai d'investigation de trois ans (à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition, donc limité à 2 ans et 1 jour pour les sociétés qui clôturent leur comptabilité le 30 décembre), la taxation ne peut être établie que sur les données que le contribuable a lui-même fournies.

63) En application de l'article 356 du C.I.R. 1992, modifié par l'article 21 de cette loi, l'administration doit désormais, si la justice a procédé à l'annulation de l'imposition, soumettre à l'appréciation de la justice, qui statue sur cette demande, une cotisation subsidiaire qu'elle souhaite établir sur la base de tout ou partie des éléments d'imposition. Cette cotisation subsidiaire n'est recouvrable qu'en exécution de la décision judiciaire.

3. Le non-déclarant prolonge son exercice comptable ou se met en liquidation

Quelque 42 % (36/85) des fonctionnaires précités ont fait mention de cette situation.

La société prolonge son exercice comptable et est mise en liquidation avant que le bureau de contrôle ait l'occasion de la contrôler.

En l'occurrence, la société n'établit évidemment aucune déclaration à l'occasion de la mise en liquidation.

A propos de ces sociétés mises en liquidation, il s'est avéré que les inspecteurs principaux ont été régulièrement confrontés à la question spécifique de savoir si elles doivent ou non introduire "spécialement une déclaration" pour l'année de mise en liquidation. La problématique peut être synthétisée comme suit.

Les sociétés qui se mettent en liquidation à une autre date que celle de la clôture de l'exercice comptable doivent (64), outre la déclaration annuelle ordinaire, également rentrer une déclaration portant spécialement sur la période située entre le début de l'exercice comptable et la date de mise en liquidation. Pourtant, il n'existe, à strictement parler, aucune obligation comptable d'établir le bilan, le compte de résultats et l'annexe (comptes annuels) à la date de la mise en liquidation. Lorsqu'il n'est pas établi de comptes annuels, il n'existe, conformément à l'article 200 de l'A.R./C.I.R. 1992, pas de période imposable et, partant, pas davantage d'exercice d'imposition. Il peut en résulter que certaines sociétés en liquidation refusent de rentrer spécialement la déclaration relative à cette période. Or, la loi sur les sociétés commerciales (65) oblige une société en liquidation à établir des comptes annuels pour la période prenant cours à la date de mise en liquidation pour prendre fin à la date de clôture de l'exercice comptable fixée par les statuts.

Donc, conformément aux instructions, les déclarations suivantes doivent être rentrées par une société qui se met, par exemple, en liquidation au 1er septembre 1997 et dont la date de clôture normale de la comptabilité (année civile) est le 31 décembre :

Exercice d'imposition 1997

* Déclaration fiscale ordinaire pour la période imposable : 1er janvier 1996-31 décembre 1996.

* Déclaration fiscale spécialement pour la période du 1er janvier 1997 au 1er septembre 1997, et ce en dépit du fait que, pour cette période, il n'y a pas de période imposable lorsqu'aucun compte annuel n'est établi à la date de la mise en liquidation. C'est à dessein qu'on parle en l'occurrence de "période" parce qu'il y a discussion sur le point de savoir si, en ce qui concerne cette période, il y a lieu d'établir un bilan, un compte de résultats et une annexe et si, par conséquent, une période imposable est ou non engendrée.

64) En application du n° 208/9 du Com.IR 1992. Le commentaire se base à cet effet sur une réponse à une question parlementaire du 9 février 1990 du sénateur De Clippele, Bull. des contributions n° 696, p. 2043. Cette réponse se base à son tour sur un avis de la Commission des normes comptables n° 110/7, formulé dans le bulletin n° 24 de septembre 1989, "Reddition de comptes en cas de mise en liquidation". Cet avis signale qu'il est indiqué que l'organe de la société chargé de l'administration établit un bilan, un compte de résultats et une annexe pour la partie de l'exercice qui prend fin par la dissolution de la société.

65) Article 187.

Exercice d'imposition 1998

* Déclaration fiscale ordinaire pour la période imposable du 1er septembre 1997 au 31 décembre 1997.

Dans une question parlementaire du 30 janvier 1998, la question a été posée spécifiquement de savoir quels fondements légaux permettent d'empêcher une entreprise de ne déposer, en ce qui concerne l'année de sa mise en liquidation, qu'une seule formule de déclaration pour la période de l'ensemble de l'exercice. Le ministre a répondu, le 11 août 1998, que les services spécialisés de l'Administration des finances réexaminaient la problématique de manière approfondie et établiraient des propositions éventuelles en vue de régler ce problème sur le plan légal. Cette discussion n'est pas sans importance, parce que cette déclaration en cause permet justement à l'administration d'entamer beaucoup plus rapidement un contrôle, soit au cours de l'année même de la mise en liquidation, de sorte qu'il devient plus aisé de repérer les mises en liquidation frauduleuse, dont l'objectif est de détourner l'actif avant la déclaration de faillite ou la clôture de la liquidation, au détriment des créanciers (66).

Les auteurs de ces deux derniers abus spéculent notamment sur l'inertie des bureaux de contrôle.

Le bureau de contrôle intervient souvent trop tard pour encore établir une cotisation au cours de la période d'activité. Les chefs d'entreprises ont eu la possibilité d'organiser leur insolvabilité et/ou de mettre la clef sous le paillason.

Suivant les instructions, ces dossiers doivent faire l'objet d'au moins un contrôle de gestion et il y a lieu d'effectuer une visite sur place. Eu égard au degré de difficulté de ces dossiers (le traitement peut traîner longtemps, il n'y a peut-être pas de comptabilité ou le contribuable a disparu sans laisser de traces) et au fait que les fonctionnaires sont pressés par le temps, semblables dossiers ne sont souvent traités qu'à la fin de l'année de contrôle et la visite sur place n'est jamais effectuée.

Il existe donc une chance que le non-déclarant et fraudeur éventuel passe complètement à travers les mailles du filet ou que la taxation d'office soit remise comme étant "arbitraire", au moment où les délais d'investigation ont déjà expiré, de sorte que seule une taxation "subsidaire" minime peut encore être établie.

Le danger est donc réel que, dans les circonstances actuelles, le non-déclarant soit traité moins sévèrement que le contribuable qui rentre effectivement sa déclaration : en l'occurrence, c'est l'égalité de traitement entre les contribuables qui est compromise.

66) Cf. instruction Ci.R.14/509.108 du 6 août 1998.

Conclusion

La manière dont le bureau de contrôle traite le groupe des non-déclarants, à court terme (taxation d'office après examen approfondi ou taxation plutôt arbitraire) et à long terme (demande ou non de radiation des sociétés vides), a des répercussions importantes sur le fonctionnement de l'administration dans son ensemble.

La présence de ce groupe de non-déclarants brouille l'image qu'on peut avoir, par le biais des statistiques, de la charge de travail et de l'exécution des travaux.

L'organisation actuelle augmente le risque qu'en cas d'abus, les non-déclarants récalcitrants passent à travers les mailles du filet et soient traités avec moins de sévérité que les contribuables qui rentrent effectivement une déclaration.

2.4.3.3 Recommandations

A court terme, il est recommandé, en cas d'absence de dépôt de la déclaration, de faire davantage appel aux services de recherche, en premier lieu pour déterminer si une activité est effectivement exercée, en second lieu pour encore faire déposer la déclaration et, en troisième lieu, pour recueillir des éléments concrets en vue de procéder à une taxation d'office fondée en cas de retard persistant.

En outre, il est important qu'à l'avenir, en ce qui concerne ces non-déclarants récalcitrants, une distinction claire soit opérée, dans les meilleurs délais, entre les non-déclarants qui n'exercent plus d'activité et ceux qui sont de mauvaise foi.

Pour ce qui est du premier groupe, il faut intervenir très rapidement après la liquidation, afin de repérer les faillites frauduleuses. Les services de recherche pourraient également prêter plus d'attention à cette question : ils pourraient intervenir pour détecter d'éventuelles tentatives d'organisation de l'insolvabilité.

Les contribuables devraient être sensibilisés à la nécessité d'introduire une déclaration de cessation d'activité. L'échange d'informations avec les bureaux de la T.V.A., où une déclaration de cessation d'activité doit être légalement introduite par les assujettis à la T.V.A. pourrait être amélioré.

Il serait judicieux de fixer centralement une norme concernant la période de non-activité à prendre en considération pour la radiation d'office. A l'issue de cette période, la confirmation de la non-activité par le service de recherche devrait suffire pour procéder à la radiation d'office du "fichier des clients du bureau" (répertoire des personnes juridiques).

Les contribuables encore actifs qui rentrent de déclaration ni auprès de l'Administration de la T.V.A., ni auprès de celle des contributions constituent, par contre, des clients récalcitrants, qu'il y a lieu de traiter avec vigueur.

Semblables fraudeurs fiscaux sont suffisamment habiles et souples pour s'établir dans des circonscriptions peu contrôlées et déménager régulièrement. Il est, dès lors, conseillé de centraliser ces dossiers pour plus ample examen dans un centre de contrôle ou dans un bureau spécialisé dans la "taxation des non-déclarants". Il n'est pas opportun que chaque bureau de contrôle reste confronté à cette problématique.

Les autres avantages de cette centralisation seraient les suivants :

- La charge de travail du bureau de contrôle serait plus limitée, plus orientée ; le transfert du dossier rendrait aussi superflue la procédure de "radiation" dans le bureau de contrôle ordinaire ;
- Les statistiques relatives à la charge de travail et aux résultats du bureau de contrôle ne seraient plus brouillées ;
- Les non-déclarants feraient l'objet d'une approche commune et égale ;
- La collaboration des bureaux de recettes et des services du contentieux serait facilitée ;
- Il serait plus aisé de repérer les liens : hommes de paille, notaires, entreprises liées ;
- Pareil bureau central constituerait un emplacement idéal pour installer une banque de données des points de comparaison.

A terme, ce service spécialisé devrait collaborer plus étroitement avec d'autres services d'inspection. Il est, en effet, possible qu'un fraudeur fiscal pratique également le dol ailleurs. Par le biais d'une bonne répartition des tâches et d'un meilleur échange d'informations entre toutes les instances concernées (les services de recherche, les bureaux de contrôle, les centres de contrôle T.V.A., l'I.S.I., et même la douane, l'O.N.S.S. et les services européens), il faudrait en arriver à ce que ces fraudeurs ne puissent plus passer à travers les mailles du filet. Les sociétés qui fraudent pourraient, dès lors, être déférées à la justice dans le cadre d'une action commune. A cet égard, il faut signaler qu'il s'agit de sociétés, créées, en règle générale, par acte notarié, de sorte qu'en l'occurrence, l'argument (juridiquement faible) de la méconnaissance des lois et des obligations administratives serait *a fortiori* dénué de toute pertinence en l'occurrence.

Si ces dossiers à problèmes étaient centralisés, des modifications plus ponctuelles de la législation pourraient également être proposées, après comparaison avec les modes d'intervention légale et administrative dans les pays voisins.

Sur le plan judiciaire, il pourrait être envisagé d'allonger les délais d'investigation en matière de non-déclarants et de simplifier le moyen de preuve que constitue la taxation par comparaison avec trois contribuables similaires (article 342 du C.I.R. 1992).

2.5 Politique en matière de sanctions

Introduction

Outre des actions à entreprendre en vue d'encre faire déposer les déclarations, l'administration fiscale peut ou doit aussi agir en vue de sanctionner les non-déclarants, qu'ils soient négligents ou récalcitrants.

Outre un objectif punitif (répressif), la sanction a aussi un objectif dissuasif (préventif). D'une part, la sanction punit l'infraction et, après coup, répare le dommage (surcoût) subi par l'administration et rétablit l'égalité entre les contribuables ; d'autre part, la sanction peut (doit) également être considérée comme un moyen permettant, à l'avenir, de faire observer plus scrupuleusement ses obligations fiscales par le "contribuable négligent" ou de remettre le "fraudeur fiscal" sur le droit chemin.

Dans la mesure où cette intervention punitive est une "obligation" pour le fonctionnaire compétent, il est question d'une "compétence liée". Dans la mesure où le fonctionnaire compétent a la possibilité (option) de sanctionner, on parle d'une "compétence discrétionnaire". Toutefois, dans l'exercice de cette compétence discrétionnaire, le fonctionnaire doit toujours respecter les principes de la bonne administration.

L'examen de la politique suivie en matière de sanctions et de l'exécution concrète de cette politique est, en l'occurrence, axé sur la manière dont les sanctions administratives, c'est-à-dire les accroissements d'impôt et les amendes administratives, sont appliquées en cas de déclaration tardive et d'absence de déclaration. Le mode d'application des sanctions *pénales* (67) n'a pas été examiné.

Il a aussi été prêté attention à la question de savoir dans quelle mesure la procédure de la "taxation d'office" a été appliquée systématiquement dans les cas de déclaration tardive. Cette procédure renforce notablement la position juridique du fisc (68) et affaiblit celle du contribuable.

2.5.1 Contexte dans lequel le problème se pose

1) En cas de déclaration tardive ou d'absence de déclaration, le bureau de contrôle doit tout d'abord réagir en envoyant un avis de modification et en procédant à une taxation d'office (article 351 du C.I.R. 1992 (69)). Le mot "peut" figurant au début de cet article indique qu'une "présomption" de revenus imposables "peut" suffire pour procéder à la taxation d'office et ne

67) L'article 449 du C.I.R. 1992 dispose ce qui suit : " Sans préjudice des sanctions administratives, sera puni d'un emprisonnement ... celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent code ... "

68) Article 352, premier alinéa, du C.I.R. 1992 : "Lorsque le contribuable est taxé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef lui incombe."

69) L'administration peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux données dont elle dispose, dans les cas où le contribuable s'est abstenu :

- soit de remettre une déclaration dans les délais ... ;
- soit d'éliminer, dans le délai consenti à cette fin, les vices de forme dont sa déclaration serait entachée;
-

Avant de procéder à la taxation d'office, l'administration notifie au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les motifs du recours à cette procédure, le montant des revenus et les autres éléments sur lesquels la taxation sera basée, ainsi que le mode de détermination de ces revenus et éléments.

Sauf ... , un délai d'un mois à compter de l'envoi de cette notification est laissé au contribuable pour faire valoir ses observations par écrit et la cotisation ne peut être établie avant l'expiration de ce délai.

concerne peut être pas l'option consistant à appliquer ou non la taxation d'office. Or, le risque est réel que les bureaux ne recourent pas systématiquement à cette procédure et, partant, que la position du fisc soit affaiblie et que les contribuables soient traités de manière inégale.

2) L'article 444 du C.I.R. 1992 constitue la base juridique pour l'application d'un accroissement d'impôt en cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte. Une déclaration tardive est également considérée comme une absence de déclaration (70).

Article 444 : En cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la *nature* et la *gravité* de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le *Roi* et allant de 10 % à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés.
En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement.
Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés.
L'accroissement ne s'applique que si les revenus non déclarés atteignent 25.000 F.

Bien que le législateur ait laissé ouverte la possibilité d'une grande diversification, le Roi a limité (articles 225 et 226 de l'A.R./C.I.R. 1992) la classification aux notions juridiques générales (71) de force majeure, d'intention et de dol.

70) Lorsque la déclaration est rentrée tardivement et doit donc être considérée comme inexistante, un accroissement d'impôt peut être appliqué à bon droit (Cass. 1er juillet 1947, "Orlay's spinnerijenn" Pas. 1947, I, 315), cf. Com.IR 1992 n° 444.

71) Etant donné que l'A.R./C.I.R. 1992 ne parle qu'en termes généraux d'"intention d'éluder l'impôt" (cette intention spécifique est difficile à prouver), le risque est réel que le lien soit fait avec les sanctions judiciaires, avec, comme conséquence, que le principe "non bis in idem" menace d'être appliqué dans le cadre d'une éventuelle action judiciaire ultérieure.

L'arrêté royal établit une distinction entre les infractions :

- indépendantes de la volonté du contribuable (force majeure) :	pas d'accroissement
- sans intention d'éluider l'impôt (bonne foi) :	de 10% à 30%
- avec intention d'éluider l'impôt (mauvaise foi) :	de 50% à 200%
- accompagnées de faux, d'usage de faux ou de (tentative de) corruption :	200%

Le Com.IR 1992 (n° 444) précise le contenu des notions d'absence de déclaration, de déclaration tardive, de déclaration incomplète, de déclaration incorrecte, d'indépendance de la volonté et d'intention et en énumère des exemples concrets. Dans la mesure où le Com.IR 1992 attribue aux termes "intention d'éluider l'impôt" un contenu plus large que la signification normale (admise par la jurisprudence), ledit Com.IR 1992 est plus sévère que l'A.R./C.I.R. 1992, ce qui est contraire à la hiérarchie des normes : l'accroissement d'impôt peut alors éventuellement être remis.

Pour ce qui est du rang (premier, deuxième, troisième, suivant) de l'infraction, l'article 229 de l'A.R./C.I.R. 1992 dispose que, "pour la détermination du pourcentage d'accroissements d'impôt, il y a deuxième infraction ou infraction subséquente si, au moment où une nouvelle infraction est commise, il a été donné connaissance au contrevenant de l'accroissement qui a sanctionné l'infraction antérieure (de même nature). Après quatre années sans infraction, les infractions antérieures, à l'exclusion de la catégorie la plus sérieuse (dol, corruption, ...), sont effacées.

L'accroissement d'impôt doit être calculé sur la portion des revenus non déclarés.

D'après le Com.IR de 1992, le calcul doit s'effectuer concrètement comme suit :

L'accroissement s'applique au total de l'impôt - y compris la majoration (articles 157 à 168 du C.I.R. 1992) - obtenu après imputation de tous les précomptes et éléments déductibles et *après déduction des versements anticipés*(72). Il ne s'applique pas à l'IPP/com., ni à l'IPP/agg.

Lorsque seule une partie du revenu donne lieu à accroissement, celui-ci est calculé sur la différence entre le montant de la cotisation établie sur tous les éléments imposables et sur le montant de la cotisation fictive ou primitive établie sur les éléments déclarés ou estimés non susceptible d'accroissement d'impôt.

L'accroissement d'impôt doit, à l'instar de la cotisation même, être enrôlé.

La réclamation et le recours sont possibles suivant les règles normales.

La Cour d'appel est compétente pour se prononcer, non seulement sur la légalité de l'application de l'accroissement, mais aussi à propos de la qualification de l'infraction et, par voie de conséquence, sur le tarif de l'accroissement applicable en vertu des dispositions de l'arrêté précité.

Enfreindre la loi, en ce qui concerne l'établissement de l'accroissement d'impôt à titre de sanction, n'entraîne pas *ipso facto* la nullité de la taxation à l'encontre de laquelle aucun autre moyen d'annulation n'a été introduit.

72) Bruxelles, 29 février 1960, Miravet et consorts. Ce mode de calcul de l'accroissement d'impôt a pour conséquence qu'en cas de paiements anticipés excessifs, l'accroissement d'impôt peut être entièrement remis.

Conformément à l'article 9 de l'arrêté du régent du 18 mars 1831, le ministre des Finances peut, à titre de mesure de faveur, sur requête, remettre ou modérer les amendes et accroissements d'impôt non prononcés par le juge (73).

3) L'article 445 du C.I.R. 1992 constitue la base juridique de l'application d'une amende administrative. (74)

Article 445 : Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 2.000 à 50.000 francs.
Cette amende est recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.
Le ministre des Finances ou son délégué (75) statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales.

L'amende ne doit pas être appliquée lorsque le montant de l'accroissement, fixé d'après les directives, est manifestement supérieur à celui de l'amende (76).

Les infractions sont subdivisées (77) en :

- infractions non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention (78) d'éluder l'impôt
néant jusqu'à 25.000 F
- infractions imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt
de 25.000 à 50.000 F

On ne peut considérer qu'il y a une deuxième infraction ou une infraction que lorsque l'infraction a été commise par le contribuable à un moment où il avait été avisé, de la manière prescrite, que l' (les) infraction(s) antérieure(s) de même catégorie avai(en)t été relevée(s) à sa charge.

La constatation de l'infraction (79) s'effectue au moyen du formulaire 279 F2 (à reprendre éventuellement dans un "avis de modification" ou dans une "taxation d'office"), par lequel l'inspecteur principal avise le contribuable, par lettre recommandée à la poste, de la nature de l'infraction et du montant de l'amende qu'il a l'intention d'appliquer.

73) La procédure est décrite dans le Com.IR 1992 n° 444/38.

74) Les amendes administratives ont été instaurées pour permettre à l'administration de réagir lorsque des contribuables n'observent pas, "par inertie, négligence ou mauvaise volonté", les obligations imposées par les lois fiscales. En principe, l'inobservation matérielle de toute obligation imposée par le C.I.R. 1992 ou les arrêtés d'exécution est sanctionnée par une amende.

75) Dans la pratique, la délégation autorisée par le législateur est limitée aux inspecteurs principaux.

76) Com.IR 1992 n° 444/41 et suivants et 444/5.

77) Com.IR 1992 n° 445/7, modifié par l'instruction Ci. RH. 981/454.103 du 28 septembre 1993

78) Pour l'interprétation de ces notions, il est renvoyé au ComIR 1992 concernant les accroissements d'impôt.

79) Com.IR 1992 n° 445/11

L'intéressé dispose d'un délai d'un mois pour se justifier, après quoi l'inspecteur principal peut éventuellement renoncer à la sanction effective.

A l'instar des accroissements d'impôt, les amendes sont recouvrées suivant les règles applicables à l'impôt des personnes physiques, c'est-à-dire qu'elles doivent également être enrôlées. A titre de justification de l'enrôlement de l'amende, l'inspecteur principal doit établir avec soin, dans le dossier du contrevenant, un document 279 F1 reprenant toutes les données nécessaires et utiles (80) et (81), de manière à ce qu'en cas de réclamation éventuelle aussi, l'amende puisse être maintenue.

Contrairement aux accroissements d'impôt, qui, en principe, sont enrôlés automatiquement avec la cotisation même et sont déclarés exécutoires par un directeur délégué à cet effet à l'administration centrale, les amendes sont encore enrôlées manuellement par l'inspecteur principal dans des rôles 239 U et ensuite déclarés exécutoires par le directeur régional (taxation).

Pour justifier les sanctions appliquées, une liste permanente n° 276 D des accroissements et des sanctions encourus doit être jointe au dossier fiscal. Cette liste doit être assortie des supports d'information et/ou des notes de calcul relatifs aux taxations en matière d'impôts sur les revenus, classés par exercice d'imposition et par date.

Chaque infraction doit être mentionnée sur la liste n° 276 D, même si elle ne donne pas lieu à un accroissement ; il faut également y indiquer la gravité de l'infraction, par exemple, en cas de déclaration incomplète, en mentionnant la nature et le montant total des portions de revenus non déclarées et, éventuellement, les circonstances dont ressortent la négligence coupable, la mauvaise foi ou l'intention d'éluder l'impôt.

Conclusion

Le législateur a, dans les articles 444 et 445 du C.I.R. 1992, laissé une marge largement suffisante pour délimiter les sanctions administratives par rapport aux sanctions pénales.

Pour ces dernières, l'intention d'éluder l'impôt ou de nuire sont à tout le moins requis pour infliger la sanction. Ces notions (qui contiennent un élément intentionnel) ont, évidemment, été complétées par la jurisprudence.

80) - Pièces faisant apparaître la preuve de l'infraction ;
- Copie de la notification 279 F2 ;
- Réponse éventuelle du contrevenant ;
- Preuves de l'envoi des lettres par recommandé.

81) L'instruction Ci. RH. 81/485.307 du 6 août 1996 souligne l'importance essentielle d'une motivation adéquate lors de l'établissement d'une amende, notamment en cas de mauvaise foi ou d'intention frauduleuse dans le chef du contribuable. La simple constatation de l'infraction ne suffit donc, évidemment, pas. Il est nécessaire de noter chaque action entreprise et de l'étayer par des faits concrets. L'inspecteur principal doit également tenir compte des observations et justifications que le contribuable transmet dans le mois. Une motivation inexistante ou insuffisante entraîne inévitablement le dégrèvement de l'amende.

En ce qui concerne les sanctions administratives, ces notions ne devraient pas être déterminantes parce qu'elles visent davantage à "sanctionner" l'infraction matérielle de la loi ou des arrêtés d'exécution. L'article 444 (accroissements d'impôt) fait uniquement interdiction au Roi de "renoncer à l'accroissement d'impôt lorsque la mauvaise foi est démontrée".

Toutefois, pour l'exécution de ces articles de loi, le Roi a néanmoins utilisé la classification principale "force majeure // bonne foi ou absence d'intention d'éluder l'impôt // mauvaise foi ou intention d'éluder l'impôt // faux en écriture et corruption", surtout en ce qui concerne les accroissements d'impôt. Il en résulte que :

- tous les inspecteurs principaux doivent apprécier cette intention et, en outre, pouvoir la prouver (ce qui donne lieu à un important travail matériel et à des décisions difficiles).
- la notion d'"intention d'éluder l'impôt" devait nécessairement être précisée dans le Com.IR 1992, ce qui a été fait. Les cas d'absence et de présence d'intention d'éluder l'impôt ont été énumérés ; cette précision étant opérée dans le Com.IR 1992 et pas dans l'A.R./C.I.R. 1992, un juge la considérera uniquement comme l'interprétation de l'administration et vérifiera lui-même les faits qui lui sont soumis en fonction du contenu que la jurisprudence confère à la notion d'intention d'éluder l'impôt. C'est sans doute la raison pour laquelle le Com.IR 1992 distingue, entre les lignes (et à l'inverse de l'A.R./C.I.R. 1992), deux catégories d'"absence d'intention d'éluder l'impôt" :
 1. Celles pour lesquelles il est quand même renoncé à l'accroissement (sans doute à appliquer lorsque l'inspecteur principal estime qu'il n'y avait pas d'intention d'éluder l'impôt, mais, d'autre part, pas davantage de force majeure) ;
 2. Celles qui sont sanctionnées par un accroissement de 10, 20 ou 30 % (sans doute à appliquer lorsque l'inspecteur principal suspecte qu'il y avait effectivement intention d'éluder l'impôt, mais qu'il ne peut en prouver l'existence, et/ou souhaite éviter les travaux matériels liés à la constitution d'un dossier ou une réclamation)
- Le nécessaire affinement de la sanction administrative des infractions involontaires a été largement négligé, alors qu'une "tarification" sur la base, simplement, de l'article enfreint (comme en matière de T.V.A.) serait quand même également utile ; le Com.IR 1992 prévoit certes la sanction par le biais d'amendes administratives, mais, lors de la première infraction, il est renoncé à sévir.
- Le risque s'accroît que les cours feront application du principe *non bis in idem* (principe général du droit pénal, en vertu duquel nul ne peut être puni deux fois pour un même délit). Les cours et tribunaux admettent parfois l'application de ce principe (Anvers, 4 mai 1998, non publié, et tribunal d'Ypres, 19/9/1997, "Fisc. Koer.", 97/564).

Néanmoins, la Cour de cassation (5 février 1999) estime que le principe général *non bis in idem* et l'article 14, septième alinéa, du pacte international

relatif aux droits civils et politiques n'empêchent pas que les autorités belges puissent établir des sanctions de nature différente pour une même infraction, l'une soumise au régime du droit pénal national et l'autre au régime des sanctions administratives, même si cette sanction administrative revêt un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Tant la Cour d'arbitrage (arrêt du 24 février 1999) que le législateur (loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale) confirment toutefois que les contribuables peuvent soumettre au juge tout litige en matière d'imposition ou de montant des amendes fiscales administratives (82).

En ce qui concerne ces accroissements d'impôt et ces amendes administratives, il a été examiné, sur la base des statistiques et par le biais du questionnaire, s'il existe, entre tous les bureaux, une égalité d'application et, donc, de traitement des contribuables. Dans la pratique, la réglementation assez sommaire et le commentaire assez complexe débouchent-ils sur une politique uniforme en matière de sanctions ?

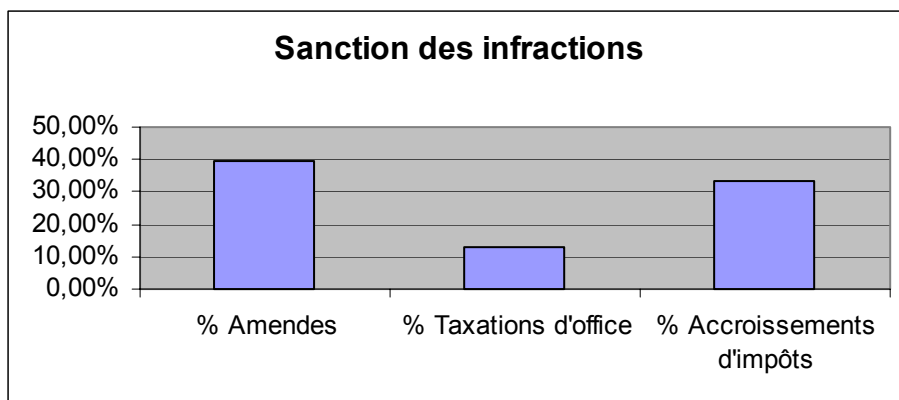
Il a également été examiné sur quels points les inspecteurs principaux rencontrent des difficultés et sur lesquels ils voient des possibilités d'amélioration du système des amendes.

2.5.2 Constatations

Il a, tout d'abord, été constaté que l'administration ne dispose pas de statistiques exposant en détail la nature des infractions sanctionnées. Le rapport annuel de l'Administration générale des impôts mentionne seulement le montant total de toutes les amendes en matière de contributions directes considérées globalement, sans distinction en fonction de la nature de l'impôt. Ce montant total en matière d'amendes n'est pas rattaché à un exercice d'imposition : les statistiques générales font uniquement état du nombre d'amendes per exercice d'imposition, pas des montants. De même, les statistiques relatives aux remises ne sont pas ventilées en fonction de l'impôt sur lequel une amende a été infligée.

Par conséquent, les constatations en matière de statistiques sont restées limitées aux données suivantes concernant les nombres de taxations d'office, d'accroissements d'impôt et d'amendes établis.

82) Pour un aperçu de la problématique, cf. le note de VERMEERSCH, C, relative à cet arrêt de la Cour d'arbitrage, dans le RW 1998-1999, 1348-1349.



Sources : Listes de déclarations tardives et/ou non rentrées et statistique 275 I/C 48.2 "Situation activités-sociétés"

Les trois rapports examinés (83) se situent à un niveau très bas.

Interrogés à ce propos, les inspecteurs principaux ont fourni les explications suivantes :

- Dans le cas de sociétés sans activité (84), en cas d'insolvabilité notoire du contribuable et en cas de faillite ou de liquidations s'étendant sur plusieurs années, aucune sanction n'est infligée ; il en va de même lorsqu'il est impossible d'identifier le chef d'entreprise. Cette exemption de sanction intervient parfois à la demande du receveur compétent et en concertation avec lui.
- L'enrôlement d'une taxation d'office, d'un accroissement d'impôt ou d'une amende n'est pas toujours mentionné sur le bordereau de données, ce qui implique que les statistiques seraient sujettes à caution.
- En cas de première infraction (par exemple, déclaration tardive) et en l'absence de mauvaise foi, l'amende prévue s'élève à 0 F et ce montant n'est pas enrôlé. Si la déclaration est rentrée avec quelques jours de retard ou si elle est rentrée dans le mois et qu'il existe une explication admissible (par exemple, maladie, force majeure), il n'est, souvent, pas non plus établi de taxation d'office (85). Si, dans ces cas, il fallait appliquer un accroissement d'impôt (absence d'intention d'é luder l'impôt : 10 %) ou infliger une amende relevant de l'échelle fixée pour les cas de mauvaise foi (25.000 F), il y aurait lieu de suivre toute une procédure, alors que le risque est réel que l'accroissement d'impôt ou l'amende soit remis au cours de procédure de la réclamation.

83) Légende relative aux rapports examinés :

- Pourcentage d'infligation d'amendes = rapport nombre d'amendes / nombre de déclarations non rentrées
- Pourcentage de taxations d'office = rapport nombre de taxations d'office / (nombre de déclarations non rentrées + nombre de déclarations tardives)
- Pourcentage d'accroissements d'impôt = rapport nombre d'accroissements d'impôt / (nombre de déclarations non rentrées + nombre de déclarations tardives).

84) Il y a présomption d'inactivité lorsque toute la correspondance est renvoyée, qu'il n'y a pas de déclarations à la T.V.A. et qu'au bureau de contrôle de l'impôt des personnes, aucune donnée relative au chef d'entreprise n'est disponible.

85) De même, si la déclaration est encore rentrée dans le délai d'un mois, tel que prévu à la notification 279 F2, il n'est pas enrôlé d'amende ; toutefois, dans ce cas, un accroissement d'impôt est éventuellement enrôlé.

- Pour gagner du temps, pour aboutir plus rapidement à un accord, et/ou pour ne pas susciter de réclamations, il n'est, dans le cas de contribuables "bien intentionnés", parfois pas enrôlé de taxation d'office, ni d'accroissement d'impôt ou d'amende. La déclaration tardive constitue alors la base d'un enrôlement ordinaire ou on s'efforce, dans le cadre de la mise en ordre, de conclure un accord avec le contribuable. Cette explication est davantage invoquée lorsque le bureau fait face à un manque de personnel et de temps. Il n'est alors procédé à une taxation d'office et à un accroissement d'impôt que lorsqu'aucun accord n'est possible avec le contribuable.
- Il n'est pas établi de taxation d'office lorsqu'une base imposable fait défaut ou qu'il n'est pas trouvé d'éléments permettant d'établir ladite taxation.
- On a simplement oublié d'appliquer la taxation d'office.
- Il est inutile d'enrôler un accroissement d'impôt dans le cas de sociétés déficitaires ou de sociétés qui ont effectué des paiements anticipés beaucoup trop importants. Ces contribuables ne peuvent être sanctionnés que par une amende.
- L'enrôlement des amendes doit encore s'effectuer manuellement, ce qui occasionne beaucoup de travail.

Les inspecteurs principaux préconisent un enrôlement automatisé des amendes administratives.

Dans le cadre de l'examen portant sur l'interprétation et l'application univoques (égales), par les inspecteurs principaux, de ces différentes sanctions, des cas fictifs ont été soumis à leur appréciation dans le questionnaire. Les réponses ont confirmé les explications susmentionnées.

Il a été relevé une inégalité de traitement, qui semble surtout résulter des éléments suivants :

- L'application systématique de principe, ou non, de la taxation d'office et d'un accroissement d'impôt ou d'une amende plutôt que de donner la préférence à la conclusion d'un accord avec le contribuable ;

- L'interprétation subjective des notions "intention d'éluider l'impôt" et "mauvaise foi" ; il est difficile d'indiquer l'échelle correcte et la gravité (86) de l'infraction ; le C.I.R. 1992, l'A.R./C.I.R. 1992 et le Com.IR 1992 se contredisent parfois et accordent une large compétence discrétionnaire aux inspecteurs principaux ;
- L'interprétation équivoque de ce qu'il convient d'entendre par "communication de la sanction d'infractions antérieures" (en cas d'accroissements d'impôts), d'une part, et "la constatation d'infractions antérieures" (en cas d'amendes

86) L'analyse en profondeur suivante est mentionnée pour illustrer ces ambiguïtés :

Etant donné que l'A.R./C.I.R. 1992 utilise les termes "intention d'éluider l'impôt", ces termes sont concrétisés dans le Com.IR 1992.

En vertu de la hiérarchie des normes juridiques, le Com.IR 1992 ne peut toutefois pas déroger au C.I.R. 1992 ni à l'A.R./C.I.R. 1992.

Le Com.IR 1992 (444/21) considère les cas suivants comme absence d'intention d'éluider l'impôt :

- Après démarche de l'administration, le contribuable souscrit sa déclaration (par définition tardive) ;
- Bonne volonté évidente manifestée par le contribuable lors de la vérification de la déclaration tardive ;
- Absence de déclaration, même répétée, lorsque les revenus imposables consistent uniquement en salaires modestes et que le fonctionnaire taxateur est certain de disposer de toutes les fiches ;
- L'inexactitude ou l'omission dans la déclaration est due à :
 - une erreur de plume ;
 - une interprétation erronée de la loi ;
 - l'ignorance en matière fiscale ou comptable ;

LES FAITS SUIVANTS Y SONT ASSIMILÉS (en cas de première infraction et hormis les cas particuliers) :

- Lorsque les avantages de toute nature n'ont pas été déclarés ou l'ont été insuffisamment ;
- Lorsque le contribuable, qui ne tient pas de comptabilité, déclare exactement les données (opérations d'achat et de vente, salaires) sur lesquelles l'inspecteur principal et lui-même se basent pour évaluer ses bénéfices par voie de comparaison ;
- Lorsque le contribuable, qui tient une comptabilité régulière, porte en compte des frais réels, mais totalement ou partiellement : non admissibles, tels qu'impôts, amortissements exagérés, frais de déplacement, honoraires, avantages de toute nature, etc. (autrement dit, les dépenses rejetées que le contrôleur "découvre", ce qui arrive souvent dans la pratique).

En principe, ces infractions doivent être sanctionnées par un accroissement de 10 % minimum.

Or, le deuxième alinéa de l'article 444 C.I.R. 1992 dispose qu'en l'absence de mauvaise foi (= absence d'intention d'éluider l'impôt), il peut être renoncé à tout accroissement d'impôt.

Bien que l'A.R./C.I.R. 1992 explicite le recours à cette possibilité par les termes "circonstances indépendantes de la volonté du contribuable" (donc, force majeure ne permettant aucune contestation de la bonne foi du contribuable), cette possibilité est encore élargie dans le Com.IR 1992 (444/22) :

Lorsqu'il s'agit de la première infraction et qu'il n'y pas d'intention d'éluider l'impôt (une appréciation de cette absence d'intention par le contrôleur est nécessaire), "il peut être renoncé" à l'accroissement d'impôt. Ceci ne signifie pas que l'administration disposerait, en la matière, d'une compétence arbitraire (pourrait agir de manière arbitraire), mais qu'en fonction de tous les éléments de fait dont elle dispose, elle peut toujours apprécier l'absence de mauvaise foi (donc d'intention d'éluider l'impôt). Il faut, à cet égard, concilier deux choses : d'une part, une souplesse suffisante pour éviter de manquer à l'équité et, d'autre part, l'exclusion de tout arbitraire et d'inégalité de traitement.

En dépit de ce dernier libellé, ce passage du Com.IR 1992 instaure l'inégalité, puisqu'il doit être appliqué par différentes personnes. Quoique le C.I.R. 1992 et l'A.R./C.I.R. 1992 soient assez clairs, une catégorie supplémentaire est prévue en l'occurrence : pas de force majeure, mais, néanmoins, pas d'accroissement en cas d'absence de mauvaise foi (= intention d'éluider l'impôt). A quoi sert-il, alors, d'inscrire dans le tableau la classification "sans intention d'éluider l'impôt" assortie d'une sanction de 10 % ?

Cette disposition ne semble avoir d'autre sens que de laisser aux inspecteurs principaux le choix entre les "véritables erreurs" (0 %) et les cas où l'intention d'éluider l'impôt est suspectée, mais non prouvée (10 %). Lorsque la même infraction est commise une deuxième fois, cette concession n'est plus possible. Dans ce cas, il ne faut, toutefois, appliquer qu'un accroissement d'impôt du premier rang, la première infraction n'ayant été que "commise" et "constatée", mais non "sanctionnée".

administratives), d'autre part ; cette situation complique la qualification correcte de l'infraction.

Le caractère équivoque de la réglementation a pour conséquence que les sanctions sont appliquées différemment dans les divers bureaux et qu'il n'est pas question d'une égalité de traitement des contribuables. La large compétence discrétionnaire dont les inspecteurs principaux disposent n'est pas suffisamment délimitée.

2.5.3 Recommandations

Dans l'état actuel de la législation et de la réglementation, la Cour des comptes recommande d'agir, en principe, systématiquement comme suit, afin de garantir l'égalité de traitement des contribuables quant aux infractions consistant à remettre la déclaration tardivement et à s'abstenir de la rentrer.

- 1) Il est préférable de frapper systématiquement d'une taxation d'office une déclaration tardive, mais spontanée. Un renversement du fardeau de la preuve et un délai de taxation de trois ans s'appliquent dans ce cas. Les contribuables concernés sont généralement de bonne foi, ne lèsent qu'eux-mêmes et ne perturbent pas le plan de travail. En raison de la bonne foi manifeste, il est renoncé à un accroissement d'impôt (relatif aux revenus déclarés tardivement) et à une amende. Toutefois, en raison de l'effet préventif, il serait préférable d'adresser une lettre signalant qu'en cas de répétition, il sera sévi. Il faudrait, dès lors, en cas de répétition, annoncer un accroissement ou une amende. En l'occurrence, un enrôlement effectif n'est recommandé qu'à l'égard des contribuables entêtés, afin de ne pas charger d'un travail inutile le bureau de contrôle même, l'inspection du contentieux, le receveur, la direction régionale, la direction du recouvrement, le service central de paiement et la Trésorerie.
- 2) Dans le cas d'une déclaration non rentrée, il est recommandé d'effectuer simultanément les diligences suivantes :
 - Annoncer une taxation d'office (279 E1),
 - Annoncer un accroissement d'impôt (279 E1),
 - Annoncer une amende (279F2).

De cette manière, l'infraction consistant dans l'absence de déclaration serait à tout le moins constatée.

Lorsque la déclaration est quand même rentrée par la suite, seule la taxation d'office serait enrôlée (en cas d'accord sur l'assiette imposable). L'amende "fixée" serait inscrite sur le document destiné à cet effet. De la sorte, il serait possible, en cas de deuxième absence de déclaration, d'invoquer un deuxième rang ou de démontrer la mauvaise foi.

Lorsque la déclaration n'a pas été rentrée après l'adoption des mesures susmentionnées (et/ou en cas de taxation d'office dans le cadre d'une absence d'accord), il vaudrait mieux, en fonction de la nécessité d'infliger une sanction effective et du produit escompté, enrôler, soit une amende, soit un accroissement d'impôt. Le choix entre une amende et un accroissement d'impôt dépend des pertes et du montant des paiements anticipés.

- 3) Lorsqu'aucune déclaration n'est jamais déposée et qu'aucun paiement anticipé n'a davantage été effectué, il vaut mieux transmettre le dossier à un service de contrôle spécialisé (éventuellement, par direction), auquel ces sociétés seraient confiées jusqu'à leur radiation. Ce service pourrait également centraliser les sociétés en faillite et en liquidation et, en collaboration avec les services de recherche, les services de contrôle et le receveur, entreprendre les démarches nécessaires et constituer des fichiers de données afin de mieux repérer les liens éventuels existant entre de semblables sociétés (87).

En outre, la Cour préconise le renforcement de la clarté juridique. Les dernières évolutions enregistrées par la jurisprudence ne sont pas suffisamment incorporées dans le Com.IR 1992 et les instructions. Les contribuables introduisent, dès lors, des réclamations et il est procédé à des remises. Pour cette raison, la Cour plaide en faveur d'une adaptation de la politique en matière de sanctions à la réalité juridique actuelle :

- Il serait préférable de mieux tarifer et d'affiner davantage les amendes administratives et les accroissements d'impôt mineurs. L'objectif principal devrait être de sanctionner la violation d'une règle ou l'observation déficiente, voire inexistante, d'une obligation ; seul l'élément matériel, et pas l'élément intentionnel, importerait à cet égard. Les sanctions revêtiraient alors un caractère compensatoire et seraient plutôt destinées à indemniser l'administration pour les efforts supplémentaires qu'elle doit consentir. L'application immédiate, automatique et automatisée (88), honnête et égale pour tous de ces sanctions administratives devrait également avoir un effet préventif.
- Les accroissements d'impôt importants (en cas d'intention d'éluder l'impôt, de répétition, de fraude) auraient pour objectif de punir le contrevenant et, en outre, devraient, à cet effet, être d'un montant suffisamment élevé. L'administration devrait alors, pour anticiper une éventuelle application du principe *non bis in idem*, opérer un choix entre cet accroissement d'impôt, donc la poursuite de la procédure en droit civil (accord ou procédure de réclamation et procédure devant la Cour d'appel (89)) et le renvoi au parquet. Pour assurer l'égalité de traitement, il serait préférable que ce choix soit opéré de manière transparente.

Une stratégie politique plus claire et davantage d'informatisation (surtout des amendes administratives) sont nécessaires pour accroître l'efficacité et traiter les contribuables d'une manière égale.

87) Cf. également la recommandation formulée à propos des non-déclarants récalcitrants.

88) A ce jour, les amendes administratives doivent toujours être enrôlées manuellement, ce qui nécessite beaucoup de travail et augmente le risque d'erreurs.

89) Actuellement : recours administratif et double instance.

2.6 Comment les travaux relatifs à la constitution et à l'imputation des supports d'information sont-ils effectués ?

2.6.1 Contexte

Après que la déclaration a été introduite ou que, sinon, l'assiette imposable a été déterminée d'office, l'impôt dû doit être enrôlé.

Systeme automatisé

Pour ce faire, on constitue pour chaque contribuable identifié, pour chaque exercice d'imposition, soit un bordereau de données, soit une annexe à l'enregistrement de la déclaration.

Sur le bordereau de données, sont transcrites les données de la déclaration et les rectifications de la déclaration, les majorations de revenus et les accroissements d'impôts, ainsi que les amendes éventuelles (90). En outre doivent y figurer des données relatives à la nature des contrôles effectués.

L'annexe à l'enregistrement de la déclaration mentionne des données n'apparaissant pas sur la déclaration, mais cependant nécessaires aux statistiques. Le bordereau de données ou la déclaration, complétés de l'annexe à l'enregistrement, constituent les supports d'information à imputer.

Ces supports d'information sont encodés dans l'ordinateur local (91) par les employés du bureau de contrôle. Au cours du délai d'imposition de 3 ans, les données encodées sont transférées périodiquement (33 envois) vers l'ordinateur central du Centre des contributions pour le traitement de l'information (CCTI). C'est seulement à ce stade que s'effectuent d'autres contrôles de vraisemblance et de conformité. Ces programmes de validation centraux permettent de comparer les données récemment encodées avec celles des années précédentes (92) ainsi qu'avec le fichier des versements anticipés.

Grâce à ces programmes, la progression des travaux du bureau de contrôle, par envoi, peut également être très bien suivie (93). Enfin, ces opérations d'imputation sont aussi essentielles pour tenir le répertoire des personnes juridiques.

90) L'instruction Co.88.31/64.898 mentionne par code d'imposition les données qui doivent être indiquées et les cases des supports d'information qui ne peuvent pas être remplies.

91) Par le biais d'un terminal WANG et l'application " supports d'information ISoc-INR/soc". C'est à ce niveau que sont exécutés les contrôles assistés par ordinateur relatifs aux précomptes encodés. Cependant, ces contrôles ne consistent qu'en un contrôle des additions. Au moment de l'imputation, le contrôle assisté par ordinateur ne vérifie pas si les montants mentionnés dans la déclaration correspondent aux documents justificatifs joints.

92) Cette comparaison est importante, étant donné que les montants finaux du bordereau précédent doivent correspondre aux montants initiaux du nouveau bordereau.

93) Le résultat de l'application de ces programmes de validation centraux est constitué par les listings 289.11 (bordereaux de données refusés) et 289.72 (droits enrôlés), destinés aux bureaux de contrôle, ainsi que par un résumé de ceux-ci, destiné à la direction VI/3.

Lorsque les programmes de validation ne font apparaître aucune erreur, les données sont validées, et l'impôt est alors *automatiquement* calculé et enrôlé (94).

Il existe également une connexion avec le système ICPC,) (95), qui attribue également de manière automatique un numéro d'article à chaque enrôlement, afin que la perception, sauf en cas de non-paiement, puisse également s'effectuer de manière complètement automatique.

Lorsque, au contraire, les programmes de validation font apparaître des erreurs ou des contradictions, l'enrôlement est refusé. Ces supports d'information refusés, mentionnés sur le listing 289.11, doivent de nouveau être établis et encodés. Il est donc évident que l'encodage de données erronées entraîne un double travail. C'est pourquoi cela vaut la peine de vérifier combien d'imputations sont incorrectes, quelles en sont les causes, comment et dans quelle mesure il peut y être remédié.

Il n'y a pas d'instructions spécifiques concernant l'établissement et l'encodage des bordereaux de données, ni concernant le contrôle interne y afférent (96).

Les inspecteurs principaux sont cependant obligés (97) de contrôler l'exactitude des enrôlements qui engendrent un remboursement (98). A cet égard, il serait judicieux de confier l'examen d'un remboursement à vérifier à un autre agent que celui qui a complété et/ou encodé le bordereau de données ayant occasionné le remboursement (99). L'exactitude des données formant la base du calcul doit aussi être contrôlée. Si la base est exacte, on ne doit pas entreprendre d'actions. En cas d'erreur, celle-ci doit immédiatement être rectifiée par l'établissement d'un nouveau rôle (100).

94) Le système se charge également, jusqu'au 31^e envoi, d'imprimer et d'envoyer les notes de calcul (289.2) et les avertissements-extraits de rôle (289.6).

95) Il s'agit du système automatisé de perception et de comptabilité, qui relève du domaine de la perception et, le cas échéant, du recouvrement de l'impôt, ce qui correspond donc au domaine d'activités des bureaux de recettes. Seules les données considérées comme exactes, notamment les données validées par les programmes de validation gérés par le CCTI, *jusqu'au 31^e envoi*, sont transférées au système ICPC. Ce dernier a démarré en novembre 1993 et a entraîné une diminution sensible du nombre de paiements à traiter manuellement. L'intervention du receveur n'est plus requise pour les poursuites ultérieures qu'en cas de non-paiement dans le délai accordé. Les *32^e et 33^e envois* concernent les supports d'information pour lesquels l'enrôlement devait être fait manuellement, mais pour lesquels un support d'information a quand même été établi et imputé, afin d'assurer l'exhaustivité des statistiques.

96) Chaque année, le service automatisation publie toutefois une instruction, qui contient des directives pour compléter les supports d'information et tenir les relevés périodiques pour les exercices d'imposition respectifs (par exemple, l'instruction Co.88.31/65.817 du 31 mars 1995 pour l'exercice 1995 et l'instruction Co.88.32/68.960 du 10 décembre 1997 pour les exercices 1996 et 1997.)

97) Manuel de taxation n° 11/11052 et 11/11080.

98) Le terme "remboursement" est interprété de manière très stricte. Il s'agit donc seulement des remboursements réels. Les rôles où la somme des précomptes et des paiements anticipés imputables est inférieure à l'impôt dû ne sont donc pas compris ici.

99) Manuel des travaux périodiques, partie II, titre V n° 155.

100) Manuel des travaux périodiques, partie II, titre V n° 159-161.

Enrôlements manuels

La procédure d'enrôlement manuel est encore utilisée dans les cas suivants :

- Enrôlements urgents ; lorsque les droits du Trésor sont en péril (101) ;
- Rectifications et autres enrôlements après le 31^e envoi (102), c'est-à-dire après la clôture du système automatisé pour l'exercice d'imposition concerné ;
- Enrôlements après le délai de trois ans, donc dans le délai prolongé à raison de deux ans pour cause de fraude ;
- Enrôlements des amendes administratives.

Il s'agit d'une procédure compliquée (103) qui entraîne de nombreux travaux :

- Le bureau de contrôle calcule l'impôt au moyen d'un programme de calcul séparé ;
- La note de calcul est établie à l'aide de l'imprimante locale ;
- Le bureau de contrôle procède à l'établissement du rôle et des résumés ;
- Le bureau de recette attribue un article de rôle à chaque enrôlement manuel ;
- La direction régionale doit, au moyen de sondages, contrôler la conformité entre la note de calcul et le rôle et, ensuite, déclarer le rôle exécutoire ;
- La note de calcul est envoyée au bureau de recette qui doit contrôler la conformité entre les avertissements-extraits de rôle et les feuilles de rôle. Le rôle est enregistré aux relevés 248 des rôles. Sur ce rôle sont également mentionnées manuellement la date d'échéance et la date à partir de laquelle des intérêts de retard sont dus.

Outre ces travaux supplémentaires, cette procédure entraîne également d'autres risques :

- Lors de l'établissement de la note de calcul au moyen du programme de calcul séparé, il n'y a aucun contrôle de conformité ; cette carence doit donc être compensée par un contrôle supplémentaire de l'inspecteur principal, ce qui exige du temps supplémentaire ;
- L'obligation de compléter manuellement le rôle augmente le risque d'erreurs, ce qui nécessite donc des contrôles et du temps supplémentaires au niveau de la direction régionale de taxation.
- Ces enrôlements manuels ne relevaient pas du système ICPC, ce qui rendait impossible le suivi automatique des droits constatés encore impayés (104).

101) Par exemple, lorsqu'une notification fiscale doit s'effectuer dans le cadre de poursuites indirectes contre des tiers détenteurs (article 164 et suivants de l'A.R./C.I.R. 1992) ou lorsque les délais d'imposition de 18 mois et de 3 ans touchent à leur fin.

102) Après le 31^e envoi, les supports d'information ne peuvent plus être enrôlés automatiquement et l'enrôlement doit être fait manuellement. Pour cette dernière opération, un support d'information, pour mémoire, doit être établi en vue de l'établissement des statistiques, qui reflètent la progression des travaux du bureau de contrôle (32^e et 33^e envois).

103) Manuel des travaux périodiques, partie II, titre V, n° 168-184.

104) Dans le courant de l'année 1999 (suite à la problématique des arriérés de paiement aux communes de l'impôt communal complémentaire), des mesures avaient été prises afin d'intégrer également les enrôlements manuels dans le système ICPC.

Etant donné que cette procédure entraîne un surplus de travail et de risques, son utilisation par les bureaux de contrôle a été examinée sur la base des statistiques et d'un questionnaire, en vue de réduire davantage l'utilisation de cette procédure.

2.6.2 Constatations

Il est ressorti des statistiques que le pourcentage moyen d'erreurs dans l'encodage des supports d'information, décelées lors des contrôles de validation du CCTI, approchait les 5%.

Les bureaux de contrôle ont avancé les principales raisons suivantes pour justifier la non-validation de ces bordereaux :

- L'absence, dans le bureau de contrôle, d'un accès direct au fichier des versements anticipés (105) ;
- L'absence, dans le bureau de contrôle, d'un contrôle informatique permettant de vérifier automatiquement les données transférées de l'exercice d'imposition précédent. La connexion directe aux anciens supports d'information présenterait l'avantage de permettre l'encodage automatique et correct des pertes transférées (et d'autres données transférées). C'est important, vu que 58% (163.730/280.069) des supports d'information imputés ne sont pas imposables, suite à un résultat fiscal négatif dans l'année même ou à des pertes transférées des exercices précédents.

En outre, il est ressorti des réponses aux questions que, dans environ 80% des bureaux, les supports d'information étaient encore soumis par la suite à un contrôle par sondage.

Ces contrôles diffèrent.

Chaque bureau détermine ses priorités pour les cases à contrôler, ce qui peut s'expliquer par le manque d'instructions spécifiques.

On s'intéresse apparemment surtout aux supports d'information qui donnent lieu à des remboursements effectifs.

Les autres ne subissent pratiquement jamais de contrôle supplémentaire.

Les réponses ont démontré par exemple que, même en cas d'imputation de précomptes (= aussi un impôt payé à l'avance, même s'il ne revêt pas la forme d'un versement anticipé), un contrôle orienté des supports d'information par les inspecteurs principaux ne s'effectue que lorsque la somme des précomptes imputés et des versements anticipés aboutit à un remboursement effectif au contribuable.

Concernant ces précomptes, contrairement aux versements anticipés, aucun contrôle central n'est plus effectué par le biais des programmes de validation du CCTI. Le risque que des

105) Les extraits relatifs aux versements anticipés doivent être envoyés par le contribuable au service des versements anticipés, qui tient le fichier des versements anticipés. Ce fichier est actuellement encore séparé du répertoire des personnes juridiques. Si la date de bilan est modifiée, le service des versements anticipés doit donc manuellement encoder la nouvelle date de bilan dans le fichier des versements anticipés. En d'autres termes, il n'y a pas de flux automatique de données à partir du répertoire des personnes juridiques vers le fichier des versements anticipés. C'est pourquoi il peut y avoir des différences au niveau de la date de bilan entre le répertoire des personnes juridiques (au bureau de contrôle) et le fichier des versements anticipés. Les erreurs qui en découlent sont dépistées par les contrôles de validation.

précomptes soient imputés à tort ne peut donc être combattu que par l'augmentation des contrôles (106) effectués au bureau de contrôle.

18 des 85 (20%) bureaux qui ont répondu au questionnaire n'effectuent absolument aucun contrôle.

Malgré l'instruction explicite qui oblige les inspecteurs principaux (anciens inspecteurs A) à contrôler l'exactitude des enrôlements qui engendrent un remboursement, à peine 20 des 85 (23%) bureaux précités confirment que ce contrôle a effectivement lieu.

Par ailleurs, il ressort de ce questionnaire qu'un seul inspecteur principal vérifie l'exactitude des suppléments intégrés dans les statistiques. L'ACI n'a été cité, au sujet de ce contrôle, que 3 fois.

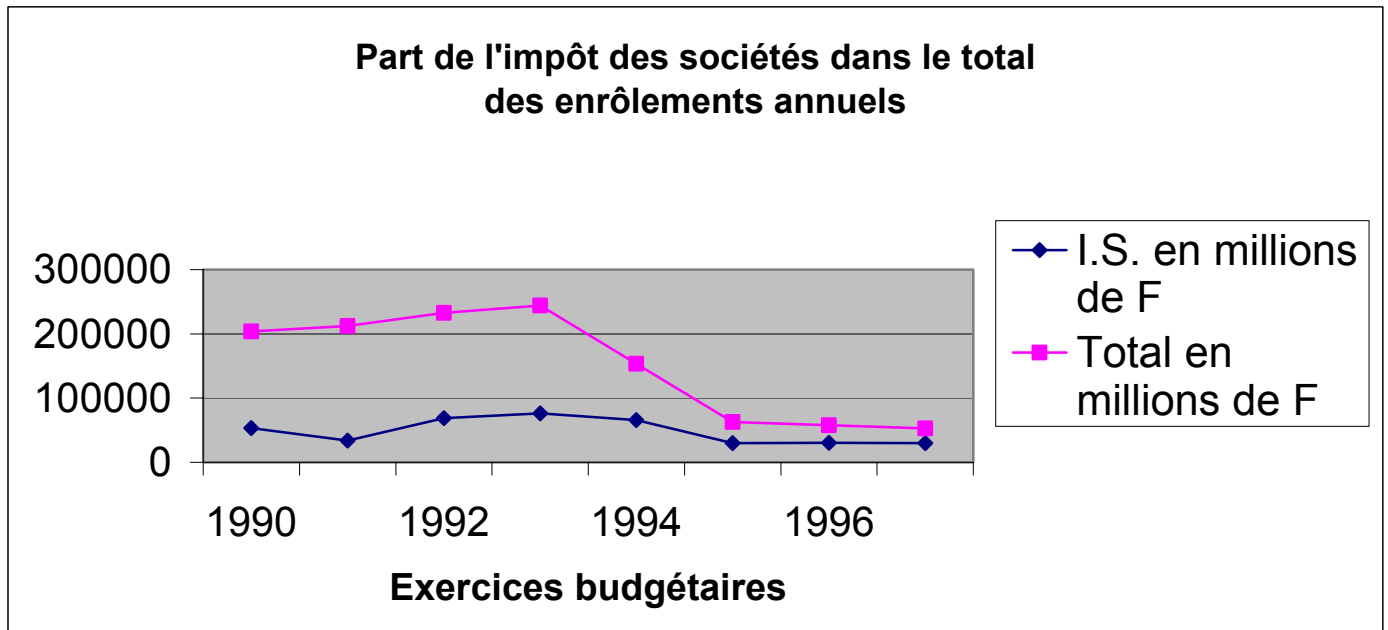
Les statistiques mentionnaient les nombres suivants pour les enrôlements manuels effectués dans le délai d'imposition de trois ans (=les 33 envois).

Exercice d'imposition	Nombre d'enrôlements manuels, autres que les amendes	Nombre d'amendes enrôlées	Total
1994	2.491	10.095	12.586
1995	2.116	9.092	11.208
1996	2.563	9.314	11.877

Source : statistiques 275 I/C 48.2 (statistiques résultant des travaux des bureaux de contrôle)

106) Les contrôles assistés par ordinateur effectués au moment de l'imputation ne sont que des contrôles arithmétiques et ne consistent pas à vérifier les montants mentionnés sur la déclaration correspondent aux pièces jointes.

La proportion des enrôlements manuels pour l'impôt des sociétés sur le total des enrôlements manuels a évolué comme suit :



Source : Etats 61 "manuels" (=statistiques des recettes résultant de la comptabilité des bureaux de recettes)

Le graphique ci-dessus montre clairement que la proportion de l'impôt des sociétés par rapport au total des enrôlements manuels constitue encore une part importante, qui, depuis l'année 1995, approche même de 50%.

Les bureaux de contrôle ont justifié l'exécution des enrôlements manuels en invoquant principalement les raisons suivantes :

- Erreurs affectant les supports d'information, dont la rectification ne pouvait être effectuée qu'après le 31^e envoi, et donc manuellement (34 des 85 personnes ayant répondu au questionnaire) ;
- L'urgence impérieuse de l'enrôlement afin d'éviter la prescription (35 des 85 personnes interrogées).

Les statistiques 275 I/C 48.2 montrent toutefois que, pour l'exercice d'imposition 1996, le nombre des supports d'information comportant des erreurs s'est élevé à 385 lors du 31^e envoi, tandis que le total des enrôlements manuels s'élevait à 2.563. Ces chiffres indiquent que les enrôlements manuels sont encore souvent utilisés dans le but d'éviter la prescription.

Le nombre total des enrôlements manuels repris dans ces statistiques doit être nuancé par les facteurs suivants :

- Après le 31^e envoi, les supports d'information ne peuvent plus être enrôlés automatiquement, mais doivent l'être manuellement. Pour ces enrôlements manuels, un support d'information pour mémoire doit être établi entre le 32^e et le 33^e envoi. Si celui-ci n'est pas enregistré (imputé), il n'est pas non plus repris dans les statistiques 275 I/C 48.2.
- Les enrôlements manuels pour lesquels le délai d'imposition est de 5 ans (article 354, deuxième alinéa, C.I.R. 1992 : délai prolongé de 2 ans en raison d'indices de fraude) ne sont pas non plus repris dans les statistiques 275 I/C 48.2.

Ces statistiques sous-estiment donc le nombre d'enrôlements manuels. A cet égard, il est à nouveau fait remarquer qu'un meilleur contrôle de l'imputation des supports d'information augmente la fiabilité des statistiques.

2.6.3 Recommandations

Le contrôle de l'exactitude de l'établissement des supports d'information et de celle de leur encodage doit être amélioré.

Pour le contrôle de la conformité entre le dossier et les supports d'information, l'ACI est l'organisme le plus indiqué. A cet égard, il faut faire attention au taux d'imposition des sociétés et au précompte mobilier imputé. Le contrôle de l'exactitude de l'encodage du support d'information peut consister en une comparaison avec l'imprimé informatique de ce dernier. Il est conseillé de vérifier *par sondage* tous les supports d'information, et donc pas seulement ceux liés aux dossiers qui donnent lieu à un remboursement.

L'encodage erroné de données peut être réduit par une informatisation plus poussée :

- Les programmes de validation, actuellement utilisés au niveau central, devraient pouvoir être appliqués dans les bureaux de contrôle au moment de l'encodage des données ; toutefois, cette extension n'est pas possible sans adaptation du système informatique actuel ;
- Une étape supplémentaire pourrait être le transfert électronique des déclarations enregistrées sur une disquette (107) ; ce qui suppose que les déclarations soient également introduites sur disquette ou par le biais d'Internet ; cette déclaration, complétée de l'annexe à l'enregistrement qui doit être établie par le bureau de contrôle, constituerait la base du rôle et des statistiques ; le bordereau de données pourrait donc disparaître ;
- La reprise automatique, électronique des données du support d'information relatif à l'exercice d'imposition précédent, tel qu'il a été imputé, produirait moins d'erreurs et permettrait donc un gain de temps ;

107) Aux Pays-Bas, la possibilité d'introduire la déclaration à l'impôt sur les revenus sur une disquette a été créée il y a quelques années. Cette innovation a connu un grand succès.

La loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale permet, dans les conditions définies par le Roi, de fournir également les données demandées dans la formule de déclaration au moyen d'imprimés informatiques ou de supports d'information électroniques (article 307, § 5, C.I.R. 1992).

- Si les suppléments d'impôt établis par le bureau de contrôle (108) étaient calculés automatiquement avant leur imputation et enregistrés dans les statistiques comme résultat du contrôle, le risque de suppléments d'impôt erronés serait également réduit.

Toutes ces mesures entraîneraient également une diminution du nombre d'erreurs d'encodage des supports d'information, que ces derniers donnent lieu ou non à un enrôlement manuel.

Enfin, il faudrait veiller à ce que le traitement des déclarations s'effectue à temps, afin que la procédure de l'enrôlement manuel ne soit plus utilisée dans le but d'éviter la prescription. Le nombre d'enrôlements manuels diminuerait donc.

108) Dans le rapport d'audit interne, il avait déjà été suggéré d'améliorer la méthode d'enregistrement des majorations de revenus dans les statistiques. Le calcul automatique du supplément d'impôt diminuerait le risque d'erreurs de calcul et, donc, également la nécessité d'exécuter des mesures de contrôle interne (par exemple, le contrôle par l'ACI) en la matière.

3 Conclusions de l'audit

Le 30 juin 1998, le taux d'occupation moyen des bureaux de contrôle classiques de l'impôt des sociétés ne s'élevait plus qu'à 65,16 %. De ce fait, le nombre de dossiers à contrôler par personne mensuellement s'est accru à un niveau que les bureaux de contrôle eux-mêmes ont ressenti comme étant problématique. Cette augmentation de la charge de travail a eu pour effet, dans la pratique, que, dans les bureaux de contrôle, le contrôle est, par la force des choses, resté le souvent limité à la vérification sur la base des pièces disponibles et, donc, que les majorations de revenus ont vu leur nombre et leur montant décroître.

Dans le cadre du présent audit, l'attention s'est cependant portée sur la mission de gestion des bureaux de contrôle. D'une part, l'exécution correcte et intégrale de celle-ci est nécessaire pour établir des impôts de sociétés représentant quelque 250 milliards par an et, d'autre part, elle garantit l'égalité de traitement des contribuables en la matière. Si cette mission de gestion était menée à bien ou organisée de manière plus efficiente, de façon à réduire la charge de travail y afférente, les bureaux de contrôle pourraient (à nouveau) consacrer plus de temps au contrôle proprement dit. Dès lors, en vue d'une organisation aussi efficiente que possible des centres de gestion à créer, il est fait état des problèmes et des facteurs perturbants qui surviennent dans l'environnement de travail actuel des bureaux de contrôle.

Sur une période de quatre ans, les bureaux ont compté, en moyenne, 3,66 dirigeants de service (= inspecteurs principaux), qui n'étaient souvent en fonction qu'à titre d'intérimaire. Cette absence de continuité dans la direction n'est pas compensée par des instructions claires quant à la manière dont le bureau doit être dirigé : les directives et les instructions sont disséminées ici et là. De même, le transfert de connaissances au sein du bureau n'est plus assuré, la plupart des fonctionnaires expérimentées ayant été transférés aux centres de contrôle de l'AFER.

Dans la plupart des bureaux de contrôle, la gestion du kardex n'est connue que d'une seule personne, qui est la seule à s'en occuper.

Ces deux facteurs compromettent le fonctionnement fiable des bureaux.

Les facteurs d'accroissement de la charge de travail et les dysfonctionnements suivants ont été relevés :

- 1) Pour ce qui est des sociétés qui ne tiennent pas leur comptabilité par année civile, les délais d'imposition sont, dans la pratique, jusqu'à douze mois plus courts, ce qui a pour effet de perturber le calendrier de l'année de travail. De même, la comparaison avec les données externes, basées sur l'année civile, s'en trouve compliquée.
Dès lors, ces sociétés sont souvent, dans la pratique, moins contrôlées.

- 2) En ce qui concerne les sociétés qui rentrent tardivement leur déclaration, c'est-à-dire les "non-déclarants négligents", il arrive chaque année qu'un pourcentage respectable de contribuables ne remettent pas initialement la déclaration, de sorte que l'administration doit prendre les mesures nécessaires. Dans 40 à 50 % des cas, ces actions incitent les " non-déclarants négligents" à encore rentrer leur déclaration.
L'octroi d'un report collectif au-delà du 30 septembre perturbe également le calendrier de travail.
- 3) Pour ce qui est des sociétés qui ne rentrent pas leur déclaration, les "non-déclarants récalcitrants", les actions menées par l'administration ne rencontrent aucun succès. Ce groupe compte plus de 15 % des contribuables à Bruxelles et dans la région de Charleroi et plus de 10 % dans la région d'Anvers. Les inspecteurs principaux n'ont aucune idée de la composition de ce groupe.

Pour ces non-déclarants, il faut fixer la base imposable et, dans certains cas, il faut également rechercher le contribuable. Il s'agit le plus souvent de contribuables de mauvaise foi ou en liquidation.

Il arrive régulièrement qu'en pareils cas, le bureau de contrôle ne procède pas à suffisamment d'investigations pour établir la taxation d'office de manière suffisamment motivée ou encore, qu'à tort, une taxation d'office soit établie dans le cas de sociétés "sans activité" ou sociétés "vides". Dans un cas, la taxation établie sera remise, dans la phase de réclamation, tandis que, dans l'autre, le receveur sera déchargé du recouvrement de la taxation. Dans les deux cas, le dossier sera considéré, dans les statistiques du fonctionnaire et du bureau de contrôle, comme clôturé et, même, avec un résultat favorable, puisque qu'une taxation d'office en l'absence de déclaration et, *a fortiori*, l'accroissement d'impôt sont considérés comme une augmentation de la base imposable (majoration de revenus), alors qu'il n'y a pas été prêté beaucoup d'attention dans le bureau de contrôle. Quand on envisage l'ensemble de l'administration, il n'est pourtant réalisé aucune recette et le surcoût administratif est toujours important.

En cas d'abus, ces contribuables échappent souvent aux sanctions.

- 4) Pour l'application de sanctions administratives, la réglementation en vigueur n'est pas assez diversifiée et est parfois équivoque. La distinction n'est pas suffisamment faite entre accroissements d'impôts et amendes administratives, entre force majeure, absence d'intention et intention d'éluder l'impôt, entre la simple inobservation matérielle des obligations fiscales (par exemple, l'obligation de déclaration) et la fraude. En outre, la réglementation n'est pas suffisamment adaptée à la répartition des compétences entre les bureaux de contrôle classiques et les centres de contrôle et se rapproche dangereusement des sanctions pénales

L'application des sanctions exige la tenue à jour (souvent manuelle) d'un dossier justificatif. Les amendes administratives doivent, elles aussi, toujours être enrôlées manuellement.

Il a été également constaté que, dans le cas des déclarants tardifs et des non-déclarants, la taxation d'office n'est pas toujours appliquée, affaiblissant ainsi la position juridique de l'administration (renversement de la charge de la preuve). Il en résulte que les contribuables ne sont pas traités sur un pied d'égalité.

- 5) Les supports d'information sont toujours établis manuellement avant d'être imputés. Les contrôles automatisés portant sur cette imputation sont, soit insuffisants (au moment de l'imputation opérée au bureau), soit tardifs (contrôles effectués au niveau central). Les imputations fautives repérées à l'occasion de ces derniers contrôles doivent être corrigées ultérieurement. Pour éviter ces erreurs, le dirigeant de service doit, préalablement à l'imputation, exécuter des contrôles matériels supplémentaires, qui ne sont pas réalisés partout de la même manière. Or, cette imputation est à la base de l'enrôlement et des statistiques et doit donc s'effectuer correctement.

Le manque de personnel et d'instructions précises, ainsi que la charge de travail trop élevée, d'une part, entraînent une inégalité de traitement des contribuables et, d'autre part, compromettent l'acquisition définitive des impôts dus.

Les nombreux non-déclarants récalcitrants, les opérations manuelles, les contrôles matériels et automatisés défectueux portant sur les supports d'information imputés troublent les statistiques.

La Cour recommande de tenir compte des recommandations suivantes pour l'installation des centres de gestion :

- 1) Les problèmes en matière d'occupation du cadre du personnel, de continuité dans la conduite et de gestion du kardex pourraient être résolus grâce à l'agrandissement d'échelle. Il serait nécessaire, à cet effet, de réaliser une étude des besoins en personnel. Il est recommandé de mettre au point un manuel clair à l'usage des centres de gestion et d'édicter des instructions qui se suivent numériquement.
- 2) Pour les sociétés qui ne tiennent pas leur comptabilité par année civile, l'exercice d'imposition pourrait être lié à l'année civile suivant la clôture dudit exercice plutôt qu'à l'année civile de la clôture de l'exercice.
- 3) Une intervention plus énergique à l'encontre des non-déclarants négligents pourrait, à terme, réduire ce groupe. L'imposition systématique et par voie automatisée d'une amende pourrait, à cet égard, d'une part, exercer un effet de prévention et, d'autre part, offrir davantage de garanties quant à l'égalité de traitement des contribuables.

La taxation d'office devrait également être appliquée de manière systématique.

- 4) Les non-déclarants récalcitrants devraient être centralisés à un niveau plus élevé, ce qui apporterait les avantages suivants :
 - Charge de travail plus réduite et plus orientée dans les bureaux de contrôle classiques et statistiques plus pertinentes à ce sujet ;
 - Approche commune et égale des non-déclarants ; pareil bureau central serait le lieu idéal pour accueillir une banque de données des points de comparaison ; de même, l'application de la procédure de "radiation" pourrait être centralisée ;

- Collaboration plus aisée avec les services de recherche, les bureaux de recettes et les services du contentieux ;
 - Repérage plus aisé des liens : hommes de paille, notaires, entreprises liées.
- 5) La réglementation relative aux sanctions administratives devrait être repensée à la lumière de la restructuration des centres de contrôle et de gestion ainsi que du danger d'une application éventuelle du principe *non bis in idem*. Il faudrait prêter plus d'attention au recours systématique et automatisé aux amendes en cas d'infraction purement "matérielle" aux obligations fiscales, par exemple, l'absence de remise de la déclaration.
- 6) Il serait vivement souhaitable de renforcer l'informatisation :
- Il est recommandé de prévoir un logiciel de gestion qui serait utilisé de manière uniforme par les bureaux de contrôle ;
 - L'ensemble du système des amendes, enrôlements inclus, doit être automatisé ; il est injustifiable que ce système soit encore géré manuellement, avec toutes les conséquences en découlant ;
 - De même, l'établissement de supports d'information et leur imputation s'effectuent toujours de manière manuelle ; il faudrait tendre, à court terme, vers l'instauration de la déclaration électronique et du traitement électronique de celle-ci, complétés par suffisamment de contrôles entièrement automatisés au moment de l'imputation (par exemple, le répertoire des personnes juridiques et le fichier des paiements anticipés devraient être connectés entre eux au moment de cette imputation).
 - Il faudrait veiller à développer un réseau intégré qui s'étendrait aux services décentralisés.

Débat contradictoire en application de l'article 5 du Protocole du 22 décembre 1995 relatif au contrôle des recettes fiscales par la Cour des comptes

Contrôle de la déclaration à l'impôt des sociétés
(référence de la Cour des comptes : N6-1.275.081 N1)

**Mémoire en réponse de l'Administration de la fiscalité
des entreprises et des revenus**

Introduction

En réponse au projet de rapport adressé, le 23 février 2000, à son directeur général, l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) a formulé ci-après ses considérations.

Ces réactions reflètent le souhait de l'Administration de réfuter, de nuancer ou de replacer dans leur contexte certaines constatations et/ou observations.

1. Description de l'audit

En ce qui concerne l'objet de l'audit, il est noté qu'il porte essentiellement sur l'organisation et l'exécution des opérations de gestion par les bureaux de contrôle classiques des contributions directes en ce qui concerne les déclarations à l'impôt des sociétés déposées ou non, le fonctionnel fiable de ces bureaux de contrôle étant essentiel pour l'application concrète de la législation fiscale et, partant, également pour l'établissement (et, ultérieurement, la perception) correct(s) de l'impôt dû et effectué(s), d'une manière égale pour tous les contribuables. Les observations, commentaires, considérations, constatations, etc. qui suivent doivent dès lors être considérées sous cet angle.

En ce qui concerne l'objet, la délimitation du domaine de l'audit, l'hypothèse, les objectifs, les questions d'audit et la méthodologie utilisée, l'administration n'a pas d'observations à formuler. Elle prend acte.

2. Résultats de l'audit

Problème de personnel

Le taux d'occupation global des services de gestion de l'impôt des sociétés (contrôles et BCT) a évolué quelque peu positivement en ce sens qu'au 31 décembre 1999, l'effectif comptait 1.099 agents (870 dans le rapport au 30 juin 1998). En revanche, la tendance à la hausse du nombre de sociétés est confirmée (nombre de déclarations remises pour l'année 1997 : 289.887 ; pour l'année 1998 : 300.331).

Il est aussi observé que, depuis la création des centres de contrôle (CC) de l'AFER, les services classiques ont pour tâche de contrôler la mise en ordre des dossiers et les contrôles de gestion.

Un contrôle de gestion comporte essentiellement un contrôle sur la base de pièces, limité à certains éléments du dossier et rendant un contrôle sur place moins nécessaire.

En ce qui concerne les recommandations formulées, il est souligné que, dans le cadre de la restructuration, certaines normes seront prises en considération lors de la création des centres de gestion afin de disposer d'un personnel suffisant et réparti de manière équilibrée. Bien entendu, le cadre du personnel devrait être entièrement rempli.

L'un des objectifs de la restructuration est, bien entendu, de renforcer la stabilité de la direction. En ce qui concerne Anvers et Bruxelles, si elles sont réalisées, les mesures annoncées (octroi de la prime – prime de bilinguisme, ...) y contribueront également.

Pour ce qui est de l'assistance structurelle en matière de direction des bureaux, il est observé que, dans le cadre de la nouvelle Inspection générale, le "rôle d'assistance" des sections A.C.I. est souligné (Instr. 30.7.1999, Co.80/71.206, point 2).

Equipement informatique

L'administration a déjà envisagé l'élaboration d'un manuel des applications informatiques ainsi que l'informatisation, au niveau central, de formulaires types. Elle poursuit les activités y afférentes par tous les moyens possibles.

Circulaires et instructions

Il est fait remarquer que la mention d'une personne à contacter dans les instructions est devenue, entre-temps, quasiment générale.

La numérotation continue par service d'origine est, de fait, appropriée et l'administration a dès lors l'intention de la réaliser.

La mise à jour du manuel de taxation est une tâche prioritaire dont la réalisation a été retardée pour diverses raisons. Dans les limites de ses possibilités, l'administration s'y consacrera. Toutefois, il se pose un autre problème en la matière en ce sens qu'une simple actualisation de ce manuel est devenue presque impossible et sera insuffisante à la suite, notamment, de la restructuration encore incomplète (coexistence d'anciennes et de nouvelles structures), l'introduction de nouvelles méthodes de travail en constante évolution (par exemple, la

méthode des vérifications approfondies, la sélection et l'analyse de risques), l'évolution en matière de contrôle, etc.

La transformation annoncée des services classiques actuels CD et TVA en centres de gestion polyvalents ressortissant aux centres de contrôle implique également une adaptation fonctionnelle des méthodes de travail habituelles.

En ce qui concerne l'adaptation fonctionnelle, la communication interne nécessaire sera organisée.

Gestion du kardex

Les recommandations formulées ne sont pas prioritaires dans le contexte actuel eu égard au fait qu'à l'issue de la restructuration, les contrôles actuels seront intégrés dans un plus grand ensemble (centres de gestion au sein du CC). Il en résultera automatiquement la fusion du kardex de plusieurs bureaux et, normalement, l'attribution de la responsabilité y afférente à plus d'une personne et la concentration de plus d'expertise en la matière.

Conditions de validité des déclarations

Pour remédier aux cas de déclarations non rentrées ou tardives, de non-déclaration et d'absence de rectification de vices de forme, les sanctions à appliquer éventuellement semblent être l'infliction systématique d'amendes administratives, indépendamment de la mise en œuvre ultérieure de la procédure d'office et/ou d'accroissement d'impôt.

L'Administration estime que l'application des amendes administratives doit, en pareils cas, demeurer limitée aux situations dans lesquelles les accroissements d'impôt n'ont pas d'effet (par exemple, sociétés qui sont en perte). Toutefois, la loi devrait préciser que l'accroissement d'impôt doit être appliqué avant l'imputation des précomptes et des paiements anticipés.

Délais d'introduction et procédures de report

En ce qui concerne le traitement des demandes collectives de report introduites par des organismes spécialisés dans la rédaction des déclarations de tiers, il est fait observer que c'est à la demande des représentants de ces organismes et en collaboration avec eux que la réglementation a, en son temps, été élaborée. En effet, la réglementation y afférente prête à la critique et a fait plusieurs fois l'objet, notamment, de questions parlementaires. Elle a été élaborée à la fois dans l'intérêt de l'administration et dans celui des organismes visés ci-dessus.

Dans la pratique, cette réglementation est surtout défavorable à l'administration, qui, de plus, a des difficultés à l'appliquer strictement.

Pour les sociétés qui ne clôturent pas leurs comptes le 31 décembre, le report serait le plus souvent refusé (en effet, les conseillers fiscaux, etc. ne sont pas confrontés à un nombre important de ce type de déclarations ; les raisons justifiant un report ne sont ainsi pas réunies).

Il serait effectivement pertinent de rassembler des données statistiques en la matière, le cas échéant, en vue d'une adaptation éventuelle de la réglementation.

Sociétés ne tenant pas leur comptabilité par année civile.

A partir de la période de contrôle 2000-2001, ces sociétés feront l'objet d'une attention supplémentaire lors de la sélection des dossiers. En effet, ces sociétés se voient attribuer un coefficient supplémentaire dans la pondération.

Les solutions juridiques suggérées dans les recommandations sont intéressantes. La conformité de ces recommandations avec, notamment, le droit comptable et le droit des sociétés doit toutefois être examinée.

Déclarations non introduites

En ce qui concerne l'application préventive d'amendes administratives : cf. les observations formulées ci-avant en la matière.

L'informatisation de l'enrôlement des amendes est, de fait, appropriée et prioritaire. A cet égard, il sera également surtout tenu compte de la rapidité d'exécution, avec, par conséquent, un impact plus important sur le comportement du contribuable.

L'Administration souscrit à la recommandation tendant à détailler la liste des déclarants tardifs ou non-déclarants, surtout en vue d'exécuter une analyse de risques.

En ce qui concerne la collaboration des services de recherche, il est observé qu'en la matière, un rôle important est certes dévolu à ces services, mais il y a également lieu de garder à l'esprit que ces services ont récemment fait l'objet d'une réforme, ont été intégrés dans les nouvelles structures de l'AFER et sont encore en pleine période d'adaptation. Il faudra veiller à ce qu'à court terme, ces services trouvent la dynamique qui convient.

L'Administration étudiera les avantages qu'elle pourrait retirer des possibilités de dissolution judiciaire qu'offre l'article 182 du Code des sociétés (sociétés qui ne satisfont pas à l'obligation de déposer les comptes annuels pour trois exercices consécutifs).

Politique en matière de sanctions

Bien que la procédure d'imposition d'office soit facultative, l'administration impose d'y recourir chaque fois que les conditions de son application sont réunies, (à elle seule, cette procédure ne constitue pas une sanction ; elle a pour effet de renverser la charge de la preuve). Il est signalé qu'en cas d'absence ou de retard de dépôt de la déclaration, le délai d'imposition de trois ans est applicable indépendamment du recours ou non à la taxation d'office.

Les recommandations de la Cour des comptes sont intéressantes ; elles requièrent une intervention du législateur.

La fixation de seuils et de critères en matière de dépôt de déclarations à porter devant les tribunaux est une matière extrêmement délicate et une transparence en la matière, certes souhaitable, est très difficile à réaliser. Cette dernière matière va d'ailleurs clairement au-delà de l'exercice des tâches de gestion et se posera avec beaucoup plus d'acuité dans les centres de contrôle.

Activités relatives à la constitution et à l'imputation des supports d'information.

Une automatisation plus poussée, en vue, notamment, de la mise au point de moyens destinés à diminuer sensiblement les erreurs d'encodage est évidemment indispensable et constitue une préoccupation permanente de l'administration qui s'y consacre de manière constante.

La proposition formulée en ce qui concerne le contrôle de l'établissement et de l'introduction corrects des supports d'information par le service ACI est difficilement applicable eu égard aux autres tâches déjà exercées (assistance, formation, etc.) par ce service dont la taille est plutôt restreinte.

L'Administration examine d'ores et déjà la mise à exécution de l'article 307, § 5, CIR 92, qui dispose que, dans les conditions définies par le Roi, le contribuable peut également fournir les données demandées dans la formule de déclaration au moyen d'imprimés informatiques ou de supports d'information électroniques ; elle développera les initiatives appropriées dans les délais les plus brefs possibles.

Enfin, bien que l'enrôlement manuel doive effectivement rester l'exception, force est toutefois de constater que les enrôlements en fin de période d'imposition ne pourront jamais être exclus, fût-ce parce qu'on y découvre des données entraînant l'établissement fréquent d'impositions au nom de tiers.