

COUR DES COMPTES

L'utilisation des déclarations fiscales en vue de la taxation des tiers

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

Bruxelles, mars 2004



COUR DES COMPTES

L'utilisation des déclarations fiscales en vue de la taxation des tiers

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

*Rapport adopté le 18 février 2004
par l'assemblée générale de la Cour des comptes*

La Cour des comptes a examiné l'utilisation que font les administrations fiscales, pour l'imposition d'un contribuable à l'impôt sur les revenus, des informations qu'elles recueillent à l'occasion du dépouillement et du contrôle de la déclaration des autres contribuables.

Afin qu'un flux financier, qui figure dans le dossier d'un contribuable en déduction de ses revenus, contribue à l'exacte taxation des contribuables qui en ont bénéficié, les administrations fiscales utilisent des fiches « mesures de contrôle », qui transmettent, d'un service de taxation à un autre, les données nécessaires. Ces fiches sont prévues, notamment, dans le cas de versements de rentes alimentaires, de paiements de loyers, etc.

Le contrôle, réalisé en 2002, d'un nombre limité de dossiers, répartis dans plusieurs services de taxation, a montré que seulement 26 % des fiches – que la situation de contribuables ayant déduit des sommes de leurs revenus rendait utiles – ont été établies. De plus, près de la moitié des fiches mentionnées comme transmises au service de taxation du tiers bénéficiaire ne figuraient pas dans le dossier de ce dernier. Enfin, près de 18 % des fiches présentes dans le dossier n'ont pas été exploitées par le service de taxation lors du contrôle de la déclaration fiscale. Au total, pour les dossiers examinés, environ 10 % seulement des informations utiles à la taxation d'un tiers ont donc été effectivement prises en compte, après avoir fait l'objet de fiches correctement élaborées et transmises.

L'analyse de la procédure prévue par l'administration pour la confection, la transmission et la prise en compte des fiches « mesures de contrôle » révèle des déficiences qui nuisent à une exploitation effective et diligente des informations disponibles dans les déclarations des contribuables. Ainsi, les instructions ne définissent pas les flux financiers (et les seuils quantitatifs) qui doivent donner lieu à l'établissement d'une fiche. Il n'est en outre pas prévu d'établir de relevés des fiches faites, des fiches transmises, des fiches réceptionnées ou des fiches réellement exploitées. Enfin, en cette matière, aucun contrôle hiérarchique particulier n'est explicitement prévu et l'administration centrale n'a pas fixé d'objectifs opérationnels.

Cette mauvaise circulation de l'information entraîne une perte de recette fiscale, les revenus ayant donné lieu à une déduction chez certains contribuables n'étant pas nécessairement déclarés par les contribuables qui en ont bénéficié. Dans les dossiers examinés lors du contrôle, 81 % des contribuables seulement avaient déclaré spontanément les revenus faisant l'objet d'une fiche les concernant.

L'audit a également mis en évidence que la qualité du travail accompli est fort variable selon les services et selon les taxateurs, ce qui ne garantit pas l'uniformité de traitement des contribuables.

La réforme en cours dans les administrations fiscales prévoit notamment la création d'un dossier fiscal informatique unique par contribuable, dans lequel toutes les informations recueillies sur ce contribuable seraient inscrites. Ce système devrait améliorer la sécurité et la rapidité de la transmission des informations et faciliter un contrôle hiérarchique et un pilotage de la procédure. Sa mise en œuvre n'est cependant prévue par l'administration que dans un délai de cinq à sept ans.

La Cour des comptes estime que la mise en œuvre effective de ce dossier fiscal informatique doit être considérée comme une priorité. Dans l'intervalle, compte

tenu des carences constatées, elle recommande de revoir les instructions transmises aux services de taxation et, en particulier, de dresser un inventaire des renseignements qui doivent donner lieu à l'établissement de fiches « mesures de contrôle », en fixant le cas échéant un seuil en dessous duquel l'élaboration d'une fiche n'est pas nécessaire et d'imposer aux services de taxation la tenue de relevés des fiches établies, envoyées, reçues et prises en compte.

Table des matières

Introduction	5
0.1 Le contexte général	5
0.2 Le déroulement de l'audit	6
Chapitre 1	
La procédure administrative	8
1.1 Procédure prévue par l'administration	8
1.2 Evaluation de la procédure administrative	9
Chapitre 2	
Les pratiques administratives	12
2.1 L'établissement des fiches	12
2.2 La transmission et la réception des fiches	13
2.3 L'exploitation des fiches	13
Chapitre 3	
Recommandations	15
3.1 Pilotage et supervision	15
3.2 Dossier fiscal informatique	16
3.3 Perspectives	17
Annexe	
Réponse du ministre des Finances	19

Introduction

0.1 Le contexte général

- 1 L'audit s'inscrit dans le cadre de la mission dévolue à la Cour des comptes en matière de contrôle général sur les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'Etat¹. Il porte sur l'exploitation que fait l'administration, pour l'imposition d'un contribuable à l'impôt sur les revenus, des informations recueillies à l'occasion du dépouillement et du contrôle de la déclaration des autres contribuables.
- 2 La base de la taxation de tout contribuable à l'imposition sur les revenus des personnes physiques et des sociétés (I.P.P. & I.Soc.) résulte de flux financiers entre acteurs économiques au cours d'une période de temps définie. Pour déterminer cette situation fiscale, l'administration doit obtenir une information fiable sur la réalité, la nature et le montant de ces flux.
- 3 La source d'information de base, dans le système actuel, est la déclaration d'impôt, remplie annuellement par chaque contribuable. Afin de contrôler la justesse de l'information ainsi fournie, la manière la plus efficace de procéder est de la comparer à l'information fournie par le partenaire économique du contribuable dans sa propre déclaration: puisque le revenu d'un contribuable est – le plus souvent – égal à la charge fiscalement déductible d'un autre contribuable, ce dernier aura intérêt à déclarer le montant exact des sommes versées.
- 4 Dans certains cas, des procédures définies par l'administration fiscale imposent aux débiteurs de revenus de produire les informations utiles. Ainsi pour tout salaire payé, l'employeur doit, sans quoi ces frais professionnels importants ne pourraient être déduits, transmettre des fiches au bureau de taxation du salarié. Ces fiches classées dans son dossier, servent de point de comparaison essentiel avec l'information fournie dans la déclaration d'impôt. Ces fiches établies par les contribuables et transitant par un centre de documentation de l'administration, ne sont pas analysées dans le présent audit (soit, entre autres, les fiches 281.10, 281.20 à 281.50).
- 5 Pour certains types de revenus cependant, aucune procédure de cet ordre n'a été mise en place. Dans ces cas, l'administration a élaboré une procédure interne de transmission pour l'information recueillie à propos d'un autre contribuable, dans sa déclaration ou à l'occasion d'un contrôle de gestion ou d'un contrôle approfondi. Cette procédure est basée sur la transmission de formulaires internes appelés fiches «mesures de contrôle». Seules les fiches établies par les services de taxation en vue d'informer un autre service de taxation des informations dont il dispose, sont étudiées ici.
- 6 L'audit a donné lieu à l'analyse des trois phases suivantes:
 - La confection des fiches «mesures de contrôle». Les fiches sont-elles établies? Le sont-elles rapidement (dès réception des déclarations) et de manière correcte?
 - Leur transmission aux services de taxation compétents. Les fiches sont-elles transmises aux services de taxation compétents? N'y a-t-il pas de perte d'informations ou de fiches?

¹ Art. 180 de la Constitution coordonnée.

- L'utilisation, lors du contrôle des déclarations, des renseignements fournis par les fiches « mesures de contrôle ». Les renseignements transmis sont-ils utiles, pertinents et exploitables par le service de taxation qui les reçoit? Les renseignements sont-ils utilisés et exploités par le service de taxation?

0.2 Le déroulement de l'audit

0.2.1 L'enquête préalable

- 7 Au cours de l'enquête préalable, deux bureaux de contrôle ont été visités afin de recueillir de premiers éléments d'appréciation sur l'échange d'informations entre les services de contrôle. A cette occasion, un entretien avec l'inspecteur principal et la personne chargée du secrétariat du bureau de contrôle (le « kardex ») a été mené.
- 8 En date du 21 août 2002, la Cour des comptes a informé le ministre qu'elle procéderait à un audit des mesures de contrôle en vue de la taxation de tiers.

0.2.2 L'enquête de corroboration

- 9 Au cours de l'enquête de corroboration, dix services de taxation ont été visités, afin d'examiner le fonctionnement pratique du système actuel de transmission des informations puisées dans les dossiers fiscaux. Une discussion relative à la gestion et à l'exploitation des fiches a également eu lieu avec l'inspecteur principal.

Ces dix services de taxation sont répartis dans les trois régions² et pour chacun d'eux, des dossiers ont été choisis de manière aléatoire afin de vérifier la première phase des tâches envisagées: l'établissement des fiches lorsque celles-ci étaient requises.

- Quatre services de taxation à l'impôt des personnes physiques

Pour les salariés au forfait, 20 dossiers dans lesquels une rente alimentaire a été déduite ont chaque fois été examinés afin de vérifier qu'une fiche avait effectivement été établie.

Pour les salariés « frais réel »³ et les indépendants⁴, 2% des dossiers traités dans le service ont fait l'objet d'un examen afin de contrôler la confection des fiches.
- Trois services de taxation à l'impôt des sociétés (2% des dossiers du service ont fait l'objet d'une vérification)

² Compte tenu de leur aspect marginal, les services de taxation à l'impôt des non-résidents n'ont pas fait l'objet d'un contrôle.

³ Pour les dossiers des salariés au frais réel (D1-D2), les 2 dernières déclarations ont été examinées afin d'avoir un cycle complet. Ceux-ci font en effet l'objet alternativement tous les deux ans d'un contrôle de gestion ou d'une mise en ordre.

⁴ Pour les centres de taxation des personnes physiques (indépendants) ainsi que des sociétés, étant donné que le contrôle ne porte que sur un pourcentage des dossiers du service, il a été procédé à un travail sur les déclarations des 3 derniers exercices (soit les exercices d'imposition 2001, 2000 et 1999; revenus respectivement de 2000, 1999 et 1998, afin de faire un demi-cycle de contrôle (cycle C1-C6, B1-B6)).

- Trois services de taxation à l'impôt des personnes morales
 Pour chacun des services visités, une vingtaine de dossiers ont fait l'objet, sur la base des états périodiques établis par l'agent taxateur, d'une consultation sur deux périodes de contrôle (exercices d'imposition 2000 et 2001).⁵
- 10 Etant donné que le *Manuel de taxation*⁶ ne donne pas une liste exhaustive des informations disponibles dans les déclarations fiscales des contribuables qui devraient faire l'objet d'une transmission aux autres services de taxation, un passage en revue des différentes déclarations fiscales a été réalisé afin d'établir une liste plus ou moins complète des renseignements susceptibles d'être transmis.
 - 11 La visite dans les dix centres de taxation «source» a permis de consulter environ 400 dossiers fiscaux qui ont donné lieu à une liste de 303 fiches établies.
 - 12 Dans un second temps, la bonne réception de ces fiches a été vérifiée, ainsi que leur prise en compte lors du contrôle de la déclaration par le service de taxation «destinataire». Par souci d'efficacité, seule une partie des services destinataires a été visitée (les services trop décentrés, isolés et où le nombre de fiches censément reçues était faible, n'ont pas été visités)⁷.

0.2.3 La phase contradictoire

- 13 Le rapport de l'auditorat a été envoyé le 4 juillet 2003 à l'administration en vue du débat contradictoire. Celui-ci a eu lieu le 9 septembre 2003 entre des délégués de la Cour et des représentants de l'administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus (Afer).
- 14 La Cour des comptes a ensuite transmis au ministre des Finances, le 26 novembre 2003, un rapport synthétisant ses observations et recommandations, ainsi que les remarques et engagements formulés par l'administration.
- 15 Le 14 janvier 2004, le ministre des Finances a, en substance, répondu à la Cour qu'il ne manquera pas de veiller à ce que l'administration honore avec toute la diligence requise ses engagements, tant en ce qui concerne les mesures à prendre à bref délai que dans le cadre de la mise en œuvre du dossier fiscal unique.
- 16 Afin de rendre compte des résultats de la phase contradictoire, les remarques et engagements de l'administration ont été insérés dans le rapport où ils figurent avec une mention dans la marge.

⁵ Bien que les centres spécialisés «Impôt des personnes morales» ne représentent qu'une part négligeable des dossiers fiscaux, l'existence d'états statistiques mentionnant les informations produites en vue de la taxation de tiers a permis de cibler le travail plus spécifiquement sur l'aspect transmission et prise en compte de l'information par le service «destinataire», plutôt que sur la production de l'information par le taxateur. Ainsi, sur les 303 fiches inventoriées, 174 l'ont été dans les trois services de taxation I.P.M.

⁶ Le *Manuel de taxation* rassemble les instructions concernant certaines tâches incombant aux contrôles et à d'autres services, les mesures de contrôle et la surveillance. Il est élaboré et mis à jour par l'administration centrale des Finances. Ce manuel est destiné à l'usage exclusif des agents de l'administration des Contributions directes.

⁷ Dans cette seconde phase, 53 services de taxation (essentiellement I.P.P., mais également I.P.M. & I.Soc.) ont été visités, et 172 fiches sur les 303 établies par les services «source» ont été contrôlées.

Chapitre 1

La procédure administrative

- 17 L'examen des normes établies par l'administration permet de porter un jugement sur leur pertinence au regard des objectifs poursuivis. Dans un deuxième chapitre, la réalité de l'application de ces normes est contrôlée.

1.1 Procédure prévue par l'administration

- 18 Dès le début de la section afférente aux mesures de contrôle (relative aussi aux fiches fiscales 281 en provenance des débiteurs de revenus), le *Manuel de taxation* expose l'importance que l'administration accorde à cet aspect du travail de contrôle⁸:

«La documentation constituée par les fiches 'mesures de contrôle', les listings-fournisseurs, etc., revêt, au plan de la vérification des déclarations, une importance telle qu'il convient qu'on y prête la plus grande attention, qu'il s'agisse:

- *de la confection des fiches à établir par les services de taxation;*
- *du classement et de l'utilisation des documents, soit fournis par les contribuables en vue de la taxation des tiers, soit établis et envoyés par d'autres services;*
- *de la recherche à effectuer pour des fiches de documentation ou de rémunérations qui ne peuvent recevoir immédiatement une destination;*
- *de l'interprétation des renseignements qui y figurent»⁹.*

- 19 En principe, la confection des fiches doit se faire dès réception de la déclaration, sur la base de ses mentions ou de ses annexes. De la sorte, transmises dès les premiers mois de la période de contrôle, les fiches peuvent être prises en compte lors de la taxation au premier degré du contribuable correspondant. Ce point est souligné: ce travail ne peut être différé jusqu'au moment de la vérification. Lors de celle-ci, si des éléments nouveaux sont découverts, des fiches rectificatives ou complémentaires sont alors rédigées.

- 20 La trace de la confection d'une fiche est conservée dans le dossier sous deux formes:

- une mention «f.f.» (pour «fiche faite») est portée en regard des données notées sur une fiche (sur la déclaration, ou les annexes, voire les réponses aux demandes de renseignements);
- un duplicata de la fiche (copie carbone) doit normalement être conservé dans le dossier.

- 21 L'administration a élaboré trois fiches standardisées – internes aux services des contributions directes – pour la transmission de l'information de taxation:

- la fiche 281.00 reprend les frais de représentation, de déplacements, les intérêts, les rentes alimentaires ou toutes autres constatations comme les apports en numéraire;

⁸ Les mises à jour les plus récentes de cette partie du *Manuel de taxation* remontent à octobre 1994.

⁹ *Manuel de taxation*, n° 13/310.

- la fiche 281 H reprend les renseignements relatifs à la conclusion ou au remboursement de prêt ou d'emprunt non enregistré (pas de fiche lorsque le créancier est un établissement ou organisme public de crédit);
 - la fiche 334 C reprend les renseignements relatifs à la location, l'emphytéose, la superficie ou autres droits immobiliers similaires¹⁰.
- 22 Ces fiches prévoient la mention d'une série de renseignements sur le contribuable tiers (nom, adresse, profession, numéro national), sur le contribuable source et sur la nature, le montant et la date de l'opération qui est à l'origine de la transmission de l'information. Cette fiche doit être datée et signée, et indiquer distinctement le service destinataire.
- 23 Le *Manuel de taxation* précise en outre que l'inspecteur A¹¹ doit exécuter un certain nombre de vérifications qui pourraient constituer une bonne base pour évaluer la performance des services en cette matière:
- «a) vérifier par coups de sonde, avec demande aux collègues, si les fiches de renseignements mentionnés aux dossiers comme ayant été faites ont effectivement été établies et envoyées;
- b) examiner si les fiches reçues sont régulièrement classées dans les dossiers fiscaux et utilisées à bon escient;
- c) s'assurer que les fiches et la documentation qui concernent d'autres services de taxation sont envoyées sans retard;
- d) donner comme directives:
- de ne pas communiquer des renseignements n'ayant que peu d'utilité;
 - de rechercher les renseignements utiles qui devraient être transmis – et à temps – alors qu'ils ne le seraient pas ou ne le seraient que tardivement.»

1.2 Evaluation de la procédure administrative

- 24 Une certaine confusion règne dans cette partie du *Manuel de taxation* afférente aux mesures de contrôle, puisque le chapitre sur les mesures de contrôle traite des fiches en provenance des contribuables mais également celles des services internes, des administrations fiscales étrangères ainsi que des renseignements portant sur des fraudes décelées par d'autres administrations.

Plus concrètement, certaines faiblesses des normes établies sont à relever, selon les différents stades de la procédure.

¹⁰ Pour être exhaustif, il existe une fiche 334 D qui reprend les renseignements relatifs à des acquisitions par des résidents de biens immobiliers situés à l'étranger (*Manuel de taxation* n° 13/37000). Comme cette fiche fait intervenir des services étrangers aux Contributions directes (et est d'ailleurs évoquée dans une autre section du manuel), elle n'est pas prise en considération ici.

¹¹ Il s'agit d'un inspecteur principal d'administration fiscale en charge de plusieurs services de taxation.

1.2.1 Etablissement des fiches

- 25 Les instructions ne fournissent pas une liste un tant soit peu détaillée des flux financiers ou des faits socio-économiques donnant lieu à la confection d'une fiche¹²;
- ⇒ risque associé: un taxateur peu expérimenté et insuffisamment formé peut négliger systématiquement de prendre en considération certaines données à transmettre.
- 26 Le *Manuel de taxation* n'évoque pas le cas des informations internes à un même service (contribuable tiers et contribuable source contrôlés dans le même bureau): à défaut de spécification, l'on doit présumer que la procédure est identique;
- ⇒ risque associé: faute de cette précision explicite, des pratiques non conformes pourraient être appliquées (e.g. une vérification directe dans le dossier du contribuable tiers sans production de fiche et sans trace).
- 27 Il n'existe pas de relevé statistique du taxateur concernant la production des fiches faites¹³;
- ⇒ une telle statistique permettrait, après regroupement à différents niveaux et jusqu'à l'administration centrale, d'aider au pilotage du système par l'identification des pratiques anormales et la détermination éventuelle d'un niveau de performance standard.
- 28 Les instructions administratives ne donnent pas – fût-ce à titre indicatif – un montant en dessous duquel la production d'une fiche serait à éviter¹⁴;
- ⇒ faute de ce seuil de matérialité, des démarches dont le rapport coût/rendement serait élevé risquent d'être engagées.

1.2.2 Transmission et réception des fiches

- 29 Il n'est pas prévu de tenir un inventaire des fiches établies dans les bureaux et transmises à d'autres services¹⁵, ni des fiches reçues;
- ⇒ risque associé: faute d'un inventaire avant classement dans les dossiers, les fiches reçues pourraient être détruites;

¹² Le seul fait qui donne lieu à une procédure particulière évoquée dans le *Manuel de taxation* concerne «les renseignements relatifs aux apports en numéraire effectués par des personnes physiques, apparaissant dans les actes de constitution ou d'augmentation de capital de sociétés», qui «peuvent être utiles pour la taxation de ces personnes particulièrement en cas de taxation d'après des signes ou indices» (*Manuel de taxation*, n° 13/3202.1).

¹³ Hormis pour les taxateurs des services spécialisés en impôt des personnes morales: leur état périodique prévoit l'inscription des informations en vue de la taxation de tiers.

¹⁴ Le *Manuel de taxation* prévoit que ce genre de directives doit être donné par l'Inspecteur A: il faudrait plutôt, en cette matière, poser des règles de base applicables pour tous les contrôleurs, tout en laissant aux divers fonctionnaires de surveillance la possibilité de les adapter aux circonstances particulières rencontrées.

¹⁵ En ce qui concerne la procédure de transmission, le *Manuel de taxation* précise que: «Il n'y a pas lieu de demander un accusé de réception, à moins que cela ne soit jugé souhaitable eu égard à l'importance ou à la nature spéciale des renseignements fournis. Dans ce cas, la documentation transmise doit être accompagnée d'un inventaire établi en double, dont un exemplaire est renvoyé à l'expéditeur, dûment daté et signé.» Ici encore, il serait souhaitable de préciser quelque peu dans quelle mesure des renseignements fournis peuvent être jugés importants ou de nature spéciale. L'on ne doit cependant pas préconiser de recourir de manière extensive à la formalité de l'accusé de réception; un inventaire tenu à jour des fiches transmises et reçues semble une pratique suffisamment efficiente. A noter que le travail de rapprochement par coups de sonde que l'inspecteur A est supposé faire peut être utile pour rectifier des pratiques déviantes locales mais ne permet pas de tirer des enseignements utiles pour la réorientation du contrôle à un niveau global.

- ⇒ par rapprochement des inventaires, l'administration pourrait contrôler – par sondage – l'efficacité et la rapidité de son système de transmission de fiches; cet inventaire pourrait en outre servir (s'il reprenait les montants communiqués, voire la nature de l'information transmise) d'instrument utile de pilotage de la procédure.

1.2.3 Exploitation de l'information

- 30 Pas davantage qu'au niveau de la production des fiches, il n'existe de statistique de leur prise en compte par le taxateur de destination;
- ⇒ risque associé: comme le taxateur ne peut valoriser, dans un état périodique individuel, la prise en compte de cette information, il peut être tenté de la négliger;
 - ⇒ cette absence de statistique ne permet pas à l'administration d'évaluer la plus-value apportée par cette procédure de transmission de l'information; pour ce faire, il faudrait distinguer les informations qui avaient été inscrites spontanément et exactement par le contribuable tiers (et qui ne sont donc qu'une simple confirmation) et les informations qui apportent un renseignement nouveau, seules productives de plus-value.

1.2.4 Supervision et pilotage

- 31 Il convient d'examiner si les instructions, qui confient à l'inspecteur A le soin de donner des directives de contrôle, sont suffisantes (cf. supra): un encadrement normatif minimal devrait plutôt émaner de l'administration centrale, même si l'inspecteur A a l'opportunité d'interpréter ou de déroger partiellement – en fonction des caractéristiques de ses services ou des dossiers traités – à ces directives générales;
- ⇒ risque associé: un manque d'uniformité des pratiques de contrôle, entraînant un traitement différencié des contribuables.
- 32 Hormis les quelques indications des contrôles que l'inspecteur A doit effectuer, aucune procédure de vérification n'est censée être appliquée par l'inspecteur principal, ni par des niveaux hiérarchiques supérieurs (direction régionale, centrale);
- ⇒ l'absence de gestion du système ne permet pas d'évaluer l'efficacité et l'efficience de la procédure de transmission d'informations fiscales internes.
- 33 D'une manière générale, il est constaté que l'administration n'a pas fixé d'objectifs opérationnels en cette matière (susceptibles de constituer une norme révisable en fonction des résultats constatés), à partir desquels elle puisse évaluer la performance atteinte.

Chapitre 2

Les pratiques administratives

2.1 L'établissement des fiches

- 34 Pour les dossiers que la Cour des comptes a contrôlés, on constate que seulement 26% des fiches susceptibles d'être faites au regard du dossier fiscal, l'ont été réellement. Il est à souligner que, pour l'ensemble des fiches non établies, 72% ne l'ont pas été alors que les indications reprises au dossier donnaient les renseignements nécessaires quant à l'identité du bénéficiaire.

Même pour les dossiers faisant l'objet d'une vérification plus sérieuse, comme un contrôle de gestion ou un contrôle approfondi, l'établissement des fiches n'est pas systématique.

- 35 Il faut cependant préciser que le taux de confection des fiches varie d'un service à l'autre, voire, au sein d'un même service, d'un agent à l'autre. Dans certains services contrôlés, pour les dossiers faisant l'objet d'une mise en ordre, aucune fiche n'a été établie.

Cette différence entre services peut conduire à traiter de manière discriminatoire les contribuables. Il a ainsi été observé, dans un service I.P.P., que presque aucune fiche relative aux rentes alimentaires n'était établie. De plus, les rentes étaient automatiquement acceptées en déduction, alors pourtant que le bénéficiaire de celles-ci n'était pas mentionné dans la déclaration.

- 36 L'une des raisons invoquées par les responsables de service pour expliquer l'absence de fiches est le manque de temps, lié à la charge de travail et au personnel disponible. De plus, l'établissement de fiches n'est pas considéré comme une priorité lors de l'examen d'un dossier. Il semble que le souci de respecter le plan de travail amène à négliger l'établissement de fiches dans bon nombre de dossiers.

- 37 Selon le *Manuel de taxation*, la confection des fiches doit pourtant se faire dès réception de la déclaration, afin qu'elles puissent être prises en compte lors de la taxation au premier degré du contribuable tiers. Il est spécifié que ce travail ne peut être différé jusqu'au moment de la vérification.

Dans la pratique et pour l'ensemble des services visités, l'établissement des fiches ne se fait qu'à la vérification du dossier et jamais à la réception de celui-ci.

- 38 A l'exception d'un service où la fiche n° 281.00 (reprenant une partie des différents types de renseignements à fournir) a été remplacée par un document plus détaillé, les agents ne disposent pas d'une liste exhaustive des renseignements à fournir ainsi que d'un seuil de revenus pour le contribuable tiers, en dessous duquel il n'est pas nécessaire de transmettre l'information.

- 39 La plupart des fiches établies concernent les rentes alimentaires et les loyers. Bien que certains dossiers consultés concernent de nouvelles sociétés, il a été constaté qu'aucune fiche relative aux apports en numéraire effectués par une personne physique n'a été établie.

2.2 La transmission et la réception des fiches

- 40 Lors de la consultation des dossiers dans les services destinataires, en vue de vérifier la réception et l'exploitation des renseignements fournis par les fiches, il a été constaté que près de la moitié des fiches (49%) considérées comme transmises pour le service de taxation source ne figuraient pas dans le dossier du contribuable destinataire, ni dans sa farde de documentation. L'audit n'a pas permis de déterminer, dans chaque cas, si la fiche s'était perdue lors de la transmission, lors de son traitement par le service de taxation destinataire ou n'avait pas été transmise par le service source en dépit des indications reprises dans le dossier.
- 41 La transmission des fiches prend différentes formes en fonction de l'organisation interne des services. Celles-ci sont expédiées par courrier interne pour les services destinataires se situant dans la même cité administrative et par courrier ordinaire pour les autres. L'envoi se fait directement par l'agent en charge du dossier ou par la personne en charge du kardex et peut être couplé avec la transmission d'autres documents à destination du centre de taxation destinataire. Les délais de communication varient d'un jour à trois mois.
- 42 A la réception des fiches, dans le meilleur des cas, celles-ci sont classées directement dans la farde de documentation relative au contribuable concerné. Parfois le classement ne s'effectue que lorsque le nombre de fiches est conséquent et dans certains services, les fiches sont stockées avant leur mise aux archives sans jamais avoir fait l'objet d'une consultation.
- 43 Si, lors du classement de la fiche, on constate une erreur ou une omission dans les renseignements transmis, le service destinataire cherche, dans la plupart des cas, à donner une affectation correcte à la fiche; parfois cependant celle-ci est retournée au service source ou est détruite sans avoir été prise en compte.
- 44 Ni à l'expédition, ni à la réception des fiches, un registre n'est tenu.

2.3 L'exploitation des fiches

- 45 L'examen des dossiers pour lesquels une fiche avait été établie a été réalisé en vue de répondre à deux questions: les informations qui y figurent ont-elles été exploitées? les renseignements repris sur la fiche avaient-ils été déclarés spontanément par le contribuable?
- 46 Parmi les fiches transmises qui figuraient au dossier du contribuable concerné¹⁶, près de 18% n'ont pas été exploitées par le service de taxation destinataire lors du contrôle de la déclaration fiscale du contribuable concerné.
- 47 Il faut noter que pour 19% des 170 fiches contrôlées par l'auditorat, le montant de revenu repris sur la fiche ne figurait pas dans la déclaration fiscale du contribuable.
- 48 Cette mauvaise circulation de l'information entraîne une perte de recette fiscale, les revenus ayant donné lieu à déduction chez certains contribuables

¹⁶ Pour rappel, cela concerne environ une fiche sur deux, voir ci-dessus.

n'étant pas nécessairement déclarés par les contribuables qui en ont bénéficié. A cet égard, les résultats repris ci-dessus ne sont pas extrapolables¹⁷.

- 49 L'exploitation des fiches est d'un degré variable selon les services. Dans la majorité des services, lors du contrôle de la déclaration, l'agent prend la documentation y relative afin de la traiter (la documentation comprend notamment les fiches « mesures de contrôle » n° 281.00 ou 334 c, mais aussi les fiches 281.10 à 30 reçues des employeurs, les relevés Belcotax¹⁸, les relevés 325.50 reçus du centre de documentation, les éventuels avis publiés au *Moniteur belge* suite à la constitution de la société, à l'augmentation de capital ou tous autres renseignements relatifs aux contribuables).
- 50 Il ressort de l'audit que, lors du contrôle des déclarations faisant l'objet d'une mise en ordre, il n'est pas rare que la documentation ne soit pas consultée et que seul le bordereau soit confectionné, sans examen du dossier fiscal. De plus, les fiches reçues après examen de la déclaration, principalement pour les contribuables contrôlés sur une base pluriannuelle (i.e. les indépendants et les sociétés), ne feront l'objet d'un traitement que lors d'un exercice ultérieur. Une fiche reçue après que la déclaration ait été traitée en contrôle de gestion ou contrôle approfondi, pourra ainsi rester encore deux années dans la farde de documentation sans être exploitée.
- 51 Par contre, dans certains services (principalement I.P.P. salariés au forfait), un « deuxième tour » (selon l'expression utilisée) est organisé : les fiches reçues après le contrôle de la déclaration fiscale sont reclassées dans le dossier avec vérification que les renseignements fournis sont bien déclarés par le contribuable.
- 52 Il faut enfin souligner que, dans aucun des services visités, il n'y a eu de contrôle systématique de la part de l'inspecteur A sur l'établissement ou la prise en compte des fiches. Les quelques vérifications de fiches effectuées se sont faites dans le cadre d'une vérification plus globale de certains dossiers.
- 53 De plus, il n'existe pas d'état statistique reprenant les augmentations de la base imposable engendrées à la suite de la réception des renseignements via les fiches « mesures de contrôle ».

¹⁷ Néanmoins, pour les dossiers vérifiés par la Cour des comptes, deux constatations chiffrées ont été réalisées : a) l'exploitation des fiches disponibles par le service de taxation destinataire a permis de rectifier la base imposable à concurrence d'un montant d'environ 19 600 euros ; b) par contre un montant d'environ 150 000 euros non déclaré par les contribuables, n'a pas été pris en compte pour la fixation de la base imposable suite à la non-transmission ou la non-exploitation des renseignements pourtant présents dans la déclaration fiscale des contribuables qui ont bénéficié de la déduction.

¹⁸ Il s'agit de l'impression des fiches 281 transmises par l'employeur à l'Afer sur support magnétique.

Chapitre 3

Recommandations

- 54 Le présent audit a mis en évidence des carences importantes dans l'exploitation des déclarations fiscales en vue de la taxation des tiers.
- 55 Dans les dossiers examinés, à peine 26% des fiches susceptibles d'être établies l'ont été effectivement et seulement la moitié de celles-ci ont figuré dans le dossier fiscal du tiers concerné. Même lorsque la fiche se trouvait dans le dossier, elle n'a été traitée que dans 82% des cas. Cela signifie que, pour les dossiers examinés, seulement 10% de l'information susceptible de générer la création d'une fiche « mesure de contrôle » a été finalement exploitée en vue de la taxation d'un contribuable tiers.
- Ces constatations doivent cependant être nuancées. Dans la majorité des cas (81%), les renseignements fournis par le service de taxation source avaient été déclarés spontanément par le contribuable.
- 56 La Cour des comptes estime dès lors que des modifications doivent être apportées aux pratiques actuelles.

3.1 Pilotage et supervision

- 57 Un inventaire des renseignements susceptibles d'être puisés dans le dossier fiscal du contribuable en vue d'être transmis au service de taxation du contribuable tiers, ainsi qu'un seuil en dessous duquel la transmission des renseignements n'est pas nécessaire, doivent être portés à la connaissance des personnes en charge de la vérification des dossiers.
- 58 Actuellement, compte tenu du manque de directive de la part de l'administration centrale vis-à-vis des services de taxation¹⁹, ceux-ci ont une large autonomie en ce qui concerne les renseignements et le seuil au-dessus duquel les informations puisées dans un dossier fiscal doivent faire l'objet d'une fiche. Cela engendre un manque d'uniformité des pratiques de contrôle et un respect insuffisant des directives.
- 59 Divers relevés et inventaires devraient également être élaborés pour suivre la confection des fiches, leur envoi, leur réception et leur prise en compte pour la taxation du contribuable tiers. De tels outils permettraient aux fonctionnaires de surveillance d'évaluer le travail accompli et, par comparaison des inventaires, de s'assurer de la bonne réception de toutes les pièces et de leur prise en compte. Préalablement, l'administration centrale devrait imposer, dans une instruction générale, qu'un certain nombre de contrôles soient pratiqués par les supérieurs hiérarchiques des agents taxateurs.

Commentaire de
l'administration

L'administration confirme que l'adaptation régulière des directives destinées aux services de taxation constitue effectivement une nécessité dont les services centraux sont conscients. Elle a donc récemment lancé un appel auprès des fonctionnaires des services extérieurs en vue de recruter

¹⁹ Comme la Cour des comptes a déjà eu l'occasion de le souligner, entre autres dans ses rapports sur *Le contrôle des frais professionnels réels*, février 2001 ou sur *Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés*, avril 2003, il serait indispensable d'actualiser régulièrement le *Manuel de taxation* en fonction des nouvelles nécessités techniques du service.

des candidats dont certains seront affectés à l'actualisation et/ou à la refonte des directives du *Manuel de taxation*, dont celles qui se rapportent aux données utiles à la taxation des tiers afin de prendre en compte les recommandations émises par la Cour des comptes.

3.2 Dossier fiscal informatique

- 60 Le système actuel de fiche « papier » à transmettre d'un service à un autre est lourd et lent; d'une certaine manière, certaines préconisations énoncées dans le point précédent pour ce qui concerne son pilotage, ne sont pas de nature à alléger le système et accroître sa productivité, même si son efficacité en serait accrue.
- 61 L'utilisation d'un dossier fiscal informatique, unique pour chaque contribuable, dans lequel toutes les informations recueillies sur le contribuable seraient inscrites, semblerait plus indiquée. Ce dossier serait alimenté par la centralisation de l'ensemble des données contenues dans les différents fichiers de l'administration fiscale et complété par chaque agent taxateur sur la base des renseignements complémentaires en sa possession.
- 62 Il faut noter qu'une ébauche de dossier fiscal informatique unique existe déjà via la fiche analytique qui, pour chaque indépendant et société, donne une série de renseignements à la personne chargée de contrôler ce contribuable. Cette fiche analytique (dont les données sont extraites des informations disponibles à l'administration fiscale) a pour objectif premier de servir d'assistance à la sélection des déclarations qui feront l'objet d'un contrôle.²⁰
- 63 L'on pourrait envisager qu'au lieu de remplir une fiche « papier », le service de taxation renseigne sur la fiche analytique du contribuable tiers les informations en sa possession. Dans un même temps, lors du contrôle de la déclaration d'un contribuable, le taxateur consulterait la fiche de ce dernier afin de vérifier l'exhaustivité des données renseignées par celui-ci dans sa déclaration.

Ce système permettrait d'échapper aux pertes d'information dans le cas de la transmission de fiche « papier », qui représentent près de 50 % des cas dans les dossiers contrôlés. De plus, la perte de temps liée au classement des fiches lors de leurs réceptions serait ainsi évitée. Enfin, l'utilisation d'inventaires d'envoi et de réception, et d'un état statistique du taxateur mentionnant l'élaboration ou l'utilisation d'une fiche, deviendrait inutile.

- 64 Afin de faciliter et d'améliorer l'efficacité du contrôle des rentes alimentaires, un rapprochement informatique entre le montant payé et déduit par le débiteur des rentes, et celui reçu et déclaré par le bénéficiaire de celle-ci, semblerait également opportun.

²⁰ Elle reprend, entre autres, les informations suivantes en fonction du type de contribuables (I.Soc., I.P.P., I.P.M.) : les renseignements d'ordre général sur le contribuable; la date du début d'activité ainsi que le code NACE de son activité; les biens immobiliers dont il est propriétaire; les éventuels véhicules immatriculés à son nom; les données pour les trois dernières années de certains codes de la déclaration fiscale; si le dossier a fait l'objet d'une vérification précédemment; dans l'affirmative, s'il y a eu un supplément ainsi que la nature de celui-ci; certaines données du bilan (chiffre d'affaires); certains ratios avec la moyenne pour la province et le pays, concernant des entreprises du même secteur d'activité.

L'administration souligne que le concept de dossier unique pour chaque contribuable, dans lequel toutes les informations fiscales et non fiscales autorisées, relatives au contribuable, seront accessibles, s'inscrit dans le cadre du processus général de modernisation de l'administration fiscale et du traitement intégré de l'impôt. Des budgets sont présents en la matière et des groupes de travail étudient la question. Le dossier unique est appelé à devenir, dans un délai de cinq à sept ans, un outil essentiel non seulement de la gestion de l'impôt, mais également de la gestion des risques.

Par ailleurs, l'administration prévoit de réaliser le scannage des déclarations fiscales entrantes. Cette opération s'accompagnera de l'encodage des données mentionnées sur ces déclarations ou sur les annexes jointes à celles-ci. Parmi ces données, on retrouvera notamment celles qui sont utiles pour la taxation des tiers.

Ainsi, lorsqu'une déclaration fiscale comporte la déduction d'une rente alimentaire, l'encodage des données relatives à cette rente fera le lien avec les données du dossier du bénéficiaire.

L'administration précise que la situation fiscale du contribuable sera régularisée sur la base des données de sa déclaration. Si des données manquent, le système interrompra le traitement de la déclaration et celle-ci devra être complétée par le contribuable. Il en sera ainsi, par exemple, si le contribuable omet de communiquer l'identité du bénéficiaire d'une rente alimentaire.

Si la déclaration est complète (en terme d'informations à fournir), le système régularisera la situation fiscale concernée et l'information relative à la rente déduite sera directement intégrée dans le dossier unique du bénéficiaire de la rente (sans que l'intervention du taxateur en charge du dossier fiscal du débiteur de la rente ne soit plus nécessaire) et mise en corrélation avec les données du dossier unique du bénéficiaire de la rente. Le défaut de concordance entre les deux situations donnera lieu à examen.

L'objectif poursuivi par le traitement intégré de l'impôt (et par la gestion des risques) est de réduire au minimum l'intervention humaine, avec comme corollaire un acheminement automatique de l'information du dossier « débiteur » vers le dossier « bénéficiaire ».

L'administration ajoute que le dossier unique sera également alimenté par des données hors déclaration.

D'ores et déjà, la mise en œuvre d'un système central de distribution de données juridiques, dont celles issues des annexes au Moniteur belge – et notamment celles relatives aux souscriptions de capital dans des sociétés –, est, selon l'administration, en phase de réalisation. Dès la fin de l'année 2003, les informations seront directement transmises, via l'intranet des finances, aux services de taxation concernés.

3.3 Perspectives

- 65 La Cour des comptes estime que la mise en œuvre effective de ce dossier fiscal informatique doit être considérée comme une priorité.
- 66 Dans l'intervalle, compte tenu des carences constatées, elle recommande de revoir les instructions transmises aux services de taxation et, en particulier, de dresser un inventaire des renseignements qui doivent donner lieu à l'établissement de fiches « mesures de contrôle », en fixant le cas échéant

un seuil en dessous duquel l'élaboration d'une fiche n'est pas nécessaire et d'imposer aux services de taxation la tenue de relevés des fiches établies, envoyées, reçues et prises en compte.

L'administration précise que la mise en œuvre du dossier fiscal unique est prévue dans un délai de cinq à sept ans. Elle estime que dans l'immédiat, elle ne peut envisager d'autre mesure que celle de réaliser l'actualisation et/ou la refonte des directives destinées aux services de taxation, avec réactivation de la vigilance des fonctionnaires chargés de la surveillance locale des services.

Commentaire de
l'administration

- 67 Compte tenu du délai relativement long qui sera nécessaire pour automatiser totalement la gestion des déclarations fiscales – et notamment la transmission des informations utiles à la taxation des tiers – la Cour des comptes souligne l'importance de ces mesures à prendre dans l'immédiat, pour remédier aux manquements constatés dans son audit.

Annexe
Réponse du ministre des Finances

Service public fédéral
Finances

1000 Bruxelles, le 14-01-2004

Le Ministre

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

Vos réf. : A5-2.092.449-L7

Nos réf. : CABFIN/FIS/CD/111.065

Monsieur le Premier Président,

Concerne: rapport d'audit sur l'utilisation des déclarations fiscales en vue de la taxation de tiers.

Votre lettre du 26 novembre 2003 accompagnée du rapport d'audit susmentionné m'est bien parvenue et a retenu mon attention.

J'ai aussi pris connaissance des remarques et engagements de l'administration fiscale à laquelle le projet de rapport avait été préalablement soumis.

Je ne manquerai pas de veiller à ce que celle-ci honore ces engagements avec toute la diligence requise, tant en ce qui concerne les mesures à prendre à bref délai que dans le cadre de la mise en œuvre du dossier fiscal unique qui est en cours de réalisation.

Veillez agréer, Monsieur le Premier Président, l'assurance de ma meilleure considération.

D. REYNDERS

dépôt légal	D/2004/1128/3
imprimeur	N.V. PEETERS S.A.
adresse	Cour des comptes Rue de la Régence, 2 B-1000 Bruxelles
tél	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
site internet	http://www.courdescomptes.be