







Cour des comptes

# Politique de sanction en matière d'impôts directs



Rapport adopté le 16 mai 2018  
en assemblée générale de la Cour des comptes



# Politique de sanction en matière d'impôts directs

Lorsque les contribuables ne remplissent pas (correctement) leurs obligations de déclaration en matière d'impôts directs, l'administration fiscale peut infliger une sanction administrative. Il s'agit en général d'un accroissement d'impôts et/ou d'une amende administrative. La Cour des comptes a examiné si l'administration fiscale organise, applique et suit ces sanctions de manière cohérente et performante et si elle garantit au mieux le traitement équitable des contribuables.

Les accroissements d'impôts sont fixés dans des échelles, variant de 10 à 200 % selon la nature et la répétition éventuelle de l'infraction. Si le contribuable s'avère de mauvaise foi, l'administration fiscale doit appliquer en principe un accroissement d'impôts de 50 % minimum. Le montant des amendes varie aussi en fonction de la mauvaise foi et du nombre d'infractions antérieures. Elles varient de 50 à 1.250 euros par infraction.

L'audit a examiné les questions suivantes :

L'administration fiscale s'est-elle adéquatement organisée pour mettre en pratique un système de sanctions fiscales cohérent et performant ?

L'administration fiscale suit-elle suffisamment dans la pratique l'application des sanctions administratives et leur incidence sur le respect des obligations par les contribuables ?

Les principales conclusions peuvent être résumées comme suit.

## Réglementation

Les sanctions administratives sont clairement définies dans la législation et leur application est explicitée en détail dans les commentaires administratifs du CIR92 et diverses instructions administratives internes.

## Organisation du système de sanction

Les sanctions relatives aux impositions d'office à l'impôt des personnes physiques (lorsque l'administration fiscale détermine elle-même l'imposition parce que le contribuable n'a pas remis de déclaration, par exemple) sont infligées de manière entièrement automatisée via une application informatique. Une application analogue a été développée pour l'impôt des sociétés, mais elle ne permet pas encore d'infliger les sanctions de manière automatisée. Elles doivent donc encore être calculées manuellement.

Bien que les deux applications permettent de tenir à jour les infractions des contribuables pour déterminer les taux d'accroissement d'impôts à appliquer en cas de récidive, un système parallèle de suivi manuel des infractions est encore utilisé. Ceci génère un risque d'erreurs.

Les deux applications ne permettent pas pour le moment de mettre l'accroissement d'impôts à zéro lorsque le seuil minimum légal des revenus non déclarés (2.500 euros depuis 2013) pour appliquer un accroissement n'est pas atteint. L'examen d'une sélection limitée de dossiers en matière d'impôt des personnes physiques et d'impôt des sociétés dans lesquels un accroissement a été infligé a montré que cette situation a parfois entraîné à tort une sanction effective.

## Politique de sanction

La grande majorité des déclarations à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés ne fait l'objet que d'un contrôle automatique limité. Celui-ci mène rarement à des amendes et n'entraîne un accroissement d'impôts que dans un nombre limité de cas.

Une minorité des déclarations fait l'objet d'un examen plus approfondi à partir de stratégies de groupes cibles et d'analyses de risques. L'administration fiscale conclut un accord avec le contribuable dans environ 90 % de ces dossiers contrôlés.

La politique de sanction diffère fortement selon qu'un accord a été conclu ou non avec le contribuable. Ainsi, il y a beaucoup plus de dossiers sans sanction lorsqu'un accord a été conclu. En outre, les accroissements de 50 % ou plus sont plutôt exceptionnels en cas d'accord. En revanche, des accroissements d'impôts (plus élevés) sont beaucoup plus souvent appliqués en l'absence d'accord, surtout en matière d'impôt des sociétés.

Par ailleurs, la politique de sanction envers les non-déclarants est fort différente entre l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés.

La Cour avait constaté lors d'un audit précédent en 2012 que les non-déclarants à l'impôt des personnes physiques étaient peu sanctionnés. Cet audit montre qu'ils sont à présent sélectionnés automatiquement en vue d'une sanction. Ainsi, une amende a été infligée à 75 % des non-déclarants pour l'exercice d'imposition 2015. Les non-déclarants récalcitrants sont sélectionnés de manière centralisée et sanctionnés par une amende de manière entièrement automatique. En sens contraire, depuis 2015, le nombre d'accroissements d'impôts a baissé de manière drastique à la suite d'une instruction fiscale qui prescrit de ne plus appliquer d'accroissement d'impôts lorsque les revenus non déclarés sont mentionnés dans des fiches transmises à l'administration fiscale.

En matière d'impôt des sociétés, le fisc confère plus rapidement un caractère intentionnel à l'absence de déclaration et applique donc surtout des accroissements d'impôts de 50 %.

## Perception des sanctions

L'administration fiscale ne perçoit pas un quart des accroissements d'impôts infligés aux non-déclarants récalcitrants à l'impôt des personnes physiques. Presque 30 % des montants infligés au titre d'amendes ne sont pas non plus perçus.

Au niveau de l'impôt des sociétés, la perception des sanctions est encore plus problématique : 69 % des accroissements d'impôts et 40 % des amendes ne sont pas perçus.

Les principales raisons sont la faillite, la mise en liquidation et l'insolvabilité.

La Cour a examiné pour les déclarations soumises à un contrôle ciblé par l'administration fiscale si les sanctions étaient perçues plus aisément en cas d'accord avec le contribuable. Alors qu'elle n'a pas constaté de véritable différence en matière d'impôt des personnes physiques, la différence est considérable au niveau de l'impôt des sociétés : l'administration fiscale a perçu la totalité des accroissements d'impôts dans les dossiers sélectionnées en cas d'accord et n'en a perçu que 40 % pour les dossiers où aucun accord n'avait été conclu.

## Égalité de traitement

Le constat que la politique de sanction est largement influencée par la conclusion d'un accord avec les contribuables a des conséquences importantes sur les garanties d'égalité de traitement entre contribuables. Il n'existe en effet pas de fondement légal ni de directives claires permettant de réduire les accroissements d'impôts et les amendes en cas d'accord conclu au sujet de l'imposition et de motivation à la dérogation aux taux fixés. Par conséquent, l'égalité de traitement des contribuables en matière de politique de sanction n'est pas garantie.

Un examen limité des dossiers d'audit électronique (le contrôle se base sur un examen intensif de données électroniques) et des dossiers à ramifications de l'ISI (plusieurs contribuables impliqués dans une même pratique frauduleuse) a révélé des différences de traitement parfois importantes entre les centres de contrôle de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc). La conclusion d'un accord avec le contribuable influence aussi largement les sanctions appliquées.

L'Inspection spéciale des impôts (Agisi) fait observer à ce sujet que tant l'administration fiscale que les chambres fiscales des cours et tribunaux doivent infliger les sanctions prévues par le CIR92 et son arrêté d'exécution. Or, les tribunaux fiscaux réduisent souvent les sanctions sur la base d'une norme juridique supérieure, en l'occurrence l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme (garantissant le droit à un procès équitable) et de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

Par ailleurs, l'audit confirme le lien souvent direct entre la perception effective d'une sanction fiscale et la conclusion d'un accord. Pour augmenter le taux de perception, l'Agisi propose dès lors de prévoir un taux de sanction diminué dans la législation pour les cas où le contribuable collabore pleinement et dès le départ à l'enquête.

Bien que la Cour des comptes comprenne les considérations d'efficacité (augmentation du taux de perception fiscale) qui sous-tendent cette proposition, elle souligne qu'une initiative législative qui accorderait à l'administration fiscale une plus grande marge de manœuvre pour déterminer le taux de sanction à appliquer en fonction de la collaboration du contribuable devra respecter le principe de légalité et d'égalité en matière fiscale inscrit dans la constitution.

## Suivi

Enfin, l'audit a montré que l'administration fiscale n'a pas encore relevé global des sanctions administratives appliquées. Elle ne mesure ou ne suit pas les résultats des sanctions appliquées, ni au niveau centralisé ni à un niveau administratif inférieur. La recommandation formulée en 2012 par la Cour de développer un instrument de suivi des sanctions infligées n'a donc pas été

mise en œuvre. Seule l'Agisi est en mesure pour le moment d'établir un lien entre le montant enrôlé, y compris les accroissements d'impôts, et le montant perçu. Depuis 2017, l'Agisi élabore aussi un relevé des impôts établis, accroissements d'impôts inclus, à l'encontre desquels une réclamation administrative a été introduite ou une procédure judiciaire entamée devant le tribunal.

### **Réponse de l'administration et du ministre**

Dans sa réponse, le SPF Finances a mentionné une série de remarques ciblées et de nuances, qui ont été intégrées dans le rapport d'audit. Le ministre des Finances a répondu qu'il examinerait le rapport avec l'administration afin d'y donner une suite adéquate.



# Table des matières



**Chapitre 1**

<b>Introduction</b>	<b>13</b>
1.1 Politique de sanction en matière d'impôts directs	13
1.2 Audit de la Cour des comptes	13
1.2.1 Questions d'audit	13
1.2.2 Champ d'application	14
1.2.3 Méthode d'audit	14
1.2.4 Calendrier d'audit	15

**Chapitre 2**

<b>Cadre juridique des sanctions administratives</b>	<b>17</b>
2.1 Code et arrêté royal	17
2.1.1 Accroissements d'impôts (article 444 du CIR92)	17
2.1.2 Amendes administratives (article 445 du CIR92)	19
2.1.3 Perte du droit de représenter des contribuables (articles 446 à 448 du CIR92)	19
2.2 Commentaires administratifs du CIR92 et instructions internes de l'AGFisc	20

**Chapitre 3**

<b>Organisation administrative de la politique de sanction</b>	<b>23</b>
3.1 Types d'impôts	23
3.2 Services qui infligent les sanctions	24
3.2.1 AGFisc	24
3.2.2 Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts (Agisi)	24
3.3 Limites des systèmes automatisés de l'AGFisc	25
3.3.1 Accroissement d'impôts uniquement au-delà d'un seuil minimum	25
3.3.2 Tenue à jour des infractions antérieures des contribuables	26

**Chapitre 4**

<b>Sanctions administratives dans la pratique</b>	<b>27</b>
4.1 Effets du nouveau mode de calcul pour les accroissements d'impôts	27
4.2 Chiffres généraux concernant les sanctions appliquées	29
4.2.1 Vérification de gestion par l'AGFisc	29
4.2.2 Actions de contrôle de l'AGFisc	30
4.2.3 Dossiers ISI	31
4.3 Politique de sanction de l'AGFisc	33
4.3.1 Politique de sanction lors de la vérification de gestion	33
4.3.2 Politique de sanction lors des actions de contrôle	33
4.3.3 Échantillon d'actions de contrôle	35
4.4 Politique de sanction de l'AGFisc relative aux non-déclarants	37
4.4.1 Vérification de gestion des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques	38
4.4.2 Vérification de gestion des non-déclarants à l'impôt des sociétés	40
4.4.3 Actions de contrôle des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques	41
4.4.4 Actions de contrôle des non-déclarants à l'impôt des sociétés	41
4.4.5 Conclusion	42
4.5 Politique de sanction concernant les dossiers de l'ISI	42
4.5.1 Secteur des factures fictives	44
4.5.2 Action internet	44

4.5.3	Action football	44
4.5.4	Panama Papers	44
<b>4.6</b>	<b>Contrôle de l'égalité de traitement des contribuables par l'AGFisc</b>	<b>44</b>
4.6.1	Dossiers d'audit électronique	45
4.6.2	Dossiers à ramifications de l'ISI	46
<b>4.7</b>	<b>Application correcte du classement des infractions par l'AGFisc</b>	<b>47</b>
4.7.1	Liste correcte des infractions (tableau 276D)	47
4.7.2	Échelle correcte des accroissements d'impôts	48
<b>4.8</b>	<b>Perception des sanctions</b>	<b>49</b>
4.8.1	Non-déclarants récalcitrants à l'AGFisc	49
4.8.2	Dossiers après contrôle à l'AGFisc	50
4.8.3	Dossiers de l'ISI	50
<b>Chapitre 5</b>		
<b>Suivi de la politique de sanction par l'administration fiscale</b>		<b>53</b>
<b>Chapitre 6</b>		
<b>Conclusions et recommandations</b>		<b>55</b>
6.1	Réglementation	55
6.2	Applications automatisées	55
6.3	Politique de sanction	56
6.4	Égalité de traitement des contribuables	57
6.5	Suivi des sanctions	58
<b>Annexe</b>		<b>59</b>

# Politique de sanction en matière d'impôts directs



## Chapitre 1

# Introduction

### 1.1 Politique de sanction en matière d'impôts directs

Le système de sanction administrative en matière d'impôts directs vise avant tout les contribuables qui ne respectent pas (correctement) leurs obligations de déclaration fiscale. Cette appellation peut évidemment couvrir plusieurs cas de figure. Il peut s'agir, d'une part, des contribuables qui omettent de remettre une déclaration fiscale ou la remettent tardivement et, d'autre part, des contribuables qui remettent une déclaration (en temps voulu), qui s'avère toutefois contenir des erreurs. Ces erreurs peuvent avoir été commises involontairement, à la suite par exemple d'une erreur matérielle, mais elles peuvent aussi avoir été commises délibérément par le contribuable (par exemple, pour dissimuler certains revenus). Dans ce dernier cas, il s'agit d'une fraude fiscale et il convient évidemment d'appliquer une sanction plus sévère que lorsqu'un contribuable remet de bonne foi une déclaration erronée.

### 1.2 Audit de la Cour des comptes

Dans le cadre de cet audit, la Cour des comptes a examiné l'organisation, l'application et le suivi de la politique de sanction administrative à l'égard des contribuables qui ne remplissent pas (correctement) leurs obligations de déclaration.

L'audit se limite aux impôts directs étant donné que la taxe sur la valeur ajoutée, par exemple, est soumise à une toute autre procédure de gestion et de contrôle ainsi qu'à une autre procédure de sanction.

La Cour a examiné le mode de sanction des contribuables qui ne respectent pas leurs obligations fiscales et a vérifié si le fisc intervient de manière cohérente et performante et garantit au maximum l'égalité de traitement des contribuables en défaut.

#### 1.2.1 Questions d'audit

L'audit s'articule autour de deux questions d'audit :

*L'administration fiscale s'est-elle adéquatement organisée pour mettre en pratique un système de sanctions fiscales cohérent et performant ? (chapitres 3 et 4)*

Pour répondre à cette question, la Cour s'est appuyée sur les normes suivantes :

1. La réglementation est claire et les agents taxateurs disposent d'un manuel écrit reprenant les modalités concrètes d'application des sanctions administratives.
2. Des systèmes automatisés ont été développés et des documents standardisés élaborés pour l'application des sanctions afin d'augmenter l'efficacité.

3. Les sanctions administratives préconisées sont appliquées effectivement et leur rang est tenu à jour rigoureusement.
4. Les sanctions infligées sont aussi effectivement perçues.
5. L'égalité de traitement des contribuables est garantie au maximum lors de l'application et de la perception des sanctions administratives.

*L'administration fiscale suit-elle suffisamment dans la pratique l'application des sanctions administratives et leur incidence sur le respect des obligations par les contribuables (respect spontané de la réglementation fiscale) ? (chapitre 5)*

Pour répondre à cette question, la Cour s'est appuyée sur les normes suivantes :

1. L'administration dispose d'une application automatisée qui génère des résultats mesurables et fiables des sanctions infligées et permet de suivre ces sanctions de manière adéquate.
2. L'administration mesure le respect des obligations (*compliance*) par les contribuables et vérifie les effets de la politique de sanction menée.

#### **1.2.2 Champ d'application**

L'audit porte sur les services de taxation tant centraux que locaux de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc) et de l'Administration générale de l'ISI (Agisi). Seules les sanctions administratives en matière d'impôts directs sont examinées.

#### **1.2.3 Méthode d'audit**

Pour réaliser l'audit, la Cour a examiné les documents administratifs, instructions et manuels ainsi que tous les chiffres disponibles pertinents concernant la politique de sanction. Ensuite, elle s'est entretenue avec divers acteurs de l'AGFisc (notamment le service Tax Audit & Compliance Management (TACM) et la cellule Maîtrise de l'organisation), de l'Agisi et de l'Administration générale de la perception et du recouvrement (AGPR).

Enfin, elle a aussi effectué des contrôles limités par échantillonnage (voir plus loin au chapitre 4).



#### 1.2.4 Calendrier d'audit

9 novembre 2016	Annonce de l'audit au ministre des Finances, au président du comité de direction du SPF Finances et aux administrateurs généraux de l'AGFisc et de l'Agisi
De novembre 2016 à juillet 2017	Travaux d'audit
20 décembre 2017	Envoi de l'avant-projet de rapport au président du comité de direction du SPF Finances et aux administrateurs généraux de l'AGFisc, de l'Agisi et de l'AGPR
5 février 2018	Réception de la réponse du président du comité de direction du SPF Finances
19 avril 2018	Réception de la réponse du ministre des Finances. Dans sa réponse (voir annexe), le ministre des Finances signale qu'il donnera une suite adéquate aux conclusions et recommandations de l'audit.



## Chapitre 2

# Cadre juridique des sanctions administratives

La réglementation relative aux sanctions administratives dans le cadre des impôts figure dans une série d'articles du code des impôts sur les revenus 1992 (CIR92), dans des articles de l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992, dans les commentaires administratifs du CIR92 et dans des instructions internes de l'AGFisc explicitant ces dispositions.

### 2.1 Code et arrêté royal

Les articles 444 à 448 du CIR92 prévoient trois types de sanctions administratives : les accroissements d'impôts, les amendes administratives et la perte du droit de représenter les contribuables.

#### 2.1.1 Accroissements d'impôts (article 444 du CIR92)

En cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion non déclarée des revenus sont majorés d'un accroissement d'impôts. Cet accroissement varie de 10 à 200 % en fonction de la nature et de la répétition éventuelle de l'infraction et est fixé dans l'arrêté royal d'exécution du CIR92 (articles 225-229). Le total des impôts dus sur la portion non déclarée des revenus et de l'accroissement d'impôts ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés.

Les « contribuables qui ne remplissent pas correctement leurs obligations de déclaration » couvrent différentes catégories de contrevenants : les non-déclarants, les déclarants retardataires et les contribuables qui remettent une déclaration erronée (dans l'intention ou non d'éluder l'impôt). Une quatrième catégorie comprend les contribuables qui éludent l'impôt à l'aide de faux documents et ceux qui corrompent ou tentent de corrompre des fonctionnaires.

L'arrêté royal d'exécution du CIR 92 distingue quatre catégories d'infractions pour l'accroissement d'impôts à appliquer :

1. les infractions imputables à la force majeure ;
2. les infractions sans intention d'éluder l'impôt ;
3. les infractions avec intention d'éluder l'impôt ;
4. les infractions accompagnées d'un usage de faux ou de corruption.

Les infractions imputables à la force majeure ne sont pas sanctionnées.

Les infractions commises sans intention d'éluder l'impôt devraient faire l'objet d'un accroissement d'impôts allant de 10 % (à la première infraction) à 30 % (à partir de

la troisième infraction sans intention d'éluder l'impôt ; c'est l'échelle de l'infraction intentionnelle qui s'applique à partir de la quatrième infraction).

L'administration fiscale doit immédiatement infliger un accroissement d'impôts de 50 % pour la troisième catégorie d'infractions, c'est-à-dire pour celles avec intention d'éluder l'impôt, pour lesquelles elle soupçonne une fraude dans le chef du contribuable en défaut. Aux deuxième et troisième infractions frauduleuses, l'accroissement est respectivement de 100 et 200 %. La qualification d'intention frauduleuse ou non dans le chef du contribuable donnée par le gestionnaire de dossier a donc des conséquences importantes sur le montant de la sanction. Cette appréciation doit dès lors être effectuée le plus uniformément possible pour respecter le principe d'égalité entre les contribuables (voir point 4.6 ci-après).

Pour ce qui est de la quatrième catégorie, c'est-à-dire celle des contribuables qui se sont rendus coupables d'un usage de faux ou d'une (tentative de) corruption, l'accroissement d'impôts sur les revenus non déclarés s'élève d'emblée à 200 %, soit la sanction la plus élevée.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2012, l'administration calculait l'accroissement d'impôts sur l'impôt dû **après** imputation des précomptes, crédits d'impôt, quotité forfaitaire d'impôt étranger et versements anticipés. Un contribuable pouvait ainsi échapper à un accroissement d'impôts, en payant par exemple suffisamment de versements anticipés ou trop de précomptes. De ce fait, les accroissements d'impôts n'avaient souvent aucun effet, surtout au niveau de l'impôt des personnes physiques. Le législateur a mis fin à cette pratique à partir de l'exercice d'imposition 2013 en faisant dorénavant calculer les accroissements d'impôts sur l'impôt dû **avant** l'imputation des précomptes, crédits d'impôt et versements anticipés<sup>1</sup>. En contrepartie, la loi a relevé le seuil minimum des revenus non déclarés de 620 à 2.500 euros pour l'application de l'accroissement d'impôts.

Les « revenus non déclarés » comprennent aussi les cas où un contribuable a déclaré des frais ou des déductions fiscales non admissibles. L'administration applique alors un accroissement proportionnel des revenus qui, suivant le dépassement ou non du seuil minimum, est soumis à un accroissement d'impôts.

En l'absence de mauvaise foi (deuxième catégorie d'infractions), l'administration fiscale peut renoncer à appliquer l'accroissement d'impôts minimum de 10 % et l'infraction est considérée comme inexistante (article 444, alinéa 2, du CIR92).

Bien que le CIR92 n'impose pas explicitement la motivation, l'obligation générale de motiver s'applique aux accroissements d'impôts. Faute de motivation, l'imposition supplémentaire établie est intégralement nulle<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Article 102 de la loi-programme du 27 décembre 2012 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2012), qui modifie l'article 444 du CIR92.

<sup>2</sup> Cour d'arbitrage, 18 avril 2001 ; Cour de cassation, 8 octobre 2001 et 7 février 2002 ; Chambre, 19 octobre 2004, QRVA 51 102, n° 513.

Le contribuable peut contester l'impôt (ou son accroissement) de différentes manières. Il peut en premier lieu introduire une réclamation<sup>3</sup>. Pendant cette procédure, il peut aussi s'adresser au Service de conciliation fiscale<sup>4</sup>. Après avoir épuisé les voies administratives, il peut contester l'impôt (ou son accroissement) par la voie judiciaire, d'abord devant le tribunal de première instance et, ensuite, devant la cour d'appel. En outre, il lui est encore possible d'adresser une réclamation au ministre des Finances pour obtenir une remise ou une réduction de l'accroissement d'impôts<sup>5</sup>.

### 2.1.2 Amendes administratives (article 445 du CIR92)

Indépendamment du fait qu'un impôt soit dû ou non, les fonctionnaires délégués par le conseiller général peuvent appliquer une amende de 50 à 1.250 euros pour toute infraction aux dispositions du CIR92 ainsi qu'aux arrêtés d'exécution de celles-ci (article 445 du CIR92). Les échelles des amendes sont explicitement prévues dans l'AR/CIR92 (articles 229/1-229/4). Le montant de ces amendes dépend aussi de la présence de mauvaise foi et du nombre d'infractions antérieures.

L'administration fiscale doit informer le contribuable, par courrier recommandé ou éventuellement dans un avis de rectification, de l'infraction constatée, du texte légal appliqué et des motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende<sup>6</sup>. Le contribuable dispose ensuite d'un mois pour faire connaître ses remarques.

Une même infraction ou contravention à des dispositions fiscales peut donner lieu tant à un accroissement d'impôts qu'à une amende administrative. L'objet et la finalité des deux sanctions sont, en effet, différents. L'accroissement d'impôts constitue une indemnité destinée à garantir les droits du Trésor, tandis que l'amende administrative vise à promouvoir le sens civique des contribuables et à les inciter à remplir leurs obligations fiscales à l'avenir. Le principe du *non bis in idem*<sup>7</sup> est donc respecté. Dans sa réponse à l'avant-projet de rapport, l'administration souligne que cette vision est dépassée, bien qu'elle figure toujours dans les commentaires du CIR92. Les tribunaux condamnent en effet de plus en plus souvent le cumul d'un accroissement d'impôts et d'une amende administrative pour une même infraction fiscale. L'application simultanée de ces deux sanctions confère un caractère pénal à la sanction et compromet ainsi le principe du *non bis in idem*.

### 2.1.3 Perte du droit de représenter des contribuables (articles 446 à 448 du CIR92)

Le ministre des Finances peut, pour cinq ans maximum, retirer à toute personne (dans la pratique, surtout des comptables et des consultants fiscaux) le droit de représenter des contribuables en qualité de mandataire. Cette mesure extrême, qui revient à interdire d'exercer la profession, est soumise à une procédure stricte et ne peut pas être infligée aux personnes soumises à une discipline professionnelle organisée par la loi (par exemple,

3 Article 444/35 du Com. CIR92.

4 Le Service de conciliation fiscale, un service autonome au sein du SPF Finances, intervient à la demande d'un contribuable en cas de litige persistant avec le SPF Finances.

5 Article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

6 Article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, également dénommée « charte du contribuable » (*Moniteur belge* du 20 août 1986).

7 Anvers, 10 janvier 2000 et 8 mai 2001 ; Cassation, 24 janvier 2002. Le principe du *non bis in idem* (pas deux fois pour la même chose) est un principe de droit interdisant de juger ou sanctionner un prévenu pour un fait punissable pour lequel l'intéressé a déjà été condamné ou acquitté antérieurement.

les avocats et les réviseurs d'entreprises) ou qui exercent leur mandat en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire (par exemple, les curateurs d'une faillite).

Cette sanction administrative est mentionnée dans ce rapport par souci d'exhaustivité, mais n'est pas abordée dans cet audit.

## 2.2 Commentaires administratifs du CIR92 et instructions internes de l'AGFisc

Outre les commentaires administratifs généraux du CIR92<sup>8</sup>, l'AGFisc a aussi élaboré une série d'instructions internes dans lesquelles elle explicite les modalités concrètes d'application des sanctions administratives.

Ainsi, l'instruction du 26 juin 2014<sup>9</sup> (« instruction générale ») contient un certain nombre de directives générales concernant les modalités d'application des sanctions administratives en matière d'impôts sur les revenus et de TVA. L'introduction de l'instruction renvoie à la note de politique générale du 12 janvier 2012<sup>10</sup> du ministre des Finances de l'époque, qui prévoit une tolérance zéro pour les contribuables assujettis aux impôts sur les revenus et à la TVA qui ne remplissent pas (correctement) leurs obligations de déclaration. Afin d'augmenter le consentement à l'impôt (*compliance*), l'AGFisc entend notamment s'appuyer sur une application généralisée et uniforme des sanctions administratives, aussi bien en matière d'impôts directs que de TVA, en vue d'assurer l'égalité de traitement de chaque contribuable en ce qui concerne l'application de la réglementation.

Cette tolérance zéro se traduirait par une application généralisée des sanctions administratives à tous les contribuables n'ayant pas rempli leurs obligations de déclaration. L'instruction générale vise à rappeler les dispositions légales et réglementaires en matière de sanctions administratives ainsi que les règles essentielles à respecter par les services de taxation en vue de la mise en œuvre efficiente de la politique de tolérance zéro au sein de l'AGFisc.

Cette instruction générale, qui est en principe obligatoire et doit garantir le traitement équitable des contribuables, n'empêche pas les trois piliers de l'AGFisc (Particuliers, PME, Grandes entreprises) d'édicter leurs propres directives spécifiques qui peuvent y déroger. Cette instruction générale et les directives propres à chaque pilier doivent donc être lues en parallèle.

Les directives concernant l'application des amendes administratives, les impositions d'office et les accroissements d'impôts en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive à l'impôt

---

8 Articles 444 à 448 du Com. CIR 92.

9 Instruction AGFisc n° 16/2014 (CIRH.81/629.394- E.T.124.564) du 26 juin 2014.

10 *Doc. parl.*, Chambre, 12 janvier 2012, DOC 53 1964/030, *Note de politique générale, ministre des Finances.*

des personnes physiques<sup>11</sup> constituent des exemples d'instructions spécifiques<sup>12</sup> exclusivement destinées aux piliers Particuliers et PME. Ces instructions contiennent des directives spécifiques pour un exercice d'imposition déterminé. Elles sont propres au pilier Particuliers (salariés et dirigeants d'entreprises) et au pilier PME, mais uniquement pour les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques qui recueillent des bénéfices et/ou des profits.

---

<sup>11</sup> Voir l'instruction AGFisc n° 6/2014 (n° Ci.RH.81/632.877) du 19 mars 2014 pour l'exercice d'imposition 2013, l'instruction AGFisc n° 11/2015 (Ci.700.424) du 11 mars 2015 pour l'exercice d'imposition 2014 et l'instruction AGFisc n° 8/2016 (Ci.705.207) du 24 mars 2016 pour l'exercice d'imposition 2015.

<sup>12</sup> Ces instructions sont renouvelées chaque année par pilier pour fixer les dates ultimes de dépôt de la déclaration (et, dès lors, les dates auxquelles les listes des non-déclarants sont arrêtées ainsi que les dates d'envoi des lettres d'amende).





## Chapitre 3

# Organisation administrative de la politique de sanction

Ce chapitre examine comment l'administration fiscale s'est organisée pour appliquer les sanctions administratives de manière correcte et efficiente.

### 3.1 Types d'impôts

Cet audit porte sur la politique de sanction en matière d'impôt des personnes physiques (IPP) et d'impôt des sociétés (Isoc). La législation n'opère pas de distinction entre ces deux impôts pour les sanctions administratives. Toutes les infractions à la législation fiscale, dont l'absence de déclaration, peuvent être sanctionnées d'un accroissement d'impôts et d'une amende administrative dans les deux catégories d'impôts.

Les deux catégories d'impôts diffèrent toutefois au niveau de l'automatisation des sanctions à appliquer :

Taxi<sup>13</sup>, l'application back office en matière d'impôt des personnes physiques qui est utilisée pour traiter et enrôler les données de taxation, permet d'enregistrer le rang de l'infraction (et donc de l'amende administrative et de l'accroissement d'impôts). L'accroissement d'impôts est calculé automatiquement dès que le fonctionnaire inflige une sanction et qualifie l'infraction (avec ou sans intention d'éluder l'impôt) dans un dossier particulier.

Biztax, l'application back office en matière d'impôt des sociétés, ne permet pas encore d'automatiser les sanctions. Le rang et le montant de l'accroissement d'impôts doivent encore être calculés manuellement. L'administration fiscale précise dans sa réponse que l'enrôlement automatique des amendes dans Biztax est en phase de test (dans l'application Bambi).

Le chapitre 4 de ce rapport aborde l'intensification prévue du traitement des non-déclarants. La Cour des comptes fait observer que les déclarants retardataires qui introduisent leur déclaration dans le délai indiqué dans la lettre de rappel sont traités comme des déclarants ordinaires. Si la déclaration qu'ils ont introduite est correcte, ils ne sont pas sanctionnés.

---

<sup>13</sup> Depuis 2005, l'AGFisc utilise l'application back office Taxi (pour « intégration des données de taxation ») pour traiter et gérer les déclarations à l'impôt des personnes physiques. Ce système confronte les données de taxation des déclarations fiscales reçues avec les données dont le fisc dispose déjà via d'autres canaux.

## 3.2 Services qui infligent les sanctions

### 3.2.1 AGFisc

#### 3.2.1.1 Centres de gestion

La grande majorité des déclarations à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés ne fait pas l'objet d'un contrôle approfondi. Une comparaison automatisée entre la déclaration et les données dont le fisc dispose est toutefois réalisée. Si une anomalie apparaît, le dossier est bloqué et l'agent chargé du dossier doit uniquement soumettre les codes indiqués à une vérification de gestion, sans contrôler les autres aspects du dossier. En matière d'impôt des personnes physiques, par exemple, l'application back office Taxi compare automatiquement la déclaration notamment aux fiches de salaires et aux données relatives aux biens immobiliers. Lors de cette vérification de gestion, le fisc ne contrôle que l'année concernée. Lorsqu'un dossier est rectifié à la suite de la vérification de gestion pendant plusieurs années consécutives, les sanctions devraient prendre un rang plus élevé chaque année. Ces dossiers sont donc les plus intéressants pour vérifier l'application correcte du pourcentage d'accroissement d'impôts.

#### 3.2.1.2 Centres de contrôle

Une minorité des dossiers fait l'objet d'un examen approfondi. Ils sont sélectionnés par l'administration centrale de l'AGFisc<sup>14</sup> à partir d'un certain nombre de thèmes et groupes cibles sensibles en matière de fraude et donnent ensuite lieu à des actions de contrôle par les services extérieurs. Ces centres de contrôle examinent en détail les éléments sélectionnés conformément aux instructions centrales. Ils traitent différents exercices d'imposition. Les infractions constatées, qui peuvent avoir été commises pendant plusieurs années contrôlées, n'occupent donc qu'un seul rang dans le cadre de ce contrôle.

### 3.2.2 Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts (Agisi)

L'Agisi est spécifiquement compétente pour les dossiers de fraude fiscale grave et organisée. Elle contrôle et sanctionne les dossiers frauduleux de sa propre initiative ou sur indication des services extérieurs et des autorités judiciaires. Vu sa mission, l'Agisi ne devrait en principe infliger que des accroissements d'impôts d'au moins 50 %.

Une catégorie particulière de dossiers frauduleux concerne les « ramifications » d'un dossier parent, dans lequel plusieurs contribuables sont impliqués dans une même pratique frauduleuse. La vente au noir par de gros négociants à plusieurs clients professionnels et l'utilisation de systèmes comptables permettant de dissimuler des revenus constituent des cas d'école de telles ramifications. Pour ces dossiers, l'Agisi traite une seule affaire qui sert de modèle. Les services extérieurs traitent les autres dossiers dans le système en appliquant une taxation et des sanctions conformes au modèle. Les accroissements d'impôts dans les ramifications devraient donc aussi s'élever à 50 % minimum en raison de leur caractère frauduleux. Le chapitre 4 analyse ce point plus en détail.

---

<sup>14</sup> Par le service *Tax Audit & Compliance Management* de l'AGFisc.

### 3.3 Limites des systèmes automatisés de l'AGFisc

La Cour des comptes a constaté un certain nombre de limites dans les systèmes automatisés Taxi et Biztax.

#### 3.3.1 Accroissement d'impôts uniquement au-delà d'un seuil minimum

L'administration fiscale n'a visiblement pas toujours respecté la règle qui dispose qu'un accroissement d'impôts ne peut être appliqué que lorsque la majoration des revenus appliquée par l'administration (en raison de revenus non déclarés, de charges trop élevées ou de déductions injustifiées) dépasse un certain seuil (620 euros avant l'exercice d'imposition 2013, 2.500 euros à partir de cet exercice).

Idéalement, le système informatique ne devrait pas permettre d'appliquer un accroissement d'impôts si le seuil minimum n'est pas atteint. Le programme de calcul de l'administration (tant dans Taxi que dans Biztax) ne dispose toutefois pas des données nécessaires pour remettre automatiquement à zéro l'accroissement d'impôts sur l'avertissement-extrait de rôle dans ces cas. Dans sa réponse à une question parlementaire à ce sujet, le ministre a précisé que les services de contrôle doivent veiller eux-mêmes à l'application du seuil<sup>15</sup>. La Cour des comptes a toutefois constaté lors de son audit que ce contrôle est imparfait. Il arrive que des accroissements d'impôts soient appliqués alors que le seuil n'est pas atteint. Les actions de contrôle 2014 du service TACM que la Cour a sélectionnées dans le cadre de son échantillon limité ont débouché sur le résultat suivant :

**Tableau 1** – Nombre d'accroissements d'impôts pour les majorations de revenus dont le seuil minimum n'était pas atteint

Type d'impôts	Majorations de revenus < seuil 620 euros	Accroissements d'impôts	Sanctions effectives	Majorations de revenus < seuil 2.500 euros	Accroissements d'impôts	Sanctions effectives
Impôt des personnes physiques	2.149	203	14	8.151	1.363	219
Impôt des sociétés	629	147	66	2.017	625	351
<b>Total</b>	<b>2.778</b>	<b>350</b>	<b>80</b>	<b>10.168</b>	<b>1.988</b>	<b>570</b>
<b>%</b>		<b>12,60</b>	<b>2,88</b>		<b>19,55</b>	<b>5,60</b>

Source : Cour des comptes à partir des chiffres du service TACM

IPP et Isoc confondus, un accroissement d'impôts a été infligé dans 2.338 dossiers<sup>16</sup> (soit 18 % du total) dans lesquels le seuil des revenus non déclarés n'avait pas été atteint. L'accroissement d'impôts a été effectif dans 650 dossiers<sup>17</sup>, soit 5 % du nombre total de dossiers. Bien que l'application induite de l'accroissement d'impôts ne soit pas suivie d'effet dans la plupart des cas, elle n'est pas sans conséquence. En effet, les infractions sont prises

<sup>15</sup> Chambre, 25 avril 2014, ORVA 53 158, Réponse du ministre des Finances, chargé de la Fonction publique du 22 avril 2014, à la question n° 816 du député Olivier Destrebecq du 20 mars 2014, p. 292.

<sup>16</sup> 350 accroissements d'impôts (seuil < 620 euros) + 1.988 accroissements d'impôts (seuil < 2.500 euros).

<sup>17</sup> 80 sanctions appliquées effectivement (seuil < 620 euros) + 570 sanctions appliquées effectivement (seuil < 2.500 euros).

en compte au niveau du rang et le taux de la sanction sera plus élevé en cas de nouvelle infraction.

Dans sa réponse, l'administration estime qu'il n'est pas évident de vérifier automatiquement si ce seuil est atteint, surtout en matière d'impôt des personnes physiques. En fait, seul l'accroissement des revenus est soumis à un accroissement d'impôts et non le refus de certains frais. Le système ne fait pas la distinction entre ces deux cas.

### **3.3.2 Tenue à jour des infractions antérieures des contribuables**

Les commentaires administratifs du CIR92 (n° 444/40) précisent que l'administration doit tenir une liste permanente « n° 276D » des accroissements et pénalités encourus pour justifier les sanctions appliquées. Elle doit le faire soit sur support papier ou numérisé, soit via une fonctionnalité intégrée à l'application back office (Taxi pour l'impôt des personnes physiques ou Biztax pour l'impôt des sociétés). Cette liste doit être jointe au dossier d'imposition de chaque contrevenant et s'accompagner des bordereaux de données et/ou des notes de calcul relatives aux cotisations aux impôts sur les revenus, classés par exercice d'imposition et par date.

Les tableaux 276D, qui devraient tenir à jour le détail des infractions du contribuable – condition de base à une politique de sanction correcte –, peuvent être consultés et complétés dans le système tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés, mais la version papier n'a pas encore été supprimée. Un double système d'enregistrement des infractions est donc possible, ce qui accroît le risque de tableaux 276D erronés. Dans sa réponse, l'administration indique que les tableaux 276D ont été immédiatement intégrés à Biztax lors du développement de l'application pour l'impôt des sociétés. La version papier du tableau 276D contenant les anciennes infractions a été numérisée et peut ainsi être consultée.

Dans le cadre de son échantillon limité, la Cour a aussi examiné si les tableaux 276D numériques étaient corrects (voir chapitre 4).

## Chapitre 4

# Sanctions administratives dans la pratique

Ce chapitre décrit les sanctions administratives que l'administration fiscale applique dans la pratique. La Cour des comptes a constaté que le SPF Finances ne mesure et ne suit pas les résultats des sanctions appliquées, ni au niveau central ni à un niveau administratif inférieur (voir aussi plus loin, chapitre 5). Les mesures et analyses de ce chapitre reposent donc toutes sur des chiffres demandés spécifiquement par la Cour.

La Cour a examiné tant la politique de sanction appliquée lors de la vérification de gestion des dossiers (voir point 3.2.1.1 ci-avant) que la politique de sanction lors du contrôle de dossiers sélectionnés au préalable (voir point 3.2.1.2). Elle a accordé une attention particulière au traitement des non-déclarants.

La Cour examine par ailleurs au préalable les effets de la méthode de calcul – modifiée depuis l'exercice d'imposition 2013 – de l'accroissement d'impôts (calcul sur l'impôt dû avant imputation des précomptes, crédits d'impôt et versements anticipés et relèvement du seuil des revenus non déclarés de 620 euros à 2.500 euros)<sup>18</sup>.

### 4.1 Effets du nouveau mode de calcul pour les accroissements d'impôts

Les tableaux qui suivent reprennent le degré d'application effective de l'accroissement d'impôts à l'impôt des personnes physiques (tableau 2) et à l'impôt des sociétés (tableau 3). Ils comparent la situation avant et après la nouvelle méthode. La Cour a utilisé à cet effet les dossiers des actions de contrôle sélectionnées dans lesquels un accroissement d'impôts de 10 % avait été appliqué (c'est-à-dire les dossiers concernant des infractions sans intention d'éluder l'impôt).

Pour obtenir des groupes de référence comparables, la Cour a calculé les moyennes des majorations de revenus situées dans un segment déterminé<sup>19</sup>. Ensuite, elle a comparé le montant moyen de l'accroissement d'impôts effectif (tableaux 2 et 3) et le nombre d'accroissements d'impôts effectifs (tableau 4) pour les exercices d'imposition 2012 et 2013.

<sup>18</sup> Article 102 de la loi-programme du 27 décembre 2012 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2012), qui modifie l'article 444 du CIR92.

<sup>19</sup> Pour l'IPP, ces moyennes ont été calculées pour les majorations de revenus situées entre 2.500 et 20.000 euros. Pour l'Isoc, les moyennes ont été calculées pour les majorations de revenus situées entre 2.500 et 50.000 euros. Une fourchette plus large a été choisie pour l'Isoc étant donné que les majorations de revenus y sont plus élevées que pour l'IPP.

**Tableau 2** – Comparaison des montants moyens d'accroissement d'impôts effectif à l'impôt des personnes physiques avant et après la nouvelle méthode de calcul (montants en euros)

Moyennes	Exercice d'imposition		Différence en %
	2012	2013	
Majorations de revenus	7.321,24	7.292,02	-0,40
Produit d'impôt	2.781,26	3.091,55	11,16
<b>Accroissement d'impôts</b>	<b>161,07</b>	<b>277,24</b>	<b>72,13</b>

Source : Cour des comptes à partir de chiffres du service TACM

**Tableau 3** – Comparaison des montants moyens d'accroissement d'impôts effectif à l'impôt des sociétés avant et après la nouvelle méthode de calcul (montants en euros)

Moyennes	Exercice d'imposition		Différence en %
	2012	2013	
Majorations de revenus	14.279,56	14.458,63	1,25
Produit d'impôt	4.603,72	4.583,57	1,73
<b>Accroissement d'impôts</b>	<b>329,88</b>	<b>379,91</b>	<b>15,17</b>

Source : Cour des comptes à partir de chiffres du service TACM

**Tableau 4** – Comparaison du nombre d'accroissements d'impôts effectifs à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés avant et après la nouvelle méthode de calcul

Type d'impôts	Accroissements d'impôts effectifs pour l'exercice d'imposition 2012	% sanctions appliquées effectivement <sup>(*)</sup>	Accroissements d'impôts effectifs pour l'exercice d'imposition 2013	% sanctions appliquées effectivement <sup>(*)</sup>
Impôt des personnes physiques	1.138	38	1.867	69
Impôt des sociétés	1.331	61	1.629	66

<sup>(\*)</sup> rapport entre le nombre d'accroissements d'impôts de 10 % débouchant sur un montant à payer effectivement et le nombre total d'accroissements d'impôts de 10 % infligés

Source : Cour des comptes à partir de chiffres du service TACM

La nouvelle méthode de calcul a clairement augmenté le nombre d'accroissements d'impôts effectifs. Cette augmentation est plus importante à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés. En effet, les déductions qui doivent à présent être effectuées après le calcul de l'accroissement d'impôts se situent surtout au niveau de cet impôt. Les sociétés peuvent toujours déduire leurs pertes et autres de la base sur laquelle l'accroissement est calculé. La nouvelle méthode de calcul n'a donc pas tellement d'effets pour elles.

Cette méthode est très désavantageuse pour le groupe particulier des non-déclarants récalcitrants<sup>20</sup> dont l'administration fiscale connaît les rémunérations. L'accroissement d'impôts (élevé) à appliquer est, en effet, calculé sur l'ensemble de leurs revenus non déclarés, et ce, avant l'imputation des précomptes et autres. Ces impositions se sont avérées tellement excessives et impossibles à recouvrer que l'administration fiscale a instauré une tolérance administrative. Comme le prévoit une instruction de l'AGFisc de juillet 2015<sup>21</sup>, l'agent taxateur ne doit plus appliquer d'accroissement d'impôts à partir de l'exercice d'imposition 2015, peu importe le rang de l'infraction, aux non-déclarants dont les revenus sont mentionnés sur ses fiches de salaires connues du fisc. Cependant, le fisc inflige à présent systématiquement une amende à ce groupe de contrevenants.

Les instructions en vigueur concernant l'accroissement d'impôts sont toutefois restées applicables pour les exercices d'imposition 2013 et 2014. Il a été conseillé aux contribuables concernés d'introduire une réclamation contre la sanction appliquée ou une demande d'annulation. Cette façon de procéder impliquait une différence, importante et injustifiable objectivement, de traitement entre les non-déclarants avant et après l'exercice d'imposition 2015. Le premier groupe était traité sévèrement et devait compter sur la bonne volonté de l'agent taxateur ou du ministre des Finances. Le deuxième groupe avait seulement une amende à payer. Une instruction du 15 mars 2017<sup>22</sup> a mis un terme à cette inégalité en élargissant rétroactivement la tolérance aux exercices d'imposition 2013 et 2014. L'incertitude demeure toutefois pour les dossiers déjà recouverts relatifs aux exercices d'imposition 2013 et 2014.

La tolérance zéro de la première instruction générale de juin 2014<sup>23</sup> visait surtout les non-déclarants (récalcitrants). Il convenait d'appliquer systématiquement tant un accroissement d'impôts qu'une amende. Le nouveau calcul ne prévoit plus qu'une amende. L'application d'un accroissement d'impôts est cependant imposée par la législation (article 444, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR92). L'instruction qui prévoit de ne plus appliquer d'accroissement dans certains cas va donc à l'encontre de cette obligation légale. En outre, la législation (article 445, § 1<sup>er</sup>) prévoit que l'application d'une amende est facultative, alors qu'une telle sanction est systématiquement appliquée dans la pratique depuis l'exercice d'imposition 2015.

## 4.2 Chiffres généraux concernant les sanctions appliquées

### 4.2.1 Vérification de gestion par l'AGFisc

Les montants globaux des accroissements d'impôts appliqués ne sont pas disponibles. On ne dispose que du pourcentage des dossiers vérifiés dans lesquels un accroissement d'impôts a été appliqué. La grande majorité des vérifications de gestion<sup>24</sup> accompagnées d'un accroissement d'impôts concerne des non-déclarants. Les montants des amendes infligées ne sont totalement connus que depuis les derniers exercices d'imposition.

<sup>20</sup> La Cour définit les non-déclarants récalcitrants comme les contribuables qui n'ont pas déposé de déclaration pendant au moins quatre exercices d'imposition consécutifs.

<sup>21</sup> Instruction AGFisc n° 27/2015 (Ci.701.974) du 30 juillet 2015, p. 5.

<sup>22</sup> Instruction AGFisc 2017/1/18 du 15 mars 2017 adaptant l'instruction AGFisc n° 27/2015 du 30 juillet 2015.

<sup>23</sup> Instruction AGFisc n° 16/2014 (CIRH.81/629.394 – E.T.124.564) du 26 juin 2014.

<sup>24</sup> Voir point 3.2.

**Tableau 5 – Sanctions dans les dossiers après vérification de gestion (% et montants en euros)**

Exercice d'imposition (*)	% dossiers avec accroissement d'impôts		Amendes infligées	
	Personnes physiques	Sociétés	Personnes physiques	Sociétés
2011	15,32	54,16	Non disponible	Non disponible
2012	16,38	57,70	5.552.925,00	Non disponible
2013	18,78	61,45	4.764.200,00	Non disponible
2014	18,24	73,18	10.079.100,00	1.752.205,67
2015	5,54	75,56	10.749.400,00	1.719.777,40

(\*) Les chiffres de l'exercice d'imposition 2016 n'étaient pas encore disponibles à la clôture de l'audit.

Source : Cour des comptes à partir des données du service Gestion des applications & Analyse Business IPP et Isoc de l'AGFisc

Comme il ressort du tableau ci-avant, la part de dossiers dans lesquels un accroissement d'impôts a été appliqué après la vérification de gestion est considérablement plus élevée à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques. On observe une nette tendance à la hausse au niveau de l'impôt des sociétés, surtout liée au fait que la part de non-déclarants dans le nombre total des rectifications est plus importante qu'à l'impôt des personnes physiques<sup>25</sup>. Le pourcentage global des dossiers accompagnés d'un accroissement d'impôts augmente à mesure que le nombre de non-déclarants sanctionnés augmente (voir colonne 3 du tableau 5).

L'impôt des personnes physiques a connu une légère tendance à la hausse et une chute importante au cours de l'exercice d'imposition 2015 (voir colonne 2). L'explication réside dans le fait que l'administration fiscale a instauré une tolérance à partir de l'exercice d'imposition 2015, de sorte que l'agent taxateur ne doit plus appliquer d'accroissement d'impôts lorsque les revenus non déclarés sont mentionnés dans des fiches. Il s'agit en particulier des rémunérations des travailleurs et dirigeants d'entreprises et des jetons de présence.

Le montant des amendes a, par contre, considérablement augmenté au niveau de l'impôt des personnes physiques (colonne 4). Il a même doublé durant l'exercice d'imposition 2014 par rapport à 2013. L'application back office Taxi prévoit en effet l'enrôlement automatique des amendes pour non-déclaration. Ceci s'inscrit dans le cadre de la politique de tolérance zéro pour les non-déclarants, qui atteint sa vitesse de croisière à partir de l'exercice d'imposition 2014 pour les amendes.

#### 4.2.2 Actions de contrôle de l'AGFisc

Le service TACM a fourni les chiffres suivants concernant les différentes actions de contrôle.

<sup>25</sup> Ainsi, cette part s'élève à 22,16 % au niveau de l'impôt des personnes physiques et à 73,32 % au niveau de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2015.



**Tableau 6 – Accroissements d'impôts dans les dossiers de contrôle (montants en euros et %)**

Année de contrôle	Accroissements d'impôts		% accroissement d'impôts/total des impôts enrôlés	
	Personnes physiques	Sociétés	Personnes physiques	Sociétés
2012	23.924.884	49.658.059	10,57	10,30
2013	25.991.590	44.772.032	13,31	9,86
2014	16.585.885	27.022.163	9,86	7,30
2015	14.610.813	37.788.720	11,64	13,03
2016	14.927.545	99.759.119	10,99	24,99

Source : SPF Finances

Dans les dossiers contrôlés, la part de l'accroissement d'impôts dans le total des impôts enrôlés oscille autour de 10 % tant au niveau de l'impôt des personnes physiques que de l'impôt des sociétés. Un pic de 25 % s'observe pour l'impôt des sociétés pour l'année de contrôle 2016.

**Tableau 7 – Amendes dans les dossiers de contrôle (montants en euros)**

Année de contrôle	Montant des amendes	
	Personnes physiques	Sociétés
2012	1.579.105	4.116.725
2013	695.828	2.448.720
2014	152.078	767.123
2015	73.265	711.754
2016	23.719	292.918

Source : SPF Finances

Les montants des amendes enrôlées diminuent chaque année bien que les montants des suppléments d'impôts demeurent relativement stables.

#### 4.2.3 Dossiers ISI

L'Agisi a fourni les chiffres ci-après par année budgétaire à partir de données provenant de l'application automatisée Stir-fraude. L'année budgétaire est l'année au cours de laquelle l'impôt est enrôlé effectivement. Les montants des amendes infligées ne sont pas disponibles.

#### 4.2.3.1 Accroissements d'impôts

**Tableau 8** – Accroissements d'impôts dans les dossiers de l'ISI (montants en euros et %)

Année budgétaire	Accroissements d'impôts		% accroissement d'impôts / total des impôts enrôlés	
	Personnes physiques	Sociétés	Personnes physiques	Sociétés
2011	49.617.000	31.529.000	38,76	8,85
2012	144.223.000	299.275.000	30,55	21,35
2013	45.015.000	65.156.000	27,97	14,53
2014	42.243.000	41.036.000	19,06	6,22
2015	31.413.000	161.465.000	16,41	27,67
2016	23.918.000	1.160.206.000	17,31	56,43

Source : SPF Finances

À l'impôt des personnes physiques, la part des accroissements d'impôts dans l'impôt enrôlé (colonne 4 du tableau 8) affiche une tendance à la baisse permanente.

Au niveau de l'impôt des sociétés, la part des accroissements d'impôts varie. Elle connaît une nette augmentation à partir de l'année budgétaire 2015. Pour l'année budgétaire 2016, cette part a même doublé par rapport à l'année précédente. Cette situation s'explique par la très grande part d'accroissements d'impôts de 200 % dans le total des accroissements d'impôts<sup>26</sup>. Un examen plus poussé a révélé que ce montant extrêmement élevé d'accroissements d'impôts de 200 % est essentiellement lié à un seul dossier, réparti sur plusieurs années d'imposition, mais enrôlé au cours de l'année budgétaire 2016.

#### 4.2.3.2 Commissions secrètes

Si les conditions sont remplies, l'administration fiscale peut aussi établir une cotisation sur les « commissions secrètes » (article 219 du CIR92). En résumé, cette cotisation spéciale à l'impôt des sociétés s'applique notamment aux frais visés à l'article 57 du CIR92 (commissions, rémunérations, etc.) et aux avantages de toute nature qui ne sont pas justifiés par des fiches fiscales individuelles et des relevés récapitulatifs. Le taux de la cotisation sur les commissions secrètes a été fixé initialement à 309 % (300 % + 3 centimes additionnels de cotisation complémentaire de crise) pour deux raisons. D'une part, la cotisation devait compenser la perte de recettes fiscales pour l'État liée à l'impossibilité d'imposer les bénéficiaires de tels revenus. D'autre part, la cotisation avait aussi un caractère répressif et était infligée en tant que sanction pénale.

La loi-programme du 19 décembre 2014 prévoit que la cotisation spéciale n'a désormais (depuis le 29 décembre 2014) plus qu'un caractère compensatoire, de sorte qu'elle ne sert plus qu'à réparer les dommages subis par l'État en raison de la perte d'impôts sur les revenus<sup>27</sup>. Ce nouveau point de vue s'est traduit par une diminution du taux de l'imposition

<sup>26</sup> Pour l'année budgétaire 2016, ce pourcentage s'élève à 93 %, contre 10 à 15 % les autres années.

<sup>27</sup> Article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014 (*Moniteur belge* du 29 décembre 2014 (éd. 2)), à compter du 29 décembre 2014 et applicable à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement tranchés au 29 décembre 2014 (article 40).

de 309 % à 103 % (100 % + 3 centimes additionnels de cotisation complémentaire de crise) si le bénéficiaire est une personne physique. La cotisation passe à 51,5 % (50 % + 3 centimes additionnels de cotisation complémentaire de crise) lorsque les avantages sont accordés à une personne morale (article 219, alinéa 2, du CIR92).

**Tableau 9** – Commissions secrètes - dossiers de l'ISI (montants en euros)

Année budgétaire	Commissions secrètes
2011	22.131.692,72
2012	73.772.533,73
2013	37.621.430,78
2014	120.490.011,76
2015	40.701.179,04
2016	76.890.887,61

Source : SPF Finances

Le montant des commissions secrètes est toutefois largement déterminé par un ou deux dossiers par année budgétaire<sup>28</sup>.

### 4.3 Politique de sanction de l'AGFisc

#### 4.3.1 Politique de sanction lors de la vérification de gestion

La Cour des comptes n'a pas examiné en détail la politique de sanction relative aux rectifications après vérification de gestion, à l'exception des non-déclarants. Il est en effet rare qu'un accroissement d'impôts soit appliqué après une rectification, que ce soit à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés. Précisons, par souci de clarté, que les nombreuses rectifications sous forme d'impositions d'office, comme pour les non-déclarants, n'en font pas partie. Les non-déclarants font l'objet d'une analyse plus poussée (voir ci-après au point 4.4).

L'administration fiscale a ainsi appliqué au cours de l'exercice d'imposition 2015 un accroissement d'impôts à 9,73 % des sociétés visées par une rectification. Pour les personnes physiques, un accroissement n'a été appliqué qu'à 2,47 % des rectifications. Les rectifications sont sanctionnées par une amende dans moins de 1 % des dossiers relatifs tant aux sociétés qu'aux personnes physiques.

#### 4.3.2 Politique de sanction lors des actions de contrôle

Comme déjà signalé (voir point 3.3), les dossiers « en contrôle » ont été sélectionnés au préalable au niveau central sur la base de stratégies vis-à-vis de groupes cibles et d'analyses de risques. Les agents contrôlent ces dossiers sur plusieurs points conformément aux instructions centrales et sur plusieurs exercices d'imposition.

L'audit a révélé que les tentatives du fisc pour conclure un accord avec le contribuable ont une incidence sur le montant de l'accroissement infligé. Les graphiques 1 et 2 ci-après

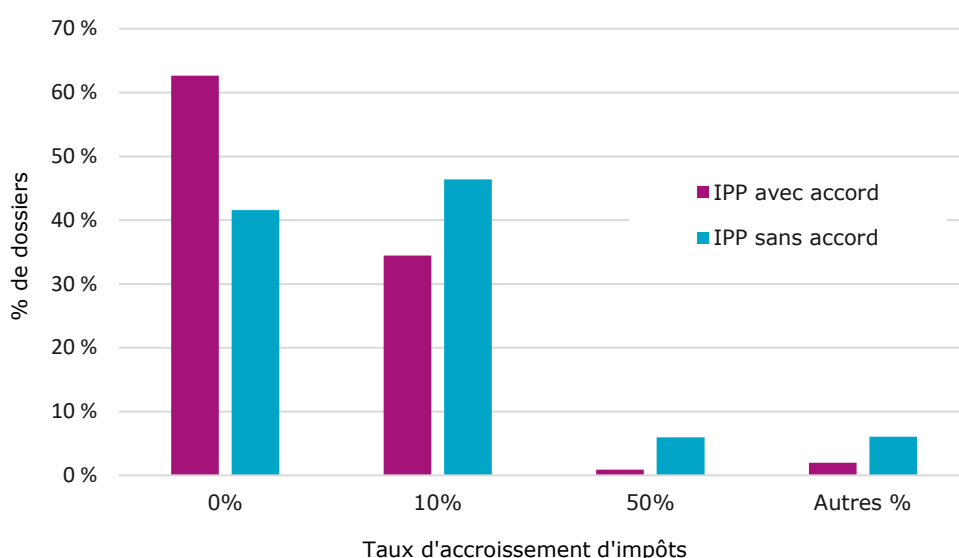
<sup>28</sup> Pour l'année budgétaire 2016, les commissions secrètes dans un seul dossier représentent 73,31 % du total des commissions secrètes enrôlé.

donnent un aperçu de la politique de sanction en cas d'accord ou en l'absence d'accord à l'issue du contrôle des dossiers relatifs à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés.

#### 4.3.2.1 Dossiers à l'impôt des personnes physiques contrôlés

L'administration fiscale conclut un accord avec le contribuable dans 92 % des dossiers à l'impôt des personnes physiques contrôlés<sup>29</sup>. Le graphique ci-après montre la fréquence des principaux taux d'accroissement d'impôts. Ils sont répartis entre les dossiers où un accord a été conclu et ceux où aucun accord n'a été conclu.

Graphique 1 – Politique de sanction pour les dossiers à l'impôt des personnes physiques contrôlés



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

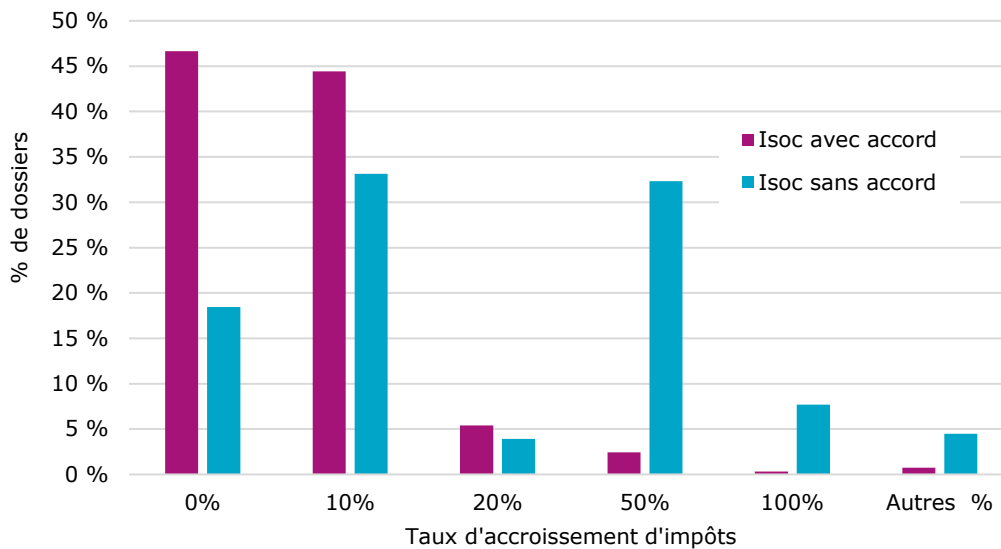
La politique de sanction est clairement plus indulgente en cas d'accord, tant en ce qui concerne la proportion des dossiers dans lesquels aucun accroissement d'impôts n'est appliqué qu'en ce qui concerne le taux d'accroissement d'impôts infligé. Alors que le fisc n'inflige aucune sanction dans environ 60 % des dossiers dans lesquels un accord a été conclu, ce taux est de 40 % en cas de désaccord. Un accroissement d'impôts de 50 % est rarement infligé en cas d'accord. Les autres taux d'accroissement d'impôts (20 %, 30 %, 100 % et 200 %) ne sont pratiquement jamais appliqués tant en cas d'accord qu'en cas de désaccord. Le fisc inflige aussi rarement des amendes. Il ressort d'entretiens qu'elles ne sont infligées qu'aux non-déclarants qui négligent encore de déposer leur déclaration après le délai supplémentaire accordé dans la lettre de rappel. Les amendes sont donc davantage infligées dans la phase de gestion que dans la phase de contrôle.

<sup>29</sup> La Cour a constaté pour les actions de contrôle examinées relatives à l'IPP que l'administration fiscale conclut un nombre restreint d'accords partiels. Un accord partiel implique qu'un accord est conclu au sujet d'une partie de la majoration des revenus, mais pas pour la partie restante. Il s'agit de 219 dossiers.

#### 4.3.2.2 Dossiers à l'impôt des sociétés contrôlés

En matière d'impôt des sociétés également, 90 % des dossiers sélectionnés débouchent sur un accord<sup>30</sup>.

Graphique 2 – Politique de sanction pour les dossiers à l'impôt des sociétés contrôlés



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

La tendance à des sanctions plus clémentes en cas d'accord est encore beaucoup plus prononcée à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques. Dans près de la moitié des dossiers où un accord a été conclu, le fisc n'applique aucun accroissement d'impôts, alors que tel n'est le cas que dans 20 % des dossiers en l'absence d'accord. La différence au niveau des accroissements d'impôts de 50 % est considérable : ce taux n'est guère appliqué en cas d'accord, mais l'est très souvent (> 30 %) en l'absence d'accord. Il en va de même du taux de 100 %, qui est rarement appliqué en cas d'accord, mais qui l'est dans 5 % des dossiers sans accord.

Les chiffres relatifs aux amendes sont incomplets, mais l'administration fiscale inflige clairement peu d'amendes. Au niveau de l'impôt des sociétés, elle inflige une amende dans 0,94 % des dossiers en cas d'accord. En l'absence d'accord, elle impose une amende dans 18,76 % des dossiers. Malgré une application moins fréquente, on observe une tendance similaire : plus d'amendes en l'absence d'accord qu'en cas d'accord.

### 4.3.3 Échantillon d'actions de contrôle

La Cour des comptes a examiné quatre actions de contrôle du service TACM dans le cadre d'un échantillon limité.

#### 4.3.3.1 Action revenus au noir

Dans le cadre de cette action qui concerne, d'une part, des fournitures au noir à divers commerçants et, d'autre part, l'utilisation de ces revenus pour payer des salaires au noir

<sup>30</sup> La Cour a constaté pour les actions de contrôle examinées relatives à l'Isoc que l'administration fiscale conclut un nombre restreint d'accords partiels. Il s'agit de 51 dossiers.

à du personnel (à suivre dans l'impôt des personnes physiques), la Cour a constaté des différences régionales importantes entre les centres de contrôle dans les accords conclus. Il s'agit pourtant de situations relativement similaires où l'intention frauduleuse des contribuables concernés peut difficilement être discutée<sup>31</sup>.

Ainsi, lorsque le versement de salaires au noir a été imposé comme majoration du chiffre d'affaires, un centre de contrôle a appliqué un accroissement d'impôts de 10 %, tandis qu'un autre a imposé un accroissement de 20 %. Lorsque ces salaires au noir sont imposés en tant que suppléments dans le chef d'un tiers, deux centres de contrôle appliquent un accroissement d'impôts de 0 % et un autre un accroissement de 50 %.

#### **4.3.3.2 Action horeca**

Cette action de contrôle a été élaborée dans le cadre de la lutte contre la fraude et le travail au noir dans le secteur horeca (contrôle, notamment, des taux de TVA et du chiffre d'affaires). La Cour a globalement constaté qu'en cas d'accord avec le contribuable, l'administration fiscale a appliqué un accroissement d'impôts de 10 % dans environ 65 % des dossiers et n'en a pas appliqué dans 28 % des dossiers. En l'absence d'un accord, elle a appliqué un accroissement d'impôts de 50 % dans 27 % des dossiers et un taux de 10 % dans 41 % des dossiers.

Dans ces cas, la Cour a également constaté des différences régionales assez importantes entre les bureaux de contrôle au niveau des accords conclus. Souvent, les dossiers ne contenaient guère ou pas de motivation du taux spécifique d'accroissement d'impôts appliqué.

#### **4.3.3.3 Action constructions d'usufruit**

Pour cette action de contrôle, qui vise un certain nombre de constructions d'usufruit spécifiques<sup>32</sup>, une différence se marque clairement aussi selon que l'administration a conclu ou non un accord avec le contribuable. En cas d'accord, un accroissement d'impôts de 10 % est appliqué dans 60 % des dossiers et le taux de 50 % n'est pratiquement pas utilisé. En l'absence d'accord, l'administration applique un accroissement d'impôts de 10 % dans 70 % des dossiers et de 50 % dans 10 % des dossiers.

#### **4.3.3.4 Action reports de pertes**

En ce qui concerne cette action de contrôle (relative notamment aux reports de pertes fiscales à des années ultérieures), la Cour constate aussi une différence marquée dans la politique de sanction appliquée selon que l'administration fiscale a conclu ou non un accord avec le contribuable. Ainsi, l'administration n'applique aucun accroissement d'impôts dans 80 % des dossiers en cas d'accord. En l'absence d'accord, elle applique par contre un accroissement d'impôts de 10 %, 50 % voire 100 % dans 60 % des dossiers. Elle inflige en outre une amende dans près de 20 % des cas dans ce dernier groupe (absence d'accord).

<sup>31</sup> Les directives spécifiques du 18 juillet 2013 adressées par le service TACM aux services de taxation contiennent une rubrique X Sanctions, qui souligne du reste explicitement que, compte tenu du fait que des éléments spécifiques au dossier font apparaître l'intention d'éluider l'impôt, les régularisations seront opérées avec application des accroissements d'impôt prévus en cas de fraude (donc, au moins 50 %).

<sup>32</sup> Il s'agit pour la plupart de cas où une société acquiert l'usufruit d'un bien immobilier pour un prix élevé, tandis que ses administrateurs ou associés en acquièrent la nue-propriété pour un faible prix.

#### 4.3.3.5 *Constats généraux relatifs aux actions de contrôle*

L'examen de dossiers sélectionnés dans le cadre des actions de contrôle précitées a révélé une différence au niveau de la politique de sanction entre l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés. L'administration n'applique aucun accroissement d'impôts dans davantage de dossiers contrôlés à l'IPP qu'à l'Isoc. Un accroissement d'impôts de 50 % est rarement appliqué dans les dossiers IPP, alors que c'est régulièrement le cas dans les dossiers Isoc lorsqu'il n'y a pas eu d'accord.

Les dossiers fiscaux et les applications de l'administration fiscale accordent peu d'attention au taux d'accroissement d'impôts appliqué et il arrive souvent qu'aucune motivation du taux ne soit disponible. En outre, il a été constaté que l'historique des sanctions administratives (tableau 276D) n'était en général pas disponible dans le dossier électronique ou qu'il n'était pas tenu à jour.

Tant en matière d'impôt des personnes physiques que d'impôt des sociétés, la politique de sanction est nettement différente dans les dossiers où un accord a été conclu et dans ceux où aucun accord ne l'a été.

Les graphiques 1 et 2 ainsi que l'échantillon limité de la Cour semblent indiquer que le montant des accroissements d'impôts est devenu une sorte d'outil de négociation lors de la conclusion d'un accord. Pour l'administration, un accord présente l'avantage que le contribuable sera moins enclin à introduire une réclamation ou à lancer une procédure judiciaire. Ainsi, non seulement les recettes sont immédiatement garanties pour le Trésor, mais de nombreux services administratifs et judiciaires ne sont pas surchargés inutilement.

#### 4.4 **Politique de sanction de l'AGFisc relative aux non-déclarants**

L'administration a concentré sa politique de tolérance zéro en matière de sanctions sur les nombreux non-déclarants (récalcitrants), et ce, tant au niveau de l'impôt des personnes physiques que de l'impôt des sociétés. Contrairement au constat formulé par la Cour dans un rapport d'audit de juin 2012<sup>33</sup>, selon lequel ces non-déclarants étaient peu sanctionnés, l'administration entend depuis quelques années réduire drastiquement le nombre de non-déclarants en appliquant, de manière systématique et même cumulative, des accroissements d'impôts et des amendes. La grande majorité des non-déclarants se retrouvent dans le circuit de la vérification de gestion. Ils reçoivent une imposition d'office sans avoir été soumis à un contrôle approfondi. Seule une minorité subit un contrôle sur la base d'une sélection centrale. C'est par exemple le cas lorsque l'administration soupçonne que le contribuable ne remet pas de déclaration afin d'éviter l'impôt. La Cour des comptes a examiné la politique de sanction des non-déclarants dans les dossiers faisant l'objet d'une vérification de gestion et dans ceux faisant l'objet d'un contrôle.

L'administration souhaite sélectionner les non-déclarants de manière centralisée et les sanctionner par une amende de manière entièrement automatique. C'est uniquement le cas

<sup>33</sup> Cour des comptes, *Traitement des contribuables en défaut de déclaration*, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juin 2012, 70 p., [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be). La Cour constatait dans cet audit qu'environ la moitié des non-déclarants récalcitrants actifs assujettis à l'impôt des sociétés n'étaient pas du tout sanctionnés, ni par un accroissement d'impôts ni par une amende.

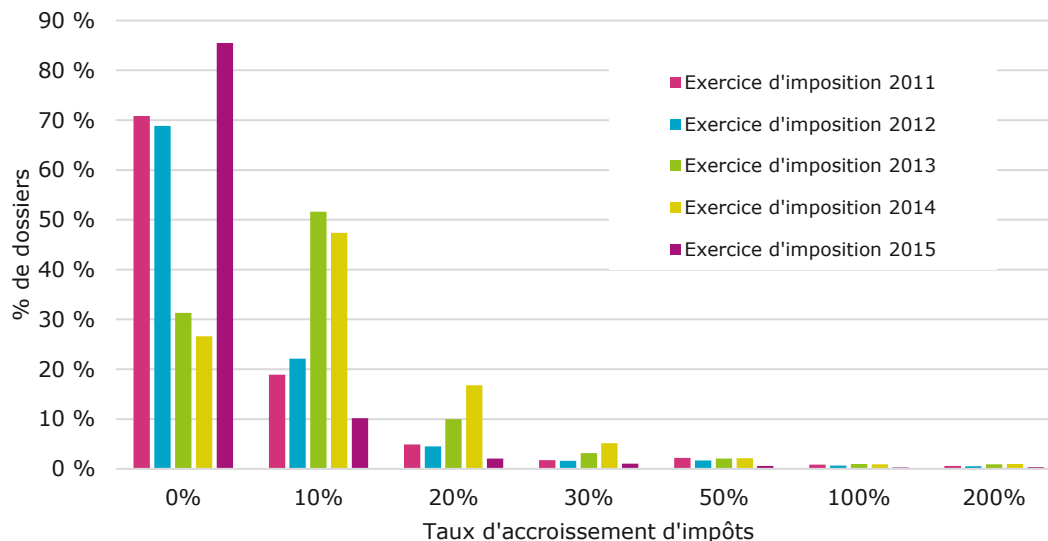
au niveau de l'impôt des personnes physiques pour le moment. Cette fonctionnalité n'est pas encore possible techniquement pour l'impôt des sociétés en raison des différentes dates de dépôt des déclarations fiscales (en fonction de l'exercice). Pour les sociétés, les chefs de service doivent donc s'assurer que leurs collaborateurs imposent manuellement une amende. L'administration souligne dans sa réponse que les amendes seront automatisées à partir de l'exercice d'imposition 2017 pour l'impôt des sociétés.

Cette politique doit être replacée dans le cadre de la note de politique générale du ministre des Finances du 12 janvier 2012. Il y annonçait une politique de tolérance zéro absolue pour les contribuables qui ne respectent pas leurs obligations de déclaration<sup>34</sup>. Il soulignait que, pour garantir un traitement équitable des contribuables, il fallait examiner les démarches à entreprendre pour automatiser les accroissements d'impôts et les amendes administratives. Le ministre des Finances précise dans sa note de politique générale du 12 janvier 2012 que l'administration fiscale doit présumer la bonne foi du contribuable et que l'accent doit surtout être mis sur la concertation avec le contribuable et la mise en place d'un système de sanctions fiscales cohérent, performant et équitable<sup>35</sup>.

#### 4.4.1 Vérification de gestion des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques

##### 4.4.1.1 Accroissements d'impôts

Graphique 3 – Vérification de gestion des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

Pour les exercices d'imposition 2011 et 2012, l'administration n'a en général appliqué aucun accroissement d'impôts ou alors un accroissement de 10 %. Pour les exercices d'imposition 2013 et 2014, le graphique montre une forte augmentation des accroissements d'impôts de 10 % et une faible hausse de ceux de 20 %. Cette évolution s'inscrit dans le cadre de la note de politique générale du 12 janvier 2012 du ministre des Finances où il annonçait

<sup>34</sup> Doc. parl., Chambre, 12 janvier 2012, DOC 53 1964/030, Note de politique générale Finances, p. 15.

<sup>35</sup> Doc. parl., Chambre, 4 décembre 2015, DOC 54 1428/022, Note de politique générale, partie Fraude fiscale du ministre des Finances, p. 97.



une politique de tolérance zéro absolue envers les contribuables qui ne respectent pas leur obligation de déclaration. Pour l'exercice d'imposition 2015, l'administration fiscale n'a cependant pas infligé d'accroissement d'impôts dans 85 % des dossiers. Cette diminution résulte de l'instruction du 30 juillet 2015<sup>36</sup> qui prescrit de ne plus appliquer d'accroissement aux contribuables qui ont négligé de déposer leur déclaration lorsque les revenus non déclarés figurent dans des fiches transmises à l'administration fiscale.

#### **4.4.1.2 Amendes**

La Cour des comptes constate que l'administration fiscale a infligé davantage d'amendes au cours de l'exercice d'imposition 2015, en compensation de l'absence de sanction par un accroissement d'impôts. Alors que seuls 8 % des non-déclarants se sont vu infliger une amende au cours de l'exercice d'imposition 2012, cette proportion passe à 75 % en 2015. Dans la majorité des dossiers (plus de 70 %), l'administration fiscale inflige une amende de 50 ou 125 euros<sup>37</sup>. En matière de sanction des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques, l'accent se déplace donc de l'accroissement d'impôts, pourtant obligatoire, vers l'amende (facultative).

#### **4.4.1.3 Non-déclarants récalcitrants**

La Cour observe la même tendance pour les contribuables qui ne remettent pas de déclaration pendant quatre ou cinq ans. Environ 40 % de ces non-déclarants récalcitrants ne sont pas sanctionnés d'un accroissement et 25 % le sont au taux de 10 %. Une amende est toutefois infligée dans 43 % des dossiers sans accroissement d'impôts. L'administration fiscale inflige en général une amende de 50, 250 ou 625 euros<sup>38</sup>. Cette échelle s'applique aux infractions non imputables à la mauvaise foi ou à une intention d'éluder l'impôt.

<sup>36</sup> Instruction AGFisc n° 27/2015 (Ci.701.974) du 30 juillet 2015, p. 5.

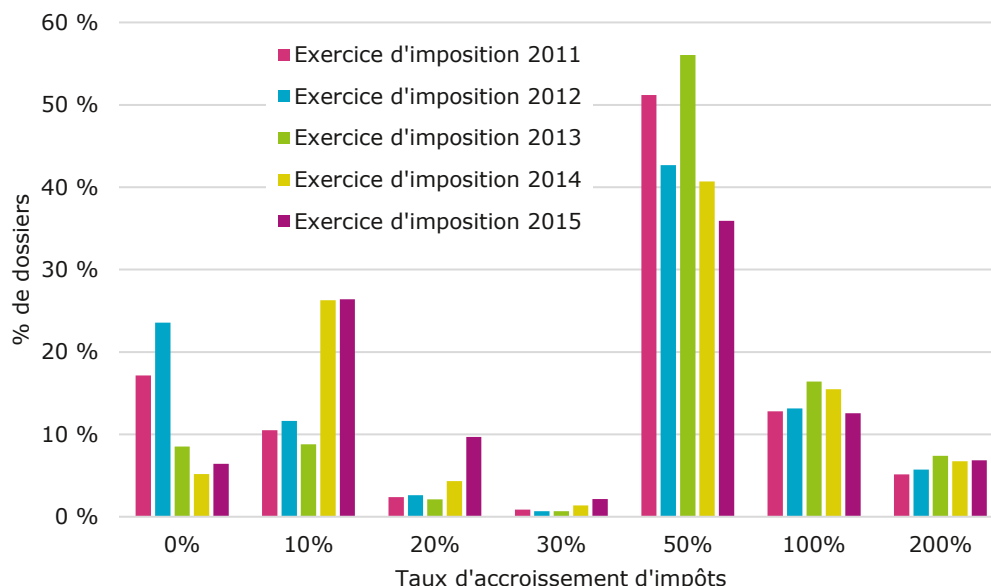
<sup>37</sup> Pour les exercices d'imposition 2013, 2014 et 2015, ce pourcentage s'élève à respectivement 86,18 %, 74,03 % et 69,27 %.

<sup>38</sup> Parmi les amendes établies, 28,04 % s'élèvent à 50 euros, 26,93 % à 250 euros et 18,52 % à 625 euros.

#### 4.4.2 Vérification de gestion des non-déclarants à l'impôt des sociétés

##### 4.4.2.1 Accroissements d'impôts

Graphique 4 – Vérification de gestion des non-déclarants à l'impôt des sociétés



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

Contrairement à sa pratique à l'impôt des personnes physiques, l'administration applique principalement un accroissement d'impôts de 50 % aux sociétés. Les contrôleurs concluent apparemment plus vite à une intention d'éluder l'impôt lorsqu'une société néglige de déposer une déclaration. Ce point de vue est défendable, puisque ces contribuables font en général appel à des comptables et à des conseillers fiscaux. Une double tendance se dégage à partir de l'exercice d'imposition 2014 : la part des accroissements d'impôts de 50 % diminue, tandis que celle des accroissements de 10 % augmente.

##### 4.4.2.2 Amendes

Les chiffres relatifs aux amendes ne sont disponibles qu'à partir de l'exercice d'imposition 2014. La Cour des comptes constate que 40 % des non-déclarants ont reçu une amende au cours des exercices d'imposition 2014 et 2015<sup>39</sup>. Dans la plupart des cas (plus de 80 %), elle a été de 50 ou 1.250 euros<sup>40</sup>. Une amende de 50 euros implique l'absence d'intention de fraude, tandis qu'une amende de 1.250 euros indique qu'il y a mauvaise foi ou intention d'éluder l'impôt.

##### 4.4.2.3 Non-déclarants récalcitrants

Dans plus de 80 % des cas, les non-déclarants récalcitrants se voient infliger un accroissement d'impôts de 50 % et plus. L'absence répétée de déclaration est donc considérée comme une forme de mauvaise foi au niveau de l'impôt des sociétés.

<sup>39</sup> Pour les exercices d'imposition 2014 et 2015, ce pourcentage s'élève à respectivement 40,95 % et 37,87 %.

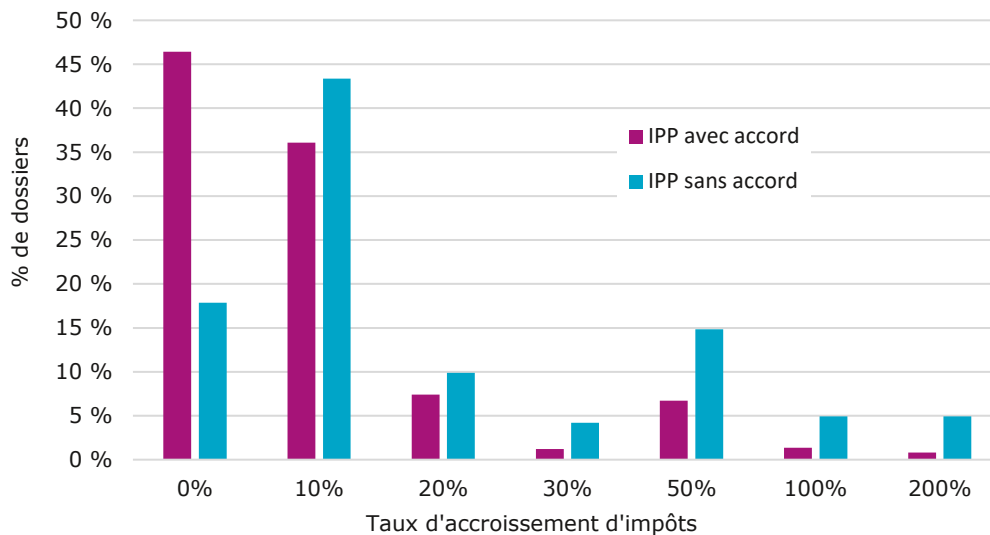
<sup>40</sup> Pour les exercices d'imposition 2014 et 2015, ce pourcentage s'élève à respectivement 90,38 % et 81,61 %.

Les amendes infligées aux non-déclarants récalcitrants s'élèvent à 1.250 euros dans 69 % des cas<sup>41</sup>. L'administration fiscale applique en l'occurrence également l'échelle des infractions dues à la mauvaise foi ou à une intention d'éluder l'impôt.

#### 4.4.3 Actions de contrôle des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques

Au niveau de l'impôt des personnes physiques, l'administration fiscale n'inflige aucun accroissement d'impôts dans près de la moitié des dossiers où un accord a été conclu. Pour l'autre moitié de ces dossiers, elle opte pour un accroissement de 10 % dans la plupart des cas et de 20 % dans une minorité des cas. Les chiffres des amendes infligées ne sont pas disponibles.

Graphique 5 – Action de contrôle 2014 des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques



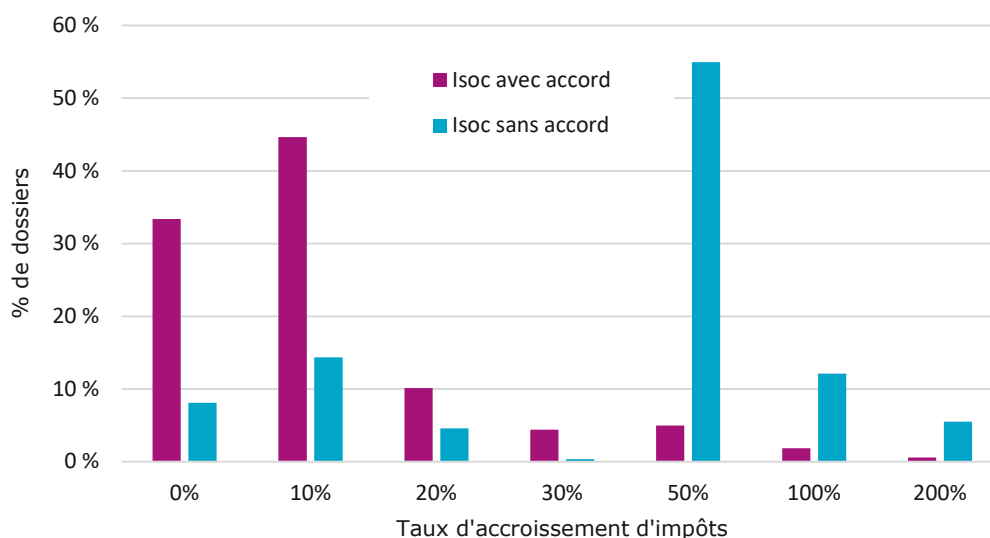
Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

#### 4.4.4 Actions de contrôle des non-déclarants à l'impôt des sociétés

Pour les sociétés ayant conclu un accord, l'administration n'applique pas d'accroissement d'impôts dans 30 % des cas. La différence au niveau de la politique de sanction appliquée aux sociétés est surtout perceptible entre celles qui ont conclu un accord et les autres. Si la société ne conclut pas d'accord, l'administration fiscale applique un accroissement de 50 % dans plus de 50 % des dossiers, tandis qu'en cas d'accord, elle applique un accroissement de 10 % dans 45 % des dossiers. Les chiffres relatifs aux amendes ne sont pas connus non plus.

<sup>41</sup> La Cour des comptes a calculé le pourcentage des amendes de 1.250 euros infligées aux sociétés qui n'ont pas déposé de déclaration pendant quatre et cinq exercices d'imposition à partir des amendes enregistrées dans l'application ICPC (*Inning en Comptabiliteit belastingontvangsten* – Perception et Comptabilisation des recettes fiscales).

Graphique 6 – Action de contrôle 2014 des non-déclarants à l'impôt des sociétés



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

#### 4.4.5 Conclusion

Dans les dossiers soumis à une vérification de gestion, l'administration fiscale n'applique pas d'accroissement ou applique un accroissement de 10 % au niveau de l'impôt des personnes physiques. En matière d'impôt des sociétés, elle applique en revanche un accroissement de 50 % dans la plupart des dossiers.

Dans les dossiers contrôlés, il existe des différences importantes quant à la politique de sanction appliquée entre l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés (voir graphiques 5 et 6). Les non-déclarants qui ne concluent pas d'accord sont en général sanctionnés d'un accroissement de 10 % à l'impôt des personnes physiques et de 50 % à l'impôt des sociétés<sup>42</sup>.

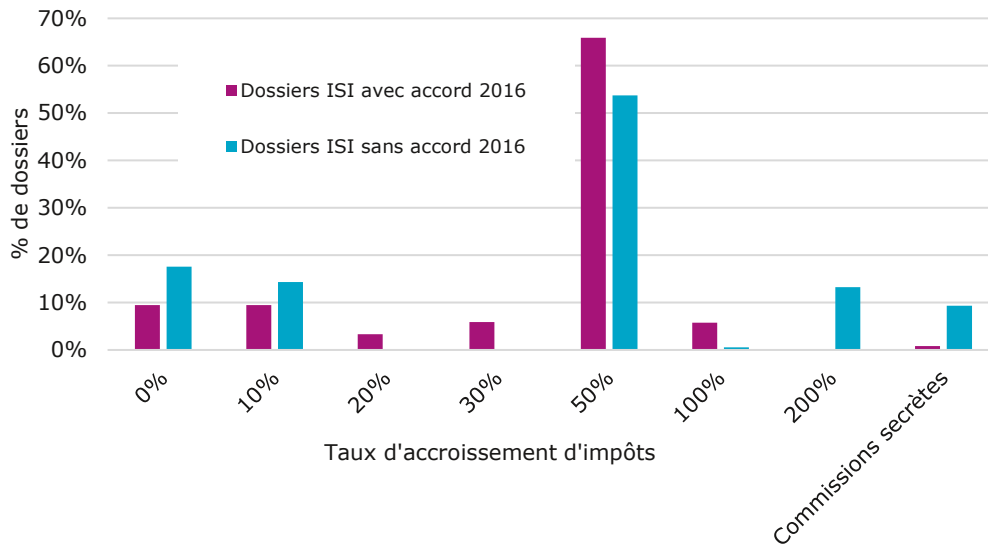
La conclusion importante qui s'impose également ici est la différence de politique de sanction entre les dossiers où un accord a été conclu et les autres, surtout en matière d'impôt des sociétés.

#### 4.5 Politique de sanction concernant les dossiers de l'ISI

La Cour des comptes a calculé le taux des accroissements d'impôts appliqués par l'Agisi au cours des années budgétaires 2014 et 2016. Puisque cette administration est en particulier compétente pour les dossiers de fraude fiscale grave et organisée, on peut s'attendre à ce qu'elle applique des accroissements d'impôts de 50 % et plus.

<sup>42</sup> La Cour des comptes a analysé l'action de contrôle 2014 pour les dossiers avec une imposition d'office. Cette action de contrôle a concerné tant les non-déclarants que les déclarants retardataires.

Graphique 7 – Politique de sanction concernant les dossiers ISI



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

Comme à l'AGFisc, l'Agisi conclut un accord avec le contribuable dans la plupart des cas<sup>43</sup>. Contrairement aux services de contrôle de l'AGFisc, sa politique de sanction est assez similaire qu'il y ait ou non accord avec le contribuable, sauf pour les accroissements d'impôts de 200 % et les cotisations sur les commissions secrètes. Ces deux sanctions élevées ne sont en effet quasiment jamais infligées en cas d'accord, alors qu'elles le sont dans environ 10 % des cas en l'absence d'accord<sup>44</sup>. À l'inverse de l'AGFisc, l'Agisi applique les sanctions les plus élevées, surtout en l'absence d'accord. Vu la compétence spécifique de l'Agisi en matière de fraude, ce constat est conforme aux attentes. L'Agisi applique néanmoins un accroissement inférieur à 50 % dans environ un tiers des dossiers, qu'il y ait accord ou pas<sup>45</sup>.

L'application d'un accroissement d'impôts d'au moins 50 % importe également pour l'imputation des intérêts de retard<sup>46</sup>. Le point de départ de la période pour laquelle des intérêts de retard sont dus est lié au délai de paiement des impôts. Pour les impôts impayés autres que le précompte professionnel, les intérêts de retard sont calculés à partir du premier jour du mois qui suit celui de l'échéance de paiement. L'article 415, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du CIR92 prévoit toutefois un régime spécial pour le calcul des intérêts de retard en cas de fraude. Dans ce cas, ils sont en effet calculés rétroactivement à partir du 1<sup>er</sup> juillet de l'année qui suit l'exercice d'imposition, et ce, indépendamment du moment où l'impôt est établi. Ce régime spécial vaut uniquement pour les impôts sur les revenus, y compris les accroissements d'impôts,

<sup>43</sup> Dans 65 % des dossiers pour l'année budgétaire 2014 et dans 85 % des dossiers pour l'année budgétaire 2016.

<sup>44</sup> Pour les accroissements d'impôts de 200 % : dans 15,04 % des dossiers où aucun accord n'a été conclu pour l'exercice budgétaire 2014 et dans 13,26 % de tels dossiers pour l'exercice budgétaire 2016. Pour les commissions secrètes : dans 16,71 % des dossiers où aucun accord n'a été conclu en 2014 et dans 9,32 % de tels dossiers en 2016.

<sup>45</sup> Pour l'année budgétaire 2016 : 28,17 % des dossiers où un accord a été conclu et 32,26 % des dossiers où aucun accord n'a été conclu. Pour l'année budgétaire 2014 : 48,21 % des dossiers avec accord et 28,41 % des dossiers sans accord.

<sup>46</sup> Des intérêts de retard sont dus en l'absence de paiement des impôts dus dans les délais légaux. Ces intérêts légaux, qui équivalent à 7 % pour le moment, sont dus de plein droit sans mise en demeure.

et ne s'applique que lorsqu'un accroissement d'impôts d'au moins 50 % est enrôlé, peu importe que cet accroissement ait aussi donné lieu à un accroissement effectif<sup>47</sup>.

La Cour des comptes a examiné la politique de sanction menée pour un certain nombre d'actions sectorielles de l'ISI au travers d'un échantillon limité de dossiers. La Cour constate que les dossiers de l'ISI examinés sont assez uniformes au niveau de la politique de sanction, à savoir un accroissement d'impôts de 50 % minimum, sauf pour les questions de principe ou en cas de procédure pénale en cours.

#### 4.5.1 Secteur des factures fictives

En ce qui concerne cette action sectorielle, l'ISI a appliqué un accroissement d'impôts d'au moins 50 % dans environ 70 % des dossiers examinés. Cependant, l'application automatisée Stir-fraude ne motive pas clairement l'application d'une éventuelle sanction plus élevée (jusqu'à 200 %).

#### 4.5.2 Action internet

Pour cette action également (qui vise essentiellement les personnes qui vendent sur internet via des sites de vente), la Cour des comptes constate une application assez cohérente et uniforme d'un accroissement d'impôts d'au moins 50 %.

#### 4.5.3 Action football

Pour cette action de l'ISI dans le secteur du football (qui concerne surtout le caractère imposable des revenus tirés des droits télévisés au titre de revenus mobiliers), la Cour des comptes a constaté que la plupart des enquêtes débouchent sur un accord sans accroissement d'impôts, en raison du caractère de principe de la problématique (problème d'interprétation plutôt que fraude au sens strict).

#### 4.5.4 Panama Papers

La Cour des comptes n'a pu examiner qu'un nombre limité de dossiers déjà achevés dans le cadre de cette action.

Bien que l'intention frauduleuse requière d'appliquer systématiquement un accroissement d'impôts de 50 % dans ces cas, l'accord conclu dans un dossier « Panama » précise que cet accroissement d'impôts de 50 %, en principe dû, ne sera pas appliqué en raison de poursuites pénales déjà en cours pour les mêmes faits (application du principe *non bis in idem*).

## 4.6 Contrôle de l'égalité de traitement des contribuables par l'AGFisc

L'égalité de traitement des contribuables doit être garantie au maximum lors de l'application des sanctions administratives. L'audit a révélé que l'égalité de traitement n'est pas mesurable dans différents cas et qu'elle n'est pas respectée dans d'autres situations spécifiques. Un nombre non négligeable de contribuables se sont ainsi vu infliger un accroissement d'impôts alors que leurs revenus non déclarés n'atteignaient pas le minimum légal (voir point 3.3.1). Par ailleurs, le fait que le fisc cherche à conclure des accords influence le montant

<sup>47</sup> Il se peut que, suite à l'imputation des précomptes ou versements anticipés, l'accroissement de 50 % infligé n'entraîne pas d'augmentation effective.

de l'accroissement d'impôts. Comme ces nombreux accords résultent d'une conjonction de divers facteurs, l'égalité de traitement est difficile à mesurer.

Il est préférable d'avoir un groupe de référence similaire pour évaluer l'égalité de traitement des contribuables. Concernant spécifiquement la politique de sanction, les dossiers d'audit électronique et les dossiers à ramifications de l'ISI sont ceux qui s'y prêtent le mieux. La situation de fait des contribuables et/ou la pratique frauduleuse utilisée sont, en effet, très comparables. La Cour des comptes a examiné dans ces dossiers l'égalité de traitement au niveau des sanctions, tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés. Elle a aussi examiné les différences en la matière entre les services de contrôle. Comme la plupart de ces dossiers contiennent un accord, la Cour n'a examiné que les dossiers dans lesquels un accord a été conclu<sup>48</sup>.

#### 4.6.1 Dossiers d'audit électronique

**Tableau 10** – Égalité de traitement des contribuables pour l'action de contrôle 2014 audit électronique (en %)

Pourcentage services de contrôle	Accroissement d'impôts		
	0 %	< 50 %	≥ 50 %
Impôt des personnes physiques	5,13	43,59	51,28
Impôt des sociétés	9,96	36,25	53,79

Source : Cour des comptes à partir de données du service TACM

Bien qu'il s'agisse de dossiers de fraude, le tableau ci-avant montre clairement qu'un accroissement d'impôts de 50 % ou plus n'a été appliqué que dans la moitié des dossiers.

Un examen détaillé par centre de contrôle montre qu'un quart des centres de contrôle infligent systématiquement un accroissement d'impôts de moins de 50 % aux sociétés. Au niveau de l'impôt des personnes physiques, certains centres infligent des sanctions encore moins lourdes. Plus de la moitié appliquent un accroissement d'impôts de moins de 50 % aux personnes physiques. Un centre de contrôle IPP et deux centres de contrôle Isoc n'appliquent même aucun accroissement.

La Cour des comptes a examiné plus en détail les dossiers d'audit électronique en matière d'impôt des sociétés dans le cadre d'un échantillon limité.

Il s'agit de contrôles fiscaux axés sur la fraude commise à l'aide de logiciels dans le secteur des pharmacies et de la gestion des magasins et des stocks des commerces de chaussures et de vêtements. Une enquête réalisée par les services de recherche a montré que ces logiciels permettaient de manipuler les recettes, de les supprimer du système de caisse officiel afin de ne pas enregistrer une partie du chiffre d'affaires dans la comptabilité ni dans la

<sup>48</sup> Dans l'action de contrôle audit électronique, un accord avait été conclu dans 84,78 % des dossiers IPP et dans 97,29 % des dossiers Isoc. Pour ce qui est de l'action de contrôle des dossiers à ramifications de l'ISI, un accord avait été conclu dans 67,84 % des dossiers IPP et dans 90,94 % des dossiers Isoc.

déclaration fiscale. Les directives élaborées par le service TACM<sup>49</sup> à l'intention des services de contrôle auxquels ces actions ont été confiées prévoient dès lors clairement l'application des accroissements d'impôts en cas de fraude (donc, en principe, un accroissement de 50 % minimum) « *compte tenu du fait que des éléments spécifiques au dossier font apparaître l'intention d'é luder l'impôt* ».

Malgré ces directives claires aux centres de contrôle, un accroissement d'impôts de 50 % n'a été appliqué que dans 54 % de ces dossiers. Un accroissement de seulement 20 % a été appliqué dans quelque 30 % des cas. Dans le reste des dossiers, aucun accroissement d'impôts n'a été appliqué ou seul un accroissement de 10 ou 30 % l'a été. Comme déjà constaté à propos d'autres contrôles fiscaux, le taux de l'accroissement semble dépendre de la conclusion ou non d'un accord avec le contribuable, auquel cas l'accroissement appliqué est, à titre de concession, inférieur au taux légalement possible ou prescrit. Cette pratique est probablement liée au fait que le fisc espère ainsi recouvrer plus rapidement la dette fiscale. Dans quelques cas où un accord a été conclu, un accroissement d'impôts de 50 % est néanmoins quand même appliqué.

Par ailleurs, l'échantillon limité relatif à ces actions de contrôle a montré que les dossiers électroniques examinés ne contenaient guère voire pas de motivation du taux d'accroissement d'impôts appliqué et que l'historique des sanctions antérieures appliquées (tableau 276D) faisait en général défaut ou était incomplet.

Enfin, la Cour des comptes a constaté que pratiquement aucune amende administrative n'avait été infligée lors de ces contrôles fiscaux.

#### 4.6.2 Dossiers à ramifications de l'ISI

Tableau 11 – Égalité de traitement pour l'action dossiers à ramifications de l'ISI (en %)

Pourcentage services de contrôle	Accroissement d'impôts		
	0 %	< 50 %	≥ 50 %
Impôt des personnes physiques	8,53	31,78	59,69
Impôt des sociétés	11,81	68,27	19,93

Source : Cour des comptes à partir de chiffres du service TACM

Comme déjà signalé, les dossiers à ramifications de l'ISI sont des dossiers impliquant plusieurs contribuables ayant recouru à une même pratique frauduleuse. L'ISI traite alors un dossier parent, qui sert d'exemple pour les autres dossiers ensuite finalisés par l'AGFisc. Puisque l'ISI ne traite que les dossiers de fraude grave, on peut considérer que les dossiers à ramifications de l'ISI sont qualifiés d'« intentionnels ». En principe, l'agent taxateur ne peut alors pas appliquer d'accroissement d'impôts inférieur à 50 %. L'administration fiscale applique de manière surprenante un accroissement de moins de 50 % à 80 % des sociétés. En outre, elle n'applique aucun accroissement dans environ 10 % des dossiers à ramifications de l'ISI, tant au niveau de l'impôt des personnes physiques que de l'impôt des sociétés.

<sup>49</sup> Directives du TACM des 18 juillet 2013 (pharmacies), 12 juin 2014 (commerces de chaussures et de vêtements) et 9 septembre 2014 (pharmacies).



Les détails par centre de contrôle montrent que 25 des 83 centres de contrôle IPP et 10 des 24 centres de contrôle Isoc appliquent systématiquement un accroissement de moins de 50 %. Trois centres de contrôle IPP et trois centres de contrôle Isoc n'appliquent même aucun accroissement d'impôts dans plus de 60 % des dossiers.

Tant dans les dossiers d'audit électronique que dans les dossiers à ramifications de l'ISI, les contribuables ne sont dès lors pas traités de manière équitable en matière de sanction en cas de conclusion d'accords fiscaux.

#### 4.7 Application correcte du classement des infractions par l'AGFisc

Le rang de l'infraction qui est pris en compte constitue une composante importante pour appliquer des sanctions justes. En effet, l'accroissement d'impôts augmente de 10 % ou plus à chaque infraction commise. L'exactitude du classement a donc une incidence considérable sur la sanction appliquée. Comme les agents contrôlent les dossiers en gestion afférents à une année en une fois, ces derniers se prêtent le mieux à la vérification du rang. La Cour a examiné les dossiers en gestion comportant au moins quatre infractions au cours des cinq derniers exercices d'imposition<sup>50</sup>. L'objectif était d'examiner tant les non-déclarants (les plus grands récidivistes) que les rectifications, mais comme les listes reçues ont montré que les rectifications étaient très rarement sanctionnées par un accroissement, la Cour ne les a pas examinées.

L'exactitude de l'échelle utilisée dépend de la mise à jour rigoureuse du tableau 276D qui reprend les accroissements et peines encourus. Il figure dans le dossier fiscal permanent de chaque contribuable.

##### 4.7.1 Liste correcte des infractions (tableau 276D)

Alors que les tableaux 276D pouvaient encore être tenus à jour sur papier selon l'instruction de 2014<sup>51</sup>, le fisc met à présent l'accent sur la numérisation et l'automatisation. Avec l'introduction de l'application back office Taxi, l'impôt des personnes physiques est le plus avancé, surtout pour les impositions d'office envoyées aux non-déclarants et aux déclarants retardataires. Ces deux catégories de contrevenants à l'IPP sont ainsi sélectionnées de manière centralisée et les avis d'amende informatisés sont, eux aussi, envoyés automatiquement. L'automatisation est moins développée au niveau de l'impôt des sociétés. Les listes des déclarants retardataires et des impositions d'office à défaut de déclaration sont envoyées aux services de gestion par le biais de l'application Biztax. Ces services traitent ces dossiers tout à fait manuellement. En outre, l'application back office Biztax permet uniquement la tenue électronique du tableau 276D pour l'impôt des sociétés. Les saisies doivent se faire manuellement. Les amendes à l'impôt des sociétés seront envoyées automatiquement à partir de l'exercice d'imposition 2017.

<sup>50</sup> Le contrôle est parti des contribuables qui n'avaient pas déposé de déclaration au moins à quatre reprises entre l'exercice d'imposition 2011 et 2015. Pour l'IPP, il s'agissait de 51.782 dossiers, dont 6.008 ont été contrôlés. D'après l'instruction de l'AGFisc n° 27/2015 (Ci. 701.974) du 30 juillet 2015, aucun accroissement ne devait être appliqué pour l'exercice d'imposition 2015 lorsqu'il s'agissait de non-déclarants dont les revenus étaient connus du fisc. Ces dossiers ont été écartés de la sélection (883 des 6008 dossiers) pour ne pas donner une image tronquée. Les non-déclarants récalcitrants concernaient 1.039 dossiers, dont le rang de l'infraction a été examiné à chaque fois.

<sup>51</sup> Instruction AGFisc n° 16/2014 (CiRH.81/629.394 - E.T.124.564) du 26 juin 2014.

Ces contrevenants sont sanctionnés d'une amende et d'un accroissement d'impôts. Au niveau de l'impôt des personnes physiques, le rang de cet accroissement apparaît automatiquement. Le tableau 276D numérique, qui apparaît toujours dans une fenêtre pop-up lorsqu'une imposition d'office est appliquée, mentionne chaque infraction commise, l'intention du contribuable, l'exercice d'imposition et le rang de l'accroissement d'impôts le plus récent. Le pourcentage à appliquer est calculé automatiquement. L'imposition d'office ne peut du reste être confirmée que lorsque le formulaire 276D a été complété. Taxi présente par ailleurs l'avantage que l'agent doit indiquer qu'il renonce à appliquer un accroissement d'impôts lors d'une première infraction. En rendant cette décision visible, le système empêche que plusieurs infractions successives ne soient pas sanctionnées. Au niveau de l'impôt des personnes physiques, il manque cependant un tableau 276D numérique transversal couvrant les activités des services de contrôle et de gestion. Les systèmes du contrôle et de la gestion fonctionnent côte à côte et les services de contrôle ne peuvent pas enregistrer de données dans l'application de gestion Taxi. Lorsqu'ils constatent une infraction, ils ne peuvent donc pas compléter le tableau 276D, de sorte que celui-ci n'est pas à jour quand le dossier retourne dans le cycle de gestion. Si les services de gestion n'examinent pas eux-mêmes les impositions des quatre dernières années, les infractions antérieures risquent fort de ne pas être prises en compte. Au niveau de l'impôt des sociétés, les agents contrôleurs peuvent en revanche consulter les tableaux 276D et les compléter dans l'application back office Biztax.

Comme les tableaux 276D repris dans Biztax sont moins automatisés que ceux dans Taxi, la Cour des comptes a examiné la tenue à jour du tableau 276D et son exactitude dans 409 dossiers à l'impôt des sociétés. Pour 65 % des dossiers, l'application back office Biztax ne contenait aucune trace du tableau 276D. La plupart des quelques tableaux 276D disponibles n'étaient, du reste, pas complétés correctement. En résumé, à peine 16 % des dossiers à l'impôt des sociétés en contrôle examinés comprenaient un tableau 276D à jour correct.

#### 4.7.2 Échelle correcte des accroissements d'impôts

Malgré l'automatisation poussée en matière d'impôt des personnes physiques, l'échantillon de la Cour montre que les agents appliquent plus souvent la sanction correcte à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques. La différence ne se situe pas tant au niveau de l'utilisation d'un rang erroné mais dans le fait que le non-dépôt d'une déclaration à l'impôt des personnes physiques est moins sanctionné. Globalement, 39 % des non-déclarants récalcitrants n'y sont en effet pas sanctionnés (d'un accroissement), contre seulement 5 % en matière d'impôt des sociétés. Les résultats en matière d'application erronée du rang sont similaires, avec 12,11 % à l'impôt des personnes physiques et 10,5 % à l'impôt des sociétés.

Comment expliquer de tels résultats vu l'automatisation poussée de l'impôt des personnes physiques ? Malgré le message automatique concernant le rang à appliquer transmis avant l'envoi d'une imposition d'office, le gestionnaire de dossier peut encore arrêter cette procédure automatique et établir l'imposition et l'accroissement d'impôts manuellement. Dans ce cas, le tableau 276D n'est pas mis à jour automatiquement, de sorte que le risque d'utiliser un rang erroné ressurgit. En outre, l'administration a décidé de ne plus appliquer d'accroissement sur les revenus qui n'ont, certes, pas été déclarés par le contribuable, mais qui sont connus du fisc parce que déjà mentionnés dans une fiche fiscale. Les non-déclarants qui perçoivent un salaire ou un traitement, soit la majorité des dossiers à l'impôt

des personnes physiques, ne sont donc plus sanctionnés d'un accroissement, ce qui explique pourquoi le non-dépôt d'une déclaration est moins sanctionné à l'impôt des personnes physiques.

**Tableau 12** – Application du rang des infractions (en %)

	Rang appliqué	Impôt des personnes physiques	Impôt des sociétés
Rang correct appliqué	Rang immédiatement supérieur	60,90	84,30
Rang erroné appliqué	Rang inchangé	8,4	6
	Rang inférieur	3,28	3,5
	Rang trop élevé	0,43	1
	Infractions multiples non sanctionnées	13,81	4
Rang selon l'appréciation du gestionnaire du dossier	Première infraction non sanctionnée	13,17	1,20

Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

## 4.8 Perception des sanctions

L'effet dissuasif est un objectif important de la politique de sanction. Si l'administration fiscale ne veille pas à percevoir les sanctions, cette politique n'a qu'une faible incidence sur le respect des obligations par les contribuables. Une perception et un recouvrement cohérents et poussés font dès lors partie intégrante d'une politique de sanction efficace.

### 4.8.1 Non-déclarants récalcitrants à l'AGFisc

Comme l'administration fiscale centre sa politique de sanction notamment sur ce groupe de contribuables, il importe de vérifier si les sanctions infligées sont bien perçues. Puisque le SPF Finances ne suit pas la perception des sanctions en tant que telle, la Cour en a explicitement demandé les chiffres à l'Administration générale de la perception et du recouvrement (AGPR)<sup>52</sup>.

#### 4.8.1.1 Impôt des personnes physiques

L'administration fiscale ne peut pas percevoir environ un quart des accroissements d'impôts. Les principales raisons de cette non-perception sont la faillite, la mise en liquidation, la réorganisation judiciaire et l'insolvabilité<sup>53</sup>. Concernant les amendes, 29 % des montants infligés ne sont pas perçus. Les motifs sont comparables à ceux avancés pour les accroissements d'impôts<sup>54</sup>.

#### 4.8.1.2 Impôt des sociétés

La perception des sanctions en matière d'impôt des sociétés est beaucoup plus problématique comparée à celle de l'impôt des personnes physiques.

<sup>52</sup> État de la perception des sanctions au 30 avril 2017 pour l'ensemble des non-déclarants récalcitrants à l'Isoc. Pour l'IPP, la Cour a demandé l'état de la perception des sanctions au 30 avril 2017 pour 153 dossiers.

<sup>53</sup> 57,69 %. État de la perception au 30 avril 2017.

<sup>54</sup> 30,77 %. État de la perception au 30 avril 2017.

69 % des accroissements d'impôts ne sont pas perçus. La non-perception est essentiellement imputable aux sociétés en faillite, en liquidation et insolvable<sup>55</sup>. On constate un scénario similaire pour les amendes, puisque le fisc ne perçoit pas 44 % du montant de celles-ci. À nouveau, les sociétés en faillite, en liquidation et insolvable en sont la cause principale<sup>56</sup>.

#### 4.8.2 Dossiers après contrôle à l'AGFisc

La Cour des comptes a analysé la perception des sanctions dans les dossiers en contrôle qu'elle a examinés dans le cadre de son échantillon limité pour examiner si le fisc perçoit plus facilement les sanctions en présence d'un accord avec le contribuable.

##### 4.8.2.1 Impôt des personnes physiques

Dans les dossiers sélectionnés, la Cour n'a pas vraiment constaté de différence en matière de perception entre les dossiers où un accord avait été conclu et les autres<sup>57</sup>. Dans les dossiers où un accord a été conclu, 35 % du montant des accroissements n'ont pas été perçus, tandis que ce pourcentage avoisine les 40 % en l'absence d'accord. Aucune amende n'avait été infligée dans les dossiers concernés.

##### 4.8.2.2 Impôt des sociétés

Contrairement à l'impôt des personnes physiques, la perception des sanctions infligées en matière d'impôt des sociétés est plus efficiente en cas d'accord qu'en l'absence d'accord. L'administration fiscale a perçu la totalité des accroissements d'impôts pour les sociétés sélectionnées ayant conclu un accord<sup>58</sup> (hors dossiers d'audit électronique et dossiers à ramifications de l'ISI). Pour les dossiers où aucun accord n'avait été conclu<sup>59</sup>, l'administration n'a par contre pu percevoir que 40 % des accroissements. Le non-paiement de ces accroissements s'explique par des contentieux fiscaux et judiciaires. L'administration a rarement infligé des amendes dans les dossiers de contrôle sélectionnés.

Concernant les dossiers d'audit électronique et les dossiers à ramifications de l'ISI, l'AGPR n'a pas pu fournir de données assez détaillées pour poursuivre l'analyse de la politique de sanction.

#### 4.8.3 Dossiers de l'ISI

À partir de la banque de données de l'ISI<sup>60</sup>, la Cour des comptes a examiné la proportion réellement perçue en 2017 du principal à payer, dont l'accroissement d'impôts fait partie, pour les années budgétaires 2014 et 2016. Le solde en souffrance correspond à la dette fiscale après paiement par les contribuables, après imputation des remboursements (tels que les crédits de TVA) et après apurement pour carence et insolvabilité des contribuables.

<sup>55</sup> 62,18 %. 19,16 % des accroissements d'impôts non perçus s'expliquent par une demande de radiation. État de la perception au 30 avril 2017.

<sup>56</sup> 61,81 %. 19,44 % des amendes non perçues s'expliquent par une demande de radiation. État de la perception au 30 avril 2017.

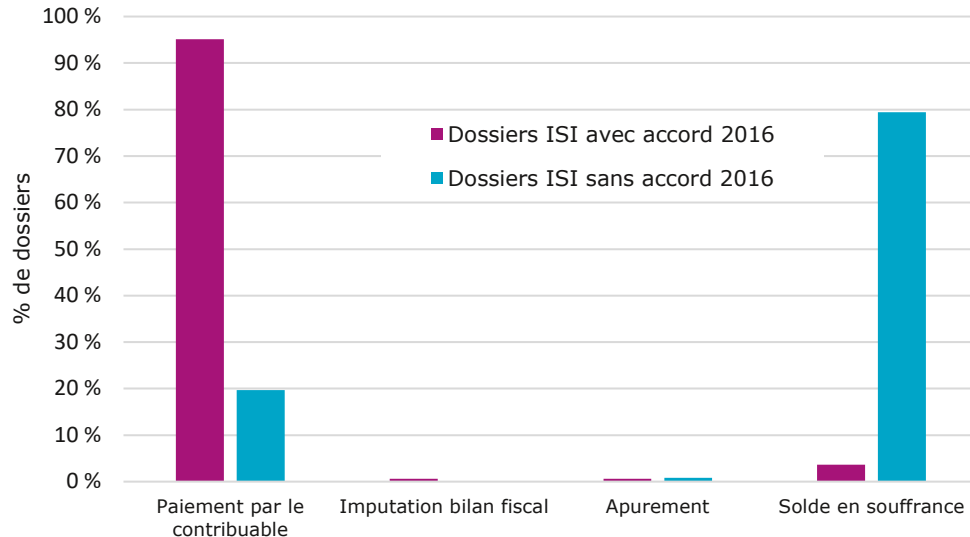
<sup>57</sup> Parmi les dossiers de contrôle sélectionnés, 78 ont fait l'objet d'un accord et 26 n'en ont pas fait l'objet. État de la perception au 31 mai 2017.

<sup>58</sup> Le nombre d'accords dans les dossiers de contrôle sélectionnés s'élève à 29. État de la perception au 31 mai 2017.

<sup>59</sup> Les absences d'accord dans les dossiers de contrôle sélectionnés se sont élevées à 19. État de la perception au 31 mai 2017.

<sup>60</sup> Sélection dans l'application automatisée Stir-fraude.

**Graphique 8** – Perception dans les dossiers ISI en cas d'accord et en l'absence d'accord pour l'année budgétaire 2016



Source : Cour des comptes à partir de données du SPF Finances

Le graphique 8 montre clairement que la perception est beaucoup plus aisée dans les dossiers où un accord a pu être conclu. En ce qui concerne les dossiers où un accord a été conclu et qui ont été enrôlés en 2016, à peine 4 % de la dette fiscale à payer, accroissements d'impôts compris, sont encore en souffrance. Cette situation contraste fortement avec les dossiers sans accord pour lesquels le fisc doit encore percevoir 79 % de la dette fiscale. La Cour des comptes a effectué le même calcul pour l'année budgétaire 2014. L'administration fiscale doit encore percevoir 63 % de la dette fiscale dans les dossiers sans accord et à peine 3 % dans les dossiers avec accord. Dans sa réponse, l'administration confirme ce constat. Elle impute le faible taux de recouvrement dans les dossiers sans accord au fait que les impositions contestées (au niveau administratif ou judiciaire) ne sont pas exigibles immédiatement. Ce n'est qu'une fois toutes les procédures de contentieux définitivement terminées qu'elle peut prendre des mesures exécutoires pour recouvrer la dette fiscale. Ces procédures peuvent durer plus de dix ans pour les impositions de l'Agisi.



## Chapitre 5

# Suivi de la politique de sanction par l'administration fiscale

Dans le cadre de sa deuxième question d'audit, la Cour des comptes souhaitait examiner dans quelle mesure l'administration fiscale suit dans la pratique l'application des sanctions administratives et leur incidence sur le respect des obligations par les contribuables.

Bien que la Cour ait déjà insisté lors d'un audit précédent<sup>61</sup> sur la nécessité de développer un instrument de suivi des sanctions infligées, cet audit montre que rien n'a encore été mis en œuvre. La cellule Contrôle de la gestion de l'AGFisc n'a pas encore rempli le rôle qui lui a été confié en matière de suivi de la politique de sanction<sup>62</sup>. L'AGFisc n'était pas en mesure de produire une liste correcte et complète des sanctions administratives appliquées, ni pour l'impôt des personnes physiques ni pour l'impôt des sociétés. En outre, les sanctions ne font pas l'objet d'indicateurs clés de performance (ICP) qui doivent permettre d'harmoniser la politique entre les différents services et éventuellement de l'adapter. La Cour des comptes a donc dû calculer elle-même les données du chapitre précédent à partir de listes établies par l'administration à sa demande.

Dans sa réponse, l'AGFisc a fait savoir que le modèle Sanctions prévu n'avait pas encore pu être développé parce qu'elle a dû définir des priorités en fonction des moyens disponibles. La cellule Contrôle de la gestion l'inscrira à son agenda en 2018.

L'Agisi constitue une exception à l'absence de suivi. Cette administration assure un suivi systématique de sa politique de sanction. Les indicateurs de l'Agisi mettent en évidence les montants et les taux d'accroissement d'impôts appliqués dans les directions régionales. Les résultats atypiques sont discutés et donnent éventuellement lieu à une adaptation lors des réunions mensuelles avec la direction centrale.

En 2017, l'Agisi a aussi commencé à élaborer un relevé des réclamations administratives et des procédures judiciaires introduites à l'encontre des impôts qu'elle a établis, y compris les accroissements d'impôts. Les premiers résultats, qui concernent les années budgétaires 2011 à 2016, montrent qu'en moyenne 30 % des accroissements sont levés après une réclamation par voie administrative et/ou judiciaire. Puisqu'il s'agit du premier aperçu, ces chiffres doivent être interprétés avec la prudence nécessaire. Cette initiative est d'ailleurs une première étape vers un suivi du cycle complet allant de l'établissement de l'impôt, y compris les sanctions, jusqu'à son recouvrement.

<sup>61</sup> Cour des comptes, *Traitement des contribuables en défaut de déclaration*, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juin 2012, 70 p., [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be).

<sup>62</sup> Instruction AGFisc n° 16/2014 du 26 juin 2014.





## Chapitre 6

# Conclusions et recommandations

La Cour des comptes a examiné la politique de sanction administrative en matière d'impôts directs au travers de deux questions d'audit centrales :

1. L'administration fiscale s'est-elle adéquatement organisée pour mettre en pratique un système de sanctions fiscales cohérent et performant ?
2. L'administration fiscale suit-elle l'application des sanctions administratives et leur incidence sur le comportement des contribuables ?

Les conclusions et recommandations peuvent être résumées comme suit.

### 6.1 Réglementation

L'administration fiscale dispose d'une réglementation claire : les sanctions administratives prévues dans le CIR92 (articles 444 à 448) ont été concrétisées dans un arrêté d'exécution et sont explicitées suffisamment en détail dans les commentaires administratifs. Les modalités d'application concrètes sont, de plus, exposées dans un nombre important d'instructions administratives et spécifiques.

### 6.2 Applications automatisées

La Cour des comptes constate que l'administration fiscale inflige les sanctions relatives aux impositions d'office à l'impôt des personnes physiques de manière entièrement automatisée via l'application back office Taxi. Biztax, l'application analogue développée pour l'impôt des sociétés, ne permet toutefois pas encore d'infliger les sanctions de manière entièrement automatisée. Elles sont encore calculées manuellement.

Si l'agent renonce pour une année à appliquer un accroissement d'impôts lors d'un contrôle/d'une rectification, cela doit apparaître clairement dans le dossier concerné. Pour les impositions d'office à l'impôt des personnes physiques, ce n'est possible qu'à condition de cocher expressément une case dans Taxi. Afin d'éviter que des infractions répétées ne soient pas sanctionnées, cette possibilité doit être étendue aux rectifications, tant à la suite d'une vérification de gestion que d'un contrôle, et aux impositions d'office à l'impôt des sociétés.

Bien que les deux applications back office Taxi et Biztax permettent de tenir à jour les infractions des contribuables en vue des taux d'accroissement d'impôts à appliquer en cas de récidive, un système parallèle de suivi manuel des infractions génère un risque considérable d'erreurs. Dans sa réponse, l'administration souligne que, dans Biztax, les

infractions sont immédiatement reprises dans le tableau numérique 276D, de sorte qu'il n'existe plus de système parallèle.

En outre, les deux applications back office ne permettent pas pour le moment de mettre l'accroissement d'impôts automatiquement à zéro lorsque le seuil minimum légal des revenus non déclarés (2.500 euros depuis 2013) pour appliquer un accroissement n'est pas atteint. Cette situation a entraîné à tort une sanction effective dans 5 % de dossiers sélectionnés par la Cour des comptes en matière d'impôt des personnes physiques et d'impôt des sociétés dans lesquels un accroissement a été infligé.

La Cour des comptes recommande d'automatiser beaucoup plus aussi les sanctions pour les impositions d'office en matière d'impôt des sociétés. Elle préconise par ailleurs pour les deux impôts qu'il soit techniquement impossible d'appliquer un accroissement d'impôts lorsque le seuil minimum n'est pas atteint. L'historique des infractions (tableaux 276D) doit également être tenu à jour de manière plus rigoureuse et exclusivement par voie numérique.

### 6.3 Politique de sanction

La politique de sanction diffère fortement selon qu'un accord a été conclu ou non avec le contribuable au sujet d'une déclaration d'impôt inexacte. Les dossiers dans lesquels aucune sanction n'est infligée sont beaucoup plus nombreux lorsqu'un accord a été conclu. En cas d'accord, les accroissements de 50 % ou plus sont, en outre, plutôt exceptionnels, tandis que des accroissements d'impôts (plus élevés) sont beaucoup plus souvent appliqués en l'absence d'accord, surtout en matière d'impôt des sociétés. Bien que cette pratique soit probablement liée au fait que le fisc pense ainsi pouvoir percevoir la dette fiscale plus rapidement et de manière plus efficace, elle est dépourvue de base légale.

Concernant la politique de sanction à l'égard des non-déclarants à l'impôt des personnes physiques, l'accent s'est déplacé de l'accroissement imposé par la législation vers l'amende administrative facultative. Le nouveau mode de calcul de l'accroissement d'impôts (avant toutes les imputations) conduisait en effet à des peines tellement excessives en cas de non-déclarations répétées que l'administration fiscale a instauré une tolérance à l'égard des non-déclarants qui perçoivent un salaire ou un traitement. Ce groupe, le plus important en matière d'impôt des personnes physiques, n'est plus sanctionné d'un accroissement d'impôts depuis l'exercice d'imposition 2015, mais uniquement d'une amende infligée de manière centralisée.

Au niveau de l'impôt des sociétés, l'AGFisc confère plus rapidement un caractère intentionnel à l'absence de déclaration et applique donc surtout des accroissements d'impôts de 50 %.

Concernant les non-déclarants récalcitrants à l'impôt des personnes physiques, la Cour constate qu'ils sont sélectionnés de manière centralisée et sanctionnés par une amende de manière entièrement automatique. Il apparaît toutefois que l'administration fiscale ne perçoit pas un quart des accroissements d'impôts infligés. Quelque 30 % des montants infligés au titre d'amendes ne sont pas perçus. Les principales raisons de ne pas percevoir des amendes et des accroissements d'impôts sont la faillite, la mise en liquidation, la réorganisation judiciaire et l'insolvabilité. Au niveau de l'impôt des sociétés, cette procédure se fait encore manuellement, ce qui n'empêche pas qu'une attention fortement accrue soit

accordée à la sanction des non-déclarants. Environ 70 % des accroissements d'impôts et 44 % des amendes ne sont toutefois pas perçus par le fisc. Les principales raisons sont également la mise en faillite ou en liquidation et l'insolvabilité des sociétés concernées.

#### 6.4 Égalité de traitement des contribuables

La Cour des comptes a aussi vérifié dans quelle mesure le fisc garantit l'égalité de traitement entre les contribuables lors de l'application pratique de la politique de sanction.

Le constat que la politique de sanction est largement influencée par la conclusion ou non d'un accord avec les contribuables a des conséquences importantes sur les garanties d'égalité de traitement entre contribuables. En matière de politique de sanction, cette égalité ne peut en effet pas être démontrée en l'absence de fondement légal et de directives claires permettant de réduire les accroissements d'impôts et les amendes à condition qu'un accord ait pu être conclu au sujet de l'imposition et que la dérogation aux taux fixés soit dûment motivée.

Un examen limité des dossiers d'audit électronique (fraude à l'aide de progiciels) et des dossiers à ramifications de l'ISI (plusieurs contribuables impliqués dans une même pratique frauduleuse) a révélé des différences de traitement parfois importantes entre les centres de contrôle de l'AGFisc. En outre, la conclusion ou non d'un accord avec le contribuable influence largement les sanctions appliquées dans ces cas-là aussi. Par ailleurs, l'absence de blocage automatique des accroissements d'impôts lorsque les revenus non déclarés ne dépassent pas le seuil légal mène aussi à un traitement inéquitable dans un nombre limité de cas. Ces accroissements d'impôts influencent du reste aussi le taux de la sanction lors d'une infraction ultérieure éventuelle.

L'Agisi fait observer à ce sujet que tant l'administration fiscale que les chambres fiscales des cours et tribunaux doivent infliger les sanctions prévues par le CIR92 et son arrêté d'exécution. Or, la jurisprudence fiscale réduit souvent les sanctions sur la base d'une norme juridique supérieure, en l'occurrence l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

Elle souligne également qu'un des objectifs du ministre des Finances et de l'Agisi est d'accroître le taux de perception des impositions. Ce rapport d'audit confirme le lien direct entre la perception effective et la conclusion d'un accord. Pour augmenter le taux de perception, l'administration doit pouvoir conclure une transaction, dans le cadre de laquelle le montant des sanctions pourrait faire l'objet de discussions. L'Agisi propose dès lors de prévoir un taux de sanction abaissé dans la législation pour les cas où le contribuable collabore pleinement à l'enquête dès le départ.

Bien que la Cour des comptes comprenne les considérations d'efficience (augmentation du taux de perception fiscale) qui sous-tendent cette proposition, elle souligne que la doctrine

dominante<sup>63</sup> exclut une « transaction » au sens strict de l'article 2044 du code civil entre l'administration fiscale et un contribuable, puisque la législation fiscale est d'ordre public.

La doctrine considère majoritairement que l'administration fiscale ne peut pas conclure d'accord sur des questions juridiques, mais uniquement sur des questions de fait, étant donné qu'un accord fiscal ne peut jamais conduire à une exemption ou à une modération d'impôt. Ce principe est d'ailleurs conforme au principe de légalité et d'égalité inscrit dans la constitution<sup>64</sup>. Une initiative législative qui accorderait à l'administration fiscale une plus grande marge de manœuvre pour déterminer le taux de sanction à appliquer en fonction de la collaboration du contribuable devra donc aussi respecter ce cadre constitutionnel.

## 6.5 Suivi des sanctions

Enfin, l'audit montre que le SPF Finances n'a pas encore de relevé global des sanctions administratives appliquées. L'administration fiscale ne mesure ou ne suit pas les résultats des sanctions appliquées, ni au niveau centralisé ni à un niveau administratif inférieur. Seule l'Agisi est en mesure d'établir un lien entre le montant enrôlé, y compris les accroissements d'impôts, et le montant perçu. L'Agisi a aussi entamé depuis 2017 l'élaboration d'un relevé des impôts établis, accroissements d'impôts inclus, à l'encontre desquels une réclamation administrative a été introduite ou une procédure judiciaire entamée devant le tribunal.

La Cour des comptes répète dès lors sa recommandation<sup>65</sup> de développer des instruments pour mesurer si la politique de sanction menée atteint les objectifs fixés.

---

<sup>63</sup> A. Henkens, « Het fiscaal recht raakt de openbare orde! So what? Over de betrekkelijkheid van de openbare orde in fiscaal recht en over de rol van het Hof van Cassatie », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2017, n° 518-519, 258-268 ; Chambre, 14 avril 2016, QRVA 54 069, Question n° 808 du député Luk Van Biesen du 17 février 2016 au ministre des Finances, chargé de la Lutte contre la fraude fiscale, p. 398-404.

<sup>64</sup> Voir l'article 172 de la Constitution, qui dispose que nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi, l'article 170 de la Constitution, qui prévoit qu'aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi, et l'article 10 de la Constitution, selon lequel tous les citoyens sont égaux devant la loi.

<sup>65</sup> Voir Cour des comptes, *Traitement des contribuables en défaut de déclaration*, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juin 2012, 70 p., [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be).





**Réponse du ministre des Finances**

(traduction)

Cabinet du ministre des Finances chargé de la lutte contre la fraude fiscale

À Monsieur Philippe ROLAND  
Premier Président de la Cour des comptes  
Rue de la Régence, 2  
1000 Bruxelles

Bruxelles, 17/04/2018

Votre courrier	Votre référence	Notre référence	Annexe
28/02/2018	A4-3.707.741 B14	KCFIN/FIS/JJ2018.00616 (VP2018.00616-AAFisc-Org_B Audit 3/2015	

**Audit sur la politique de sanction en matière d'impôts directs**

Monsieur le Premier Président,

J'ai pris connaissance du projet de rapport et des conclusions et recommandations qu'il contient au sujet de l'audit mené par la Cour des comptes à propos de la politique de sanction en matière d'impôts directs.

Je vais discuter de cet audit avec mon administration pour donner une suite adéquate aux conclusions et recommandations contenues dans le rapport.

Avec la plus haute considération.

Johan VAN OVERTVELDT

Ministre des Finances

Rue de la Loi, 12- 1000 Bruxelles  
Tel +32(0)257 48 00 info@kcfm.be

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

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



**DÉPÔT LÉGAL**  
D/2018/1128/16

**PRÉPRESSE ET IMPRESSION**  
Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

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

**TÉL.**  
+32 2 551 81 11

**FAX**  
+32 2 551 86 22

[www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be)