



Cour des comptes



Contrôle des PME soumises à l'impôt des sociétés



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, décembre 2022



Cour des comptes

Contrôle des PME soumises à l'impôt des sociétés



Rapport adopté le 7 décembre 2022 par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Contrôle des PME soumises à l'impôt des sociétés

Le site interactif <https://isoc-venb.ccrek.be/> reprend les principaux constats et recommandations de la Cour des comptes.

Impôt des sociétés

L'impôt des sociétés (Isoc) rapporte annuellement plus de 13 milliards d'euros et est une des sources principales de recettes fiscales pour l'État.

Chaque année, 500.000 PME déposent une déclaration à l'impôt des sociétés, soit 98 % du nombre total de déclarations pour cet impôt. Plus de 100.000 déclarations sont vérifiées par le SPF Finances, dont entre 35.000 et 52.000 lors de contrôles fiscaux réalisés par les équipes de contrôle. Le nombre de déclarations contrôlées a diminué entre 2017 et 2020, alors que le nombre de déclarations déposées est en augmentation.

La Cour des comptes a examiné la politique de contrôle des déclarations fiscales des PME assujetties à l'Isoc et sa mise en œuvre par le SPF Finances.

Politique de contrôle du SPF Finances

Le SPF Finances a adopté une politique moderne de contrôle fiscal, conforme aux bonnes pratiques internationales et déclinée en processus cohérents et bien documentés. Cette politique repose sur trois principes :

- Un meilleur ciblage des contrôles : une sélection adéquate de PME doit être contrôlée chaque année, pour encourager le respect volontaire des obligations fiscales (discipline fiscale). Toutes les PME ne doivent pas être contrôlées, car d'autres méthodes permettent de traiter plus efficacement certains risques fiscaux.
- Un équilibre entre sélection centrale et sélection locale : le SPF Finances met en œuvre une gestion centralisée des risques fiscaux. Dans la mesure du possible, 80 % du temps de travail est consacré à des contrôles fiscaux sélectionnés centralement. Les 20 % restants peuvent être consacrés à la sélection locale, réalisée par les quatorze centres PME du pays.
- Une égalité de traitement entre contribuables : les contrôleurs doivent être répartis adéquatement, pour qu'un même risque fiscal entraîne une même probabilité de contrôle. Les contrôles doivent être réalisés selon des procédures standardisées.

Cette approche a été adoptée dans un contexte de baisse des effectifs des contrôleurs des centres PME (-21 % sur la période 2016-2021), beaucoup plus rapide que celle des effectifs du SPF et de l'Administration PME.

Pour utiliser efficacement ses ressources limitées, le SPF Finances a introduit un seuil de rentabilité. En règle générale, seuls les contrôles de la sélection centrale qui rapportent plus par jour de travail que ce

seuil doivent être réalisés (missions impératives). Les contrôles moins rentables alimentent la sélection locale et sont facultatifs (missions indicatives).

Ce seuil a été calculé en fonction du coût de réalisation des contrôles. Ses effets sur les recettes fiscales restent peu mesurés.

Il en est de même pour la politique de contrôle : elle est suivie par de nombreux indicateurs de performance, mais ils n'en couvrent pas tous les aspects.

Atteinte des objectifs de la politique de contrôle

Égalité de traitement

Les contrôleurs ne sont pas répartis entre centres PME selon le nombre de PME dont chaque centre est responsable ou selon les risques fiscaux. Certains centres PME sont responsables de nombreuses PME et reçoivent plus de missions impératives qu'ils ne peuvent en contrôler (83 % en trop pour Bruxelles I et 37 % pour Anvers), alors que d'autres reçoivent trop peu de missions impératives par rapport à leurs capacités de contrôle.

Un même risque fiscal n'entraîne donc pas partout une même probabilité de contrôle. Les contrôles impératifs et indicatifs sont plus susceptibles d'être réalisés dans les centres PME mieux dotés en ressources humaines et plus de PME y sont contrôlées.

L'égalité de traitement est aussi insuffisamment garantie lors de la mise en œuvre des contrôles. L'examen d'un échantillon de contrôles fiscaux a mis en évidence diverses anomalies (non-respect des procédures, manque d'exhaustivité des dossiers, erreurs dans les montants ou heures encodés, etc.) et un manque d'encadrement et d'harmonisation de la politique de sanction.

Certains services proposent d'abandonner, en cas de conclusion d'un accord, les accroissements d'impôt normalement appliqués. Ces pratiques ne sont pas harmonisées et, en l'absence de séparation entre fonctions de contrôle et de conclusion d'accord, donnent un large pouvoir discrétionnaire aux contrôleurs. À la suite d'un changement législatif récent, l'application d'un accroissement provoque désormais la taxation de la base imposable sur laquelle est calculé cet accroissement, sans possibilité de déduction. L'abandon d'un accroissement d'impôt a donc un effet important sur l'impôt dû par le contribuable et peut être une source d'inégalité de traitement.

Équilibre entre sélection centrale et sélection locale

L'équilibre entre sélection centrale et sélection locale n'est pas toujours garanti : certains centres consacrent ainsi plus de 90 % de leur temps de travail à des contrôles sélectionnés centralement, car le SPF Finances autorise l'utilisation du quota de sélection locale pour réaliser des missions impératives excédentaires. La sélection locale repose aussi en grande partie sur l'exploitation de listes fournies par l'administration centrale plutôt que sur la création de missions de contrôle par les centres PME.

Assurer un équilibre entre sélection centrale et locale est pourtant important. La sélection locale couvre des risques fiscaux qui n'ont pas été identifiés par la sélection centrale et mobilise une connaissance de terrain également utile à l'amélioration de la sélection centrale. Malgré certaines bonnes pratiques, elle repose cependant occasionnellement sur des critères inappropriés (proximité avec le domicile des contrôleurs ou accessibilité en transports en commun).

La sélection centrale permet quant à elle d'identifier efficacement de nombreux contrôles grâce à des analyses de risques performantes, même si certaines données sont inaccessibles. Elle permet aussi de mieux garantir l'égalité de traitement, de couvrir toutes les dimensions de l'Isoc et d'alimenter certaines formes de sélection locale. La forme la plus rentable de sélection locale est ainsi l'extension de contrôles de la sélection centrale à d'autres thèmes de contrôles.

Le SPF Finances veut mieux répartir les contrôles fiscaux

Le SPF Finances prépare un système de transfert des missions entre centres PME, qui pourrait améliorer l'égalité de traitement entre contribuables.

Ce système doit toutefois rester compatible avec les principes d'équilibre entre sélection centrale et locale et de répartition adéquate des moyens de contrôle. Il doit ainsi principalement viser à pallier des difficultés locales ponctuelles et ne doit pas mener à une délocalisation à large échelle des contrôles, qui pourrait nuire à leur qualité et au développement de connaissances locales.

Recommandations

Pour répondre à ces constats, la Cour des comptes recommande notamment :

- d'appliquer la décision de remplacement 1:1 des contrôleurs et de les répartir entre centres PME pour garantir qu'un même risque fiscal entraîne une même probabilité de contrôle et que 20 % du temps de travail puisse être consacré à la sélection locale ;
- de mieux objectiver le seuil de sélection ;
- d'élaborer et de suivre des KPI qui couvrent tous les aspects principaux de la politique de contrôle et de mieux mesurer la discipline fiscale ;
- de mieux documenter la sélection locale pour favoriser la généralisation des bonnes pratiques et de mieux aider les centres PME à appliquer efficacement leurs critères locaux ;
- d'augmenter le nombre de contrôles qualité, d'en préciser les critères d'évaluation et de prévoir des contrôles transversaux pour vérifier que les directives de contrôle sont appliquées uniformément dans tous les centres PME ;
- de mieux encadrer la politique d'abandon d'accroissement d'impôts et d'envisager une séparation entre les fonctions de contrôle et de conclusion des accords ;
- de publier dans les statistiques annuelles des données sur les effectifs de contrôle et leur répartition (y compris par rapport au nombre d'entreprises), sur la réalisation des missions de contrôle et sur les résultats plus détaillés des différents types de sélection.

Chapitre 1

Introduction	9
1.1 Contexte	9
1.1.1 Impôt des sociétés (Isoc)	9
1.1.2 Contexte organisationnel	10
1.2 Questions d'audit, normes et principaux risques du processus	12
1.2.1 Questions d'audit	13
1.2.2 Normes	13
1.3 Méthode	13
1.4 Calendrier	14

Chapitre 2

Conception et suivi de la stratégie de contrôle	15
2.1 Contexte	15
2.1.1 Types de vérification des déclarations fiscales	15
2.1.2 Augmentation du nombre de déclarations déposées, mais diminution du nombre de contrôles	16
2.1.3 Diminution du nombre de contrôleurs de l'Administration PME	17
2.1.4 Capacités de contrôle Isoc	18
2.2 Principes de contrôle du SPF Finances	19
2.2.1 Conformité aux recommandations internationales	19
2.2.2 Analyse de risques centralisée pour garantir l'égalité de traitement	20
2.2.3 Sélection locale pour compléter la sélection centrale	21
2.2.4 Homogénéité des contrôles et des sanctions	22
2.2.5 Définition d'un niveau de risque acceptable	22
2.3 Processus de sélection standardisés	23
2.3.1 Description des processus de sélection et de réalisation	23
2.3.2 Sélection centrale et désélection locale des missions	25
2.3.3 Sélection locale des missions	25
2.4 Mesure et évaluation de la politique de contrôle	26
2.4.1 Mesure de la discipline fiscale et de l'efficacité de la politique de contrôle	26
2.4.2 KPI suivis par le SPF Finances	26
2.4.3 Évaluation des résultats des contrôles pour améliorer la sélection centrale	27
2.5 Constats, conclusions et recommandations	28
2.5.1 Constats et conclusions	28
2.5.2 Recommandations	29

Chapitre 3

Réalisation des objectifs et respect des principes de contrôle du SPF Finances	30
3.1 Données utilisées	30
3.2 Réalisation des contrôles fiscaux	31
3.3 Efficacité de la sélection centrale	33
3.3.1 Efficacité par rapport à une sélection aléatoire	33
3.3.2 Plus-value des estimations de risque fiscal de TACM PME	34

3.4	Répartition des capacités de contrôle	35
3.4.1	Répartition inégale selon les risques fiscaux	35
3.4.2	Répartition inégale selon le nombre de PME	38
3.5	Égalité de traitement	39
3.5.1	Probabilité de contrôle selon le risque fiscal	39
3.5.2	Probabilité de contrôle d'une PME	42
3.6	Sélection locale des missions	44
3.6.1	Équilibre entre sélection centrale et locale	44
3.6.2	Typologie des missions de la sélection locale	45
3.7	Comparaison de la performance des sélections centrale et locale	46
3.8	Projet de mutualisation des missions impératives	49
3.9	Conclusions et recommandations	50

Chapitre 4

	Mise en œuvre des processus de contrôle et contrôle qualité	52
4.1	Outils de contrôle	52
4.2	Déroulement d'un contrôle Isoc	52
4.2.1	Analyse des missions	52
4.2.2	Récolte des informations nécessaires	52
4.2.3	Réalisation des contrôles	53
4.3	Examen d'un échantillon de dossiers	53
4.3.1	Résultats généraux de l'examen	53
4.3.2	Politique d'accroissement et d'accord	55
4.3.3	Notifications de fin de contrôle et d'accords	57
4.3.4	Variabilité des rapports de vérification	57
4.3.5	Encodages manuels multiples	58
4.4	Contrôle qualité en baisse et non transversal	58
4.5	Conclusions et recommandations	61

Chapitre 5

	Conclusion générale et recommandations	62
5.1	Conclusion générale	62
5.2	Recommandations	64
5.3	Réponse du ministre et de l'administration	66

Annexe

	Réponse du ministre des Finances	68
--	----------------------------------	----

Contrôle des PME soumises à l'impôt des sociétés

Chapitre 1

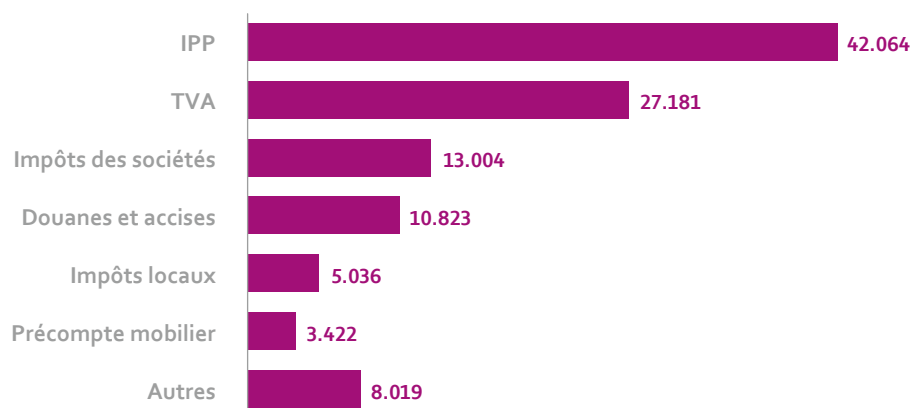
Introduction

1.1 Contexte

1.1.1 Impôt des sociétés (Isoc)

L'impôt des sociétés (Isoc) est, après l'impôt des personnes physiques (IPP) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), une des sources principales de recettes fiscales pour l'État (voir le graphique ci-après). Cet impôt a ainsi rapporté plus de 13 milliards d'euros en 2020.

Graphique 1 – Recettes fiscales perçues par l'État en 2020 par catégorie d'impôts (en millions d'euros)



Source : Cour des comptes, 178^e Cahier – partie III : compte général 2020 de l'administration générale de l'État fédéral, Bruxelles 2021, p. 42, www.courdescomptes.be

L'impôt des sociétés porte sur les bénéfices des sociétés (personnes morales qui se livrent à des opérations à caractère lucratif) qui ont leur domicile fiscal en Belgique¹. Depuis l'exercice d'imposition 2021, le taux d'imposition s'élève à 25 % sauf pour les petites sociétés², qui bénéficient d'un taux réduit à 20 % sur la partie de leurs bénéfices imposables inférieure ou égale à 100.000 euros.

Les sociétés doivent introduire annuellement une déclaration à l'impôt des sociétés au moyen de l'application Biztax³. Elles disposent pour ce faire d'un délai de sept mois à partir de la clôture de leur exercice comptable⁴. La déclaration introduite pour chaque exercice d'imposition porte toujours sur les bénéfices du dernier exercice comptable clôturé : l'exercice d'imposition 2020 porte

¹ Articles 2 et 179 du code des impôts sur les revenus (CIR) 1992.

² Il s'agit des petites sociétés au sens de l'article 1:24, § 1^{er} à 6, du code des sociétés et des associations qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants: nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50 ; chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9.000.000 euros; total du bilan : 4.500.000 euros. Le bénéfice du taux réduit est toutefois conditionné à diverses restrictions quant à l'activité de la société, à son actionnariat et à la rémunération de ses dirigeants.

³ Sauf si elles ne disposent pas des ressources informatiques nécessaires pour remplir cette obligation. Dans ce cas elles peuvent demander une dérogation pour introduire leur déclaration sous format papier.

⁴ Article 310 du CIR 1992.

ainsi généralement sur les bénéfices de 2019. Pour l'exercice d'imposition 2020, 527.720 déclarations à l'impôt des sociétés⁵ ont été déposées dont 98 % par des PME.

Les déclarations soumises par les entreprises sont susceptibles d'être vérifiées par le SPF Finances. En 2020, 105.091 déclarations à l'impôt des sociétés ont été vérifiées⁶. Ces vérifications ont entraîné plus de quatre milliards d'euros de majorations de revenus⁷. Les vérifications des déclarations à l'impôt des sociétés sont moins nombreuses que celles portant sur d'autres impôts, mais elles ont entraîné un montant supérieur de majorations de revenus (voir le tableau 1).

Tableau 1 – Vérifications et majorations de revenus en 2020 (en millions d'euros)

Impôt	Nombre de déclarations vérifiées	Montant des majorations de revenus
Impôt des sociétés	105.091	4.097
Impôt des personnes physiques	1.934.145	2.539
TVA	161.485	1.169
Impôt des non-résidents – personnes physiques	66.197	147
Impôt des non-résidents – sociétés	3.573	95
Impôt des personnes morales	13.886	55

Source : rapport annuel 2020 du SPF Finances

Le bon fonctionnement du processus mis en œuvre par le SPF Finances pour sélectionner les déclarations à l'impôt des sociétés qui doivent être vérifiées et pour réaliser les contrôles fiscaux est donc fondamental pour les recettes de l'État.

1.1.2 Contexte organisationnel

Administration générale de la fiscalité

Le SPF Finances est composé de sept administrations générales, dont l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc). L'AGFisc est compétente pour le contrôle des impôts sur les revenus, des taxes diverses et de la taxe sur la valeur ajoutée⁸. Elle ne s'occupe pas de la perception et du recouvrement de ces impôts.

L'AGFisc regroupe des services transversaux, et trois administrations qui correspondent à trois groupes cibles : les particuliers, les petites et moyennes entreprises et les grandes entreprises.

Les services concernés par cet audit sont repris ci-après dans les cadres de couleur bleue.

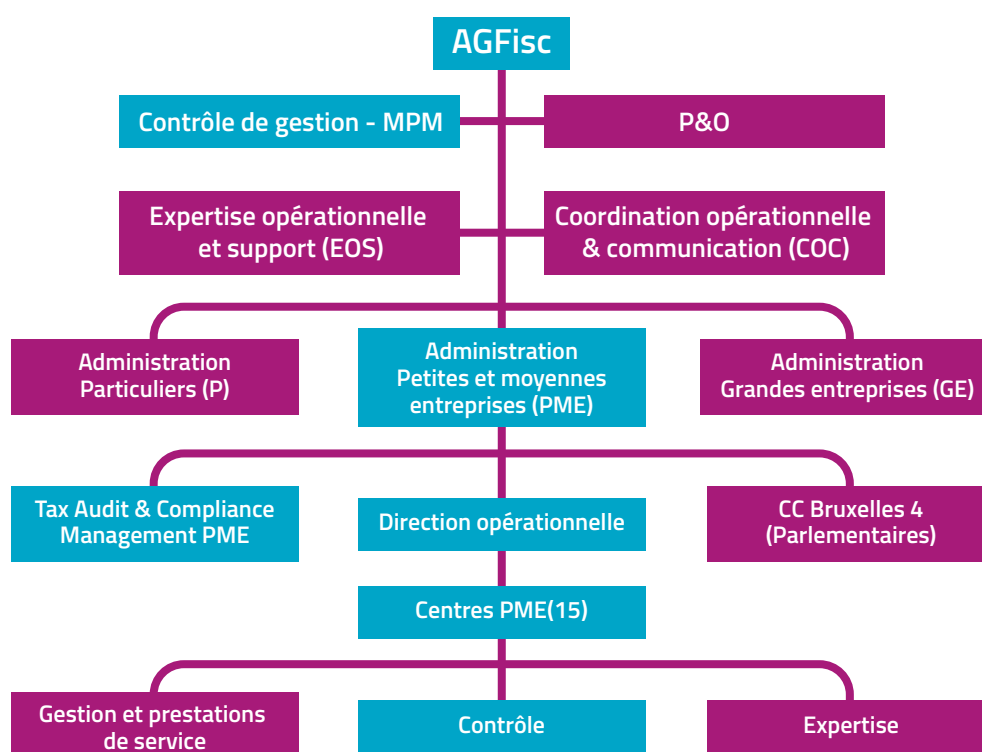
⁵ Chiffres au 30 juin 2021, selon les statistiques du SPF Finances.

⁶ Ce chiffre inclut les vérifications formelles à distance et les contrôles sur place.

⁷ Ces majorations de revenus, qui portent sur la base imposable avant impôt, doivent être distinguées des suppléments d'impôts. L'impôt des sociétés est calculé sur les bénéfices des sociétés. Or, une entreprise peut ne pas présenter de bénéfices imposables même après rectification de sa déclaration.

⁸ Arrêté royal du 3 décembre 2009 organique des services opérationnels du SPF Finances.

Schéma 1 – Organigramme de l'Administration générale de la fiscalité et de l'Administration PME



Source : Cour des comptes d'après l'organigramme du SPF Finances

Le service transversal Contrôle de gestion – MPM dépend directement de l'administrateur général de l'AGFisc et est chargé du suivi de la performance (développement et suivi d'indicateurs) pour les trois administrations. Ce suivi mensuel s'effectue au travers de KPI, qui sont déclinés en objectifs en cascade jusqu'au niveau des services locaux.

L'Administration P traite les dossiers soumis à l'impôt des personnes physiques des particuliers, y compris les dirigeants d'entreprises et des personnes physiques inscrites à la Banque-Carrefour des entreprises (BCE) sans qualité TVA et sans personnel. Jusqu'en 2020, les déclarations à l'impôt des sociétés des entreprises de la région de langue allemande étaient également prises en charge par le centre d'Eupen de l'Administration P⁹.

L'Administration GE est chargée des grandes entreprises¹⁰, à savoir les personnes morales dont la taille ou les activités (entreprises du secteur financier, sociétés cotées, aéroports commerciaux, etc.) justifient un traitement spécifique¹¹.

⁹ Ces déclarations sont traitées depuis 2020 par l'administration PME (centre de Liège).

¹⁰ 10.635 déclarations Isoc en 2020 (source : SPF Finances).

¹¹ Les critères de classification en tant que grande entreprise sont repris dans l'arrêté du président du comité de direction du 17 juin 2015 portant création de services à l'Administration Grandes entreprises de l'Administration générale de la fiscalité et fixant le siège ainsi que la compétence matérielle et territoriale de ces services.

L'Administration PME traite toutes les matières fiscales (IPP, Isoc, TVA etc.) qui concernent les indépendants, les professions libérales, les entreprises, les ASBL et les associations sans personnalité juridique¹² qui ne sont pas des grandes entreprises.

Cette administration réalise le plus grand nombre de vérifications en impôt des sociétés : sur 105.091 déclarations vérifiées¹³ en 2020, l'Administration PME en a examiné plus de 101.495 (soit 97 %).

Organisation de l'Administration PME et des centres PME

L'Administration PME comporte des services centraux et une direction opérationnelle, qui regroupe les centres PME chargés du contrôle des dossiers fiscaux.

Les contrôles fiscaux sont, pour leur majeure partie, sélectionnés par le service central *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) PME, qui réalise des analyses de risques centralisées.

La direction opérationnelle de l'Administration PME comprend quinze centres PME répartis dans le pays (quatorze centres régionaux et un centre « matières spécifiques » en charge des non-résidents, du précompte professionnel et du précompte mobilier).

Chacun de ces centres est scindé en trois divisions : Gestion & Prestation de service (gestion), Contrôle et Expertise. Les vérifications des déclarations fiscales sont réalisées par les divisions de gestion et de contrôle.

Les divisions de gestion s'occupent principalement de vérifications formelles et de la correction d'erreurs ou d'incohérences simples dans les déclarations. Leurs tâches sont réalisées à distance.

Les divisions de contrôle réalisent les vérifications plus approfondies de la situation fiscale des contribuables. Elles exécutent les contrôles fiscaux au sens strict. Les divisions de contrôle peuvent, en complément de la sélection centralisée réalisée par TACM PME, effectuer des contrôles fiscaux sélectionnés localement, sur la base de leurs connaissances de terrain.

1.2 Questions d'audit, normes et principaux risques du processus

La Cour des comptes a examiné la sélection centrale des contrôles fiscaux réalisée par le service TACM PME, la sélection locale réalisée par les centres PME et l'exécution des contrôles par les divisions Contrôle des centres PME. Elle a également analysé le suivi de la performance par le service MPM de l'AGFisc.

Les vérifications réalisées par les divisions Gestion et les contrôles portant sur l'impôt des sociétés réalisées par le centre P d'Eupen n'ont pas été examinés. De même, lorsqu'un contrôle concernait plusieurs matières fiscales (en particulier impôt des sociétés et TVA), seuls les aspects liés à l'impôt des sociétés ont été étudiés.

¹² 495.457 déclarations Isoc déposées en 2020 (rapport annuel 2020 du SPF Finances).

¹³ Rapport annuel 2020 du SPF Finances.

1.2.1 Questions d'audit

L'audit avait pour objectif de répondre à deux questions principales :

- La sélection des dossiers PME à contrôler à l'Isoc permet-elle d'assurer la productivité des contrôles ?
- Le SPF Finances dispose-t-il d'une assurance raisonnable de la bonne exécution des contrôles visant les PME assujetties à l'Isoc par les équipes de contrôle ?

Ces deux questions recouvraient l'encadrement et le respect effectif des procédures de sélection et d'exécution des contrôles fiscaux, l'égalité de traitement entre contribuables, et la mise en œuvre d'une démarche d'évaluation et d'amélioration continue.

Dans un contexte de diminution du nombre de contrôles et des ressources humaines affectées à ceux-ci, il est crucial d'examiner si la politique de contrôle du SPF Finances et sa mise en œuvre permettent de couvrir de manière satisfaisante les risques fiscaux.

1.2.2 Normes

La Cour des comptes s'est appuyée sur trois types de normes :

- Les normes légales et réglementaires, à savoir le code des impôts sur les revenus 1992 (CIR92) et son arrêté royal d'exécution.
- Les normes administratives adoptées par le SPF Finances, à savoir :
 - les processus de sélection et d'exécution des contrôles (processus P17-1 à P20) ;
 - les instructions, circulaires, directives, notes de service, approches et modèles de contrôle, en particulier les objectifs et les principes qui encadrent la stratégie de contrôle du SPF Finances.
- Les bonnes pratiques identifiées par l'OCDE et d'autres organisations internationales : la stratégie de contrôle du SPF Finances correspond à une approche moderne du contrôle fiscal qui se développe depuis une vingtaine d'années sous l'impulsion d'organisations internationales et grâce à un échange de bonnes pratiques entre administrations fiscales. Cette approche est synthétisée dans des rapports et notes techniques qui ne constituent pas des normes internationales contraignantes (inexistantes en matière de sélection et de réalisation des contrôles fiscaux), mais un ensemble de bonnes pratiques largement partagées par les administrations fiscales. Cette approche est présentée dans le [chapitre 2](#).

1.3 Méthode

Pour répondre aux questions d'audit, la Cour des comptes a utilisé les méthodes suivantes :

- examen approfondi de la documentation relative au sujet (législation, doctrine, circulaires et instructions, statistiques) ;
- entrevues avec des fonctionnaires concernés par les processus audités ;
- examen des données disponibles (contrôles fiscaux des années 2018 à 2020, ressources humaines disponibles, analyses de risques de TACM PME) ;
- examen de 135 dossiers de contrôle (45 dossiers dans 3 centres).

1.4 Calendrier

12 novembre 2020	Annonce de l'audit au ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et au président du comité de direction du SPF Finances
Novembre 2020 – janvier 2022	Travaux d'audit
29 juin 2022	Envoi de l'avant-projet de rapport aux audités
12 août 2022	Réponse du président du comité de direction du SPF Finances
28 octobre 2022	Réponse du ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude

Chapitre 2

Conception et suivi de la stratégie de contrôle

Ce chapitre présente la stratégie de contrôle du SPF Finances vis-à-vis des PME assujetties à l'Isoc et le contexte dans lequel celle-ci a été élaborée.

Après un aperçu de l'évolution récente du nombre de contrôles fiscaux et des ressources humaines du SPF Finances, ce chapitre aborde les principes généraux de cette politique, leur traduction en processus mis en œuvre par l'Administration PME ainsi que la façon dont le SPF Finances mesure et évalue la performance de sa stratégie.

2.1 Contexte

2.1.1 Types de vérification des déclarations fiscales

Les PME assujetties à l'impôt des sociétés déposent chaque année une déclaration fiscale, qui est dans un premier temps enrôlée sans vérification approfondie. Ce n'est qu'ultérieurement (au plus tôt l'année qui suit le dépôt de la déclaration) que des contrôles fiscaux sont effectués.

La vérification des déclarations fiscales peut prendre deux formes :

- Des vérifications administratives formelles (corrections d'erreurs simples, traitement d'incohérences identifiées automatiquement, rectification de la situation juridique ou du code d'activité d'une entreprise, etc.), réalisées par les équipes de gestion des centres PME. Ces opérations ne nécessitent pas d'investigations approfondies et peuvent être réalisées à distance.
- Des vérifications approfondies de l'exactitude des déclarations fiscales réalisées par les équipes de contrôle (contrôles fiscaux au sens strict). Ces contrôles entraînent souvent un déplacement chez le contribuable, notamment pour consulter des pièces comptables et des justificatifs¹⁴.

La Cour des comptes a uniquement examiné les vérifications approfondies.

¹⁴ La distinction entre vérification en gestion et contrôle fiscal n'est pas entièrement étanche : depuis quelques années, les équipes de gestion réalisent des tâches auparavant davantage attribuées aux équipes de contrôle, par exemple la taxation d'office des non-déposants (entreprises qui n'ont pas déposé de déclaration fiscale). Ceci permet aux équipes de contrôle de se consacrer à des tâches à plus haute valeur ajoutée.

2.1.2 Augmentation du nombre de déclarations déposées, mais diminution du nombre de contrôles

Tableau 2 – Évolution du nombre de déclarations Isoc vérifiées par l'Administration PME

		2017	2018	2019	2020
Nombre de déclarations introduites par des PME		463.364	476.850	495.457	515.445
Déclarations vérifiées	Nombre total	110.097	131.184	118.586	101.495
	dont en Gestion	57.800	83.773	73.864	67.051
	dont en Contrôle	52.297	47.411	44.722	34.444
Déclarations modifiées	Nombre total	47.485	51.706	50.056	45.381
	dont en Gestion	17.124	25.001	23.756	26.531
	dont en Contrôle	30.361	26.705	26.300	18.850
Pourcentage de déclarations modifiées	Pourcentage global	43,13 %	39,41 %	42,21 %	44,71 %
	dont en Gestion	29,63 %	29,84 %	32,16 %	39,57 %
	dont en Contrôle	58,05 %	56,33 %	58,81 %	54,73 %
Majorations de revenus	Montant total	1.203.826.965	934.542.819	966.157.330	865.134.469
	dont en Gestion	52.805.564	66.768.047	71.311.274	108.334.956
	dont en Contrôle	1.151.021.401	867.774.771	894.846.056	756.799.513
Moyenne des majorations de revenus	Moyenne globale	25.352	18.074	19.302	19.064
	dont en Gestion	3.084	2.671	3.002	4.083
	dont en Contrôle	37.911	32.495	34.025	40.149

Source : rapport annuel 2020 et statistiques internes du SPF Finances

Le nombre global de déclarations vérifiées a baissé entre 2017 et 2020 alors que le nombre de déclarations introduites est en augmentation constante. La diminution des contrôles concerne les vérifications approfondies, qui sont passées de 52.297 en 2017 à 34.444 déclarations vérifiées en 2020, soit une baisse de 34 % en trois ans. Cette diminution des contrôles s'est accompagnée d'une diminution similaire des majorations de revenus (34 %).

Si ces tendances doivent être nuancées pour l'année 2020, qui a été fortement affectée par la crise de la covid-19, elles touchent également la période 2017-2019.

Cette baisse des majorations de revenus n'est pas due à un meilleur respect des règles par les contribuables, car le pourcentage de déclarations modifiées par les équipes de contrôle reste relativement stable (entre 54 et 58 %). Elle n'est pas due non plus au transfert de missions de contrôle plus simples vers les équipes de gestion : les majorations en hausse des équipes de gestion ne compensent pas la diminution relative aux équipes de contrôle.

La baisse des majorations de revenus est donc principalement causée par la diminution du nombre de contrôles. Cette diminution explique vraisemblablement aussi en partie l'augmentation de la moyenne des majorations de revenus entre 2018 et 2020 : quand le nombre de contrôles diminue,

ce sont d'abord les contrôles les moins rentables qui ne sont plus réalisés. Ceci entraîne mécaniquement une hausse des majorations moyennes, indépendamment d'un éventuel meilleur ciblage des contrôles.

Selon les annexes statistiques du SPF Finances, le nombre de missions de contrôle est notamment en baisse à cause de la charge de travail plus élevée par mission due à une complexité croissante.

2.1.3 Diminution du nombre de contrôleurs de l'Administration PME

Le personnel chargé des vérifications approfondies a baissé de 21 % entre 2016 et 2021. Entre 2016 et 2020¹⁵, la baisse du nombre de contrôleurs (-15,9 %) fut trois fois plus rapide que celle de l'ensemble des effectifs du SPF Finances (-4,9 %).

Tableau 3 – Évolution des équivalents temps plein (ETP) des divisions chargées du contrôle de l'Administration PME au 31 décembre

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Agents affectés au contrôle	2.198	2.051	1.926	1.887	1.848	1.737

Source : Cour des comptes d'après les statistiques internes du SPF Finances

On constate également que la décision du conseil des ministres du 2 octobre 2017 de remplacer chaque contrôleur n'a pas été appliquée à l'Administration PME. En effet, entre 2017 et 2020, le nombre de contrôleurs y a baissé plus rapidement (-9,9 %) que le nombre total d'agents de l'AAFisc (-7 %) ou du SPF Finances (-4,7 %).

Tableau 4 – Évolution des effectifs au SPF Finances (nombre d'agents) au 31 décembre

Administrations générales	2017	2018	2019	2020	Évolution 2017-2020
AG Inspection spéciale des impôts	633	615	607	612	-3,3 %
AG Douanes et Accises	3.239	3.128	3.376	3.324	+2,6 %
AG Fiscalité	8.174	7.956	7.866	7.604	-7,0 %
AG Perception et Recouvrement	2.995	2.855	2.843	2.772	-7,4 %
AG Documentation patrimoniale	3.996	3.863	3.745	3.688	-7,7 %
AG Trésorerie	181	167	165	163	-9,9 %
AG Expertise & support stratégique	168	168	170	171	+1,8 %
Sous-total AG	19.386	18.752	18.772	18.334	-5,4 %
Services du Président	235	253	268	288	+22,6 %
Services d'encadrement	1.683	1.581	1.587	1.647	-2,1 %
Services autonomes	148	153	167	167	+12,8 %
Sous-total services transversaux	2.066	1.987	2.022	2.102	+1,7 %
Total général	21.452	20.739	20.794	20.436	-4,7 %

Source : SPF Finances

¹⁵ Dernière année publiée des statistiques générales des effectifs au SPF Finances.

La baisse du nombre de contrôles et du montant des majorations en Isoc (34 %) n'est toutefois pas proportionnelle à la baisse des effectifs affectés aux divisions de contrôle (9,9 %).

2.1.4 Capacités de contrôle Isoc

Il faut également noter que les divisions de contrôle répartissent leurs agents entre les différentes matières fiscales (Isoc, TVA, IPM, IPP). Cette répartition varie entre centres PME (voir le tableau 5) et peut avoir un impact sur la réalisation des contrôles et les montants des majorations de revenus.

La capacité de contrôle Isoc est ainsi généralement plus élevée que la capacité TVA, sauf dans le centre PME Bruxelles I. Les deux centres bruxellois présentent en effet une répartition très différente de leurs capacités de contrôle entre Isoc et TVA : Bruxelles II consacre 57 % de ses capacités de contrôle à l'Isoc et 21 % à la TVA, tandis que Bruxelles I y consacre respectivement 35 % et 41 %.

Tableau 5 – Répartition de la capacité de contrôle des centres PME (2019) suivant les matières fiscales (en %)

	ISOC	TVA	Autres (IPM, IPP, etc.)
Bruxelles II	57	21	22
Namur	52	20	28
Louvain	50	33	17
Charleroi	46	25	29
Bruges	46	26	29
Hasselt	46	26	28
Courtrai	44	29	27
Anvers	43	37	20
Liège	43	23	35
Gand	42	24	34
Malines	41	37	22
Alost	39	26	35
Mons	38	33	29
Bruxelles I	35	41	24

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

Cet audit et spécifiquement les analyses du chapitre 3 portant uniquement sur l'Isoc, seules les capacités de contrôle Isoc sont prises en compte pour vérifier la bonne réalisation des missions Isoc.

Dans sa réponse, le SPF Finances indique avoir mis l'accent, ces dernières années, sur le recrutement et la formation des agents en matière de TVA afin de stabiliser le très faible taux de couverture des contrôles dans cette matière, au détriment de l'Isoc. L'administration rappelle également que, le 6 mai 2022, le comité de direction a réaffirmé la priorité aux fonctions de contrôle.

2.2 Principes de contrôle du SPF Finances

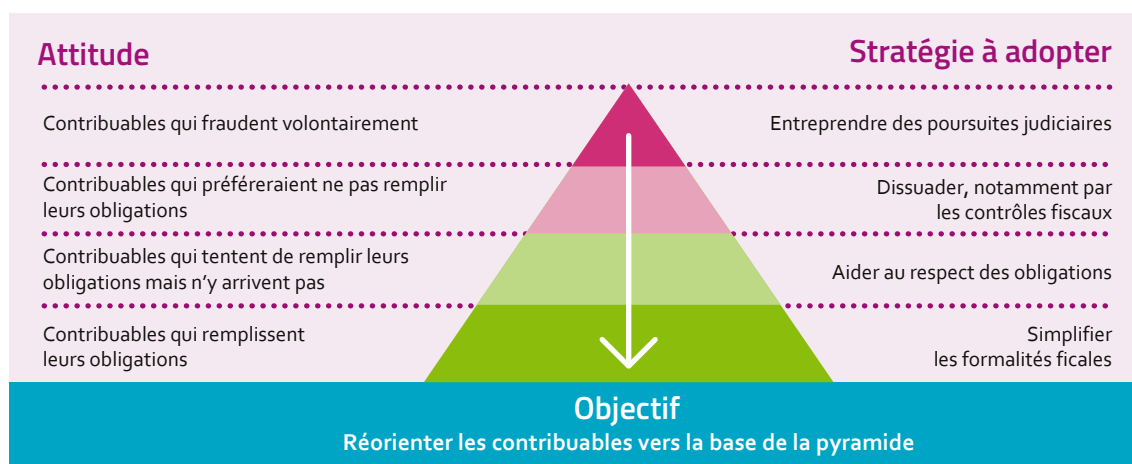
2.2.1 Conformité aux recommandations internationales

Depuis une vingtaine d'années, les organisations internationales comme l'OCDE¹⁶ et l'Union européenne¹⁷ encouragent un échange de bonnes pratiques entre administrations fiscales. Ces travaux, auxquels le SPF Finances participe, ont permis de développer une approche moderne du contrôle fiscal, également promue par d'autres organisations comme la Banque mondiale¹⁸.

Cette approche, mise en œuvre par le SPF Finances, vise à encourager un respect volontaire des obligations fiscales (discipline fiscale ou *compliance*).

Comme l'illustre la pyramide de la discipline fiscale (voir le schéma ci-après), la majorité des contribuables respectent les règles fiscales ou ne commettent que des erreurs involontaires. Certains contribuables sont cependant tentés de ne pas s'acquitter de leurs obligations fiscales ou décident de frauder volontairement et systématiquement. Chacun de ces groupes doit faire l'objet d'un traitement spécifique, pour les rediriger vers les niveaux inférieurs de la pyramide.

Schéma 2 – Pyramide de la discipline fiscale



Source : Cour des comptes, OCDE, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, 2004, p. 47 ; Australian Taxation Office : <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model/>

Dans cette perspective, les contrôles fiscaux doivent être ciblés sur les risques fiscaux qui ne peuvent pas être traités plus efficacement d'une autre manière¹⁹. En effet, il n'est pas utile de contrôler de manière approfondie toutes les déclarations : un nombre disproportionné de contrôles serait contre-productif et nuirait à l'instauration du climat de confiance nécessaire à un respect volontaire des obligations fiscales²⁰.

¹⁶ OCDE, *Forum on Tax Administration*, www.oecd.org.

¹⁷ Programme « Fiscalis », https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en.

¹⁸ Banque mondiale, *Risk-Based Tax Audits - Approaches and Country Experiences*, 2011, www.worldbank.org.

¹⁹ OCDE, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* ; OCDE (2017). *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*, 2004, p. 75, www.oecd.org.

²⁰ Voir notamment : OCDE, *Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour*, 2010, www.oecd.org.

Le SPF Finances cherche à contrôler une sélection adéquate de contribuables pour augmenter la discipline fiscale, en ciblant les contrôles principalement sur les niveaux supérieurs de la pyramide.

Les autres risques fiscaux peuvent en effet souvent être traités en amont, par des actions d'information ciblées (*Compliance Risk Management*)²¹, une aide au remplissage des déclarations ou des transferts automatiques d'informations qui rendent la fraude impossible.

2.2.2 Analyse de risques centralisée pour garantir l'égalité de traitement

L'approche moderne du contrôle entend mieux cibler les contrôles fiscaux et garantir un traitement équitable des contribuables : un même risque fiscal doit entraîner une même probabilité de contrôle.

L'égalité de traitement implique de répartir adéquatement les capacités de contrôle et de limiter le pouvoir de sélection discrétionnaire des contrôleurs fiscaux, en séparant les fonctions d'organisation et d'exécution des contrôles²².

Le SPF Finances met donc en œuvre une évaluation centralisée des risques fiscaux : la majorité des contrôles fiscaux sont sélectionnés sur la base de cette évaluation selon une procédure bien encadrée.

Ces contrôles sont regroupés au sein d'actions de contrôle, qui visent chacune un risque ou une problématique spécifique. En effet, les contrôleurs ne vérifient pas toute la déclaration fiscale du contribuable, mais, ils examinent des aspects spécifiques de celle-ci, pour garantir l'adéquation des contrôles par rapport aux objectifs de la sélection.

Tableau 6 – Actions de contrôle les plus importantes

Action de contrôle	Heures de travail	Majorations de revenus (millions d'euros)	Suppléments d'impôts (millions d'euros)	Majoration par heure de travail (euros)
Kosten Frais entreprise	654.399 (30 %)	633,7 (22 %)	216,8 (21 %)	968
Misbruik Ven Abus Soc	325.571 (15 %)	363 (12 %)	98 (10 %)	1.115
Omzet CA entreprise	247.047 (11 %)	133,8 (5 %)	47,8 (5 %)	541
Taxations d'office	202.114 (9 %)	477,8 (16 %)	221 (22 %)	2.364
Programme complémentaire (sélection locale)	140.363 (6 %)	324,9 (11 %)	103,7 (10 %)	2.314
Autres	643.983 (29 %)	992,3 (34 %)	331,7 (33 %)	1.541

Source : Cour des comptes sur la base des données des contrôles Isoc fournies par le SPF Finances

²¹ Par exemple, en 2019, le SPF Finances a contacté les contribuables qui n'avaient pas déclaré de précompte professionnel sur les rémunérations de dirigeants d'entreprise en 2017, pour leur rappeler leurs obligations fiscales. Ceci signale aux contribuables concernés que l'administration connaît leur situation et les dissuade d'omettre ces rémunérations dans leurs déclarations futures.

²² OCDE, *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, 2006, p. 23-24, www.oecd.org.

Les cinq actions de contrôle les plus importantes reprises dans le **tableau 6** ci-dessus représentent 71 % du travail, 67 % des majorations et 68 % des suppléments d'impôts récoltés entre 2018 et 2020. L'action consacrée aux taxations d'office est toutefois de plus en plus transférée vers les équipes de gestion, ce qui libère du temps de travail pour d'autres missions de contrôle.

Il reste 29 % du temps de travail consacré à d'autres actions, ce qui permet de cibler d'autres problématiques, comme les pensions complémentaires, le régime « tax shelter », les frais de véhicules de société, etc.

Au sein de l'Administration PME, le service TACM PME identifie et évalue les risques fiscaux à traiter, développe les actions de contrôle et sélectionne les PME qui devront être contrôlées.

Les listes de sélection sont élaborées en exploitant diverses sources de données pour déterminer quelles PME correspondent à un profil de risque ou présentent un comportement suspect (évolution anormale du chiffre d'affaires ou des frais, etc.). Ce travail repose sur l'application de règles métier (ratios ou chiffres considérés comme de bons indicateurs de risque par des experts) ou l'exploitation de modèles statistiques (datamining).

Les contrôles sélectionnés de manière centralisée (sélection centrale) doivent représenter 80 % du temps de travail des centres de contrôle²³. Ce sont des missions impératives qui doivent en principe être obligatoirement réalisées.

Ces missions impératives reçoivent un niveau de priorité (normal, haut, très haut), qui correspond à leur risque fiscal et détermine l'ordre dans lequel elles seront réalisées.

2.2.3 Sélection locale pour compléter la sélection centrale

En complément de la sélection centrale, les quatorze centres PME répartis dans le pays peuvent consacrer 20 % de leur temps de travail à des contrôles sélectionnés localement (sélection locale)²⁴. Il s'agit de missions qualifiées d'indicatives.

Ces contrôles peuvent être créés à l'initiative des centres PME ou être choisis dans des listes mises à leur disposition par TACM PME. Lorsque les centres PME élargissent un contrôle sélectionné par TACM PME à d'autres points de la déclaration fiscale, cette extension du contrôle initial fait également partie de la sélection locale.

Les contrôles sélectionnés localement permettent d'identifier d'autres risques fiscaux et d'améliorer à terme la sélection centrale. Les résultats des contrôles fiscaux et les retours des équipes de contrôle sont en effet systématiquement analysés par TACM PME pour améliorer les actions de contrôle.

En outre, les services de contrôle peuvent communiquer à TACM PME de nouveaux risques qu'ils ont identifié et participent à des réseaux de partage d'expertise. L'expérience de terrain est ainsi mobilisée lors de l'élaboration de nouvelles actions de contrôle.

²³ À condition qu'il y ait suffisamment de missions impératives pour remplir 80 % de la capacité de travail. Dans le cas contraire, les centres doivent compléter leur programme de contrôle avec des missions indicatives.

²⁴ Cet objectif est calculé sur l'ensemble des missions de contrôle, indépendamment de la matière fiscale visée (Isoc, TVA, IPM, IPP).

2.2.4 Homogénéité des contrôles et des sanctions

L'égalité de traitement implique que tout contribuable qui présente le même risque doit être traité de manière identique, c'est-à-dire avoir la même probabilité d'être contrôlé et connaître le même traitement, la même approche de contrôle et les mêmes sanctions.

Pour assurer l'homogénéité des contrôles, TACM PME développe des directives qui encadrent chaque action de contrôle. Celles-ci doivent permettre de réaliser les contrôles de manière juste, efficiente, objective, transparente et reproductible, comme le recommandent les instances internationales²⁵.

Des modèles de contrôle (méthodes standardisées de contrôle) résument également les points principaux qui doivent être vérifiés de manière générale (chiffre d'affaires, pensions complémentaires, etc.) ou pour des secteurs d'activité en particulier (Horeca, secteur de la construction, etc.).

2.2.5 Définition d'un niveau de risque acceptable

La stratégie de contrôle du SPF Finances a été développée dans un contexte de baisse structurelle du nombre de contrôleurs. Les documents internes du SPF Finances lient ainsi souvent la diminution des moyens et la nécessité d'utiliser ceux-ci de manière optimale, en contrôlant moins, mais mieux.

Cette stratégie implique de définir un niveau de risque résiduel acceptable (ni trop ni trop peu de contrôles).

Le SPF Finances a ainsi fixé, pour les contrôles, un seuil de rentabilité minimale de suppléments d'impôts par jour de travail. Lors de la sélection des contrôles par TACM PME, seuls les contrôles dont le rendement estimé est supérieur à ce montant reçoivent le statut de mission impérative²⁶. Leur niveau de priorité est également fixé en fonction de leur rendement estimé.

Les contrôles dont le rendement estimé est inférieur à ce seuil reçoivent le statut de mission indicative. Ils forment un « stock » de contrôles dans lequel les centres PME peuvent puiser pour leur sélection locale. Ces contrôles sont bien moins susceptibles d'être réalisés que les missions impératives.

La Cour des comptes a constaté que le seuil minimal de rentabilité était peu objectivé et n'avait jamais fait l'objet de révision depuis son introduction en 2012. Il a été calculé en fonction du coût de réalisation des contrôles, mais il n'est pas prouvé qu'un seuil plus bas conduirait à la réalisation de missions non rentables par rapport aux coûts des contrôles.

Dans sa réponse, l'administration estime qu'une adaptation du seuil de rentabilité n'aurait qu'un impact limité puisque les contrôles sont effectués en ordre décroissant de priorité et que le seuil actuel permet de mobiliser 80 % de la capacité de contrôle. La Cour des comptes considère cependant que mieux objectiver ce seuil reste important, car il s'agit du seuil de risque acceptable visé.

²⁵ OCDE, *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, 2006, p. 33, www.oecd.org.

²⁶ Cette règle n'est pas absolue : certaines actions reçoivent par exemple une priorité plus élevée en raison de leur importance dans la politique de gestion du risque fiscal. Un nombre minimal de contrôles est également garanti dans chaque niveau de priorité (au moins 30 % des missions impératives seront toujours de priorité haute et très haute).

Il aura également une importance croissante dans le cadre de la mise en place d'un système de mutualisation des missions impératives (voir le [point 3.8](#)).

Certaines actions n'utilisent pas le seuil minimal de rentabilité, car TACM PME mobilise également des formes d'expression du risque fiscal non monétaire (répartition en classes de risque, scores génériques pour un type de contrôle spécifique exprimant un risque fiscal, ciblage des non-déposants et des PME qui n'ont plus été contrôlées depuis longtemps, etc.). Il n'est donc pas garanti qu'un même niveau de priorité représente toujours un même niveau de risque. Ceci complexifie la comparaison des missions entre actions de contrôle : il n'existe pas de classement des missions de différentes actions, au-delà de leur niveau de priorité, en particulier pour les missions indicatives qui ont quasiment toutes une priorité normale.

Harmoniser le mode d'expression du risque fiscal permettrait un classement entre actions de contrôle. De la sorte, les contrôleurs pourraient mieux choisir quelles missions effectuer en priorité parmi les listes des différentes actions.

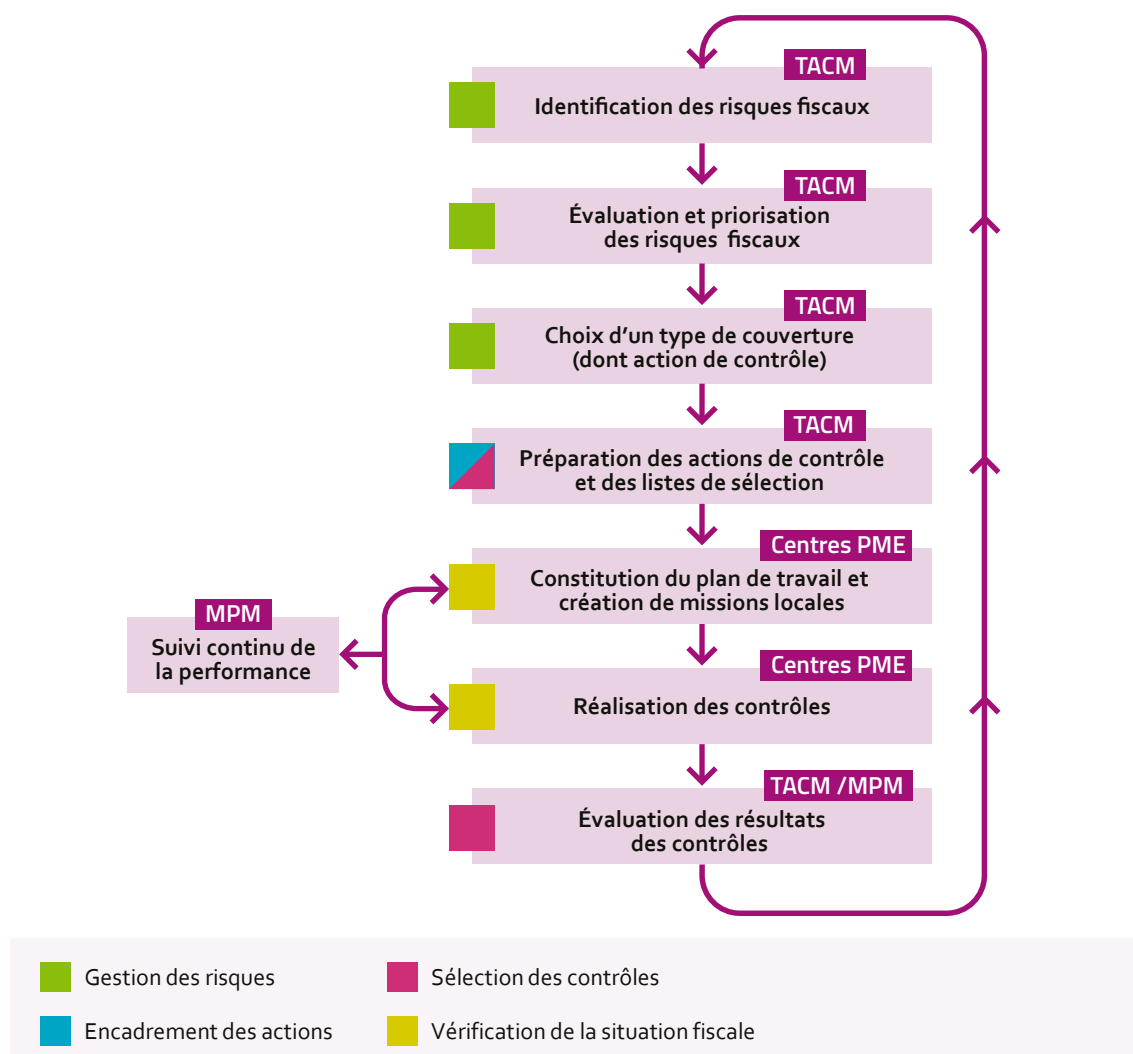
Dans sa réponse, l'administration souligne que, pour certaines actions, le classement des missions prend en compte le rendement historique de missions similaires pour permettre une comparaison entre actions. Dans le cadre de la mise en place d'un système de mutualisation des missions (voir [point 3.8](#)), un interclassement entre actions sera mis en place.

2.3 Processus de sélection standardisés

2.3.1 Description des processus de sélection et de réalisation

La stratégie de contrôle est représentée par quatre processus qui encadrent l'ensemble des étapes allant de l'identification des risques fiscaux à l'évaluation des résultats (voir le schéma ci-après). Ces processus sont tous intégrés depuis décembre 2021 dans l'outil en ligne de consultation des processus du SPF Finances.

Schéma 3 – Processus des contrôles fiscaux



Source : SPF Finances

Le processus Gestion des risques (P17.1) encadre l'activité d'identification et d'évaluation des risques fiscaux par TACM PME. Il prévoit la tenue d'un registre des risques contenant tous les signaux reçus par TACM PME et l'analyse systématique de ceux-ci pour identifier le meilleur traitement de chaque risque fiscal. Ceci permet à TACM PME de développer son plan de travail, validé par le comité Gestion des risques de l'AGFisc²⁷.

Le processus Encadrement des actions (P18) encadre le développement par TACM PME des actions de contrôle. Il s'agit notamment de la préparation des approches de contrôle et des directives de l'action, qui seront fournies aux centres PME pour garantir un même déroulement des contrôles.

Le processus Sélection des contrôles (P19) encadre l'élaboration et la transmission des listes de sélection par TACM PME. Il règle également les aspects relatifs à la protection de la vie privée et le support aux centres PME.

²⁷ Ce comité est composé des administrateurs Particuliers, PME, Grandes entreprises, du chef de service Expertise opérationnelle et support et de l'administrateur général Fiscalité.

Le processus Vérification de la situation fiscale (P2o) encadre la réalisation des contrôles fiscaux par les centres PME. Il règle également la sélection locale et l'élaboration du plan de travail des centres PME.

2.3.2 Sélection centrale et désélection locale des missions

TACM PME transmet aux centres PME les listes de sélection. Ensuite, le logiciel de gestion des contrôles (Stirco) attribue, par action de contrôle et par centre PME, un numéro d'ordre à chaque mission. Un plus petit numéro d'ordre correspond à une plus haute priorité et donc à un plus grand risque fiscal.

Les listes élaborées au niveau national ne prennent toutefois pas en compte les capacités de contrôle de chaque centre PME²⁸. Un centre peut donc recevoir plus de missions impératives que ses capacités de contrôle ne lui permettent de traiter. Les centres PME composent leur plan de travail en fonction de leur capacité de contrôle disponible et de la charge de travail théorique des missions de contrôle²⁹, en tenant compte de la capacité de contrôle par matière (Isoc, TVA, etc.).

Le processus P2o fixe un ordre précis dans lequel les missions impératives doivent être acceptées par les centres PME.

Les missions impératives ne peuvent être désélectionnées que pour un nombre limité de motifs (contrôle déjà en cours dans un autre service, manque de capacité de contrôle, etc.). Depuis peu, les centres PME peuvent aussi désélectionner les missions impératives de priorité normale si leurs connaissances locales indiquent que ces missions sont inutiles.

2.3.3 Sélection locale des missions

La sélection locale est moins encadrée, notamment pour donner une marge de manœuvre suffisante aux centres PME.

Les critères de sélection locale peuvent donc varier entre centres PME : (dés-)intérêt des contrôleurs pour certaines thématiques, résultats de préanalyses des missions envisagées, répartition entre matières fiscales, compétences spécifiques des contrôleurs, etc.

Même si les propositions de sélection locale sont validées par la hiérarchie, cela ne garantit pas que les critères utilisés ont toujours un lien avec le risque fiscal. Une étude réalisée par TACM PME en 2019 a ainsi mis en évidence que, malgré certaines bonnes pratiques mises en œuvre par les centres PME (examen et filtrage systématiques de toutes les missions indicatives, utilisation de ces missions dans une perspective de transfert de connaissance entre agents), des critères non pertinents étaient parfois utilisés (proximité du domicile des contrôleurs ou du centre PME, accessibilité en transports en commun). Ces derniers critères sont une source d'inégalité de traitement entre contribuables.

²⁸ Depuis 2021, le processus P19-1 inclut cependant un examen de la répartition des données entre les centres et la possibilité d'une redistribution. Cette possibilité n'était pas encore d'application lors de la période concernée par l'audit de la Cour des comptes.

²⁹ TACM PME estime le nombre de jours de travail nécessaire à la réalisation de chaque mission. Il s'agit d'une moyenne par action de contrôle.

Une meilleure documentation de la sélection locale, par exemple en gardant une trace exploitable des critères de sélection utilisés, permettrait de pérenniser la démarche d'analyse de la sélection locale et de favoriser les critères les plus pertinents et la généralisation des bonnes pratiques de sélection.

2.4 Mesure et évaluation de la politique de contrôle

L'approche moderne du contrôle fiscal souligne l'importance de la mesure et de l'évaluation de la performance.

Ceci implique de développer des processus d'évaluation et des indicateurs qui couvrent les résultats opérationnels (*outputs*), comme la productivité des contrôles fiscaux ou la qualité des contrôles, mais aussi la réalisation des objectifs stratégiques (*outcomes*), comme les effets indirects et futurs des contrôles sur la discipline fiscale.

Le SPF Finances n'a pas encore adapté son système de mesure et d'évaluation pour couvrir tous les aspects de sa stratégie de contrôle.

2.4.1 Mesure de la discipline fiscale et de l'efficacité de la politique de contrôle

La promotion de la discipline fiscale est au cœur de la stratégie du SPF Finances. Peu de données sont cependant disponibles sur la discipline fiscale, ses déterminants, l'impact des contrôles sur celle-ci et le niveau optimal de contrôle fiscal.

L'évaluation de l'impact des contrôles fiscaux est principalement réalisée par le biais de contrôles de suivi³⁰. Toutefois, ces contrôles ne mesurent pas l'effet indirect des contrôles sur la discipline fiscale (effet dissuasif y compris sur les PME non contrôlées). En outre, ils n'ont représenté que 3 % des contrôles à l'impôt des sociétés entre 2018 et 2020.

La discipline fiscale pourrait être mieux mesurée en exploitant les résultats des contrôles aléatoires déjà inclus dans certaines actions de contrôle et en assurant que ces contrôles aléatoires soient effectivement réalisés dans tous les centres PME (voir le point 3.4.1).

L'effet des contrôles sur la discipline fiscale et l'atteinte des objectifs stratégiques du SPF Finances pourraient également être étudiés en appliquant les méthodes statistiques décrites dans les rapports internationaux³¹, par exemple en comparant les PME sélectionnées pour un contrôle à un groupe témoin de PME similaires.

2.4.2 KPI suivis par le SPF Finances

Le SPF Finances a développé des indicateurs de performance dans le cadre de la mise en œuvre d'un cycle de gestion « Plan – Do – Check – Act » intégré à tous les niveaux de l'AGFisc. La cellule Contrôle de gestion – MPM de l'AGFisc est responsable de l'élaboration et du suivi de ces indicateurs.

³⁰ Contrôles réalisés auprès d'entreprises déjà contrôlées dans le passé pour la même problématique.

³¹ Voir à ce sujet les rapports OCDE, *Measures of Tax Compliance Outcomes*, 2014, et Fiscalis, *Building Towards Outcome Measurement in Tax Administration*, 2020 (version préliminaire communiquée par le SPF Finances), www.oecd.org.

Des évaluations de la performance sont réalisées mensuellement à chaque niveau de l'AGFisc, de l'administrateur général jusqu'aux chefs d'équipe de contrôle. Pour ce faire, les indicateurs de performance sont agrégés à chacun de ces niveaux, en exploitant les données des applications du SPF Finances (Biztax, Stirco, applications RH).

Pour aider chaque niveau de la hiérarchie à réaliser cette évaluation mensuelle de la performance, un réseau de correspondants a été mis en place. Ils assurent aussi la liaison entre le service MPM et les collaborateurs des centres PME.

Les indicateurs du SPF Finances, tous comme ses objectifs, restent très axés sur des aspects opérationnels (utilisation de l'e-contrôle, utilisation de toute la capacité de contrôle, stabilité des majorations de revenus, respect des délais, rendement des contrôles, proportion de missions productives³²) et ne reflètent pas suffisamment les trois grands principes de sa stratégie de contrôle, à savoir l'égalité de traitement, l'équilibre entre sélection centrale et sélection locale et la qualité des contrôles.

L'égalité de traitement est principalement suivie sous l'angle du respect de certaines procédures³³ et de la qualité de la sélection réalisée par TACM³⁴. Il n'existe ainsi pas de KPI qui mesurerait la répartition correcte des capacités de contrôle, l'adéquation de la capacité de contrôle par rapport aux missions impératives à effectuer³⁵ ou si, par action de contrôle, un même risque fiscal entraîne une même probabilité de contrôle dans tous les centres PME. De même, aucun indicateur ne suit le taux de PME qui ont fait l'objet d'un contrôle dans chaque centre PME.

Le respect de l'équilibre entre sélection centrale et sélection locale des contrôles Isoc n'est pas non plus suivi via un KPI.

Enfin, aucun KPI ne suit l'homogénéité du déroulement des contrôles et la qualité de ceux-ci. Seule la réalisation effective des contrôles qualité prévus (vérifications effectuées par les chefs d'équipe et les directeurs de centre PME) fait l'objet d'un KPI, et non leurs résultats.

Élaborer et suivre des KPIs qui couvrent tous les aspects principaux de la stratégie de contrôle ainsi que le taux de contrôle des PME (par taille ou classe de risque) permettrait de mieux garantir l'atteinte des objectifs des contrôles fiscaux.

2.4.3 Évaluation des résultats des contrôles pour améliorer la sélection centrale

TACM PME analyse les résultats des contrôles pour améliorer la sélection centrale. Cette étape n'est cependant décrite que très sommairement dans le P19.

³² Les plans d'administration 2019, 2020 et 2021 fixent un taux de productivité de 60 % pour l'AGFisc.

³³ Par exemple via la mesure de l'uniformité (par action et par centre) de l'application de sanctions à la suite d'un contrôle productif.

³⁴ Par exemple, via la mesure du pourcentage de missions productives par action.

³⁵ Cet aspect est suivi partiellement via le ratio entre la charge de travail des missions impératives annulées et celle de l'ensemble des missions impératives, mesuré en complément du KPI consacré à l'utilisation de l'entièreté de leur capacité de contrôle par les centres. Ce ratio ne prend cependant pas en compte les missions qui n'ont pas été réalisées sans être explicitement annulées par les centres PME (1.131 missions en 2019, contre 2.202 missions explicitement annulées).

L'évaluation des résultats des actions de contrôle ne suit pas un plan d'évaluation standardisé défini a priori. Elle est principalement réalisée lors de réunions de suivi, sans qu'un rapport formel d'évaluation soit systématiquement produit.

Mieux formaliser l'évaluation de la performance de la sélection centrale, par exemple en développant un modèle de plan et de rapport d'évaluation, assurerait un suivi plus structuré de la performance de la sélection centrale.

L'évaluation repose également principalement sur les résultats des contrôles encodés par les agents en fin de contrôle. Ces résultats ne correspondent pas nécessairement aux suppléments d'impôt effectivement enrôlés ou perçus, car des erreurs d'estimation ou d'encodage sont possibles.

2.5 Constats, conclusions et recommandations

2.5.1 Constats et conclusions

La Cour des comptes fait les constats suivants :

- Le SPF Finances met en œuvre une politique moderne du contrôle fiscal, qui reflète généralement les recommandations internationales et vise à stimuler le respect volontaire des obligations fiscales (discipline fiscale).
- Cette politique a été déclinée en processus cohérents et bien documentés.
- Cette politique a été développée dans un contexte de baisse du nombre de contrôleurs, dont les effectifs baissent plus rapidement que ceux de l'AGFisc et du SPF Finances, malgré la décision du gouvernement de compenser les départs.
- Les analyses de risques du SPF Finances reposent en grande partie sur un seuil de rentabilité qui devrait être mieux objectivé.
- Le SPF Finances utilise différents modes d'expression du risque fiscal : il n'est donc pas garanti qu'un même niveau de priorité représente toujours un même niveau de risque, de sorte que les agents ne peuvent pas toujours savoir quelles missions seront les plus prometteuses entre les différentes actions.
- La sélection locale des contrôles est moins encadrée, moins documentée et mobilise parfois des critères inadéquats.
- Le SPF Finances suit de nombreux indicateurs de performance pour évaluer la réalisation de ses objectifs, mais ces indicateurs ne couvrent pas tous les aspects de sa politique de contrôle. Le SPF Finances ne mesure également pas suffisamment la discipline fiscale et les effets de sa politique de contrôle sur celle-ci.
- Le SPF Finances évalue de manière systématique la qualité de sa sélection centrale des contrôles fiscaux, mais cette procédure d'évaluation reste peu formalisée et repose sur les résultats théoriques des contrôles estimés par les contrôleurs.

La Cour des comptes conclut que le SPF Finances met en œuvre une politique cohérente de contrôle fiscal dans un contexte de baisse de ses ressources humaines. Il est toutefois nécessaire de mieux objectiver le niveau de risque acceptable, de mieux documenter la sélection locale, de mieux évaluer les effets de la politique de contrôle sur la discipline fiscale et de faire évoluer le système de suivi de la performance pour qu'il couvre tous les aspects de la politique de contrôle.

2.5.2 Recommandations

Thématiques	Recommandations
Ressources humaines	1 Appliquer dans les plans de personnel la décision du conseil des ministres du 2 octobre 2017 prévoyant le remplacement des contrôleurs et publier une statistique sur son application et sur l'évolution du nombre de contrôleurs afin de préserver la capacité de contrôle
Sélection des contrôles	2 Mieux objectiver le seuil de sélection (seuil de rentabilité) 3 Harmoniser le mode d'expression du risque fiscal pour permettre un meilleur interclassement entre les missions de différentes actions de contrôle, en particulier pour les missions indicatives 4 Mieux documenter la sélection locale, en gardant une trace exploitable des critères de sélection pour pérenniser la démarche d'analyse de la sélection locale et favoriser la généralisation des bonnes pratiques de sélection
Monitoring et évaluation	5 Mesurer la discipline fiscale, par exemple en exploitant les résultats des contrôles aléatoires, en assurant que ces contrôles soient réalisés dans tous les centres PME et en appliquant les méthodes statistiques et (quasi-) expérimentales d'évaluation décrites dans les rapports internationaux 6 Élaborer et suivre des KPI qui couvrent les aspects principaux de la stratégie de contrôle (égalité de traitement, répartition adéquate des contrôleurs, équilibre entre sélection centrale et locale, qualité des contrôles) ainsi que le taux de contrôle des PME (par taille ou classe de risque) 7 Mieux formaliser l'évaluation de la performance de la sélection centrale, par exemple en développant un modèle de plan et de rapport d'évaluation, et utiliser les résultats réels des contrôles plutôt que les encodages manuels et théoriques des contrôleurs

Chapitre 3

Réalisation des objectifs et respect des principes de contrôle du SPF Finances

Ce chapitre analyse si les objectifs et principes de la stratégie de contrôle du SPF Finances sont effectivement respectés.

La Cour des comptes a tout d'abord examiné si le niveau de contrôle était réalisé.

Elle a aussi examiné si la sélection centrale permettait de mieux cibler les contrôles fiscaux.

Elle a ensuite examiné les aspects non couverts par des KPI relevés au [chapitre 2](#) : le respect des principes de répartition correcte de la capacité de contrôle, d'égalité de traitement entre contribuables et d'équilibre entre sélection centrale et locale.

La Cour des comptes a enfin étudié la performance relative de la sélection centrale et de la sélection locale, pour identifier comment assurer au mieux la complémentarité entre ces deux types de sélection.

3.1 Données utilisées

La Cour des comptes a obtenu du SPF Finances les données relatives à l'ensemble des contrôles à l'impôt des sociétés planifiés ou effectués entre 2018 et 2020, pour chacun des quatorze centres PME³⁶. Ces données reprenaient l'état original et l'état au 31 décembre 2021 de tous ces contrôles.

Ces fichiers ont été agrégés et filtrés, pour ne garder que les contrôles qui devaient effectivement être réalisés par les centres PME³⁷. Le jeu de données ainsi constitué reprenait toutes les missions :

1. réalisées, annulées par manque de capacité de contrôle ou non réalisées sans annulation explicite ;
2. pour lesquelles l'état original et l'état final étaient disponibles ;
3. qui avaient toujours été attribuées à un centre PME ;
4. qui avaient toujours eu une composante Isoc.

³⁶ Les missions Isoc attribuées au centre P Eupen n'ont donc pas été examinées, de même que les rares missions antérieures à 2018, mais exécutées en 2018-2020.

³⁷ Il y a 8.390 missions (4,3 %) qui ont ainsi été exclues, car elles avaient été désélectionnées par les centres PME pour des raisons autres qu'un manque de capacité de contrôle. Il s'agissait notamment de missions qui concernaient des entreprises en faillite ou déjà contrôlées, de missions créées par erreur, ou de missions que les centres PME ont désélectionnées sur la base de leurs connaissances locales.

Lorsqu'un contrôle concernait plusieurs exercices d'imposition, leurs résultats ont été combinés, en ne prenant en compte que les exercices d'imposition pour lesquels le contrôle avait été finalisé.

Certains contrôles ont un caractère mixte Isoc-TVA : seuls leurs volets Isoc ont été pris en compte.

Les analyses reprises dans ce chapitre reposent sur 185.160 missions, dont 72.125 avaient été exécutées au 31 décembre 2021³⁸.

Le tableau 7 synthétise les résultats des contrôles provenant des données exploitées par la Cour des comptes. Les majorations de revenus diffèrent légèrement des statistiques du rapport annuel du SPF Finances. Ceci s'explique notamment par l'exclusion par la Cour des comptes des contrôles créés avant 2018, mais réalisés en 2018-2020 et par l'attribution des majorations de revenus à l'année où le contrôle a été créé et non à son année d'exécution. À titre d'exemple, une mission planifiée pour 2018, mais reportée à 2019 est donc reprise parmi les missions de 2018.

Tableau 7 – Majorations de revenus, suppléments d'impôt, heures de travail et rendement par année

Année où le contrôle a été créé	Majorations de revenus (millions d'euros)	Suppléments d'impôts (millions d'euros)	Heures de travail	Majoration par heure de travail (en euros)	Suppléments par heure de travail (en euros)
2018	1.124,8	360,3	825.276	1.363	437
2019	994,1	358,5	748.973	1.327	479
2020	806,4	300,7	639.228	1.262	470

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

La Cour des comptes a également reçu la liste des entreprises qui dépendaient de chaque centre PME au 1^{er} janvier des années 2017 à 2021 (avec leur localisation précise³⁹) et la capacité de contrôle de chaque centre PME de 2018 à 2021.

Enfin, les listes de TACM reprenant les scores de risque « bruts » ont été transmises à la Cour des comptes pour les actions les plus représentatives. Il s'agit, en général, d'une estimation du rendement estimé ou d'un score de risque créé spécifiquement pour une action en fonction de différents facteurs de risques et de leur pondération pour aboutir à un classement des missions.

3.2 Réalisation des contrôles fiscaux

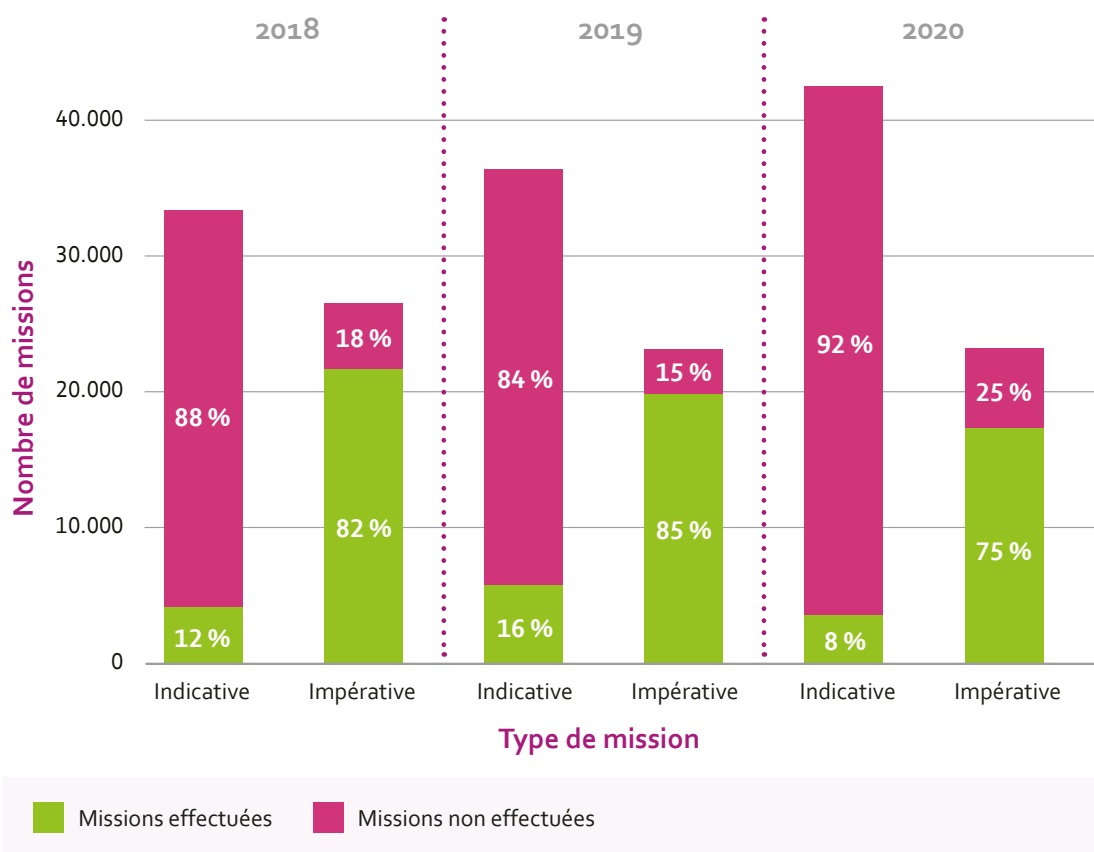
Comme décrit au point 2.2.2, les contrôles réalisés par le SPF Finances se répartissent entre missions impératives (missions provenant d'une sélection centrale et devant être effectuées) et missions indicatives (missions sélectionnées ou créées localement).

La Cour des comptes a constaté que toutes les missions impératives ne sont pas effectuées.

³⁸ 72.039 de ces missions étaient clôturées tandis que 86 étaient encore en cours de finalisation. La Cour des comptes a considéré qu'une mission avait été effectuée lorsqu'elle avait été entièrement finalisée (statut Clôturé), qu'elle était en cours de finalisation (statut Volets clôturés avec au moins un volet clôturé) ou qu'elle était en cours de réalisation (statut en traitement avec au moins un volet clôturé).

³⁹ Cette localisation a ensuite été recodée par la Cour des comptes pour prendre en compte les fusions de communes intervenues depuis la réalisation de certains contrôles.

Graphique 2 – Réalisation des missions indicatives et impératives



Lecture : 85 % des missions impératives et 16 % des missions indicatives créées en 2019 ont été effectuées.

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

Le taux de réalisation des missions impératives fluctue entre 75 % (2020) et 85 % (2019)⁴⁰. Ce plus faible taux pour l'année 2020 reflète l'impact de la crise de la covid-19, mais également, dans une bien moindre mesure, le fait que certaines missions originellement prévues en 2020 pourront encore être effectuées en 2022.

Les missions indicatives présentent quant à elles un taux de réalisation entre 8 % (2020) et 16 % (2019). Ce faible taux de réalisation n'est pas une anomalie. En effet, ces missions sont principalement un « stock » de missions dans lequel les centres PME peuvent puiser, plutôt que des missions qui doivent toujours être réalisées au cours d'une année donnée.

⁴⁰ Comme indiqué au point 3.2, ce taux a été calculé en excluant les missions annulées pour des motifs autres qu'un manque de capacité.

3.3 Efficacité de la sélection centrale

La majorité des contrôles réalisés par les centres PME sont basés sur une analyse centralisée des risques fiscaux.

La Cour des comptes a constaté que les analyses de risques réalisées par TACM PME permettaient de bien cibler les PME à contrôler et de réaliser les contrôles par ordre décroissant de risque fiscal.

3.3.1 Efficacité par rapport à une sélection aléatoire

Certaines actions de TACM PME incluent des missions sélectionnées de manière aléatoire. Cette méthode permet de valider la performance de la sélection centrale, en vérifiant qu'elle est plus performante qu'une sélection aléatoire de contribuables de la population concernée.

Comme les données fournies à la Cour des comptes n'identifiaient pas toutes les missions aléatoires de manière univoque, les analyses ont été limitées à l'action consacrée aux frais déduits par les entreprises (action qui présente le plus grand nombre de missions), pour laquelle cette information était disponible.

Tableau 8 – Productivité et rendement comparés des sélections centrales TACM PME et aléatoire (action Frais d'entreprise)

	2018		2019		2020	
	Missions TACM	Missions aléatoires	Missions TACM	Missions aléatoires	Missions TACM	Missions aléatoires
Nombre de missions et taux de productivité	5.485 (77 %)	259 (82 %)	6.278 (72 %)	286 (76 %)	5.421 (65 %)	231 (71 %)
Suppléments d'impôts médians (missions productives en euros)	2.114	1.310	2.557	1.983	3.323	2.200
Rendement médian (euros d'impôt par heure, missions productives)	60	44	75	72	87	75

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

Le taux de productivité des missions aléatoires et non aléatoires est globalement similaire, mais les missions de TACM PME sont plus rentables (voir le tableau 8). TACM PME parvient donc à mieux cibler les risques fiscaux en comparaison avec les missions choisies de manière aléatoire.

Toutefois, alors que les missions aléatoires sont une source importante d'information sur la performance des modèles de sélection des missions de contrôle et sur la discipline fiscale, plus de 30 % des missions aléatoires de l'action Frais d'entreprise n'ont pas été réalisées dans les centres PME de Gand, Anvers, et Louvain, et plus de 70 % à Bruxelles I. Pour ne pas être identifiées comme aléatoires, ces missions sont réparties à différents endroits des listes de sélection de TACM PME. Les centres PME qui ne parviennent pas à réaliser tous leurs contrôles impératifs ne réalisent donc pas les missions aléatoires situées plus bas dans le classement.

Les missions aléatoires ne permettent donc pas toujours de valider la performance de la sélection centrale et d'étudier la discipline fiscale dans chaque centre PME.

3.3.2 Plus-value des estimations de risque fiscal de TACM PME

Estimer le risque fiscal de chaque mission de manière précise est complexe : des missions qui devaient être très rentables peuvent n'entraîner que de faibles suppléments d'impôts et, à l'inverse, des missions en théorie moins rentables permettent parfois d'engranger d'importants suppléments.

Le travail de TACM PME vise donc principalement à réaliser un classement relatif des missions plutôt qu'à identifier de manière exacte les suppléments d'impôts qui seront récoltés : les missions qui ciblent un plus grand risque fiscal doivent plus souvent entraîner des rectifications et être plus rentables que les missions qui visent de plus petits risques fiscaux.

Le tableau suivant montre que cet objectif est en grande partie atteint : lorsqu'une anomalie est détectée dans les déclarations fiscales, les suppléments d'impôts sont plus élevés quand le risque fiscal est plus élevé. Le tableau reprend toutes les missions impératives, sauf les taxations d'office⁴¹.

Tableau 9 – Taux de productivité et suppléments d'impôts médians par priorité (missions impératives)

Année de contrôle originelle	Taux de productivité			Suppléments d'impôts médians (missions productives)		
	Priorité normale	Priorité haute	Priorité très haute	Priorité normale	Priorité haute	Priorité très haute
	en %			en euros		
2018	70	66	58	2.390	2.937	3.501
2019	69	66	49	2.597	3.191	4.574
2020	59	57	44	3.051	3.866	5.612

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

À la différence des suppléments d'impôts, le taux de productivité est plus faible pour les missions de priorité très haute que pour les autres niveaux de priorité. Toutefois, même si beaucoup de missions à priorité très haute ne sont pas productives, celles qui sont productives s'avèrent très rentables. Lorsque le rendement théorique est élevé, le SPF Finances accepte un taux de productivité plus faible pour ne pas exclure des missions potentiellement très rentables.

Le classement des missions n'est donc pas parfait, mais il apporte une valeur ajoutée par rapport à la simple identification d'un risque fiscal.

Ce classement et les estimations de risque de TACM PME pourraient encore être améliorés si des données supplémentaires étaient disponibles. Ainsi, le SPF Finances a éprouvé des difficultés pour accéder à certaines données de la BNB (plus mises à jour depuis 2020) ou aux données de la taxe de

⁴¹ Ces missions n'ont pas été prises en compte, car elles biaisent le résultat des missions impératives de priorité très haute : afin de garantir que ces missions soient réalisées, elles ont généralement une priorité très haute. De plus, ces missions donnent souvent lieu à une imposition forfaitaire de 19.000 euros, susceptible elle aussi de biaiser les résultats.

circulation depuis que cette matière est régionalisée⁴². Le registre UBO⁴³ reste aussi peu exploité par l'Administration PME sauf pour déterminer la qualité de PME des contribuables.

TACM PME juge également utile d'avoir accès à une classification détaillée des frais des entreprises (comptes 610 du plan comptable), qui permettrait de mieux détecter les comportements anormaux et de mieux estimer le risque fiscal.

Il serait dès lors utile de réaliser un inventaire des données auxquelles l'administration n'a pas accès alors qu'elles permettraient d'améliorer la sélection et d'étudier l'opportunité de renforcer l'accessibilité à ces données. Dans sa réponse, l'administration a indiqué avoir entrepris des démarches en ce sens.

3.4 Répartition des capacités de contrôle

3.4.1 Répartition inégale selon les risques fiscaux

Toutes les missions impératives ne sont pas réalisées alors que, à l'échelle nationale, la capacité de contrôle est en théorie suffisante pour réaliser l'entièreté des missions impératives.

La charge de travail théorique⁴⁴ des missions de contrôle impératives correspondait ainsi à 95 %, 75 % et 77 % de la capacité disponible en 2018, 2019 et 2020. Ceci signifie qu'il était en théorie possible de réaliser toutes les missions impératives tout en conservant, en 2019 et 2020, environ un quart du temps de travail pour réaliser des missions indicatives.

Le transfert partiel des missions consacrées aux non-déposants (TO) vers les équipes de gestion depuis 2019 a eu un effet positif sur la charge de travail des équipes de contrôle et explique la diminution de la charge de travail théorique des missions impératives.

La Cour des comptes a toutefois constaté d'importantes différences entre régions et entre centres PME (voir le [tableau 10](#)).

⁴² Un accord de coopération avec les régions pour avoir accès aux données relatives à la taxe de circulation est toutefois en cours d'élaboration.

⁴³ Le registre créé par la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, où sont inscrits tous les « Ultimate Beneficial Owners » ou « bénéficiaires effectifs » d'une société ou d'une autre entité juridique.

⁴⁴ Il s'agit du temps nécessaire à la réalisation des missions selon les estimations de TACM PME. Cette charge de travail théorique est celle après adaptation éventuelle, selon les directives de l'action et les procédures, par les équipes de contrôle. Cette adaptation permet également de prendre en compte le fait que certaines missions Isoc avaient un volet TVA. Si une part importante du contrôle est réalisé en TVA, par exemple dans les centres PME qui disposent de plus d'agents TVA, la répartition originale 50 %-50 % entre les deux types de volets pourrait en effet surestimer la véritable charge de travail Isoc. Les contrôleurs doivent toutefois adapter la répartition entre ces deux types de volets pour qu'elle corresponde à la situation réelle. Utiliser les charges de travail après cette adaptation répond donc à ce problème potentiel.

Tableau 10 – Temps de travail des missions à réaliser par rapport au temps de travail disponible (en %)

	Missions impératives			Missions indicatives		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Région flamande	96	79	77	67	69	110
Région bruxelloise	156	119	145	76	85	157
Région wallonne	74	53	53	40	51	76

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

Les centres PME de Flandre et de Wallonie reçoivent des missions impératives dont la charge de travail théorique est compatible avec leurs capacités globales de contrôle, voire même largement inférieure en Région wallonne. Les centres wallons n'auraient ainsi en théorie besoin, en 2019 et 2020, que de 53 % de leur temps de travail pour réaliser toutes leurs missions impératives. Ils pourraient ainsi consacrer les 47 % restants à des missions indicatives.

À l'inverse, les centres bruxellois n'ont pas assez de capacités de contrôle pour réaliser toutes leurs missions impératives : la charge de travail de ces missions est supérieure au temps de travail disponible (119 % en 2019, 145 % en 2020).

La taille du « stock » de missions indicatives (en augmentation entre 2018 et 2020) par rapport à la capacité de contrôle varie aussi fortement entre les régions⁴⁵ : les centres PME de la Région wallonne reçoivent moins de missions indicatives par rapport à leurs capacités de contrôle, tandis que les centres PME de Bruxelles en reçoivent beaucoup.

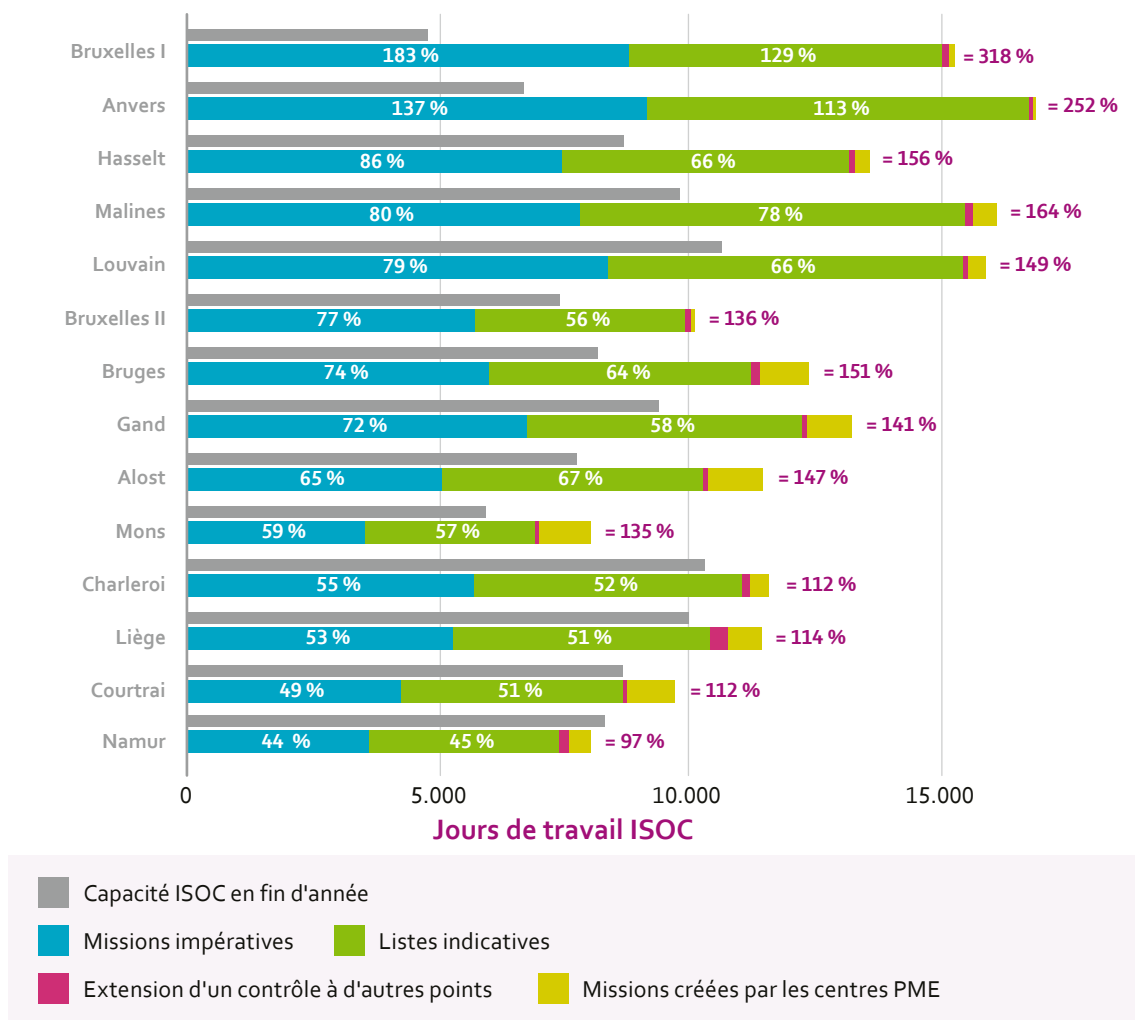
La couverture des risques fiscaux identifiés n'est donc pas identique : une part plus importante des risques fiscaux identifiés peut, en théorie, être couverte en Région wallonne par rapport à la Région flamande et à la Région bruxelloise.

Le graphique ci-après met en regard pour chaque centre PME le risque fiscal (représenté par les missions impératives et indicatives disponibles) et les capacités de contrôle en 2019⁴⁶.

⁴⁵ Seules les missions indicatives pour lesquelles une charge de travail théorique était disponible ont été prises en compte. Il existe également des listes informatives pour lesquelles des charges de travail ne sont pas estimées. Cela signifie que les charges de travail réelles totales par centre sont plus élevées et que tous les centres ont suffisamment de missions pour remplir leur plan de travail..

⁴⁶ Les années 2018 et 2020 donnent des résultats similaires et sont disponibles en ligne.

Graphique 3 – Charge de travail théorique des missions impératives et indicatives par rapport à la capacité de contrôle de chaque centre PME en 2019



Lecture : En 2019, le centre Bruxelles I a reçu des missions impératives qui représentaient 183 % de ses capacités de contrôle Isoc, alors que ces missions ne représentaient que 44 % des capacités de contrôle Isoc du centre de Namur. Les missions impératives et indicatives représentaient 318 % des capacités de contrôle Isoc à Bruxelles I, contre 97 % à Namur.

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

Certains centres PME ont suffisamment de capacités pour théoriquement réaliser toutes leurs missions impératives et de nombreuses missions indicatives (missions tirées des listes de TACM PME, créées par les centres PME eux-mêmes ou utilisées pour élargir des contrôles à d'autres points).

Par exemple, le centre PME de Courtrai n'avait besoin que de 49 % de son temps de travail pour réaliser ses missions impératives et pouvait donc couvrir une part importante des risques fiscaux totaux, qui ne correspondaient qu'à 112 % de sa capacité de contrôle.

À l'inverse, les centres PME de Bruxelles I ou d'Anvers reçoivent bien plus de missions impératives que ce que leurs capacités de contrôle leur permettent de traiter (183 % pour Bruxelles I et 137 %

pour Anvers). Ils reçoivent également beaucoup de missions indicatives et ils ne pourront dès lors couvrir qu'une faible part des risques fiscaux totaux.

Les centres PME ne sont donc pas en mesure de couvrir une même proportion des risques fiscaux identifiés. La somme des charges théoriques de toutes les missions indique la proportion des risques fiscaux qui peuvent être couverts dans chaque centre. Elle fluctuait, en 2019, entre 97 % (Namur) et 318 % (Bruxelles I).

La Cour des comptes constate donc que la capacité de contrôle n'est pas répartie selon les risques fiscaux et ne permet pas une couverture identique de ceux-ci sur l'ensemble du territoire.

3.4.2 Répartition inégale selon le nombre de PME

La capacité de contrôle n'est pas répartie selon le nombre de PME dont chaque centre est responsable.

Tableau 11 – Nombre de PME assujetties à l'Isoc par centre PME et par jour de travail disponible

	2018	2019	2020
Bruxelles I	8,1	7,7	8,6
Anvers	6,1	6,7	7,0
Louvain	4,5	4,7	5,4
Malines	4,4	5,1	5,1
Hasselt	3,8	4,5	4,7
Bruxelles II	3,7	4,0	5,0
Alost	3,6	4,0	4,1
Bruges	3,5	3,7	4,0
Gand	3,5	3,8	3,9
Mons	3,3	3,7	3,8
Charleroi	3,2	3,5	3,7
Liège	3,1	3,3	3,6
Courtrai	2,9	3,2	3,3
Namur	2,5	2,7	3,2
Région bruxelloise	5,3	5,5	6,5
Région flamande	4	4,4	4,6
Région wallonne	3	3,3	3,6

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

Le rapport entre le nombre de PME assujetties à l'Isoc⁴⁷ et le nombre de jours de travail consacrés aux contrôles Isoc chaque année par chaque centre varie beaucoup (voir le [tableau 11](#)). Ainsi, en 2020, le centre PME de Namur était responsable de 3,2 PME par jour de travail, le centre PME de Louvain de 5,4 et le centre PME de Bruxelles I de 8,6.

De plus, les agents des équipes de contrôle des centres PME qui doivent couvrir le plus de PME sont également en moyenne moins expérimentés : les agents de Bruxelles I et d'Anvers avaient en moyenne 18 et 19 ans d'ancienneté, contre 24 et 26 ans à Namur et Courtrai. Le SPF Finances a en effet indiqué à la Cour des comptes que les agents expérimentés préfèrent souvent travailler à proximité de leur domicile et demandent leur transfert en dehors des grandes villes.

3.5 Égalité de traitement

Selon les objectifs du SPF Finances, un même niveau de risque fiscal doit entraîner une même probabilité de contrôle. La Cour des comptes constate cependant que :

1. À niveau de priorité (et donc de risque) égal, une mission impérative n'a pas la même probabilité d'être effectuée dans tous les centres PME.
2. Globalement et à chiffre d'affaires similaire, le taux de contrôle des PME assujetties à l'Isoc diffère entre centres PME.

Cette situation crée une inégalité de traitement entre contribuables.

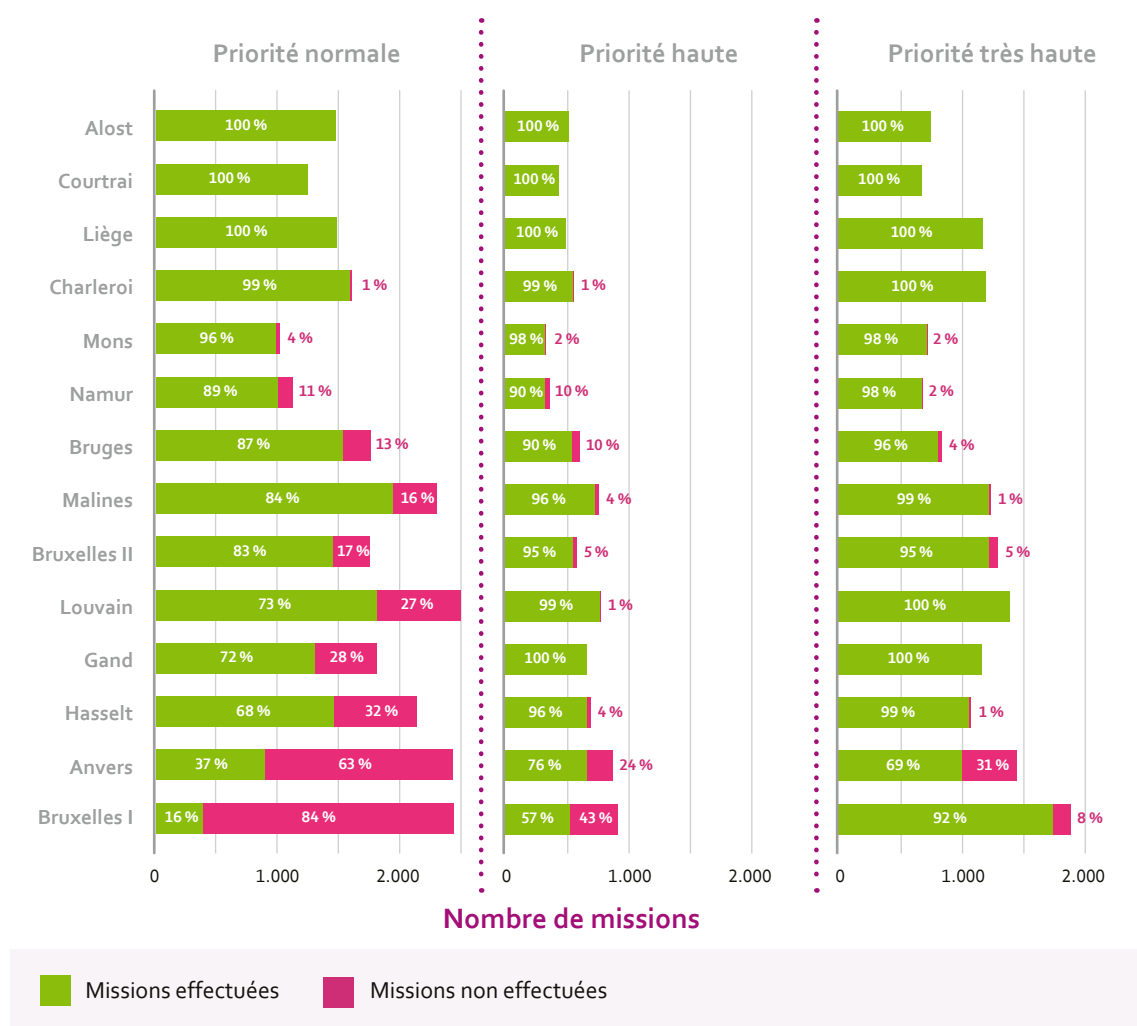
3.5.1 Probabilité de contrôle selon le risque fiscal

De manière globale, la majorité des missions impératives de priorité haute et très haute sont réalisées, mais plus du quart des missions de priorité normale (29 % en 2018, 24 % en 2019 et 34 % en 2020) ne le sont pas.

En 2018-2019 (dernières années avant la crise de la covid-19), cinq centres PME sur quatorze ont réalisé moins de 75 % de leurs missions impératives de priorité normale (voir le [graphique 4](#)). Deux centres, Anvers et Bruxelles I, en ont réalisé moins de la moitié et n'ont pas pu réaliser une proportion parfois importante de leurs missions de priorité haute ou très haute.

⁴⁷ PME en situation juridique normale uniquement.

Graphique 4 – Réalisation des missions impératives par centre PME et par niveau de priorité (2018-2019)



Lecture : 100 % des missions impératives de priorité normale ont été réalisées à Alost, contre 16 % à Bruxelles I.

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

Une [carte interactive](#) du taux de réalisation des missions impératives par centre PME est disponible sur le site de la Cour des comptes. Elle illustre les fortes différences entre centres voisins, en particulier pour les missions de priorité normale. Cela montre que le risque fiscal n'est pas couvert de manière identique selon les centres PME.

Ces constats ont pu être affinés en exploitant les listes de TACM PME, qui présentent une mesure plus précise du risque fiscal. Les listes pour l'action Frais d'entreprise (action qui présente le plus grand nombre de missions) estiment ainsi pour chaque mission, avant qu'elle ne soit exécutée, un rendement théorique (supplément d'impôt attendu par jour de travail).

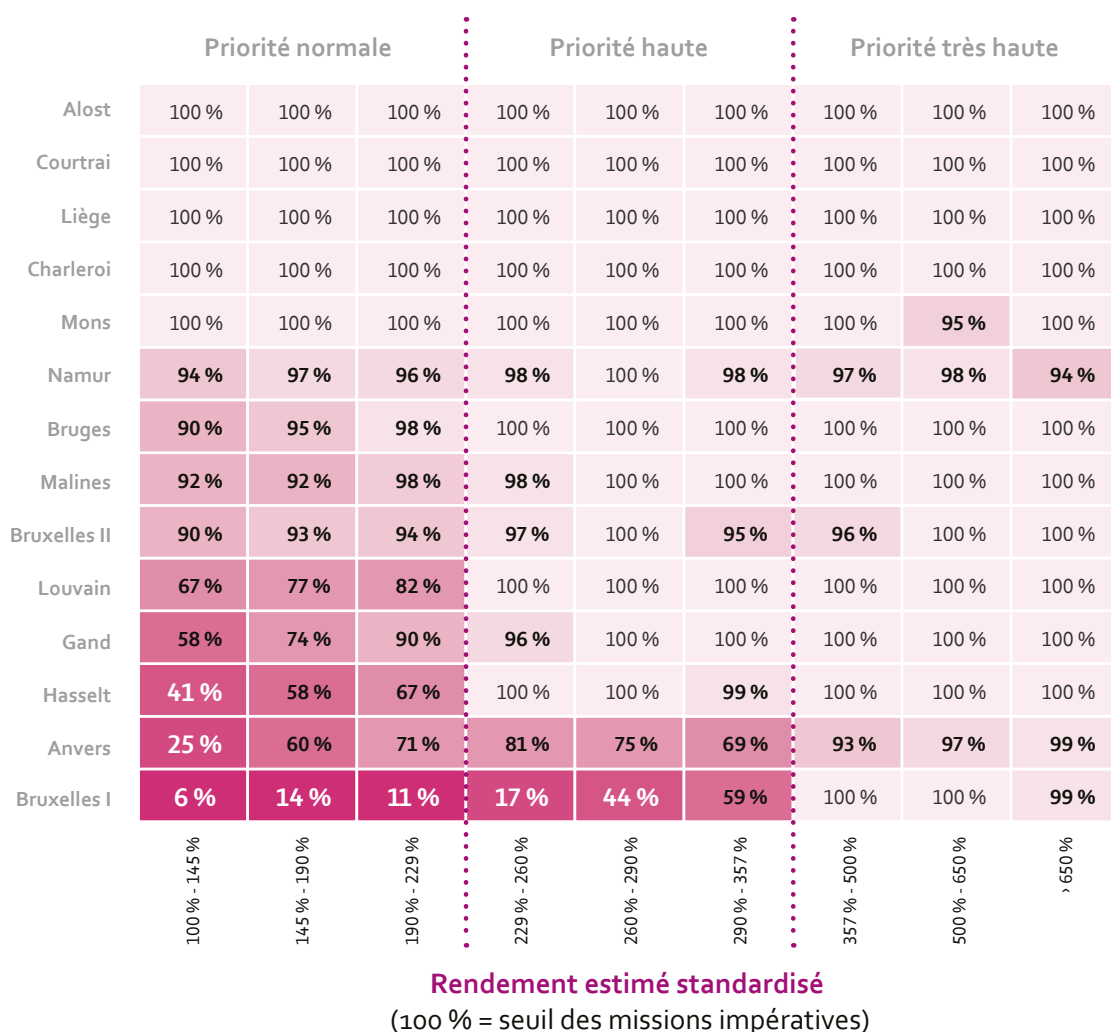
Les missions impératives cessent d'être réalisées à partir d'un niveau de risque plus élevé dans certains centres PME (voir le graphique ci-après).

À la demande du SPF Finances, les rendements théoriques (en euros par jour de travail) ne sont pas indiqués dans ce graphique. La Cour des comptes les présente donc sous forme d'indice en

utilisant le seuil de rentabilité des missions impératives comme référence (100 %). Le graphique ci-après montre le taux de réalisation des missions selon leur risque relatif.

Par exemple, à Liège, tous les contrôles qui étaient entre 2,6 et 2,9 fois plus risqués que le seuil de rentabilité des missions impératives (tranche « 260 % - 290 % ») ont été réalisés. En revanche, à Bruxelles I, ces contrôles n'avaient que 44 % de chances d'être réalisés.

Graphique 5 – Réalisation des missions impératives de l'action Frais d'entreprise (années 2018-2019)
par tranche de rendement théorique standardisé



0 %  100 % de missions effectuées

Lecture : 6 % des missions dont le niveau de risque est entre 100 % et 145 % du seuil de rentabilité ont été réalisées dans le centre Bruxelles I, contre 100 % à Liège ou Courtrai.

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

Dans plus de la moitié des centres PME, la quasi-totalité des missions impératives ont été effectuées jusqu'au seuil de rentabilité des missions impératives. Dans les autres centres, les taux de réalisation diminuent rapidement dès que l'on atteint un risque inférieur à 230 % du seuil de rentabilité, voire même 357 % à Bruxelles I.

Ces analyses se fondent sur les missions impératives, mais le même phénomène touche également les missions indicatives : les centres PME qui disposent de capacités de contrôle plus importantes par rapport aux risques fiscaux peuvent réaliser plus de missions indicatives et donc contrôler des PME au risque fiscal plus faible. Les PME ont donc des probabilités très différentes d'être contrôlées selon les centres PME.

Garantir qu'un même niveau de risque fiscal corresponde à une même probabilité de contrôle nécessiterait de répartir les contrôleurs entre centres PME en fonction du travail à réaliser.

La Cour des comptes estime qu'il serait également utile de publier, dans les statistiques annuelles, des données sur les capacités de contrôle des centres PME, sur le nombre d'entreprises dont chaque centre PME est en charge et sur le taux de réalisation des missions de contrôle de la sélection centrale.

3.5.2 Probabilité de contrôle d'une PME

Les PME n'ont pas la même probabilité d'être contrôlées, même lorsque leur taille est prise en compte.

Le pourcentage de PME⁴⁸ qui ont été contrôlées au moins une fois sur la période 2018-2020 (voir le [tableau 12](#)) varie de 6,9 % (Bruxelles I) à 16,2 % (Courtrai).

⁴⁸ Seules les PME actives et établies dans la même commune sur l'ensemble de la période ont été prises en compte.

Tableau 12 – Proportion des PME qui ont fait l'objet d'un contrôle sur la période 2018-2020, par centre PME et par classe de chiffre d'affaires pour l'exercice d'imposition 2018 (en %)

	Toutes les PME	CA parmi les 25 % inférieurs	CA parmi les 25 % supérieurs
Bruxelles I	6,9	4,1	14,3
Anvers	7,5	4,9	14,6
Louvain	9,6	6,2	18,7
Malines	10,6	7,0	19,4
Hasselt	10,7	6,7	19,6
Bruxelles II	10,9	6,5	22,4
Gand	11,7	7,6	18,3
Charleroi	12,4	8,1	22,9
Mons	12,9	8,5	22,1
Alost	13,2	9,0	21,8
Bruges	13,5	8,5	21,2
Namur	13,7	7,5	23,0
Liège	13,9	7,4	23,7
Courtrai	16,2	9,6	25,2

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

Les différences persistent lorsque la taille des PME est prise en compte. Ainsi, parmi les 25 % de PME qui avaient, pour l'exercice d'imposition 2018, un chiffre d'affaires de moins de 20.000 euros environ⁴⁹, 4,9 % ont été contrôlées au moins une fois à Anvers, 7,6 % à Gand et 9,6 % à Courtrai.

De même, parmi les 25 % de PME ayant un chiffre d'affaires de plus de 430.000 euros⁵⁰, 14,3 % ont été contrôlées à Bruxelles I, 19,6 % à Hasselt, 23 % à Namur et 25,2 % à Courtrai.

Une [carte interactive](#) des taux de contrôle par centre PME est disponible en ligne.

Une action de contrôle spécifique (*Unaudited taxpayers*) vise les contribuables qui n'ont plus été contrôlés depuis plusieurs années. Elle n'a toutefois permis de contrôler que 1.215 PME en 2018-2020 et est en particulier peu utilisée à Bruxelles (5 PME pour Bruxelles I, 28 PME pour Bruxelles II) et à Anvers (28 PME). Elle ne permet donc pas de résorber ces différences.

⁴⁹ Ceci correspond au premier quartile (25 % des PME ont un chiffre d'affaires inférieur à 20.000 euros).

⁵⁰ Ceci correspond au troisième quartile (25 % des PME ont un chiffre d'affaires supérieur à 430.000 euros).

3.6 Sélection locale des missions

3.6.1 Équilibre entre sélection centrale et locale

La Cour des comptes constate que la répartition inadéquate des ressources de contrôle nuit aussi à l'équilibre entre sélection centrale (missions impératives transmises par TACM PME) et sélection locale (missions indicatives transmises par TACM PME et missions créées localement par les centres PME).

En effet, alors que le SPF Finances a l'objectif de consacrer 20 % du temps de travail des centres PME à des missions issues d'une sélection locale, il autorise en pratique les centres PME à remplir l'entièreté de leur plan de travail avec des missions impératives sélectionnées de manière centralisée. Le quota de sélection locale est dès lors peu contraignant : « 20 % de la capacité de contrôle peut toujours être consacrée à des missions indicatives, mais ce n'est pas obligatoire : vous pouvez également remplir le plan de travail entier avec des missions impératives. »⁵¹

Cette possibilité de reprendre des missions impératives sur le quota de sélection locale est largement utilisée. Ainsi, en ce qui concerne l'Isoc⁵², seuls cinq centres PME ont réalisé au moins 20 % de sélection locale sur la période 2018-2020 (voir le tableau 13). Les écarts entre centres sont importants et certains, comme Anvers et Bruxelles II, ne réalisent presque pas de sélection locale.

Tableau 13 – Proportion des missions qui relevaient de la sélection locale (missions indicatives) (en %)

	2018	2019	2020
Courtrai	✓ (29,4)	✓ (43,2)	✓ (27,4)
Mons	✓ (23,0)	✓ (30,7)	✓ (20,9)
Namur	✓ (21,3)	✓ (38,1)	✓ (38,8)
Liège	✓ (20,4)	✓ (30,6)	✓ (21,8)
Alost	✓ (20,1)	✓ (28,8)	✓ (20,6)
Gand	✗ (18,1)	✗ (17,8)	✗ (15,4)
Bruxelles I	✗ (12,7)	✗ (11,8)	✗ (9,0)
Charleroi	✗ (12,2)	✓ (25,0)	✓ (20,3)
Malines	✗ (10,4)	✗ (19,1)	✗ (16,7)
Bruges	✗ (10,3)	✓ (22,9)	✗ (15,1)
Hasselt	✗ (9,4)	✗ (12,1)	✗ (12,9)
Louvain	✗ (7,3)	✗ (8,1)	✗ (6,7)
Bruxelles II	✗ (5,1)	✗ (7,9)	✗ (5,1)
Anvers	✗ (4,8)	✗ (6,6)	✗ (5,3)

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

⁵¹ Instruction 2019/II/50 concernant le plan de travail PME 2020. Cette consigne est également incluse dans les instructions des années suivantes.

⁵² La répartition 80 %-20 % vaut par centre PME et non par action ou par type d'impôt. Assurer un équilibre entre la sélection locale et la sélection centrale est toutefois important pour l'ensemble des matières fiscales, pour identifier de nouveaux risques et pour garantir une méthode identique de sélection des contribuables dans tous les centres PME.

La Cour des comptes estime que le quota de 20 % de sélection locale, que l'administration s'est fixé, devrait être réservé à la réalisation de missions locales. Il faudrait attribuer aux centres PME des ressources suffisantes pour réaliser leurs missions impératives dans les 80 % du temps de travail qui leur sont dédiés.

3.6.2 Typologie des missions de la sélection locale

Les statistiques du tableau 13 surestiment vraisemblablement la part de sélection purement locale. En effet, celle-ci regroupe des missions créées à l'initiative des centres PME (missions AP/PC), des missions créées pour élargir des contrôles sélectionnés centralement à d'autres points (missions Extend) et des missions indicatives choisies dans les listes de TACM PME.

Le motif de sélection par les centres PME des missions de la sélection locale n'est pas enregistré de manière systématique et structurée. Il n'est donc pas possible de déterminer quelles connaissances locales ont été mobilisées lorsque les centres PME ont exploité les listes indicatives de TACM PME. Cette sélection locale peut ainsi avoir été réalisée sans mobiliser une connaissance locale spécifique. Par exemple, les missions Extend reposent peu sur la connaissance locale, car elles découlent de missions de la sélection centrale.

En revanche, le programme complémentaire (AP/PC), qui regroupe les missions créées à l'initiative des centres PME, repose entièrement sur la connaissance locale de ces centres. Il ne représente toutefois, dans la majorité des centres, qu'une très faible proportion (moins de 10 %, parfois même de 2 à 5 %) du temps de travail consacré à l'Isoc (voir le tableau 14).

Tableau 14 – Proportion du temps de travail 2018-2020, par type de mission et par centre PME (en %)

	Missions impératives TACM	Missions indicatives TACM	Extend (vérifications supplémentaires)	AP/PC (missions créées localement)
Courtrai	66	18	2	14
Alost	77	9	1	12
Mons	75	12	2	11
Gand	83	7	1	9
Namur	68	20	3	9
Bruges	84	7	2	7
Liège	76	15	4	5
Malines	85	8	2	5
Hasselt	89	5	2	5
Charleroi	81	12	2	4
Bruxelles I	89	6	3	3
Louvain	93	4	1	3
Bruxelles II	94	2	2	2
Anvers	94	2	2	2

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

La sélection locale est donc, dans la majorité des centres PME, principalement composée de missions qui reposent directement (listes indicatives) ou indirectement (missions Extend) sur le travail de TACM PME.

Ceci s'explique en partie par un manque de connaissances locales permettant d'identifier des missions AP/PC prometteuses. Certains centres PME évoquent une préférence générale pour les missions déjà fournies par TACM PME, parce que celles-ci sont soumises à une procédure d'approbation moins lourde.

Selon la Cour des comptes, la sélection locale étant destinée à identifier de nouveaux risques fiscaux pour améliorer la sélection centrale, il est important de lever les éventuels freins à la réalisation de missions AP/PC. Lors du débat contradictoire, l'administration a indiqué que la procédure d'approbation serait allégée à l'occasion de la mutualisation des dossiers entre les centres.

L'administration soutient également dans sa réponse que la répartition 80 %-20 % entre sélection centrale et sélection locale est une cible non contraignante. Les centres PME peuvent consacrer les 20 % de sélection locale à des missions impératives centrales. L'équilibre entre sélection centrale et sélection locale serait ainsi toujours garanti, car tous les centres PME ont la possibilité de réaliser jusqu'à 20 % de missions indicatives (créées localement ou suggérées centralement). Le choix d'effectuer moins de missions indicatives (et plus de missions impératives) reflète selon l'administration un épuisement des connaissances locales.

La Cour des comptes estime toutefois que la stratégie de contrôle définie par l'administration elle-même (voir le [point 2.2.2](#) et le [point 2.2.3](#)) implique un équilibre effectif entre sélection centrale et sélection locale, dont les objectifs sont complémentaires. En outre, le choix d'effectuer plus de missions impératives au détriment des différentes formes de sélection locale est en grande partie contraint. En effet, la baisse des ressources humaines entraîne les centres PME à privilégier le traitement des contrôles impératifs qui n'ont pas pu être réalisés dans la limite du quota de sélection centrale. La Cour des comptes maintient dès lors sa recommandation de consacrer effectivement 20 % du temps de travail aux différentes formes de sélection locale.

3.7 Comparaison de la performance des sélections centrale et locale

Selon les annexes statistiques, du rapport annuel du SPF Finances, la sélection locale serait parfois beaucoup plus rentable que la sélection centrale (voir le tableau 15).

Tableau 15 – Productivité et rendement des sélections centrale et locale

Statistique	2017	2018	2019	2020
Pourcentage de déclarations modifiées				
Sélection centrale	53,07 %	53,26 %	56,22 %	52,17 %
Sélection locale	71,47 %	73,14 %	68,21 %	67,32 %
Moyenne des majorations de revenus (en euros)				
Sélection centrale	22.828,4	23.643,9	35.096,0	40.620,9
Sélection locale	68.073,7	67.815,5	30.813,4	38.343,2

Source : annexe statistique Impôt des sociétés - Contrôle des déclarations (MPM_FISC_2_1_9)

La meilleure performance de la sélection locale est toutefois limitée aux années 2017 et 2018. Les majorations de revenus sont très fluctuantes : les résultats de la sélection locale sont par exemple divisés par deux entre 2018 et 2019, notamment parce que la sélection locale ne concerne qu'un faible nombre de missions. La moyenne des majorations de revenus peut donc être fortement influencée par quelques résultats exceptionnels.

Une comparaison globale est peu pertinente, puisque les modes de sélection locale et les niveaux de risque fiscal des missions de la sélection centrale diffèrent. Le tableau 16 ci-dessous présente, pour la période 2018-2019, des résultats plus détaillés⁵³, en utilisant la médiane, qui représente mieux une mission typique puisqu'elle est moins influencée par les résultats exceptionnels.

Tableau 16 – Productivité et rendement de la sélection centrale TACM PME et de la sélection locale (2018-2019)

Type de mission	Nombre de missions	Taux de productivité	Médiane des majorations de revenus (par mission productive, en euros)
Missions impératives à priorité très haute	7.779	54 %	13.449
Extension d'un contrôle à d'autres points (Extend)	1.743	94 %	11.229
Missions impératives à priorité haute	7.795	66 %	10.964
Missions identifiées par les centres (AP/PC)	3.206	80 %	9.831
Missions impératives à priorité normale	18.546	69 %	8.201
Listes indicatives	4.768	63 %	7.021

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

Les missions de la sélection centrale de priorité haute et très haute sont plus rentables, lorsque des majorations sont retenues⁵⁴, que la plupart des formes de sélection locale. Ce sont principalement les missions de priorité normale qui diminuent les résultats de la sélection centrale. Comme les contrôles sont effectués par ordre décroissant de risque fiscal, réaliser plus de contrôles entraîne mécaniquement une baisse des recettes moyennes et médianes, mais cela n'indique pas un problème de performance de la sélection centrale. Celle-ci inclut en effet volontairement ces missions de priorité normale, pour assurer une plus large couverture des risques fiscaux et une dissuasion adéquate.

Dans un contexte de baisse des ressources humaines, la sélection locale, et en particulier les missions AP/PC créées par les centres PME, ne concerne qu'une minorité de missions. Dans ce contexte, seules les plus prometteuses sont retenues. Si les centres PME parviennent à identifier

⁵³ Ce tableau reprend les résultats par mission de contrôle et non par déclaration comme l'annexe statistique du SPF Finances. Une seule mission peut examiner plusieurs déclarations.

⁵⁴ Comme les statistiques du rapport annuel, ces résultats ne prennent pas en compte les différences de taux de productivité. Ces différences sont cependant largement artificielles : les missions Extend ne sont en effet créées que lorsqu'une anomalie a déjà été détectée. De même, les missions AP/PC font souvent l'objet de « pré-études » avant leur création et ne visent dès lors également que des risques fiscaux avérés, ce qui augmente leur taux de productivité.

3.000 missions rentables grâce à leurs connaissances locales, il ne leur serait pas possible d'en identifier beaucoup plus sans s'appuyer au moins partiellement sur une sélection centrale basée sur l'exploitation de données.

Cet épuisement de la connaissance locale est déjà visible dans les centres PME qui réalisent beaucoup de missions AP/PC. Ainsi, à Alost, Courtrai et Gand, les résultats sont similaires ou inférieurs à ceux des listes indicatives de TACM PME. L'utilisation parfois intensive des listes indicatives suggère également que certains centres PME ne disposent plus de connaissances locales leur permettant d'identifier seuls des contrôles plus prometteurs.

Dans ce contexte, la Cour des comptes estime que fixer un quota de sélection locale représente un bon équilibre entre d'une part, la nécessité d'exploiter la connaissance locale pour cibler des risques fiscaux exceptionnels ou difficiles à identifier grâce à des analyses centralisées et d'autre part, le risque d'épuisement de cette connaissance locale.

Comme déjà souligné au [point 3.6.2](#), il est dans ce cadre important d'éviter que les centres PME privilégient par facilité les listes indicatives de TACM plutôt que les missions AP/PC.

Les centres PME pourraient également mieux sélectionner des missions dans les listes indicatives de TACM s'ils disposaient d'outils d'aide à la sélection leur permettant d'appliquer leurs critères locaux plus efficacement.

Comme le souligne l'OCDE⁵⁵, les administrations fiscales introduisent souvent, lorsque leurs capacités d'analyse des données se développent, de telles approches plus décentralisées d'exploitation des données. Pour la Cour des comptes, des listes multiactions, un accès aux estimations brutes de risque de TACM PME et des possibilités supplémentaires de filtrage et d'agrégation des données permettraient de combiner au mieux (pré-)sélection centrale et critères locaux.

Ceci nécessiterait de systématiser la démarche d'analyse des méthodes et motifs de sélection locale pour identifier les freins éventuels à la sélection locale et offrir des outils performants d'aide à la sélection des missions indicatives.

Dans sa réponse, l'administration explique qu'elle ne permet pas de réaliser des sélections locales en exploitant des données disponibles centralement. En effet, les centres PME doivent plutôt communiquer aux services centraux tout élément qui permettrait d'améliorer la sélection centrale et d'éviter les inégalités de traitement ou le risque de double sélection. La Cour des comptes estime cependant que l'identification de missions locales pourrait être dynamisée en lui offrant des possibilités supplémentaires, en particulier lorsque les connaissances purement locales commencent à s'épuiser.

⁵⁵ OCDE, *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, 2016, p. 31-35 et p. 56, www.oecd.org.

3.8 Projet de mutualisation des missions impératives

L'Administration PME a entamé la mise en œuvre d'un système de transfert des missions entre centres PME, sur le modèle de celui qui existe pour l'impôt des personnes physiques. Les centres PME qui ne peuvent pas réaliser toutes leurs missions impératives recevront ainsi l'aide d'autres centres. Certaines actions de contrôle seront également centralisées dans un nombre limité de centres spécialisés.

Les centres PME flamands et wallons étaient déjà compétents pour l'entièreté de leurs régions linguistiques respectives. Depuis le 1^{er} septembre 2021⁵⁶, ces centres sont aussi compétents pour les dossiers bruxellois de leur rôle linguistique, ce qui permettra d'appliquer plus largement ce système d'assistance.

Comme les capacités de contrôle sont suffisantes au niveau national pour réaliser toutes les missions impératives et un nombre important de missions indicatives, ce système pourrait améliorer l'égalité de traitement entre contribuables.

La Cour des comptes souligne toutefois que le système doit aussi rester compatible avec les principes d'équilibre entre sélection centrale et locale et de répartition adéquate des moyens de contrôle. Il doit viser à pallier des difficultés locales ponctuelles et ne doit pas mener à une délocalisation à large échelle des contrôles, qui pourrait nuire à leur qualité et au développement de connaissances locales. Les contrôles nécessitent en effet une connaissance de l'environnement de travail du contribuable et impliquent souvent la réalisation de contrôles sur place. Une connaissance du tissu économique local est également nécessaire pour identifier de nouveaux risques fiscaux et développer les connaissances locales.

La réalisation de missions locales dans tous les centres PME reste ainsi nécessaire, notamment pour améliorer à moyen terme la performance de la sélection centrale. Ce sont dès lors principalement les centres PME qui dépassent fortement les 20 % de sélection locale qui devraient venir en aide aux autres centres. Dans ce cadre, un quota maximum de sélection locale pourrait être envisagé par centre, au-delà duquel les contrôleurs réaliseraient en priorité des missions impératives mutualisées.

Une attention particulière devra également être accordée au respect de l'emploi des langues en matière administrative.

Dans sa réponse, l'administration souligne que les actions de contrôle ne seront plus exclusivement attribuées à un centre de contrôle, mais à tous les agents qui auront les compétences nécessaires.

⁵⁶ Arrêté du président du comité de direction du 20 juillet 2021 portant modification de l'arrêté du président du comité de direction du 9 décembre 2015 portant création des centres PME au sein de l'Administration petites et moyennes entreprises de l'Administration générale de la fiscalité et fixant leur siège ainsi que leur compétence matérielle et territoriale.

Pour mettre en œuvre cette mutualisation des missions de contrôle, l'administration souhaite recourir à une application utilisée pour les dossiers traités en gestion. Cette application permet une plus grande flexibilité dans l'attribution des dossiers de contrôle en :

- proposant automatiquement les missions de contrôle aux agents ayant les compétences nécessaires ;
- fournissant un retour d'information, par action, sur la qualité de la tâche effectuée par le contrôleur, ce qui permettra d'identifier les actions pour lesquelles le contrôleur a rencontré des difficultés ;
- fournissant un retour d'information au service TACM pour qu'il puisse affiner sa sélection.

L'application permettra qu'un agent crée lui-même une tâche de contrôle afin de faciliter la sélection locale.

3.9 Conclusions et recommandations

La Cour des comptes a constaté que :

- La sélection centralisée des contrôles fiscaux permet de bien cibler les risques fiscaux, même si ses performances pourraient encore être améliorées si TACM PME avait accès à des données supplémentaires.
- Les contrôleurs ne sont pas répartis entre centres PME selon les risques fiscaux à couvrir ou le nombre de PME dont chaque centre est responsable. Certains centres reçoivent donc plus de missions impératives qu'ils n'en pourraient traiter, alors que d'autres en reçoivent peu par rapport à leurs capacités de contrôle. Les capacités de contrôle sont cependant suffisantes à l'échelle nationale pour réaliser toutes les missions impératives.
- Un même niveau de risque fiscal n'entraîne pas partout une même probabilité d'être contrôlé. En outre, à taille égale, les PME qui dépendent d'un centre PME mieux doté en ressources humaines sont plus susceptibles d'être contrôlées. La couverture des risques fiscaux totaux par les centres PME varie fortement.
- L'équilibre entre sélection centrale et sélection locale n'est pas garanti, car certains centres PME ne réalisent que très peu de sélection locale et doivent utiliser leur quota de sélection locale pour réaliser des missions impératives excédentaires. La sélection locale repose de plus en grande partie sur l'exploitation de listes fournies par TACM PME plutôt que sur la création de missions de contrôle par les centres PME.
- Les sélections centrale et locale sont complémentaires et visent des objectifs différents. La surperformance occasionnelle de la sélection locale s'explique en grande partie par le faible nombre de missions locales et par l'influence importante de résultats exceptionnels. Une meilleure prise en compte de la diversité des formes de sélection centrale et locale montre que les deux types de sélection sont utiles.
- La sélection locale repose souvent sur l'exploitation de listes indicatives centrales, qui pourraient être mieux exploitées si les centres PME disposaient de plus de capacités de filtrage et d'enrichissement des informations pour appliquer leurs critères locaux de sélection.
- Le SPF Finances prépare la mise en œuvre d'un système de répartition des missions impératives excédentaires, qui pourra répondre à certains de ces constats. Ce système devra toutefois rester compatible avec le principe d'équilibre entre sélection locale et sélection centrale.

La Cour des comptes conclut que le SPF Finances parvient à cibler de manière efficace les contrôles fiscaux, mais n'est pas en mesure de garantir le respect des principes de sa politique de contrôle dans tous les centres PME.

Les recommandations de la Cour des comptes sont reprises dans le tableau ci-après.

Thématiques	Recommandations
Ressources humaines	8 Répartir les contrôleurs entre centres PME pour 1) garantir qu'un même risque fiscal entraîne partout une même probabilité de contrôle et 2) que 20 % du temps de travail puisse être consacré à la sélection locale
	9 Publier dans les statistiques annuelles des données sur les effectifs de contrôle des centres PME, sur le nombre d'entreprises dont chaque centre PME est en charge et sur le taux de réalisation des missions de contrôle de la sélection centrale
Sélection des contrôles	10 Réaliser un inventaire des données utiles auxquelles l'administration n'a pas accès et examiner l'opportunité de renforcer l'accessibilité à celles-ci
	11 Veiller à harmoniser le taux de couverture des risques fiscaux entre les différents centres et fixer un pourcentage minimum annuel de contrôle des PME par centre
	12 Respecter effectivement le quota de 20 % du temps de travail, fixé par l'administration, pour la réalisation de missions locales, en étudiant les freins à la réalisation de missions réalisées à l'entière initiative des contrôleurs ; envisager un quota maximum de sélection locale après la mise en place de la mutualisation des missions impératives pour dégager les capacités de contrôle nécessaires
	13 Aider les centres PME à appliquer efficacement leurs critères locaux (capacités de filtrage et d'enrichissement des informations, accès aux estimations de risque de TACM PME, listes avec interclassement, etc.)
Rapport annuel	14 Mieux distinguer, dans le rapport annuel, les différents types de sélection centrale et de sélection locale, en proposant également des mesures alternatives de la rentabilité moins sensibles aux variations exceptionnelles

Chapitre 4

Mise en œuvre des processus de contrôle et contrôle qualité

4.1 Outils de contrôle

Toutes les missions à effectuer sont introduites dans l'application Stirco qui organise, gère et suit les contrôles. Les missions des listes de sélection centrale sont chargées par TACM pour chaque centre, puis sont attribuées aux équipes de contrôle par un gestionnaire de planning. C'est le chef d'équipe qui désigne ensuite l'agent qui traitera le dossier. Pour la sélection locale, les missions sont introduites par le gestionnaire de planning, en concertation avec le chef d'équipe.

Une mission est relative à un contribuable et propre à une action spécifique. Elle est elle-même décomposée en différents volets correspondant aux différents exercices d'imposition et aux différents impôts éventuellement concernés.

Les agents documentent leurs contrôles dans l'application Stirco en chargeant les différents documents (courriers, rapport de contrôle, notes, activités) et en remplissant en fin de contrôle une fiche de résultat.

Si le contrôle débouche sur une modification de la déclaration assortie éventuellement d'un enrôlement, les agents utilisent l'application Biztax de gestion de la déclaration Isoc pour effectuer toutes les opérations qui y sont liées.

4.2 Déroulement d'un contrôle Isoc

4.2.1 Analyse des missions

Les contrôleurs analysent les missions qui leur sont attribuées et réalisent des investigations préliminaires, notamment en consultant les bases de données fiscales. Ils peuvent à cette occasion aussi demander une désélection ou une adaptation de la mission, voire la création d'une nouvelle mission s'il faut par exemple contrôler des dossiers liés. Les contrôleurs reprennent leurs observations préliminaires dans le rapport de contrôle, qui sera mis à disposition du contribuable.

4.2.2 Récolte des informations nécessaires

Après avoir éventuellement demandé et reçu des renseignements complémentaires du contribuable, le contrôleur détermine si le dossier contient déjà suffisamment d'éléments pour clôturer la mission. Sinon, il invite le contribuable à se rendre au centre PME ou décide d'exécuter un contrôle sur place. Un contrôle sur place est parfois systématiquement exigé dans les directives de certaines actions. Le rapport de contrôle est tenu à jour et une lettre d'annonce est envoyée au contribuable.

4.2.3 Réalisation des contrôles

Le contrôleur vérifie les dossiers des contribuables en appliquant les directives de contrôle. Le cas échéant, il transmet les éventuelles informations utiles à d'autres instances et services (Inspection spéciale des impôts, ministère public, etc.).

Chaque action de contrôle est encadrée par des directives de contrôle expliquant précisément les points à vérifier et les critères généraux de sélection. Les critères précis sont parfois repris également dans Stirco au niveau de la mission individuelle.

Le fonctionnaire prépare son contrôle puis prend contact avec le contribuable pour demander des renseignements et annoncer une éventuelle visite.

À l'issue de la visite de contrôle, plusieurs situations peuvent se présenter :

- Si rien n'est constaté, le contrôleur avertit le contribuable de la fin du contrôle et des éléments vérifiés (notification de fin de contrôle).
- En cas d'accord avec le contribuable, le contrôleur qui a relevé des manquements peut proposer au contribuable de conclure un accord stipulant les montants à rectifier ainsi que les éventuelles amendes ou accroissements d'impôts applicables.
- En cas de désaccord avec le contribuable, le contrôleur établira un avis de rectification reprenant les motivations de l'administration pour modifier la déclaration. Le contribuable dispose ensuite d'un mois pour faire valoir ses observations. À l'issue de ce délai, une décision de taxation est envoyée. Si le contribuable a fait valoir ses observations dans le délai, le service Expertise du centre, sera préalablement consulté en cas de désaccord persistant.

À la fin du contrôle, le contrôleur remplit, dans l'application Stirco, une fiche de résultat reprenant notamment les heures prestées, les majorations de base imposable et d'impôts du dossier et une case indiquant si le dossier s'est avéré productif ou non.

Il établit également un rapport de vérification reprenant les éléments contrôlés, le déroulement du contrôle, les constats éventuels, les calculs relatifs à la rectification de la base imposable et la justification des éventuels accroissements.

Ensuite, lorsqu'une rectification de la déclaration est nécessaire, il procède à l'enrôlement dans l'application Biztax (l'application dédiée à la gestion de la déclaration).

4.3 Examen d'un échantillon de dossiers

4.3.1 Résultats généraux de l'examen

La Cour des comptes a examiné 135 dossiers choisis aléatoirement parmi les contrôles en impôt des sociétés clôturés dans le cadre de l'action « Frais d'entreprises 2019 » et qui ont été traités par les centres PME de Gand, Namur et Bruxelles 1 (45 dossiers par centre). Les dossiers ont été examinés sur la base des informations disponibles dans Stirco et Biztax.

Cet examen a permis de vérifier le suivi des processus, le respect des directives de l'action et des outils informatiques ainsi que le respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Par contre, le fond des dossiers n'a pas été examiné.

Le résultat de la vérification a mis en évidence des manquements d'importance variable dans 28 dossiers (20,7 %).

Les manquements en question peuvent être groupés en six catégories. Parfois, la Cour des comptes a détecté des anomalies différentes dans un même dossier.

Tableau 17 – Anomalies constatées dans les dossiers (135)

Anomalie	Description
Pas de notification de fin de contrôle (13 dossiers)	À la fin du contrôle, le contribuable doit recevoir une notification des points examinés et du résultat du contrôle. Cette notification souligne également que l'administration n'est pas tenue par les éléments non contrôlés de la déclaration. En cas d'accord, ces dispositions sont généralement reprises dans l'accord et ne font pas l'objet d'un envoi séparé. Or, treize dossiers ne comprennent pas les éléments mentionnés ci-dessus, ni dans une notification de fin de contrôle ni dans un accord.
Discordances entre l'accord ou l'avis de rectification, la fiche de résultats et l'enrôlement (8 dossiers)	Des discordances interviennent entre l'accord, l'avis de rectification ou la fiche de résultat et le montant enrôlé. Dans un dossier, l'accord signé mentionne un accroissement de 50 % d'impôts qui n'a pas été appliqué (sans explication dans le dossier). Plus souvent, la fiche de résultats ne correspond pas au montant enrôlé. Il faut préciser que les mêmes montants sont encodés manuellement à de multiples reprises par les agents, ce qui est source d'erreurs.
Rapport de vérification incomplet ou non conforme, accord non conforme ou incomplet ou autres manquements (7 dossiers)	Le rapport de contrôle ne détaille pas toujours les vérifications effectuées ou n'est pas finalisé (des questions sur certains postes de la comptabilité restent sans réponse). Dans certains cas, l'accord du contribuable est manuscrit, sommaire et ne reprend pas les mentions essentielles.
Heures prestées excessives encodées dans la fiche de résultats (5 dossiers)	Ces dossiers renseignent un nombre d'heures manifestement excessif dans la fiche de résultats si on le compare avec le temps de travail prévu pour la mission (basé sur une moyenne pour les missions comparables), la durée renseignée par les agents et le contenu du dossier par rapport au travail accompli.
Dossier incomplet (5 dossiers)	Ces dossiers sont incomplets, car le rapport de contrôle (quatre dossiers) ou l'accord du contribuable (un dossier) ne sont pas chargés dans Stirco.
Abandon non expliqué des accroissements (4 dossiers)	En cas de première infraction sans intention d'éluder l'impôt, l'accroissement d'impôt prévu s'élève à 10 %. Toutefois, s'il ne s'agit pas de mauvaise foi, l'administration peut renoncer à appliquer la sanction. Dans les dossiers examinés, de nombreux accords ne prévoient pas de sanction, sans que cette décision soit motivée. À titre de bonne pratique, le modèle de rapport de vérification utilisé par certains services de contrôle prévoit une case demandant de justifier l'abandon des sanctions. Cette case permet de documenter la décision du contrôleur. En l'absence de justification, lorsque la hiérarchie examine a posteriori des dossiers dans lesquels il y a eu abandon des sanctions, elle ne peut garantir l'égalité de traitement entre contribuables. Dans d'autres dossiers non comptabilisés dans ces quatre dossiers, le rapport mentionne que l'accroissement est abandonné pour parvenir à un accord (voir le point 4.3.2).

4.3.2 Politique d'accroissement et d'accord

Le tableau ci-après illustre les accroissements d'impôts appliqués pour les 135 dossiers examinés.

Tableau 18 – *Accroissements d'impôts appliqués*

Productivité des contrôles	Conclusion d'un accord et pourcentage d'accroissement appliqué	Nombre
Dossiers non productifs		44
Dossiers productifs	Avec accord – 0 % d'accroissement	25
	Avec accord – 10 % d'accroissement	59
	Avec accord – 20 % d'accroissement	1
	Avec accord – Accroissement inconnu*	1
	Sans accord	5
	Total des dossiers productifs	91
Total		135

(*) Dossier incomplet

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

Dans 59 dossiers, soit 65 % des dossiers productifs (conduisant à une majoration de base imposable), un accroissement de 10 % a été appliqué. Dans de nombreux dossiers (25), l'accroissement est abandonné en raison de la bonne foi du contribuable.

Défaut de base légale à l'abandon d'accroissement d'impôts

Un service reprend d'emblée dans ses propositions écrites d'accord, un accroissement d'impôts de 10 % suivi de la mention « *Il est évident qu'une réponse adéquate à la présente pourrait conduire à une réduction des accroissements d'impôts* ». Il arrive également que l'accroissement soit abandonné pour parvenir à un accord.

La Cour des comptes constate que cette pratique, appliquée uniquement par certains contrôleurs, conduit à moduler l'accroissement d'impôt en fonction de l'acceptation ou non de l'accord. Une telle pratique sort du cadre légal puisque l'abandon de l'accroissement de 10 % (prévu en l'absence d'intention d'éluder l'impôt) ne dépend que de la bonne foi du contribuable⁵⁷.

En 2018, la Cour des comptes avait déjà relevé⁵⁸ que la politique de sanction variait fortement en fonction de la conclusion d'un accord ou non avec le contribuable. Elle soulignait notamment qu'une éventuelle 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 devrait respecter le principe de légalité et d'égalité en matière fiscale inscrit dans la Constitution.

⁵⁷ Article 444 du CIR 1992 : En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement.

⁵⁸ Cour des comptes, *Politique de sanction en matière d'impôts directs*, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, mai 2018, notamment p. 35, www.courdescomptes.be.

La Cour des comptes constate donc que les pratiques non encadrées et non harmonisées quant à l'application de la notion de bonne foi ont pour conséquence que des contribuables en perte dans une même situation se voient taxés différemment, ce qui crée une inégalité de traitement.

Dans sa réponse, l'administration a indiqué que les règles à appliquer en matière d'accroissements étaient bien définies dans le processus concerné et, quand cela s'avérait nécessaire, dans les directives des actions. La Cour des comptes constate que le processus en question indique uniquement que l'agent contrôleur doit déterminer la nature de l'infraction, évaluer la possibilité de renoncer à l'application d'un accroissement d'impôt et fixer le pourcentage d'accroissement selon la nature et le rang de l'infraction constatée durant le contrôle. L'examen des dossiers a toutefois montré que ces directives n'étaient pas appliquées partout de la même manière, notamment en ce qui concerne la clause d'abandon d'accroissement prévue dans certains accords.

4.3.3 Notifications de fin de contrôle et d'accords

Le courrier de notification de fin de contrôle reprend les éléments contrôlés et certaines précisions juridiques quant à la portée du contrôle. Parfois, en cas d'accord du contribuable, ces dispositions figurent dans l'accord et aucune notification n'est nécessaire. La Cour des comptes constate que les notifications diffèrent fortement entre les agents et les services sans que ce soit justifié par la nature des dossiers en question, surtout en ce qui concerne les avertissements au contribuable⁶¹.

Par ailleurs, certains agents envoient les notifications systématiquement, même si l'accord du contribuable reprend déjà les mêmes éléments tandis que d'autres services ne le font pas.

Ces constats sont également largement applicables aux accords (absence de modèle et pratiques différentes).

La Cour des comptes constate un manque d'harmonisation dans les pratiques et dans les mentions légales figurant sur les notifications de fin de contrôle et les accords. Par ailleurs, si l'administration devait estimer que la notification n'est plus nécessaire en cas d'accord, le traitement des dossiers pourrait être accéléré en supprimant cette étape.

4.3.4 Variabilité des rapports de vérification

Le contenu des rapports de vérifications est très variable d'un dossier à l'autre. Les modèles diffèrent fortement entre les services. On ne distingue pas toujours ce qui a été contrôlé de ce qui a été constaté. Il est difficile d'estimer par la suite si tous les points de contrôles prévus dans les directives d'une action ont bien fait l'objet d'un contrôle, ce qui déforce le contrôle qualité ultérieur. Les éléments justifiant la bonne foi du contribuable sont également manquants. Depuis le 8 janvier 2021, ce rapport est consultable en ligne par les contribuables.

⁶¹ Six modèles différents ont été identifiés en cours d'audit.

4.3.5 Encodages manuels multiples

La Cour des comptes constate que les agents doivent systématiquement encoder manuellement les montants d'impôts dans de nombreux documents différents : le rapport de contrôle, l'accord, l'enrôlement, l'avis de rectification et la fiche de résultat. Outre une importante perte de temps, l'encodage de ces données génère de nombreuses erreurs qui peuvent se répercuter sur le montant enrôlé, par exemple quand les accords signés prévoient un accroissement, mais que l'agent ne l'encode pas dans l'enrôlement. Par ailleurs, les erreurs ou les oublis d'encodage dans la fiche de résultat nuisent à l'analyse de risques puisque la priorité des dossiers est basée notamment sur le rendement estimé en fonction des contrôles antérieurs.

La Cour des comptes recommande de structurer informatiquement ces données et de lier progressivement leur remplissage entre les documents et les applications (lien avec Biztax également), non seulement pour éviter que les enrôlements contiennent des erreurs, mais également pour améliorer les données des fiches de résultats qui sont utilisées pour la sélection des contrôles. Cette pratique pourrait également permettre de générer des documents ou des courriers préremplis avec les informations générales du contribuable (nom, adresse, etc.).

4.4 Contrôle qualité en baisse et non transversal

Les responsables d'équipe vérifient a posteriori la qualité d'un certain nombre de missions clôturées dans l'application de gestion des contrôles (Stirco).

Trimestriellement, chaque chef d'équipe doit contrôler 20 dossiers et encoder le résultat de ce contrôle dans une application nommée *Quality Control* Stirco. Pour ce faire, il dispose de listes à cocher portant essentiellement sur le respect du processus de contrôle et des directives de l'action, l'encodage correct, l'utilisation correcte de Stirco, la rédaction correcte des rapports de vérification et la vérification des codes Nace (BEL)⁶².

Entre 2018 et 2020, plus de 12.000 dossiers de PME ont été vérifiés pour l'impôt des sociétés. Les résultats des contrôles qualité sont repris au tableau suivant.

⁶² Les codes de nomenclature des activités économiques sont enregistrés à la Banque-Carrefour des entreprises lors de la création.

Tableau 19 – Résultats du contrôle qualité

Centre PME	2018			2019			2020			2018-2020	
	Faute	Total	%	Faute	Total	%	Faute	Total	%	Total	%
Alost	57	336	15 %	49	259	16 %	27	284	9 %	879	13 %
Anvers	4	255	2 %	12	220	5 %	9	205	4 %	680	4 %
Bruges	7	287	2 %	7	263	3 %	19	283	6 %	833	4 %
Bruxelles I	42	256	14 %	51	227	18 %	40	198	17 %	681	16 %
Bruxelles II	33	119	22 %	55	192	22 %	54	213	20 %	524	21 %
Charleroi	64	380	14 %	63	369	15 %	45	314	13 %	1.063	14 %
Courtrai	32	290	10 %	38	373	9 %	19	290	6 %	953	9 %
Gand	43	327	12 %	56	318	15 %	12	86	12 %	731	13 %
Hasselt	147	389	27 %	79	344	19 %	55	328	14 %	1.061	21 %
Louvain	131	468	22 %	110	464	19 %	48	273	15 %	1.205	19 %
Liège	35	333	10 %	29	313	8 %	17	247	6 %	893	8 %
Malines	50	438	10 %	26	405	6 %	20	330	6 %	1.173	8 %
Mons	38	209	15 %	44	294	13 %	34	193	15 %	696	14 %
Namur	18	296	6 %	20	273	7 %	7	200	3 %	769	6 %
Total	701	4.383	14 %	639	4.314	13 %	406	3.444	11 %	12.141	13 %

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

Ces chiffres indicatifs ne sont pas représentatifs de la qualité globale des dossiers. En effet, le choix des dossiers à contrôler est laissé à l'appréciation des responsables. Ceux-ci ciblent donc ceux qui leur paraissent les plus pertinents (nouveaux agents, contrôles complexes) et qui ont une probabilité plus importante de contenir des erreurs. On constate que sur les trois années, 13 % des dossiers contrôlés présentent un manquement. Par ailleurs, le nombre total de dossiers contrôlés pour la qualité est en baisse de 21 % sur cette période.

La Cour des comptes constate que certains critères d'évaluation fixés par la hiérarchie ne sont pas clairs. En particulier, concernant le rapport de contrôle, l'examen des dossiers a montré une grande diversité de modèles. Étant donné que le niveau de détail attendu des agents quant à la description des contrôles effectués n'est pas précisé, certains contrôleurs ne reprennent que leurs constats sans détailler les contrôles effectués alors que d'autres reprennent par exemple une liste à cocher de tous les points de contrôle de l'action concernée avec un commentaire. Cette évaluation est fortement dépendante des pratiques locales. Sans cette description, il est difficile pour le chef de service d'évaluer si le contrôle a bien eu lieu sur chaque point de la mission.

Les manquements constatés le plus fréquemment sont repris au tableau suivant.

Tableau 20 – *Dossiers non conformes par critère de contrôle qualité (en %)*

Problème constaté	% dossiers non conformes
Communication relative au fait que l'administration n'est liée que par les éléments vérifiés sur la base des informations disponibles	33
Instructions Stirco et gestion des activités respectées	19
Rapport de vérification clair et complet	18
Bordereaux correctement complétés et transmis (lien avec Biztax pour enrôlement)	12
Anomalie ou erreur dans le montant	12
Respect de l'approche de contrôle préconisée et modèles de contrôle	12
Documents établis complets clairs et précis	11
Résultats du contrôle bien renseignés	11
Modification du code d'activité si nécessaire	9
Respect des règles d'application de sanctions	7
Sanction adoptée justifiée	6
Les heures prestées sont complétées correctement	6
Respect des règles légales et administratives pour la rectification	6
Position adoptée justifiée	4
Feed-back spécifique aux autres services effectué si nécessaire	2
Si désaccord : demande d'avis envoyée au service compétent dans le délai	2

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

La mise en œuvre d'un contrôle qualité structuré pour des points spécifiques prédéfinis est une bonne pratique. Toutefois, ce contrôle qualité local n'est pas de nature à détecter et corriger les problèmes généraux de qualité liés à la mise en œuvre uniforme des directives des actions.

La Cour des comptes considère qu'il est également souhaitable d'envisager un contrôle interne transversal d'un échantillon restreint de dossiers pour quelques actions importantes dans les différentes équipes. Ceci permettrait de s'assurer que les directives de contrôles sont appliquées uniformément, de les adapter si nécessaire et d'améliorer les procédures par la suite.

Sur la base des résultats des contrôles qualité, l'administration devrait initier une réflexion afin d'améliorer la qualité des dossiers.

Lors du débat contradictoire, l'Administration PME a indiqué qu'une nouvelle application de contrôle qualité allait être mise en place. Celle-ci devrait proposer des améliorations telles qu'une différenciation par action des points à vérifier, la possibilité de cibler les actions problématiques et une attention particulière à la vérification des dossiers sur le fond. Cette nouvelle version devrait être intégrée à l'application de mutualisation des dossiers.

4.5 Conclusions et recommandations

La Cour des comptes constate que :

- La politique de sanction est insuffisamment encadrée en ce qui concerne l'abandon des accroissements d'impôts. Ceci est une source d'inégalité entre contribuables, en particulier depuis l'entrée en vigueur de la législation qui prévoit une imposition de la base sur laquelle l'accroissement est calculé sans possibilité de déduction.
- L'absence de séparation de fonctions entre contrôle et sanction donne également un large pouvoir discrétionnaire aux contrôleurs.
- La procédure de notification de fin de contrôle et certains documents (rapports de vérification, propositions d'accords et notification de fin de contrôle) ne sont pas uniformes entre les centres PME, ce qui nuit à la sécurité juridique et peut conduire à un manque d'efficacité (étapes inutiles).
- Le contenu des dossiers de contrôle pourrait être amélioré, notamment en fixant un nombre suffisant de contrôles qualité, en précisant les critères d'évaluation, et en prévoyant également des contrôles transversaux (entre les centres, par exemple sous forme d'une revue par les pairs). La qualité pourrait également être améliorée en structurant les données disponibles afin d'éviter des encodages inutiles.

Elle conclut que, si des procédures encadrent généralement la réalisation des contrôles, celles-ci ne sont pas toujours appliquées de manière uniforme. La politique de sanction devrait également être mieux encadrée et harmonisée pour diminuer le risque de traitement inéquitable.

Les recommandations de la Cour des comptes sont reprises dans le tableau ci-dessous.

Thématiques	Recommandations
Réalisation des contrôles	15 Mieux encadrer la politique d'abandon d'accroissements d'impôts en les motivant systématiquement selon des critères standardisés, en veillant au suivi des directives, en garantissant le respect de la législation et en envisageant une séparation des fonctions (contrôle/accord)
	16 Uniformiser et simplifier les documents et procédures : supprimer les étapes inutiles, établir des modèles, reprendre dans le rapport de vérification tous les points contrôlés ainsi que la confirmation de notification de fin de contrôle
	17 Améliorer la qualité des dossiers en augmentant le nombre de contrôles qualité, en précisant les critères, en prévoyant un contrôle transversal (par exemple sous forme d'une revue par les pairs), et en structurant les données à encoder pour éviter leur réencodage (également entre les applications Stirco et Biztax)

Chapitre 5

Conclusion générale et recommandations

5.1 Conclusion générale

L'impôt des sociétés (Isoc) rapporte annuellement plus de 13 milliards d'euros et est une des sources principales de recettes fiscales de l'État. Les PME déposent 98 % des déclarations pour ce type d'impôt. Le bon ciblage et la bonne exécution des contrôles fiscaux portant sur cet impôt sont donc fondamentaux.

Le SPF Finances met en œuvre une stratégie moderne de contrôle basée sur une analyse centralisée des risques fiscaux. Cette approche, bien documentée et déclinée en processus cohérents, permet de mieux cibler les contrôles et de mieux exploiter des capacités de contrôle limitées.

La stratégie a en effet été développée dans un contexte de baisse des capacités de contrôle, plus rapide que la baisse générale des effectifs du SPF ou de l'administration qui provoque une chute du nombre de contrôles fiscaux (même avant la pandémie). Cette stratégie repose sur un seuil de rentabilité minimal par jour, en deçà duquel les contrôles fiscaux n'ont qu'une faible probabilité d'être réalisés. Si ceci permet de retenir les contrôles les plus rentables, ce seuil est peu objectif et entraîne un risque insuffisamment maîtrisé de perte de recettes fiscales.

Le SPF Finances n'a pas encore développé des indicateurs qui couvrent tous les aspects de sa stratégie de contrôle.

Le manque de capacités de contrôle implique également des difficultés à garantir le respect effectif de deux des principes de la stratégie de contrôle du SPF Finances, à savoir l'égalité de traitement entre PME et l'équilibre entre sélection centrale et sélection locale.

Les contrôleurs ne sont pas affectés selon les risques fiscaux ou le nombre de PME qui dépendent du centre de contrôle. À risque fiscal égal, la probabilité de contrôle dépend donc fortement de la localisation d'une PME. Pourtant, une répartition correcte des effectifs serait suffisante pour effectuer les contrôles impératifs dans l'ensemble du pays. De même, l'équilibre entre sélection centrale et sélection locale n'est pas garanti, car les centres PME peuvent utiliser leur quota de sélection locale pour réaliser des missions de la sélection centrale.

Si le SPF Finances a entamé la mise en œuvre d'un système de répartition des contrôles fiscaux excédentaires, il ne s'agit que d'une solution partielle aux problèmes d'égalité de traitement dans un contexte de baisse généralisée des ressources de contrôle. Ce système pourrait également entraîner un affaiblissement de la sélection locale, déjà peu développée dans de nombreux centres PME.

Les missions créées à l'initiative des centres PME sont en effet souvent peu nombreuses et la sélection locale repose en grande partie sur des listes indicatives fournies par TACM PME. Il reste donc important de garantir un équilibre entre sélection centrale et sélection locale.

La sélection locale est peu encadrée et basée parfois sur des critères inadéquats, qui peuvent être source d'inégalité entre contribuables. Il n'existe pas non plus de garantie que les centres PME choisissent les meilleures missions lorsqu'ils exploitent les listes de TACM PME.

Un meilleur encadrement et la mise à disposition d'outils d'aide à la sélection des missions locales permettraient donc d'améliorer celle-ci, en particulier lorsque les listes indicatives de TACM PME sont exploitées.

Le SPF Finances veut également garantir l'homogénéité du processus de réalisation des contrôles. L'examen par la Cour des comptes d'un échantillon de dossiers a mis en évidence des anomalies quant au respect des procédures, à l'exhaustivité des dossiers, aux montants et aux heures encodées, notamment liées à un manque de communication entre les systèmes informatiques de contrôle et d'enrôlement du SPF Finances et aux multiples encodages de données identiques demandés aux agents.

La Cour des comptes a également constaté que la politique de sanction restait insuffisamment encadrée et harmonisée, créant ainsi des inégalités de traitement. Deux éléments du cadre de contrôle augmentent considérablement le risque de traitement inéquitable. D'une part, l'agent qui contrôle est également celui qui conclut l'accord et qui décide de l'application éventuelle des accroissements (pas de séparation de fonctions contrôle/accord) et d'autre part, la décision d'appliquer un accroissement entraîne dorénavant l'exigibilité inconditionnelle de l'impôt sur lequel cet accroissement s'applique, en raison d'un changement législatif d'application depuis l'exercice d'imposition 2019.

5.2 Recommandations

Thématiques	Recommandations	Destinataires	Voir points
Politique de contrôle fiscal des PME assujetties à l'Isoc	1 Appliquer dans les plans de personnel la décision du conseil des ministres du 2 octobre 2017 prévoyant le remplacement des contrôleurs et publier une statistique sur son application et sur l'évolution du nombre de contrôleurs afin de préserver la capacité de contrôle	SPF Finances	2.1.3
	2 Mieux objectiver le seuil de sélection (seuil de rentabilité)	SPF Finances (TACM PME)	2.2.5
	3 Harmoniser le mode d'expression du risque fiscal pour permettre un meilleur interclassement entre les missions de différentes actions de contrôle, en particulier pour les missions indicatives	SPF Finances (TACM PME)	2.2.5
	4 Mieux documenter la sélection locale, en gardant une trace exploitable des critères de sélection pour pérenniser la démarche d'analyse de la sélection locale et favoriser la généralisation des bonnes pratiques de sélection	SPF Finances (TACM PME et centres PME)	2.3.3
	5 Mesurer la discipline fiscale, par exemple en exploitant les résultats des contrôles aléatoires, en assurant que ces contrôles soient réalisés dans tous les centres PME et en appliquant les méthodes statistiques et (quasi-) expérimentales d'évaluation décrites dans les rapports internationaux	SPF Finances (MPM et TACM PME)	2.4.1
	6 Élaborer et suivre des KPIs qui couvrent les aspects principaux de la stratégie de contrôle (égalité de traitement, répartition adéquate des contrôleurs, équilibre entre sélection centrale et locale, qualité des contrôles) ainsi que le taux de contrôle des PME (par taille ou classe de risque)	SPF Finances (MPM)	2.4.2
	7 Mieux formaliser l'évaluation de la performance de la sélection centrale, par exemple en développant un modèle de plan et de rapport d'évaluation, et utiliser les résultats réels des contrôles plutôt que les encodages manuels et théoriques des contrôleurs	SPF Finances (TACM PME)	2.4.3

Thématiques	Recommandations	Destinataires	Voir points
Réalisation des objectifs et respect des principes de la stratégie de contrôle du SPF Finances	8 Répartir les contrôleurs entre centres PME pour 1) garantir qu'un même risque fiscal entraîne partout une même probabilité de contrôle et 2) que 20 % du temps de travail puisse être consacré à la sélection locale	SPF Finances	3.5, 3.6 et 3.7
	9 Publier dans les statistiques annuelles des données sur les effectifs de contrôle des centres PME, sur le nombre d'entreprises dont chaque centre PME est en charge et sur le taux de réalisation des missions de contrôle de la sélection centrale	SPF Finances (MPM)	3.5 et 3.6
	10 Réaliser un inventaire des données utiles auxquelles l'administration n'a pas accès et examiner l'opportunité de renforcer l'accessibilité à celles-ci	SPF Finances (TACM PME)	3.4.2
	11 Veiller à harmoniser le taux de couverture des risques fiscaux entre les différents centres et fixer un pourcentage minimum annuel de contrôle des PME par centre	SPF Finances	3.6.2
	12 Respecter effectivement le quota de 20 % du temps de travail, fixé par l'administration, pour la réalisation de missions locales, en étudiant les freins à la réalisation de missions réalisées à l'entière initiative des contrôleurs ; envisager un quota maximum de sélection locale après la mise en place de la mutualisation des missions impératives pour dégager les capacités de contrôle nécessaires	SPF Finances	3.7 et 3.9
	13 Aider les centres PME à appliquer efficacement leurs critères locaux (capacités de filtrage et d'enrichissement des informations, accès aux estimations de risque de TACM PME, listes avec interclassement, etc.)	SPF Finances	3.8
	14 Mieux distinguer, dans le rapport annuel, les différents types de sélection centrale et de sélection locale, en proposant également des mesures alternatives de la rentabilité moins sensibles aux variations exceptionnelles	SPF Finances (MPM)	3.8

Thématiques	Recommandations	Destinataires	Voir points
Mise en œuvre des processus de contrôle et contrôle-qualité	15 Mieux encadrer la politique d'abandon d'accroissements d'impôts en les motivant systématiquement selon des critères standardisés, en veillant au suivi des directives, en garantissant le respect de la législation et en envisageant une séparation des fonctions (contrôle/accord)	SPF Finances	4.3.2
	16 Uniformiser et simplifier les documents et procédures : supprimer les étapes inutiles, établir des modèles, reprendre dans le rapport de vérification tous les points contrôlés ainsi que la confirmation de notification de fin de contrôle	SPF Finances	4.3.3, 4.3.4 et 4.3.5
	17 Améliorer la qualité des dossiers en augmentant le nombre de contrôles qualité, en en précisant les critères, en prévoyant un contrôle transversal (par exemple sous forme d'une revue par les pairs), et en structurant les données à encoder pour éviter leur réencodage (également entre les applications Stirco et Biztax)	SPF Finances	4.3.5 et 4.4

5.3 Réponse du ministre et de l'administration

Les réponses de l'Administration générale de la fiscalité et de l'Administration PME ont été intégrées dans le rapport.

Le ministre des Finances indique qu'en matière de datamining, une proposition d'amélioration du cadre juridique a été soumise au comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale. Le ministre se rallie également à la recommandation de remplacer les contrôleurs lorsque leurs effectifs diminuent, notamment en prévoyant des moyens supplémentaires à partir de 2023.

La Cour des comptes précise que, lorsque de nouveaux contrôleurs seront engagés, il faudra veiller à ce qu'ils renforcent durablement les services qui en ont le plus besoin, en tenant compte des compétences des agents.

Enfin, le ministre s'engage à prendre en considération les autres recommandations de la Cour des comptes.

Réponse du ministre des Finances

(traduction)

VINCENT VAN PETEGHEM

Vice-Premier ministre et ministre des Finances,
chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude

À l'attention de M. le Premier Président de la Cour des comptes
Rue de la Régence 2 B-1000 Bruxelles
Bruxelles, le 28 octobre 2022

Votre Réf.

Notre réf.

Annexe(s)

KAB/LVC/52957-U

Contrôle des PME soumises à l'impôt des sociétés

Monsieur le Premier Président,

Je tiens à remercier la Cour des comptes pour l'audit et les recommandations sur le contrôle des PME. Je suis entièrement d'accord avec votre constatation selon laquelle l'évaluation des risques fiscaux par le service *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) de l'Administration des PME (c'est-à-dire le datamining) présente une valeur ajoutée et qu'il serait avantageux pour cette dernière d'avoir accès à plus de données.

Le datamining est très important pour le gouvernement, comme également indiqué dans l'accord de gouvernement. Il constitue la garantie et le moyen d'évaluer le profil de risque des contribuables d'une seule manière, une pratique qui est donc importante dans le cadre de l'égalité de traitement de chaque contribuable. À cet égard, une proposition sera soumise au comité ministériel pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale, en vue de l'amélioration du cadre juridique relatif au datamining.

En outre, je soutiens pleinement votre appel à appliquer la décision de remplacement 1:1 des contrôleurs. Le bon fonctionnement des services de contrôle de mon administration nécessite un déploiement optimal et adéquat de moyens. De là découle également ma conviction de continuer à œuvrer en faveur d'un renforcement des moyens. Des moyens supplémentaires ont été déployés dans ce contexte et dans le prolongement de mon objectif de remplacer chaque départ pour les fonctions de contrôle au SPF Finances. À partir de 2023, ces fonctions de contrôle seront renforcées chaque année par un nombre important d'agents de contrôle supplémentaires de telle sorte qu'ils puissent poursuivre efficacement leur tâche essentielle.

Les sélections et recrutements débiteront dès que possible, ce qui permettra d'obtenir des résultats corrects et rapides reflétant clairement les objectifs de ma politique.

Je vous remercie également pour les autres recommandations du rapport, que je ne manquerai certainement pas de prendre en considération.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'expression de mes salutations distinguées.

Vincent Van Peteghem

Ce rapport est disponible uniquement en version électronique,
en français et en néerlandais, sur www.courdescomptes.be.



DÉPÔT LÉGAL

D/2022/1128/43

PRÉPRESSE

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

PHOTO DE COUVERTURE

Shutterstock

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

www.courdescomptes.be