

# COUR DES COMPTES

## La mesure de l'arriéré fiscal

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

Bruxelles, mars 2004



# COUR DES COMPTES

## **La mesure de l'arriéré fiscal**

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

---

*Rapport adopté le 18 février 2004  
en assemblée générale de la Cour des comptes*

Une mesure de l'arriéré fiscal constitue un instrument indispensable pour les gestionnaires des administrations fiscales et les instances chargées de les contrôler. Pour répondre à cette exigence, la mesure de l'arriéré fiscal doit être fiable et complète et permettre des comparaisons dans le temps, ainsi qu'entre types d'impôt et entre services.

Le rapport annuel de l'administration générale des Impôts est aujourd'hui la principale source d'information rendue publique dans ce domaine. Il contient des statistiques relatives aux droits échus et restés impayés, sans cependant leur donner la qualification d'arriéré. A la fin de l'année 2001, dernières données disponibles au moment de l'audit, les montants restant à recouvrer, toutes années confondues, dépassent, selon ces données, 11 milliards d'euros pour les impôts directs et 13 milliards d'euros pour la T.V.A. Pour l'année 2002, les montants publiés s'élèvent respectivement à 11 et 14 milliards d'euros. Les montants non recouverts des autres impôts ne sont pas chiffrés.

L'examen par la Cour des comptes de ces données montre qu'elles ne peuvent être considérées comme des indicateurs satisfaisants de l'arriéré fiscal.

En effet, d'une part, ces statistiques sont incomplètes à plus d'un titre: outre le fait qu'elles ne concernent que les impôts directs et la T.V.A., elles n'enregistrent pas les droits échus impayés dès la limite prévue pour leur acquittement, mais seulement ceux restés impayés après des délais qui s'avèrent variables.

D'autre part, les données enregistrées sont peu homogènes et de nature différente, selon le type d'impôt. Leur source et leur mode d'élaboration ne permettent pas toujours d'en mesurer la fiabilité réelle.

Enfin, les statistiques fournies ne donnent pas d'éléments suffisants permettant de mesurer les chances réelles de recouvrement des montants dus et de les classer en fonction de ce critère. La valeur économique des données communiquées est dès lors très difficile à évaluer. Il faut relever à cet égard que les chiffres cités ci-dessus de 11 et 13 milliards comprennent une proportion très importante de droits faisant l'objet de contentieux (plus de la moitié de l'arriéré en impôts directs) et que seule une petite partie de ces montants correspond à des sommes immédiatement exigibles (de l'ordre de 13% en impôts directs pour les cotisations échues depuis plus d'un an).

Un rapprochement de ces données statistiques avec celles de la comptabilité publique devrait certes permettre de mieux cerner la réalité de l'arriéré fiscal. Tel n'est cependant pas le cas aujourd'hui, en raison des caractéristiques de la comptabilisation des opérations publiques. La réforme de cette comptabilité, qui fait l'objet de trois lois adoptées en 2003, devrait créer à cet égard de nouvelles opportunités.

En conclusion, la Cour des comptes estime qu'il appartient aux administrations fiscales de mettre en place sans tarder les indicateurs permettant de fournir périodiquement une mesure pertinente, fiable, claire, complète et homogène de l'arriéré fiscal.

## **Table des matières**

<b>Synthèse</b>	2
<b>Introduction</b>	4
0.1 Cadre général	4
0.2 Notion et paradoxe de l'arriéré fiscal	4
0.3 Méthodologie de l'audit	5
0.4 Débats contradictoires	5
<b>Chapitre 1</b>	
<b>Analyse des données du rapport annuel de l'A.G.I.</b>	6
1.1 Vue générale	6
1.2 Cotisations échues depuis plus d'un an et reportées en matière d'impôts directs	6
1.3 Sommes restant à recouvrer en matière de T.V.A	9
1.4 Conclusions	11
<b>Chapitre 2</b>	
<b>Processus d'enregistrement des données</b>	13
2.1 Les statistiques établies en matière d'impôts directs	13
2.2 Les statistiques établies en matière de T.V.A.	16
2.3 La mise en décharge des droits irrécouvrables et l'abandon de créance	18
2.4 Les données de l'AREC et la comptabilité publique	20
<b>Chapitre 3</b>	
<b>Conditions requises pour une véritable mesure de l'arriéré fiscal</b>	25
3.1 Qualités des données relatives à l'arriéré fiscal	25
3.2 Recommandations	27
<b>Annexe</b>	
<b>La réponse du ministre</b>	31

## Introduction

### 0.1 Cadre général

- 1 Cet audit s'inscrit dans le cadre de la mission dévolue à la Cour des comptes en matière de contrôle général sur les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'Etat<sup>1</sup>.
- 2 Par lettre du 20 février 2002, la Cour des comptes a annoncé au ministre des Finances son intention de mener une étude concernant la gestion de l'arriéré fiscal par l'administration du Recouvrement.
- 3 Le présent rapport aborde le premier volet de cet audit, consacré à la mesure de l'arriéré fiscal. Il convient de souligner d'emblée que la qualité des nombreux enregistrements comptables que les administrations fiscales sont chargées de tenir en matière de droits à recouvrer ne fait pas l'objet de cet audit. Ces états sont transmis et vérifiés par la Cour des comptes dans le cadre de son contrôle général de la comptabilité publique.
- 4 L'objectif poursuivi ici par la Cour des comptes est d'évaluer les outils utilisés et les informations publiées par les administrations fiscales en matière d'arriéré fiscal. La Cour des comptes considère en effet que, pour collecter efficacement l'impôt, il est indispensable que les administrations fiscales disposent dans ce domaine d'un instrument d'évaluation, de gestion et de contrôle qui répond à des qualités de lisibilité, de cohérence et d'actualité, qui ne sont pas nécessairement celles de la comptabilité publique actuelle.

### 0.2 Notion et paradoxe de l'arriéré fiscal

- 5 L'administration générale des Impôts (A.G.I.) publie, dans son rapport annuel, des statistiques intitulées «Sommes restant à recouvrer en matière de T.V.A.» et «Ventilation des cotisations échues depuis plus d'un an et reportées» en matière de contributions directes.
- 6 Ces statistiques sont élaborées par l'administration du Recouvrement (AREC)<sup>2</sup>, chargée du recouvrement des dettes fiscales établies par l'administration des Contributions directes et par le secteur T.V.A. de l'administration de la T.V.A., de l'Enregistrement et des Domaines. Ces recettes représentent l'essentiel des prélèvements fiscaux. Les sommes en retard de paiement relatives aux prélèvements fiscaux effectués par les autres administrations fiscales ne sont pas publiées dans le rapport annuel de l'A.G.I.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Art. 180 de la Constitution coordonnée.

<sup>2</sup> L'administration du Recouvrement a été créée par l'A.R. du 18 décembre 1998. Le Conseil d'Etat a rendu le 13 novembre 2002 un arrêt qui a annulé cet arrêté royal qui portait création de l'administration du Cadastre de l'Enregistrement et des Domaines et de l'administration du Recouvrement. Néanmoins le présent rapport a conservé la dénomination administration du Recouvrement ou AREC pour l'ensemble des services dépendant de cette administration.

<sup>3</sup> Le rapport au Roi de l'A.R. du 18 décembre 98 précise que «l'Administration du Recouvrement regroupera à terme les services chargés du recouvrement des impôts et taxes actuellement recouverts par les contributions directes et la T.V.A., avec possibilité d'extension ultérieure à d'autres impôts et droits».

- 7 Les chiffres publiés par l'A.G.I. ne sont pas repris, à juste titre, sous l'intitulé «arriéré fiscal». Celui-ci n'est en effet défini ni légalement, ni administrativement. Pourtant, ces statistiques sont amplement commentées dans le public et les médias et sont le plus souvent considérées comme représentatives de l'«arriéré fiscal».
- 8 La commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants a procédé le 12 mars 2002 à l'audition du directeur général de l'AREC et de l'administrateur général de l'A.G.I. afin de prendre connaissance de la situation de l'arriéré fiscal.
- 9 Le 25 mars 2002, le Conseil des ministres a décidé de mettre en place au sein du département des Finances une cellule destinée à accélérer la résorption de l'arriéré fiscal. Lors du débat contradictoire relatif au présent audit, l'administration a souligné que la définition du concept d'arriéré fiscal est l'un des objectifs de ce groupe de travail.

### **0.3 Méthodologie de l'audit**

- 10 La première démarche de la Cour des comptes a été d'effectuer un état des lieux de la mesure de l'arriéré fiscal.
- 11 La deuxième étape de l'étude a consisté en l'examen de la fiabilité des données produites par l'analyse méthodologique des instruments de mesure mis en place par l'administration. Dans la mesure du possible, ces chiffres ont été rapprochés de ceux inscrits en comptabilité publique.
- 12 Une troisième partie de l'enquête aborde ces instruments de manière conceptuelle, en vue de répondre aux questions suivantes : les données obtenues sont-elles de bons indicateurs de gestion ? Les informations sont-elles suffisamment intelligibles, pertinentes et comparables ? Ces chiffres peuvent-ils correspondre à l'arriéré fiscal ?

### **0.4 Débats contradictoires**

- 13 Conformément au protocole signé le 22 décembre 1995 entre le ministère des Finances et la Cour des comptes, le rapport de l'auditorat destiné au débat contradictoire a été adressé le 10 avril 2003 au président du comité de direction du service public fédéral Finances, à l'administrateur général des impôts, à l'administrateur général adjoint des impôts et au directeur général de l'administration du Recouvrement.
- 14 Le 12 août 2003, par lettre de l'administrateur général des impôts et du recouvrement, l'administration des finances a adressé un mémoire en réponse à la Cour des comptes.
- 15 Le projet du rapport de la Cour et le mémoire en réponse de l'administration ont été transmis au ministre des Finances. Par lettre du 20 janvier 2004 ci-annexée, celui-ci a informé la Cour des comptes qu'il avait pris connaissance des remarques et engagements de l'administration fiscale et qu'il veillera à ce que l'administration honore ces engagements à bref délai avec toute la diligence requise, particulièrement en ce qui concerne les adaptations à apporter à l'instrument statistique nécessaire pour mesurer l'arriéré fiscal d'une manière exacte et efficace.

## Chapitre 1

### Analyse des données du rapport annuel de l'A.G.I.

---

#### 1.1 Vue générale

- 16 L'A.G.I. publie dans son rapport annuel les données statistiques de l'AREC qui concernent les «sommes restant à recouvrer» et les «cotisations échues depuis plus d'un an et reportées». Il convient de souligner que l'administration ne prétend pas publier de chiffres correspondant à «l'arriéré fiscal».

En ce qui concerne les autres administrations (l'administration du Cadastre, de l'Enregistrement et des Domaines, l'administration des Douanes et Accises), le rapport de l'A.G.I. ne communique aucun chiffre correspondant à une forme d'arriéré fiscal. Les comptes d'exécution du budget et l'état récapitulatif des comptes de gestion renseignent néanmoins des droits reportés pour ces administrations<sup>4</sup>. Ces administrations ont perçu près de 17% des recettes fiscales pour les années 2000 et 2001<sup>5</sup>. Ce dernier chiffre n'est cependant pas représentatif des impôts non recouverts par ces administrations, leurs recettes étant essentiellement réalisées au comptant.

- 17 Selon le rapport annuel de l'A.G.I., en matière d'impôts directs, «les cotisations échues depuis plus d'un an et reportées» représentaient un peu plus de 11 milliards d'euros et «les sommes à recouvrer» en T.V.A. se chiffraient à plus de 13 milliards d'euros<sup>6</sup>, au 31 décembre 2001. Ces statistiques établies par l'AREC proviennent donc de bases de données différentes pour la T.V.A. et pour les impôts directs.
- 18 De cet arriéré total de 24 milliards d'euros, qui représente un peu plus d'un tiers des recettes fiscales annuelles de l'Etat, soit 72,5 milliards d'euros pour l'année 2001, seule une partie<sup>7</sup> sera cependant recouvrée, compte tenu d'une part, de l'importance des sommes en contentieux et d'autre part, de la solvabilité des redevables de ces sommes.

#### 1.2 Cotisations échues depuis plus d'un an et reportées en matière d'impôts directs

- 19 Les principaux éléments du tableau «ventilation des cotisations échues depuis plus d'un an et reportées» figurant dans les quatre derniers rapports annuels de l'A.G.I. sont repris ci-dessous.
- 20 L'accroissement moyen des cotisations échues et reportées, au cours des quatre années, est de 8,9% par an. Cet accroissement est supérieur au

<sup>4</sup> L'état des droits et produits constatés définitivement pour l'année 1999 reprend des droits constatés reportés pour les Douanes et Accises de 17,2 milliards de francs, alors que le compte d'exécution du budget enregistre 13,6 milliards de francs: la différence entre ces deux montants est expliquée par la T.V.A. perçue par les Douanes, de l'ordre de 3,5 milliards de francs.

<sup>5</sup> Respectivement 16,89% et 16,55% pour les années 2000 et 2001: ce calcul est réalisé sur la base des recettes fiscales publiées dans le rapport A.G.I.

<sup>6</sup> Le tableau 83 du rapport annuel 2001 reprend un montant de 11.178.125 milliers d'euros pour les contributions directes. Selon le tableau 88 du même rapport annuel, les statistiques pour la T.V.A. donnent un total de 9.946.102 milliers d'euros, auxquels il faut ajouter les 3.240.027 milliers d'euros de la rubrique irrécouvrable soit 13.186.129 milliers d'euros.

<sup>7</sup> Pour l'ensemble de la statistique, aucune estimation précise de la partie recouvrable des taxes et cotisations n'est renseignée dans le rapport de l'A.G.I.



taux de croissance économique du pays (de l'ordre de 4%<sup>8</sup> par an en moyenne sur la période 1998-2001) et au taux de croissance des recettes afférentes aux impôts sur les revenus et taxes assimilées<sup>9</sup> (moins de 5% par an en moyenne pour la période considérée).

**Tableau 1 – Ventilation des cotisations échues depuis plus d'un an et reportées**

*(en milliers d'euros)*

Cotisations contributions directes <sup>10</sup>	1998	1999	2000	2001
Immédiatement exigible	499.957	717.922	699.189	915.682
Plans d'apurement	69.856	57.640	52.504	48.751
Poursuites directes et indirectes	403.412	368.224	338.509	321.545
Contraintes extérieures	37.256	43.342	35.997	33.493
Dettes en voie d'apurement par un remboursement d'impôts	24.532	50.932	49.554	44.427
Autres	0	90.397	71.433	99.304
<b>Immédiatement exigible</b>	<b>1.035.012</b>	<b>1.328.456</b>	<b>1.247.185</b>	<b>1.463.202</b>
<b>En %</b>	<b>13,89%</b>	<b>13,21%</b>	<b>12,86%</b>	<b>13,09%</b>
Contentieux fiscal et civil	5.035.345	5.378.511	5.009.482	5.449.357
Faillites	142.512	1.634.548	1.640.765	1.838.799
Concordats judiciaires	0	3.178	8.986	9.454
Excusabilité après faillite	0	1.135	1.458	2.060
Liquidations	241.071	257.370	281.498	366.842
Successions	38.897	41.780	36.785	37.904
Règlement collectif de dettes	0	7.419	19.829	35.519
Créanciers de l'Etat	0	268	285	236
Autres	0	330.712	188.895	354.188
<b>Provisoirement non exigible</b>	<b>5.457.825</b>	<b>7.654.922</b>	<b>7.187.983</b>	<b>8.094.359</b>
<b>En %</b>	<b>73,23%</b>	<b>76,10%</b>	<b>74,09%</b>	<b>72,41%</b>
Demandes en décharge de cotisations irrécouvrables	520.316	398.038	638.202	885.480
Insolvabilité	59.968	610.661	557.941	665.131
Redevables radiés du Registre national	380.246	66.634	70.305	69.953
<b>Irrécouvrables</b>	<b>960.530</b>	<b>1.075.332</b>	<b>1.266.448</b>	<b>1.620.564</b>
<b>En %</b>	<b>12,89%</b>	<b>10,69%</b>	<b>13,05%</b>	<b>14,50%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>7.453.368</b>	<b>10.058.711</b>	<b>9.701.616</b>	<b>11.178.125</b>

21 L'AREC répartit ces cotisations en trois catégories: immédiatement exigible, provisoirement non exigible, irrécouvrable. Ces rubriques représentent respectivement, pour l'année 2001, 13,1%, 72,4% et 14,5% des cotisations reportées depuis plus d'un an.

22 La rubrique « Immédiatement exigible » reprend les cotisations les plus liquides<sup>11</sup>, bien qu'elles ne soient pas toutes pour autant entièrement

<sup>8</sup> Sur la base du P.I.B. à prix courants publié par l'I.N.S.

<sup>9</sup> Calculé sur la base des données des rapports annuels de l'A.G.I.

<sup>10</sup> Tableau reprenant les données et les titres des tableaux des rapports annuels de l'A.G.I. de 1998 à 2001.

<sup>11</sup> La liquidité fait référence à la capacité de ces cotisations à se transformer en espèces.



recouvrables. En effet, se retrouvent dans cette rubrique, outre une sous-rubrique immédiatement exigible, des montants en poursuite, des contraintes extérieures, c'est-à-dire des poursuites effectuées à l'étranger, des montants faisant l'objet de plans d'apurement et enfin des montants intitulés «Autres».

- 23 La sous-rubrique «Immédiatement exigible», qui représente, en 2001, 62,5% de la rubrique examinée, indique, pour l'essentiel, les impositions restées impayées qui n'ont pas encore fait l'objet de mesure de recouvrement. Cette sous-rubrique est également alimentée par les impositions qui après traitement sous d'autres sous-rubriques sont à nouveau immédiatement exigibles (par exemple suite à la fin d'un contentieux par le prononcé d'un jugement).
- 24 La sous-rubrique «Plans d'apurement» reprend les articles pour lesquels à un stade quelconque du recouvrement, un délai de paiement a été accordé<sup>12</sup> par les receveurs et qui sont acquittés selon les modalités prévues.
- 25 La sous-rubrique «Poursuites directes et indirectes» reprend, d'une part, les articles pour lesquels les receveurs ont enjoint, par voie de contrainte, les huissiers de justice de poursuivre les redevables et, d'autre part, les articles pour lesquels les receveurs ont opté pour des poursuites indirectes, c'est-à-dire des saisies en mains de tiers (saisies-arrêts de droit commun, saisies-arrêts fiscaux, ...).
- 26 Les montants intitulés «Autres» sont en réalité des notifications<sup>13</sup> adressées dans le cadre des inscriptions hypothécaires.
- 27 Les cotisations provisoirement non exigibles sont celles dont le recouvrement dépend pour l'essentiel de décisions de tiers ; on y retrouve principalement des faillites (non clôturées) et le contentieux fiscal et civil.
- 28 Le contentieux est fiscal (98% de la sous-rubrique «Contentieux») et civil<sup>14</sup> (2% de cette même sous-rubrique). Il représente la plus grande partie (67%) de la rubrique «Provisoirement non exigible») et est resté relativement stable : en 4 ans il est passé de 5 milliards d'euros à 5,4 milliards, soit une augmentation inférieure à 2,5% par an. Le nombre de cotisations<sup>15</sup> a diminué de 73.911 en 1998 à 49.445 en 2001 ; les montants par dossier ont donc augmenté sensiblement.
- 29 L'évolution du contentieux dépend notamment des facteurs suivants : l'acceptation par les contribuables de la législation fiscale et plus particulièrement l'acceptation des redressements effectués suite aux contrôles de l'administration, ainsi que la célérité de l'administration et de la Justice pour traiter les litiges fiscaux.

<sup>12</sup> Principalement les délais de paiement accordés par les receveurs en vertu de l'article 66 de l'A.R. du 17 juillet 1991.

<sup>13</sup> Il s'agit des articles qui ont fait l'objet de notifications dans le cadre de la collaboration exigée des notaires (avis 249.4) visée aux articles 435 et suivants du code des impôts sur les revenus (CIR) de 1992 (inscription hypothécaire).

<sup>14</sup> Le contentieux civil est ici défini comme étant notamment les oppositions aux poursuites ou aux mesures conservatoires. Le contentieux fiscal a trait aux réclamations, aux recours en première instance, aux recours en appel, et aux pourvois en cassation.

<sup>15</sup> Selon la colonne «Nombre» du tableau «Ventilation des cotisations échues depuis plus d'un an et reportées», rapports annuels de l'A.G.I. de 1998 à 2001.

- 30 La recouvrabilité du contentieux est à mettre en rapport avec la proportion des jugements favorables à l'administration. Selon les rapports de l'A.G.I., de 1998 à 2001, entre 55 et 60% des arrêts rendus par les Cours ont été favorables à l'administration. Cette information ne permet cependant pas de déduire que la même proportion en terme monétaire serait favorable à l'administration<sup>16</sup>
- 31 Il est à noter que cette sous-rubrique comprend une partie de «l'incontestablement dû»<sup>17</sup>, alors que celui-ci possède un caractère de liquidité tel qu'il devrait être reclassé entièrement sous la rubrique «Immédiatement exigible».
- 32 Une autre pratique consiste à laisser dans la sous-rubrique «Autres» des cotisations dont le montant est inférieur à 12,50 euros, qui ne donnent pas lieu à une demande de paiement en raison de leur modicité, mais sont enregistrées ici en vue d'apurements sur des dégrèvements futurs.
- 33 L'administration répond à ce propos que «*ce problème ne fausse pas considérablement l'estimation globale des montants de l'arriéré*» et que «*des initiatives nouvelles ont été prises en la matière.*»
- 34 La rubrique «Irrécouvrables» est principalement constituée des demandes en décharge introduites par les receveurs suite à l'impossibilité de récupérer les cotisations. L'admission en décharge n'est obtenue que sur la base de conditions strictes, compte tenu de la responsabilité propre des receveurs (cf. infra).
- 35 L'évolution de cette rubrique est marquée par une hausse constante et nette. Ceci s'explique en partie par une lacune informatique<sup>18</sup> qui n'autorise plus l'apurement des cotisations enregistrées et ensuite admises en décharge.

### 1.3 Sommes restant à recouvrer en matière de T.V.A.

Tableau 2 – Sommes restant à recouvrer en matière de T.V.A.<sup>19</sup>

*(en milliers d'euros)*

	1998	1999	2000	2001
Total en cours	6.812.709	8.093.848	9.374.763	9.946.102
Variation en % par rapport à l'année précédente	+43,00%	+18,81%	+15,83%	+6,09%

<sup>16</sup> Tableau n°102 : «Répartition des arrêts rendus par les Cours», rapport annuel A.G.I. 2001. Ce tableau donne pour l'exercice 2000/2001, 826 arrêts favorables à l'administration, 485 arrêts défavorables et 178 arrêts mixtes. Aucune estimation financière de ces arrêts n'est cependant donnée.

<sup>17</sup> Conformément aux articles 409 et 410 du CIR, le directeur régional des contributions fixe la partie d'impôt incontestablement due. Ces créances devraient toutes être reprises sous la rubrique «immédiatement exigible», alors que celles qui sont gérées par le système informatique 180B/AUT ne sont pas classées sous cette rubrique.

<sup>18</sup> Depuis 1999, les décharges acceptées ne sont plus éliminées pour des raisons informatiques, ce qui induit nécessairement une augmentation constante de cette rubrique. Ce point particulier est développé au point 2.3. du présent rapport.

<sup>19</sup> Rapports annuels de l'A.G.I. de 1998 à 2001, les montants irrécouvrables ne sont pas compris dans ce tableau.

- 36 Ces pourcentages d'accroissement des sommes restant à recouvrer sont à comparer à l'évolution des recettes T.V.A. pour ces mêmes années, soit respectivement de + 4,5% , + 7,6% , + 7,92% , - 0,89%.
- 37 L'augmentation importante (43%) en 1998 serait partiellement expliquée par l'accroissement des contrôles et des amendes appliquées cette année-là.
- 38 Par contre, la faible croissance en 2001 (+ 6,09%) s'explique par un changement de la méthode de calcul. Sans changement de méthode, la croissance de ce chiffre aurait été de 14,67%. Depuis 2001, les sommes à recouvrer en T.V.A. ne sont plus reprises au moment de l'enregistrement des données au Centre de Traitement Régional de l'Information (C.T.R.I.), mais en moyenne trois mois plus tard, lors de la transmission des informations des C.T.R.I. vers les bureaux de recettes (édition du listing 750). Cette nouvelle césure<sup>20</sup> a selon l'administration un impact de 800 millions d'euros.

Tableau 3 – Montants impayés en matière de T.V.A. au 31 décembre 2001<sup>21</sup>

(en milliers d'euros)

	Nombre d'articles	Solde T.V.A.	Solde amendes	Solde intérêts	Solde intérêts moratoires	Solde frais	Total général
Articles ouverts	53.826	424.620	552.813	85.373	3	24	1.062.833
Articles en poursuite	118.156	1.739.607	2.430.721	894.046	591.442	7.947	5.663.763
Articles en traitement manuel	2.008	48.320	165.588	18.917	33.630	93	266.548
Faillites	60.964	1.327.853	1.336.653	189.517	70.031	2.044	2.926.098
Concordats judiciaires	3.714	17.447	3.263	5.562	433	155	26.860
<b>Total en cours</b>	<b>238.668</b>	<b>3.557.847</b>	<b>4.489.038</b>	<b>1.193.415</b>	<b>695.539</b>	<b>10.263</b>	<b>9.946.102</b>
Prescrits	223	4.012	6.662	1.142	34	3	11.853
Faillites clôturées	85.849	1.041.496	930.134	141.664	41.865	2.058	2.157.217
Radiés	204.458	466.136	341.643	193.515	66.529	3.134	1.070.957
<b>Total Irrécouvrable</b>	<b>290.530</b>	<b>1.511.644</b>	<b>1.278.439</b>	<b>336.321</b>	<b>108.428</b>	<b>5.195</b>	<b>3.240.027</b>

- 39 Ce tableau 3 montre que les deux postes les plus importants sont les articles en poursuite et les faillites. Ces postes représentent respectivement 56,94 % et 29,94% du total.
- 40 Comparativement aux impôts directs, le contentieux en matière de T.V.A. représente une proportion moins importante de l'arriéré: environ 25% en matière de T.V.A., pour 50% en ce qui concerne les contributions directes.
- 41 La rubrique «Total irrécouvrable» comprend 3,2 milliards d'euros et apparaît pour la première fois dans le rapport A.G.I. 2001. Antérieurement, ces chiffres n'étaient pas publiés. La recouvrabilité des créances de cette rubrique est par définition extrêmement faible.
- 42 En ce qui concerne la T.V.A., les amendes et intérêts représentent plus de la moitié des sommes restant à recouvrer. Ces amendes et intérêts représentent, en 2001, respectivement 43,74% et 11,60% des sommes impayées.

<sup>20</sup> Césure des informations : il s'agit du moment à partir duquel l'information est prise en considération.

<sup>21</sup> Rapport annuel de l'A.G.I. 2001, tableau n° 88, p. 120.

- 43 L'analyse des paiements consécutifs aux ordres de recouvrement par année et par service<sup>22</sup> est utile pour la compréhension de la composition des sommes restant à recouvrer :

**Tableau 4 – Composition des sommes restant à recouvrer**

*(en milliers d'euros)*

Service	Intitulé	1999	2000	2001
Comptes spéciaux	Mis en recouvrement	481.608	511.751	536.769
	Paiements consécutifs	325.509	210.338	240.560
	%	67,60%	41,10%	44,82%
Contrôle T.V.A.	Mis en recouvrement	280.963	290.259	354.612
	Paiements consécutifs	138.647	144.101	144.770
	%	49,35%	49,59%	40,82%
Service de recherche	Mis en recouvrement	189.019	196.604	448.861
	Paiements consécutifs	105.206	81.557	91.076
	%	55,66%	41,48%	20,29%
C.N.C.C. <sup>23</sup> (Carrousel)	Mis en recouvrement	656.521	558.182	601.563
	Paiements consécutifs	1783	669	273
	%	0,27%	0,01%	0,05%
ISI	Mis en recouvrement	711.727	876.527	692.144
	Paiements consécutifs	58.924	10.040	74.814
	%	8,27%	1,14%	10,80%
TOTALUX	Mis en recouvrement	2.319.838	2.433.323	2.633.949
	Paiements consécutifs	630.069	446.705	551.493
	%	27,16%	18,36%	20,94%

- 44 Les montants mis en recouvrement en 2001 (2.633.949.000 euros) représentent 26% des sommes restant à recouvrer à la fin de cette même année (9.946.102.000 euros).
- 45 La part recouvrée des sommes mises en recouvrement dans le cadre de la lutte contre les carrousels T.V.A. est particulièrement faible (0,05%). Il semble que cette fraude soit organisée de telle manière que jusqu'ici l'administration doive se contenter d'arrêter l'activité sans espoir réel de récupérer les sommes détournées. Les montants enrôlés par l'Inspection spéciale des impôts (ISI) semblent difficiles à récupérer. L'analyse est ici plus complexe compte tenu du rôle des amendes et des contestations. Hors les services de l'ISI, le taux de recouvrement semble plutôt diminuer au cours des années. En effet, le rapport entre les sommes mises en recouvrement et les montants des paiements consécutifs à un ordre de recouvrement passe de 27% en 1999 à 21% en 2001.

#### 1.4 Conclusions

- 46 Les statistiques de l'AREC sont différemment structurées selon qu'elles proviennent des services chargés respectivement du recouvrement de la T.V.A. et des contributions directes.

<sup>22</sup> Ce tableau est réalisé sur la base du tableau n°87 du rapport annuel de l'A.G.I. 2001. Les données reprises, pour une année déterminée, dans les différents rapports annuels de l'A.G.I. ne sont pas toujours identiques d'une année à l'autre.

<sup>23</sup> Centre national de contrôle carrousel (C.N.C.C.).

- 47 Les tableaux publiés dans le rapport annuel de l'A.G.I. reprennent essentiellement des cotisations non recouvrées selon des catégories administratives. Ils ne donnent que partiellement une vue économique des cotisations et des impôts à recouvrer.
- 48 Le secteur T.V.A. de l'administration de la T.V.A., de l'Enregistrement et des Domaines publie cependant davantage de données analytiques concernant les «sommes à recouvrer» et donne un aperçu des amendes et intérêts restant à recouvrer ainsi qu'une analyse du recouvrement par service de taxation ou de contrôle.
- 49 La Cour des comptes relève que la pertinence et l'homogénéité des données statistiques reprises dans le rapport annuel en matière de cotisations impayées sont limitées par les éléments suivants :
- pour les impôts directs, le poste «Cotisations provisoirement non exigibles» comprend une partie de l'incontestablement dû;
  - les cotisations échues et impayées en matière de contributions directes comprennent généralement, sans distinction, les amendes et les accroissements<sup>24</sup> mais ne comprennent pas les intérêts de retard;
  - les informations données à propos des décisions des Cours d'appel et de la Cour de cassation à la suite d'un contentieux fiscal, et classées selon qu'elles sont favorables ou non à l'administration, sont limitées au nombre de décisions et ne fournissent aucune donnée quant à leur impact financier; cet élément serait pourtant utile pour établir un critère général d'évaluation de la valeur économique des montants en contentieux.

<sup>24</sup> L'administration précise que «bien qu'une information correcte et complète sur les cotisations et leurs composantes existe dans les différents écrans de consultation du système Belconet, elle ne figure pas dans les fichiers qui servent à analyser l'arriéré en matière de contributions directes.»

## Chapitre 2

### Processus d'enregistrement des données

---

- 50 Ce chapitre décrit la manière dont les statistiques de l'AREC, qui servent de base aux données reprises dans le rapport annuel de l'A.G.I., sont établies.

#### 2.1 Les statistiques établies en matière d'impôts directs

##### 2.1.1 Le « modèle 3 »

- 51 Le « modèle 3 » est un document interne qui donne un aperçu, trié par code de non-recouvrement, de l'ensemble des cotisations enrôlées depuis plus de 13 mois qui ne sont pas acquittées. Il s'agit du principal indicateur de gestion des impôts directs non recouverts de l'AREC. Ce document est repris moyennant quelques modifications de présentation sous l'intitulé « Ventilation des cotisations échues depuis plus d'un an et reportées » dans le rapport annuel de l'A.G.I. Le « modèle 3 » est constitué de trente codes dont six sont provisoirement non affectés.

##### 2.1.2 Les systèmes informatiques I.C.P.C. et 180B/AUT

- 52 L'administration réalise en fait deux « modèle 3 », le premier est issu du système I.C.P.C. (*Inning Comptabiliteit* Perception Comptabilité) et le second du système 180B/AUT. Ces deux systèmes de comptabilisation des recettes fiscales coexistent. Le premier, le système I.C.P.C., traite les cotisations au départ de l'enrôlement automatique généré par le service automatisé dépendant de l'administration de la Fiscalité des Entreprises et des Revenus (AFER) et de l'AREC. Le second système, le 180B/AUT, est encore utilisé pour les enrôlements dits « manuels » c'est-à-dire principalement ceux réalisés en urgence, mais également ceux qui concernent l'eurovignette, la taxe sur les jeux et paris, la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, le précompte mobilier, les taxes afférentes aux poids et mesures ainsi que diverses amendes.
- 53 La gestion des codes de non-recouvrement peut être différente selon que la cotisation est issue de l'I.C.P.C. ou du système 180B/AUT. En effet, pour ce dernier système, les codes doivent être appliqués et adaptés manuellement en fonction de la situation du recouvrement. Pour l'I.C.P.C., la procédure est plus automatisée, différents codes<sup>25</sup> sont attribués au moment d'opérations administratives réalisées par les receveurs (imputation de plans d'apurement, actions de poursuite, etc.).
- 54 Au 31 décembre 2001, le « modèle 3 » issu du système 180B/AUT reprenait 7.224.489.557,73 euros de cotisations échues et reportées, et le « modèle 3 » I.C.P.C., 4.045.538.256,69 euros, soit un total de 11.270.427.814,42 euros. La part importante du 180B/AUT est expliquée par le caractère récent de l'I.C.P.C., qui a été introduit en 1994.

<sup>25</sup> Les codes des rubriques du « modèle 3 », 1 à 7 et 10, 11, 21, 23 sont attribués de manière automatique lors de ces opérations.

### 2.1.3 L'enrôlement

- 55 En ce qui concerne les impôts directs, il faut avant tout distinguer les impôts perçus par voie d'enrôlement (précompte immobilier, impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, impôt des non-résidents, impôt des personnes morales) de ceux dont l'enrôlement n'intervient qu'à défaut de paiement dans les délais prévus (précompte professionnel, précompte mobilier et la plupart des taxes assimilées aux impôts sur les revenus)<sup>26</sup>.
- 56 La perception des deniers de l'Etat ne peut être effectuée qu'en vertu d'un titre légalement établi<sup>27</sup>. Le contribuable repris au rôle rendu exécutoire devient débiteur des impôts ou précomptes établis à son nom. L'Etat peut dès lors agir à l'égard de ce contribuable par toutes voies d'exécution en vue d'obtenir le paiement de la dette fiscale établie.
- 57 Comme l'enrôlement est ainsi à la source du recouvrement en impôts directs, l'AREC enregistre les cotisations échues depuis plus d'un an au départ de la date d'enrôlement et non de la date d'échéance.
- 58 Il faut également noter que le «modèle 3» et les statistiques de l'administration sont principalement constitués des cotisations non acquittées enrôlées depuis plus de treize mois. Ce délai de treize mois est issu d'une simple pratique administrative et ne correspond à aucun délai dans la procédure de recouvrement. Par ailleurs, pour d'autres cotisations issues du système 180B/AUT, ce délai serait de onze mois.
- 59 L'administration a précisé dans son mémoire que l'existence des deux délais différents, de 11 et 13 mois, ne se justifie pas et semble accidentelle. L'administration ajoute également que «*la fixation du délai à 13 ou à 11 mois est arbitraire*» et que «*ces délais sont sans doute trop longs pour permettre un recouvrement efficace des créances fiscales.*»

### 2.1.4 Les délais d'enregistrement

- 60 L'audit a examiné à quel moment les cotisations sont enregistrées dans les statistiques des droits à recouvrer via le «modèle 3» établi par l'administration.
- 61 Les délais d'enregistrement sont ici illustrés par des exemples théoriques, en distinguant les impôts perçus sur la base d'un enrôlement et ceux qui ne sont enrôlés qu'à défaut de paiement. En cas de défaut de paiement de ces derniers, l'administration n'enrôle ces cotisations impayées qu'après quelques mois. Pour des raisons de clarté, les exemples suivants reprennent un délai d'enrôlement théorique de deux mois pour la taxe de circulation et de quatre mois pour le précompte professionnel.

*Exemple n°1 : les impôts sur les revenus*

- 62 En matière d'impôts sur les revenus, les droits sont enrôlés jusqu'au 30 juin de l'année N+2<sup>28</sup>, pour les revenus de l'année N. Dans la pratique cependant la plus grande masse des cotisations aura déjà été enrôlée trois mois plus tôt, soit pour mars N+2. Les droits restés impayés 13 mois plus tard, soit le 30 avril de l'année N+3, seront à ce moment enregistrés dans les statistiques du «modèle 3».

<sup>26</sup> Cette matière est réglée par les articles 304 et 412 CIR 1992.

<sup>27</sup> Art. 49 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat.

<sup>28</sup> Art. 359 du CIR 92.



N	Année des revenus
30/6/N+1	Déclaration
30/3/N+2	Enrôlement
31/5/N+2	Echéance
30/4/N+3	Enregistrement statistique arriéré

*Exemple n° 2: la taxe de circulation (taxe assimilée aux impôts sur les revenus).*

- 63 La taxe est payable dans le délai indiqué sur l'avis de paiement ou, à défaut d'avis, au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de l'immatriculation du véhicule à la Direction pour l'immatriculation des véhicules<sup>29</sup>. Le droit est enregistré dans les statistiques du « modèle 3 » s'il est impayé 13 mois après l'enrôlement, soit environ 17 mois après la date anniversaire de l'immatriculation.

1/1/N	Date anniversaire de l'immatriculation
28/2/N	Date d'échéance de l'invitation à payer
30/4/N	Enrôlement à défaut de paiement
30/5/N+1	Enregistrement statistique arriéré

*Exemple n° 3: le précompte professionnel*

- 64 Le précompte professionnel doit être payé dans les 15 jours qui suivent l'expiration du mois pendant lequel les revenus ont été payés ou attribués<sup>30</sup>. S'il est impayé, il sera enrôlé quelques mois plus tard. Il n'est repris dans le « modèle 3 » que 13 mois après cet enrôlement, soit en moyenne 17 mois après l'échéance.

1-31 /1/N	Revenus imposables
15/2/N	Déclaration et échéance du précompte
15/4/N	Rappel de paiement (tous les deux mois)
15/5/N	Enrôlement à défaut de paiement
15/6/N+1	Enregistrement statistique arriéré

## 2.1.5 Conclusions

- 65 Les cotisations perçues par voie d'enrôlement et échues sont seulement reprises dans les statistiques du « modèle 3 » si elles restent impayées 13 mois après leur enrôlement. Avant cette date, elles n'apparaissent pas dans les statistiques publiées. Dans une note<sup>31</sup> au ministre des Finances, l'administration estimait qu'au 31 décembre 2001 « le montant des créances fiscales restant à recouvrer dont la date d'échéance est dépassée de maximum 12 mois est de : 3.574.056.182,78 euros<sup>32</sup> ».

<sup>29</sup> Art. 29 du code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

<sup>30</sup> Art. 412 CIR 92.

<sup>31</sup> Administration du Recouvrement, *Nota aan de heer minister*, 27/02/02, RV 53.

<sup>32</sup> Ce montant ne constitue qu'une estimation qui sera davantage commentée plus loin. Un extrait du texte original de cette note est ici librement traduit :

« Un tableau récapitulatif à partir du 31 décembre 2001 contenant le total des montants à percevoir exprimé en millions de francs. Converti en euros, on obtient 14.844.483.997,20. La différence entre ce dernier montant et le 'montant restant à recouvrer' de la liste 1 (11.270.427.814,42 euros) donne le montant des créances fiscales restant à recouvrer dont la date d'échéance est dépassée de maximum 12 mois soit : 3.574.056.182,78 euros. »

On notera également que le montant de 11.270.427.814,42 euros diffère du chiffre repris dans le rapport annuel 2001 de l'A.G.I. soit 11.178.125.000 euros.

- 66 Les cotisations qui ne font l'objet d'un enrôlement qu'à défaut de paiement n'apparaissent dans les statistiques «du modèle 3» que bien après leur enrôlement. Le délai de leur enregistrement peut être largement supérieur à quinze mois après l'échéance de ces cotisations. Pour ce qui concerne le précompte professionnel, le délai est le plus souvent supérieur à dix-sept mois.

## 2.2 Les statistiques établies en matière de T.V.A.

### 2.2.1 Méthode d'enregistrement du C.T.I. au C.T.R.I.

- 67 La législation a prévu de garder, pour chaque assujetti tenu au dépôt d'une déclaration mensuelle ou trimestrielle, un compte courant dans lequel sont inscrites les opérations financières résultant des déclarations déposées et des paiements effectués<sup>33</sup>. Ce compte courant est tenu sur support informatique par le Centre de traitement de l'information (C.T.I.). Sont portées au crédit de ce compte, toutes les opérations qui diminuent la dette de l'assujetti envers l'Etat, et au débit, toutes les opérations qui augmentent la dette de l'assujetti envers l'Etat. Lorsqu'un assujetti ne s'est pas conformé à ses obligations de dépôt ou de paiement, la tenue du compte n'est plus assurée par le C.T.I.
- 68 Le compte courant de l'assujetti n'est plus tenu par le C.T.I. notamment lorsqu'une dette qui existait à la fin d'un mois n'est pas payée à la fin du troisième mois qui suit<sup>34</sup>. Après un certain délai, les opérations sont alors distraites du compte courant pour être inscrites dans un compte spécial géré par le Centre de traitement régional de l'information (C.T.R.I.) territorialement compétent<sup>35</sup>.
- 69 Les dettes T.V.A. impayées transitent par un compte spécial du C.T.R.I. avant d'arriver dans les bureaux de recettes. Depuis le début de la procédure, il faudra au moins six mois avant que les bureaux de recettes puissent, sur la base des informations transmises par le C.T.R.I., poursuivre l'assujetti. Cette information est matérialisée par le «listing 750». Depuis 2001, c'est l'édition de ce listing qui constitue la date de prise en compte de la statistique «Sommes à recouvrer» en T.V.A. Précédemment, cette information était enregistrée dans les statistiques de l'arriéré trois mois plus tôt, lors de l'ouverture du compte spécial.
- 70 Les bases de données des C.T.R.I. permettent une répartition des sommes à recouvrer en neuf codes. Cette répartition est effectuée, soit par défaut (codes ouverts) soit par calcul sur les dates (prescription), soit par téléprocessing lors de traitements dans les bureaux de recettes. Les bases de données des C.T.R.I. permettent de répartir les sommes à recouvrer de manière analytique (par service) ou d'estimer des taux de recouvrement par service de taxation (cf. supra).

<sup>33</sup> Art. 5 de l'A.R. n°24 du 29 décembre 1992.

<sup>34</sup> La mise à zéro du compte courant peut également être réalisée pour d'autres raisons: en cas de non dépôt de la déclaration dans les délais, à la demande du contrôleur en chef (ancien grade), d'office par le C.T.I. et en cas de clôture définitive.

<sup>35</sup> Il existe deux C.T.R.I., celui de Namur et celui de Malines.

## 2.2.2 Les délais d'enregistrement

- 71 Pour mesurer les délais d'enregistrement, l'exemple ci-après reprend le cas le plus simple, à savoir celui d'un impayé faisant suite au dépôt d'une déclaration correctement établie. La chronologie reprise dans l'exemple est fondée sur les instructions administratives et sur les informations recueillies lors des entretiens d'audit. L'exemple repris concerne une déclaration à remettre le 20 avril. La T.V.A. relative aux opérations de l'assujetti qui figurent dans sa déclaration du 20 avril porte sur les opérations du mois ou du trimestre précédent et doit également être payée pour le 20 avril.
- 72 A défaut de paiement, le compte courant est mis à zéro puis un compte spécial est établi, et enfin, le C.T.R.I. transmet l'information aux bureaux de recettes chargés de délivrer les contraintes. Entre ces étapes, un délai administratif s'écoule durant lequel les données du compte clôturé ne sont pas reprises dans les statistiques des sommes restant à recouvrer. Depuis 2001, les créances T.V.A. impayées n'apparaissent au mieux dans les statistiques que six mois après avoir été déclarées par l'assujetti.

*Exemple :*

30 mars	Clôture des opérations comptables de l'assujetti.
20 avril	Déclaration et enregistrement au C.T.I. Date limite de paiement.
31 juillet	Mise à zéro des comptes courants au C.T.I.
14 août	Imputation des données du compte spécial C.T.R.I. (base des données statistiques A.G.I.). <b>Date de départ de la statistique «Sommes à recouvrer» (situation avant 2001).</b>
26 août	Premier avis de rappel du C.T.R.I.
23 septembre	Second et dernier rappel
30 octobre	Edition de la liste 750 (transmission au bureau de recettes chargé de décerner les contraintes) <b>Date de départ de la statistique «Sommes à recouvrer» (situation à partir de 2001).</b>

## 2.2.3 Conclusion

- 73 Le mode d'enregistrement des sommes restant à recouvrer en matière de T.V.A. a changé à partir de 2001. Depuis lors, les sommes dues par un assujetti et échues sont reprises dans la statistique des montants impayés en matière de T.V.A. au moment où les bureaux de recettes sont informés de l'ouverture d'un compte spécial par le C.T.R.I., soit en général quelque six mois après la date prévue pour le dépôt de la déclaration de l'assujetti.
- 74 Il convient néanmoins d'ajouter que selon l'administration cette situation aurait évolué depuis l'audit : *«à l'heure actuelle, il semble que le délai moyen de 6 mois précité soit ramené à deux mois environ pour 70% des bureaux.»*

## 2.3 La mise en décharge des droits irrécouvrables et l'abandon de créance

### 2.3.1 La mise en décharge des droits irrécouvrables (contributions directes)

- 75 Un montant impayé sort des statistiques des sommes restant à recouvrer au moment du paiement de la dette fiscale. Cependant, tous les contribuables ne sont pas solvables et lorsque le receveur considère que le montant est devenu définitivement irrécouvrable, il peut demander l'admission en décharge de ce droit. Compte tenu de la responsabilité propre des receveurs<sup>36</sup>, cette demande en décharge n'est obtenue que sur la base de conditions strictes.
- 76 Le receveur doit établir, d'une part, qu'il a fait toutes les diligences et poursuites nécessaires et utiles, et, d'autre part, que les cotisations sont définitives, c'est-à-dire qu'il n'y a aucune contestation encore pendante à leur sujet. Le contrôleur en chef (ancien grade)<sup>37</sup> de l'office de contrôle concerné examine si le dossier ne révèle pas de nouvelles possibilités de recouvrement ou de retour du contribuable à meilleure fortune. La demande revêtue de l'avis du receveur et, le cas échéant, de celui du contrôleur en chef<sup>38</sup>, est envoyée au directeur régional. Celui-ci a qualité pour accorder ou non au receveur la décharge des cotisations établies et ainsi le dispenser de poursuivre le contribuable.
- 77 La cotisation est alors apurée par une pièce de dépense et dès lors par un transfert financier effectif de la Trésorerie sur le compte des receveurs concernés. L'argent sera ensuite reversé à la Trésorerie, comme si le redevable s'était acquitté de ses obligations.
- 78 En ce qui concerne les cotisations «importantes» pour lesquelles il semble souhaitable de suivre l'évolution financière après l'admission en décharge, le directeur ordonne leur inscription dans un registre des cotisations en surséance indéfinie, dans le but d'interrompre la prescription.
- 79 Il y a prescription pour le recouvrement de l'impôt après l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de son exigibilité<sup>39</sup>. Cette prescription peut cependant être interrompue. Compte tenu du volume de l'arriéré, une partie importante du travail des receveurs est de poser des actes interruptifs de la prescription. A cet effet, différentes listes, reprenant les dettes fiscales proches de la prescription sont adressées aux bureaux de recettes et aux directions régionales.
- 80 La Cour des comptes a constaté que, depuis 1999, pour les impôts directs, des cotisations admises en décharge ne sont pas retirées des statistiques des montants «irrécouvrables», apparemment pour des raisons informatiques<sup>40</sup>.

<sup>36</sup> Art 66 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat.

<sup>37</sup> Il s'agit en fait de l'inspecteur principal chef de service de l'office de contrôle concerné.

<sup>38</sup> Depuis le 8 octobre 1991, afin de simplifier la procédure de mise en décharge, pour ce qui concerne les contributions directes, une demande de renseignement adressée au contrôleur en chef sert le cas échéant de pièce justificative. Circulaire Ci. R 14/ 431.642. Une procédure équivalente est d'application au Secteur T.V.A. de l'administration de la T.V.A. de l'Enregistrement et des Domaines.

<sup>39</sup> Art 145 du CIR 92 ex 2003; art 81 bis et 83 du code de la T.V.A.; art 100 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat.

<sup>40</sup> Voir n°32 ci-dessus.

- 81 L'administration souligne que cette situation est liée à la procédure qui prévoit l'apurement des demandes en décharge par des transferts financiers de l'administration de la Trésorerie vers les comptes des receveurs concernés.

### 2.3.2 L'abandon de créances (T.V.A.)

- 82 En matière de T.V.A., une procédure équivalente à la demande en décharge est d'application, l'abandon de créance. Celui-ci est également réalisé moyennant l'accord du directeur régional, sur la base d'une enquête de solvabilité dont les modalités sont fixées par les directions régionales.
- 83 Il est à noter qu'une fois la proposition d'abandon acceptée par le directeur régional, l'article demeure dans les fichiers du C.T.R.I. avec un code spécifique. Tous les articles affectés de ce code sont ensuite regroupés, avec d'autres, pour apparaître dans la rubrique «Radié» qui est reprise depuis le rapport 2001 dans la partie «Irrécouvrable» du tableau n°88 du rapport de l'A.G.I. intitulé «Montants impayés en matière de T.V.A. au 31.12.2001».
- 84 Comme le souligne l'administration, *«la situation est donc comparable à celle qui prévaut en matière de contributions directes (I.C.P.C.). Même s'ils ne font plus réellement partie de l'arriéré fiscal proprement dit, au sens où cette notion a été redéfinie en 2001, les articles 'abandonnés' et donc irrécouvrables peuvent toujours être identifiés et ne sont pas considérés comme apurés».*

### 2.3.3 La réaction de l'administration

- 85 L'administration, lors du débat contradictoire, a reconnu que, pour les impôts directs, *«l'absence d'apurement des cotisations admises en décharge ne peut (...) durer éternellement comme c'est le cas en matière de T.V.A.».* Elle a également relevé qu'en ce qui concerne les cotisations exécutoires en 1998 commençant à se prescrire fin octobre 2003, *«leur sort devra donc être réglé avant cette date».* C'est pourquoi, selon l'administration, *«depuis mai 2003, la cellule d'assistance informatique s'est chargée de récupérer auprès des directions régionales compétentes les données relatives aux articles I.C.P.C. déjà admis en décharge et de transmettre celles-ci au service de l'automatisation du recouvrement.»*
- 86 Par ailleurs, l'administration annonce qu'*«un groupe de travail ayant pour objectif de réaliser une instruction commune CD-T.V.A. et d'harmoniser les méthodes de travail en matière de demandes en décharge (CD) et d'abandon (T.V.A.) a été mis sur pied»* en vue d'étudier notamment le pouvoir décisionnel du directeur régional en la matière, la comptabilité des décisions de décharge et d'abandon, la rédaction d'un rapport type d'insolvabilité et la responsabilité du receveur. Selon l'administration, le développement d'un programme informatique commun aux deux secteurs et permettant d'encoder les demandes en décharge est également envisagé.

### 2.3.4 Conclusions

- 87 Tant les abandons de créances (T.V.A.) que les demandes en décharge en contributions directes (depuis 1999), qui ont été acceptés, s'accumulent année après année dans les statistiques du rapport annuel de l'A.G.I. alors que ces montants représentent des non-valeurs.

- 88 En ce qui concerne les contributions directes, l'administration explique partiellement cette situation par les procédures administratives qui prévoient des transferts financiers effectifs réciproques entre les comptes des receveurs et la Trésorerie.

## 2.4 Les données de l'AREC et la comptabilité publique

- 89 Les données fournies par l'A.G.I. dans son rapport annuel, établies au départ d'enregistrements propres aux administrations fiscales, ne constituent pas la seule source d'information sur l'arriéré fiscal. La comptabilité publique permet aussi pour partie de mesurer cet arriéré. Le rapprochement entre les données du rapport A.G.I. et la comptabilité publique est cependant, comme le montre les développements qui suivent, actuellement pratiquement impossible, en raison notamment, des particularités des enregistrements en matière de T.V.A. et de la présence en comptabilité publique de droits constatés non échus.

Il faut rappeler à ce propos que trois importantes lois de réforme de la comptabilité ont été votées en 2003<sup>41</sup>. La nouvelle comptabilité publique, qui n'entrera en vigueur que dans plusieurs années, pourrait fournir les outils permettant de mesurer l'arriéré fiscal au départ des données relatives aux cotisations échues restant à recouvrer et directement issues de la comptabilité.

### 2.4.1 Le compte d'exécution du budget

- 90 En comptabilité publique, les recettes sont comptabilisées lors de leur encaissement. Les droits au profit de l'Etat sont comptabilisés au moment de leur exigibilité<sup>42</sup> ; il s'agit des droits constatés. Bien que ces droits doivent répondre à différents critères, c'est la pratique administrative qui détermine les recettes fiscales qui sont enregistrées en droits constatés<sup>43</sup>.
- 91 Le tableau suivant compare le compte d'exécution du budget<sup>44</sup> pour 1999, issu de la comptabilité publique, aux données de l'AREC.

<sup>41</sup> Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions.

Loi du 22 mai 2003 portant sur organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral.

Loi du 22 mai 2003 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes.

<sup>42</sup> L'article 32 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat précise: «*Les droits constatés au profit de l'Etat pendant l'année budgétaire, qui, à l'expiration de celle-ci, n'ont pas fait l'objet d'un recouvrement, d'une annulation ou d'une inscription en surséance indéfinie sont reportés à l'année suivante.*»

<sup>43</sup> Dans son vade-mecum à l'usage des comptables ordinaires, l'administration de la Trésorerie indique que «*les droits constatés sont repris dans la comptabilité du comptable dès l'instant où la créance devenue exigible fait naître un droit acquis au profit du Trésor.*»

<sup>44</sup> Art. 75 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat.

**Tableau 5 – Comparaison des données du compte d'exécution du budget et des données de l'AREC (rapport de l'A.G.I.)**

(en milliers d'euros)

1999	Compte d'exécution du budget	Rapport A.G.I.	Ecart
Impôts directs	12.141.736	10.058.711	2.083.025
T.V.A.	199.765	8.093.848	-7.894.083
<b>Total</b>	<b>12.341.501</b>	<b>18.152.559</b>	<b>-5.811.058</b>

92 Les importants écarts relevés s'expliquent par les éléments suivants. Premièrement, le compte d'exécution du budget reprend aussi les cotisations de l'année, y compris donc les cotisations de moins d'un an. Deuxièmement, dans le compte d'exécution du budget, ne sont pas repris les droits restant à recouvrer relatifs à la part attribuée aux pouvoirs locaux. Enfin, dans le compte d'exécution figurent les droits constatés<sup>45</sup>, même non échus. Par contre, les déclarations périodiques déposées par les assujettis T.V.A. ne sont pas assimilées, par l'administration, à des droits constatés pour l'établissement du compte d'exécution du budget. Dès lors, les déclarations T.V.A. impayées ne figurent pas dans les droits reportés du compte d'exécution du budget.

#### 2.4.2 Le bilan du pouvoir fédéral

93 Le bilan du pouvoir fédéral qui est publié par la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'Etat livre les données suivantes pour l'année 1999 :

**Tableau 6 – Comparaison des données de la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'Etat et des données de l'A.G.I.**

(en milliers d'euros)

1999	Bilan fédéral	A.G.I.	Ecart
Impôts directs	12.141.998	10.058.711	2.083.287
Réduction de valeur	-6.261.468	0	-6.261.468
	<b>5.880.530</b>	<b>10.058.711</b>	
Impôts indirects	8.093.848	8.093.848	0
Réduction de valeur	-6.735.688	0	-6.735.688
	<b>1.358.160</b>	<b>8.093.848</b>	
<b>Total créances recouvrables</b>	<b>7.238.690</b>	<b>18.152.559</b>	<b>-10.913.869</b>

94 Afin d'établir les créances de l'Etat de la manière la plus exhaustive possible, la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'Etat reprend d'une part, les données de la comptabilité publique pour ce qui concerne les impôts directs et d'autre part, les statistiques de l'AREC publiées dans le rapport annuel de l'A.G.I. pour ce qui concerne la T.V.A. Pour obtenir une vue économique de ces données, ladite commission applique des réductions de valeur. Celles-ci sont calculées sur la base de taux qui devraient être

<sup>45</sup> L'art. 8 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité du pouvoir fédéral énonce quatre conditions pour qu'un droit soit constaté : son montant est déterminé de manière exacte, l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable, l'obligation de payer existe et une pièce justificative est en possession du service concerné.



communiqués par l'AREC. A propos de la fiabilité des taux retenus, il est utile de reprendre le commentaire publié par la Commission dans son bilan du pouvoir fédéral à fin 1999.

*«Les réductions globales de valeur opérées en matière de contributions directes d'une part et de T.V.A d'autre part se fondent sur des méthodes très différentes. Dans le cas de la T.V.A., le montant qui correspond à une proportion recouvrable de 16,78% nous a été fourni par l'administration compétente, qui l'a établi sur la base des taux de recouvrement constatés au cours des dernières années. Ce taux dépend en particulier de l'ancienneté des créances qui constituent l'encours.»*

*En matière de contributions directes, nous n'avons pu disposer de telles informations. L'administration concernée s'est déclarée dans l'incapacité de les fournir. Ainsi avons-nous eu recours aux coefficients de non-recouvrement déjà utilisés lors des inventaires précédents. Ces coefficients, qui varient selon le motif de non-recouvrement, sont pondérés en fonction de l'importance relative des différents motifs pour donner la réduction globale à prévoir. Il est ainsi tenu compte de l'évolution, dans le temps, des motifs de non-recouvrements. Quant aux coefficients eux-mêmes, ce sont toujours les estimations que l'administration compétente nous avait communiquées pour l'inventaire de 1986. Quoique leur utilisation, lors des inventaires successifs, ait reçu jusqu'en 1995, la caution officielle de l'administration, Il faut bien reconnaître l'insuffisance de la méthode. Est-on sûr par exemple que l'accroissement du contentieux ne s'accompagne pas d'une augmentation du non-recouvrement l'affectant ?<sup>46</sup>»*

### 2.4.3 Les états récapitulatifs des comptes de gestion

- 95 Conformément à la loi<sup>47</sup>, l'administration de la Trésorerie adresse à la Cour des comptes les états récapitulatifs des comptes de gestion des comptables pour chacune des administrations fiscales. L'administration des Contributions directes, pour 1999, mentionne un «solde restant à apurer» de 13.693.783.411 euros. Ce solde concorde avec celui inscrit dans le compte d'exécution du budget, à la différence près qu'il tient compte des recettes attribuées aux pouvoirs locaux, de l'ordre de 1,5 milliard d'euros. Pour la T.V.A., le résumé général des comptes annuels de gestion mentionne des droits à reporter de 198.621.856 euros<sup>48</sup>. Rapportés aux données publiées par l'A.G.I., l'on obtient le tableau suivant.

<sup>46</sup> Le bilan du pouvoir fédéral à la fin 1999, Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'Etat, Ministère des Finances, p 33.

<sup>47</sup> Art. 74 lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat.

<sup>48</sup> Le ministère des Finances renseigne, pour l'administration de la T.V.A., de l'Enregistrement et des Domaines, un montant de 4.497.743.255 francs. A ce montant, il convient d'ajouter les droits reportés correspondant aux recettes effectuées par l'administration des Douanes et Accises au profit de la T.V.A. soit 3.574.642.570 francs. Ce qui donne un total de 8.012.385.825 francs ou 198.621.856 euros.

**Tableau 7 – Comparaison des données des états récapitulatifs et des données de l'A.G.I.**

*(en milliers d'euros)*

1999	Etats récapitulatifs	Rapport A.G.I.	Ecart
Impôts directs	13.693.783	10.058.711	3.635.072
T.V.A.	198.622	8.093.848	-7.895.226
Total	13.892.405	18.152.559	-4.260.154

- 96 Pour les contributions directes, l'écart constaté est principalement dû au fait que les statistiques de l'AREC ne comprennent que les cotisations enrôlées et reportées depuis plus de 13 mois. Pour l'année 2001, l'administration estime que le montant des créances fiscales restant à recouvrer dont la date d'échéance est dépassée de maximum 12 mois est de 3.574.056.182,78 euros<sup>49</sup>. Ce montant n'est pas repris dans les statistiques du rapport A.G.I.
- 97 Pour la T.V.A., l'explication de l'écart est identique à celle donnée lors de la comparaison entre les statistiques de l'AREC et le compte d'exécution du budget. L'administration considère que la T.V.A. est un droit au comptant et non un droit constaté.
- 98 Il est à remarquer que les cotisations qui ne sont enrôlées qu'à défaut de paiement sont pour la plupart considérées comme des droits au comptant (précompte professionnel, ...). Durant la période antérieure à leur enrôlement, ils ne sont dès lors pas constatés et ne sont, à ce moment, s'ils restent impayés, ni repris en comptabilité publique, ni dans les statistiques de l'AREC.

#### 2.4.4 Conclusions

- 99 Le rapprochement entre les sommes restant à recouvrer publiées par l'A.G.I. et la comptabilité publique est actuellement complexe, voire impossible, en fonction du type d'impôt envisagé. Les notions d'échéance et de droits constatés ne permettent pas en effet d'établir une concordance entre les différentes données publiées.
- 100 Les impôts directs qui sont enrôlés correspondent aux droits constatés enregistrés en comptabilité publique. Deux critères empêchent cependant d'établir une correspondance précise : l'âge et l'échéance du droit. Les cotisations sont reprises en comptabilité publique quelle que soit leur échéance, alors que l'AREC ne prend en considération que les cotisations enrôlées et non acquittées depuis plus de 13 mois. En matière de T.V.A., la comparaison est actuellement impossible dans la mesure où la T.V.A. est considérée comme un droit au comptant, comptabilisé au moment de son paiement, et non lors du dépôt de la déclaration par l'assujetti.

<sup>49</sup> Administration du Recouvrement, *Nota aan de heer minister*, 27/02/02, RV 53. Ce montant de 144 milliards de francs résulte de la différence entre la situation générale des droits en recouvrement et la liste «modèle 3» éditée le 11 février 2001. Un calcul analogue pour les années 1999 et 2000 donne pour cette période de douze mois respectivement les montants suivants : 146 et 175 milliards de francs. On notera qu'est comprise dans ces montants une partie de cotisations non échues qui n'est pas quantifiée. Il s'agit principalement des cotisations qui sont enrôlées en fin d'année et qui échoient dans un délai de 2 mois.

- 101 Il existe des cotisations échues qui ne sont ni reprises dans les statistiques de l'AREC, ni reprises en comptabilité publique. Il s'agit des cotisations qui ne sont enrôlées qu'à défaut de paiement et qui, entre le moment où elles sont échues et leur enrôlement, ne sont pas enregistrées dans les statistiques. Une situation équivalente existe en matière de T.V.A. pour les créances qui sont ou qui devraient être distraites du compte courant et qui ne sont pas encore reprises dans un compte spécial.

## Chapitre 3

### Conditions requises pour une véritable mesure de l'arriéré fiscal

---

- 102 Pour les raisons fondamentales déjà évoquées, qui tiennent à la bonne gestion de la collecte de l'impôt et à la nécessité d'en permettre le suivi et le contrôle, la Cour des comptes estime que l'administration devrait fournir périodiquement une information satisfaisante sur l'arriéré fiscal.
- 103 A cet égard, l'administration se doit d'assurer que cette information, permette aux acteurs de contrôle tant interne qu'externe d'exercer leurs missions. Cela suppose que l'information donnée soit correcte, c'est-à-dire qu'elle soit réalisée à partir d'un cadre de référence cohérent. Cela exige non seulement une définition claire de l'arriéré fiscal, mais aussi que des procédures soient mises en place pour assurer une information de qualité.
- 104 D'un point de vue théorique, cette information devrait répondre à tout le moins à quelques critères qualitatifs : l'intelligibilité, la fiabilité, la pertinence et la comparabilité.

#### 3.1 Qualités des données relatives à l'arriéré fiscal

##### 3.1.1 Intelligibilité

- 105 La qualité première d'une information est d'être compréhensible immédiatement pour les utilisateurs. Le manque de définition correcte et précise des tableaux et leur complexité sont tels que l'information donnée n'est pas directement intelligible pour les utilisateurs du rapport annuel de l'A.G.I., ni même pour les gestionnaires de l'administration.
- 106 Il convient de souligner qu'il en va de même aujourd'hui des informations produites par la comptabilité publique. A cet égard, la nouvelle législation<sup>50</sup> devrait permettre de fournir aux assemblées parlementaires, aux administrations concernées et aux organes de contrôle une information de meilleure qualité sur l'arriéré fiscal et son évolution.

##### 3.1.2 Fiabilité

- 107 Les données reprises dans le rapport annuel de l'A.G.I. ne répondent pas au critère de fiabilité: elles sont incomplètes et hétérogènes.

###### *Exhaustivité*

- 108 Les statistiques publiées par l'A.G.I. ne reprennent pas les impôts non recouverts par l'AREC, à savoir : droits d'accises, droits de succession, taxe compensatoire des droits de succession, taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, droits d'enregistrement, droits de douanes, taxe de patente, taxe d'ouverture, droit de timbre, taxe sur les opérations de bourse, taxe sur les livraisons au porteurs, taxe annuelle sur les contrats

---

<sup>50</sup> Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation de la Cour des comptes, et loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral.

d'assurances, taxe sur l'épargne à long terme, cotisation sur l'énergie, taxe d'affichage, taxe annuelle sur les centres de coordination.

A titre indicatif, l'ensemble de ces cotisations représente près de 17% des recettes fiscales.

109 En réponse à la Cour des comptes, l'administration a fait part des différentes solutions qui peuvent être envisagées:

*«Confier à l'AREC la mission de recouvrer l'ensemble des créances de l'Etat, y compris même les créances non fiscales. (...);*

- *Donner à l'AREC le mandat de collecter, de centraliser et de traiter les informations en provenance des autres administrations, et imposer à ces dernières l'obligation de collaborer à cette entreprise;*
- *Confier à une cellule spécialisée, au sein du S.P.F. Finances mais en dehors de l'AREC, la problématique de l'arriéré fiscal, avec mission de collecter l'information au sein des différentes administrations concernées et de traiter celle-ci de manière adéquate en vue de la résorption de l'arriéré.»*

#### *Homogénéité*

110 Les données disponibles relatives à l'arriéré fiscal ne sont pas sélectionnées à partir d'une date d'échéance, mais à partir de la date d'enrôlement pour les cotisations en impôts directs et de la date d'édition d'une liste informatique en matière de T.V.A.

111 Les délais à l'issue desquels une somme impayée est prise en considération pour calculer l'arriéré sont en outre différents en contributions directes (13 mois après la date d'enrôlement) et en T.V.A. (6 mois)<sup>51</sup>.

112 Pour ce qui concerne les contributions directes, il faut également distinguer deux types d'enrôlements : ceux résultant de l'établissement de l'impôt et ceux réalisés suite à un défaut de paiement (précompte professionnel, précompte mobilier, taxe de circulation,...). Ces derniers enrôlements prendraient en moyenne, selon l'administration et en fonction du type d'impôt, de deux à cinq mois. Dans ces cas, la date d'enrôlement est postérieure à la date d'échéance et constitue un point de départ variable et plus tardif pour le calcul du délai pris en considération pour déterminer l'arriéré fiscal.

113 Avant le rapport annuel de l'A.G.I. 2001, les bases utilisées pour les tableaux étaient en outre différentes pour ce qui concerne les montants prescrits ou irrécouvrables. Ceux-ci n'étaient pas repris en T.V.A., mais par contre ils étaient renseignés à cette période en contributions directes. Depuis 2001 cependant, les montants irrécouvrables sont également mentionnés en matière d'impayés T.V.A.

114 Sous la rubrique contentieux, en matière d'impôts directs, «l'incontestablement dû» est ou non repris, en fonction du système comptable interne «180 B/AUT» ou «I.C.P.C.».

### **3.1.3 Pertinence**

115 Les statistiques publiées dans le rapport annuel de l'A.G.I. ne donnent aucune image de la réalité économique qui est notamment fonction de

<sup>51</sup> Avant 2001, compte tenu de l'ancien mode de calcul, il convient de parler de 3 mois.

l'ancienneté des créances, des possibilités de recouvrement, de la nature des impôts contestés, etc. Aucune valeur économique n'est présentée sur la base d'un calcul de recouvrabilité de l'arriéré.<sup>52</sup>

- 116 La valeur économique de l'arriéré présente non seulement un intérêt pragmatique pour l'AREC, mais également un intérêt budgétaire. A cet égard, lors du débat contradictoire, l'administration a précisé qu'elle «*souhaiterait ajouter à sa préoccupation de résorber l'arriéré celle d'en chiffrer la valeur économique par un modèle susceptible d'être utilisé lors de la confection du budget ou lors de contrôle subséquent.*»
- 117 En matière d'impôts directs, les statistiques ne fournissent pas de données afférentes au recouvrement réalisé par l'AREC pendant l'année. De même, aucune information relative aux variations annuelles des rubriques des tableaux de l'AREC n'est disponible (quantification d'une année à l'autre des entrées et sorties de cotisations).
- 118 Les données ne sont analysées ou commentées ni par impôt, ni même par ancienneté. L'administration confirme qu'elle «*est pleinement consciente de la nécessité d'introduire cet élément (l'ancienneté de la dette) dans les tableaux qu'elle publie*». Cette information qui est d'ailleurs disponible, selon elle, sera fournie à l'avenir.

#### 3.1.4 Comparabilité

- 119 Les statistiques publiées ne sont pas comparables entre administrations fiscales belges, ni à un niveau international. De plus, compte tenu des changements intervenus au fil des années dans la définition de certaines rubriques des tableaux publiés par l'A.G.I., l'analyse de l'évolution temporelle de certaines données est rendue particulièrement difficile.
- 120 L'administration a rappelé, à cet égard que «*des ruptures chronologiques sont inévitables de par l'évolution même de la loi*» et cite notamment le transfert du précompte immobilier aux régions ou encore la loi du 4 septembre 2002<sup>53</sup> introduisant la notion d'excusabilité.

### 3.2 Recommandations

#### 3.2.1 Définir l'arriéré fiscal

- 121 Une définition de l'arriéré fiscal suppose que soient déterminées la date de prise en compte (exigibilité, échéance, délai fixé à partir de l'échéance, ...) et la nature des montants (principal, cotisations perçues au profit des pouvoirs locaux, accessoires, amendes, intérêts, ...) qui le composent.
- 122 La date de prise en compte doit être définie en tenant compte des délais légaux et réglementaires de paiement, et non à partir des dates d'enrôlement ou de déclaration, afin d'obtenir des informations comparables entre impôts et administrations.

<sup>52</sup> Voir le commentaire de la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'Etat. Cette note retient des taux de réduction de valeur de 83,22% en T.V.A. et de 51,57% en matière de contributions directes, soit pour l'année 1999 respectivement 272 et 252 milliards de francs.

<sup>53</sup> La loi du 4 septembre 2002 modifiant la loi du 8 août 1997 sur les faillites, le code judiciaire et le code des sociétés.

- 123 Il peut certes être utile de ne reprendre dans l'arriéré fiscal que les montants échus qui sont impayés depuis un délai raisonnable, à déterminer. Cependant, dans cette hypothèse, l'enregistrement de la totalité des montants échus impayés, quel que soit le délai écoulé depuis leur échéance, est indispensable pour des raisons de transparence, de gestion et de contrôle.
- 124 Lors du débat contradictoire, l'administration a signalé *«qu'il n'est pas impossible que l'incorporation des dettes fiscales dès leur échéance dans les statistiques de l'arriéré se traduise par un accroissement exponentiel du nombre des données à gérer, ainsi que par des difficultés de calcul qui excèdent les possibilités du matériel et des programmes actuellement disponibles»*. Elle a précisé que *«la détermination d'un moment ou d'un événement, distinct de l'échéance, marquant l'entrée d'une cotisation impayée dans les statistiques de l'arriéré est une nécessité»* et que *«du point de vue de la résorption de l'arriéré, il serait sans doute improductif de considérer, sans plus, qu'une cotisation impayée doit entrer immédiatement dans les chiffres de l'arriéré fiscal»*. Selon l'administration, *«la problématique de l'arriéré vise en effet à identifier les créances dont le recouvrement implique la mise en œuvre de moyens appropriés, pas celle dont la perception est simplement tardive.»* L'administration a cependant ajouté que *«ce point, essentiel pour la définition de l'arriéré fiscal, est actuellement débattu au sein de l'administration, les uns considérant que l'arriéré commence dès après l'échéance prévue par la loi pour le paiement de l'impôt, les autres estimant pour des raisons pratiques, que l'arriéré commence avec la phase de recouvrement»*.
- 125 La Cour des comptes ne conteste pas qu'il puisse être utile de définir un moment distinct de l'échéance, qui détermine l'entrée d'une cotisation impayée dans l'arriéré fiscal. Elle tient cependant à rappeler que ce choix ne peut dispenser l'administration d'enregistrer et de tenir la statistique de la totalité des sommes impayées à l'échéance pour des raisons de transparence, de gestion et de contrôle et que le critère qui détermine l'entrée d'une cotisation impayée dans l'arriéré fiscal doit, s'il est distinct de l'échéance, être pertinent, fiable et autant que possible commun aux diverses catégories d'impôts.
- 126 A cet égard, le critère choisi ne devrait pas se confondre avec la phase active de recouvrement de la créance, qui pourrait s'avérer dans certains cas trop tardif et laisserait de surcroît trop de latitude à l'administration.
- 127 La Cour des comptes rappelle, enfin, que l'arriéré fiscal n'est pas seulement un outil permettant à l'administration d'identifier des créances pour lesquels des moyens appropriés de recouvrement doivent être mis en œuvre, mais qu'il doit également constituer un instrument d'information, de gestion et de contrôle destiné à mieux collecter l'impôt, et à mieux estimer les recettes fiscales à venir.

### 3.2.2 Pertinence

- 128 L'information publiée ne sera pertinente que si elle permet de répondre aux questions suivantes :
- Quelle est la valeur économique de l'arriéré ?
  - Quel est le taux de recouvrabilité estimé ?
  - Quelle est l'évolution des taux de recouvrabilité ?



- Quelle est la part respective des différents impôts dans l'arriéré?
  - Quelle est l'évolution des différentes rubriques et quelles en sont les variations (les entrées et les sorties)?
  - Quelle est la part des amendes, des intérêts, des accroissements?
  - Quel est le profil des redevables de l'arriéré (entreprises, sociétés en faillite, associations, particuliers, ...)?
  - Ces informations sont nécessaires pour assurer un pilotage et un contrôle adéquat de la collecte de l'impôt.
- 129 En ce qui concerne les diverses composantes des créances fiscales à reprendre dans l'arriéré, l'administration a signalé lors du débat contradictoire, que:
- la nécessité d'inclure dans l'arriéré fiscal les éléments accessoires de la créance (accroissements, intérêts, amendes, ...) est encore renforcée par la récente réforme de la comptabilité publique qui impose de les enregistrer dès la constatation du droit;
  - en matière de contributions directes, le mode d'enregistrement des cotisations empêche de ventiler les montants de façon adéquate, en particulier pour les amendes dont le montant est globalisé avec celui du principal, et pour les intérêts, considérés comme des recettes non fiscales.
- 130 Par ailleurs, l'administration signale qu'une information relative au profil du redevable existe depuis peu dans les fichiers de la T.V.A., mais manque dans ceux des contributions directes. La possibilité de coupler les informations sur les redevables en matière de T.V.A. et de contributions directes par leur numéro national ou leur numéro de T.V.A. serait à l'étude. L'analyse de risques liée au recouvrement, qui serait programmé début 2004, pourrait donner lieu à la définition de profils types de débiteurs, corrélés à l'arriéré fiscal.

### 3.2.3 Fiabilité

- 131 La mesure de l'arriéré fiscal ne peut être fiable que si des procédures sont clairement établies pour l'identifier et l'enregistrer.
- 132 Les données chiffrées transmises d'une administration à une autre doivent être mises en concordance; les cotisations impayées transmises ne peuvent être considérées différemment d'une administration à l'autre. Il convient donc d'être particulièrement attentif au problème de la césure des données qui identifie également le rôle et les responsabilités de chaque administration.

### 3.2.4 Comparabilité

- 133 Les mesures définies par les administrations fiscales doivent faire l'objet de normes identiques si l'on veut obtenir des données comparables. Le point de comparaison incontournable devrait être constitué par le délai de paiement (légal ou réglementaire). Au départ de cette échéance, un délai déterminé raisonnable, à partir duquel l'arriéré fiscal débute, peut être fixé, mais ce délai devrait être identique pour toutes les administrations fiscales.

- 134 Les données produites doivent pouvoir en outre être mises en concordance avec la comptabilité publique. L'introduction de la nouvelle comptabilité publique doit être perçue comme une opportunité pour mesurer l'arriéré fiscal de manière cohérente. Il appartiendra à l'administration de définir les instruments permettant de déterminer l'arriéré fiscal au départ des données directement issues de la comptabilité.

**Annexe**  
**La réponse du ministre**

---

Service public fédéral  
Finances

1000 Bruxelles, le 20-01-2004

Le Ministre

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

Vos réf.: N°A5-2.092.450 L5  
Nos réf.: CABFIN/FIS/LV/GP/112.046

Concerne: Rapport d'audit relatif à «La mesure de l'arriéré fiscal»

Monsieur le Premier Président,

Votre lettre du 17 décembre 2003 accompagnée du rapport d'audit susmentionné m'est bien parvenue et a retenu mon attention.

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

Je ne manquerai pas de veiller à ce que celle-ci honore ces engagements à bref délai avec toute la diligence requise particulièrement en ce qui concerne les adaptations à apporter à l'instrument statistique nécessaire pour mesurer l'arriéré fiscal d'une manière exacte et efficace.

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

D. REYNDERS

dépôt légal	D/2004/1128/5
imprimeur	N.V. PEETERS S.A.
adresse	Cour des comptes Rue de la Régence, 2 B-1000 Bruxelles
tél	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
site internet	<a href="http://www.courdescomptes.be">http://www.courdescomptes.be</a>