

Une administration plus conviviale

Dans une circulaire du 29 juillet 2002, l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus a rappelé à ses fonctionnaires la nécessité d'établir, voire de rétablir, une relation de confiance entre le fisc et les contribuables (circulaire AFER n° 21/2002).

Si l'on s'accorde pour reconnaître qu'il appartient à l'administration de veiller à la meilleure collecte possible de l'impôt, il faut aussi admettre que cette perception ne peut s'obtenir uniquement par un simple durcissement des mesures de contrôle. En effet, si dans un premier temps le rendement des contrôles s'en trouvera amélioré, très rapidement s'en suivra une confrontation avec le contribuable, ce qui écartera tout souci de coopération de sa part, détériorera sa mentalité tout en l'amenant progressivement à résister et, par conséquent, abaissera la qualité et le rendement final de l'imposition. Un climat fiscal favorable est donc primordial pour une imposition efficiente et, pour le créer et le fortifier, il est nécessaire d'agir sur un double plan:

- sur le plan du contribuable même, par l'amélioration de sa mentalité;
- sur le plan de l'administration, en organisant son intervention technique autant que possible de manière à n'occasionner au contribuable qu'un minimum de désagrément et d'ennui» (Eléments de la science des impôts, ministère des Finances, Administration des contributions directes, tome II, p. 414).

Du tact avant tout...

Dans sa circulaire, l'administration recommande à chaque fonctionnaire de veiller, en toute circonstance, à entretenir

des relations polies et courtoises avec le contribuable en ne perdant pas de vue les aspects humains et psychologiques liés à ces relations; «agir autrement ne pourrait que susciter opposition et réaction du contribuable, ce qui rend la tâche de l'administration plus difficile et plus délicate encore».

Que de conflits écartés et de tensions aplanies si, lors d'un appel téléphonique fixant un contrôle ou demandant un renseignement, (attitude du contrôleur était moins impérative, autrement dit, plus souple et courtoise.

Les droits d'investigation et de contrôle

Le contrôle est incontestablement la hantise du contribuable. Dans quelle atmosphère se réalisera-t-il? Quelle sera l'ampleur des travaux et recherches à effectuer pour répondre aux questions de l'administration? Combien de temps durera le contrôle?... Voilà autant de questions qui interpellent plus d'un contribuable.

A cet égard, l'administration se veut rassurante et invite les fonctionnaires à faire un usage circonspect des droits d'investigation et de contrôle. C'est ainsi que la circulaire indique qu'un contrôle fiscal ne peut se dérouler correctement et sereinement que si certaines règles de base sont scrupuleusement observées:

- il doit être donné des informations claires et précises au contribuable;
- il convient de respecter scrupuleusement la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration;
- le contrôle du dossier fiscal doit se dérouler de manière impartiale. Les investigations seront effectuées avec discernement, objectivité et modération, et dans le cadre fixé par la loi ;

- le contrôle sera proportionné au but poursuivi et ne pourra entraîner des désagréments exagérés pour le contribuable dans l'exercice de ses activités professionnelles.

Voilà de quoi rassurer le contribuable si ces instructions sont suivies à la lettre.

La circulaire souligne qu'il est important de veiller au principe de proportionnalité entre les droits d'investigation et de contrôle à mettre en oeuvre et la situation concrète que l'on vérifie. Les démarches excessives doivent être proscrites et il faut éviter de requérir du contribuable la production d'éléments qu'il est possible pour l'administration d'obtenir de ses propres services. Enfin, si des investigations auprès de tiers sont parfois indispensables, il ne faut y recourir que lorsque les circonstances le nécessitent ou le justifient.

La charge de la preuve

C'est bien à propos que la circulaire rappelle au fonctionnaire que le fardeau de la preuve incombe à l'administration lorsqu'il est face à une déclaration régulièrement établie et déposée. Il appartient à l'administration, pour écarter la déclaration du contribuable, d'établir l'inexactitude des revenus et autres éléments déclarés. Elle doit ainsi révéler les revenus et autres éléments qu'elle entend substituer à ceux déclarés par le contribuable.

L'administration dispose bien entendu de tous les moyens de preuve qui lui sont réservés par la loi, dont notamment les présomptions. Les fonctionnaires taxateurs perdent trop souvent de vue qu'une preuve par présomption requiert que les faits ou éléments qui lui servent de base doivent être connus, certains et établis légalement. C'est ainsi notamment qu'une présomption ne peut jamais servir de base à une autre présomption; il s'agit de l'application du principe que «présomption sur présomption ne vaut». La circulaire souligne que le fonctionnaire

qui recourt à la présomption de l'homme doit déduire, des faits connus et certains dont il dispose, le fait inconnu qu'il veut établir: «Ce raisonnement doit être logique et ne peut prêter à contestation.»

Dans la procédure d'établissement de la base imposable par signes ou indices, la circulaire rappelle au fonctionnaire qu'il lui appartient de mettre en évidence, sans intervention du contribuable, les signes ou indices qui constituent le préalable indispensable à pareille imposition. Ce point de vue est conforme à la jurisprudence dominante:

«Le fonctionnaire taxateur qui souhaite utiliser l'article 247 du CER 1964 (341 du CIR 1992) supporte lui-même la charge de la preuve de la cotisation sur base dès signes et indices. Toutefois, en interrogeant le contribuable sur les investissements qu'il a effectués, l'administration implique le contribuable dans la recherche des éléments qui peuvent servir d'indices et viole ainsi la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable.» (Anvers, 4 juin 1996, Ced Samsom n° 9661701.)

Par ailleurs, la fixation de la base imposable par voie de comparaison (article 342 du CER 1992) exige l'absence d'éléments probants (à établir préalablement à la taxation et non pas dans une phase ultérieure de contentieux administratif ou judiciaire), un nombre de trois contribuables au moins et la similarité des points de comparaison, ainsi que le caractère normal des bénéfices ou profits des contribuables similaires.

Privilégier le dialogue

Concernant l'avis de rectification, la notification d'imposition d'office et la notification de la décision de taxation, la circulaire insiste sur l'importance des délais légaux à respecter ainsi que sur l'obligation de motivation afin d'éviter (éventuelle nullité des cotisations établies «mais aussi sur l'intérêt de la motivation

dans le cadre du dialogue amélioré avec le contribuable, de la prévention de taxation exagérée et arbitraire et de recours administratifs et/ou judiciaires inutiles».

Eviter les sanctions inutiles et inefficaces

L'administration invite ses fonctionnaires à plus de souplesse, mais aussi d'impartialité dans l'application des sanctions. Ainsi, si la nature, de l'infraction ne s'y oppose pas, une simple information au sujet de l'obligation enfreinte, plutôt que l'application d'une sanction, influencera plus favorablement le comportement ultérieur du contribuable. C'est ainsi également que l'application d'une sanction doit s'inscrire dans le cadre, d'une politique qui prenne en compte notamment le degré de collaboration du contribuable à la régularisation de sa situation fiscale. C'est une recommandation que l'administration applique d'ailleurs déjà régulièrement (exemple: le dossier KB-Lux ou encore la procédure de déclaration rectifiée spontanément organisée par l'article 44418 du Com. IR 1992).

Enfin, conformément à la jurisprudence constante et à la législation en vigueur, l'administration rappelle avec insistance que:

- l'avis par lequel il est réclamé une amende administrative à un contribuable doit mentionner les faits constitutifs de l'infraction, la référence aux textes légaux ou réglementaires dont il est fait application et les motivations qui ont servi à déterminer le montant de l'amende (article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales);
- qu'en cas d'accroissement d'impôt, le contribuable doit être informé, dans tous les cas, de la disposition légale concernée et, arguments à l'appui, de la mention de la nature, de la gravité et du rang de l'infraction: Cette information figurera dans l'avis de rectification, dans la notification d'imposition d'office ou dans un courrier ordinaire spécifique (loi

du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs).

Le contribuable sujet de droit

L'administration, en tant que service public, ne doit pas considérer le contribuable comme un simple redevable de l'impôt, mais comme «un client» qui, s'il lui incombe des obligations, dispose néanmoins de droits.

Voici quelques considérations en guise de conclusion qui doivent guider le fonctionnaire local dans ses relations avec la «clientèle»:

- le fonctionnaire doit se rendre compte que sa mission, bien que basée entièrement sur (intérêt public et intimement liée aux pouvoirs de souveraineté de l'Etat, ne peut amener à faire abstraction des «assujettis» et à considérer que la notion «de services» à rendre au public doit lui rester étrangère,
- dans cet ordre d'idées, et également en raison de la justice fiscale qu'il lui incombe d'assurer, il est tenu d'informer le contribuable non seulement de ses devoirs, mais aussi de ses droits (droit à des déductions...);
- il doit faire preuve de courtoisie, de tact, de discrétion, d'objectivité et de compréhension à son égard;
- il doit respecter la dignité de la personne du contribuable et éviter en même temps de surestimer sa propre valeur, de tomber dans l'arrogance; en raison de la mission qu'il assume et des pouvoirs étendus qu'il détient (Eléments de la science des impôts, ministère des Finances, Administration des contributions directes, tome II, p. 424).

Voilà donc une circulaire que l'on aura plaisir à voir appliquer.

MAURICE ELOY,
AVOCAT AU BARREAU DE BRUXELLES,
CRUYPLANTS, ELOY, HUPIN & ASSOC.,
DIRECTEUR DE L'ESSF,
PROFESSEUR A L'ESSF
ET AUX FUCAM