

Circulaire nr. Ci.RH.81/548.628 (AOIF 21/2002) dd. 29.07.2002

Circulaire nr. Ci.RH.81/548.628 (AOIF 21/2002) dd. 29.07.2002

Circulaire n° Ci.RH.81/548.628 (AFER 21/2002) dd. 29.07.2002**Bull. n° 830, p. 2587-2593***ACTE ADMINISTRATIF*

*Motivation des actes administratifs
Publicité de l'administration*

CORRESPONDANCE ADMINISTRATIVE

*Avis de rectification
Notification de la décision de taxation
Notification d'imposition d'office*

DROIT D'INVESTIGATION DE L'ADMINISTRATION

*Convocation du contribuable
Demande de renseignements
Vérification sur place*

MOYEN DE PREUVE DE L'ADMINISTRATION

*Taxation par comparaison
Taxation par présomptions de l'homme
Taxation par signes ou indices*

RELATIONS AVEC LE PUBLIC

*Aide aux contribuables
Comportement du fonctionnaire taxateur
Correspondance administrative*

SANCTION ADMINISTRATIVE

*Accroissement d'impôt
Amende administrative*

Directives concernant la relation entre le contribuable et le taxateur.

A tous les services de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus et de l'Administration des contributions directes (secteur taxation).

1. Une pression fiscale élevée et une législation complexe provoquent souvent de la résistance chez les contribuables. D'une part, l'administration doit intervenir énergiquement envers les contribuables qui essaient de se soustraire à leurs obligations fiscales, d'autre part, il est indispensable d'établir une relation de confiance entre le fisc et les contribuables.

2. Les dispositions abordées par la présente circulaire aux numéros 4 à 15 sont celles prévues en matière d'impôts sur les revenus.

ATTITUDE DU TAXATEUR

3. Lors de tout contact avec un contribuable, y compris par téléphone, l'attitude du taxateur vis-à-vis de ce contribuable est très importante. Toute erreur, tout manquement en ce domaine peut non seulement entraîner des répercussions fâcheuses pour le fonctionnaire mais aussi pour l'administration dans son ensemble. Chaque fonctionnaire doit veiller en toutes circonstances à entretenir des relations polies et courtoises en ne perdant jamais de vue les aspects humains et psychologiques de ces relations. Agir autrement ne pourrait que susciter opposition et réactions de la part du contribuable, ce qui rend la tâche de l'administration plus difficile et plus délicate encore. Ceci n'exclut cependant pas que l'on doit agir avec fermeté dans les cas où une telle attitude est justifiée.

LES DROITS D'INVESTIGATION ET DE CONTROLE

4. Il doit toujours être fait un usage circonspect des droits d'investigation et de contrôle attribués à l'administration.

Un contrôle fiscal ne peut se dérouler correctement et sereinement que si certaines règles de base sont scrupuleusement observées. Ainsi :

- il doit être donné des informations claires et précises au contribuable. Dans ce cadre, on insiste également sur une application correcte de la L 11.4.1994 relative à la publicité de l'administration (voir circ. 9.1.1998, Ci.RH.835/502.739);
- le contrôle du dossier fiscal doit se dérouler de manière impartiale. Les investigations doivent être effectuées avec discernement, objectivité et modération et dans le cadre fixé par la loi;
- le contrôle doit être proportionné au but poursuivi et il ne peut entraîner des désagréments exagérés pour le contribuable dans l'exercice de ses activités professionnelles.

5. Il est important de veiller au principe de proportionnalité entre les droits d'investigations et de contrôle à mettre en oeuvre et la situation concrète que l'on entend vérifier.

La sélection d'un dossier pour examen et la nature de celui-ci doivent reposer sur des critères objectifs et pertinents.

Le temps consacré à cet examen ne doit pas être plus long que nécessaire. Il importe en tout cas d'y mettre fin aussitôt qu'il apparaît que la sélection n'a pas été judicieuse ou que les devoirs entrepris permettent de conclure que le contribuable a satisfait de manière suffisante à ses obligations fiscales.

Les démarches à accomplir seront toujours décidées en fonction des circonstances. Il convient de privilégier l'invitation au contribuable à se présenter au bureau, la demande écrite de renseignements ou la visite sur place selon le cas. Les démarches excessives sont à proscrire. Il faut éviter aussi de requérir du contribuable la production d'éléments qu'il est possible d'obtenir de services de l'administration.

Les investigations auprès de tiers constituent un moyen de contrôle indispensable qu'il faut réserver aux situations dans lesquelles il se justifie de les effectuer.

REGLES DE PROCEDURE

6. Dans le cadre de la recherche de meilleures relations entre les contribuables et l'administration, il est essentiel que les règles de procédure soient scrupuleusement observées. En ce qui concerne les aspects importants de celles-ci, notamment la charge de la preuve, la motivation et le caractère contradictoire de la détermination de l'assiette de l'impôt, un certain nombre de règles sont rappelées ci-après.

7. Une déclaration régulièrement établie et déposée fait foi jusqu'à preuve du contraire. La force probante de celle-ci est fondée sur une présomption d'exactitude. Pour pouvoir s'écarter de la déclaration du contribuable, l'administration doit "reconnaître inexacts" les revenus et les autres éléments déclarés. En principe, le fardeau de la preuve appartient ici à l'administration. Cela signifie que l'administration doit établir, en utilisant les moyens de preuve que la loi met à sa disposition, les revenus et les autres éléments qu'elle substitue à ceux qui ont été déclarés par le contribuable.

8. Le recours aux présomptions de l'homme requiert que les faits ou éléments qui leur servent de fondement doivent être connus, certains et légalement établis. Une présomption (même légalement établie) ne peut en aucun cas constituer le fait ou élément connu sur lequel pourrait se fonder une nouvelle présomption.

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.

9. En cas d'estimation de la base imposable d'après des signes ou indices, il ne peut être perdu de vue que, bien qu'il soit possible de réclamer au contribuable tous renseignements aux fins de vérifier sa situation fiscale, c'est au taxateur qu'il appartient de mettre en évidence, sans intervention du contribuable, ces signes ou indices qui constituent le préalable indispensable à une telle imposition, étant toutefois entendu que la collaboration du contribuable dans l'établissement de sa "situation indiciaire" permet souvent d'aboutir à un calcul plus objectif et plus exact.

10. L'évaluation des revenus par voie de comparaison requiert quant à elle l'absence d'éléments probants (à établir préalablement à la taxation, et non dans une phase ultérieure de contentieux administratif ou judiciaire), le nombre (3 au moins) et la similarité des points de comparaison, ainsi que le caractère normal des bénéfices ou profits des contribuables similaires.

11. L'attention est attirée sur l'obligation substantielle prévue aux articles 346, al. 1er, et 351, al. 2, du CIR 92, de notifier préalablement au contribuable, et ce quel que soit le montant de la rectification ou du revenu à prendre en considération, ou, quelle que soit l'importance des autres éléments. La non-observation de cette règle élémentaire de procédure peut entraîner la nullité de la cotisation établie.

En ce qui concerne l'avis de rectification, la notification d'imposition d'office et la notification de la décision de taxation, l'attention est à nouveau attirée non seulement sur l'importance des délais légaux à respecter et l'obligation de motivation afin d'éviter l'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 taxations exagérées et arbitraires et de recours administratifs et/ou judiciaires inutiles.

SANCTIONS

12. Si la nature de l'infraction ne s'y oppose pas, une simple information au sujet (voir un simple rappel) de l'obligation enfreinte, plutôt que l'application d'une sanction, peut parfois influencer plus favorablement le comportement ultérieur du contribuable.

En revanche, il est des infractions vis-à-vis desquelles l'équité veut qu'elles soient effectivement sanctionnées, pour éviter que le contribuable qui les a commises ne tire de la situation qu'il a provoquée un avantage illégitime, ou que ne s'installe un sentiment d'impunité injustifiée.

13. En tout état de cause, l'application de sanctions 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.

14. Quant à la motivation des sanctions administratives, il est rappelé que l'art. 109, L 4.8.1986 portant des dispositions fiscales (R 1852) dispose que chaque fois qu'une administration fiscale adresse à un contribuable un avis par lequel il lui est réclamé une amende administrative, cet avis mentionne les faits constitutifs de l'infraction et la référence aux textes légaux ou réglementaires dont il a été fait application, et donne les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende.

Par ailleurs, les dispositions qui commentent l'application, en matière d'établissement des impôts, de la L 29.7.1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs indiquent que lorsque des accroissements d'impôts sont appliqués, le contribuable doit être informé, dans tous les cas, de la disposition légale concernée et, arguments à l'appui, de l'accroissement d'impôt applicable (mention de la nature, de la gravité et du rang de l'infraction). Cette information est à donner dans l'avis de rectification ou la notification d'imposition d'office, ou, en l'absence de ceux-ci, par courrier ordinaire.

L'on note que la Cour d'arbitrage, dans son arrêt n° 48/2001 du 18.4.2001, énonce qu'interprété en ce sens qu'il ne s'appliquerait pas aux taux d'accroissements d'impôts prévus par l'art. 444, CIR 92, l'art. 109 de la L 4.8.1986 portant des dispositions fiscales viole les art. 10 et 11 de la Constitution.

Les dispositions prérappelées s'inscrivent donc dans une interprétation de l'art. 109, L 4.8.1986 susvisée conforme aux art. 10 et 11 de la Constitution, et elles doivent être scrupuleusement respectées.

REMARQUE FINALE

15. Lors de l'exécution de sa tâche en tant que service public - l'établissement de l'impôt légalement dû - on attend de l'administration, plus encore que par le passé, que le contribuable soit assisté dans l'exécution de ses obligations fiscales. Elle s'efforcera d'avoir à cette occasion une approche de service au client, et résolue.

L'administration attend de tout qui intervient dans l'application des dispositions qui régissent l'établissement de l'impôt, quel que soit son niveau de responsabilité, qu'il agisse dans l'esprit des considérations énoncées dans la présente.

Pour le Directeur général :
L'Auditeur général des finances,

J.-M. PREVOST

mfc1114969
CIRC 29.07.02/1