

Procédure fiscale contentieuse : le temps des premiers bulletins ...

ROGER LASSAUX

Conseil fiscal,

Conseiller au Service Etudes IEC

Organisée conjointement avec l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, l'après-midi d'étude du 25 octobre 2002 fut l'occasion de parcourir le nouveau paysage belge du contentieux fiscal et d'aborder par le détail plusieurs questions d'un intérêt pratique indiscutable. Au cours d'exposés clairs, parfois incisifs, mais toujours passionnants, nos orateurs, tous éminents spécialistes et, pour la plupart, redoutables praticiens, ont dressé un portrait tout aussi exhaustif que sans concession d'une matière ardue, au terme de ses trois premières années de confrontations avec la réalité du terrain.

furent, une fois n'est pas coutume en matière fiscale, des applaudissements plutôt que des crispations polémiques qui saluèrent, le 27 mars 1999, la publication au Moniteur belge des deux lois de réforme de la procédure fiscale. Même s'il est exact que bon nombre de contestations de fait trouvaient une solution au niveau de la réclamation, tout le monde s'accorde, en effet, à reconnaître combien il pouvait être parfois difficile d'avancer en toute sérénité sur les chemins des recours fiscaux et comment le moindre manquement aux obligations de forme tuait parfois dans l'œuf tout espoir de voir légitimement ses droits reconnus. Sans compter la patience à toute épreuve dont il fallait souvent faire preuve pour obtenir une décision du directeur régional, que les doutes que l'on pouvait légitimement formuler sur son indépendance et impartialité laissait manifestement de marbre ! Ce constat réaliste, notre Vice-Président, Monsieur Guy Stevens, le dressa d'entrée de jeu dans son exposé introductif. Mais il s'en servit, non pour s'apitoyer sur le passé, mais bien davantage et beaucoup plus positivement pour démontrer qu'il n'y a pas de fatalité en la matière. Avec les deux principes qui en sous-tendent l'architecture, le transfert intégral de la fonction juridictionnelle au pouvoir judiciaire qu'accompagne, en matière d'impôt sur les revenus, le maintien de la procédure de réclamation comme filtre obligatoire, « débrayable » au terme d'un

délai de carence de six mois, la nouvelle procédure fiscale contentieuse témoigne directement de la volonté d'apporter des réponses appropriées à ces problèmes récurrents. Mais, conclut-il, ces espérances suscitées, il fallait surtout les réaliser. Trois ans après sa publication au Moniteur, elle pose aujourd'hui un défi principal, qui doit être abordé sans angélisme ni simplisme : celui de son premier bilan. Cet état de la question, il convenait, en toute logique, de le dresser en réunissant à la tribune les partenaires naturels du contentieux fiscal, que sont les experts-comptables, les conseils fiscaux, les avocats et les magistrats, mais également les représentants de l'Administration fiscale, autant d'orateurs que le bâtonnier Defourny présenta brillamment avant d'entrer dans le vif du sujet.



La phase administrative, le passage obligé

Chargé du redoutable honneur d'ouvrir les débats, Monsieur Daniel Hunin, Conseil fiscal, décortiqua avec une minutie quasi chirurgicale, la phase administrative du contentieux. Focalisant d'abord l'attention sur les lacunes du régime antérieur, il rappela ensuite les tenants et les aboutissants du passage obligé, que constitue toujours, en matière d'impôt sur les revenus, la procédure de réclamation, dont la recevabilité constitue donc une condition de l'action devant les



D'où l'on vient et où l'on va ...

Même si le résultat fut finalement assez en retrait par rapport aux ambitions initiales, ce

tribunaux de première instance. Il pointa ensuite quelques changements majeurs, dont le raccourcissement drastique du délai d'ordre public de réclamation - même s'il s'accompagne désormais d'un autre délai, il est vrai non contraignant, pour rendre la décision -, n'est pas le moins problématique sur un plan pratique, dès lors que c'est la même administration qui taxe et qui instruit, et que la possibilité de réenrôler après décision se trouve être maintenue. Côté plus positif, les droits accrus pour le conjoint séparé de fait, le désormais bien établi caractère administratif de la fonction du directeur, les délais prolongés d'imposition et d'investigation, désormais réduits de 12 à 6 mois en cas de réclamation, furent également passés en revue. Bref, du pour et du contre, autant de raisons valables qui le virent, au terme de son exposé, octroyer un satisfecit raisonnable.



Au centre des débats judiciaires

S'il fallait qualifier de deux mots l'exposé de l'orateur qui lui succéda, le juge Hervé Louveaux, les expressions « concision et clarté » nous paraissent caractériser au mieux l'examen de jurisprudence qu'il livra en sa qualité de praticien de la nouvelle procédure judiciaire. Au cours de ces deux premières années, c'est en effet d'ores et déjà par dizaines que les tribunaux de première instance ont rendu leurs premiers jugements. Une manne de précisions sur toute une série de notions que cet orateur ne manqua pas ainsi d'éclairer : la compétence matérielle et les pouvoirs des tribunaux de première instance, la notion de contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, l'objet du litige fiscal, les pouvoirs du juge, la recevabilité de la demande, y compris les formes strictes de l'acte introductif d'instance, l'emploi des langues, certains aspects du déroulement de la procédure - comme les demandes incidentes -, l'intervention et le désistement, la problématique

de la preuve, et la comparution et la représentation des parties. C'est en pointant enfin quelques points particuliers en matière d'impôt sur les revenus, de TVA, de droits d'enregistrement et de succession et de taxes provinciales et locales, qu'il termina l'exposé de ce travail de bénédictin.



Les fonctionnaires au prétoire

Matière sensible s'il en est, c'est précisément la problématique de la représentation de l'Administration des contributions directes par ses fonctionnaires, qui fut ensuite au centre des préoccupations de Maître Jean-Pierre Bours, notre troisième orateur. Il ne ménagea pas ses efforts pour faire prendre la mesure du changement apporté par la loi du 11 décembre 2001. Posant un diagnostic sans fard, ses commentaires portèrent d'abord sur l'idée de base, en l'occurrence la responsabilisation des fonctionnaires, avant d'épingler l'accueil contrasté, pour ne pas dire froid, qu'elle reçut au sein même de l'Administration fiscale ou de certains tribunaux. N'est-on, en effet, pas en droit de conclure, ajouta-t-il en substance, que des fonctionnaires peu motivés, peu formés et dont l'impartialité risque de souffrir de la volonté de voir leur travail valorisé, constituent autant d'éléments potentiellement susceptibles de nuire en pratique à la loyauté, sinon à l'efficacité, de débats par nature contradictoires. En y réfléchissant, ajouta-t-il, on peut dès lors mieux comprendre pourquoi un recours en annulation de la loi du 21 décembre 2001 a été introduit devant la Cour d'arbitrage par l'Ordre français des avocats du Barreau de Bruxelles. Avant de conclure par l'annonce de l'examen actuel par l'Administration fiscale d'un protocole d'accord soumis par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone et l'Orde van Vlaamse Balies, histoire d'organiser plus concrètement encore la cohabitation au prétoire.



Audition, intervention volontaire et secret professionnel

Avec le quatrième orateur, le professeur Marc Dassel, les débats prirent une tournure plus pragmatique par rapport à nos préoccupations professionnelles, puisqu'il ne fut plus davantage question du rôle de l'avocat ou du fonctionnaire de l'Administration, mais bien des possibilités concrètes offertes à l'expert-comptable et au conseil fiscal aux fins d'intervenir au cours de la procédure judiciaire, notamment sur la base des dispositions au demeurant fort strictes de l'article 728, § 2 du Code judiciaire. Constatant que cette possibilité d'audition ne rencontre en pratique qu'un succès très mitigé, il rappela qu'elle n'est qu'un élément du champ d'action de nos membres. D'abord, parce qu'indépendamment de cette possibilité, il est toujours loisible au juge de se faire éclairer par tel expert qu'il lui plaît d'auditionner et qu'il est toujours possible aux parties au procès de suggérer au juge le nom de l'expert, qui, à leur estime, est le plus compétent. Ensuite, parce que le contribuable peut d'emblée appeler, en intervention forcée et garantie devant le tribunal, l'expert-comptable ou le conseil fiscal qui a passé l'écriture ou donné l'avis fiscal qui est à l'origine de l'imposition contestée. Enfin, parce que l'expert-comptable peut aussi décider d'initiative d'« intervenir » volontairement dans le litige fiscal entre le contribuable et l'Administration soumis au juge. Qu'il puisse d'ailleurs souvent avoir intérêt à intervenir en nom propre dans le litige, afin de soutenir le bien-fondé de la position défendue par son client, est évident. Car, si le client est débouté, il pourrait mettre en cause la responsabilité de l'expert-comptable, de sorte que l'on mesure toute l'importance de l'assurance responsabilité civile professionnelle. Traitant ensuite du secret professionnel, plus particulièrement dans le cadre de la lutte contre le blanchiment, c'est en termes très convaincants qu'il attira l'attention sur les

nombreuses possibilités d'option qu'offre l'intégration, dans notre droit national, de la seconde directive CEE blanchiment, avant de pointer schématiquement, entre autres facteurs susceptibles d'avoir des conséquences sur l'évolution future, la réforme de la loi sur les faillites, et plus particulièrement du droit d'action individuel accordé aux créanciers, et, parmi eux, au fisc, en réparation du préjudice subi.



Le dessous des cartes

Implicitement mis sur la sellette par les exposés précédents, M. Roland Rosoux, Expert-conseiller au cabinet du commissaire du Gouvernement adjoint au ministre des Finances et Directeur aux services centraux de l'AFER, écarta d'emblée toute idée d'une simplification outrancière de la problématique. Dans un exposé tout empreint de réalisme, c'est, en effet, une analyse tous azimuts de la loi du 21 décembre 2001 qu'il proposa avec moult précisions à la clé : la logique du nécessaire changement de culture qui vise à responsabiliser plus le taxateur dans la gestion de son dossier, l'intensité des débats parlementaires, tous les commentaires et les questions des membres et les réponses du ministre, mais aussi, sans chercher à le dissimuler d'aucune façon, le scepticisme confessé par de nombreux fonctionnaires, peu naturellement enclins, faute de préparation et d'expérience, à évoluer dans l'enceinte des tribunaux de première instance (et la cour d'appel) pour y défendre le contentieux issu de leurs propres dossiers de taxation. Il n'empêche, cette faculté – et nullement cette obligation – de faire représenter, pour certains dossiers, l'Etat par l'agent taxateur (ou un agent désigné) s'est vu légalement consacrer, et il est clair que le recours aux avocats du département sera désormais réservé aux dossiers les plus complexes. Et si, pour l'heure, les quelques expériences à ce jour démontrent que c'est le directeur

régional ou son délégué qui s'y rendent, dès l'an prochain, cette défense sera également l'apanage des agents des niveaux 1 et 2+, soit 4.500 fonctionnaires, qui, entre-temps, ont bénéficié d'une formation appropriée en matière de procédure fiscale. On ne peut d'ailleurs exclure, ajouta-t-il, que, même si seule la procédure relative à l'impôt sur les revenus est actuellement visée, peut-être qu'un jour, le principe pourrait se voir étendu à d'autres contestations fiscales. Ceci étant, il convient, à son avis également, de ne pas perdre de vue qu'un très grand nombre de dossiers de contentieux portent sur des questions de fait, comme les frais professionnels déductibles, et donc qu'une logique de conciliation, notamment par la conclusion d'accords pour mettre fin à des litiges, pourrait parallèlement être développée de manière opportune. En posant en principe préalable que bien entendu la décision ne lui appartient pas, c'est enfin par un exercice tout en nuances de réfutation des arguments invoqués à l'appui du recours introduit devant la Cour d'arbitrage, qu'il clôtura son intervention.



En guise de conclusions

Trois ans, voire un peu moins, c'est, dit-on souvent, suffisant pour tempérer l'optimisme ambiant et revenir les pieds sur terre. La nouvelle procédure fiscale contentieuse ne déroge pas à cette tradition. Loin s'en faut !

Par rapport au passé, on ne saurait nier qu'elle a entraîné des progrès substantiels, tant sur le plan des concepts que sur le plan pratique. L'abandon de l'idée que le recours auprès du directeur eût pu avoir une nature juridictionnelle, et l'accès, à armes égales, comme premier degré de la phase juridictionnelle, à un tribunal composé de juges professionnels, compte manifestement au rang des nécessités qui s'imposaient depuis longtemps.

Si c'est donc la fin d'une époque que nous avons ainsi vécue, celle qui s'est ouverte depuis à nos portes n'a toutefois pas mis fin à toutes les difficultés. Par la fructueuse confrontation des points de vue des différents acteurs qu'elle a permise, on s'est rendu compte, au cours de cette après-midi d'étude, que la réalité est souvent différente selon l'angle d'attaque et les problématiques évoquées : phase administrative, phase juridictionnelle, représentation des parties à l'audience. Difficiles à trancher de manière impartiale et définitive, des questions comme l'opportunité du caractère obligatoire du recours administratif, les avantages directs pour le contribuable de la (prétendue ?) responsabilisation du fonctionnaire taxateur, voire les possibilités d'audition d'expert-comptable sur la base de l'article 728, § 2 du Code judiciaire, n'ont guère rencontré l'unanimité parmi les orateurs. Ce n'est pas tout ! A lire les récents échos publiés dans la presse faisant état d'un total de 11.234 litiges en attente d'un jugement, la nouvelle procédure fiscale contentieuse aurait également du souci à se faire, si l'on sait que seuls 1.177 jugements ont été rendus au cours de l'année judiciaire 2001-2002 en matière d'impôt sur les revenus. Par un effet non souhaité de balancier, certains ne sont d'ailleurs pas loin de penser que le contentieux fiscal, jadis cloué au pilori lorsqu'il était figé au niveau du directeur régional, glisse imperceptiblement, mais sûrement, vers les prétoires.

Au-delà de ce constat, qui, s'il s'avère vrai, n'est pas encore inquiétant, mais toutefois d'ores et déjà bien préoccupant, il en est un autre, décliné par Me Defourny dans ses conclusions, qu'il convient d'isoler au terme de cette après-midi d'étude : le caractère, davantage complémentaire qu'antagoniste, des professions d'expert-comptable, conseil fiscal et avocat, notamment dans la défense des contribuables.

La réforme de l'impôt des sociétés : résultats et perspectives

CAROLINE HUGÉ

Conseiller au Service juridique IEC

Le 13 novembre 2002, l'IEC a organisé une après-midi d'étude sur la réforme en cours de l'impôt des sociétés. Des orateurs de marque se sont succédés et ont développé divers aspects de cette réforme.

Après son introduction (que nous publions intégralement ci-après p.18), Monsieur De Leenheer, Président de l'IEC, a accueilli Monsieur le Ministre des Finances, Didier Reynders, qui s'est penché sur la réforme de l'impôt des sociétés, telle qu'elle s'inscrit dans l'ensemble des réformes mises en œuvre par le Gouvernement.

L'exposé du Ministre était scindé en deux grandes parties : la première donnait une première analyse des points de la réforme déjà réalisés, la seconde énonçait les points formant des « priorités futures », dont la réalisation est envisagée dans les prochaines années.

La réforme de l'impôt des sociétés porte principalement sur deux pré-

occupations : d'une part la réduction du taux nominal de l'impôt des sociétés, ce qui correspond à la volonté du gouvernement d'aligner la fiscalité belge des sociétés à celle de nos voisins européens ; d'autre part, la revalorisation du statut fiscal des PME, et en particulier des plus petites entreprises. Ce dernier point sera entre autres mis en œuvre par une diminution proportionnelle des taux réduits d'imposition, la mise en place d'une réserve d'investissement et par l'exonération de la majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés pour les nouvelles PME. Le Ministre commenta tant la réforme de l'impôt des personnes physiques que de l'impôt des sociétés.

Comme priorités futures, le Ministre cita entre autres la suppression de la contribution complémentaire de crise et la poursuite de l'abaissement du taux nominal jusqu'à 30%.

Des mesures particulières sont également prises en faveur de certains secteurs d'activités. Dans le secteur de la construction, par exemple, le Ministre évoqua la réduction du taux de TVA de 21 à 6 % pour les rénovations d'immeubles de plus de 5 ans.

Complémentaire à cette réforme, il pointa également le projet portant sur l'amélioration du statut fiscal et social des indépen-

dants par la réduction des charges sur l'emploi, et surtout l'importante réforme du second pilier des pensions.

Le deuxième orateur, Jean-Paul Servais, ancien chef de cabinet du Ministre des Finances, président du Conseil supérieur des Professions économiques et nommé récemment directeur à la CBF, insista pour sa part sur les aspects concrets de cette réforme et sur les changements qu'elle allait impliquer pour les professions économiques.

Dans un premier temps, Monsieur Servais rappela que la réforme s'inscrit aussi dans une nouvelle culture fiscale, celle de la transparence, du droit préventif plutôt que coercitif et d'une redéfinition des rôles et des relations entre le SPF Finances et les professions économiques.

Dans ce cadre, et afin d'augmenter la sécurité juridique, la procédure de décision anticipée (ruling) sera, dès le 1er janvier 2003, généralisée¹. Les différents acteurs en la matière (experts-comptables, conseil fiscaux, administrations, etc.) travailleront en partenariat.

La nouvelle culture fiscale se traduira aussi, comme Jean-Paul Servais le souligna, par une collaboration entre les professions économiques et le SPF Finance, notamment via des réactions et des commentaires des praticiens permet-



*Monsieur Didier REYNDERS
Ministre des Finances*

tant la mise à jour permanente de la liste des pays ayant un impôt des sociétés inférieur à 15 %. La création d'une commission consultative mixte (composée de membres issus du public et du privé) est aussi envisageable.

Les liens entre le droit comptable et le droit fiscal ont été modifiés dans une optique de cohérence globale du système. Ainsi, en matière d'amortissement, par exemple, l'approche économique prévaudra désormais.

En matière de stock options, Monsieur Servais indiqua que l'article 43 de la loi du 26 mars 1999² est modifié par la loi-programme et assure l'égalité des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes en matière d'évaluation des actions sous-jacentes aux options. Pour les plans conclus entre le 1er janvier 2000 et le 31 décembre 2002, la période d'exercice des options pourra également être allongée de maximum 3 ans, sans conséquences fiscales.³

En ce qui concerne les normes IAS, Monsieur Servais rappela que leur introduction permettra, à partir de 2005 au plus tard, une harmonisation comptable au niveau des comptes consolidés de toutes les sociétés de l'Union européenne cotées sur un marché réglementé. Ce changement de référentiel comptable devra nécessairement être effectué avec l'aide des professionnels de la comptabilité. Des adaptations probables du droit fiscal en découleront afin d'assurer la neutralité fiscale de ce changement.

Madame Christine Cloquet, expert-comptable et conseil fiscal, membre du Conseil de l'IEC, était le troisième et dernier orateur de l'après-midi. Elle s'attacha à donner une approche pratique de la réforme en approfondissant certains points et en soulevant des questions particulières portant sur leur mise en œuvre.

Nous nous limiterons à mentionner les sept points soulevés, car ceux-ci feront l'objet d'un article à paraître. Il s'agissait du précompte mobilier de 10% sur les bonis de liquidation et de rachat d'actions, de la constitution d'une réserve d'investissement et de son exemption pour les PME, de la non-déductibilité des impôts régionaux, des avantages anormaux ou bénévoles et des pertes, de l'abolition du taux réduit pour bénéfices provenant de l'étranger, de l'exemption de versements anticipés

pour les PME, et du nouveau régime de décisions anticipées.

L'après-midi se termina sur les conclusions de Johan De Leenheer, Président de l'IEC, que vous lirez en page 21 de ce numéro.¶

Notes

¹ Voyez l'article dans l'IEC-Info, n° 18-19 du 30 octobre 2002.

² Article 43, § 4, 2°, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses.

³ Voyez IEC-Info n° 16/1999.

Monsieur le Ministre,
Mesdames et Messieurs,
Mes chers confrères,

1. La présente coalition avait fait de la réduction des impôts l'une de ses promesses électorales. Cet engagement fut d'abord tenu par la réforme de l'impôt des personnes physiques, qui est en train de réduire significativement la pression fiscale, plus particulièrement sur les revenus du travail. Ses premiers effets, en termes de portefeuille, se sont fait sentir le mois passé. Elle le sera encore, et de manière tout aussi convaincante, lorsque le projet de réforme de l'impôt des sociétés, que le gouvernement fédéral a déposé le 10 juillet 2002 sur le bureau de la Chambre, prendra la forme d'une loi, énonçant clairement mesures et dates d'entrée en vigueur.

2. Pour vous parler de cette réforme sous toutes ses facettes, ses points forts et ses faiblesses, ses évidences et ses incertitudes, mais également ses petits secrets, nous avons l'honneur de compter, parmi nos orateurs, le Ministre des Finances. Avant de lui céder volontiers la parole, je souhaiterais toutefois formuler quelques réflexions générales, ponctuées de l'une ou l'autre observation.

3. Accueillie comme un cadeau du ciel, la baisse des taux de 39 à 33 %, et sa répercussion sur les taux réduits applicables aux PME, constitue incontestablement un signe positif pour tous les entrepreneurs en général, pour les PME en particulier, lesquelles se voient en sus gratifiées de l'un ou l'autre stimulant, particulièrement ciblé sur leurs besoins, comme la possibilité de constituer, en exonération d'impôt, une réserve d'investissement. On connaît, en effet, les difficultés spécifiques rencontrées par les PME, et en particulier par les plus petites entreprises, pour

“Une influence toujours croissante de l'Europe en fiscalité des entreprises”

INTRODUCTION
Johan De Leenheer
Président IEC

**Après-midi d'étude
13 novembre 2002**

couvrir leurs investissements par les sources habituelles de financement, que ce soit par emprunt ou par extension de capital. La stimulation de l'autofinancement était assurément le meilleur moyen pour corriger ces imperfections du marché.

4. La fête est d'autant plus belle, si j'ose dire, qu'un mot d'ordre a présidé à l'élaboration de la réforme : l'orthodoxie budgétaire. Concrètement, cela signifie que l'importante perte de recettes fiscales qu'entraîne cette baisse des taux sera compensée par toute une série de mesures, dont la plupart, il est vrai, échapperont aux PME. Dans cet exercice d'équilibriste, proche de la haute voltige rédactionnelle, le Gouvernement a également affiché une belle maturité en sachant manier le scalpel avec dextérité. Sachant que l'on ne peut jamais contenter tout le monde et qu'il convenait légitimement de mettre fin à certaines situations, le saupoudrage des mesures compensatoires, si l'on excepte la non-déductibilité des taxes environnementales, apparaît plutôt réussi.

5. J'ajoute, mais de manière plus nuancée, que la lecture de l'important volet européen, que comprend cette réforme, conforte cette même impression. Pas moins de quatre mesures répondent plus ou moins

au besoin de conformer notre législation fiscale aux exigences explicites du droit communautaire. Il s'agit de la problématique des centres de coordination, les modifications apportées au régime des RDT, la problématique des pertes belges en cas de bénéfices réalisés à l'étranger, l'absence de rétroactivité de certaines modifications trouvant leur source dans les exigences du droit européen, et enfin la problématique des filiales hors Union européenne. Au travers de ce projet, le Gouvernement entend également créer le statut particulier de



société européenne, et ce pour permettre de réaliser des fusions transfrontalières sans conséquences fiscales négatives. Dans le même ordre d'idées, il est prévu d'organiser une forme de consolidation fiscale. Dans un groupe qui pratique la consolidation comptable, une seule déclaration pour le groupe dans son ensemble pour-

rait être introduite, ce qui aura évidemment des conséquences favorables sur la prise en compte des pertes réalisées par les différentes entités composant le groupe. Ces deux dernières mesures sont positives, mais ne perdons pas de vue que la Belgique doit, depuis le 1er janvier 1992, mettre sa législation en conformité avec la directive fiscale européenne sur les fusions du 23 juillet 1990. Quant à la consolidation fiscale, notre pays était à la traîne, étant seul, avec l'Italie, à ne pas proposer, dans tous les Etats voisins, une telle option.



Permettez-moi également de souligner à quel point il conviendra de plus en plus d'être attentif aux signaux forts envoyés par la Commission européenne. De toute évidence, on ne saurait ignorer les lignes directrices de la nouvelle stratégie qu'elle envisage en matière de fiscalité des entreprises pour les années à venir. Consignées

dans un document de plus de 500 pages, qu'il est possible de télécharger sur le site de la DG Fiscalité, et discutées par plusieurs centaines de spécialistes de haut vol lors de la conférence tenue les 23 et 24 avril 2002 à Bruxelles sur le thème «Vers un marché intérieur sans entraves dans le domaine de la fiscalité des entreprises », elles valent assurément le détour. Car si, dans un premier temps, la Commission reste convaincue que la fixation des taux de l'impôt sur les sociétés est une question qui relève de la compétence des États membres, elle énonce également qu'une action communautaire est nécessaire pour intervenir dans les domaines dans lesquels les régimes de l'impôt sur les sociétés contiennent ou provoquent des obstacles pénalisant le commerce, l'établissement et l'investissement transfrontaliers ou freinent l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur. De tels obstacles, désormais clairement répertoriés par les experts de la Commission, entraînent, en effet, des charges fiscales supplémentaires et autres coûts de mise en conformité liés à l'extension des activités à plus d'un État membre, qui grèvent la compétitivité internationale des sociétés européennes et génèrent un gaspillage de ressources. Pour y remédier, elle prévoit un certain nombre de mesures ciblées portant sur des questions comme l'extension des directives mère-filiale et fusion, la compensation transfrontalière des pertes, les prix de transfert et les conventions en matière de double imposition. Mais, à plus long terme, la Commission est persuadée que les entreprises devront se voir offrir la possibilité d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'UE, de façon à échapper aux inefficacités coûteuses qui résultent actuellement de la coexistence de 15 corps de règles fiscales distinctes. Il est donc envi-

sagé que les entreprises ayant des activités transfrontalières et internationales au sein de l'UE puissent à l'avenir avoir la possibilité de calculer le revenu de l'ensemble du groupe sur la base d'un corps unique de règles et d'établir des comptes consolidés à des fins fiscales (en éliminant ainsi les incidences fiscales éventuelles sur les transactions purement internes au sein du groupe). Il convient de souligner que cette approche n'attente pas à la souveraineté des États membres, pour ce qui est de la fixation des taux de l'impôt sur les sociétés. Ces derniers appliqueraient leur taux d'imposition national à la fraction de la base d'imposition globale qui leur serait allouée, conformément à un mécanisme de répartition défini d'un commun accord. En un mot comme en cent, une initiative ambitieuse qui, en assurant la couverture de l'ensemble des activités des entreprises au niveau de l'UE par une assiette unique et consolidée de l'impôt sur les sociétés, offrirait une solution plus systématique et à plus long terme. Dans ce dernier cadre, le projet pilote de la Commission visant à formaliser l'application du système du Home State taxation aux PME dans le cadre souple d'une convention est certainement une bonne chose.

Ajoutons encore, et c'est important, que l'étude conclut à la nécessité de développer une compréhension plus générale de l'impact des principaux arrêts de la Cour de justice concernant les règles nationales d'imposition des sociétés et les conventions d'élimination de la double imposition.

6. Mesdames et Messieurs, je n'ai pas l'ambition de vous apprendre grand chose, en vous rappelant que la perception que l'on a d'un impôt, et de la pression qu'il exerce, dépend certes de son taux nominal, mais tout autant, sinon davantage, de la façon dont il est

collecté sur le terrain. Plusieurs éléments façonnent ce contexte, et je souhaiterais en dire un mot.

- Le plus important d'entre eux est assurément l'existence ou l'absence d'une sécurité juridique dans les opérations réalisées ou envisagées. Sans verser dans un optimisme à tout crin, nous avons en la matière quelques raisons d'espérer des jours meilleurs. D'abord, parce que les principes de bonne administration et le principe de sécurité juridique ont été, au cours des dernières années, à la source d'une jurisprudence constante et fertile. Ces principes ont abouti à une exigence de plus grande information, et donc de transparence, de la part des pouvoirs publics et à une meilleure publicité, et donc à une meilleure motivation, de leurs décisions. Ensuite, parce qu'aujourd'hui, ils constituent les ingrédients du nouveau climat fiscal, plus amical et consensuel, que le gouvernement entend insuffler à tous les étages de l'administration fiscale, dans le cadre de sa mission d'une perception juste des impôts. Aux fonctionnaires taxateurs, que les doutes habitaient encore, plus particulièrement, mais également à tous les autres, d'ores et déjà convaincus, une circulaire récente est venue rappeler l'importance que revêt leur attitude, et ce à tous les stades de l'établissement de l'impôt. Quatre principes, dont l'application doit être stricte et simultanée, y sont développés. Même s'ils sont pour la plupart connus et qu'une circulaire – tout le monde le sait – n'a pas de force légale, permettez-moi de les rappeler brièvement. Dans un premier temps, le citoyen doit être informé de manière claire et précise sur l'état de son dossier. C'est le

principe de publicité. Ensuite, le fisc doit procéder aux investigations avec discernement, objectivité et modération 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. Ces exigences découlent du principe de proportionnalité. Enfin, l'Administration fiscale doit respecter scrupuleusement les règles de procédure et user de motivations étayées, si elle entend modifier une déclaration régulièrement établie. C'est le principe de motivation. Que les choses soient ainsi dites et que le terrain des droits et devoirs de tout un chacun s'en trouve ainsi clairement balisé, c'est un progrès certain. Mais l'avancée la plus significative est encore à venir. Car, s'il fallait encore une preuve de la volonté du gouvernement de mener à bien le chantier de la sécurité juridique, c'est sur un plateau d'argent qu'elle nous est fournie par la nouvelle pratique généralisée du ruling qui sera implantée, en principe, dès l'année prochaine, dans notre pays. Seconde disposition phare du projet de réforme qui nous occupe aujourd'hui, cette formule permettra à tout contribuable, et pour tout impôt, d'être éclairé par le fisc, avant une opération quelconque, sur son sort fiscal. Concrètement, un premier arrêté royal devra déterminer quelles sont les matières ou dispositions qui ne pourront pas faire l'objet d'une demande de ruling, telle qu'elle est transcrite dans le projet de loi actuellement en discussion au Parlement. Beaucoup plus fondamental, un second arrêté devra ensuite déterminer les modalités d'application des nouvelles dispositions régle-

mentant le ruling. Enfin, un dernier arrêté royal, délibéré en conseil des ministres, doit déterminer la date d'entrée en vigueur des dispositions relatives au nouveau régime des centres de coordination et de services, ces deux régimes ayant fait l'objet d'une notification préalable à la Commission européenne, afin que celle-ci puisse confirmer aux autorités belges que ces deux régimes ne constituent pas une aide d'Etat au sens du traité de l'Union européenne.

- Un autre facteur de confort, si j'ose dire, dans les relations que tout contribuable entretient périodiquement avec l'administration fiscale, tient assurément à leur facilité. C'est donc avec un plaisir certain que l'on constate que l'Etat joue à fond la carte de la simplification fiscale. Déclarations électroniques TVA (Edivat et Intervat) à la réalisation desquelles nous avons pris une part importante, centres de scannage, banques de données Fisconet, système Finform, conservation digitale des tickets de caisse, voilà, en effet, autant de réalisations qui permettent de gagner, dans un environnement sécurisé, de précieuses minutes, dans une journée de travail.

7. Monsieur le Ministre, la réforme fiscale de l'impôt des sociétés est votre œuvre. Vous en avez imaginé la genèse, pressenti l'opportunité, posé les briques et structuré la charpente. Aujourd'hui, cet édifice, dont je vous confesse volontiers qu'il a belle allure, vous le défendez bec et ongles devant le Parlement. Et sans doute n'aurez-vous de cesse que lorsque les typistes du Moniteur l'auront encodé et que le précieux document sortira des presses du 40/42 de la rue de Louvain, sans doute vers la fin de l'année, si tout se passe comme prévu.

Mais d'ores et déjà, dans ce contexte, je tiens à dire que le souci que vous avez de jouer cartes sur table, en portant dans les auditoires sa plus complète description, vous honore, et je tiens à vous en remercier publiquement. Bien entendu, mes remerciements vont également aux deux orateurs qui vous suivront à cette tribune et dont les commentaires, j'en suis

convaincu, fertiliseront les débats : Monsieur Jean-Paul SERVAIS, votre jusqu'il y a peu chef de cabinet, et à présent directeur de la Commission bancaire et financière, qui nous éclairera sur les modifications les plus importantes, et Madame Christine CLOQUET, conseil fiscal et membre du Conseil de l'IEC, qui dressera une approche pratique de la problématique.

Mais, Monsieur le Ministre, c'est, si j'ose dire, d'abord votre tour. Je convie donc les participants, fort nombreux, comme vous pouvez le constater, à écouter avec une attention, sans doute nuancée d'une certaine dose de circonspection, ce que vous avez à nous dire sur cette réforme. Je vous remercie et vous cède à présent la parole.

Christine Cloquet dressa une approche pratique de la problématique.



Monsieur le Ministre,
Mesdames et Messieurs,

Nous voici déjà au terme de cette après-midi exceptionnelle. Au bout de ces trois heures d'écoute attentive, je ne prends pas grand risque en affirmant que ceux qui étaient habités par les doutes les ont vu s'envoler sous l'effet conjugué de la logique des raisonnements exposés, de la justesse des arguments avancés et les mille et un détails dont foisonnaient les exposés. Et ceux qui d'ores et déjà avaient des certitudes les auront gardées, à tout le moins, et elles sont désormais mieux étayées, mieux profilées. C'était tout l'intérêt de ce débat, il a répondu aux attentes, et je tiens à remercier chaleureusement nos trois orateurs.

“Bilan essentiellement positif...”

CONCLUSIONS
Johan De Leenheer
Président IEC

***Après-midi d'étude
13 novembre 2002***

Mes applaudissements vont également au projet lui-même, lequel préservera, dans un contexte d'orthodoxie budgétaire, la position concurrentielle de nos entreprises dans un environnement européen où la fiscalité des entreprises est caractérisée par une baisse généralisée des taux nominaux. Même s'il n'est pas exempt de critiques, lesquelles font et feront encore, comme il sied en toute démocratie, l'objet de débats parlementaires, l'ouvrage est de belle facture. Le constat est d'autant plus positif pour la vie des entreprises, qu'en ce qui concerne l'autre gros morceau qui les intéresse directement - l'allégement de la paperasserie par la simplification administrative et son corollaire, le e-government -, le chantier poursuit son petit bonhomme de chemin. On ne peut ici que se réjouir de l'excellente colla-

boration qui s'est établie en la matière entre les secteurs public et privé et que l'on retrouve également, soit dit en passant, au niveau des dossiers sociaux, comme la simplification des plans d'embauche et les réductions de cotisations sociales, dont la complexité technique en faisait un dédale quasi-insoluble. Les projets avancent et les réalisations s'accumulent. Pour ne citer que des exemples auxquels nous avons participé, je signalerai qu'un peu plus de 15.200 déclarations TVA ont transité via Edivat depuis son lancement en octobre 2001 et 9.000 ont utilisé le système Intervat. Certes, c'est peu dans l'absolu, mais nous sommes en phase de démarrage et les chiffres sont meilleurs d'un mois sur l'autre.

Deux autres projets qui tenaient à cœur au gouvernement ont également connu ou connaîtront bientôt des avancées significatives : la restructuration, dans une optique client, des administrations fiscales, et la restauration, je devrais plutôt dire, la résurrection de la sécurité juridique. En effet, d'une part, les résultats et les conclusions du plan Coperfin se traduisent actuellement sur le terrain, et c'est donc vers l'instauration de relations plus soft, plus marquées du sceau du respect mutuel et de la confiance entre les contribuables et l'Administration que tendent concrètement les efforts développés dans le cadre de la nouvelle culture fiscale. Et d'autre part, dès le 1er janvier 2003, la pratique qui consiste dans le chef du candidat investisseur à négocier directement avec l'administration des accords fiscaux, les biens connus *rulings*, devrait être généralisée. C'est là assurément l'occasion d'une nouvelle forme de synergie, dans la

mesure où l'intervention de spécialistes permettrait, le cas échéant, d'ouvrir les perspectives et d'affiner l'analyse et la pertinence de la décision dans les dossiers problématiques. Nous sommes demandeurs d'une telle ouverture.

Dans ce concert de constatations résolument optimistes, permettez-moi toutefois d'observer qu'il serait à tout le moins dommage que les gains ainsi engrangés au niveau fédéral, et que l'on peut réunir sous le vocable « moins d'impôt et

qu'elle paie, peu importe leur nature et leur destinataire. Le constat vaut évidemment pour les coûts administratifs liés au remplissage des formulaires. Par exemple, pas moins de 49 impôts communaux différents pèsent en Flandre sur les PME, parmi les 141 impôts communaux qui existent au total. Ceux-ci vont des additionnels au précompte immobilier à la taxe sur les alarmes déclenchées par erreur, en passant par la taxe sur les lâchers de pigeons, ou encore la



Monsieur Jean-Paul Servais

moins de tracasseries », soient dans les faits rendus inopérants par une émergence des mêmes problèmes au niveau communal, provincial ou régional. Certes, ces entités n'ont pas le droit de toucher à l'impôt des sociétés, matière exclusivement fédérale, et les cas où cela s'est produit font actuellement l'objet de plaintes auprès du Conseil d'Etat. Le problème est ailleurs, car ce qui compte pour une entreprise, c'est le montant des impôts et taxes

taxe sur les entrées de garage, sur les loggias ou les mar-

quises. La tentation d'augmenter les taxes communales est donc très forte, comme en témoigne déjà la tendance 2002, orientée à la hausse d'une manière générale : deux communes flamandes sur trois ont en 2002 alourdi leur fiscalité.

Enfin, et c'est par là que je terminerai, vous savez comme moi que l'attractivité d'un système ne se résume au seul taux d'imposition, mais dépend également du

système de déduction mis en place ou de la base retenue par chaque pays. Sachant également que les nouvelles technologies de l'information et de la communication offrent sur un plateau d'argent la possibilité de communiquer et d'accéder, aux fins d'analyse, à une masse d'informations et de données, sans contrainte de temps et d'espace, et, depuis peu, sans même être relié à un poste de travail fixe, sans doute ne mesure-t-on pas assez l'ampleur que prendra la concurrence fiscale en Europe dans les prochaines années, ouvrant la porte à un véritable tax shopping pour les entreprises... même si la fiscalité n'est et ne devrait idéalement être qu'un élément de la prise de décision d'investissement et de financement.

Pour intrigant qu'il soit, le constat, bien entendu, n'a pas échappé à la Commission européenne, qui, depuis quelques années, a mis en chantier plusieurs mesures ponctuelles, afin de jeter les bases d'une coordination plus étroite en matière fiscale entre les États membres. Citons notamment le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, associé à une communication parallèle de la Commission sur les aides d'État à caractère fiscal, les mesures visant à éliminer les distorsions au niveau de l'imposition des revenus du capital et celles visant à supprimer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevance entre entreprises.

Plus fondamentalement, la Commission est cependant convaincue que la réforme de la fiscalité des sociétés dans l'UE est une condition essentielle pour rendre l'économie de l'Union européenne plus compétitive et dynamique d'ici à 2010. Dans ce cadre, elle a présenté, fin 2001, " un programme clair d'initiatives communautaires visant à supprimer les problèmes

d'ordre fiscal auxquels sont confrontées les entreprises opérant dans le marché intérieur et à poser les fondations d'une base consolidée d'imposition des sociétés dans l'UE ". De plus, sur le plan transfrontalier, la Commission a identifié un certain nombre de domaines dans lesquels les systèmes d'imposition des sociétés freinent l'activité économique et la compétitivité internationale des entreprises de l'UE. Pour y remédier, elle entend agir à des niveaux très divers, comme revoir la directive « mère-filiales » et « fusions », de façon à couvrir un éventail plus large d'impôts et de transactions, élaborer une nouvelle proposition, au champ d'application éventuellement plus large, sur la prise en compte des pertes des établissements stables et filiales situés dans d'autres États membres, dont un rapport devrait voir le jour fin 2003, revoir la convention d'arbitrage, donner son interprétation sur la jurisprudence de la CJCE, communiquer sur les traités fiscaux bilatéraux.... Enfin, le « Forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert », qui vise à améliorer la coordination entre États membres, et entre États membres et entreprises, au niveau de l'imposition des transactions transfrontalières intragroupe, a tenu sa première réunion le 3 octobre à Bruxelles.

Parallèlement à ces mesures très précises, la Commission envisage de mener une réflexion approfondie sur l'opportunité de définir une base d'imposition consolidée pour les sociétés dont l'activité couvre différents États de l'Union européenne. L'institution d'une base d'imposition consolidée aurait pour but de permettre aux entreprises ayant des activités transfrontalières et internationales dans l'UE de calculer le revenu de l'ensemble du groupe, conformément à un corps unique de règles, et d'élaborer des comptes consolidés à des fins fiscales. Deux approches tech-

niques ont été mises en avant par la Commission. D'une part, l'imposition selon les règles de l'État de résidence, le Home State Taxation, ce qui signifie que les groupes de sociétés auraient la possibilité de calculer la base imposable correspondant à l'ensemble de leurs activités menées à l'échelle communautaire, conformément au code des impôts de l'État membre de leur résidence. D'autre part, une base d'imposition commune. Les groupes de sociétés auraient alors la possibilité de calculer la base imposable correspondant à l'ensemble de leurs activités menées à l'échelle de l'UE, conformément à un nouveau code commun de l'impôt des sociétés qui serait applicable dans la totalité de l'UE. La Commission espère pouvoir donner, en 2003, un rapport qui fera le point sur les politiques à mettre en œuvre.

Comme on le voit, il est, à l'heure actuelle, primordial de se tenir informé des réflexions de l'Europe dans le domaine fiscal, car elles conditionnent dans bien des cas les dispositions nationales. Et ceux qui ne reconnaîtraient pas cette constante européenne, désormais de plus en plus présente, et auraient tendance à raisonner comme s'il existait une pensée fiscale totalement autonome de la réflexion européenne, peuvent s'attendre à de mauvaises surprises.

C'est donc une problématique qui mérite d'évidence que l'on s'y attarde, d'autant plus que les événements risquent de se précipiter.

Car, ce qui est encore envisageable actuellement, confiner rapidement à une mission impossible, lorsque nous serons 25 autour de la table. Si tout va bien, dès 2004, c'est notamment hongrois, polonais, tchèque, slovaque et slovène que l'on entendra parler dans les sommets européens.