



Une réforme fiscale réfléchie

KEY MESSAGES

Toute **réforme fiscale** doit **nourrir l'ambition** de recréer **davantage de prospérité** et de **bien-être** après les dégâts infligés par le coronavirus au tissu socio-économique.

Nous plaçons en faveur d'une **methodologie réfléchie** : la qualité des résultats sera notamment déterminée par la manière dont le gouvernement aborde la réforme fiscale.

Une baisse de l'impôt sur le travail, financée par une rationalisation de la fiscalité sur la consommation et l'environnement, en constituera un levier essentiel.

N'ignorez pas l'importance des rapports humains avec le contribuable. Il est indispensable de rétablir les relations entre le fisc et les citoyens, entre le fisc et les entrepreneurs, entre le fisc et les administrateurs d'ASBL.

Ivan Van de Cloot
économiste en chef

Victor Dauginet
guest contributor

Une méthodologie réfléchie

La Belgique peut et doit mieux faire. Notre potentiel de création de richesse et de bien-être reste sous-exploité. Un des leviers dont nous disposons pour y remédier consiste à engager une réforme fiscale qui corrige un système fiscal belge caractérisé par « de nombreuses exceptions, des régimes d'exonération et des différences de traitement au sein des différents domaines fiscaux, et (les) taux d'imposition élevés (qui y) sont appliqués ». C'est ce qu'on peut lire dans le dernier accord de gouvernement. « Le gouvernement prépare une large réforme fiscale afin de moderniser, simplifier et rendre le système fiscal plus équitable et plus neutre ». L'enjeu est énorme : une réforme fiscale qui élimine les distorsions pourrait accroître la productivité d'un quart en Belgique¹. Le coût à long terme du vieillissement de la population diminuerait ainsi d'un tiers.

Le surcroît de croissance apporté par une réforme fiscale ambitieuse pourrait faire basculer la Belgique d'un État-providence insoutenable à un État-providence durable, surtout après les dégâts occasionnés par le coronavirus au tissu économique et social. En revanche, nous n'avons pas besoin d'aventures avec divers impôts occasionnels. Notre pays demande une réforme réfléchie fondée sur les principes suivants :

- l'honnêteté, avec une réduction des charges sur le travail ;
- la neutralité, qui favorise la simplicité et la cohérence ;
- la stabilité, qui apporte prévisibilité et sécurité juridique.

Nous plaillons pour une méthodologie réfléchie, fondée sur la conviction que la qualité du résultat sera notamment déterminée par la manière dont le gouvernement abordera la réforme fiscale. Avant de penser à changer, il est nécessaire de réfléchir aux objectifs et à la manière dont nous mesurons la distance qui nous sépare de ces objectifs. Itinera demande au gouvernement d'objectiver avant de politiser, de ne pas réformer sans évaluer.

Nous aspirons avant tout à un régime fiscal plus simple. La réforme doit mettre un frein de manière proactive à la surenchère constante de règles et d'exceptions à ces mêmes règles. La loi ne doit pas être rigide et intangible, mais chaque modification doit répondre aux critères énumérés ci-dessus. Pour canaliser un enthousiasme parfois débridé, on pourrait envisager la constitution d'un (sous-)département au Conseil d'État constitué chargé spécialement de superviser l'opportunité de modifier toute loi fiscale.

La réforme fait ainsi place à une nouvelle intégrité qui ne canalise plus gratuitement toutes les mesures de soutien et d'aide par les corridors fiscaux. En soi, cet assainissement constituerait déjà une simplification extraordinaire. Elle permettrait également d'adapter à nouveau les procédures à la réglementation. Ce n'est pas le cas des tax shelters, par exemple – qui prolifèrent.

¹ Fonds monétaire international (2015), *Fiscal Policy and Long-term Growth*, juin, et Fonds monétaire international (2017), *Fiscal Monitor : Achieving More with Less*, avril.



Coordination internationale

Les règles internationales revêtent une grande importance pour un petit pays comme le nôtre. L'enjeu est d'éviter à la fois de faire cavalier seul et de suivre l'opportunité des Pays-Bas, du Luxembourg, de l'Irlande ou d'autres. La Belgique a intérêt à adapter l'impôt des sociétés aux règles de l'OCDE, mais nous devons simultanément veiller à ne pas mettre en péril la compétitivité des entreprises belges par rapport à la législation fiscale internationale française, néerlandaise ou allemande. Une évaluation économique constante s'impose, et pas uniquement dans ce domaine. Les points délicats sont : l'adoption d'une législation comptable qui n'autorise pas des interprétations différentes pour les *corporate actions* ; la neutralité des fusions et scissions et de leur traitement par la Commission de *ruling* ; la manière dont la directive européenne sur la lutte contre l'évasion fiscale, déjà suivie par la jurisprudence en Belgique, sera transposée dans le droit belge.

Faisons la distinction entre ce que la Belgique peut réaliser de manière autonome et à court terme et ce pour quoi nous avons besoin de plus de temps, notamment parce qu'une collaboration internationale s'impose. L'accord de gouvernement pointe par exemple une forme de taxation numérique pour laquelle la Belgique « prendrait l'initiative » dans les discussions menées au niveau international. Bien qu'une convention au niveau international soit préférable, « la Belgique instaurera une taxe sur les services numériques en 2023 » si l'OCDE ou l'UE n'arrive pas à un accord...

Dans le domaine de la coordination internationale, les défis sont colossaux. Comment préserver la compétitivité de nos entreprises internationales au sein des économies voisines ? De quelle manière retrouver la sécurité juridique qu'ont apportée ces *rulings* dans les relations internationales ? Comment mettre en œuvre le projet d'une imposition minimale de 15% sur les multinationales dans le système fiscal belge ? Quelles formes prendront les taxes environnementales et climatiques transfrontalières dans les différentes législations étrangères ?

Au lieu de formuler des réponses complexes à des questions complexes, nous cédon souvent à la tentation de remplacer la question proprement dite par une version *heuristique* simplifiée de ladite question². La question complexe « êtes-vous heureux ? » devient alors « de quelle humeur êtes-vous aujourd'hui ? ». En matière fiscale, ce court-circuit mental n'offre aucune issue. Le sentiment ne peut se substituer à l'analyse, même si nous mettons tout en œuvre pour nous convaincre nous-mêmes et convaincre les autres que notre réponse simple correspond parfaitement à la question complexe.

La réforme fiscale « élargie » doit dès lors reposer sur une connaissance et une expérience tout aussi larges, qui outrepassent le simple domaine légaliste-fiscaliste. Quel en est l'impact sur la société, l'économie, l'environnement et le climat, la géopolitique internationale ? Cette approche interdisciplinaire impose l'investissement et la collaboration de ce que notre pays compte de meilleur : de chercheurs dans chaque domaine, de responsables politiques qui cultivent un grand intérêt pour la matière et se sont constitué un réseau, de fonctionnaires expérimentés, voire d'anciens fonctionnaires de l'Agence pour le Commerce extérieur, par exemple.

² Kahneman, Daniel (2011), *Thinking, Fast and Slow*, Farrar, Straus and Giroux. Pour une application aux réformes fiscales, voir Ubide, Ángel (2021), *Heurística fiscal*, El País, 13 juin.



Marge de manœuvre dans les impôts indirects

Le taux d'imposition implicite sur la consommation est légèrement inférieur à 18%. La Belgique figure ainsi en 18^e position parmi les États membres de l'Union européenne. Nous y disposons donc d'une certaine marge pour financer la baisse des charges sur le travail. (Et faire ainsi contribuer les importations de biens de consommation étrangers au renforcement de notre État-providence.)

Pourquoi, en effet, les soins de santé et d'autres éléments de la sécurité sociale, qui constituent quand même des droits universels pour les Belges, doivent-ils nécessairement être financés par des charges sur le travail ? Un refinancement via les moyens généraux s'impose de plus en plus.

Veillons dès lors à simplifier autant que possible la taxe sur la valeur ajoutée. Quelques exceptions tout au plus sont possibles à une taxation uniforme de l'ensemble de la consommation. Rendons ces taxes plus ciblées – et plus élevées : les taxes sur les biens nocifs, y compris pour ceux qui ne les consomment pas – pensons au tabac –, les biens qui influent sur la décision de travailler ou non – pensons aux titres-services –, la consommation qui est étroitement associée aux revenus ou à la capacité financière de groupes cibles spécifiques. Hormis ces quelques exceptions, les exemptions à la TVA uniforme devront être évitées. Et il est nécessaire d'étudier pour chaque exemption si l'avantage qu'elle apporte justifie la complexification du système qu'elle implique.

Une augmentation de la TVA est-elle régressive ?

Quel est l'agent économique qui supporte réellement une taxe – ce que les économistes appellent l'incidence fiscale ? C'est une de ces questions complexes que nous avons souvent tendance à remplacer, consciemment ou non, par une question plus simple. Les cotisations sociales des travailleurs ne sont pas nécessairement supportées par le travailleur. Selon les relations de marché, elles peuvent tout aussi bien être supportées par l'employeur. Une baisse de la TVA peut autant profiter aux consommateurs qu'au producteur³.

Tant que les citoyens ne comprendront pas que l'impôt des sociétés n'est pas nécessairement à la charge de la société ou qu'une baisse de la TVA ne va pas nécessairement profiter au producteur, nous ne pourrons pas avoir de débat sensé sur les impôts en général, et en particulier sur le fait de savoir si un recours accru à la TVA pour financer les pouvoirs publics peut avoir d'importants effets redistributifs⁴. La réponse courte est que cela dépend en grande partie des recettes que remplaceront celles générées par l'augmentation de la TVA. Ces dernières se substitueront-elles aux recettes de l'impôt des personnes physiques (ce qui peut effectivement réduire la redistribution) ou plutôt aux cotisations sociales ? Une augmentation de la TVA n'est donc pas nécessairement régressive, contrairement à l'argument souvent entendu que la consommation touche davantage les revenus les plus faibles. Le taux de TVA de 0% sur les biens qui pèsent plus que la moyenne sur les dépenses des bas revenus peut par exemple être remplacée par une modification de la quotité exemptée d'impôts.

³ Pour une étude de cas intéressante, voir : Hindriks, Jean & Valerio Serse (2022), *The Incidence of VAT Reforms in Electricity Markets: Evidence from Belgium*, *International Journal of Industrial Organisation* **80**, 102809.

⁴ Pour une analyse approfondie, nous vous renvoyons à Van de Cloot, Ivan & Karel Volckaert (2016), *Taxshift : Pourquoi notre pays a besoin d'urgence d'une réforme fiscale*, Itinera et Lannoo Campus.



Pour juger du caractère régressif des taxes sur la consommation, il convient également de tenir compte de ce qui advient des recettes obtenues. Un relèvement des allocations les plus basses n'aura pas le même impact qu'une baisse du précompte immobilier. Notre pays connaît toujours un des impôts des personnes physiques les plus redistributifs au monde. Si l'on choisit d'investir la majeure partie du surcroît de recettes de TVA dans une baisse des charges sociales, il pourra conserver cette caractéristique. Un bonus travail ou un crédit d'impôt pour les plus bas revenus pourra également faire office de correction sociale tout en incitant à travailler.

Une réforme fiscale doit s'évaluer dans son ensemble.

Remarquons enfin le coût de *compliance* considérable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) telle que l'applique et la perçoit le fisc belge dans la pratique, avec cette myriade d'exonérations, d'exceptions et de différences. Que penser d'un taux de 6% sur un livre en papier et de 21% sur un e-book ? Un repas à emporter est taxé à 6%, alors qu'un repas pris sur place est soumis à une TVA de 12%. C'est un fromage garni d'énormes trous – sans la moindre efficacité.

Dans ces conditions, personne ne s'étonnera du gigantesque écart entre ce que devraient percevoir les pouvoirs publics et ce qu'ils perçoivent en réalité – et ce *VAT gap* est plus important dans notre pays que chez nos voisins. Le « système en cascade » de paiement et de déduction à chaque stade de la chaîne de valeur économique crée une surcharge tant en matière de déclaration que de contrôle. Et il n'est pas rare que les flux de trésorerie générés par ce système particulièrement lourd qui engendre une succession de dettes et créances fiscales mettent en danger la liquidité d'entreprises, surtout les plus petites. Pourtant, les échanges intercommunautaires, notamment, ne nécessitent aucun paiement intermédiaire. Cela doit donc également être possible pour le régime de TVA en Belgique. Les compétences de la légion de fonctionnaires chargés de percevoir la TVA seraient sans doute plus utiles ailleurs.

Réformer les taxes sur l'énergie pour les transformer en taxes sur le climat

L'amalgame de prélèvements publics imposés incognito à la population et aux entreprises dissimule une pléthore de taxes. Le gouvernement fédéral amorce la pompe, après quoi les régions et les communes y ajoutent des centimes additionnels, ce qui conduit à des impôts communaux sur des pigeonniers et des ruches. Quand on parle de bric-à-brac.

La facture d'énergie est une de nos feuilles d'impôts les plus illisibles. Aujourd'hui, des voix s'élèvent pour instaurer un impôt sur le CO2 dans la lutte contre le changement climatique. C'est un débat légitime, mais, dans ce cas, il faudra également tenir compte de la foule de taxes sur l'énergie qui existent déjà et constituent ensemble une mosaïque de taxes distinctes sur le carbone. Avec plus de 2 milliards d'euros en taxes régionales diverses sur les factures d'électricité et de gaz naturel et plus de 6 milliards d'euros d'accises sur le carburant, l'énergie est déjà lourdement taxée en Belgique – mais pas de manière intelligente. Pourquoi ne pas profiter de l'opportunité pour les cibler et les réformer en une taxe élargie sur l'énergie, en combinaison avec des tarifs de réseau cohérents qui émettent les stimuli adéquats ?



Avec 250 euros par habitant, la Belgique figure en première place en termes de subventions à la consommation d'énergie. La moyenne européenne est inférieure de 72%. Avec 263 euros par habitant, la Belgique est troisième en termes de subventions aux carburants fossiles. Seules l'Irlande et la Finlande font « mieux ». La moyenne européenne est inférieure de 35%⁵. Une réforme de ces subventions devra donc également faire partie de la refonte du dédale de taxes sur l'énergie que recommande une réforme progressive et réfléchie, alors qu'un transfert de tous les impôts sur l'énergie pourrait déjà provoquer en soi une grande révolution carbone⁶.

Outre les taxes indirectes, la fiscalité environnementale offre également de nombreuses possibilités de financer des baisses ailleurs dans le système fiscal. Le « double dividende » paraît évident : non seulement une telle réforme éliminera des taxes inefficaces et génératrices de distorsions, mais elle mettra également le fisc sur la voie d'une économie plus verte et plus durable.

Simplicité, évaluation et éthique

Itinera plaide en faveur d'un régime fiscal plus simple qui éliminerait le plus grand nombre possible de postes de déduction, de réductions fiscales et de régimes d'exception. Une foule de déductions décrochées par des lobbies divers sapent la cohérence et la logique de notre régime fiscal. Le gouvernement pourra utiliser le produit de la réforme pour élargir et abaisser la pression fiscale, et favoriser l'éthique fiscale.

Un régime fiscal sans *l'Inventaire des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État*, particulièrement chargé, est un régime fiscal qui combine une base plus large et des taux plus faibles. Ce principe fondamental d'efficacité pourra ensuite être corrigé là où l'équité exige par exemple une imposition (plus) progressive, sans mener à de graves distorsions ou des stimuli contre-productifs.

Dans ce cadre, un groupe d'experts peut être un instrument efficace. Face à la multitude de procédures fiscales complexes, le citoyen est perdu. Résultat : il ressent souvent le fisc comme arbitraire. Un meilleur travail législatif peut renforcer son adhésion. Une consultation structurelle des utilisateurs finaux est alors essentielle. On évitera en particulier de répéter le vaudeville des avantages de toute nature sur les voitures de société.

Juger une réforme fiscale sans évaluation socio-économique, c'est rouler en voiture les yeux bandés. Associons chaque mesure fiscale à un, tout au plus deux objectifs mesurables. La mesure atteint-elle son objectif ? Le fait-elle de manière efficace ? La gestion est-elle efficace et qualitative ? Le Parlement doit assumer ses responsabilités et mener cette évaluation à des intervalles fixes. C'était trop rare par le passé – quand les données disponibles pour procéder à une évaluation n'étaient pas largement insuffisantes, comme pour la baisse de la TVA concernant l'horeca et l'électricité.

⁵ European Commission (2020), *Study on energy costs, taxes and the impact of government interventions on investments in the energy sector*.

⁶ Baetens, Ruben & Ivan Van de Cloot (2021), *Hervorm energieheffingen tot milieueffingen*, De Tijd, 21 septembre. Voir aussi : Baetens, Ruben (2020), *Carbon Taxes. The curious case of Belgium's counterproductive household energy taxes*, <https://rubenbaetens.medium.com/carbon-taxes-3e4ffa3db059>.



Il manque à notre pays une véritable culture de l'évaluation – avec des instances d'évaluation désintéressées et des critères de performance qualitatifs – dans le cadre de laquelle chacun, par-delà les sensibilités politiques et intellectuelles, accepte des critères objectifs et un jugement indépendant. La fiscalité est bien entendu une affaire de valeurs politiques. Mais comme dans d'autres domaines, il est indispensable d'objectiver autant que possible avant de politiser.

Respecter la cohésion du régime fiscal

Si l'assiette de l'impôt des personnes physiques comprenait réellement tous les revenus, un impôt des sociétés serait superflu. Non seulement les salaires des entrepreneurs ou les dividendes, mais aussi les bénéfices non distribués seraient alors traités comme des revenus individuels. La cohérence interne du régime fiscal est essentielle. Ainsi ne peut-on laisser dérapier l'écart entre le taux combiné de l'impôt des sociétés et du précompte mobilier, d'une part, et l'impôt des personnes physiques, d'autre part. On comprend trop peu les implications du doublement du précompte mobilier à 30% en plus de l'impôt des sociétés.

Par le passé, on jugeait qu'il était plus efficace de viser l'entreprise elle-même. En d'autres termes, l'impôt des sociétés compense l'absence d'une véritable « globalisation des revenus » dans l'impôt des personnes physiques idéal. Paradoxalement, les nombreuses possibilités d'échapper à l'impôt des sociétés rendent ce raisonnement de moins en moins pertinent aujourd'hui. Le jour se rapproche où chacun comprendra qu'Apple peut délocaliser ses propriétés intellectuelles en Irlande, mais pas ses actionnaires. Le fisc pourra alors à nouveau s'orienter vers le revenu globalisé des bénéficiaires finaux. Car ces bénéficiaires, ces contribuables, sont en fin de compte toujours des êtres humains.

Introduisons par ailleurs le principe de neutralité. La neutralité requiert d'imposer de la manière la plus identique possible des revenus identiques du patrimoine. Il est exceptionnel que la nature des revenus du patrimoine soit si fondamentalement différente qu'elle justifie un traitement spécifique. De manière générale, il n'y a aucune raison d'imposer différemment des produits financiers. La neutralité est aussi un levier de simplification du régime fiscal.

La sécurité juridique, base stable d'une vaste réforme

La sécurité juridique est un facteur largement sous-estimé du développement de la prospérité de notre pays. Le principe impose une législation transparente, prévisible et stable et une application équitable des règles de droit⁷. Un élément fondamental est la protection contre l'arbitraire du législateur et du régulateur.

L'histoire récente est riche en législations peu réfléchies. Citons tout d'abord le gouvernement Di Rupo et sa proposition de « taxe des riches » qui a été abrogée moins d'un an plus tard en échange d'une augmentation générale du précompte mobilier. Puis la « taxe sur la spéculation » du gouvernement Michel qui a à son tour été abrogée peu après, mais pas avant que le secteur financier n'ait mobilisé les moyens nécessaires pour adapter ses logiciels. Ce scénario se répète à présent avec la « taxe d'abonnement » sur les comptes-titres qui en est déjà à sa deuxième version.

⁷ Comment concilier flexibilité pour le législateur et prévisibilité pour le citoyen ? Voir Popelier, Patricia (2008), *Five paradoxes on legal certainty and the lawmaker*, *Legisprudence* 2.1, 47-66.



Il n'est pas simple de chiffrer l'impact macro-économique de notre insécurité juridique. Pourtant, la logique économique est évidente : l'insécurité juridique, les réglementations opaques et imprévisibles pèsent sur les investissements au même titre qu'un impôt – a fortiori quand les distorsions qu'elles génèrent freinent la recherche-développement. Prenons l'engagement de maintenir une fiscalité stable pendant au moins deux législatures après la réforme élargie.

L'insécurité juridique ne perturbe d'ailleurs pas uniquement les « entreprises » (ou les « riches »). Les organisations à but non lucratif constituent aujourd'hui une part importante de notre économie et de notre société. En Belgique, un emploi rémunéré sur huit se trouve dans le secteur non marchand, plus de deux fois plus que dans les pays qui nous entourent⁸. Pourtant, notre pays attire peu de grandes institutions étrangères et le secteur non marchand belge souffre de notre insécurité juridique.

Car si la réforme de la législation sur les ASBL de 2018 a autorisé toute activité rentable, la législation fiscale n'y a été adaptée que très partiellement. L'organisation concernée relève-t-elle de l'impôt sur les personnes juridiques ou de l'impôt des sociétés? L'application de l'un ou l'autre régime implique des différences et des risques considérables. C'est l'article 182 du CIR qui détermine les opérations qui ne sont pas considérées comme des opérations à caractère lucratif, de sorte que l'organisation concernée ne relève pas de l'impôt des sociétés. Le troisième alinéa :

3°les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

créé une grande insécurité juridique. C'était déjà le cas auparavant, mais à présent qu'une ASBL peut faire des bénéfices (à condition de ne pas les distribuer), de très nombreux administrateurs en ont des sueurs froides. Car pour peu que l'administration fiscale estime qu'une ASBL qui pense relever de l'impôt des personnes morales ne répond pas à la troisième condition, la survie de l'association pourrait en être menacée. Qui voudrait encore devenir administrateur d'une ASBL pour laquelle de lourds taux d'imposition font partie des possibilités immédiates? Nous recommandons de mettre en œuvre une réforme de l'impôt des personnes morales. Il sera notamment possible de s'inspirer des exemples français et néerlandais.

Les impôts doivent être payés par des êtres humains

L'arbitraire est exclu, non seulement quand le fisc lève des impôts, mais aussi quand il les perçoit. Nous défendons une revalorisation de la composante humaine dans la gestion des impôts.

*Toute loi vaut ce que valent les hommes qui doivent l'appliquer*⁹. Ces trente dernières années, nous avons vu les droits du contribuable s'éroder peu à peu. Les innombrables modifications de la loi et le gros volume de jurisprudence en témoignent : des procédures inhumaines, un langage agressif (de la « taxation d'office » à la « contrainte ») ou des visites fiscales – avec ou sans autorisation judiciaire – qui sapent le secret professionnel de l'avocat ne présentent pas toujours un rapport raisonnable avec l'objectif visé.

⁸ Institut des Comptes Nationaux (2020), *Compte satellite des institutions sans but lucratif 2009-2017*.

⁹ Delahaye, Thomas (1984), *De bescherming van het privé-leven*, Algemeen Fiscaal Tijdschrift, décembre, 207-214.



Il semble parfois échapper au fisc que la très grande majorité des Belges tentent de payer correctement leurs impôts sans qu'il soit nécessaire de les y contraindre. Les comptables et experts-comptables sont de plus en plus interpellés par leurs clients qui reçoivent de plus en plus d'amendes pour une déclaration de TVA légèrement tardive ou une liste de clients assujettis dans laquelle s'est glissée une erreur. La bonne foi ou la force majeure ne sont que rarement, voire jamais, prises en considération.

Les « accroissements d'impôt » sont également plus stricts. Depuis l'année d'imposition 2013, l'accroissement d'impôt est appliqué sans tenir compte des précomptes, crédits d'impôt et versements anticipés. En comparaison avec les amendes infligées par les tribunaux correctionnels, les sanctions fiscales sont extrêmement élevées. Même l'amende la plus faible, 10% d'impôt supplémentaire pour ceux qui n'avaient pas éludé l'impôt de manière délibérée, est considérable et constitue ainsi un moyen de pression pour l'administration, qui a toute latitude dans ce domaine. Dans ses conclusions, le rapport de la Cour des comptes de mai 2018 constate que « le SPF Finances n'a pas encore relevé global des sanctions administratives appliquées » et « répète dès lors sa recommandation [datant de 2012] de développer des instruments pour mesurer si la politique de sanction menée atteint les objectifs fixés »¹⁰. Un montant de l'amende qui dépend de l'évaluation de la « bonne foi » du contribuable présuppose que le fisc puisse sonder profondément l'âme de ce dernier. Quand des accords sont imposés sous la menace de créances supplémentaires, nous nous trouvons sur une mauvaise pente.

Il n'est pas possible, dans ce bref cahier des charges, d'exposer tous les manquements qui rendent impossible un droit à la défense équilibré. Mais il y a suffisamment de raisons d'y réfléchir. La réforme de la procédure fiscale mise en œuvre en 1999 avait l'objectif d'harmoniser les procédures en vigueur pour les impôts directs (revenus) et indirects (TVA, droits d'enregistrement et de succession). Tant son principe que son interprétation et son élaboration se sont pour le moins révélés problématiques. Cet *accident waiting to happen* a son origine dans des décennies de débats sur l'indépendance du fonctionnaire qui décide en première instance de la contestation persistante, et sur les possibilités de gagner en efficacité dans le contrôle et le traitement des contestations. La Cour de Justice avait en effet suggéré que le directeur régional n'était pas suffisamment indépendant, mais qu'un appel contre sa décision restait possible. La réforme aurait pu dédoubler la fonction, de sorte que le même fonctionnaire ne puisse être le responsable final de la taxation. Le résultat est cependant que la position du contribuable s'est détériorée et qu'il ou elle doit disposer de ressources et de délais significatifs pour se défendre. Le deuxième volet, l'harmonisation des procédures de taxation pour les revenus et la valeur ajoutée, a à son tour renforcé la position de l'administration. La procédure simple et efficace de la taxation et de la perception de la TVA a été transformée en une méthode d'enrôlement lourde et sensible aux erreurs qui n'offre aucun avantage, ni pour l'administration, ni pour le contribuable. Une réforme de la réforme ne serait pas un luxe.

Un « justiciable » qui se trouve par définition dans une position juridiquement plus faible mérite davantage de respect. La jurisprudence devrait inciter le fisc à motiver plus avant ses décisions : un minimum de respect implique des réponses détaillées à des arguments tout aussi motivés du contribuable. Et l'administration doit bien entendu respecter les normes et libertés européennes¹¹. De manière générale, les règles de bonne gouvernance méritent d'être plus nettement sanctionnées. Il est inacceptable que l'administration impose de manière tactique des taxations trop élevées pour obtenir un accord disproportionnellement plus faible.

¹⁰ Cour des comptes (2018), *Politique de sanction en matière d'impôts directs*, mai.

¹¹ Nous renvoyons par exemple à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 6 octobre 2020 relatif à la protection juridique en cas d'échanges d'informations et à l'accès au juge dans le cas d'enquêtes de tiers.

De telles pratiques pourraient mener à la nullité de l'imposition, comme c'est déjà le cas pour des investigations sans notification préalable d'indices de fraude fiscale (article 333,3^o alinéa CIR), avec des sanctions correspondantes pour les contrevenants.

Il serait plus profitable à l'adhésion au système fiscal que l'Inspection spéciale des impôts mène davantage d'enquêtes indiciaries dans les milieux criminels au lieu de critiquer des *rulings* convenus en toute régularité avec ses collègues autonomes du Service des décisions anticipées en matière fiscale. Le *ruling* est une décision par laquelle le SPF Finances détermine la manière dont les lois fiscales s'appliqueront à une situation ou une opération spécifique qui n'a pas encore eu d'effet sur le plan fiscal. La constitution de ce service a apporté à des entreprises souvent actives à l'international une sécurité juridique bienvenue dans une législation fiscale belge particulièrement complexe.

L'Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts lutte cependant avec une ardeur croissante contre les accords obtenus. Sans doute ce phénomène trouve-t-il son origine dans les *excess profit rulings* (trop) étendus que la Cour européenne de Justice européenne a déjà requalifiés d'aides d'État. L'AGISI disposait de deux possibilités pour demander la nullité d'un *ruling* : le *ruling* pouvait être contraire à la loi ou fondé sur des informations erronées. Le ministre des Finances s'est ainsi retrouvé sur un terrain glissant. D'une part, il ne peut abandonner le principe de la sécurité juridique ; d'autre part, il ne peut pas substituer l'ISI au Service des décisions anticipées. Il aurait pu trancher l'affaire en attribuant à la Commission de *ruling* le droit d'étudier si les informations qui lui sont communiquées étaient correctes et si les conditions du *ruling* étaient respectées. N'oublions pas que depuis 2002, tous les fiscalistes de Belgique, du plus grand au plus petit, ont déposé leurs argumentations et les solutions proposées auprès de la Commission de *ruling* qui dispose ainsi d'un arsenal gigantesque d'applications. Il semble que l'on n'ait même pas réfléchi à cette solution évidente. On a immédiatement opté pour une espèce de modèle conflictuel, comme s'il n'y avait pas encore suffisamment de litiges.

Nous plaidons surtout pour plus de sensibilisation, pour une prise de conscience que sans procédure à la fois raisonnable et juridiquement sûre de très nombreux objectifs fiscaux resteront lettre morte. Dans ces affaires où l'ISI lance un recouvrement a posteriori et ne trouve pas d'arrangement avec le « justiciable », le verdict final peut se faire attendre longtemps – des procédures de dix ans, voire plus, n'ont rien d'exceptionnel – si l'affaire est soumise à une cour d'appel, et le cas échéant à la Cour de cassation. Entre-temps, la contestation prend de l'ampleur année après année si le contexte n'évolue pas. Parfois, il n'y a pas d'autre solution que de se soumettre à l'avis du SPF Finance et d'encaisser de lourdes pertes, sans avoir jamais obtenu de conclusion qui fait autorité. Traitement équitable, sécurité juridique, mais aussi simplicité, efficacité et efficience, stabilité et prévisibilité... Tous ces principes sont alors bien loin.



Conclusions

Nous recommandons :

- d'entériner la priorité sociale de la réforme, comme le rétablissement du tissu économique et social après la crise sanitaire.
- d'appliquer une méthodologie réfléchie qui permet de réaliser les objectifs visés. Une approche patiente avec une analyse approfondie de chaque élément et de la cohérence de la législation et réglementation existante est toujours préférable à une expérience spectaculaire dont l'issue n'a pas été évaluée, à l'aune de tous les aspects de la situation propre à la Belgique.
- d'analyser ce qui est possible à court terme et ce qui demande davantage de temps. La réforme peut aisément éliminer une fiscalité superflue inspirée des lobbys si elle n'est « pas à sa place » ou « assimilable à des subventions » ou encore « manque son objectif ». La réforme de la fiscalité internationale belge exige une connaissance approfondie des dossiers, un suivi de tous les éléments supranationaux et une évaluation à l'aune d'objectifs politiques, notamment concernant les conventions préventives de double imposition.
- d'adapter les procédures fiscales à une réglementation cohérente sur le fond. Évitions notamment les arrêtés impromptus et les subventions fiscales inappropriés qui vont à l'encontre d'un régime fiscal harmonieux et cohérent. Simplifions et élargissons en éliminant les exonérations, abattements et réductions inefficaces.
- de financer la baisse des charges sur le travail en transférant la pression fiscale sur la consommation, le climat et l'environnement. Nettoyons la facture énergétique et tenons également compte des subventions à l'énergie dans cette refonte.
- de créer une véritable culture de l'évaluation. Associons chaque mesure fiscale à un, au plus deux objectifs mesurables – mais évaluons l'impact de la réforme au niveau de la totalité du régime fiscal. Prenons l'engagement qu'après cette révision fondamentale, la fiscalité restera stable pendant au moins deux législatures.
- de viser davantage de sécurité juridique, pour les citoyens individuels, les entrepreneurs et les administrateurs d'ASBL.

Il faudra en revanche éviter :

- de se focaliser sur des interventions prétendument régressives sans considérer la cohérence globale du régime fiscal et les liens entre les revenus et les dépenses.
- d'invoquer des arguments qui ne tiennent pas compte de l'incidence réelle des impôts. Évitions de créer davantage d'inégalité et d'injustice. Soyons conscients du fait que les plus malins n'auront aucune peine à contourner des impôts mal conçus.
- de saper la compétitivité des entreprises belges. Ne recherchons pas en premier lieu l'autorité morale, mais l'efficacité. Ne rendons pas plus compliqués l'entrepreneuriat et les *corporate actions* par des incohérences entre la législation comptable et la fiscalité, entre les règles belges et internationales.
- d'ignorer la nécessité de relations humaines entre le fisc et le contribuable.