

F Fiscalité PME A
MH/RaB/JP
802-2018

Bruxelles, le 18 décembre 2018

AVIS

sur

LES MESURES FICALES POUR LES PME ET INDÉPENDANTS

Le 2 août 2018, le Conseil Supérieur des Indépendants et des P.M.E. a reçu de Monsieur Johan Van Overtveldt, Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, une demande d'avis sur l'accessibilité et l'efficacité des incitants fiscaux généraux et des incitants fiscaux qui visent spécifiquement les PME.

Après consultation des membres concernés de la commission Fiscalité, de la commission sectorielle n° 12 (Professions juridiques et économiques) des organisations interprofessionnelles, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés, l'Assemblée plénière du Conseil Supérieur a émis le 18 décembre 2018 l'avis suivant.

INTRODUCTION

En 2014, le Conseil Supérieur a émis un avis d'initiative sur la réforme et la simplification de l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés. Le Conseil Supérieur accorde toujours une importance particulière à la réforme de la fiscalité. Il constate ainsi avec satisfaction que le Ministre ait sollicité son avis à ce sujet.

Depuis l'avis émis en 2014 par le Conseil Supérieur, un certain nombre de modifications positives ont été apportées. La réduction des taux nominaux et la diminution de la déduction sont des évolutions accueillies très favorablement par le Conseil Supérieur. Le fait d'abandonner la stratégie de niches en faveur d'une base imposable plus large avec des taux réduits mérite une attention constante.

Toutefois, certains éléments de l'avis précité restent inchangés. La charge fiscale sur le travail et la charge fiscale globale restent des chantiers importants.¹ Le volet PME de l'analyse d'impact de la réglementation (AIR) mérite également davantage d'attention. En 2014, la complexité de l'impôt des sociétés était considérée comme un problème majeur par les PME. Ce problème figure toujours inmanquablement dans les évaluations de la fiscalité des PME.

En même temps, le Conseil Supérieur entend, via le présent avis, adopter un point de vue qui dépasse le cadre des incitants fiscaux pour les PME. La priorité du Conseil Supérieur reste de réduire la complexité en abandonnant la stratégie de niches.² Dans un souci de cohérence donc, il ne serait pas logique de se concentrer uniquement sur les incitants fiscaux existants. Toutefois, la transition vers une fiscalité plus simple ne doit pas être préjudiciable aux PME. Le Conseil Supérieur demande ainsi que la stratégie de niches soit abandonnée, tout en faisant preuve de la plus grande prudence.

¹ OECD (2018), Taxing Wages 2018, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.

² Les nuances et le développement de cette position sont repris dans l'avis 724-2014 sur la réforme et la simplification de la fiscalité : impôt sur les personnes physiques et impôt sur les sociétés, émis le 25 novembre 2014.

POINTS DE VUE

1. Remarques générales

1.1. L'accessibilité

- Attitude de l'administration et surveillance horizontale

Pour de nombreux indépendants et PME, l'attitude de l'administration fiscale reste une source de frustration. Il n'est pas évident de se défaire la perception existante, souvent négative. Pour cette raison, la poursuite des efforts pour améliorer l'attitude au sein de l'administration est nécessaire.

Par conséquent, le Conseil Supérieur encourage fortement le passage au système de la surveillance horizontale. La surveillance horizontale "est basée sur la compréhension, la transparence et la confiance réciproque entre le service des contributions et le contribuable. Le contribuable doit montrer que l'entreprise maîtrise ses processus et risques fiscaux. En échange, l'approche du service des contributions passe de réactive (avec des contrôles fiscaux relatifs à des années antérieures) à proactive"³. Un premier pas pour les grandes entreprises sera accompli avec le projet pilote "co-operative compliance" (surveillance horizontale) au sein des grandes entreprises. Entre-temps, le SPF Finances continue à étudier le passage à une surveillance horizontale et à une mise en pratique pour les PME.⁴ Vu le temps nécessaire à un changement de mentalité visant une confiance mutuelle, le Conseil Supérieur demande d'entamer la mise en œuvre pour les PME dans les meilleurs délais. Il souhaite également être étroitement associé à l'élaboration de tels projets. La transparence dans de la mise en œuvre de la surveillance horizontale est une condition indispensable de son succès.

Les éléments suivants peuvent contribuer à une transition réussie vers la surveillance horizontale, ou plus généralement, à une administration accessible.

- Commissions *ruling* locales

Plus que par le passé, les membres de l'administration recommandent aux entrepreneurs ou comptables de demander un *ruling* à la commission *ruling* (le Service des Décisions Anticipées en matières fiscales) en cas de doute. En conséquence, le délai pour obtenir une réponse fiable est plus long qu'en cas d'une réponse directe par l'administration locale. En même temps, les questions sont de plus en plus dirigées vers les instituts, afin d'assurer un service plus rapide.

Pour offrir au contribuable un meilleur point de contact et plus proche, le Conseil Supérieur propose une déconcentration du Service des Décisions Anticipées. Dans ce cadre, assurer un contact rapide et direct doit être l'objectif principal.⁵

³ Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale, décembre 2015, Cabinet Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, p. 9.

⁴ Cf. Plan d'administration SPF Finances 2018, p. 4, 73.

⁵ Avis 724-2014 " sur la réforme et la simplification de la fiscalité : impôt sur les personnes physiques et impôt sur les sociétés", 25 novembre 2014, p.9. Dans cet avis, le Conseil Supérieur a déjà formulé des propositions pour réformer le Service des Décisions Anticipées.

- Adapter la politique en matière d'amendes pour le contribuable agissant de bonne foi

S'agissant des amendes en matière de TVA à partir du 1^{er} janvier 2018, le SPF Finances a adopté un assouplissement pour les contribuables agissant de bonne foi.⁶ Le Conseil Supérieur estime que cette mesure doit servir d'exemple pour les autres impositions. La présomption de bonne foi et la tolérance pour les premières infractions non intentionnelles sont essentielles à une dynamique de confiance mutuelle.

- L'esprit de la loi

Quand le législateur crée une règle, il y a un risque que la pratique dévie de l'objectif de la règle de droit. Sous l'influence des interprétations de la jurisprudence, de la théorie du droit et de l'administration, un glissement peut s'opérer, si bien que l'esprit de la loi n'est plus respecté. Le Conseil Supérieur signale que l'administration a souvent tendance à s'inscrire dans cette logique (par ex.: l'appréciation de l'usufruit, les avantages de toute nature relative à la mise à disposition d'un logement, la théorie de la rémunération, demande de la sauvegarde complète du dossier comptable lors d'une visite fiscale, ...). Les dérogations à l'esprit de la loi doivent être limitées au minimum.

- Rejet de frais

Quand une dépense est considérée comme "insuffisamment prouvée" par le fisc lors des contrôles fiscaux, il en résulte souvent pour le contribuable que cette dépense est complètement rejetée. Le Conseil Supérieur comprend qu'il convient d'évaluer au cas par cas, mais dans la perspective d'une surveillance horizontale et d'une plus grande confiance mutuelle, il faut également tenir compte de la frustration des contribuables.

- Accessibilité et numéro central d'information

Des services facilement accessibles contribuent à un meilleur respect des règles fiscales par les entreprises. Cela pose toutefois souvent problème dans la réalité quotidienne. Il convient d'encourager un certain nombre d'évolutions, telles que l'utilisation des technologies modernes (par ex. le service de conversations automatisées "chatbot"). Dans le même ordre d'idée, l'accessibilité et l'expertise du point central d'information doivent faire l'objet d'une attention particulière.

- Un meilleur accès pour les professionnels

Le Conseil Supérieur préconise l'octroi d'un certain nombre de facilités aux professionnels reconnus dans le cadre des déclarations fiscales par voie électronique.⁷ Par ailleurs, les entreprises qui ne font pas appel à un professionnel reconnu pour leurs obligations fiscales doivent à tout le moins conserver les mêmes facilités dont elles disposent actuellement.

Ainsi, le Conseil Supérieur propose d'introduire un "mandat professionnel" permettant au mandataire – professionnel reconnu de rentrer une déclaration fiscale par voie électronique en utilisant son propre numéro d'entreprise. Le mandat normal, par lequel le numéro d'entreprise du contribuable est utilisé pour la déclaration, peut exister de manière parallèle pour les autres mandataires (par ex. les employés ou les tiers que ne sont pas des professionnels).

⁶ Directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA
<https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/123-politique-amende-tva-20180730.pdf>

⁷ Les professionnels reconnus sont les personnes exerçant une profession économique, ainsi que les notaires et avocats.

En lien avec cette proposition, une copie électronique des courriers envoyés à l'entreprise ayant introduit sa déclaration via le mandat professionnel doit également être envoyée au professionnel reconnu.

- Aperçu des avantages fiscaux pour les PME

L'éclatement de la compétence fiscale entre plusieurs niveaux de pouvoir engendre des difficultés d'accès pour les non professionnels. Un aperçu annuel des exceptions existantes aux différents niveaux de pouvoir pourrait considérablement faciliter l'accès pour les indépendants et des PME. Il s'agirait d'attribuer les avantages fiscaux, de plus en plus, de manière automatique, afin de réduire ce problème d'accessibilité. À brève échéance, des aperçus annuels peuvent déjà contribuer à des règles fiscales plus accessibles.

- Les circulaires

Afin de rendre les circulaires plus accessibles, le Conseil Supérieur se réfère aux recommandations du Conseil d'État pour la rédaction de textes législatifs et réglementaires.⁸ En particulier, les membres du Conseil Supérieur ont signalé les suivants éléments prioritaires :

- Dans la mesure du possible, les circulaires doivent être rédigées dans un langage clair et courant.⁹ Moins de jargon et moins de citations des articles légaux ont été mentionnés comme des éléments pouvant rendre les circulaires plus compréhensibles. En effet, le fait de résumer et de rendre accessible la législation est une des fonctions des circulaires¹⁰ ;
- Dans la mesure du possible, il faut rédiger la circulaire en même temps que le règlement constituant son fondement juridique.¹¹ La rédaction simultanée des directives pour l'interprétation et l'application de la réglementation permettrait de rendre cette même réglementation plus accessible¹² ;
- En ce qui concerne la structure, il faut veiller à la simplicité, la clarté et la cohérence¹³, par exemple en faisant davantage la distinction entre les cas fréquents et peu fréquents, pour que la personne concernée ne doive pas chercher parmi de nombreuses exceptions.

1.2. La complexité

- Une réduction linéaire plutôt que des exceptions

Dans son avis de 2014, le Conseil Supérieur a également demandé une réduction linéaire de l'impôt des sociétés. En même temps, il avait reconnu un certain nombre d'avantages à la stratégie de niches. Le Conseil Supérieur estime toujours qu'une stratégie de taux réduits avec une large base imposable et un moindre recours aux mesures fiscales de niches serait, pour la plupart des PME, plus efficace pour conserver la neutralité fiscale et réduire la discrimination fiscale à l'égard des PME.

⁸ Principes de technique législative, Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires, Conseil d'État, 2008.

⁹ Principes de technique législative, Conseil d'État, 2008, p. 5-6.

¹⁰ Principes de technique législative, Conseil d'État, 2008, p. 28-29.

¹¹ Principes de technique législative, Conseil d'État, 2008, p. 12.

¹² Le risque de divergence entre l'intention du législateur et les autres sources juridiques (la doctrine, la jurisprudence, les circulaires, ...) est également réduit de cette manière.

¹³ Principes de technique législative, Conseil d'État, 2008, p. 5.

Une approche globale est toujours préférable aux mesures de faible ampleur ou temporaires. Le Conseil Supérieur répète également la nécessité d'harmoniser la manière de stimuler les investissements. La politique *ad hoc* doit s'effacer dans la fiscalité, au profit de solutions structurelles et de longue durée.

- La législation consolidée

Pour remédier à la complexité du droit fiscal, le Conseil Supérieur est partisan d'une consolidation de la législation. La pratique qui consiste à supprimer certaines parties de la législation existante tout en maintenant certaines autres et à traduire ensuite un certain nombre de règles en une nouvelle loi, doit être abandonnée.

- Relier à la législation

Les règles fiscales relèvent de différents niveaux de pouvoir, et au sein d'un même niveau, elles sont également issues de différents types de sources juridiques. Il est très complexe de retrouver ces règles locales, provinciales, régionales, fédérales et européennes dans des lois, décrets, décisions d'exécution, circulaires, etc. Comme solution, le Conseil Supérieur propose de mieux intégrer les différentes sources. Par exemple, lorsque des arrêtés d'exécution ou des circulaires sont nécessaires, il faut les relier de manière plus claire aux articles de la législation qui leur servent de base. Ainsi, le contribuable aura plus facilement une vue d'ensemble.

Par conséquent, le travail réalisé sur ce plan via la base de données Fisconetplus est fortement encouragé.¹⁴ Pour réduire la complexité de l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés, il serait également indiqué de regrouper de manière cohérente les règles de droit dans un manuel numérique simple.

1.3. La sécurité juridique

Le principe de sécurité juridique était déjà un des thèmes principaux dans l'avis du Conseil Supérieur de 2014, et c'est encore le cas.

Il est évident qu'une législation stable et claire qui permet de planifier les activités à long terme est propice aux entreprises. Regrouper dans une loi unique les diverses mesures qui seront effectives à court terme (p. ex. loi-programme, loi portant des dispositions diverses, ...) nuit à la sécurité juridique.

En outre, le Conseil Supérieur est partisan de la publication anticipée des règles fiscales pour l'année suivante. En effet, la pratique actuelle consistant à introduire de nouvelles mesures jusqu'à la fin du mois de décembre nuit à la prévisibilité.

- Facilité d'accès en ligne aux décisions de l'administration

Afin de rendre les décisions des services centraux plus transparentes et afin d'augmenter la sécurité juridique pour le contribuable, l'accès aisé aux décisions antérieures est essentiel. À l'instar du service *ruling*, il conviendrait donc de créer une base de données en ligne accessible reprenant les décisions des services centraux.

¹⁴ Le manuel TVA est structuré au moyen de thèmes.

- Fiscalité des voitures

Le Conseil Supérieur constate que la fiscalité des voitures est trop complexe, alors qu'elle présente des opportunités de promouvoir des comportements plus durables. Il préconise donc une simplification assortie d'une plus grande sécurité juridique.¹⁵ En effet, la fiscalité des voitures est souvent le domaine de mesures adaptées dans de courts intervalles. Les frais administratifs des mesures qui évoluent sans cesse et sont complexes ne sont utiles ni aux autorités, ni au contribuable.

1.4. E-services

Le Conseil Supérieur remarque une évolution positive des e-services dans la fiscalité. Il encourage donc fortement les efforts dans ce domaine.

Toutefois, des points de travail importants subsistent :

- Problèmes pendant les périodes de pic

Des problèmes avec les serveurs ou applications apparaissent encore souvent dans les jours précédant une date-limite. Vu la grande perte de temps que cela entraîne pour les PME, indépendants et comptables, le Conseil Supérieur souhaite qu'une attention constante soit accordée à ce problème.

- Une meilleure gestion des incidents, de la communication et de la planification

Outre des e-services pleinement opérationnels, les réactions de l'administration face aux incidents sont également très importantes pour assurer la confiance du contribuable. Une meilleure communication de la part de l'administration contribue à une opinion positive de la part des indépendants et PME. La planification et la communication autour des futures modifications sont indispensables pour augmenter la prédictibilité et la confiance envers les e-services.

- La procuration et l'identification

L'ouverture d'une session avec e-ID cause encore trop souvent des pertes de temps pour les contribuables. En revanche, l'authentification au moyen d'un *token* fonctionne bien. Le Conseil Supérieur est demandeur d'un système d'identification unique et performant.¹⁶ Dans ce système, l'option par défaut pour les procurations devrait consister en l'attribution d'une procuration unique pour tous les systèmes. Cela permettrait d'éviter des situations dans lesquelles les comptables et les indépendants doivent refaire plusieurs fois de nouvelles procurations. Un système incluant tous les mandats, à l'exception de ceux qui n'ont pas été demandés explicitement, est donc préférable. La profusion d'adresses (belcotax, intervat, biztax, myrent, taxonweb, ...) pourrait également être plus transparente en les réunissant sous un seul système.

¹⁵ Souvent, les indépendants et PME utilisent insuffisamment les avantages fiscaux, surtout quand ils sont trop contraignants sur le plan administratif. La fiscalité des voitures a souvent été citée en tant qu'exemple (par ex. enregistrement des trajets, prévoir une charge de la preuve suffisante, ...).

¹⁶ Le Conseil Supérieur encourage également l'initiative relative à l'authentification au moyen de *itsme*. Cependant, il a été signalé que pour la déclaration via tax-on-web, le numéro de répertoire du contribuable est également demandé au mandataire ouvrant une session dans le TaxWorkBox via *itsme*. Vu que ce numéro ne figure que sur la déclaration ou l'avertissement-extrait de rôle de l'année précédente, la plus-value d'*itsme* disparaît.

- Élargir les informations dans Tax-on-web

Les applications existantes peuvent également être améliorées en intégrant des informations complémentaires. Ainsi, des données relatives aux cotisations sociales et à la pension libre complémentaire pour indépendants ne sont pas encore reprises dans Tax-on-web. L'historique des propriétés et prêts hypothécaires fait également défaut. Le Conseil Supérieur propose d'ajouter ces informations au système existant.

1.5. L'e-facturation

L'évolution vers une facturation électronique complète est fortement encouragée par le Conseil Supérieur. Une plus grande automatisation des factures entrantes et sortantes permet un traitement plus rapide, plus efficace et moins coûteux au sein de l'entreprise, ce qui contribue également au règlement plus rapide des factures. Le fait que les autorités encouragent également cette transition est donc un développement très positif.¹⁷

1.6. L'économie numérique

La numérisation de l'économie crée autant de grandes opportunités économiques qu'elle ne soulève des questions et défis. Un de ces défis est l'adaptation des règles fiscales internationales. Globalement, les trois problèmes suivants peuvent être identifiés :

- Certaines entreprises numériques non établies dans l'UE paient moins d'impôts que les entreprises numériques européennes.
- Les entreprises numériques paient en moyenne moins d'impôts que les entreprises non-numériques.
- Les entreprises numériques non établies dans l'UE paient leurs impôts dans le pays où elles sont établies, mais pas dans l'UE, où elles génèrent pourtant beaucoup de revenus.

Le Conseil Supérieur a déjà émis un avis¹⁸ à ce sujet, dans lequel il demande de prêter une attention particulière aux conséquences pour les PME belges. Un *level playing field* est une condition fondamentale pour les PME et indépendants. Le Conseil Supérieur accueille donc favorablement les initiatives visant un système d'imposition juste et efficace pour l'économie numérique. Vu la complexité de cette matière, le Conseil Supérieur plaide pour la réalisation d'une analyse approfondie *ex ante* des différentes options politiques. Il est partisan d'une solution à long terme dans le cadre de l'OCDE, mais étant donné qu'il semble peu probable qu'une solution puisse être rapidement trouvée au sein de l'OCDE, le Conseil Supérieur estime souhaitable de prendre des mesures au niveau européen en attendant.

2. L'impôt des personnes physiques

En 2014, le Conseil Supérieur a déjà plaidé pour qu'une réflexion approfondie soit menée sur le système fiscal applicable aux indépendants, au sein d'une commission de réforme de la fiscalité établie à cette fin. Les remarques formulées dans cet avis demeurent pertinentes. Plus particulièrement, le Conseil Supérieur souhaite de nouveau attirer l'attention sur le déséquilibre dans le domaine fiscal et social entre le statut des entreprises unipersonnelles et celui des entreprises exerçant leur activité sous la forme d'une société. En effet, la réforme de l'impôt des sociétés accroît la nécessité de prendre en compte ce déséquilibre.

¹⁷ Accord de gouvernement du 10 octobre 2014, p. 169.

¹⁸ Avis n° 780-2017 du 27 mars 2018 sur une fiscalité juste pour l'économie numérique.

2.1 Le principe de matching

Fin 2017, le principe de *matching* a été généralisé pour les sociétés. Dès lors, l'article 195/1 CIR92 stipule que les frais ne sont déductibles au titre de frais professionnels que dans la période imposable au cours de laquelle ils sont payés ou supportés.¹⁹

Ceci signifie que les dépenses ne correspondant pas à l'exercice fiscal (par ex. une facture relative à une dépense couvrant la période du mois de mai au mois de mai de l'année suivante) doivent être inscrites au pro rata. La conséquence de cette obligation est souvent principalement une charge administrative supplémentaire pour les entreprises devant répartir la facture au pro rata. À terme, l'incidence sur la base imposable est toutefois négligeable. Les paiements anticipés récurrents, tels que ceux des services d'utilité publique ou des assurances, ne relèvent pas du ratio de cette modification de la loi.

Le Conseil Supérieur comprend la préoccupation d'éviter les paiements anticipés exagérés en vue d'une optimisation fiscale, mais attire l'attention sur les charges administratives inutiles dans certains cas. Il propose donc d'affiner le système de *matching* dans l'article 195/1 CIR92, afin qu'il ne s'applique qu'aux frais non récurrents.

2.2. La formule de requalification des revenus locatifs

Pour les dirigeants d'entreprise, la règle suivante s'applique: les revenus locatifs issus de la location d'un bien immobilier à la société sont requalifiés comme des rémunérations, dans la mesure où ils dépassent un certain montant. Ce plafond est déterminé annuellement en multipliant le RC par 5/3 et par un coefficient de revalorisation.²⁰

S'agissant d'un dirigeant d'entreprise, on part donc du principe d'un montant qui varie annuellement et ne répond pas à la valeur économique du bien immeuble mis en location. Le Conseil Supérieur ne voit aucune justification pour maintenir cette requalification obsolète, étant donné qu'il s'agit d'un calcul qui depuis longtemps n'a plus aucun rapport avec les prix de location et immobiliers réels.²¹ Or, le Conseil Supérieur estime que le point de départ doit toujours être la valeur économique.

2.3 La déduction forfaitaire des frais pour les indépendants à partir de 2018

Les frais de déplacement sont imposés différemment selon la nature du trajet : les déplacements professionnels, le trajet domicile-travail et les déplacements privés constituent les trois catégories. La méthode pour déterminer la catégorie dont une indemnité relève est établie dans une circulaire.²² Dans cette circulaire, le plafond est fixé à 40 jours : l'endroit où l'on travaille au moins 40 jours consécutifs ou non par année, est considéré comme un lieu fixe de travail. Les déplacements vers un lieu fixe de travail sont des déplacements privés, ce qui signifie qu'en principe, aucune indemnité kilométrique ou journalière ne peut être attribuée pour les déplacements aux endroits où l'on travaille plus de 40 jours par an.

¹⁹ Art. 195/1 CIR 92, introduit par l'art. 37 de la loi du 25 décembre 2017 (MB 29 décembre 2017 (éd. 1^{er})), "Les frais qui sont effectivement payés ou supportés, ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme tels dans la période imposable, et qui se rapportent partiellement ou totalement à une période imposable future ne sont déductibles au titre de frais professionnels de la période imposable au cours de laquelle ils sont soit payés ou supportés, soit comptabilisés comme dette, ainsi que des périodes imposables suivantes, qu'en proportion de la partie de ces charges qui se rapporte à cette période imposable."

²⁰ Art. 32, paragraphe 2, 3^o, CIR 1992; Art. 1, arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code d'impôt sur les revenus 1992 ; arrêté royal du 24 juin 2018 modifiant, en ce qui concerne le coefficient de revalorisation pour les revenus cadastraux, l'AR/CIR 92 ; pour l'année 2019, le coefficient est 4,47.

²¹ SPF Finances, Bulletin de Documentation, 72e année, n^o 2, 2^{ième} trimestre 2012, " Een analyse van de relatie tussen KI en woningprijzen in de Vlaamse centrumsteden", p. 191.

²² Circulaire n^o Ci.RH.241/573.243, 06.12.2007 : il faut tenir compte de l'ensemble des circonstances de fait et de droit qui sont propres à chaque cas.

Cette règle existe pour des raisons pragmatiques et afin d'éviter des discussions inutiles, mais selon le Conseil Supérieur, elle est très déséquilibrée en faveur de l'administration. Si l'on considère 220 jours ouvrés, la limite se situe en effet à seulement 18% pour qualifier un endroit comme un lieu fixe de travail. Le Conseil Supérieur propose de modifier cette circulaire, de manière à ce qu'un lieu travail soit considéré comme fixe dès que l'on passe 75% des jours ouvrés à cet endroit (165 des 220 jours ouvrés). Cette modification permettra d'éviter bien des discussions, liées au plafond disproportionnellement bas tel qu'existant. Une règle de 75% correspondrait aussi mieux à la réelle signification du travail fixe. Le risque plus élevé de requalification comme indemnisations privées ne correspond pas à l'intention du législateur, mais est un contenu ajouté par la circulaire.²³

3. La TVA

3.1 Le délai de remboursement de la TVA

Le délai pour le remboursement du crédit de TVA est très long par rapport aux autres pays européens. Alors que la moyenne européenne est de 16,4 semaines, les entreprises belges doivent attendre le remboursement de la TVA pendant 28,5 semaines en moyenne.²⁴ Il s'agit clairement d'un point d'attention pour l'administration de la TVA.²⁵

De plus, on constate également qu'en pratique, l'administration abuse de la possibilité de demander des informations complémentaires. Souvent, cette demande sert de prétexte pour reporter le remboursement. L'emploi abusif de la possibilité de demander des informations complémentaires est fortement dénoncé.

Enfin, le Conseil Supérieur est partisan du système prévoyant un remboursement plus rapide pour les entreprises débutantes. Ceci répondrait en effet à la vulnérabilité des jeunes entreprises, qui risquent plus vite d'être confrontées à des problèmes en cas de remboursements tardifs. La plus grande sécurité résultant de brefs délais de remboursement ne pourra qu'influencer positivement les chances de réussite des jeunes entreprises.

3.2 Le délai pour introduire les déclarations

La règle actuelle est que l'assujetti à la TVA doit introduire les déclarations et, le cas échéant, payer le solde de TVA dû au plus tard le 20 du mois suivant le mois ou le trimestre des activités en question.²⁶ Ce dernier élément dépend du chiffre d'affaires de l'entreprise. Une prolongation de ce délai est une préoccupation récurrente des membres du Conseil Supérieur. Il est ainsi proposé de prolonger ce délai au 30, au lieu du 20 du mois.

²³ Ceci ressemble à la pratique du *gold plating* lors de la transposition de la législation UE, dans le cadre de laquelle les États membres vont au-delà de ce que les règles UE exigent. Voilà pourquoi le principe selon lequel l'administration ne peut pas dévier de l'esprit de la loi doit également se répéter ici.

²⁴ Données reprises de *Paying Taxes 2018*, World Bank Group and PwC, publié le 21 novembre 2017, entre autres les p. 9, 36, 100.

²⁵ Toutefois, certaines autres données reprises dans cette étude sont encourageantes. Ainsi, il y a des données positives relatives au temps moyen nécessaire pour remplir la déclaration d'impôts, ainsi qu'au nombre requis de paiements.

²⁶ Décision n° E.T.125.313.

3.3 Les acomptes en cas de déclarations trimestrielles

Au début de l'année 2017, une modification a été introduite pour les acomptes TVA.²⁷ Cette modification implique que les déposants TVA trimestriels doivent également payer un acompte au mois de décembre.²⁸ En même temps, les acomptes trimestriels obligatoires ont été supprimés, mais les déposants trimestriels doivent encore payer l'acompte du mois de décembre. L'objectif de cette modification est de réduire les problèmes du préfinancement ainsi que la charge administrative.

Toutefois, le Conseil Supérieur considère que ce changement n'est pas positif. Il estime qu'il serait préférable d'aborder directement les problèmes relatifs au préfinancement et aux longs délais (cf. supra). Cette mesure tente de répondre de manière indirecte à un réel problème, mais crée par la même occasion un nouveau risque. Elle donne la liberté au contribuable de décider de constituer une épargne en vue des obligations en matière de TVA après la fin du trimestre. Le risque existe donc que des petits indépendants ne le fassent pas et se voient ensuite confrontés à des amendes. L'objectif ne peut être d'augmenter le risque d'amendes pour les assujettis les plus vulnérables.

3.4 Automatisation du titre exécutoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée

Avec la loi du 26 novembre 2018, une modification a été introduite en ce qui concerne l'automatisation du titre exécutoire en matière de TVA.²⁹ Le Conseil Supérieur reconnaît que la rationalisation des travaux de recouvrement est un point d'attention important. Dans l'optique de la surveillance horizontale, la rationalisation ne doit toutefois pas mener à un traitement trop sévère du contribuable agissant de bonne foi. Ainsi, offrir des possibilités pour discuter de l'avis de perception et de recouvrement et éventuellement renvoyer au système des plans de paiement peut refléter une attitude constructive de la part de l'administration. En effet, la prévention des faillites est un objectif à poursuivre par les deux parties.

4. L'impôt des sociétés

Une des conséquences de la réforme de l'impôt des sociétés est le taux nominal réduit pour les PME. La réduction de la charge fiscale pesant sur les PME a déjà été demandée dans des avis précédents et le Conseil Supérieur se réjouit donc de cette mesure. La compétitivité des PME belges doit être soutenue de manière permanente.

4.1 La rémunération minimale du dirigeant d'entreprise

Pour éviter un passage en société trop rapide, la rémunération minimale que les sociétés doivent allouer à au moins un dirigeant d'entreprise a été augmentée à hauteur de 45.000 euros.³⁰ En cas de non-respect de cette obligation, une cotisation distincte de 5 % a été prévue dans l'article 219 quinquies CIR. Le Conseil Supérieur est partisan de l'extension de l'exception reprise dans le §5 de cet article, afin d'exempter les petites entreprises en général.

²⁷ Arrêté royal du 16 février 2017 modifiant les arrêtés royaux n^{os} 1 et 24 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le paiement d'acomptes par un assujetti qui dépose des déclarations trimestrielles ; article 19 de l'arrêté royal n^o 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

²⁸ Article 19, §1er de l'arrêté royal n^o 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

²⁹ 26 novembre 2018, Loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'automatisation du titre exécutoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée, MB 4 décembre 2018.

³⁰ Avec une exception pour entre autres les jeunes entreprises et les entreprises avec moins de 90.000 euros de bénéfices.

Concrètement, le Conseil Supérieur souhaite supprimer la limitation aux quatre premières périodes imposables à partir de la constitution de l'entreprise dans l'article 219quinquies, §5 : " pendant les quatre premières périodes imposables à partir de sa constitution telle que visée à l'article 145, § 1er, alinéas 3 et 4".³¹

4.2 Réserves de liquidation trop compliquées

Étant donné que la distribution des boni de liquidation ne constitue pas un revenu mobilier imposable (art. 21.11° CIR '92), l'unique imposition est la cotisation distincte de 10%. Il serait opportun d'avoir la possibilité de payer la cotisation distincte à une date ultérieure et de constituer ainsi une réserve de liquidation sur base des réserves historiques. Toutefois, la période d'attente de cinq ans doit être maintenue pour la distribution. En effet, il arrive qu'une entreprise ne crée pas de réserve de liquidation parce qu'elle ne dispose pas des liquidités nécessaires au moment de la constitution de la réserve de liquidation (et pendant la période ouvrant la possibilité de payer la cotisation distincte de 10%).

La distribution d'une réserve de liquidation dans les cinq ans après sa constitution est une alternative au régime du VVPR bis. Il faut souligner que ce régime est soumis à des conditions strictes et implique une "discrimination" vis-à-vis des sociétés créées avant le 1/7/2013. Voilà pourquoi le Conseil Supérieur propose que toute société puisse, après une période d'attente de trois ans et en dehors des conditions actuelles, distribuer un dividende soumis à un précompte mobilier de 15%.

Concrètement, le Conseil Supérieur demande donc la suppression des conditions suivantes du VVPR bis :

- Émission de nouvelles actions à partir du 1/7/2013
- Uniquement des apports d'argent
- Disposer d'un capital minimum de 18.550 euros (étant donné que la notion de capital disparaît du nouveau droit des sociétés)
- Cela concerne des actions ordinaires
- Les actions doivent être détenues en pleine propriété de manière nominative et ininterrompue depuis l'apport de capital

4.3 Tax shelter pour le crowdfunding

Depuis 2017, les autorités ont développé une nouvelle manière de stimuler les start-ups : le tax shelter pour le crowdfunding par l'intermédiaire des plateformes de crowdfunding reconnues. Le Conseil Supérieur encourage fortement le soutien aux entreprises débutantes via les possibilités de financement actuelles. Cependant, l'impact de la mesure doit être renforcé par une simplification.

³¹ L'actuel article 215 quinquies §5 : "Dans le chef d'une société qui, sur la base de l'article 15, §§ 1er à 6, du Code des sociétés, est considérée comme une petite société, le présent article ne s'applique pas pendant les quatre premières périodes imposables à partir de sa constitution telle que visée à l'article 14526, § 1er, alinéas 3 et 4."

4.4 Augmentation de la déduction pour investissement

Dans l'accord d'été de 2017, il a été décidé d'accorder une augmentation temporaire de la déduction pour investissement aux petites entreprises et personnes physiques.³² Pour les petites entreprises et entreprises unipersonnelles, le fait de s'informer des avantages fiscaux temporaires constitue souvent un coût relativement élevé. Dans ce cas-ci, cet effet a été renforcé par les formalités et preuves exigées pour pouvoir bénéficier de l'avantage. Cela risque de créer un "effet Matthieu", en vertu duquel les entreprises ayant le plus besoin de cette mesure en seraient exclues parce qu'elles ne savent pas investir à temps ou parce qu'elles ne se sont pas informées à temps de cet avantage. Le Conseil Supérieur propose donc de prolonger dans le temps l'augmentation de la déduction pour investissement.

4.5 Communication

L'importance d'une fiscalité accessible et simple a déjà été soulignée dans l'introduction générale du présent avis. Les remarques transmises par les membres du Conseil Supérieur ont tout de même démontré qu'une mention spécifique dans le cadre de l'impôt des sociétés est également nécessaire. De nombreuses règles fiscales ont été qualifiées de trop complexes ou insuffisamment connues. Voilà pourquoi une meilleure communication relative aux avantages fiscaux est primordiale. La publication d'initiatives positives est une manière logique de renforcer la confiance mutuelle.

Les règles les plus fréquemment mentionnées dans ce contexte sont : la déduction pour innovation, les avantages non récurrents liés aux résultats, les intérêts notionnels, la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement, ...

CONCLUSION

Outre un certain nombre d'évolutions fiscales très positives, telles que la réduction des taux nominaux d'imposition et les incitants renouvelés pour les PME et les investissements, certains éléments restent susceptibles d'amélioration. Le Conseil Supérieur a décidé de formuler des remarques générales dans la première partie du présent avis. La création d'un système plus accessible et plus facile en est l'élément central. Il est crucial de poursuivre les travaux relatifs à la transition vers une surveillance horizontale, à laquelle le Conseil Supérieur espère contribuer au moyen de propositions concrètes (telles que des commissions *ruling* locales, une adaptation générale de la politique d'amendes à l'instar de la TVA, une meilleure accessibilité pour les entreprises et les professionnels). En outre, des propositions relatives à la sécurité juridique, les e-services et la fiscalité juste pour l'économie numérique sont formulées.

Ensuite, des propositions spécifiques portant sur l'impôt des personnes physiques, la TVA et l'impôt des sociétés ont été reprises séparément dans le présent avis. Y figurent entre autres des remarques essentielles sur le principe de *matching* et les revenus locatifs dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, ainsi qu'en ce qui concerne les délais en matière de la TVA et, enfin, sur les réserves de liquidation et les déductions pour investissement dans le cadre de l'impôt des sociétés.

³² Art. 69 CIR 92; art. 201 CIR 92.