

Le projet relatif aux intercommunales risque d'attirer une pluie de recours

EXPRESS

Le projet de loi qui doit faire passer les intercommunales de l'impôt des personnes morales à l'ISoc heurte plusieurs principes généraux du droit.

En l'état, le texte risque donc de faire l'objet de recours, notamment à cause de la taxation prévue des réserves des intercommunales.

Il pourrait aussi conduire certaines intercommunales à prendre des mesures qui seraient préjudiciables.

Le gouvernement veut faire passer les intercommunales à l'impôt des sociétés. Mais la formule retenue heurte plusieurs principes généraux du droit, selon les spécialistes de la matière.

PHILIPPE GALLOY

Que va-t-il advenir des réserves accumulées par les intercommunales au fil des années? Le projet de loi-programme que le gouvernement Michel vient de dévoiler pose plusieurs problèmes au regard des principes généraux du droit fiscal, selon des spécialistes de la fiscalité. Au point que s'il est adopté en l'état, ce texte risque d'attirer une pluie de recours risquant d'hypothéquer cette réforme dont le gouvernement compte tirer 200 millions d'euros de recettes l'année prochaine.

Le nœud du problème réside dans la façon dont les réserves des intercommunales seront taxées. Si on suit les principes généraux du droit, les bénéfices accumulés par les

intercommunales pendant la période où elles étaient soumises à l'impôt des personnes morales (IPM) sont considérés comme déjà taxés et ne peuvent donc pas subir ensuite l'impôt des sociétés (ISoc). On qualifie alors ce trésor de guerre de «réserves taxées».

Mais d'après le projet de loi-programme que le gouvernement a déposé vendredi, les réserves des intercommunales ne bénéficieront pas de ce régime juridique et seront considérées comme des réserves immunisées, c'est-à-dire susceptibles de subir l'impôt des sociétés dès que ces réserves seront sorties du bilan des intercommunales, par exemple en les versant sous forme de dividendes aux communes actionnaires.

«Appauvrissement»

Ce choix de l'exécutif a heurté plusieurs spécialistes du droit fiscal. Le professeur Marc Bourgeois (Tax Institute, ULg), l'avocat Xavier Gérard (cabinet Nibelle & Partners) et l'aspirant FNRS Sabine Garroy (Tax Institute, ULg) estiment, dans une opinion publiée dans «L'Echo» de ce jour (1), que «taxer les bénéfices antérieurement réalisés par les intercommunales, c'est (...) changer les règles du jeu en cours de route, en modifiant la nature fiscale des revenus en cause». Ça va à l'encontre, notamment, du principe «non bis in idem», selon lequel on ne peut appliquer deux régimes fiscaux distincts d'affilée à une seule et même situation juridique.

Mais le projet du gouvernement soulève plusieurs autres questions qui risquent d'avoir des conséquences très concrètes pour les intercommunales, des structures surtout présentes en Wallonie, notamment dans le secteur hospitalier et de la distribution énergétique.

Pour éviter la taxation de leurs ré-

servés, des intercommunales pourraient être tentées de les distribuer à leurs actionnaires avant l'entrée en vigueur de la loi. «Cela pourrait mettre en péril leur fonctionnement si leurs actionnaires — majoritairement les communes — ne jouent pas le jeu de réintégrer, par la suite, ces fonds dans les intercommunales concernées», avertit Maître Gérard. Et si les fonds sont réintégrés dans les intercommunales, ils ne le seront pas nécessairement sous la forme d'apports en capitaux mais peut-être sous forme de prêts. «L'assujettissement à l'ISoc, dans cette hypothèse, aura alors pour conséquence de remplacer une structure de financement propre des intercommunales par une structure de financement de tiers — par voie d'emprunts — ce qui est assez paradoxal dans une politique de consolidation des fonds propres des entreprises en général», souligne le professeur Bourgeois.

Certaines intercommunales pourraient aussi décider de vendre, avant leur assujettissement à l'ISoc, des actifs pour réaliser une plus-value sur ceux-ci, étant donné que l'IPM ne taxe généralement pas les plus-values. Et ensuite, de distribuer cette plus-value sous forme d'un dividende. «Cela aurait pour effet d'appauvrir le patrimoine de ces intercommunales», prévient M^e Gérard.

Le projet de loi prévoit une entrée en vigueur dès l'exercice d'imposition 2015 pour les intercommunales dont les comptes sont clôturés à partir du 1^{er} juillet 2015. Ce qui veut dire que si une intercommunale a un exercice décalé qui a débuté après le 30 juin 2014, les activités de cet exercice comptable en cours sont d'ores et déjà soumises à l'ISoc...

(1) «L'État doit revoir sa copie à propos de l'assujettissement des intercommunales à l'ISoc», p. 13.

«Certaines intercommunales pourraient être tentées de vendre des actifs pour matérialiser une plus-value, ce qui aurait pour effet d'appauvrir leur patrimoine.»

XAVIER GÉRARD
AVOCAT NIBELLE & PARTNERS

L'État doit revoir sa copie à propos de l'assujettissement des intercommunales à l'ISoc

MARC BOURGEOIS,
XAVIER GERARD ET
SABINE GARROY

Respectivement professeur au Tax Institute Ulg, avocat & professeur à l'UCL-Mons et Aspirant FNRS - Tax Institute Ulg.

Le projet de loi-programme du 28 novembre 2014 jette les bases de l'assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés (ISoc) et des modalités de la transition de l'impôt des personnes morales (IPM) vers l'ISoc. Cette transition de l'un à l'autre impôt n'est pas régie expressis verbis par la législation fiscale belge.

Neutralité fiscale ou...

Deux scénarii peuvent être envisagés. Premier scénario, celui de la «neutralité fiscale».

Dans cette hypothèse, les bénéfices accumulés par les intercommunales sous le régime de l'IPM et jusqu'au moment de leur assujettissement à l'ISoc ne subiront pas l'ISoc.

Techniquement, ces bénéfices accumulés seront considérés comme des réserves taxées car ils ont connu leur régime fiscal propre sous l'IPM et ne peuvent, dès lors, subir une seconde fois une imposition sous l'angle, cette fois, de l'ISoc. C'est une concrétisation de ce que l'on a coutume d'appeler l'adage ou le principe «non bis in idem».

Cette thèse fut celle défendue par le Ministre des Finances en réponse à une question parlementaire du 19/12/2005. Elle nous semble respecter les principes généraux du droit fiscal belge et les principes généraux du droit garan-

tis par notre Constitution et par le droit international conventionnel directement applicable.

Dans ce scénario donc, seuls les bénéfices nouvellement réalisés après la date d'assujettissement des intercommunales à l'ISoc seront soumis à ce dernier et effectivement imposés.

... boomerang fiscal

Deuxième scénario: le «boomerang» fiscal, retenu par le projet de loi-programme.

Ce scénario a une approche diamétralement opposée. L'ISoc ne frappera pas seulement les bénéfices nouvellement réalisés après la date retenue pour l'assujettissement à l'ISoc, mais aussi les bénéfices accumulés antérieurement sous l'empire de l'IPM.

Techniquement, ces bénéfices accumu-

lés lors de la distribution de ces bénéfices accumulés aux actionnaires des intercommunales, soit lors de leur liquidation.

Ce second scénario trouve un écho dans la loi-programme du 27/12/2005 qui avait organisé l'assujettissement de La Poste à l'ISoc. Cela ne lui confère cependant pas la légitimité requise par les normes supérieures auxquelles le législateur fédéral est soumis.

Sur le plan strictement fiscal, le second scénario pré-



ciété est critiquable. En effet, le principe de l'IPM (l'actuel régime fiscal des intercommunales) est que les revenus recueillis par une entité assujettie à cet impôt ne sont, pour les besoins des impôts sur les revenus, pas considérés comme des revenus professionnels.

Or, l'application de l'ISoc nécessite que les revenus d'activités en question revêtent la qualité de revenus professionnels (bénéfices), ce qui n'était

Taxer les bénéfices antérieurement réalisés par les intercommunales, c'est changer les règles du jeu en cours de route, en modifiant la nature fiscale des revenus en cause.

pas le cas avant la date d'assujettissement obligatoire des intercommunales à l'ISoc.

Techniquement, les bénéfices antérieurement réalisés par les intercommunales, c'est revenir rétrospectivement sur la qualification auparavant donnée et garantie par la loi en vigueur. C'est changer les règles du jeu en cours de route, en modifiant la nature fiscale des revenus en cause. Cette thèse pose de nombreuses questions.

1. Ne porte-t-elle pas atteinte au

principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt? Il n'est, en effet, pas contestable que les intercommunales étaient soumises à l'IPM jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions organisant leur assujettissement à l'ISoc.

Par conséquent, un «rattrapage» organisant une taxation à l'ISoc des bénéfices accumulés sous le régime de l'IPM pourrait constituer une violation de ce principe constitutionnel.

2. Ne porte-t-elle pas atteinte au principe «non bis in idem»? Ne constitue-t-elle pas une double imposition juridique dans le chef des intercommunales?

En effet, les bénéfices accumulés ont déjà subi leur régime fiscal propre sous le régime de l'IPM. L'effet «boomerang» a pour effet de les soumettre, à terme, à un nouveau régime fiscal reposant sur d'autres fondements.

3. Ne porte-t-elle pas atteinte au droit de propriété? Ne s'agit-il pas d'une expropriation par la voie fiscale, laquelle est susceptible de sanction sous l'angle de l'article 16 de la Constitution et de l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme?

4. Ne porte-t-elle pas atteinte au principe de sécurité juridique qui, trouvant son fondement dans l'état de droit, revêt également une valeur constitutionnelle?

En conclusion, nous pensons que seule la thèse de la «neutralité fiscale» (premier scénario), par ailleurs déjà consacrée par l'administration fiscale et son Ministre, s'inscrit dans le cadre normatif organisant notre système fiscal belge.

Au surplus, cette formule permettra de prévenir des formules d'évitement susceptibles d'être dommageables pour l'avenir des services publics rendus par les intercommunales (tels que des distributions massives de réserves préalablement à l'entrée en vigueur de l'assujettissement obligatoire des intercommunales à l'ISoc).