

# UN BREF APERÇU DU DÉVELOPPEMENT DE QUELQUES SYSTÈMES FISCAUX DANS L'EUROPE OCCIDENTALE

Par M<sup>E</sup> J. VAN DER VEN

Avocat à la Cour de Cassation  
des Pays-Bas

Dans cet aperçu très succinct j'ai tâché d'abord d'exposer pourquoi c'est le devoir de mes confrères d'étudier le droit fiscal.

Nous autres Néerlandais tenons beaucoup à l'idée du Bénélux ; parce que pendant plusieurs années nous avons été liés avec la Belgique non seulement par les liens de l'amitié, mais aussi par des lois communes et des systèmes fiscaux, j'ai tâché de donner un aperçu des systèmes qu'on applique dans les deux pays ; et j'ai posé ces deux systèmes l'un en face de l'autre.

Je n'ai que rarement insisté sur les détails.

Quand nous pensons au Bénélux nous pensons, cela va sans dire, aussi au Luxembourg, et puis dans un rapport plus large nos pensées vont à l'Europe occidentale et donc à la France.

Notre législation a été empruntée en grande partie au génie français ! A cause du caractère international de cette étude j'ai cru devoir composer cet aperçu dans la langue française.

Pour l'étude de cette matière compliquée je dois beaucoup au Dr. P. J. A. Adriani, ancien-professeur dans le Droit Fiscal à l'Université d'Amsterdam, qui travaille toujours avec un zèle assidu au «Bureau International de Documentation Fiscale» à Amsterdam et qui m'a fourni d'amples informations.

Pour finir je remercie mon confrère Me. W. R. Emmen Riedel de Rotterdam et Me. E. J. M. Mottini, avocat à la Cour de Paris.

\*

Il se pourrait que vous n'ayez pas oublié que mon intention était de donner un bref aperçu du développement de quelques systèmes fiscaux de l'Europe occidentale; l'expression «un bref aperçu» pourrait faire naître en vous la question de savoir, puisqu'il s'agit d'une matière étendue et compliquée comme celle des impôts, — comment il serait possible de donner un aperçu comparatif de quelques systèmes dans l'Europe occidentale? Un aperçu d'un seul système, fût-il superficiel, serait déjà une tâche ardue.

C'est pourquoi, vu l'ampleur de cette matière compliquée, je préférerais vous entretenir de quelques suggestions, ou si vous préférez de vous donner un aperçu fort succinct de ces régimes fiscaux.

Avec cela, il faut considérer que si l'on aspire à la collaboration, telle qu'elle se manifeste p. ex. entre les Pays-Bas, la Belgique et le Luxembourg, il faudra tâcher de la réaliser e.a. sur le terrain économique, où la structure fiscale est de la dernière importance.

Toutefois mon intention est de donner un bref aperçu à des confrères et non pas à des experts-comptables; c'est pourquoi je ne développerai autant que possible que cette seule partie, qui pourra intéresser les membres du Barreau et plus spécialement les membres du Jeune Barreau.

Et tout d'abord une question :

«La connaissance du droit fiscal présente-t-elle vraiment de l'intérêt pour un avocat?»

Je crois devoir donner une réponse affirmative à cette question!

Notre profession a un grand avantage; celui d'offrir beaucoup de possibilités. Il y a des avocats qui se sentent attirés par les causes criminelles, d'autres par les causes civiles, par la cassation, par le droit d'octroi — je pense à notre confrère de la Haye, Schim van der Loeff, mort il y a quelques années, qui vivra toujours dans notre souvenir reconnaissant, — et enfin il y a également des confrères qui se sentent attirés par le droit fiscal.

La *connaissance* du droit fiscal, voilà un mot lourd de sens en raison de l'étendue, de la complication, de la mobilité de cette matière. C'est pourquoi je préfère parler de *l'étude* du droit fiscal.

Il va sans dire que cette étude pourra être très utile dans nombre de procédures pour des personnes ou des sociétés, pour donner toutes

sortes de conseil sur de différents sujets, p. ex. dans des questions d'héritage.

Puis il y a encore une autre raison importante qui impose aux juristes l'étude du droit fiscal.

Ici aux Pays-Bas il y a trop peu de juristes qui s'occupent de cette science ; des lois et des règlements se publient qui évidemment sont l'oeuvre d'économistes, et non pas de juristes ; il va sans dire qu'ainsi est semé le germe de beaucoup de conflits qui auraient pu être évités.

L'économiste et le juriste doivent se compléter. Le professeur Meijers de Leyde, sans doute un savant de renommée internationale, traite cette matière «Les Impôts comme Idée de Droit» dans le livre «Tractatus Tributarii», une série d'articles sur des questions fiscales, offerts au professeur Adriani lors de ses adieux comme professeur de l'Université d'Amsterdam.

Le professeur Meijers juge que l'économiste doit comprendre que, quelque large que soit sa conception de l'idée «impôts», il indique par là des phénomènes déterminés qui n'existent que dans l'ordre légal ; c'est pourquoi dans une certaine mesure il doit se mettre en «apprentissage» auprès de la jurisprudence.

Il se cache un grand danger de malentendu dans l'emploi du même terme en économie et en jurisprudence dans un sens différent, tandis qu'au bout du compte tous les deux font allusion aux mêmes phénomènes.

En se servant du terme propriété p. ex. les économistes lui donnent le même sens que le juriste, de même il faut que le même sens soit donné par les juristes et les économistes au terme «impôts».

Nous ne vivons plus dans le temps où l'on croyait que les idées de droit avaient une signification en soi, à laquelle le législateur ne saurait rien retirer ni rien ajouter, de sorte que des définitions légales apparaîtraient toujours superflues et inutiles.

Nous reconnaissons maintenant qu'une idée «impôts» peut exister dans la législation néerlandaise qui ne correspond pas du tout à l'idée «impôts» telle qu'un juriste français ou belge la comprend ; même le terme «impôts» peut avoir dans la Constitution une autre signification que dans la loi municipale.

Celui qui explique telle ou telle loi, s'il veut définir ce que cette loi entend par le mot «impôts» sera lié par ce que cette loi ou d'autres

lois prescrivent directement ou indirectement quant à la signification du mot «impôts».

L'intérêt de l'économiste pour les relations du droit ne dépasse pas la sphère de leur influence sur l'économie. Ainsi un économiste ne voit p. ex. pas de différence entre le cas d'un Etat qui pour augmenter ses ressources frappe le tabac d'un impôt, et celui d'un autre Etat qui ayant le monopole d'importation et de production du tabac, atteint le même but en augmentant le prix de vente du tabac d'un montant égal à cet impôt.

Un juriste au contraire voit en cela une grande différence. Dans le premier cas c'est l'Etat qui impose une taxe qu'il fixe, perçoit et contrôle comme toutes les autres impositions; dans l'autre cas on a affaire à un vendeur, qui augmente son prix.

En définissant ses idées, un juriste doit souvent faire un sacrifice aux exigences du droit qui est tenu à ne pas donner lieu à des équivoques, mais qui doit être sûr et clair. Une caractéristique d'une idée qu'on peut défendre bien, au point de vue scientifique, doit être abandonnée pour une autre qui a le seul avantage de donner lieu à moins d'incertitude.

Il faut toutefois que les juristes se rendent compte que le droit a une fonction sociale à remplir; pour tant qu'elle ne conduise pas à l'incertitude en appliquant la loi; cette fonction doit se manifester dans la formation des idées; quand on fait seulement attention aux éléments typiquement juridiques, on court le risque de perdre en utilité pratique du droit ce qu'on a pu gagner en sécurité de droit.

Les confrères français et luxembourgeois ne m'en voudront pas si dans ce bref aperçu du développement de quelques systèmes fiscaux dans l'Europe occidentale, je commence par une comparaison entre la Belgique et les Pays-Bas.

La raison n'en est pas seulement dans le fait que ces deux pays ont vécu pendant plusieurs siècles de leur histoire liés par une forte amitié, mais ils ont eu pendant beaucoup d'années, des lois communes et par conséquent aussi des systèmes fiscaux communs.

En 1795 les lois françaises ont été introduites en Belgique, tandis qu'en Hollande elles furent introduites le premier janvier 1812 (en quelques parties du pays un peu plus tôt).

Lorsque en 1815 la Belgique et les Pays-Bas furent réunis en un seul royaume, le même droit était valable dans les deux pays.

Pour pouvoir suivre le développement des impôts, il faut prendre comme point de départ la loi du 12 juillet 1821 (Journal Officiel no. 9) contenant le système des contributions de l'Etat.

Cette loi a rencontré une très forte opposition. Tous les Néerlandais du Midi ont voté contre la loi et tous ceux du Nord pour.

Sickenga raconte que le gouvernement de ce temps avait pris une mesure spéciale en envoyant un membre méridional de la Chambre en voyage de service, c'était toujours un vote de moins.

Dans cette loi le système se composait des contributions suivantes:

- I. Les contributions directes :
  - a. contribution foncière ;
  - b. contribution personnelle, basée sur le prix du loyer, les portes et les fenêtres, les feux, les meubles, les domestiques, les chevaux ;
  - c. la patente.
- II. Les contributions indirectes :
  - d. des droits d'enregistrement de timbre, de greffe, d'hypothèque;
  - e. des droits de succession.
- III. Droits de consommation :
  - f. le sel,
  - g. la mouture,
  - h. la viande de boucherie, le vin, les boissons alcooliques,
  - i. la bière, le vinaigre,
  - j. le sucre,
  - k. le timbre collectif.
- IV. Des ouvrages d'or et d'argent.
- V. Des droits d'entrée et de sortie.

Ce qui nous frappe tout de suite en considérant la classification de la loi de 1821 c'est qu'on n'y trouve pas encore les impôts sur les revenus, mais bien un impôt sur la patente, une taxe primitive sur les industries selon toutes sortes de signes extérieurs, perçue sur les dividendes des Sociétés Anonymes.

La patente disparut en Hollande en 1894 lorsque le Ministre Pierson introduisit l'impôt sur les revenus ; en Belgique la patente ne disparut qu'en 1919, mais déjà en 1913 on avait modifié l'impôt

sur les Sociétés Anonymes. L'impôt ne se basa plus sur la répartition de bénéfices, mais sur les bénéfices mêmes.

Pour pouvoir exposer le système de l'impôt sur les revenus dans les deux pays, il faut que je fixe d'abord votre attention sur les deux formes absolument différentes sous lesquelles cet impôt se perçoit dans les différents pays.

Il existe un impôt sur le revenu analytique et un impôt sur le revenu synthétique.

Dans l'impôt sur le revenu analytique on ne grève pas le revenu comme un tout, mais on frappe d'impôt spécial les différentes sortes de revenus qui composent ensemble «le revenu».

Dans l'impôt sur le revenu synthétique on part de l'homme ; on veut charger sa force portative. Pour cela on prend en général le revenu c.à.d. le revenu entier, qu'on considère comme une unité et comme moyen pour fixer la force portative.

Il s'ensuit que dans l'impôt sur le revenu synthétique on peut appliquer sans limite la progression, puisqu'il s'agit de l'unité du revenu, tandis que les minima qui sont affranchis d'impôts n'offrent pas non plus de difficultés.

L'impôt sur le revenu analytique offre un autre avantage, parce qu'il permet la différenciation des tarifs, où il faut tenir compte du caractère plus ou moins stable, plus ou moins risqué du revenu.

En tout cas on peut prélever d'avantage sur la fortune que sur le revenu. L'impôt sur le revenu analytique présente encore d'autres avantages techniques. Il est possible d'appliquer pour chaque revenu une autre manière de contribution. Il y a des genres de revenus qui se prêtent aux contributions à la source.

Cela est difficile à l'impôt pour le revenu synthétique, parce qu'alors on considère le revenu comme un tout et on ne peut donc le percevoir qu'après que tout le revenu a été établi.

Je passe un moment à l'impôt foncier puis à l'impôt sur les Sociétés Anonymes et enfin aux impôts sur les étrangers.

J'ai choisi ces impôts, parce que j'ai l'intention de démontrer que le système de l'impôt sur le revenu analytique présente plus de possibilités de trouver une solution satisfaisante que le système de l'impôt sur le revenu synthétique.

Il faudra cependant que je vous dise dès à présent que le système analytique présente aussi des inconséquences, puisque il fait état de

toutes sortes de facteurs subjectifs, comme l'abattement pour les enfants, pour les contribuables mariés et même la progressivité.

Ce n'est qu'en 1919 que l'impôt sur le revenu apparut en Belgique. On a tâché d'y faire entrer les avantages des deux systèmes. On a voulu atteindre ce but en créant un *impôt foncier*, un *impôt de biens meubles* et un *impôt sur les revenus professionnels* construits analytiquement, tandis qu'un *impôt personnel complémentaire* de caractère synthétique couronne le tout.

Mais c'est dans les trois impôts analytiques que je viens de nommer, que se trouve le centre de gravité.

Car les taux en sont plus élevés que pour l'impôt personnel complémentaire.

C'est pourquoi l'impôt foncier a un tout autre caractère en Belgique que chez nous. Voici comme on raisonne en Belgique : nous grevons tout le revenu, il faut donc faire entrer dans notre conception de «revenu» le revenu tiré de la terre, sinon on ne pourrait pas mesurer la force portative.

C'est pourquoi on révisé périodiquement en Belgique le rendement des impôts ; ainsi on soumet la terre, comme toutes les autres propriétés à une évaluation périodique.

Chez nous au contraire l'évaluation du rendement de ce qui peut être imposé, est inébranlable ; ainsi l'impôt foncier est devenu une imposition stable.

Chez nous cet impôt n'est donc autre chose qu'un impôt perçu à côté de l'impôt sur le revenu.

Maintenant je voudrais donner un bref aperçu de quelques problèmes de moindre envergure. En Belgique, en France et en Angleterre il y a le système de retenues ou contributions à la source. Chez nous on ne connaît ce système que pour l'impôt sur les salaires et le dividende.

Chez nous les impôts ont le caractère d'un paiement anticipé sur ce qui est dû au titre de l'impôt sur le revenu.

En Belgique il n'en est pas ainsi. On lève l'impôt à la source et tout est dit. C'est par l'Allemagne que la contribution à la source a été introduite chez nous et l'Allemagne l'avait empruntée à l'Angleterre.

Quoique ce système soit d'une nature différente du système allemand, et du système néerlandais, on l'y a introduit pour ses avan-

tages pratiques. Une différence technique de moindre importance se trouve dans le fait que notre impôt sur le revenu pour l'année 1946 se rapporte au revenu de 1946 et en Belgique au revenu de 1945.

Le calcul des bénéfiques et son développement est plus important pour les deux pays.

Au début la jurisprudence belge est partie de l'idée de bénéfice.

Le bénéfice c'est tout, disait la jurisprudence, tout ce qui s'y ajoute, soit que l'augmentation du revenu soit due à un renouveau de la vie industrielle p. ex. soit à n'importe quelle autre cause.

Par arrêt de la Cour de Cassation du 3 mars 1930 (voir bull. 107 p. 173) la jurisprudence changea et en vint à cette conception nettement limitée :

«L'impôt sur les revenus professionnels se rapporte aux bénéfiques réalisés par le travail, et non pas à l'augmentation de valeur d'un capital pré-existant. D'autres arrêts confirmaient ce point de vue et en 1936 le législateur intervint, et maintenant l'art 27 § 1, S. W. définit comme suit la conception de «bénéfice»: «Tous les accroissements de la mise de fonds n'importe lesquels y compris les augmentations découlant de valeurs moins grandes ou plus grandes, soit réalisés, soit portés en comptabilité».

Toutefois dans l'art. 27 § 2 bis lettre A se trouve un adoucissement se rapportant au fait que la loi belge considère comme bénéfice la plus-value réalisée ou exprimée dans les livres.

On y a ajouté que si la plus-value exprimée n'a pas été calculée commercialement comme bénéfice, elle ne le sera pas non plus fiscalement.

En Hollande le développement de l'idée bénéfice s'est fait en sens inverse. Lorsqu'en 1914 il y eut une loi sur les impôts sur les revenus, différente, il est vrai, de la loi sur les impôts sur les revenus du ministre Pierson, mais tout de même synthétique, puisque les deux lois portaient de l'homme et de son revenu comme un tout — la jurisprudence néerlandaise a commencé par une conception restreinte.

«Seuls étaient imposables les bénéfiques découlant d'actions faites pour des raisons en rapport avec la profession.»

Ou comme on l'a formulé après «rentrant dans la caractère de la profession».



Par l'arrêt du 30 mai 1928 (BB. 4278) le changement se fit :  
**«Les bénéfices découlant de la profession sont imposables même si ces bénéfices sortent des vrais fins de la profession.»**

Vu que la jurisprudence s'est engagée toujours davantage dans cette voie, et qu'elle a préparé ainsi le système introduit en 1941 c.à.d. le système appelé «réel».

«Le bénéfice se fixe par la comparaison de la fortune peu importe les causes qui ont fait naître l'accroissement du capital, notamment il n'est pas nécessaire qu'il soit la conséquence de l'exercice de la profession (art. 9 de l'arrêté 1941)».

Ces décisions sont aussi valables pour les S.A. etc. donc pour les impôts sur les sociétés.

Ainsi les dispositions fiscales belges et néerlandaises se rapprochent toujours davantage.

Quelques paroles sur «*la Firme*». La loi néerlandaise grève les associés. Nous calculons le bénéfice comme un tout et puis nous le partageons entre les associés. Autrefois on grevait directement le résultat de la production. Mais, disait-on, il ne serait pas juste de grever les associés pour l'entier bénéfice, puisque dans leur vie personnelle le bénéfice réservé ne joue pas de rôle.

Quant au bénéfice réservé, on allait le grever comme une unité, mais on grevait les associés de ce qu'on leur payait.

Pendant les Allemands ont ordonné durant l'occupation d'imposer les associés sur le bénéfice entier, donc la firme ne serait pas grevée du tout.

Il paraît que la raison de cette mesure résiderait dans le fait que la réserve de la firme échappait à l'impôt personnel.

En 1947 en Belgique on est retourné à l'état d'autrefois ; on rédigea comme suit la 2-ième partie de § 4 de l'art. 35 S.W. :

«La personne juridique est sujette à l'impôt sur le produit du travail selon le bénéfice non versé aux associés et aux membres.»

Je passe maintenant aux *impôts des Sociétés Anonymes*. Quand on considère que la Belgique grève les résultats de la productivité, cela veut dire, qu'on grève le bénéfice dans l'impôt sur les revenus professionnels, sans se préoccuper de celui qui produit.

On impose le bénéfice de chaque entrepreneur, et également de l'entrepreneur «*Société-Anonyme*».

Il va sans dire que la réserve présente des difficultés. Autrefois on avait trouvé la solution suivante ; quand une partie du bénéfice a déjà été frappée par l'impôt sur les biens meubles, l'impôt sur les revenus professionnels ne s'en occupe plus.

Les Allemands pendant l'occupation ont eu un autre point de vue : « tout le bénéfice doit être frappée par l'impôt sur les revenus professionnels et le bénéfice distribué en outre par l'impôt sur les biens meubles. »

On chargeait donc deux fois le bénéfice distribué et il va sans dire que la Belgique accueillit la décision des Allemands sans aucune sympathie.

Surtout dans les pays où on calcule l'impôt sur le revenu sur le revenu total, on doit se poser la question de savoir comment il convient d'imposer les Sociétés Anonymes.

Qui supporte l'impôt de la S.A. ? Les actionnaires ? Cet impôt exerce-t-il seulement une influence sur le dividende et non pas p. ex. sur les prix et les salaires ?

En Amérique on s'est battu aussi avec ce problème. Si on impose directement les actionnaires, on court le risque que si on impose aussi les actionnaires pour la réserve, cette réserve ne parviendra jamais jusqu'à eux, car bien avant qu'on ne procède à la distribution, elle aura peut-être disparu par suite des pertes et la distribution à d'autres ayant droit.

L'identification de la S.A. et des actionnaires ne pourra donc jamais se faire. La S.A. est une chose à part, et doit être imposée à part. Fort bien, mais alors restera la difficulté de la réserve. L'impôt spécial sur la réserve a été à juste titre aboli en Amérique en 1939.

Les petites S.A. ont absolument besoin de leur réserve, et c'est elles qui étaient frappées le plus durement.

En outre un impôt sur la réserve de la S.A. avait pour conséquence qu'on tâchait de diminuer le bénéfice et qu'on faisait appel à des fonds étrangers ce qui crée un financement malsain.

Puis on a dit : qu'on oblige la S.A. à distribuer sa réserve en actions gratuites, mais ici encore on rencontra des difficultés e.a. en Amérique où la jurisprudence estime qu'une action gratuite n'est pas un revenu sur laquelle on peut percevoir des impôts.

En Amérique et en Angleterre on a encore appliqué nombre de méthodes afin d'atteindre les réserves non motivées. Je n'en par-

lerai pas, mais il s'agit toujours de ceci : «Le fisc veut sa part des réserves non motivées».

A mon avis, la proposition suivante a pris le meilleur point de vue :

«Nous ne pouvons grever la réserve, mais au moment où la S.A. va investir sa réserve dans ses affaires, l'actionnaire en profite et c'est lui que nous pouvons grever.»

Je passe au troisième impôt comme troisième exemple des impôts, qui s'adoptent mieux au système analytique que non au système synthétique :

*«L'impôt sur les étrangers».*

En Belgique on greève la production, le revenu qui s'est réalisé dans ce pays, sans tenir compte du fait s'il s'agit d'un entrepreneur belge ou étranger.

Cependant en Belgique on ne s'est pas strictement tenu à l'idée d'impôt sur le revenu réalisé en dedans des frontières, car le règlement est tel que les revenus de toutes sortes qui entrent en Belgique de l'étranger sont frappés de l'impôt cédulaire quoiqu'à un taux réduit.

Au contraire en Hollande avec nos revenus synthétiques — impôt à côté de notre impôt de l'homme — il nous faut un chapitre spécial pour régler l'impôt sur le revenu des étrangers.

Il s'agit ici d'une question identique à celle concernant l'impôt foncier et l'impôt de la S.A. Dans le système synthétique de l'impôt sur le revenu, tous ces détails sont ajoutés pour ainsi dire à ce système tout différent.

Nous avons une clause autonome pour prévenir la double imposition. La Belgique applique simplement un tarif réduit aux revenus étrangers.

Il y a cependant une convention entre la Belgique et la Hollande contre la double imposition qui a rendu impossible plusieurs contributions.

En finissant mon aperçu du développement des systèmes fiscaux en Belgique et en Hollande je voudrais faire quelques observations à propos de la taxe sur le chiffre d'affaires et de quelques nouveaux impôts comme la contribution sur le capital et d'autres, afin de pouvoir comparer les voies où la Belgique et la Hollande veulent s'engager.

*La taxe sur le chiffre d'affaires* belge date de 1921 (modifiée en 1927), tandis que celle en Hollande date de 1933 et de 1940.

Le développement des deux pays se fait en sens inverse. En Belgique on s'appuie sur la pensée que chaque transaction doit être grevée singulièrement.

La taxe se paye au moyen de timbres, que l'acheteur doit payer au-dessus du prix de vente.

Ce système, nommé le système cascade, présente de grands inconvénients. Puisque la vente de tel article est supérieure à tel autre, la conséquence est une pression fiscale plus ou moins grande, et une tendance à supprimer le commerce intermédiaire.

Puis pour l'importation et l'exportation il y a des difficultés en rapport avec la concurrence de l'étranger. C'est pourquoi l'industrie s'y est vivement opposée et on a modifié cet impôt de sorte que pour les marchandises les plus importantes il n'y a qu'un impôt unique.

C'est un système mixte où l'impôt unique domine. A côté il y a la taxe de luxe et d'autres semblables. Les services sont très peu grevés en Belgique.

Aux Pays-Bas la taxe sur le chiffre d'affaires s'est faite toujours plus compliquée, on y voit un tarif ordinaire, un tarif de luxe, un tarif intermédiaire; des tarifs différents selon que la livraison se fait par un fabricant, un commerçant en gros ou en détail, etc.

Des exemptions, quelquefois générales, quelquefois à la livraison par un fabricant, quelquefois à la livraison d'un commerçant en gros, etc., etc.

Heureusement la Belgique, la Hollande et le Luxembourg ont passé une convention douanière, où ces pays se sont engagés à demander les mêmes droits d'entrée pour l'importation de marchandises.

Le tarif des droits d'entrée est entré en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1948 mais les droits d'entrée mentionnés dans ce tarif ne sont pas perçus immédiatement.

Le tarif commun est en vigueur aux frontières extérieures, non pas aux frontières intérieures des trois pays. Tant que l'Union économique complète ne sera pas réalisée, les importations et les exportations seront défendues et les restrictions des devises maintenues.

En outre on perçoit provisoirement des droits d'entrée spéciaux, — des accises à vérifier, et des droits de statistique. Les tarifs belges

et luxembourgeois étaient plus élevés que les tarifs néerlandais. On espère arriver à l'homogénéité fondamentale de l'impôt sur le chiffre d'affaires et les accises à vérifier, mais on n'en est pas encore là.

En 1945 il y a eu trois taxes nouvelles en Belgique pour assainir le franc et pour améliorer les finances publiques.

1. Un impôt spécial sur les bénéfices de la guerre obtenus de l'ennemi en lui faisant des livraisons ou en lui rendant service.
2. Un impôt spécial sur les revenus exceptionnels.
3. Impôt sur le capital.

On peut comparer les deux premières taxes à notre *impôt sur l'accroissement de capital*, la troisième au *prélèvement unique*.

En Belgique on frappe les revenus d'impôt spécial et d'impôt extra ; l'impôt spécial pour 100 % et l'impôt extra de 70 à 95 %.

En Hollande l'impôt sur l'accroissement de capital va jusqu'à 90 % pour le capital obtenu de façon peu honorable et à 50 % à 75 % pour tout autre accroissement.

Aux Pays-Bas ce n'est pas le caractère de la source seul, qui importe pour fixer le tarif, tandis que les lois belges disposent que les capitaux décrits dans les lois et qui existaient le 9 Octobre 1944 sont considérés comme provenant de revenus sujets à impôts.

En Belgique on peut donc prouver que ces profits n'en sont pas provenus, et dans ce cas là les soupçons sont anéantis.

Je crois pouvoir définir la différence ainsi :

Les lois belges considèrent l'origine de l'accroissement de fortune, imposent donc aussi l'accroissement qui avait déjà disparu de nouveau le 31 décembre 1944, la loi néerlandaise grève l'accroissement de fortune existant au 31 décembre 1944 sans en considérer la source.

Quant au prélèvement du capital en Belgique :

L'impôt sur le capital, en Hollande, c'est le soi-disant impôt unique, réglé légalement le 11 juillet 1947.

La Belgique grève les personnes physiques et les personnes juridiques, la Hollande seulement les personnes physiques, au moins en ce qui concerne les contribuables dans le pays même.

La Belgique a un tarif proportionnel de 5 %, la Hollande un tarif progressif allant de 4 % à 20 %.

Mes chers confrères, me voici à la fin de mon bref aperçu des systèmes fiscaux en Belgique et en Hollande.

Il va sans dire que je n'ai rien pu approfondir et que je n'ai pas pu parler de quelques taxes qui s'y relient ; ainsi j'ai laissé de côté les impôts indirects et les droits d'enregistrement qui sont très nombreux en Belgique et très élevés.

Si j'ose faire une comparaison entre le Belgique et la Hollande, je dirais que j'espère que la Belgique quant aux impôts indirects se développera d'après l'exemple de la Hollande.

Du reste il dépendra de la position future des Pays-Bas, si nous pouvons continuer à prendre comme base la personne pour les contributions directes, ou bien si nous devons la remplacer par l'objet du rendement. Pour le moment on ne saurait rien prédire, mais la collaboration entre les deux pays fait naître en tout cas la question suivante :

«La construction actuelle de notre impôt sur le revenu sera-t-elle tenable à la longue ou bien faudra-t-il la modifier dans le sens de la Belgique ?»

Les mêmes problèmes avec lesquels se battent la Belgique et la Hollande, se retrouvent dans les systèmes fiscaux d'autres pays de sorte que je pourrai me restreindre encore davantage en parlant de la France et du Luxembourg. Il suffira de faire quelques remarques.

Et maintenant la France.

En 1914 on quitta le système où on grevait chaque sorte de revenu selon la méthode et la technique appropriées et avec son propre pourcentage d'impôt.

Le professeur L. Trotabas, de l'Université d'Aix-Marseille, dit dans son article, «Le développement de l'impôt sur le revenu en France de 1914 à 1948» dans le livre plus souvent cité «Tractatus Tributarii»: «Les circonstances présents portent tout naturellement à réfléchir sur le développement de l'impôt sur le revenu en France, depuis 1914, date de sa création. Il faut en constater l'échec.»

Qu'à-t-on mis à sa place ?

Un impôt sur le revenu dont on frappe les personnes physiques. L'impôt sur les personnes physiques se compose de deux parties ; un impôt proportionnel de 18 % et une surtaxe progressive au tarif montant beaucoup plus haut.

La différenciation des taux des impôts cédulaires, comme la Belgique la connaît a disparu ; en France le centre de gravité se trouve

dans la surtaxe progressive, on constate un glissement de l'objet au sujet.

Dans le décret du 9 décembre 1948 se trouve l'essentiel de la réforme fiscale comme l'indique d'ailleurs le titre significatif de ce texte dont l'exposé des motifs donne, assez clairement, les grandes lignes de la réforme. Celle-ci, déclare l'exposé des motifs, est commandée par «deux lignes de force», d'ailleurs étroitement liées : d'une part, égalisation de la charge fiscale, d'autre part, simplification de la réglementation fiscale.

Comment le Gouvernement a-t-il voulu atteindre ces deux buts en quelque sorte indissociables ?

Par les procédés suivants qu'indique l'exposé des motifs :

«Suppression des contributions à rendement faible ou quasi nul ; fusion des divers impôts qui frappaient, selon de règles légèrement différentes une même matière taxable ; disparition de la plupart des régimes exceptionnels qui existaient au sein d'une même contribution ; réduction tant du nombre que du montant des taux ; remplacement des évaluations forfaitaires par des évaluations réelles et, quand la nature des biens imposable exige le maintien des évaluations forfaitaires, modifications de celles-ci afin d'obtenir une meilleure approximation des revenus ou des bénéfices effectivement réalisés, substitution des réalités économiques aux qualifications juridiques trop souvent fictives ; conservation des avantages fiscaux des contribuables chargées de famille ; assouplissement (et aussi accélération) du recouvrement des impôts ; atténuation des formalités exigées des contribuables ; renforcement du contrôle des agents fiscaux ; aggravation des pénalités et tout cela ajoute l'exposé des motifs «dans la mesure du possible».

C'est aussi, «dans la mesure du possible», mes chers confrères, que j'ai tâché de cette manière de définir seulement l'esprit générale de la réforme.

Ceux qui desirant connaître les détails techniques, sont priés d'étudier le livre «Réforme fiscale», du professeur Maxime Chrétien, de Strasbourg, ainsi que «Précis fiscal», les aide-mémoire d'Impôts et Sociétés.

Je me montrerais ingrat si j'oubliais le développement du système fiscal au Luxembourg. En 1950 j'ai eu le très grand plaisir d'assister au congrès de «L'Union Internationale des Avocats» au

Luxembourg. Je garderai à jamais un souvenir reconnaissant de l'accueil charmant du gouvernement de Son Altesse la Grande-Duchesse et du barreau de Luxembourg.

En outre le Luxembourg est un collaborateur important dans le cadre de L'Europe occidentale. La production d'acier est par an de 2<sup>1</sup>/<sub>2</sub> millions tonnes au moins; ce fut là une raison pour que Hitler s'imaginât que le Luxembourg faisait partie de l'empire allemand.

Hitler a tout simplement incorporé le Luxembourg à l'empire allemand.

Une des conséquences fut qu'on remplaça le droit fiscal luxembourgeois par la législation fiscale allemande.

Cette situation continue toujours. Par l'arrêt grand-ducal du 25 octobre 1944 le droit fiscal existant a été continué. On parle bien d'une révision complète, mais provisoirement on a apporté seulement des modifications partielles, qui toutefois sont restées sans influence sur la structure du système fiscal.

On applique toujours le système synthétique à l'impôt sur le revenu.

En 1944 on a encore pris des dispositions sur les droits d'enregistrement et de timbre.

En 1945 on introduisit un impôt extraordinaire sur les bénéficiaires de guerre et en 1946 un impôt extraordinaire sur le capital.

Vous trouverez une description du système fiscal luxembourgeois au «Bureau International de documentation fiscale» à Amsterdam.

Mes chers confrères, me voilà au bout de mon bref aperçu et j'espère avoir réveillé en vous l'intérêt pour cette question. Dans quel sens évoluera le système fiscal?

La France ne se trouve t-elle pas dans une phase intermédiaire; ne faut-il pas attacher plus d'importance à la reconnaissance toujours croissante de la continuité de l'entreprise qui conduira peu à peu à l'effacement de la personne du contribuable, donc à l'abandon du système synthétique? On le dirait.

C'est la différenciation toujours plus grande qui est inquiétante.

Heureusement on peut constater un contre-courant; espérons qu'il l'emportera.

Ce qui est encore inquiétant, c'est la complication et l'insécurité toujours croissantes. Elles créent surtout en relation avec les taux



élevés un climat malsain. Il s'est creusé un abîme entre le fisc et le contribuable. Cela est désastreux.

Aussi bien le fonctionnaire que le contribuable est tenu de se rendre compte que la perception des impôts est liée intimement à la vie sociale, sans laquelle cette vie ne saurait même pas exister. Quelle direction devra donc s'accomplir cette évolution ? J'aimerais répondre : dans la direction du civisme !

On est en train de former une seule armée pour l'Europe occidentale.

Une seule armée pour l'Europe occidentale à laquelle il faut donner toute notre confiance puisque une grande partie en sera formée par les soldats du pays qui a la plus belle histoire militaire du monde : la France.

Il faut que cette armée unique ait un armement unique, un seul système de préparation, et quelques politiciens avancés parlent même d'une seule trésorerie ?

En tout cas il faut payer cette armée et ce sont les contributions qui fourniront l'argent ; donc l'uniformité des systèmes fiscaux est un intérêt commun de l'Europe occidentale.

Mais que restera-t-il de notre démocratie ? Ne craignez rien, mes chers confrères, toutes ces nations de l'Europe occidentale souscrivent aux paroles de Jean Jacques Rousseau : « Nous préférons encore les orages de la liberté à la tranquillité tragique de la discipline ».