

# PACIOLI



## Dettes sociales et fiscales des entrepreneurs du secteur de la construction

### Nouveaux risques pour le maître de l'ouvrage et pour l'entrepreneur faisant appel à un sous-traitant

#### 1. Régime antérieur – bref rappel:

Le recours à un entrepreneur non enregistré (au moment de la conclusion du contrat ou même en cours d'exécution, suite à la perte de cet enregistrement) créait autrefois un risque important de responsabilité solidaire à charge du maître de l'ouvrage, concernant certaines dettes sociales et fiscales de cet entrepreneur.

Un risque identique existait également dans le chef de l'entrepreneur, vis-à-vis de ses propres sous-traitants voire des sous-traitants de ses propres sous-traitants<sup>(1)</sup>.

La bonne foi du maître de l'ouvrage ou de l'entrepreneur était à cet égard sans incidence, tandis que ce type de responsabilité concernait exclusivement le secteur de la construction.

#### 2. La réforme:

Une réforme importante (loi-programme du 27 avril 2007) est entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, à tout le moins concernant le volet social, le volet fiscal ayant été reporté à une date inconnue (au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2009<sup>(2)</sup>).

Désormais, le risque de responsabilité solidaire et certaines obligations de retenues sur les sommes dues à l'entrepreneur ne sont plus liés à la question de l'enregistrement de ce dernier<sup>(3)</sup>: le critère est celui de l'existence de dettes sociales,

dans le chef de l'entrepreneur, au moment de la conclusion du contrat.

L'O.N.S.S. considère que le risque de solidarité existe également lorsque de telles dettes, inexistantes au moment de la conclusion du contrat, ont néanmoins fait leur apparition au moment du paiement des factures par le maître de l'ouvrage ou l'entrepreneur<sup>(4)</sup>.

La bonne foi reste sans incidence.

Le secteur concerné reste celui de la construction uniquement<sup>(5)</sup>. A cet égard, il convient toutefois de rester particu-

(4) Notez que, s'agissant des pouvoirs adjudicateurs soumis à la réglementation sur les marchés publics, un avis de la « Commission des marchés publics » mentionne en revanche expressément que « si l'entrepreneur n'avait pas de dette sociale au regard des dispositions de la législation sur l'enregistrement lors de la conclusion du marché mais qu'il en a au moment du paiement, le pouvoir adjudicateur qui ne vérifie pas la situation de l'entrepreneur conformément aux modalités mentionnées ci-avant lors du paiement et n'effectue pas si nécessaire, les retenues et versements à l'ONSS n'encourra pas une responsabilité solidaire mais une majoration pour ne pas avoir effectué correctement les retenues. » (avis publié au Moniteur belge du 1<sup>er</sup> août 2008).

(5) Les activités concernées sont celles visées à l'article 20, § 2 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

## SOMMAIRE

- **Dettes sociales et fiscales des entrepreneurs du secteur de la construction** **1**
- **Le régime des décisions anticipées : aspects de procédure et questions d'actualité** **3**

(1) Notamment article 30bis, § 3, alinéa 3 de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

(2) Voyez l'article 13 de la loi du 27 décembre 2007 portant des dispositions diverses (M.B., 31 décembre 2007).

(3) La réforme fait essentiellement suite à un arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes du 9 novembre 2006, affaire C-433/04, Commission c/Belgique.

lièrement attentif car des activités telles que le nettoyage de bâtiment sont notamment visées.

La responsabilité du maître de l'ouvrage est étendue aux dettes des sous-traitants de son entrepreneur. La responsabilité de ce dernier reste identique et continue de concerner également les dettes des sous-traitants de ses propres sous-traitants.

### **a. Le volet social peut être résumé comme suit :**

Celui qui contracte avec un entrepreneur qui, au moment de la conclusion du contrat (ou, selon l'O.N.S.S., au moment du paiement des factures), a des dettes sociales propres ou des dettes sociales issues d'une responsabilité solidaire (en raison de dettes d'un sous-traitant), risque de devenir solidairement responsable de l'ensemble des dettes sociales de cet entrepreneur, présentes et futures, à concurrence du montant hors T.V.A. des travaux confiés à ce dernier.

Un système identique est applicable à l'entrepreneur vis-à-vis de ses sous-traitants.

La responsabilité solidaire peut être évitée de la manière suivante :

- consulter, au moment de la conclusion du contrat, la base de données de l'O.N.S.S. disponible sur le site internet : [www.socialsecurity.be](http://www.socialsecurity.be), cliquer sur « entreprise », « employeurs ONSS », « 30bis – obligation de retenue » ;
- s'il existe des dettes sociales dans le chef de l'entrepreneur, et si certaines sommes restent dues à cet égard au moment du paiement des factures par le maître de l'ouvrage (ce qu'il convient donc encore de vérifier à partir de la base de données, qui fait en principe foi mais ne mentionne cependant pas le montant de la dette), il y a lieu de distinguer deux hypothèses :
  - le montant de la facture est supérieur à 7143,00 euros : l'entrepreneur doit fournir une attestation mentionnant le montant de sa dette. Le cas échéant, le commettant devra effectuer des retenues correspondant au maximum à 35 % calculés sur... les montants « dont il est redevable, hors T.V.A. », ou sur « le montant de la facture »... Le texte est en effet contradictoire sur ce point (article 30bis, §4, alinéa 1<sup>er</sup> *contra* alinéa 5). Renseignement pris auprès de l'O.N.S.S., le montant à prendre en considération serait uniquement le montant de la facture, hors T.V.A. ;
    - ⇒ si la dette est supérieure à 35 % du montant de la facture, hors T.V.A., la retenue reste limitée à 35 % du montant de la facture, hors T.V.A. ;
    - ⇒ si la dette est inférieure à 35 % du montant de la facture, hors T.V.A., au moment des retenues obligatoires, alors la retenue est limitée au montant de la dette ;

⇒ si l'entrepreneur ne fournit pas d'attestation : la retenue doit néanmoins être effectuée et reste limitée à 35 % du montant de la facture hors T.V.A. ;

- le montant de la facture est inférieur à 7143,00 euros : l'entrepreneur n'a pas l'obligation de fournir une attestation ;
  - ⇒ la retenue doit être égale à 35 % du montant de la facture, hors T.V.A. ;
- si la retenue est correctement effectuée lors de chaque paiement de tout ou partie du prix, la responsabilité solidaire évoquée ci-avant est évitée.

A défaut, le maître de l'ouvrage peut être tenu solidairement au montant de la dette concernée. Une sanction financière correspondant au montant qui aurait dû être retenu peut, en outre, être imposée.

### **b. En ce qui concerne les aspects fiscaux de la réforme, quelques différences doivent être relevées :**

- la responsabilité est limitée à 35 % du montant des travaux, hors T.V.A. (article 402, §4, alinéa 1<sup>er</sup> nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992) ;
- la loi précise expressément que, si un plan d'apurement existe et est respecté concernant d'éventuelles dettes fiscales, la responsabilité solidaire ne sera pas mise en œuvre (article 402, §4, alinéa 3 nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992) ;
- la responsabilité solidaire ne s'applique pas si la responsabilité solidaire fondée sur l'existence de dettes sociales a déjà été mise en œuvre.

Si l'on compare cette solution avec les règles applicables en matière d'ONSS, ceci signifie que :

- si la responsabilité solidaire fiscale est mise en œuvre en premier, alors la responsabilité solidaire à l'égard de l'ONSS est limitée à 65 % du montant des travaux hors T.V.A. ;
- si la responsabilité solidaire à l'égard de l'ONSS est mise en œuvre d'abord, alors celle-ci est limitée à 100 % du montant des travaux hors T.V.A. mais la responsabilité solidaire fiscale ne peut plus être mise en œuvre ;
- la responsabilité solidaire ne s'applique pas si les retenues ont été correctement effectuées. Le montant de la retenue varie en fonction du montant de la dette fiscale. A la différence du régime « O.N.S.S. », le commettant peut toujours solliciter une attestation de la part de l'entrepreneur mentionnant le montant de la dette (peu

importe le montant de la facture). A l'issue d'une telle demande, 3 hypothèses peuvent être distinguées:

- absence de réaction de l'entrepreneur: la retenue s'élève à 15% du montant dont le commettant est redevable, non compris la T.V.A. (à noter qu'en matière d'O.N.S.S., il est fait référence au «montant de la facture»);
  - si l'attestation est remise et mentionne une dette supérieure à 15% du montant dont le commettant est redevable, hors T.V.A., alors la retenue reste limitée à 15%;
  - si l'attestation est remise et mentionne une dette inférieure à 15% du montant dont le commettant est redevable, hors T.V.A., alors la retenue est limitée au montant de la dette;
- dettes visées: impôts directs et taxes assimilées aux impôts sur les revenus, précomptes et certaines dettes fiscales d'origine étrangère;
- quid du moment de l'appréciation des conditions de la solidarité? En cas de dettes fiscales au moment de la conclusion du contrat ou même par la suite? La solution risque bien d'être identique à celle dégagée par l'O.N.S.S. (article 402, §6 nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992).

Cette réforme n'est pas en vigueur à l'heure actuelle. Elle le sera au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Dans l'entre-temps, c'est le régime bien connu, lié à l'absence d'enregistrement, qui reste applicable.

### 3. Lectures conseillées:

- I. MASSIN, «Enregistrement des entrepreneurs: Comment se déroule la nouvelle procédure pour l'enregistrement?», *Fiscologue*, 18 janvier 2008, pp. 11-13;

- «Enregistrement des entrepreneurs: le volet social du nouveau régime est en vigueur», *Fiscologue*, 11 janvier 2008, pp. 8-9;
- «Nouveau régime de responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales d'un entrepreneur», *L'Indicateur social*, janvier 2008, pp. 2-9;
- «La responsabilité solidaire en chaîne indirectement maintenue», *Fiscologue*, 27 avril 2007, pp. 1-5.

### 4. Dispositions légales à consulter:

- Loi-programme du 27 avril 2007 (*M.B.*, 8 mai 2007);
- Arrêté royal du 27 décembre 2007 portant exécution des articles 400, 401, 403, 404 et 406 du Code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (*M.B.*, 31 décembre 2007);
- Loi du 27 décembre 2007 portant des dispositions diverses (I) (*M.B.*, 31 décembre 2007);
- Loi du 21 décembre 2007 modifiant l'article 146, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi-programme du 27 avril 2007 (*M.B.*, 31 décembre 2007);
- Arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (*M.B.*, 31 décembre 1992).

### 5. Informations pratiques (O.N.S.S.):

- obligation de retenues:  
tél: 02/509 27 19, 02/509 33 05 ou 02/509 31 50
- application des sanctions et de la responsabilité solidaire  
tél: 02/509 91 25

Aurore JANSEN  
Avocate au Barreau de Liège  
Assistante à l'Université de Liège



## Le régime des décisions anticipées: aspects de procédure et questions d'actualité

### 1. Introduction et historique

S'il est une innovation essentielle de la loi du 24 décembre 2002, c'est bien celle qui concerne le nouveau régime des décisions anticipées en matière fiscale, applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Cette loi remplace le système prévu à l'article 345 du CIR qui offrait à tout contribuable la possibilité d'obtenir un accord (ce qu'on appelait un *ruling*) auprès d'une

commission créée au sein de l'Administration centrale, la Commission des accords fiscaux préalables<sup>(1)</sup>.

(1) Un arrêté royal du 3 mai 1999 est venu compléter ce régime et a créé une autre commission dite des « décisions anticipées » appelée à se prononcer sur une série de questions intéressant surtout des investisseurs étrangers, telle par exemple l'incidence fiscale d'un nouvel investissement en Belgique.

Cette commission, composée exclusivement de fonctionnaires<sup>(2)</sup>, était appelée à se prononcer sur certaines conditions d'application des dispositions du Code des impôts sur les revenus. C'est sur la question de savoir si une opération envisagée (une fusion ou une scission, par exemple) répondait ou non à des besoins légitimes de caractère économique ou financier que son action fut la plus sollicitée.

De nombreuses critiques avaient été formulées à l'encontre de cet ancien système, parmi lesquelles :

- l'absence totale de directives adressées aux services décentralisés, aboutissant à un sentiment d'arbitraire ;
- le formalisme excessif de la procédure (longs délais, publication tardive et trop limitée) ;
- l'impossibilité d'avoir des normes de conduite éventuellement applicables à l'égard d'autres contribuables.

Ces critiques ont conduit à l'instauration du nouveau système et ont été partiellement rencontrées.

## **2. Champ d'application et objectifs de la loi du 24 décembre 2002**

Le champ d'application du régime des décisions anticipées est beaucoup plus large et plus précis que celui donnant lieu à un *ruling*.

Désormais, une décision anticipée pourra être rendue en toutes matières relatives à l'application d'une loi d'impôt comprise au sens large, à quelques exceptions près<sup>(3)</sup>. Par ailleurs, la loi de 2002 n'utilise plus le terme « accord » mais celui de « décision anticipée ». Une décision anticipée est une décision unilatérale rendue par l'Administration, de manière anticipée, portant sur la manière dont sera ou ne sera pas taxé un contribuable s'il accomplit une opération envisagée<sup>(4)</sup>.

Le nouveau régime offre donc au contribuable une sécurité juridique importante puisqu'il peut connaître à l'avance la position qui sera adoptée par l'Administration. Il suffira qu'une demande soit introduite dans les formes et conditions requises, pour que l'Administration soit tenue d'exprimer son point de vue sur la manière dont la loi fiscale doit être appliquée<sup>(5)</sup>. Un nouvel état d'esprit, basé sur la concertation, entre l'Administration et un contribuable ou un candidat investisseur, est à la base de la nouvelle loi.

(2) Comme le souligne R. FORESTINI dans un cahier pratique de cette collection, on pouvait regretter l'absence de représentant du monde économique au sein de ce service, surtout lorsqu'il s'agit d'apprécier les raisons et les incidences économiques de certaines opérations, telles des opérations de restructuration.

(3) Article 20 de la loi du 24 décembre 2002.

(4) Comme l'écrivent Th. AFSCHRIFT et P. HAUTFENNE, « la décision anticipée n'est nullement un contrat : il n'y a d'engagement que de la part de l'administration, et non du contribuable qui reste entièrement libre de faire ou ne pas faire ce qui est annoncé dans sa demande » (*in* « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *J.T.* du 24 mai 2003, n° 6098, p. 406).

(5) Une telle demande pourra porter tant sur le principe de taxation d'un acte déterminé que sur un taux de taxation, une base d'imposition ou l'application éventuelle d'une mesure anti-abus de droit.

Désormais, le contribuable devient, selon le vœu du législateur, un « sujet de droit », voire un client et non un simple « assujéti » dont l'avenir dépend de décisions cinglantes et sans appel.

Le nouveau régime a pour but, selon l'exposé des motifs de la loi, de répondre aux standards de transparence, de durée et de traitement des décisions anticipées.

L'objectif du législateur est non seulement d'offrir de nouvelles garanties au contribuable, mais aussi de freiner le développement du contentieux fiscal par un traitement en amont des questions d'interprétation de la loi fiscale complexe et changeante. Il faut vraiment souhaiter que ce nouveau régime des décisions anticipées soit à la hauteur des espoirs qu'il suscite.

Signalons que le nouveau système de décisions anticipées ne fait pas obstacle à la possibilité toujours ouverte d'obtenir un accord auprès de son contrôleur local. Cet accord, bien que non revêtu du manteau de la sécurité juridique comme l'est une décision anticipée, présente déjà certaines garanties (respect du principe de bonne administration, remise en cause pour le futur, etc.).

Une demande de décision anticipée est soumise à des conditions de fond<sup>(6)</sup> et de forme<sup>(7)</sup>.

## **3. Conditions de fond**

La validité d'une demande suppose tout d'abord le respect de six conditions de fond :

### **1) Application de la procédure de décision anticipée aux situations qui n'ont pas encore produit d'effets au point de vue fiscal**

L'opération ou la situation ne doit pas encore avoir produit d'effets sur le plan fiscal. L'acte ne peut donc avoir déjà été accompli<sup>(8)</sup>. Si l'opération ou la situation considérée est déjà réalisée ou survenue et que les conditions d'application de l'impôt sont définitivement réunies, l'impôt doit s'appliquer conformément aux dispositions en vigueur, sans qu'un engagement de l'Administration puisse être d'un quelconque intérêt pour éclairer le contribuable sur les conséquences de l'opération réalisée ou de la situation constatée<sup>(9)</sup>. Pour savoir si une situation ou une opération a ou non déjà produit des effets juridiques, il faudra se fonder sur les circonstances de fait inhérentes à la nature des opérations et des impôts faisant l'objet de la demande. Par exemple, en matière d'impôt des sociétés, tant que les comptes de fin d'an-

(6) Article 22 de la loi du 24 décembre 2002.

(7) Article 21 de la loi, complété par l'arrêté royal du 30 janvier 2003 (*MB* du 12 février 2003).

(8) Lorsqu'un contribuable a déjà accompli certains actes (telle la signature d'un contrat) mais ne demande un avis que sur un acte postérieur, la demande doit être considérée comme recevable.

(9) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch. n° 50-1918/001, p. 59.



née n'ont pas fait l'objet de clôture, l'introduction d'une demande anticipée peut en principe se faire.

- 2) **Recours administratifs en cours ou actions judiciaires**  
L'Administration ne peut prendre attitude si l'opération fait déjà l'objet d'un recours administratif ou judiciaire sur le plan fiscal. Il ne peut évidemment être question d'obtenir une décision quand un litige est en cours. Cette règle ne vaut bien entendu qu'à l'égard du contribuable.
- 3) **Cas dans lesquels il est inapproprié ou inopérant de rendre une décision anticipée en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées**  
L'arrêté royal du 30 janvier 2003, pris en application de l'article 22 de la loi du 24 décembre 2002, précise les matières et dispositions pour lesquelles il n'est pas autorisé d'obtenir une décision anticipée:
  - les taux d'imposition et le calcul des impôts: le SPF Finances n'a pas à déterminer le montant de l'impôt dû ni à se prononcer sur les taux d'impôt;
  - les montants et pourcentages figurant dans la loi;
  - la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions. La raison en est que la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt;
  - les dispositions pour lesquelles une procédure d'agrément ou de décision est organisée (par exemple, l'article 58 en matière d'autorisation de commissions secrètes, la loi du 6 mai 1999 visant à promouvoir la création de sociétés civiles de groupements forestiers);
  - les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le ministre des Finances ou les services de l'Administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement: tel est le cas des décisions relatives à des accords de siège, ou pour des procédures prévues par certaines conventions (par exemple, en matière d'assistance au recouvrement). Par contre, les dispositions des conventions préventives de la double imposition peuvent sans conteste faire l'objet d'une décision anticipée;
  - les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt;
  - les bases forfaitaires de taxation.
- 4) **Exclusions des questions de principe d'ordre théorique**

Les questions purement théoriques relèvent du domaine des missions générales du SPF Finances et non du service chargé d'instruire les décisions anticipées.

#### 5) Exclusions des opérations ou situations manifestement illégales

Cette exclusion a suscité une certaine controverse. Pourquoi l'Administration fiscale doit-elle refuser de donner son avis sur une opération manifestement illégale? Certains auteurs<sup>(10)</sup> considèrent qu'il est du devoir de l'Administration fiscale de rendre une décision anticipée, même sur un comportement du contribuable qui relèverait de la fraude fiscale. Après tout, la position du fisc en la matière serait de nature à dissuader tout contribuable de réaliser telle ou telle opération et préciserait les règles de suivi de la loi fiscale. Mais peut-être faut-il voir derrière cette exclusion le seul souci de ne pas encombrer l'Administration de demandes visiblement fantaisistes ou audacieuses.

#### 6) Cas d'exclusions spécifiques aux impôts sur les revenus

Enfin, le texte de loi prévoit explicitement deux situations qui excluent toute possibilité de décision anticipée:

- lorsque les éléments essentiels d'une opération ou d'une situation visent un pays-refuge entrant dans la classification de l'OCDE, il faut préciser ici que sont exclues les demandes pour lesquelles la localisation dans un pays-refuge est totalement déterminante sur l'opération envisagée et ne présente donc pas un rôle incident;
- lorsque l'opération ou la situation décrite est privée de toute substance économique en Belgique: cela vise les mécanismes ou produits fiscaux dont la finalité est exclusivement l'évitement de l'impôt ou un gain d'impôt.

La raison d'être de ces deux exceptions est de ne pas permettre à l'Administration de promouvoir toute forme d'évasion fiscale.

### 4. Conditions de forme et règles de procédure

Sur le plan formel, la demande motivée doit être adressée par écrit au *Service public fédéral Finances (Service des décisions anticipées)*<sup>(11)</sup> et comporter la description la plus complète de la situation ou de l'opération particulière<sup>(12)</sup>. Un accusé de réception est délivré au demandeur dans les cinq jours ouvrables à compter de la date de réception de la demande.

La demande doit se référer aux dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles devra porter la décision. Cette exigence semble assez étonnante, car tout contribuable n'est

(10) P. HAUTFENNE et Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 405.

(11) À l'adresse suivante: rue Marie-Thérèse, 1000 BRUXELLES, tél. 0257 938 00, fax 0257 951 01, ou par email (dvbsda@minfin.fed.be)

(12) Signalons que lorsqu'une demande de décision anticipée et une décision ont déjà été rendues sur le même objet par les autorités fiscales d'États membres de l'Union européenne ou d'États tiers avec lesquels la Belgique a signé une convention préventive, le requérant devra annexer à sa demande en Belgique copie de cette demande et de cette décision.

pas censé connaître la disposition légale qui sous-tend l'opération envisagée. Une certaine souplesse semble toutefois être prévue à ce sujet, si l'on se fie à l'exposé des motifs de la loi. Il faut en tout cas que le requérant précise à propos de quel impôt il entend obtenir une décision anticipée.

Le rapport au Roi de l'arrêté royal du 30 janvier 2003 réglant un certain nombre d'aspects de procédure relatifs au régime des décisions anticipées précise qu'une demande de décision anticipée est une possibilité et non une obligation. Dès lors, le demandeur peut retirer sa demande à tout moment de la procédure.

Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, la demande peut toujours être complétée par tout élément nouveau relatif à la situation ou à l'opération envisagée<sup>(13)</sup>.

L'arrêté royal du 30 janvier 2003 institue un système de collaboration entre fonctionnaires et la constitution de groupes de connaissance. Ces groupes de connaissance sont mis en place lorsque l'Administration est appelée à se prononcer sur des problèmes complexes ou une prise de position nouvelle relative à l'application d'une loi existante. L'Administration peut même éventuellement faire appel à des experts extérieurs.

Le demandeur qui a introduit son dossier peut à tout moment être entendu d'initiative ou sur demande.

## 5. La décision anticipée

Le SPF Finances doit rendre sa décision anticipée (par pli recommandé) dans un délai de trois mois à compter de l'introduction de la demande<sup>(14)</sup>. Le délai ne prend toutefois cours que lorsque la demande est jugée complète, ce qui peut entraîner une prolongation du délai pour des demandes portant sur des opérations complexes.

L'absence de sanction en cas de dépassement de délai par l'Administration a été fort critiquée par la doctrine. Le professeur Thilmans estime même qu'un refus de décision dans ce délai est susceptible d'engager la responsabilité de l'Administration<sup>(15)</sup>.

La décision est en principe rendue pour un terme qui ne peut excéder cinq ans, sauf dans les cas où l'objet de la demande justifie qu'il en soit autrement (article 23, al. 1 de la loi du 24 décembre 2002).

La décision ne lie toutefois pas l'Administration dans certains cas, ce qui entraîne la nullité de la décision (soit pour l'avenir, soit avec effet rétroactif).

En cas de nullité avec effet rétroactif (*ex tunc*), la décision est censée n'avoir jamais existé ni avoir eu d'effet. Il s'agit des hypothèses suivantes :

- lorsque les conditions prévues par la décision anticipée ne sont pas remplies, ce qui semble évident ;

- lorsque la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte ;
- lorsque la décision n'est pas conforme au droit interne, des traités et du droit communautaire. Cette exception a soulevé, à juste titre, les plus vives critiques. Il est en effet convenu de s'interroger sur la pertinence de cette exigence au regard du principe de sécurité juridique que le nouveau système est censé instituer. La porte est ainsi ouverte à l'Administration à une remise en cause de sa décision lorsqu'elle s'est rendue compte qu'elle a rendu une décision non conforme à la loi. La protection juridique accordée au contribuable se trouve de la sorte fortement ébranlée. On peut d'ailleurs se demander si le principe de bonne administration ne se trouve pas aussi sérieusement remis en cause. Le conseil d'Etat considère d'ailleurs que cette primauté du principe de légalité sur le principe de sécurité juridique ne doit s'imposer que lorsque le contribuable ne pouvait ignorer que la décision anticipée serait entachée d'illégalité<sup>(16)</sup>. Dès lors, lorsque le contribuable interroge l'Administration sur le régime fiscal d'une opération dont il ignore les effets fiscaux, il eût été plus cohérent de faire primer le principe de sécurité sur le principe de légalité.

En ce qui concerne le droit communautaire, des décisions juridictionnelles, telles que celles de la Cour de Justice des Communautés européennes, ainsi que les décisions contraignantes prises par d'autres autorités, telles les actions en manquement et ou procédures en constatation d'infraction entamées par la Commission européenne ou, dans le domaine de la TVA, une position adoptée par le Comité consultatif visée à l'article 29 de la Sixième Directive, peuvent mettre en évidence la non-conformité des dispositions de droit interne, et partant, des décisions prises sur cette base, par rapport au droit communautaire. Ces situations sont également de nature à constater la nullité *ex tunc* de décision anticipée non conforme au droit communautaire<sup>(17)</sup>.

Les cas de nullité de la décision limitée à l'avenir (*ex nunc*) concernent deux hypothèses :

- en cas de modifications de dispositions légales applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée. L'objectif de sécurité juridique renforcée par le biais d'une décision anticipée ne peut pour autant avoir pour effet de différer l'application d'une nouvelle règle de droit dans le chef de son bénéficiaire. Dans le cas contraire, deux, voire plusieurs dispositions légales pourraient s'appliquer au même moment à des situations ou opérations identiques. Ne sont visées ici que les modifications de la législation et non de la jurisprudence ;

(13) Article 21, alinéa 4 de la loi du 24 décembre 2002.

(14) Article 21, alinéa 5 de la loi de 2002.

(15) J. THILMANS, *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée*, Coll. « Cahiers de fiscalité pratique », Larcier, 2003, p.225.

(16) Avis du Conseil d'État, *Doc. Parl.*, Ch. repr., n° 50-1918/001, p. 130.

(17) Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch. repr., n° 50-1918/001, p.67.

- en cas de modification des effets essentiels de la situation ou des opérations par un ou plusieurs éléments connexes imputables au demandeur. Comme le précise l'exposé des motifs: «la loi doit en effet prémunir l'Administration contre des pratiques frauduleuses ou complexes dans lesquelles des éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur, le cas échéant à l'instigation de tiers, peuvent s'avérer déterminants. Il s'agit de situations spécifiques où la prise en compte de l'intérêt général se heurte à l'octroi de la sécurité juridique»<sup>(18)</sup>. Le législateur cherche de la sorte à se prémunir contre des opérations particulières dans lesquelles peuvent intervenir des hommes de paille ou sont utilisés des montages financiers avec des sociétés qui se créent et disparaissent, ou sont organisées des techniques d'insolvabilité. Certains dossiers ayant défrayé la chronique («QFIE», exploitation de l'exonération des plus-values sur actions, sociétés de liquidités) ont présidé à l'insertion de cette cause de nullité spécifique.

## 6. Publicité des décisions

Les décisions anticipées font l'objet d'une publication dans le Bulletin des contributions<sup>(19)</sup>. La loi du 24 décembre 2002 prévoit que la publication se fasse de manière anonyme et dans le respect du secret professionnel. Le rapport au Roi de l'arrêté royal du 30 janvier 2003 précise cette notion de secret professionnel. Le secret professionnel doit être compris au sens large et prendre en compte également le respect de la confidentialité des affaires du requérant. C'est ainsi que ce dernier pourra, pour de justes motifs, revendiquer l'absence ou le report de publication de la décision qui le concerne. Dans certains cas, la seule mention d'une adresse ou d'une activité professionnelle peut toutefois suffire à permettre l'identification de la société, ce qui pose problème. L'arrêté royal d'exécution n'offre pas de réponse à cette question mais se contente d'énoncer que les décisions seront publiées, sous forme de synthèses individuelles ou collectives, sur le site Internet du service public fédéral Finances (article 5).

## 7. Recours contre une décision anticipée ou une absence de décision

Est-il possible d'introduire un recours contre une décision défavorable, contre le refus de rendre une décision?

La loi est muette à ce sujet. En ce qui concerne la question d'un recours contre une décision défavorable, certains

auteurs<sup>(20)</sup> considèrent qu'un recours devant le Tribunal de première instance est pleinement envisageable puisque ce tribunal est compétent pour toute contestation relative à une loi d'impôt, à comprendre dans son sens le plus large. Le délai serait alors de trois mois à compter de la notification de la décision. On peut toutefois se demander si, en raison de la lenteur judiciaire (échange de conclusions, fixation d'une date de plaidoirie, délibéré, etc.), un tel recours aurait encore un sens quand l'opération envisagée doit se faire à bref délai.

## 8. Faut-il conseiller aux entreprises d'introduire une décision anticipée?

Pour vivre heureux, vivons cachés et loin du regard du fisc! Telle est sans nul doute la philosophie partagée par nombre de nos concitoyens soucieux d'éviter que l'Administration fiscale ne se mêle de leurs affaires. En réalité, dès lors qu'une opération envisagée n'est entachée d'aucune volonté de fraude fiscale, il est légitime de se demander s'il n'est pas utile, voire préférable, d'obtenir le blanc-seing de l'Administration centrale afin de se prémunir contre tout risque de taxation arbitraire faite par un fonctionnaire mal intentionné? N'est-il pas également nécessaire de bénéficier d'un point de vue précis sur les règles ou les conséquences fiscales d'un comportement envisagé? Une indubitable sécurité est garantie au contribuable. Par ailleurs, la relative célérité des réponses fournies par l'Administration, la nouvelle autonomie décisionnelle du service mis en place, la possibilité d'interroger l'Administration sur un nombre élargi de matières fiscales sont autant d'arguments qui ne peuvent que contribuer au succès du régime. Il n'est pas inutile de noter que le service a été récemment renforcé et compte désormais plus de 100 agents spécialisés qui ne doivent plus demander sans cesse l'assistance – avec toute la lenteur que cela pouvait générer – de fonctionnaires relevant de directions techniques de l'Administration centrale ou de services extérieurs. Par ailleurs, il est toujours possible d'obtenir la non-publication de la décision qui vous est adressée en invoquant des justes motifs. Enfin, il est également prévu qu'en cas de rejet envisagé par le Service des décisions anticipées, le contribuable dispose d'un délai d'un mois pour se rétracter et renoncer à l'opération qu'il comptait réaliser, ce qui lui permet d'échapper à la publication de la décision et à la transmission de celle-ci au contrôle compétent. Dès lors, nul service de taxation ne sera tenu informé de l'existence de cette opération.

(18) Exp. Mot., *Doc. parl.*, n° 50-1918/001.

(19) Aucun délai n'est prévu dans la loi pour assurer cette publication.

(20) Dont notamment P.HAUTFENNE et Th. AFSCHRIFT (*op. cit.*, p.410).

## 9. Les principaux domaines d'intervention du Service des décisions anticipées

Chaque année, le Service des décisions anticipées publie plus de 200 décisions anticipées. On les retrouve sur le site [www.ruling.be](http://www.ruling.be) et à la transmission de celle-ci au contrôle compétent. Les domaines les plus souvent rencontrés sont, par ordre décroissant, les suivants :

- les plus-values sur actions réalisées par des personnes physiques («plus-values du patrimoine privé»);
- la notion de besoins légitimes de caractère économique et financier dans le cadre de cessions et de restructurations de sociétés;
- les prix de transfert («avantages anormaux ou bénévoles»).

Les questions traitées par le service portent aussi bien sur les impôts sur les revenus que sur la TVA ou les droits d'enregistrement.

On trouve également des décisions en matière :

- de remboursements de frais propres à l'employeur;
- d'avantages de toute nature et avantages sociaux;
- de requalification d'emphytéose en droits d'enregistrement;
- d'engagements de pension complémentaire (une décision) et back-service en assurance-groupe (une décision);
- de RDT (cinq décisions);
- de frais professionnels (deux décisions);
- de droit à la déduction des pertes en cas de changement de contrôle;
- etc.

## 10. Les «avis» du Service des décisions anticipées

A côté de ces décisions anticipées, et depuis quelques années, le Service des décisions anticipées s'est, en outre, lancé dans la publication d'avis. Les avis rendus à ce jour par le

Service et que l'on trouve sur le site [www.ruling.be](http://www.ruling.be) sont les suivantes : abandon de créance, emphytéose, plus-value d'apport de fusion en cas de déduction des intérêts notionnel, plus-values internes, prix de transfert, RDT-Hongkong, usufruit). La raison d'être de tels avis est, selon le service, de donner aux opérateurs potentiels une indication sur une opération envisagée.

En réalité, ces avis, s'ils expriment la position officielle du Service, comprennent quelquefois certaines conditions qui, de toute évidence, excèdent les seules exigences prévues par le Code des impôts sur les revenus. L'exemple le plus criant est sans conteste l'avis qui concerne l'usufruit. Cet avis considère que l'usufruit ne fera l'objet d'aucune requalification juridique (*on est d'ailleurs en droit de se demander d'emblée si le principe même d'une requalification s'avère encore possible suite à la position de la Cour de cassation du 4 novembre 2005*) dès lors qu'un ensemble de conditions sont respectées. Parmi ces conditions figurent, notamment, l'obligation d'affecter 50% de l'immeuble à un usage professionnel et l'obligation de payer un loyer à la société pour la partie privative de l'immeuble. Cette dernière condition s'écarte de manière évidente de la seule exigence prévue à l'article 18 de l'AR/CIR qui énonce qu'un avantage en nature pour mise à disposition gratuite d'un immeuble par une société au profit de son dirigeant est fixé à un montant forfaitaire. En outre, poursuit l'avis, ce loyer doit être conforme au prix du marché basé sur un contrat de bail enregistré. Ces conditions ont pour effet de rendre très difficile la réalisation d'une structure fiscale basée sur le mécanisme de l'usufruit, qui, lorsqu'elle n'est pas simulée, n'est en rien critiquable. Nous rencontrons le même type de problématique dans l'avis consacré au régime RDT sur les dividendes en provenance de Hong-Kong<sup>(21)</sup>.

Pierre-François COPPENS

Directeur Fiscal (Association DFSA)

Chargé de cours à la Chambre belge des comptables et  
à la H.E. Francisco Ferrer

(21) Pour une analyse plus détaillée de la matière, lire Pierre-François Coppens, « Les nouveaux atouts de la fiscalité belge pour les entreprises », Larcier, mars 2008.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : [info@ipcf.be](mailto:info@ipcf.be), URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.