

# PACIOLI



## FLASH

Les 22 et 23 mars 2006, l'IPCF sera présent au salon **Entreprendre 2006**. Info sur [www.ipcf.be](http://www.ipcf.be).

### *Prix moyen du carburant de voiture en 2005*

Le service des prix du SPF Affaires Economiques a présenté le prix moyen par litre pour 2005 des carburants de voiture. Les montants sont (sans / avec TVA, en EUR) :

- essence 95 oct : 1,0535 / 1,2747
- essence 98 (superplus 50S) : 1,0823 / 1,3096
- diesel (50S): 0,8600 / 1,0406
- LPG : 0,3599 / 0,4355



## **Le service des décisions anticipées en matière fiscale**

### **1. Introduction**

Le 18 janvier 2005, le Ministre des Finances publiait le communiqué suivant<sup>(1)</sup> :

« Le nouveau Service des décisions anticipées en matière fiscale a démarré le 1<sup>er</sup> janvier 2005... Ce service pourra prendre des décisions en toute autonomie et ses décisions permettront d'assurer une meilleure sécurité juridique aux demandeurs. Ceci permettra donc une amélioration sensible du climat d'investissement en Belgique, répondant ainsi à une demande importante de la part des investisseurs belges et étrangers. Parallèlement au traitement rapide et souple des nouvelles demandes, ce service pourra également assurer un règlement rapide des demandes non encore satisfaites au 31 décembre 2004. »

Huit mois plus tard, le 19 août 2005, le SPF publiait un nouveau communiqué intitulé « Ruling : le service des décisions anticipées en vitesse de croisière » contenant l'information suivante :

« C'est depuis le 1<sup>er</sup> janvier de cette année que le service des décisions anticipées du SPF Finances veille à ce que chaque contribuable puisse obtenir la sécurité juridique concernant ses opérations futures et ce, dans un laps de temps raisonnable. C'est ainsi que ce service contribue d'une manière essentielle à la création d'un climat d'investissement favorable en Belgique.

Le service de ruling poursuit deux objectifs : d'abord, rattraper le retard dans les dossiers existants pour la fin de l'année et, ensuite, faire en sorte que toute nouvelle demande de ruling obtienne une décision dans les trois mois.

## S O M M A I R E

- **Flash** **1**
- **Le service des décisions anticipées en matière fiscale** **1**
- **T.V.A. – Artistes exécutants – exonération de l'art. 44 du Code de la T.V.A. – personnes morales également** **7**

(1) <http://www.minfin.fgov.be/portail1/fr/cadrefr.htm>

Le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances Didier Reynders se réjouit de constater que, parmi les 148 dossiers considérés en retard (demandes de 2003 et 2004), il en reste seulement 28 à clôturer. Des 194 demandes introduites cette année (jusqu'au 31 juillet), 83 sont réglées. Ce qui signifie qu'en sept mois, 203 dossiers ont déjà été traités.

Didier Reynders est convaincu que le service des décisions anticipées réalisera ses objectifs : « Ainsi, il pourra devenir un des éléments décisifs dans le cadre de la politique d'investissement des entreprises. Les nombreuses réactions positives de la part des entreprises et de fiscalistes en témoignent déjà ».

L'objet de la présente contribution se limitera à rappeler les grandes lignes du système des décisions anticipées créée par la loi du 24 décembre 2002.<sup>(2)</sup>

## 2. Bref historique

La procédure de l'accord préalable ou ruling, déjà pratiquée dans plusieurs pays européens, a été introduite dans notre code d'impôts sur les revenus par la loi du 20 juillet 1991. Cette loi, devenue l'article 345 du CIR 92, permettait notamment au contribuable d'interroger l'administration fiscale sur la question de savoir si l'opération fiscale qu'il se proposait de réaliser répondait bien à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Les demandes pouvaient être adressées à la commission des accords fiscaux préalables.

Pour élargir le champ d'application du système de l'accord préalable, un arrêté royal du 3 mai 1999 a mis en place un système de demandes de décisions anticipées en matière fiscale et a créé un service des décisions anticipées. Ce service ne pouvait cependant se prononcer que pour certaines matières énumérées limitativement par l'arrêté royal dont, par ailleurs, la légalité avait été mise en cause par l'avis du Conseil d'Etat.<sup>(3)</sup>

La loi du 24 décembre 2002 réformant l'impôt des sociétés a décidé de supprimer les systèmes existants. Le titre III de cette loi (articles 20 à 28) met en place un nouveau régime des décisions anticipées en matière fiscale.

(2) Pour des études détaillées sur ce sujet voir : Th. AFSCHRIFT, « L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique », Bruxelles, Larcier, 2003, 2<sup>ème</sup> édition ; J. THILMANY : « De l'impôt des sociétés au nouveau système de décisions anticipées », *Cahiers de fiscalité pratique*, Bruxelles, Larcier, 2004 ; V. SCORIELS, « Le principe de confiance légitime en matière fiscale et la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2003 n° 6094 ; P. HAUTFENNE, Th. AFSCHRIFT, « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *J.T.*, 2003 n° 6098 ; R. FORESTINI, « Les accords avec l'administration fiscale », *Les dossiers du Journal des tribunaux*, n°40, Bruxelles, Larcier, 2003.

(3) Voir R. FORESTINI, « Les accords avec l'administration fiscale », *Les dossiers du Journal des tribunaux*, n°40, Bruxelles, Larcier, 2003 p.42 à 77.

## 3. Mise en œuvre de la loi du 24 décembre 2002

Quelques jours après la publication de la loi du 24 décembre 2002 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2002), l'arrêté royal du 9 janvier 2003 dispose que le nouveau régime des décisions anticipées en matière fiscale entre en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2003. Un deuxième arrêté royal du 30 janvier 2003 règle le sort des demandes introduites avant le 1<sup>er</sup> janvier 2003 qui restent soumises aux législations précédentes.

Pour traiter les demandes, il convenait cependant de créer un service des décisions anticipées. Ce service ne verra le jour que par la promulgation de la loi du 21 juin 2004<sup>(4)</sup> qui précise que la direction dudit service sera assurée par un collège de dirigeants. L'arrêté royal du 13 août 2004<sup>(5)</sup> règle le fonctionnement du service et précise que le collège de direction est composé d'au moins trois et d'au plus cinq membres désignés pour une durée de cinq ans renouvelable. Un appel à candidature a été lancé pour la fonction de membre du collège de dirigeant.

Après la désignation, par arrêté royal du 4 octobre 2004, des membres du collège de dirigeants du service (Madame Véronique TAI et Messieurs Luc BATSELIER (Président), Luc VAN BRANTEGEM et José VILAIN), 34 fonctionnaires des niveaux 1 et B ont été mis à la disposition du service, au terme d'une procédure de sélection. Le 18 janvier 2005, le ministre pouvait annoncer que le nouveau Service des décisions anticipées en matière fiscale avait démarré le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

## 4. Examen du cadre législatif

### A) Le champ d'application

Le champ d'application est large puisque, suivant l'article 20 de la loi du 24 décembre 2002, le Service public fédéral Finances<sup>(6)</sup> peut se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts qui relèvent de ses compétences ou dont il assure le service de la perception et du recouvrement.

Sont donc visés les impôts sur les revenus, mais aussi la TVA, le précompte immobilier, les droits d'enregistrement ou les droits de succession.<sup>(7)</sup>

(4) *M. B.*, 9 juillet 2004.

(5) *M. B.*, 18 août 2004.

(6) Créé par l'A.R. du 17 février 2002, le SPF Finances est l'autorité compétente pour l'établissement, la perception et le recouvrement des impôts relevant des compétences de l'Etat ainsi que des impôts régionaux, dont il assure le service de la perception et du recouvrement.

(7) P. HAUTFENNE, Th. AFSCHRIFT, op. cit., n°53.

Cette nouvelle possibilité offerte par la loi n'empêche nullement l'obtention d'un accord « classique » avec le contrôleur.<sup>(8)</sup>

## B) Définition de la décision anticipée

Par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal (art 20 de la loi).

La décision anticipée ne s'inscrit pas dans un cadre contractuel. Il s'agit d'un acte juridique qui n'engage que l'administration.

Il ressort de la discussion des articles de la loi du 24 décembre 2002 que, lorsqu'il prend une décision anticipée, le SPF Finances s'engage de façon unilatérale et conditionnelle sur la manière dont il appliquera la loi, mais que le demandeur ne contracte quant à lui aucune obligation. Si ce dernier déroge aux conditions fixées, le SPF Finances n'est plus tenu, lui non plus, par son engagement. En cas de contestation ultérieure, celle-ci ne porte que sur l'imposition et non sur la décision anticipée.<sup>(9)</sup>

La décision anticipée s'applique à une situation concrète concernant un contribuable déterminé et pour une situation qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

## C) Limites

Le système de la décision anticipée comporte plusieurs limites qui peuvent être synthétisées comme suit :

1. La décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt (art 20 de la loi). Il s'agit ici d'un rappel de l'article 172 de la constitution.
2. La demande ne peut avoir trait à toute application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites (article 22, 3° de la loi).
3. La demande ne peut avoir trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'Etat belge et le demandeur (article 22, 1° de la loi). Cette exception ne doit être analysée que dans le chef du demandeur.

(8) Q.P. n° 786, PIETERS, 9 mai 2005, Q&R, Sénat, n° 092, p. 16446-16447.

(9) Question orale n° 3673 de M. DEVLIES, dd. 26 octobre 2004, Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com 373, p. 2-4.

4. L'octroi d'une décision anticipée ne peut pas être inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande (article 22, 2° de la loi). L'article 1 de l'arrêté royal du 17 janvier 2003<sup>(10)</sup> précise que les matières et dispositions relatives aux lois d'impôts, pour lesquelles le Service public fédéral Finances n'est pas autorisé à donner une décision anticipée, sont les suivantes :

- 1° les taux d'imposition et le calcul des impôts. Interrogé sur la question de savoir si une décision anticipée pouvait être demandée à propos du taux de TVA applicable, le Ministre a répondu : « *L'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de la loi du 24 décembre 2002 dispose que le SPF Finances n'est pas habilité à prendre une décision anticipée en matière de taux de TVA et de calcul de l'impôt. On ne peut déroger aux taux ou aux modes de calcul par la voie d'une décision anticipée. Le SPF Finances ne se prononce pas anticipativement sur le montant de l'impôt qui sera dû en définitive. Les taux sont fixés en vertu de la loi. Une décision anticipée peut en revanche être prise à propos de la question de savoir quel taux légal s'appliquera à une situation qui, fiscalement, n'a pas encore produit d'effets... Par contre, ce qui pourrait poser problème serait le fait que quelqu'un demande l'application d'un tarif particulier en fonction d'une situation particulière* »<sup>(11)</sup> ;
- 2° les montants et pourcentages ;
- 3° 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 ;
- 4° les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;
- 5° 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 ;
- 6° les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt ;
- 7° les bases forfaitaires de taxation.

(10) M.B., 31 janvier 2003.

(11) Question orale n° 3675 de M. DEVLIES, dd. 26 octobre 2004, Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com 373, p. 5.

5. En matière d'impôts sur les revenus, une décision anticipée ne peut, en outre, être donnée lorsque :
- 1° au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE ;
  - 2° l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

#### D) Introduction et instruction de la demande

L'article 21 de la loi règle le mode d'introduction des demandes. La demande de décision anticipée est adressée par écrit au Service public fédéral Finances dont l'adresse est la suivante :

Service décisions anticipées en matière fiscale, Rue de la Loi, 62, 1040 Bruxelles, tél. 02/237.69.40, fax 02/237.69.99, e-mail : [dvbsda@minfin.fed.be](mailto:dvbsda@minfin.fed.be).

Les demandes font l'objet d'un accusé de réception délivré au demandeur dans un délai de cinq jours ouvrables à compter de la date de réception de la demande. Le demandeur peut être entendu d'initiative ou à sa demande.<sup>(12)</sup> Rien ne s'oppose à ce qu'il puisse se faire représenter ou assister moyennant l'établissement de procurations *ad hoc*.

La demande doit être motivée et doit contenir :

- l'identité du demandeur et, le cas échéant, des parties et des tiers concernés ;
- la description des activités du demandeur ;
- la description complète de la situation ou de l'opération particulière ;
- la référence aux dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles devra porter la décision.

La demande contient, le cas échéant, une copie intégrale des demandes qui ont été introduites pour le même objet auprès des autorités fiscales des Etats membres des Communautés européennes ou d'Etats tiers avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition et des décisions qui s'y rapportent. Le demandeur ne doit produire que les demandes ayant le même objet, c'est-à-dire basée sur les effets fiscaux des mêmes faits.<sup>(13)</sup>

Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, la demande doit être complétée par tout élément nouveau relatif à la situation ou à l'opération envisagée.

(12) Voir A.R. 30 janvier 2003, *M.B.*, 12 février 2003.

(13) P. HAUTFENNE, Th. AFSCHRIFT, « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *J.T.*, 2003 n° 6098, n°75.

La décision anticipée est notifiée au demandeur par pli recommandé à la poste, dans un délai de trois mois à compter de la date d'introduction de la demande établie conformément aux dispositions qui précèdent. Le Service public fédéral Finances et le demandeur peuvent modifier ce délai de commun accord.

Le Service public fédéral Finances informe le demandeur du délai déterminé conformément à l'alinéa précédent, au plus tard dans les quinze jours ouvrables à partir du moment où la demande est complète. Aucune sanction n'est cependant prévue par la loi en cas de dépassement du délai.

Le représentant du ministre a précisé à cet égard « *au 16 septembre 2004, 283 des 514 demandes introduites étaient traitées mais le délai de décision s'est élevé à 174 jours calendrier en moyenne. Une décision anticipée ne peut être prise que lorsque le SPF Finances dispose de toutes les données (...) que des informations supplémentaires étaient souvent nécessaires et qu'il fallait généralement organiser une réunion avec le demandeur.*

*Un délai de trois mois pour répondre n'est qu'un objectif que nous nous sommes fixé. Il va de soi que les demandes complexes accroissent la durée moyenne de traitement ».*<sup>(14)</sup>

Rappelons ici que dans son communiqué du 19 août 2005, le ministre des Finances se réjouissait de constater que, parmi les 148 dossiers considérés en retard (demandes de 2003 et 2004), il en restait seulement 28 à clôturer. Des 194 demandes introduites cette année (jusqu'au 31 juillet 2005), 83 sont réglées. Ce qui signifie qu'en sept mois, 203 dossiers ont déjà été traités.

#### E) Effets de la décision (art. 23 de la loi)

Sauf dans les cas où l'objet de la demande le justifie, la décision est rendue pour un terme qui ne peut excéder cinq ans.

La décision anticipée est un acte juridique qui lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf :

- 1° lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;
- 2° lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ;

(14) Question orale n° 3637 de M. GOYVAERTS, dd. 19 octobre 2004, Compte Rendu Analytique, Commission des Finances de la Chambre, Com 353, p. 17-18.



En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur. Dans ce cas, le retrait de la décision anticipée produit ses effets à partir du jour du fait imputable au demandeur.

Pendant la période au cours de laquelle la décision anticipée trouve à s'appliquer, le demandeur doit communiquer au Service public fédéral Finances toute demande qu'il aurait introduite auprès des autorités fiscales d'un Etat membre des Communautés européennes ou d'un Etat tiers ainsi que toute décision qui s'y rapporte.

3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ;

La décision anticipée ne peut en effet faire naître de privilège dans le chef de celui qui l'obtient. Le changement de législation s'applique à tous les contribuables dès son entrée en vigueur.

4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.

Il ressort de cette dernière disposition qu'après avoir accordé une décision préalable, l'administration pourrait toujours remettre celle-ci en cause en plaçant qu'elle n'est pas conforme à la loi.

Dans ce contexte, nous pensons que le contribuable serait fondé à invoquer le non respect des principes de bonne administration pour maintenir les effets de droit des actes déjà réalisés sans préjudice de son droit de mettre en cause la responsabilité extra-contractuelle de l'Etat pour lui avoir communiqué une information erronée.<sup>(15)</sup>

## F) Publication et rapport

Les décisions anticipées sont publiées de manière anonyme, dans le respect des dispositions en matière de secret professionnel. Le Ministre des Finances adresse chaque année à la Chambre des représentants un rapport portant sur l'application du système des décisions anticipées. L'identité des demandeurs et des membres du personnel du Service public fédéral Finances ne peut être mention-

(15) Voir sur ce point : V. SCORIELS, « Le principe de confiance légitime en matière fiscale et la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2003, n° 40 et 41.

née dans le rapport. Le rapport est rendu public par la Chambre des représentants (articles 24 et 25 de la loi).

L'arrêté royal du 30 janvier 2003 précise que les décisions anticipées sont publiées sous la forme de synthèses individuelles ou collectives et que le rapport annuel est adressé au Ministre des Finances au plus tard le 30 juin de l'année qui suit celle sur laquelle porte le rapport (art 5 et 6).

Le représentant du Ministre des Finances a précisé qu'« une copie de la décision anticipée, positive ou négative, ou de la réponse concernant l'irrecevabilité de la demande est transmise aux services de taxation locaux compétents, lesquels n'ont pas encore reçu d'instructions en ce qui concerne la taxation des contribuables qui ont obtenu une décision anticipée. Les services de taxation locaux doivent appliquer les effets d'une décision anticipée, pour autant que le contribuable ait effectué les opérations ».<sup>(16)</sup>

## G) Effet relatif de la décision anticipée

Une décision anticipée peut-elle avoir une portée générale susceptible d'être appliquée dans des cas similaires ? Répondant à une question parlementaire, le Ministre des Finances a rappelé qu'une décision anticipée ne pouvait concerner qu'un seul cas concret.<sup>(17)</sup>

Le Tribunal de première instance de Mons a décidé : « Que la position prise par le Service public fédéral des Finances dans sa décision anticipée n° 300.081 du 30 septembre 2003 ne lie en rien le Tribunal de céans, dont la saisine se limite à la seule appréciation de la légalité, au regard des articles 57 et 219 du CIR 92, d'une cotisation spéciale sur sommes et charges non justifiées appliquée à l'encontre de la S.A. C ».<sup>(18)</sup>

La Cour d'appel d'Anvers dans un arrêt du 6 septembre 2005<sup>(19)</sup> a estimé qu'un ruling n'avait aucune valeur de précédent juridique vis-à-vis des tiers.

Ces décisions doivent être approuvées. La décision anticipée ne peut être source de droit que dans le chef de son bénéficiaire et ne peut tenir lieu de loi.

Il reste néanmoins qu'un contribuable pourrait s'étonner de ne pas obtenir un accord préalable sur un point

(16) Question orale n° 3674 de M. DEVLIES, dd. 26 octobre 2004, *Compte Rendu Analytique*, Commission des Finances de la Chambre, Com 373, p. 4-5.

(17) Q.P n° 738 de M. VAN DER MAELEN, Q&R, Ch., p. 12907.

(18) Civ. Mons, 28 février 2005, *Cour.fisc.*, 2005/374.

(19) Michaël NIEGO – Tax Consultant, [http://www.lecho.be/actualite/pwc\\_fiche-news.jsp?indice=22](http://www.lecho.be/actualite/pwc_fiche-news.jsp?indice=22)

de droit donné dès lors que l'administration se serait prononcée favorablement dans des cas juridiquement similaires. Dans cette hypothèse, le contribuable pourrait sans doute utilement faire valoir la violation du principe d'égalité des belges devant l'application de la loi pour mettre en cause la position de l'administration.

### **H) Recours contre la décision anticipée ou l'absence de décision ?**

La loi est muette sur cette question.

Certains auteurs, estimant que la loi du 24 décembre 2002 est une loi d'impôt, plaident que le tribunal de première instance est compétent pour connaître de toutes demandes relatives à la recevabilité ou au fondement d'une demande de décision anticipée et même pour sanctionner l'absence éventuelle de décision ou le retard de celle-ci.<sup>(20)</sup>

Pour notre part, nous pensons que, dans la mesure où la décision anticipée ressort de l'autorité du pouvoir exécutif pour des situations qui n'ont pas encore produit d'effets fiscaux, la compétence du pouvoir judiciaire ne justifie pas pour ce qui concerne la recevabilité ou le fondement d'une demande de décision préalable. Le pouvoir judiciaire n'est compétent qu'une fois l'imposition établie dans le chef du contribuable et le juge pourra dans ce cadre examiner la légalité de la décision préalable.

Autre est bien sûr la situation de l'absence de décision en réponse à la demande ou le cas d'une décision prononcée tardivement, hypothèses qui sont susceptibles d'engager la responsabilité de l'Etat sur base du droit commun de la responsabilité extra-contractuelle.

### **5. En pratique**

Le système des décisions anticipées est présenté par l'administration comme un outil mis à la disposition du contribuable afin de permettre à celui-ci d'obtenir la sécurité juridique concernant des opérations futures dans un laps de temps raisonnable.

(20) P. HAUTFENNE, Th. AFSCHRIFT, « La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 », *J.T.*, 2003, n° 79 et suiv.

Les conditions de recevabilité, les effets limités de la décision obtenue pourraient, *a priori*, décourager le contribuable d'avoir recours à ce système.

Il nous semble cependant qu'envisagé sous un angle dynamique cet outil peut s'avérer efficace pour la simple application de notre système fiscal parfois bien complexe. On peut, par exemple, penser ici au système du tax-shelter<sup>(21)</sup> dont la mise en application pose de nombreuses questions. Le service des décisions anticipées a été saisi de demandes à cet égard et devrait prochainement se prononcer.

La consultation de la banque de données « fisconet » du SPF Finances permet de se rendre compte des nombreuses décisions qui ont été rendues en 2005 dans les domaines les plus divers et de la manière dont les questions doivent être présentées.

Quel fiscaliste pourrait répondre de manière non équivoque à la question suivante :

Le versement de dividendes à sa société mère belge, par une filiale polonaise établie sur place dans une zone économique particulière et qui bénéficie de ce fait d'une exemption temporaire d'impôt sur certains revenus, est-il, sur base de l'article 203, § 1<sup>er</sup>, premier alinéa, 1° du CIR 92, exclu de la déduction RDT ? Interrogé sur cette question le service des décisions anticipées a répondu que ce versement de dividendes n'était pas exclu de la déduction RDT, ce qui pour le contribuable constitue une réponse claire et sécurisante.<sup>(22)</sup>

A la condition que le service des décisions anticipées se montre souple quant aux conditions de recevabilité des demandes et réponde dans le délai légal aux questions posées, on peut partager l'optimisme du ministre quant aux effets positifs de cette nouvelle procédure.

F. DELOBBE

Avocat au Barreau de Liège – Elegis, Hannequart & Rasir

(21) F. DELOBBE, Ch. Delvaux, « Tax-shelter ou l'exonération de bénéfices en vue de promouvoir la production d'oeuvres audiovisuelles belges agréées », *Pacioli*, n° 188, 30 mai 2005.

(22) Décision anticipée n° 500.032, dd. 24 novembre 2005, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>.

# T.V.A. – Artistes exécutants – exonération de l’art. 44 du Code de la T.V.A. – personnes morales également

## 1. Position du problème

L'article 44, § 2, 8°, deuxième phrase, du Code de la T.V.A. exonère les prestations de services fournies :

- aux organisateurs de compétitions ou spectacles sportifs ;
- par les personnes qui participent à ces compétitions ou spectacles.

Conformément à la réponse à la question parlementaire n° 865 du 29 juin 2005, (*bull. Q.R.*, Ch., S.O. 2004-2005, n° 94, pp. 16773-16775), l'administration vient de revoir sa position en supprimant toute distinction entre les personnes physiques et les personnes morales.

## 2. Commentaires

La circulaire n° 13/1997 commente cette exonération. Sous les numéros 10 et 11, la circulaire précitée prévoit que l'exonération s'applique uniquement aux personnes physiques. Selon cette interprétation, les sociétés, les ASBL, les associations sans personnalité juridique et les autres groupements divers sont des assujettis, collecteurs de T.V.A., avec droit à déduction.

La circulaire précise encore qu'il est sans importance, à cet égard, que :

- les artistes, compte tenu de la nature des spectacles puissent seulement agir en groupe ;
- les prestations soient effectuées par des personnes morales ou des associations de fait (sociétés de droit commun), par l'intermédiaire de leurs propres artistes (associés actifs, gérants, membres du personnel, collaborateurs directs, membres actifs, etc.).

Suite à la question réponse parlementaire évoquée, l'exonération peut s'appliquer à toutes les personnes, sans distinguer qu'elles soient des personnes physiques, des personnes morales, des associations sans but lucratif, ou des associations ou groupements sans personnalité juridique.

Par sa décision N° E.T. 108.828 du 30 septembre 2005, l'administration abandonne la position exprimée sous les numéros 10 et 11 de la circulaire précitée et se rallie à ladite réponse ministérielle.

## 3. Entrée en vigueur

Etant donné le retard apporté à la publication de la réponse parlementaire évoquée et à la décision administra-

tive y relative, l'administration a décidé que l'application de la nouvelle position ne serait exigée qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Toutefois, l'administration précise qu'elle n'apportera aucune critique dans l'hypothèse où une personne morale souhaiterait appliquer avant cette date l'exonération prévue.

Le fait d'ainsi revendiquer, sans attendre le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la qualité d'assujetti exonéré par l'article 44 du Code de la T.V.A. emporte toutefois les conséquences visées sous le poste 4.

## 4. Conséquences pour les personnes morales revendiquant l'exonération avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006

Les personnes morales, qui souhaitent ne pas attendre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour appliquer l'exonération dont il est question, peuvent déjà revendiquer cette application pour les années précédentes.

L'administration n'impose aucune obligation nouvelle à cet égard.

Cela ne signifie pas pour autant que les personnes morales concernées échappent à toutes les diligences et implications consécutives au choix de revendiquer l'exonération avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### 4.1. Avis au contrôle T.V.A.

L'assujetti doit manifester sa position auprès du contrôle de la T.V.A. dont il dépend, notamment par le dépôt d'une déclaration en ce sens.

En règle, il s'agit notamment du formulaire 604 C de cessation de l'activité d'assujetti collecteur de T.V.A., avec droit à déduction, imposé par l'article 53, § 1<sup>er</sup>, 1°, du Code de la T.V.A.

### 4.2. Demande en restitution de la T.V.A. perçue sur les recettes

Les personnes morales qui invoquent l'exonération de la T.V.A. avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, peuvent bénéficier de la restitution de la T.V.A. indûment perçue et versée à l'Etat sur les opérations de chiffre d'affaires concernées.

Ce droit leur est ouvert sur pied de l'article 77, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code de la T.V.A.

Toutefois, la restitution au profit de ces personnes morales, à charge de l'Etat, est notamment subordonnée à la preuve formelle de certains faits, dont essentiellement :

- le paiement effectif de cette taxe à l'Etat (déclarations périodiques déposées et grilles 54 payées sous une forme ou sous une autre);
- le remboursement réel aux « clients » (organisateur des compétitions ou des spectacles sportifs) de la taxe indûment perçue à leur charge.

Remarquons que lorsque ces « clients » ont postulé, à l'origine, la déduction de la T.V.A. dont la restitution est sollicitée par les personnes morales précitées, cette déductibilité devient abusive et doit faire l'objet d'un versement à l'Etat à due concurrence.

#### 4.3. Versement de la T.V.A. abusivement déduite

Dans la mesure où les personnes morales concernées revendiquent, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la qualité d'assujéti exonéré, non collecteurs de T.V.A., elles perdent le droit à déduction de la T.V.A. en amont. Par conséquent, il est impératif de régulariser les déductions opérées lors du dépôt des déclarations périodiques.

Ces déductions abusives portent sur la totalité des taxes en amont (frais généraux, investissements, etc.).

En principe, il faut alors considérer que la totalité des grilles 59 des diverses déclarations périodiques déposées durant la période concernée est en cause (sans préjudice d'autres régularisations positives ou négatives via les grilles ad hoc du formulaire de déclaration).

#### 4.4. Prescriptions

Le droit à restitution évoqué sous 4.2. et le remboursement des déductions abusives abordés sous 4.3. sont notamment régis par les articles 81 et suivants du Code de la T.V.A.

Il en résulte que la prescription de ces différentes actions est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit.

#### Exemples

Supposons que l'exonération soit revendiquée pour les années suivantes :

- première hypothèse, l'année 2005 ;
- deuxième hypothèse, les années 2005 et 2004 ;
- troisième hypothèse, les années 2005, 2004 et 2003.

Dans la première hypothèse, les actions prescrites au 1<sup>er</sup> janvier 2009.

Dans la deuxième hypothèse, les prescription dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008 (voir ci-dessus pour l'année 2005).

Enfin, dans la dernière hypothèse, les actions relatives à l'année atteintes par la prescription le 1<sup>er</sup> janvier 2007 (voir ci-dessus pour les années 2005 et 2004).

Par conséquent, toutes les actions portant sur l'année 2002 viennent à échéance le 31 décembre 2005.

Pour rester simple, les exemples qui précèdent négligent les différentes interruptions et/ou suspensions de la prescription qui auraient pu intervenir, et modifier de la sorte les dates citées.

#### 4.5. Equité fiscale

A notre estime, les personnes morales qui sollicitent l'exonération avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 doivent adopter la même position pour l'ensemble de la période antérieure non atteinte par la prescription.

Dans cet ordre d'idées, il nous apparaît exclu de revendiquer cette exonération, par exemple pour les années 2005 et 2003, en négligeant l'année 2004 sous le prétexte que la régularisation relative à cette dernière année serait défavorable à la personne morale (plus de T.V.A. à rendre pour les taxes déduites par rapport aux taxes relatives au chiffre d'affaires et dont la restitution peut être sollicitée).