

L'insécurité juridique actuelle du ruling fiscal

 lecho.be/economie-politique/belgique/general/l-insecurite-juridique-actuelle-du-ruling-fiscal/10272366.html

Des divergences de positions au sein de la même administration fiscale aboutissent au non-respect de la parole donnée aux contribuables et de la loi, comme plusieurs contribuables en ont eu récemment la désagréable surprise.

Le FMI et l'OCDE recensaient il y a peu, parmi les éléments clés d'une bonne gouvernance fiscale, un régime de *ruling fiscal* aux règles claires et simples, permettant aux contribuables de dialoguer avec l'administration et d'obtenir une certitude a priori quant au traitement fiscal de leurs opérations[1].

La Belgique s'est dotée d'un tel régime voilà plus de 15 ans. Tout contribuable peut demander au "Service des Décisions anticipées en matière fiscale" (SDA), une autorité administrative autonome au sein du Service public fédéral (SPF) Finances, de lui confirmer par une "**décision anticipée en matière fiscale**", à savoir "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"[2]. Les décisions sont prises par le collège du SDA, composé de six hauts fonctionnaires[3] nommés pour un mandat de cinq ans renouvelable. Une centaine de fonctionnaires spécialisés dans les différentes matières les assistent pour traiter environ 2.000 demandes par an. Lorsque le SDA est amené à interpréter une règle fiscale nouvelle, il se consulte avec l'administration centrale compétente. Les décisions anticipées sont publiées, après anonymisation, sur le site internet du SPF Finances et le SDA adresse un rapport annuel au Parlement.

SPF Finances lié par la décision anticipée

La loi précise expressément qu'une **décision anticipée du SDA "lie le SPF Finances pour l'avenir"**, dès lors que le contribuable a décrit tous les faits pertinents de l'opération et la réalise telle qu'il l'a décrite[4].

" Plusieurs contribuables ont eu récemment la désagréable surprise d'apprendre que leur contrôleur fiscal avait l'intention de les taxer en faisant fi de la décision anticipée qu'ils ont obtenue. "

La loi précise aussi qu'une décision anticipée doit être "conforme aux dispositions légales en vigueur ", "ne peut emporter exemption ou modération d'impôt", et ne lie pas le SPF Finances "lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne"[5]. Ces précisions traduisent le **souci de respecter les principes constitutionnels de la légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt ainsi que les recommandations des institutions internationales en matière de "concurrence fiscale**

dommageable"[6], qui classent comme "potentiellement dommageables" les pratiques administratives manquant de transparence et consistant à appliquer les dispositions légales de façon moins rigoureuse qu'elles le prévoient[7].

Le ruling "à la belge" n'a pas pour objectif d'accorder des passe-droits ou de permettre des accommodements par rapport à l'impôt légalement dû.

Le cadre juridique actuel assure ainsi à la fois la légalité, la sécurité juridique du contribuable, la qualité des rulings, et la transparence du processus.

Voici que plusieurs contribuables ont eu récemment la **désagréable surprise** d'apprendre que leur contrôleur fiscal, pourtant partie intégrante du même SPF Finances, avait l'intention de les taxer en **faisant fi de la décision anticipée** qu'ils ont obtenue, non pas parce qu'ils auraient omis de décrire au SDA tous les faits pertinents ou auraient en définitive fait autre chose que ce qu'ils avaient annoncé — situations où la loi autorise le contrôleur à passer outre le ruling —, mais **parce que le contrôleur n'est pas d'accord avec la manière dont le SDA a interprété les dispositions légales applicables à l'opération**. Le contrôleur dit en substance: le SDA a interprété la loi comme cela, mais moi je l'interprète comme ceci, je considère donc que votre décision anticipée n'est pas conforme à la loi et ne me lie par conséquent pas.

Situation surréaliste

La situation est surréaliste, car la même administration (par la voix de deux organes différents) défend des interprétations opposées de la législation qu'elle est censée appliquer de manière uniforme et dans le respect des principes de légalité et d'égalité au cœur de l'Etat de droit. La situation risque aussi, on le devine aisément, de **compromettre le crédit de la Belgique aux yeux des investisseurs étrangers**. Si tel est vraiment le résultat de la loi sur le ruling, il faut d'urgence corriger cette loi.

Mais, en réalité, ce résultat n'est conforme ni à l'esprit ni au texte de la loi de 2002 qui a organisé le système des décisions anticipées.

" La loi ne dit pas que tout contrôleur peut écarter une décision anticipée s'il interprète ces dispositions autrement que le SDA. "

Les travaux préparatoires de la loi de 2002 soulignent que le service chargé de délivrer les décisions anticipées a un **"pouvoir décisionnel total"** et de "décision finale », et que la délivrance d'une décision anticipée vaut **"engagement de la part de l'administration de ne pas dénoncer la décision anticipée"**, assurant ainsi aux contribuables le **"droit à la sécurité juridique"**[8]. L'objectif des auteurs de la loi était également, par la mise en place de ce service, de décharger les services de contrôle des "questions d'interprétation » pour leur permettre de « se recentre[r] sur la lutte contre les pratiques frauduleuses"[9].

La loi de 2002 précise certes que les décisions anticipées doivent être conformes aux dispositions légales nationales et internationales applicables, mais elle ne dit pas que tout contrôleur peut écarter une décision anticipée s'il interprète ces dispositions autrement que le SDA. Cela ôterait d'ailleurs son intérêt pratique au système mis en place.

Démontrer le caractère indéfendable de la décision

Ce que dit la loi de 2002, c'est qu'**une décision anticipée lie le SPF Finances sauf s'il s'avère que la décision anticipée est contraire aux dispositions légales applicables**. Pour pouvoir écarter une décision anticipée et taxer, le contrôleur doit donc commencer par démontrer que l'on se trouve dans cette situation exceptionnelle. Pour cela, le contrôleur ne peut se contenter de montrer que les dispositions légales applicables sont susceptibles de plusieurs interprétations, ni même que l'interprétation du SDA est critiquable; **il doit démontrer que, eu égard à l'état du droit, l'interprétation du SDA n'est pas raisonnablement défendable[10]**. La nuance peut paraître ténue, mais elle est bien connue des juristes, qui l'appliquent tous les jours. Si un texte légal peut raisonnablement vouloir dire blanc ou gris, il n'est pas possible de disqualifier l'une ou l'autre des deux interprétations avant que, soit le législateur clarifie les choses, soit la Cour de cassation, saisie d'un litige mettant en jeu ce texte légal, tranche entre ces deux interprétations. En revanche, une fois que la Cour de cassation a tranché, il n'est généralement plus raisonnable de soutenir que l'interprétation contraire est conforme à l'état du droit[11], sauf dans les cas rares où l'interprétation de la Cour de cassation fait la quasi-unanimité contre elle, auquel cas on attendra de voir si la Cour confirme sa position à l'occasion d'une nouvelle affaire. Dans certains cas, la clarification vient plutôt de la Cour de justice de l'Union européenne, de la Cour constitutionnelle ou du Conseil d'État, mais le critère à appliquer est le même.

C'est donc seulement si le contrôleur fiscal *commence par démontrer* que l'interprétation du SDA n'était pas raisonnablement défendable eu égard à la jurisprudence bien établie de la cour suprême compétente, qu'il peut légalement taxer en faisant fi de la décision anticipée délivrée au contribuable. À défaut, le contrôleur qui fait fi d'une décision anticipée viole non seulement la parole donnée par l'Etat belge, mais la légalité même qu'il prétend défendre[12].

Le nouveau ministre des Finances déclarait récemment dans ces colonnes que "notre fiscalité est tellement complexe qu'elle n'inspire plus confiance"[13]. Rien de tel pour miner la confiance que des divergences de positions au sein de la même administration aboutissant au non-respect de la parole donnée aux contribuables et de la loi.

*Par **Daniel Garabedian**, professeur et directeur du Master en droit fiscal, ULB, **Marc Bourgeois**, professeur et directeur du Master en droit fiscal, Uliège, **Luc De Broe**, professeur et président du Institut voor Fiscaal Recht, KULeuven, **Mark Delanote**, professeur de droit fiscal, UGent, **Bruno Peeters**, professeur et directeur*

*du Master en droit fiscal, Universiteit Antwerpen, **Edoardo Traversa**, professeur de droit fiscal, UCLouvain, **Elly Van de Velde**, professeur de droit fiscal et directeur de la Law, Tax & Business Unit, U Hasselt.*

[1] IMF/OECD (2019), 2019 Progress Report on Tax Certainty (rapport aux ministres des Finances du G20 et aux gouverneurs des banques centrales), Paris.

< www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm >, p. 47-48. Cf. aussi le premier considérant de la directive européenne du 8 décembre 2015 organisant l'échange automatique des rulings transfrontaliers au sein de l'Union.

[2] Loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale », art. 20, al. 2.

[3] Arrêté royal du 13 août 2004 concernant la création du service "décisions anticipées en matière fiscale" au sein du Service public fédéral Finances.

[4] Art. 23, al. 2 et 3, de la loi du 24 décembre 2002.

[5] Art. 20, al. 2 et 3, et art. 23, al. 2, 4°, de la loi du 24 décembre 2002.

[6] Voir l'exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, p. 66 et 10.

[7] Voir le rapport de l'OCDE, Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial, Paris, 1998, p. 32-33, et le Code de conduite européen dans le domaine de la fiscalité des entreprises, spéc. point B.5. approuvé par résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres réunis au sein du Conseil du 1^{er} décembre 1997 (JOCE, 1998, n° C 2, p. 2). Voir aussi les décisions de la Commission européenne considérant comme des aides d'Etat interdites certains rulings s'écarter des dispositions légales applicables, par exemple la décision de la Commission du 21 octobre 2015 à propos d'un ruling accordé par l'Etat luxembourgeois à une filiale du groupe Fiat et l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 24 septembre 2019 (aff. T-755/15 - T-759/15), actuellement frappé d'un pourvoi devant la Cour de justice, rejetant les recours contre cette décision,

< https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375 >

[8] Exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, p. 17 et 57-58.

[9] Exposé des motifs, p. 18.

[10] Cf., en matière d'aides d'Etat, à propos de l'appréciation, par une administration fiscale, des conditions financières à appliquer entre sociétés liées, les arrêts du Tribunal de l'Union européenne du 24 septembre 2019 en cause Fiat (aff. T-755/15 - T-759/15) et Starbucks (aff. T-760/15 - T-636/16).

[11] Cf. exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, p. 66-67.

[12] Si une clarification par la jurisprudence ou par le législateur intervient après la délivrance de la décision anticipée, il paraît logique que celle-ci cesse de lier le SPF Finances, mais seulement pour les opérations accomplies à partir de cette clarification, puisque, jusqu'à celle-ci, la décision anticipée était parfaitement valable. Les travaux préparatoires de la loi de 2002 évoquent une remise en cause rétroactive de la décision anticipée dans un tel cas (exposé des motifs, p. 67 ; comp. avis du Conseil d'Etat, p. 130), mais le texte de la loi n'impose pas une solution aussi extrême, qui aurait la conséquence paradoxale de rendre les décisions anticipées moins fiables que certaines assurances informelles de l'administration qui doivent être respectées pour le passé dès lors qu'elles ont créé une confiance raisonnable et légitime dans le chef d'un contribuable prudent et avisé (voir Cassation, 2 septembre 2016, RG n° F.14.0206.N).

[13] L'Echo, 31 octobre 2020.