CONSEIL D'ETAT - RAAD VAN STATE
LEGISLATION - WETGEVING
L
27-03-1990
Transmis à M.
Overgemaakt aan de H.

ST. L. 19.667/10.

ROYAUME DE BELGIQUE.

KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, dixième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 16 février 1990, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "modifiant, en matière de mesures contre les activités des pourvoyeurs de main-d'oeuvre, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus", a donné le 12 mars 1990 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tiende kamer, op 16 februari 1990 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging, op het stuk van maatregelen tegen de activiteiten van de koppelbazen, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen", heeft op 12 maart 1990 het volgend advies gegeven :

Intitulé.

L'objet de l'arrêté en projet dépasse les mesures contre les pourvoyeurs de main-d'oeuvre.

Le texte suivant est proposé :

"Arrêté royal modifiant, en ce qui concerne les activités des pourvoyeurs de main-d'oeuvre, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus".

Préambule.

A l'alinéa 1er, il convient d'ajouter la mention de la loi du 22 décembre 1989 dont l'article 252 a modifié l'article 299ter du Code des impôts sur les revenus.

Pour le surplus, on se reportera à l'observation faite sous l'article 227quinquies en projet.

Dispositif.

Article 1er.

La première phrase de l'article 1er serait mieux rédigée comme suit :

"Une section VIIIbis, intitulée "Mesures particulières concernant les activités des pourvoyeurs de main-d'oeuvre (Code des impôts sur les revenus, article 299ter)"

.../...

et comprenant les articles 227bis à 227quinquies, est insérée dans le chapitre III de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus".

Article 227ter.

L'alinéa 2 serait mieux rédigé comme suit :

"Le paiement du montant retenu doit s'effectuer en même temps que le paiement au sous-traitant et doit se faire exclusivement par versement ou virement au compte de chèques postaux du receveur désigné".

Le texte suivant est proposé pour l'alinéa 4 :

"En même temps qu'il procède au versement ou au virement visé à l'alinéa 3, l'entrepreneur principal envoie au receveur une copie des factures auxquelles se rapporte le paiement".

Article 227quater.

Paragraphe 1er.

Aux termes de l'article 1253 du Code civil : "Le débiteur de plusieurs dettes a le droit de déclarer, lorsqu'il paye, quelle dette il entend acquitter".

En l'espèce, la difficulté vient de ce que le paiement est nécessairement effectué par l'entrepreneur principal, tandis que l'affectation sera indiquée par le sous-traitant.

.../...

Interrogé sur cette difficulté, le fonctionnaire-délégué a répondu ce qui suit le 13 mars 1990 à l'auditeur-rapporteur (traduction) :

> "Du texte de l'article 227quater, § 1er, il apparaît clairement que le choix de l'affectation ne peut être fait qu'après que l'entrepreneur principal aura fait un versement. Si l'entrepreneur principal n'a fait aucun versement, le choix du sous-traitant est prématuré.
>
> En ce cas, le sous-traitant reste redevable de l'imposition, en raison du titre exécutoire dont dispose le receveur chargé du recouvrement. Les intérêts de retard dus sur la base de l'article 305 C.I.R. (qui est d'ordre public!) continuent à courir dans son chef.
>
> Si le sous-traitant a subi un préjudice à la suite de la négligence de l'entrepreneur principal, il peut, conformément au droit commun, introduire une action en indemnisation contre l'entrepreneur principal".

Il n'est pas douteux que le sous-traitant demeure redevable de l'imposition aussi longtemps qu'aucun paiement n'a été effectué à sa décharge par l'entrepreneur principal. Toutefois, le texte en projet violerait l'article 1253 du Code civil s'il devait être compris comme permettant au receveur de ne tenir aucun compte d'une affectation indiquée par le sous-traitant si peu que ce soit avant le paiement par l'entrepreneur principal du montant retenu, alors surtout que la conséquence en serait l'application du paragraphe 2 qui appelle des réserves, comme on va le lire, et alors que l'arrêté en projet ne prévoit aucun moyen d'information du sous-traitant dans le cas où l'entrepreneur principal n'a pas versé au receveur la somme retenue.

Le dispositif en projet devrait au moins organiser pareille information, en obligeant le receveur à signaler, dans un délai aussi bref que possible (à déterminer dans l'arrêté), l'absence de versement, en cas de désigna-

tion faite par le sous-traitant, sur la base de l'article 227quater, § 1er, ou en cas d'envoi d'une copie de la facture, conformément à l'article 227ter, alinéa 4.

En effet, il ne se concevrait pas que le sous-traitant, à qui est imposé ce régime particulier de paiement, reste dans l'ignorance de ce fait pendant un temps indéfini, alors que les intérêts de retard continuent ou commencent à courir dans son chef, comme le rappelle le fonctionnaire délégué.

Paragraphe 2.

Aux termes de l'article 1256 du Code civil :

> "Lorsque la quittance ne porte aucune imputation, le paiement doit être imputé sur la dette que le débiteur avait pour lors le plus d'intérêt d'acquitter entre celles qui sont pareillement échues; sinon, sur la dette échue, quoique moins onéreuse que celles qui ne le sont point.
>
> Si les dettes sont d'égale nature, l'imputation se fait sur la plus ancienne : toutes choses égales, elle se fait proportionnellement".

Le paragraphe 2 de l'article 227quater en projet n'est pas en concordance avec l'article 1256.

La question se pose donc de savoir si l'habilitation donnée au Roi par l'article 299ter nouveau, § 2, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus est suffisante pour permettre de tenir l'article 1256 en échec.

Selon l'article 299ter, § 2, alinéa 3, "Les montants versés pour un même sous-traitant sont affectés, dans l'ordre déterminé par le Roi, au paiement des sommes dues par ce sous-traitant en application du présent Code".

1. Force est de constater que l'article 227quater, § 2, en projet n'exécute pas cette disposition. En effet, le Roi n'y détermine pas l'ordre d'affectation des montants versés pour un même sous-traitant mais abandonne complètement la détermination de cet ordre "au choix du receveur des contributions directes". L'article 227quater doit donc être revu.

2. Subsidiairement, le texte devrait de toute façon préciser que les dettes visées sont, comme celles qu'envisage le paragraphe 1er, des dettes "qui existent au moment du paiement des montants retenus".

Article 227quinquies.

Pour saisir la portée véritable de l'arrêté en projet mais surtout de l'article, il faut le rapprocher du projet d'arrêté royal "portant exécution, dans le cadre des mesures contre les activités des pourvoyeurs de main-d'oeuvre, de l'article 30ter, § 2, deuxième alinéa, de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs et de l'article 299ter, § 2, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus", que le Conseil d'Etat, section de législation, a examiné sous le numéro 19.630 (avis du 15 février 1990). En effet, selon l'article 1er, alinéa 1er, de cet arrêté, l'entrepreneur principal est dispensé d'effectuer les retenues prescrites par l'article 299ter, § 2, du Code des impôts sur les revenus "à l'égard de chaque sous-traitant dont les travailleurs, occupés sur un chantier déterminé, sont en possession d'une fiche individuelle visée à l'article 4, § 3, de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux sur laquelle figure la vignette délivrée par le Fonds de sécurité d'exis-

tence établissant que les cotisations de sécurité sociale sont versées". L'alinéa 2 du même article ajoute que "Pour pouvoir bénéficier de la dispense visée à l'alinéa (1er), l'entrepreneur principal et chaque sous-traitant doivent être enregistrés conformément aux dispositions de l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 précitée et de l'article 299bis du Code des impôts sur les revenus".

A défaut de référence expresse à l'arrêté indiqué dans l'arrêté en projet présentement examiné, le lecteur de celui-ci pourrait se demander si les conditions du remboursement des sommes retenues ne sont pas de nature à dépasser l'objectif de lutte contre les activités des seuls pourvoyeurs de main-d'oeuvre.

Il est donc suggéré de compléter le préambule par le considérant suivant :

"Considérant qu'il y a lieu de prendre des mesures d'exécution de l'article 299ter du Code des impôts sur les revenus dans les cas où les entrepreneurs ne bénéficient pas de la dispense de retenue prévue par l'arrêté royal du ... portant exécution, dans le cadre ... etc.".

Article 2.

La date d'entrée en vigueur fixée dans le projet n'est juridiquement admissible que pour autant que l'arrêté royal prévu à l'article 56 de la loi-programme du 6 juillet 1989 procède au même choix et soit publié au Moniteur belge avant cette date.

.../...

L'effet immédiat de la règle nouvelle devrait être atténué, eu égard aux obligations imposées aux agents économiques; un certain délai devrait donc séparer la date de la publication de l'arrêté en projet au Moniteur belge du moment de son entrée en vigueur.

Cette modalité s'impose d'autant plus que la date d'entrée en vigueur des articles 54 et 55 de la loi-programme n'est pas encore connue des administrés et que les receveurs visés dans l'arrêté en projet ne sont pas encore désignés.

---

Opschrift.

Het doel van het ontworpen besluit reikt verder dan de maatregelen tegen de koppelbazen.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Koninklijk besluit tot wijziging, wat de activiteiten van de koppelbazen betreft, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen".

Aanhef.

In het eerste lid dient eveneens te worden verwezen naar de wet van 22 december 1989, waarvan artikel 252 artikel 299ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen heeft gewijzigd.

Voor het overige zij verwezen naar de opmerking bij het ontworpen artikel 227quinquies.

Bepalend gedeelte.

Artikel 1.

De eerste volzin van artikel 1 zou beter als volgt worden geredigeerd :

"Een afdeling VIIIbis, met als opschrift "Bijzondere maatregelen betreffende de activiteiten van de koppelbazen (Wetboek van de inkomstenbelastingen, artikel 299ter",

en bestaande uit de artikelen 227bis tot 227quinquies, wordt ingevoegd in hoofdstuk III van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen".

Artikel 227ter.

Het tweede lid zou beter als volgt worden geredigeerd :

"De betaling van het ingehouden bedrag moet verricht worden op hetzelfde tijdstip als de betaling aan de onderaannemer en uitsluitend door storting of overschrijving op de postrekening van de aangewezen ontvanger".

De volgende tekst wordt voorgesteld voor het vierde lid :

"Gelijktijdig met de in het derde lid bedoelde storting of overschrijving, zendt de hoofdaannemer aan de ontvanger een afschrift van de facturen waarop de betaling betrekking heeft".

Artikel 227quater.

Paragraaf 1.

Artikel 1253 van het Burgerlijk Wetboek luidt als volgt : "De schuldenaar van verscheidene schulden heeft het recht om, wanneer hij betaalt, te verklaren welke schuld hij wil voldoen".

In casu komt de moeilijkheid hieruit voort dat de betaling noodzakelijkerwijs wordt verricht door de hoofdaannemer, terwijl de bestemming wordt aangewezen door de onderaannemer.

Als gevolg van een verzoek om toelichting bij die moeilijkheid, heeft de gemachtigde ambtenaar op 13 maart 1990 het volgende antwoord verstrekt aan de auditeur-verslaggever :

> "Uit de tekst van art. 227quater, § 1, blijkt duidelijk dat de keuze van aanwending slechts kan gedaan worden nadat de hoofdaannemer een storting heeft gedaan. Indien de hoofdaannemer geen storting deed is de keuze van de onderaannemer voorbarig.
>
> In dat geval blijft de onderaannemer belastingschuldige, gelet op de uitvoerbare titel waarover de met de invordering belaste Ontvanger beschikt. De nalatigheidsinteresten die op grond van artikel 305 W.I.B. (dat van openbare orde is !) verschuldigd zijn, blijven in zijnen hoofde verder lopen.
>
> Indien de onderaannemer ingevolge die nalatigheid van de hoofdaannemer schade heeft geleden, kan hij overeenkomstig het gemeen recht een vordering in schadeloosstelling inleiden tegen de hoofdaannemer".

Het lijdt geen twijfel dat de onderaannemer belastingplichtig blijft zolang geen enkele betaling in zijn voordeel verricht is door de hoofdaannemer. De ontworpen tekst zou echter artikel 1253 van het Burgerlijk Wetboek schenden, indien hij zo moest worden opgevat dat hij het de ontvanger mogelijk maakt geenszins rekening te houden met een door de onderaannemer aangewezen bestemming, hoe onbeduidend ook, vooraleer de hoofdaannemer het ingehouden bedrag betaald heeft, te meer omdat als gevolg daarvan paragraaf 2 zou worden toegepast, waarbij, zoals verder zal blijken,

voorbehoud moet worden gemaakt, en omdat het ontworpen besluit in geen enkel middel voorziet om de onderaannemer op de hoogte te brengen in het geval de hoofdaannemer het ingehouden bedrag niet aan de ontvanger heeft gestort.

Het ontworpen bepalend gedeelte zou ten minste zo'n informatieverstrekking moeten regelen, door de ontvanger te verplichten binnen een zo kort mogelijke termijn (in het besluit te bepalen) mede te delen dat er geen storting is verricht, in geval van aanwijzing door de onderaannemer, op grond van artikel 227quater, § 1, of, in geval van toezending van een afschrift van de factuur, overeenkomstig artikel 227ter, vierde lid.

Het zou immers niet goed denkbaar zijn dat de onderaannemer, aan wie die bijzondere betaalregeling wordt opgelegd, gedurende onbepaalde tijd van dat feit geen kennis zou krijgen, terwijl de verwijlinteresten ten aanzien van hem verder lopen of beginnen te lopen, zoals de gemachtigde ambtenaar signaleert.

Paragraaf 2.

Artikel 1256 van het Burgerlijk Wetboek luidt :

> "Wanneer in de kwijting geen sprake is van enige toerekening, moet de betaling toegerekend worden op de schuld die de schuldenaar alsdan, onder alle vervallen schulden, het meeste belang had te voldoen; anders, op de vervallen schuld, hoewel deze minder bezwarend is dan die welke niet vervallen zijn.
>
> Indien de schulden van gelijke aard zijn, geschiedt de toerekening op de oudste; alles gelijkstaande, geschiedt zij op alle schulden naar evenredigheid".

Paragraaf 2 van het ontworpen artikel 227quater is niet in overeenstemming met artikel 1256.

De vraag is dus of de machtiging die aan de Koning wordt verleend bij het nieuwe artikel 299ter, § 2, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, voldoende is om de werking van artikel 1256 te kunnen verhinderen.

Artikel 299ter, § 2, derde lid, luidt : "De voor eenzelfde onderaannemer gestorte bedragen worden, in de orde die de Koning bepaalt, aangewend tot betaling van de bedragen die deze onderaannemer verschuldigd is op grond van dit Wetboek".

1. Men kan niet anders dan vaststellen dat het ontworpen artikel 227quater, § 2, die bepaling niet uitvoert. De Koning bepaalt immers niet de volgorde waarin de voor eenzelfde onderaannemer gestorte bedragen worden aangewend, maar laat dat volledig over aan de "keuze van de ontvanger der directe belastingen". Artikel 227quater moet dus worden herzien.

2. In de tweede plaats zou de tekst in elk geval nader moeten bepalen dat de bedoelde schulden, zoals die waarop paragraaf 1 doelt, schulden zijn "die bestaan op het ogenblik van de betaling van de ingehouden bedragen".

Artikel 227quinquies.

Om de echte strekking van het ontworpen besluit maar vooral van het artikel te kunnen begrijpen, moet het in verband worden gebracht met het ontwerp van koninklijk besluit "tot uitvoering, in het kader van de maatregelen tegen

.../...

de activiteiten van de koppelbazen, van artikel 30ter, § 2, tweede lid, van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, en van artikel 299ter, § 2, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen", welk ontwerp de Raad van State, afdeling wetgeving, heeft behandeld onder het nummer L. 19.630 (advies van 15 februari 1990). Immers, volgens artikel 1, eerste lid, van dat besluit wordt de hoofdaannemer ervan vrijgesteld de inhoudingen te verrichten voorgeschreven door artikel 299ter, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen "ten aanzien van elke onderaannemer van wie de op een bepaalde werf tewerkgestelde werknemers in het bezit zijn van een individuele fiche, bedoeld bij artikel 4, § 3, van het koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978 betreffende het bijhouden van sociale documenten, waarop het door het Fonds voor bestaanszekerheid uitgereikt vignet is aangebracht, waarbij vastgesteld wordt dat de sociale zekerheidsbijdragen gestort zijn". In het tweede lid van hetzelfde artikel wordt eraan toegevoegd : "Om de in het (eerste) lid vermelde vrijstelling te kunnen genieten, moeten de hoofdaannemer en elke onderaannemer geregistreerd zijn overeenkomstig de bepalingen van artikel 30bis van voornoemde wet van 27 juni 1969 en van artikel 299bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen".

Bij gebrek aan een uitdrukkelijke verwijzing naar het bovengenoemde besluit in het ontworpen besluit dat we nu onderzoeken, zou de lezer hiervan zich kunnen afvragen of de voorwaarden voor de terugbetaling van de ingehouden bedragen niet van die aard zijn dat het doel de activiteiten van louter de koppelbazen te bestrijden, wordt voorbijgestreefd.

.../...

Voorgesteld wordt dan ook de aanhef aan te vullen met de volgende considerans.

"Overwegende dat er maatregelen dienen te worden genomen tot uitvoering van artikel 299ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen in het geval de aannemers niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van inhoudingen bedoeld in het koninklijk besluit van ... tot uitvoering, in het kader ... enz.".

Artikel 2.

De in het ontwerp bepaalde datum van inwerkingtreding is eerst juridisch aanvaardbaar als voor het koninklijk besluit bedoeld in artikel 56 van de programmawet van 6 juli 1989 dezelfde keuze wordt gemaakt en als dat vóór die datum in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

De onmiddellijke uitwerking van de nieuwe regel zou moeten worden verzacht gelet op de verplichtingen die aan de economische subjecten worden opgelegd; er zou dus een bepaalde periode moeten liggen tussen de datum van de bekendmaking van het ontworpen besluit in het Belgisch Staatsblad en het tijdstip van de inwerkingtreding ervan.

Die werkwijze is des te noodzakelijker omdat de burgers de datum van de inwerkingtreding van de artikelen 54 en 55 van de programmawet nog niet kennen en omdat de in het ontworpen besluit bedoelde ontvangers nog niet zijn aangewezen.

---

La chambre était composée de

Messieurs : P. TAPIE, président,
de Heren : voorzitter,

P. MARTENS, conseillers d'Etat,
M. HANOTIAU, staatsraden,

C. DESCHAMPS, assesseurs de la section de législation,

P. GOTHOT, assessoren van de afdeling wetgeving,

Madame : M.-Ch. MALCORPS, greffier assumé,
Mevrouw : toegevoegd griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. P. TAPIE.
Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. TAPIE.
Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

M.-Ch. MALCORPS.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

P. TAPIE.