KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 50.478/1
VAN 10 NOVEMBER 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 17 oktober 2011 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een amendement van de regering betreffende de fiscale voordelen verbonden aan werken in onroerende staat, heeft, na de zaak te hebben onderzocht op de zittingen van 3 november 2011 en 10 november 2011, het volgende advies gegeven:

STREKKING EN ANALYSE

1. Het om advies voorgelegde "amendement"[1] omvat 8 artikelen, genummerd van 2 tot 9, en strekt er in hoofdzaak toe de registratie van de aannemer als voorwaarde voor het verkrijgen van bepaalde belastingverminderingen te vervangen door de voorwaarde dat de aannemer op de factuur een "verklaring op eer" aflegt dat hij geen fiscale of sociale schulden had op het ogenblik van het sluiten van de overeenkomst. De regeling geldt voor de volgende belastingverminderingen: de vermindering voor energiebesparende uitgaven in een woning (artikel 145^{24} Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92), de vermindering voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid (artikel 145^{25} WIB 92), de vermindering voor de uitgaven met het oog op de verwerving van een elektrisch voertuig of met het oog op de installatie van een oplaadpunt voor elektrische voertuigen (artikel 145^{28} WIB 92), de vermindering van uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen (artikel 145^{30} WIB 92) en de vermindering voor uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand (artikel 145^{31} WIB 92) (zie de artikelen 2 tot 6).

De nieuwe regeling zal van toepassing zijn op de overeenkomsten die worden gesloten vanaf 1 januari 2012 (artikel 9).

Met "sociale schulden" zijn bedoeld de schulden omschreven in artikel 30*bis*, § 3, zevende lid, van de wet van 27 juni 1969 'tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders' (artikelen 2 tot 6). Die bepaling luidt:

> "Men verstaat onder eigen sociale schulden, het geheel van de sommen die verschuldigd kunnen zijn aan de Rijksdienst voor de Sociale Zekerheid in zijn hoedanigheid van werkgever. De Koning stelt hiervan een lijst op."

Artikel 26 van het koninklijk besluit van 27 december 2007 'tot uitvoering van de artikelen 400, 401, 403, 404 en 406 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en van artikel 30*bis* van de wet van 27 juni 1969 'tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders' bepaalt:

> "§ 1. Voor de toepassing van artikel 30*bis*, § 3, zevende lid, van de voornoemde wet van 27 juni 1969, wordt beschouwd geen schuldenaar te zijn ten overstaan van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, de werkgever die :

[1] De om advies voorgelegde tekst was blijkbaar bedoeld als amendement bij het ontwerp van wet 'houdende fiscale en andere bepalingen', doch die wet is intussen tot stand gekomen (wet van 7 november 2011 'houdende fiscale en diverse bepalingen', *BS* 10 november 2011, derde editie). De tekst zal derhalve hetzij als autonoom ontwerp, hetzij als amendement bij een ander ontwerp, bij het Parlement moeten worden ingediend.

- aan de genoemde Rijksdienst alle geëiste aangiften heeft toegezonden tot en met de aangiften betreffende het voorlaatste verlopen kwartaal;
- niet meer dan 2.500,00 EUR verschuldigd is als bijdragen, vermeerderingen, vaste vergoedingen, nalatigheidsinteresten of gerechtskosten;
- in afwijking van het streepje dat voorafgaat, voor de werkgever die ressorteert onder het Paritair Comité voor het bouwbedrijf, de provisies betaald hebben die voorzien zijn in artikel 34*bis* van het koninklijk besluit van 28 november 1969 'in uitvoering van de wet van 27 juni 1969 ter herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de sociale zekerheid der werknemers'.

§ 2. Voor de toepassing van dezelfde artikelen wordt beschouwd geen schuldenaar te zijn ten overstaan van een Fonds voor bestaanszekerheid, de werkgever:

- die valt onder bevoegdheid van het Paritair Comité voor het bouwbedrijf (PC 124);
- waarvan alle gegevens betreffende de brutobezoldigingen van de arbeiders tot en met het voorlaatste vervallen kwartaal ter beschikking zijn van de Patronale Dienst voor Organisatie voor Kontrole van de Bestaanszekerheidsstelsels (PDOK), hetzij doordat die gegevens ter beschikking zijn via de Kruispuntbank voor Sociale Zekerheid nadat ze door de werkgever via de Multifunctionele Aangifte (DmfA) aan de RSZ zijn toegezonden en door deze laatste gevalideerd, hetzij doordat de werkgever die niet aan de DmfA is onderworpen de vereiste aangiftes aan de PDOK heeft bezorgd;
- die niet meer dan 70,00 EUR verschuldigd is als verschuldigde bijdrage voor de financiering van de getrouwheids- en weerverletzegels.

§ 3. De eigen sociale schulden van een werkgever zijn gevormd door :

- de socialezekerheidsbijdragen;
- de bijdrageopslag bedoeld in artikel 28 van de voornoemde wet van 27 juni 1969;
- de vaste vergoedingen bedoeld in artikelen 28, 29, 29*bis* en 30 van de voornoemde wet van 27 juni 1969;
- de vaste vergoeding bedoeld in artikel 38, § 3*quater* van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers;
- de verwijlinterest bedoeld in artikel 28 van de voornoemde wet van 27 juni 1969;
- de eventuele gerechtelijke kosten."

De bedoelde "fiscale schulden" zijn omschreven in het ontworpen artikel 145^{33} WIB 92 (artikel 7 van het amendement):

"(…)

1° alle schulden inzake directe en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen op de inkomsten niet inbegrepen de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen waarvoor de gewesten de dienst van de belasting verzorgen;

2° alle schulden inzake voorheffingen niet inbegrepen de voorheffingen waarvoor de gewesten de dienst van de belasting verzorgen;

3° alle schulden inzake belasting over de toegevoegde waarde;

4° de buitenlandse belastingschuldvorderingen waarvoor in het kader van de richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen, of een internationale overeenkomst de invorderingsbijstand is gevraagd.

De fiscale schulden waarvoor een correct nageleefd afbetalingsplan bestaat, worden niet beschouwd als schulden in de zin van deze paragraaf."

Uit de artikelen 30*bis*, § 4, zesde lid, van de wet van 27 juni 1969 en 403, § 5, eerste lid WIB 92 volgt dat de overheid voor beide soorten schulden een publiek toegankelijke gegevensbank ter beschikking stelt die bewijskracht heeft. Die databank kan via het internet worden geraadpleegd en biedt de mogelijkheid om een "beslissing" of een attest af te drukken zodat de aannemer kan bewijzen dat hij schuldenvrij is.[2]

2. Uit de verantwoording bij het amendement blijkt dat de Regering met de regeling tegemoet wil komen aan een vraag van de bouwsector om aannemers "die niet echt volgens de regels werken" niet meer toe te laten om werken uit te voeren waarvoor een fiscaal voordeel kan worden verkregen. Nog volgens de verantwoording past de maatregel in de strijd tegen de "fiscale" fraude.

Er zij aan herinnerd dat het Grondwettelijk Hof indertijd de registratie van de aannemers aanvaardbaar heeft geacht als middel om de correcte toepassing van de fiscale en sociale wetgeving te waarborgen en ter bestrijding van zwartwerk. In dit verband kan bijvoorbeeld worden verwezen naar arrest nr. 46/2002 van 13 maart 2002:

"B.5.1. Het stelsel van de registratie van de aannemers strekt ertoe door middel van grondige onderzoeken de correcte toepassing door hen van de fiscale en sociale wetgeving te waarborgen (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415-1, p. 38).

Volgens de parlementaire voorbereiding gaan de in het geding zijnde maatregelen uit van de bekommernis om de strijd aan te binden tegen de koppelbazen en de

[2] Voor de databank sociale schulden, zie:
https://www.socialsecurity.be/attest30bis-web/prepareRequest.do?lang=nl;
databank fiscale schulden:
http://ccff02.minfin.fgov.be/portal/portal/MyMinfinPortal/services/attests/CrassusPortletWindow?action=e&windowstate=normal&mode=view&org.apache.myfaces.portlet.MyFacesGenericPortlet.VIEW_ID=%2FWEBNF%2Fviews%2Findex.jsp.

bedrieglijke praktijken die ontstaan, enerzijds, uit de niet-betaling van sociale bijdragen, bedrijfsvoorheffing en B.T.W. en, anderzijds, uit het bezetten van een belangrijk aantal arbeidsplaatsen door personen die sociale uitkeringen genieten en die prestaties verrichten met schending van de bepalingen betreffende de toekenning van die uitkeringen, of door buitenlanders die niet gemachtigd zijn te werken, wat tot gevolg heeft dat het aanbod vermindert voor de werkzoekenden die in orde zijn met de voorschriften (idem, p. 36).

B.5.2. Teneinde te waarborgen dat die doelstellingen kunnen worden bereikt, is het niet onredelijk de regeling inzake de registratie van de aannemers te koppelen aan bepalingen die voor hun medecontractanten verplichtingen in het leven roepen, zodat zij weten dat, indien zij een overeenkomst willen sluiten met een aannemer die niet geregistreerd zou zijn, zij het risico lopen gedeeltelijk gehouden te zijn tot betaling van de belastingschulden en van de sociale bijdragen welke die aannemer verschuldigd zou zijn. Zo wil men bereiken dat niemand er belang bij heeft een beroep te doen op de diensten van niet-geregistreerde aannemers (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415-1, p. 38).”[3]

Onder meer gelet op het voorgaande, zou het doel van de regeling in de toelichting duidelijker moeten worden omschreven. Wie als aannemer fiscale schulden heeft, bezondigt zich daarom nog niet noodzakelijk aan fiscale fraude, en de regeling beoogt niet enkel het werken met aannemers die fiscale schulden hebben te ontmoedigen, maar viseert ook aannemers met sociale schulden.

3. De registratie als aannemer zoals bedoeld in artikel 30*bis*, § 2, van de wet van 27 juni 1969 en in artikel 401 WIB 92 wordt, omdat het Hof van Justitie de regeling in strijd met het vrij verkeer van diensten heeft verklaard,[4] afgeschaft: zie het bericht in het Belgisch Staatsblad van 19 augustus 2011, tweede editie, 47.962, en hoofdstuk 5 van de wet van 7 november 2011 ‘houdende fiscale en diverse bepalingen’. De opheffing van de regeling gaat in op een door de Koning bij in de Ministerraad overlegd besluit vast te stellen datum (artikel 21 van de wet van 7 november 2011).

De regel dat een opdrachtgever van werken gedeeltelijk hoofdelijk aansprakelijk[5] is voor de betaling van de fiscale en sociale schulden van zijn medecontractant indien hij een beroep doet op een aannemer die fiscale of sociale schulden heeft op het ogenblik van het sluiten

[3] Zie, onder meer, ook: GwH 19 maart 2009, nr. 56/2009, B.6.1 tot B.7.3 (“Het systeem van registratie is een geschikt middel om de betrouwbaarheid van een aannemer te bepalen: het zet de personen die willen contracteren ertoe aan zich voorafgaandelijk ervan te vergewissen of die aannemer is geregistreerd.”); GwH 12 november 2009, nr. 183/2009, B.9 tot B.10.2.

[4] HvJ 9 november 2006, C-433/04, *Commissie v. België*; HvJ 15 juli 2010, C-74/09, *Bâtiments et Ponts Construction SA v. Berlaymont 2000 SA*.

[5] Het amendement strekt er ook toe om artikel 402, § 4, tweede lid WIB 92 aan te passen, wat de schulden betreft voor de betaling waarvan de hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden aangewend (artikel 8).

van de overeenkomst, alsook de verplichting om bij betaling een deel van het bedrag in te houden en aan de overheid te storten, blijft gelden. Dat de regeling evenwel niet van toepassing is op de opdrachtgever-natuurlijke persoon voor zover hij de werken louter voor privé-doeleinden laat uitvoeren,[6] blijft eveneens onveranderd.

In arrest nr. 183/2009 van 12 november 2009 merkte het Grondwettelijk Hof over het ontraden van het laten uitvoeren van werken door niet-geregistreerde aannemers het volgende op:

> "B.10.3.1. De appellant voor het verwijzende rechtscollege wijst erop dat luidens artikel 407 van het WIB 1992, de opdrachtgever-natuurlijke persoon die voor louter privédoeleinden werken laat uitvoeren door een aannemer die fiscale schulden heeft, niet is onderworpen aan de hoofdelijke aansprakelijkheid bepaald in artikel 402 van het WIB 1992 en aan de in artikel 403 van het WIB 1992 voorgeschreven verplichting 15 pct. van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in te houden en te storten bij de door de Koning aan te wijzen ambtenaar.
>
> B.10.3.2. Het feit dat de wetgever een natuurlijke persoon die voor louter privédoeleinden werken laat uitvoeren, vrijstelt van de in de artikelen 402 en 403 van het WIB 1992 bepaalde maatregelen, verhindert evenwel niet dat hij bij het belasten van een meerwaarde alsnog een maatregel neemt die het beroep op niet-geregistreerde aannemers beoogt te ontmoedigen."

Die laatste vaststelling van het Grondwettelijk Hof kan ook worden toegepast op het ontmoedigen van het werken met aannemers die sociale of fiscale schulden hebben. Mocht het in die zin de bedoeling zijn om een deel van de verantwoordelijkheid voor het contracteren bij de opdrachtgever te leggen, dan zal dit duidelijk tot uiting moeten worden gebracht in de ontworpen bepalingen. Want zoals die nu zijn geredigeerd, blijkt er slechts uit dat de belastingvermindering afhankelijk is van de verklaring op de factuur door de aannemer dat hij geen schulden had op het ogenblik van het sluiten van de overeenkomst. Uit de ontworpen bepalingen blijkt geenszins dat de opdrachtgever daarbij een actieve rol te spelen heeft.

In deze hypothese waarbij de opdrachtgever toch verantwoordelijkheid draagt, is het systeem niet sluitend geregeld. Rijst immers de vraag hoe die opdrachtgever kan weten en controleren of de aannemer al of niet schuldenvrij is. De publiek toegankelijke gegevensbanken met betrekking tot sociale en fiscale schulden zijn immers expliciet gekoppeld aan de uitvoering van artikel 30*bis*, §§ 3 en 4 (zie artikel 30*bis*, § 4, zesde lid, van de wet van 27 juni 1969), en de artikelen 402 en 403 WIB 92 (zie artikel 403, § 5, eerste lid WIB 92). Als zij ook bewijskracht hebben in het kader van de hier aan de orde zijnde regelingen, dan zal dit expliciet moeten worden bepaald.

---

[6] Artikel 30*bis*, § 10, van de wet van 27 juni 1969 en artikel 407 WIB 92.

Uit de verantwoording bij het amendement lijkt echter te moeten worden afgeleid dat het niet de bedoeling is de opdrachtgevers[7] van de werken te verplichten na te gaan of een aannemer fiscale of sociale schulden heeft, maar de verantwoordelijkheid te leggen bij diegene die in eerste instantie de fiscale en sociale regels moet naleven, nl. de aannemer.[8] Er kan dan ook aangenomen worden dat het niet de bedoeling is om de opdrachtgever van de werken te sanctioneren indien de "verklaring op eer" van de aannemer onjuist blijkt te zijn. In dat geval behoudt de opdrachtgever derhalve het belastingvoordeel, maar kan de aannemer worden vervolgd wegens valsheid in geschrifte.[9]

Deze lezing van de ontworpen regeling is door de gemachtigde uitdrukkelijk bevestigd, die heeft verklaard dat het initieel de bedoeling was om ook verantwoordelijkheid te leggen bij de belastingplichtige maar dat daarvan is afgestapt om redenen van administratieve vereenvoudiging.

De ontworpen teksten zullen duidelijker in die zin geredigeerd dienen te worden.[10]

Zo bekeken is de regeling bovendien kennelijk niet voldoende adequaat: een onjuiste verklaring door de aannemer op de factuur, heeft belastingtechnisch geen gevolg, zodat de opdrachtgevers van dergelijke werken niet echt worden aangespoord te contracteren met aannemers die volgens de regels werken; ook voor de belastingdienst is er geen onmiddellijke noodzaak om te controleren of die verklaring op de factuur correct is, vermits dat geen impact

---

[7] In de verantwoording wordt verwezen naar "particulieren die handelen voor hun privé-behoeften" (vgl. met artikel 407 WIB 92) en wordt gesteld dat is geoordeeld dat "de particulieren" niet verplicht zijn na te gaan of een aannemer schulden heeft. Uit de ontworpen bepalingen blijkt echter niet dat er een onderscheid in wordt gemaakt tussen de opdrachtgever-natuurlijke persoon voor zover hij voor loutere privédoeleinden de werken laat uitvoeren en een andere opdrachtgever. Daaruit volgt dat bijvoorbeeld een natuurlijke persoon die de werken in het kader van zijn zelfstandige beroepsactiviteit laat uitvoeren, in principe wel onderworpen is aan de artikelen 402 (hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de fiscale schulden van de aannemer) en 403 (verplichting tot inhouding bij betaling aan de aannemer) WIB 92, doch wat de hier aan de orde zijnde belastingverminderingen betreft geen bijzondere verplichtingen opgelegd krijgt.

[8] De betrokken passage luidt: "De Regering heeft (…) geoordeeld dat de particulieren verplichten na te gaan of een aannemer fiscale of sociale schulden heeft, hen (…) te veel administratieve overlast zou bezorgen. Daarom vindt de Regering dat de basisidee kan behouden blijven maar met een aantal verbeteringen die moeten zorgen voor een administratief eenvoudig systeem dat bovendien de hoofdverantwoordelijkheid legt bij de persoon die in eerste instantie de fiscale en sociale regels moet naleven, te weten de aannemer."

[9] Het gaat bijgevolg niet om een verklaring waarbij louter de eer van de aannemer op het spel staat, maar waarvoor hij ook daadwerkelijk kan worden gesanctioneerd als die onjuist blijkt te zijn.

[10] In de betrokken passage van de verantwoording worden woorden gebruikt als "hoofdverantwoordelijkheid" en "in eerste instantie", wat medeverantwoordelijkheid van een opdrachtgever helemaal niet uitsluit. Ook in andere stukken die bij de adviesaanvraag zijn gevoegd, schemert dit door. Zo merkt de Inspectie van Financiën op dat de budgettaire impact positief zou moeten zijn "puisque des contribuables ne feront pas attention au moment de la conclusion du contrat et perdront l'avantage fiscal".

heeft op het toekennen van het belastingvoordeel. Daarenboven rijst de vraag of niet in een regeling dient te worden voorzien ter bescherming van de opdrachtgever voor het geval een aannemer bij het sluiten van de overeenkomst wel zegt dat hij geen schulden heeft, maar naderhand weigert een verklaring in die zin op de factuur aan te brengen om geen valsheid te plegen. Ook op deze punten zullen de ontworpen bepalingen moeten worden herbekeken.

4. Zoals ook het geval is in de artikelen 30*bis*, § 3, van de wet van 27 juni 1969 en 402 WIB 92, is het ogenblik van het sluiten van de overeenkomst het ankerpunt in de ontworpen regeling. De aannemer dient op de factuur te verklaren dat hij op dat ogenblik geen fiscale of sociale schulden had. Met het oog op de werkbaarheid en de effectiviteit van de regeling dient de vraag te worden gesteld hoe bepaald zal kunnen worden op welk ogenblik de overeenkomst is gesloten. Dat geldt niet enkel in het geval van een mondelinge overeenkomst, doch ook indien een schriftelijke overeenkomst is opgesteld. Het is immers niet duidelijk op welke manier inzage zal verkregen worden in die overeenkomst.

5. Dat enkel de (sociale en fiscale) schulden waarvoor de federale overheid instaat voor de invordering in aanmerking worden genomen, hetzij omdat het om federaal geïnde bijdragen of belastingen gaat, hetzij omdat de federale overheid instaat voor de dienst van die belastingen of voor de invordering van die belastingschuldvorderingen, wordt als volgt verantwoord:

- wat de fiscale schulden betreft:

In de toelichting bij de ontworpen regeling wordt gesteld:

“Aangezien het hier om een federale maatregel gaat, heeft de Regering geoordeeld dat enkel de schulden voor federale belastingen moeten worden vermeld.”

De gemachtigde verduidelijkte dit als volgt:

“De federale overheid beschikt niet over de info en zou dus verplicht zijn een uitwisseling van informatie op poten te zetten [met de gewesten]. Opgemerkt wordt dat de in de maatregel bedoelde schulden in hoofdzaak schulden zijn inzake inkomstenbelastingen die rechtstreeks slaan op de winst van de onderneming en dus een link hebben met de uitgevoerde werken. De gewestbelastingen (zoals verkeersbelasting, registratierechten, enz.) zijn eerder algemene belastingen die los staan van de uitgevoerde werken en waarvan dus wordt gemeend dat ze ook om die reden niet in aanmerking moeten worden genomen.”

En de gemachtigde stelde verder:

"De nieuwe regel steunt, wat de in aanmerking te nemen schulden betreft, op de bestaande regel inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid (zie artikel 402, § 4, WIB 92). Het gaat hier inderdaad om alle fiscale schulden ten opzichte van de federale overheid met inbegrip van de schulden waarvoor de federale overheid moet tussenkomen in het kader van een verzoek om invorderingsbijstand. De andere schulden van een buitenlandse aannemer kunnen door de federale overheid niet worden ingevorderd en blijven daardoor buiten beschouwing.

Hoewel de nieuwe maatregel, in tegenstelling tot de bestaande maatregel die zich situeert binnen de invorderingsregels inzake directe belastingen, los staat van de pure invordering, is gemeend dat het voor iedereen eenvoudiger is zich te beperken tot die schulden waarvan de taxateur snel het bestaan of het ontbreken ervan kan nagaan door een eenvoudige consultatie bij zijn collega-ontvanger."

- wat de sociale schulden betreft:

De gemachtigde verklaarde:

"Au départ l'objectif était que l'ONSS fasse la publicité de l'existence ou non d'une dette sociale et par définition l'ONSS ne sait attester que des dettes que les employeurs (belges ou étrangers) ont en Belgique, d'ou la référence à l'article 30*bis*, § 3, alinéa 7 de la loi du 27 juin 1969.

S'il est vrai qu'il existe dans le nouveau règlement européen une disposition sur l'entraide en matière de recouvrement force est de constater que rare sont les pays qui ont conclut (même sous l'empire de l'ancien règlement) une convention visant à l'assistance au recouvrement et que l'Office n'est saisi que de quelques dizaines de dossiers émanant de la France, du Luxembourg de l'Allemagne et des Pays-Bas après que ces pays aient épuisés tous les recours internes en matière de recouvrement et dès lors qu'ils disposent d'un/de titre(s) éxécutoire(s).

Le texte est donc le reflet d'une situation factuelle correspondant à ce que l'ONSS est capable d'attester s'il fallait publier un message sur un site web à l'attention des bénéficiaires éventuels d'un avantage fiscal."

Het gegeven dat de regeling beperkt is tot de sociale en fiscale schulden waaromtrent de federale overheid over directe informatie beschikt, lijkt niet in strijd met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikelen 2 tot 6

Aangezien het niet om een eigenlijke “verklaring op eer” gaat, wordt beter geschreven: “… door een aannemer die op die factuur attesteert dat hij …”.

Artikel 8

In dit artikel dient te worden gepreciseerd dat de vervanging betrekking heeft op artikel 402, § 4, *tweede lid*, 3° WIB 92.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON, L. DENYS,	assessoren van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de Heer F. VANNESTE, auditeur.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME

ROYAUME BELGIQUE

AVIS 50.478/1
DU 10 NOVEMBRE 2011

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

LE CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministres des Finances, le 17 octobre 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un amendement du gouvernement concernant des avantages fiscaux liés à des travaux immobiliers, après avoir examiné l'affaire en ses séances des 3 novembre 2011 et 10 novembre 2011, a donné l'avis suivant:

PORTÉE ET ANALYSE

1. L'« amendement » [1] soumis pour avis comporte 8 articles, numérotés de 2 à 9, et a essentiellement pour objet de remplacer l'enregistrement de l'entrepreneur comme condition de l'obtention de certaines réductions d'impôt par la condition que l'entrepreneur effectue sur la facture une « déclaration sur l'honneur » selon laquelle il n'avait pas de dettes fiscales ou sociales au moment de la conclusion du contrat. Le régime s'applique aux réductions d'impôt suivantes : la réduction pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation (article 145^{24} du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 92), la réduction pour les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes (article 145^{25} du CIR 92), la réduction pour les dépenses faites en vue d'acquérir un véhicule électrique ou en vue de l'installation d'une borne de rechargement de véhicules électriques (article 145^{28} du CIR 92), la réduction pour les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré (article 145^{30} du CIR 92) et la réduction pour les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie (article 145^{31} du CIR 92) (voir les articles 2 à 6).

Le nouveau régime sera applicable aux contrats conclus à partir du 1er janvier 2012 (article 9).

Par « dettes sociales », on entend les dettes définies à l'article 30*bis*, § 3, alinéa 7, de la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs' (article 2 à 6). Cette disposition s'énonce comme suit :

> « On entend par dettes sociales propres, l'ensemble des sommes qu'un employeur est susceptible de devoir à l'Office national de sécurité sociale en sa qualité d'employeur. Le Roi en établit la liste ».

L'article 26 de l'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 30*bis* de la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs' s'énonce comme suit :

> « § 1er. Pour l'application de l'article 30*bis*, § 3, alinéa 7, de la loi du 27 juin 1969 précitée, est considéré comme n'étant pas débiteur auprès de l'Office national de Sécurité social[e], l'employeur qui :
>
> - a transmis à l'Office précité toutes les déclarations requises jusque et y compris celles

[1] Si de toute évidence, le texte soumis pour avis avait été envisagé comme amendement au projet de loi 'portant des dispositions fiscales et autres', cette loi a entre-temps été adoptée (loi du 7 novembre 2011 'portant des dispositions fiscales et diverses', *MB* 10 novembre 2011, troisième édition). Le texte devra dès lors être déposé au Parlement soit sous la forme de projet autonome, soit comme amendement à un autre projet.

relatives à l'avant-dernier trimestre écoulé;

- n'est pas redevable de plus de 2.500,00 EUR en cotisations, majorations, indemnités forfaitaires, intérêts de retard ou frais judiciaires;
- par dérogation au tiret qui précède, pour l'employeur ressortissant à la Commission paritaire de la construction, avoir payé les provisions visées à l'article 34*bis* de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 'pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs'.

§ 2. Est considéré, pour l'application des mêmes articles, comme n'étant pas débiteur auprès d'un Fonds de sécurité d'existence, l'employeur :

- qui ressortit à la commission paritaire de la construction (CP 124);
- pour lequel toutes les données relatives aux rémunérations brutes des travailleurs jusque et y compris l'avant-dernier trimestre échu sont à disposition de l'Office Patronal d'Organisation et de Contrôle des régimes de sécurité d'existence (OPOC) soit du fait même que ces données sont à disposition via la Banque-Carrefour de la Sécurité sociale après qu'elles aient été transmises par l'employeur à l'O.N.S.S. via sa déclaration multifonctionnelle et validées par celui-ci, soit du fait que l'employeur, non soumis à la déclaration multifonctionnelle, ait transmis à l'OPOC les déclarations exigées;
- qui n'est pas redevable de plus de 70,00 EUR de cotisations dues dans le régime des timbres fidélité et intempéries.

§ 3. Les dettes sociales propres d'un employeur se constituent :

- des cotisations de sécurité sociale;
- des majorations de cotisations visées à l'article 28 de la loi précitée du 27 juin 1969 ;
- des indemnités forfaitaires visées aux articles 28, 29, 29*bis* et 30 de la loi précitée du 27 juin 1969;
- de l'indemnité forfaitaire visée à l'article 38, § 3*quater* de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés ;
- des intérêts de retard visés à l'article 28 de la loi précitée du 27 juin 1969;
- des éventuels frais judiciaires ».

Les « dettes fiscales » visées sont définies à l'article 145[33] du CIR en projet (article 7 de l'amendement) :

« (…)

1° toutes les dettes en matière d'impôts directs et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, à l'exception des taxes assimilées aux impôts sur les revenus pour lesquelles les régions ont le service de l'impôt;

2° toutes les dettes en matière de précomptes, non compris les précomptes pour lesquels les régions ont le service de l'impôt;

3° toutes les dettes en matière de taxe sur la valeur ajoutée;

4° les créances fiscales d'origine étrangère pour lesquelles l'assistance au recouvrement est demandée dans le cadre de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, ou d'une convention internationale.

Les dettes fiscales pour lesquelles il existe un plan d'apurement dûment respecté ne sont pas considérées comme dettes au sens du présent paragraphe ».

Il résulte des articles 30*bis*, § 4, alinéa 6, de la loi du 27 juin 1969 et 403, § 5, alinéa 1er, du CIR 92 que pour les deux types de dettes, l'autorité assure la mise à disposition d'une banque de données accessible au public, qui a force probante. Cette banque de données peut être consultée sur Internet et permet d'imprimer une « décision » ou une attestation à l'appui de laquelle l'entrepreneur peut démontrer qu'il est libre de toute dette [2].

2. Il ressort de la justification de l'amendement qu'en instaurant le régime, le gouvernement entend répondre à une demande du secteur de la construction afin de ne plus permettre aux entrepreneurs « qui ne travaillent pas vraiment selon les règles » d'exécuter des travaux pouvant procurer un avantage fiscal. En outre, la justification précise que la mesure s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude « fiscale ».

Il convient de rappeler qu'à l'époque, la Cour constitutionnelle avait qualifié l'enregistrement des entrepreneurs comme un moyen de garantir l'application correcte de la législation fiscale et sociale et de lutter contre le travail au noir. À cet égard, on peut se reporter par exemple à l'arrêt n° 46/2002 du 13 mars 2002 :

« B.5.1. Le système de l'enregistrement des entrepreneurs tend à garantir, au moyen de vérifications approfondies, que ceux-ci appliqueront correctement la législation fiscale et sociale (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415-1, p. 38).

Selon les travaux préparatoires, les mesures en cause procèdent du souci de lutter contre les pourvoyeurs de main-d'œuvre et les pratiques frauduleuses se traduisant, d'une part, par le non-paiement des cotisations de sécurité sociale, du précompte professionnel

[2] Pour la banque de données des dettes sociales, voir :
https://www.socialsecurity.be/attest30bis-web/prepareRequest.do?lang=fr;
banque de données des dettes fiscales :
https://ccff02.minfin.fgov.be/portal/portal/MyMinfinPortal/services/attests/CrassusPortletWindow?action=e&windowstate=normal&mode=view&org.apache.myfaces.portlet.MyFacesGenericPortlet.VIEW_ID=%2FWEBNF%2Fviews%2Findex.jsp.

et de la T.V.A. et, d'autre part, par l'occupation d'un nombre important de postes de travail soit par des personnes bénéficiant d'allocations sociales et effectuant des prestations en violation des dispositions régissant l'octroi de ces allocations, soit par des étrangers non autorisés à travailler, ce qui a pour effet de réduire d'autant les offres pour les demandeurs d'emploi réguliers (idem, p. 36).

B.5.2. Pour garantir que ces objectifs puissent être atteints, il n'est pas déraisonnable d'assortir le régime de l'enregistrement des entrepreneurs de dispositions créant des obligations pour ceux qui contractent avec eux, de manière que les cocontractants sachent, s'ils souhaitent s'entendre avec un entrepreneur qui ne serait pas enregistré, qu'ils risquent d'être partiellement tenus au paiement des dettes fiscales et des cotisations sociales dont cet entrepreneur serait redevable. L'on vise ainsi à ce que nul n'ait intérêt à recourir aux services d'entrepreneurs non enregistrés (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415-1, p. 38) » [3].

Compte tenu notamment de ce qui précède, la justification de l'amendement devrait mieux préciser l'objectif du régime. Ce n'est pas parce qu'une personne a des dettes fiscales en tant qu'entrepreneur qu'elle s'est nécessairement rendue coupable de fraude fiscale, et le régime vise non seulement à décourager le recours à des entrepreneurs qui ont des dettes fiscales mais aussi à ceux qui ont des dettes sociales.

3. L'enregistrement comme entrepreneur, visé à l'article 30*bis*, § 2, de la loi du 27 juin 1969 et à l'article 401 du CIR 92, est supprimé parce que la Cour de justice a déclaré que le système était contraire à la libre circulation des services [4] : voir l'avis au Moniteur belge du 19 août 2011, deuxième édition, p. 47.962, et le chapitre 5 de la loi du 7 novembre 2011 'portant des dispositions fiscales et diverses'. La suppression du système prend cours à la date fixée par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des ministres (article 21 de la loi du 7 novembre 2011).

La règle selon laquelle un commettant en matière de travaux est en partie tenu solidairement responsable [5] du paiement des dettes fiscales et sociales de son cocontractant s'il a recours à un entrepreneur qui a des dettes fiscales ou sociales au moment de la conclusion du contrat, ainsi que l'obligation lors du paiement de retenir une partie du montant et de la verser à

[3] Voir aussi notamment : C.C. 19 mars 2009, n° 56/2009, B.6.1 à B.7.3 (« Le système de l'enregistrement est un moyen adéquat de déterminer la fiabilité d'un entrepreneur : il incite des personnes qui veulent contracter avec un entrepreneur à s'assurer préalablement que celui-ci est enregistré »); C.C. 12 novembre 2009, n° 183/2009, B.9 à B.10.2.

[4] C.J.C.E. 9 novembre 2006, C-433/04, *Commission c. Belgique*; C.J.C.E. 15 juillet 2010, C-74/09, *Bâtiments et Ponts Construction S.A. c. Berlaymont 2000 SA*.

[5] Par ailleurs, l'amendement vise à adapter l'article 402, § 4, alinéa 2, du CIR 92, en ce qui concerne les dettes dont le paiement permet d'invoquer la responsabilité solidaire (article 8).

l'autorité, continuent à s'appliquer. La règle excluant toutefois l'application du régime au commettant-personne physique dans la mesure où il fait exécuter les travaux à des fins strictement privées [6] demeure également inchangée.

Dans l'arrêt n° 183/2009 du 12 novembre 2009, la Cour constitutionnelle a formulé les observations suivantes sur la dissuasion de recourir à des entrepreneurs non enregistrés pour faire exécuter les travaux :

> « B.10.3.1. L'appelant devant la juridiction *a quo* souligne qu'en vertu de l'article 407 du CIR 1992, le commettant-personne physique qui fait exécuter, à des fins strictement privées, des travaux par un entrepreneur qui a des dettes fiscales n'est pas soumis à la responsabilité solidaire prévue à l'article 402 du CIR 1992 et à l'obligation prescrite à l'article 403 du CIR 1992 de retenir et de verser 15 p.c. du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi.
>
> B.10.3.2. Toutefois, le fait que le législateur exonère une personne physique qui fait exécuter des travaux à des fins strictement privées des mesures prévues aux articles 402 et 403 du CIR 1992 n'empêche pas que, pour l'imposition d'une plus-value, il adopte encore une mesure tendant à décourager le recours à des entrepreneurs non enregistrés ».

Cette dernière constatation de la Cour constitutionnelle peut également s'appliquer à la dissuasion de recourir à des entrepreneurs qui ont des dettes sociales ou fiscales. Si, dans cette optique, il s'agit qu'une partie de la responsabilité du commettant soit engagée à l'égard de la conclusion du contrat, les dispositions en projet devront l'exprimer de manière précise. Or, dans leur rédaction actuelle, il apparaît uniquement que la réduction d'impôt est subordonnée à la déclaration faite par l'entrepreneur sur la facture qu'il n'avait pas de dettes au moment de la conclusion du contrat. Il ne ressort nullement des dispositions en projet que le commettant y a un rôle actif à jouer.

Dans cette hypothèse où le commettant assumerait néanmoins une part de responsabilité, le système n'est pas réglé de manière concluante. En effet, la question se pose de savoir comment ce commettant peut savoir et contrôler si l'entrepreneur est libre de dettes ou non, puisque les banques de données en matière de dettes sociales et fiscales, accessibles au public, sont explicitement liées à l'exécution de l'article 30*bis*, §§ 3 et 4 (voir l'article 30*bis*, § 4, alinéa 6, de la loi du 27 juin 1969), et des articles 402 et 403 du CIR 92 (voir l'article 403, § 5, alinéa 1er, du CIR 92). Si elles ont également force probante dans le cadre des dispositions en cause, il faudra le prévoir explicitement.

Il résulte toutefois de la justification de l'amendement, semble-t-il, que l'intention

[6] Article 30*bis*, § 10, de la loi du 27 juin 1969 et article 407 du CIR 92.

n'est pas d'obliger les commettants en matière de travaux [7] de vérifier si un entrepreneur a des dettes fiscales ou sociales mais de mettre en cause la responsabilité de la personne qui, en premier lieu, doit respecter les règles fiscales et sociales, à savoir l'entrepreneur [8]. On peut dès lors admettre que l'intention n'est pas de sanctionner le commettant si la « déclaration sur l'honneur » de l'entrepreneur s'avère inexacte. Dans ce cas, le commettant conserve donc l'avantage fiscal, mais l'entrepreneur peut être poursuivi pour faux en écritures [9].

Le délégué a expressément confirmé cette interprétation des dispositions en projet, déclarant que l'intention initiale était de mettre également en cause la responsabilité du contribuable, mais elle a été abandonnée pour des motifs de simplification administrative.

Les textes en projet devront être précisés dans le sens indiqué ci-dessus [10].

En outre, vu sous cet angle, le régime manque de toute évidence de cohérence : une déclaration inexacte effectuée par l'entrepreneur sur la facture est sans effet du point de vue de la technique fiscale, de sorte que les commettants pour de tels travaux ne sont pas vraiment encouragés à contracter avec des entrepreneurs qui travaillent selon les règles; par ailleurs, eu égard à l'absence d'impact sur l'octroi d'un avantage fiscal, il n'y a pas non plus de besoin immédiat pour l'administration fiscale de contrôler l'exactitude de cette déclaration faite sur la facture. De surcroît, on peut se demander s'il ne faudrait pas prévoir une mesure visant à protéger

[7] La justification fait référence aux « particuliers qui agissent à des fins privées » (comp. avec l'article 407 du CIR 92) et indique qu'il a été jugé que « les particuliers » ne sont pas obligés de vérifier si un entrepreneur a des dettes. Il ne ressort toutefois pas des dispositions en projet qu'elles font une distinction entre le commettant-personne physique dans la mesure où il fait exécuter des travaux à des fins strictement privées et un autre commettant. Il s'ensuit que par exemple une personne physique, qui fait exécuter des travaux dans le cadre de son activité professionnelle indépendante, est en principe soumise aux articles 402 (responsabilité solidaire pour le paiement des dettes fiscales de l'entrepreneur) et 403 (obligation de retenue lors du paiement à l'entrepreneur) du CIR 92, mais qu'elle n'est soumise à aucune obligation spéciale en ce qui concerne les réductions d'impôt dont il est question en l'espèce.

[8] Le passage concerné s'énonce comme suit : « Le Gouvernement a (…) jugé qu'obliger les particuliers à vérifier si un entrepreneur a des dettes fiscales ou sociales, créerait (…) trop de charge administrative pour eux. C'est pourquoi, le Gouvernement estime que l'idée de base peut être retenue mais avec quelques améliorations qui doivent mener à un système administrativement simple qui met en plus la responsabilité principale auprès de la personne qui doit en premier lieu respecter les règles fiscales et sociales, à savoir l'entrepreneur ».

[9] Il ne s'agit donc pas d'une déclaration qui ne met en jeu que l'honneur de l'entrepreneur, mais d'une déclaration pour laquelle il peut également être effectivement sanctionné si celle-ci s'avère inexacte.

[10] Le passage concerné de la justification utilise des mots tels que « responsabilité principale » et « en premier lieu », ce qui n'exclut pas du tout la coresponsabilité d'un commettant. D'autres documents joints à la demande d'avis le suggèrent également. Ainsi, l'inspection des Finances observe que l'impact budgétaire devrait être positif « puisque les contribuables ne feront pas attention au moment de la conclusion du contrat et perdront l'avantage fiscal ».

le commettant lorsqu'un entrepreneur déclare au moment de la conclusion du contrat qu'il n'a pas de dettes mais refuse par la suite d'effectuer une déclaration dans ce sens sur la facture pour ne pas commettre de faux en écritures. Sur ces points également, il convient de réexaminer les dispositions en projet.

4. À l'instar des articles 30*bis*, § 3, de la loi du 27 juin 1969 et 402 du CIR 92, le moment de la conclusion du contrat constitue le point d'ancrage du régime en projet. L'entrepreneur doit déclarer sur la facture qu'à cette date, il n'avait pas de dettes fiscales ou sociales. En vue de l'applicabilité et de l'efficacité du régime, il convient de se demander comment la date de la conclusion du contrat pourra être déterminée. Ceci vaut non seulement en cas de contrat verbal mais également si un contrat écrit est établi. En effet, on n'aperçoit pas comment il pourra être pris connaissance de ce contrat.

5. Le fait que seules entrent en ligne de compte les dettes (sociales et fiscales) dont l'autorité fédérale assure le recouvrement, soit parce qu'il s'agit de cotisations ou d'impôts perçus au niveau fédéral, soit parce que l'autorité fédérale assure le service de ces impôts ou le recouvrement de ces créances d'impôt, est justifié comme suit :

- en ce qui concerne les dettes fiscales :

La justification du régime en projet indique ce qui suit :

« Puisqu'il s'agit d'une mesure fédérale, le Gouvernement a jugé qu'il ne faut reprendre que les dettes des impôts fédéraux ».

À cet égard, le délégué a donné les précisions suivantes :

« De federale overheid beschikt niet over de info en zou dus verplicht zijn een uitwisseling van informatie op poten te zetten [met de gewesten]. Opgemerkt wordt dat de in de maatregel bedoelde schulden in hoofdzaak schulden zijn inzake inkomstenbelastingen die rechtstreeks slaan op de winst van de onderneming en dus een link hebben met de uitgevoerde werken. De gewestbelastingen (zoals verkeersbelasting, registratierechten, enz.) zijn eerder algemene belastingen die los staan van de uitgevoerde werken en waarvan dus wordt gemeend dat ze ook om die reden niet in aanmerking moeten worden genomen ».

Et le délégué a encore déclaré :

« De nieuwe regel steunt, wat de in aanmerking te nemen schulden betreft, op de bestaande regel inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid (zie artikel 402, § 4, WIB 92).

Het gaat hier inderdaad om alle fiscale schulden ten opzichte van de federale overheid met inbegrip van de schulden waarvoor de federale overheid moet tussenkomen in het kader van een verzoek om invorderingsbijstand. De andere schulden van een buitenlandse aannemer kunnen door de federale overheid niet worden ingevorderd en blijven daardoor buiten beschouwing.

Hoewel de nieuwe maatregel, in tegenstelling tot de bestaande maatregel die zich situeert binnen de invorderingsregels inzake directe belastingen, los staat van de pure invordering, is gemeend dat het voor iedereen eenvoudiger is zich te beperken tot die schulden waarvan de taxateur snel het bestaan of het ontbreken ervan kan nagaan door een eenvoudige consultatie bij zijn collega-ontvanger ».

- en ce qui concerne les dettes sociales :

Le délégué a déclaré :

« Au départ l'objectif était que l'ONSS fasse la publicité de l'existence ou non d'une dette sociale et par définition l'ONSS ne sait attester que des dettes que les employeurs (belges ou étrangers) ont en Belgique, d'ou la référence à l'article 30*bis*, § 3, alinéa 7 de la loi du 27 juin 1969.

S'il est vrai qu'il existe dans le nouveau règlement européen une disposition sur l'entraide en matière de recouvrement force est de constater que rare sont les pays qui ont conclut (même sous l'empire de l'ancien règlement) une convention visant à l'assistance au recouvrement et que l'Office n'est saisi que de quelques dizaines de dossiers émanant de la France, du Luxembourg de l'Allemagne et des Pays-Bas après que ces pays aient épuisés tous les recours internes en matière de recouvrement et dès lors qu'ils disposent d'un/de titre(s) éxécutoire(s).

Le texte est donc le reflet d'une situation factuelle correspondant à ce que l'ONSS est capable d'attester s'il fallait publier un message sur un site web à l'attention des bénéficiaires éventuels d'un avantage fiscal ».

Le fait que le régime soit limité aux dettes sociales et fiscales pour lesquelles l'autorité fédérale dispose d'informations directes ne paraît pas contraire aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination.

EXAMEN DU TEXTE

Articles 2 à 6

Dès lors qu'il ne s'agit pas d'une « déclaration sur l'honneur » proprement dite, mieux vaudrait écrire : « … un entrepreneur qui atteste sur cette facture qu'il … ».

Article 8

Cet article doit préciser que le remplacement porte sur l'article 402, § 4, *alinéa 2*, 3°, du CIR 92.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. TISON, L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

Le rapport a été présenté par Monsieur F. VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de Monsieur J. BAERT.

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME